

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

Fernando Lima Gomes

**CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA E IGUALDADE:
Reconstruindo a relação entre fisco e contribuintes**

Belo Horizonte
2025

Fernando Lima Gomes

**CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA E IGUALDADE:
Reconstruindo a relação entre fisco e contribuintes**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Linha de Pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas

Belo Horizonte
2025

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

G633c Gomes, Fernando Lima
Conformidade fiscal cooperativa e igualdade: reconstruindo a relação entre fisco e contribuintes / Fernando Lima Gomes. Belo Horizonte, 2025.
156 f. : il.

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

1. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 2. Sistema tributário - Brasil. 3. Programas de compliance. 4. Contribuinte - Brasil. 5. Isonomia constitucional. 6. Compliance. 7. Direito Tributário - Brasil. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.022

Ficha catalográfica elaborada por Fabiana Marques de Souza e Silva - CRB 6/2086

Fernando Lima Gomes

**CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA E IGUALDADE:
Reconstruindo a relação entre fisco e contribuintes**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (Orientador)

Prof. Dr. Giovani Clark (Banca Examinadora)

Profa. Dra. Tathiane Piscitelli (Banca Examinadora)

Profa. Dra. Pilar de Souza e Paula Coutinho Eloi (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 18 de março de 2025.

*Às mulheres da minha vida,
Juliana, Hilda, Maria Luiza, Ana Júlia, Isadora e Luciana.*

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Marciano Seabra de Godoi, pelo incentivo e direcionamento da pesquisa, além das inúmeras oportunidades de aprendizado em sala de aula.

Aos professores Flávio Bernardes, Adalberto Arcelo e Giovani Clark, pelos ensinamentos que certamente influenciaram, de alguma forma, o presente trabalho.

À minha mulher, Juliana, pela paciência, abdicção e colaboração nos momentos em que estava me dedicando à redação da dissertação e outros trabalhos ao longo do curso.

Aos colegas Jefferson, Murilo, Samuel e Fábio, pelo companheirismo na jornada e pelas contribuições nas discussões acadêmicas.

Ao Clube Atlético Mineiro, que me proporcionou momentos de distração e relaxamento (nem tanto).

*Should five percent appear too small?
Be thankful I don't take it all
'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman
(If you drive a car, car) I'll tax the street
(If you try to sit, sit) I'll tax your seat
(If you get too cold, cold) I'll tax the heat
(If you take a walk, walk) I'll tax your feet
...
And you're working for no one but me
(The Beatles, Taxman, 1966)*

RESUMO

O presente trabalho examina a validade dos programas de conformidade cooperativa (ou *compliance* cooperativo) sob a ótica do princípio da igualdade. Diante das vantagens conferidas aos contribuintes participantes desses programas, questiona-se se não haveria violação à igualdade na medida em que os critérios de desigualação utilizados tem relação ao histórico de adimplemento dos contribuintes e, em alguns casos, o seu porte ou volume de tributos recolhidos. Propôs-se como objetivo argumentar como os programas de *compliance* cooperativo tributário devem, validamente, diferenciar contribuintes com fundamento no princípio da igualdade. Foi utilizada como metodologia a revisão da bibliografia, tanto nacional como estrangeira, além da análise de relatórios da OCDE, da legislação atualmente existente e de projetos de lei. Analisou-se o modelo de *compliance* cooperativo proposto pela OCDE e a experiência de alguns países no tratamento do tema. Foram observadas experiências que buscam induzir a conformidade tributária, mas sem incentivos diretos aos contribuintes de direito. Também foi analisado o programa de conformidade do Estado de São Paulo, que é o mais longevo do Brasil. Questionou-se, a partir das suas premissas e da sua aplicação atualmente pelo fisco paulista, se realmente pode ser considerado um programa de *compliance* cooperativo. Foi estudada a legislação federal atual e sua origem, que ignorou as discussões que vinham sendo travadas entre fisco e contribuintes no âmbito do Programa Confia. Verificou-se que a atual legislação federal não é suficiente para os objetivos de um programa de *compliance* cooperativo e que a própria Receita Federal entende ser necessário um marco legal para o tema, idealmente o Projeto de Lei n. 15/2024. Constatou-se que o Programa “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, não promoveu alterações estruturais na relação entre fisco e contribuintes, tais como a exigência de um marco de controle fiscal, de maior governança ou mesmo de maior transparência e divulgação de informações. Por outro lado, no âmbito federal, a criação do Programa Confia mostrou-se uma experiência diferenciada desde o seu início, pois estabeleceu um Fórum de Diálogo que proporcionou o debate dos principais temas referentes ao programa de conformidade cooperativa nacional por membros do fisco e dos contribuintes.

Palavras-chave: *compliance* cooperativo; programas de conformidade tributária; princípio da igualdade.

ABSTRACT

This study examines the validity of cooperative compliance programs from the perspective of the principle of equality. Given the advantages granted to taxpayers participating in these programs, the question arises as to whether there might be a violation of equality in so far as the criteria for differentiation are based on taxpayers' compliance history and, in some cases, their size or tax contribution volume. The objective is to argue how cooperative compliance tax models should validly differentiate taxpayers based on the principle of equality. The methodology used was a literature review, covering both national and international sources, as well as an analysis of OECD reports, existing legislation, and bills. The cooperative compliance model proposed by the OECD and the experience of some countries with this issue were analyzed. Certain practices aiming to induce tax compliance without direct incentives for taxpayers were also observed. Additionally, São Paulo State's compliance program, the longest-running in Brazil, was examined. Based on its premises and current application by the São Paulo tax authority, questions were raised about whether it can genuinely be considered a cooperative compliance program. Current federal legislation and its origins were studied, noting that it disregarded previous discussions held between tax authorities and taxpayers within the Confia Program framework. It was found that the current federal legislation is insufficient for achieving the goals of a cooperative compliance program and that the Federal Revenue Service itself sees the need for a legal framework on the matter, ideally through Bill No. 15/2024. It was also observed that the "Nos Conformes" Program of São Paulo State did not bring about structural changes in the relationship between tax authorities and taxpayers, such as the requirement for fiscal control frameworks, enhanced governance, or greater transparency and disclosure of information. On the other hand, at the federal level, the creation of the Confia Program has shown to be a differentiated experience from its inception, as it established a Dialogue Forum that enabled discussions on major topics related to the national cooperative compliance program by tax authority and taxpayer representatives.

Keywords: cooperative compliance; tax compliance programs; principle of equality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE	15
2.1 Breve histórico do princípio da igualdade	18
2.1.1. As ideias sobre igualdade até Rousseau	18
2.1.2. A lei como limite aos poderes do governante.....	21
2.1.3. Dilemas recentes sobre a igualdade	25
2.1.4. O conceito quadridimensional do princípio da igualdade proposto por Sandra Fredman	28
2.1.5. A caminho de um direito à diversidade. Conclusões parciais	32
2.2. O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade por Celso Antonio Bandeira de Mello	35
3 COMPLIANCE COOPERATIVO.....	42
3.1. Conceito e origens do <i>compliance</i>	42
3.1.1. Origens dos programas de compliance anticorrupção	42
3.1.2. Primeiras iniciativas legais sobre a conformidade.....	46
3.1.3. As primeiras iniciativas em matéria tributária	48
3.2 Origens do <i>compliance</i> cooperativo	49
3.2.1. A competição tributária internacional.....	49
3.2.2. Primeiras iniciativas da OCDE	55
3.2.3. O aprimoramento da relação entre fisco e contribuintes	58
3.3. A estrutura do programa de <i>compliance</i> cooperativo para a OCDE	61
3.3.1. Algumas experiências de países da OCDE.....	66
3.3.1.1. Países Baixos	67
3.3.1.2. Itália	69
3.3.1.3. Reino Unido	70
3.3.1.4. Espanha	72
3.4. <i>Compliance</i> cooperativo da OCDE e a igualdade perante a lei.....	74
4 COMPLIANCE COOPERATIVO NO BRASIL.....	83
4.1. Iniciativas de conformidade “não cooperativa” no Brasil	86
4.2. O programa “Nos Conformes”	90
4.2.1. Origens e inspiração.....	90
4.2.2.1. Critérios e categorias para a classificação dos contribuintes	92

4.2.3. Contrapartidas aos contribuintes.....	95
4.2.4. Questionamentos ao programa.....	96
4.2.5. Resultados do programa.....	99
4.3. O Programa Confia da Receita Federal	102
4.3.1. Antecedentes: a ausência de uma lei sobre o tema e a solução adotada	102
4.3.2. A criação do Programa Confia no âmbito da RFB	105
4.3.3. As Câmaras Temáticas.....	108
4.3.3.1. Câmara Temática Código de Boas Práticas Tributárias.....	109
4.3.3.1.1. Possibilidade de aplicação de multas	110
4.3.3.1.2. Ausência de informação ao Ministério Público ou a Delegacias de Investigação Criminal	112
4.3.3.1.3. Conceituação de operações com impactos tributários relevantes	112
4.3.3.1.4. Adoção de métodos imparciais para solução de controvérsias	113
4.3.3.1.5. Informação prévia sobre indício de infração apurado em análise realizada por auditor fiscal da RFB, antes de iniciado procedimento fiscal	114
4.3.3.1.6. Comunicação voluntária e facultativa à RFB de operações do contribuinte com impactos tributários relevantes, preferencialmente previamente ou logo após terem sido realizadas.....	114
4.3.3.2. A minuta final do Código de Boas Práticas Tributárias.....	114
4.3.3.3. Câmara Temática Marco de Controle Fiscal.....	116
4.3.3.4. Câmara Temática Sanções Tributárias.....	117
4.3.3.5. Os pontos focais.....	120
4.3.4. O Projeto de Lei n. 15/2024.....	121
4.3.4.1. O programa Sintonia	123
4.3.4.2. O programa Operador Econômico Autorizado (OEA)	124
4.3.4.3. Os selos de conformidade	126
4.4. Outras iniciativas da RFB que indicam maior ênfase à conformidade.....	128
4.5. Análise dos programas brasileiros à luz da igualdade	131
4.5.1. Programa “Nos Conformes”	131
4.5.2. Programas CONFIA e SINTONIA	135
5 CONCLUSÕES.....	140
REFERÊNCIAS	145

1 INTRODUÇÃO

O princípio da igualdade é um pilar fundamental nos sistemas jurídicos de muitos países, orientando tanto a criação de normas quanto a sua justa aplicação. Em sua essência, no âmbito tributário, busca garantir que todos os contribuintes sejam tratados de forma justa e proporcional, eliminando desigualdades arbitrárias. Entretanto, as múltiplas interpretações do princípio enfrentam desafios constantes, especialmente diante de sistemas fiscais complexos e em contextos de alta evasão e sonegação, ou de perda arrecadatória advinda de planejamentos tributários agressivos.

Os fiscos de diversos países passaram a perceber que uma relação puramente repressiva e adversarial com seus contribuintes não é suficiente para a manutenção dos seus objetivos arrecadatórios. Os Estados, para manter os seus níveis de arrecadação, envidaram esforços para criar estratégias voltadas para a diminuição da litigiosidade tributária e para a manutenção das receitas por meio do desestímulo a planejamentos tributários agressivos.

Dentre estas estratégias, merecem destaque os programas de *compliance* fiscal cooperativo. Por meio desses programas, são criados instrumentos e métodos pelos quais os contribuintes conferem à autoridade fiscal informações completas, inclusive sobre eventuais riscos tributários. Diante desta transparência por parte do contribuinte, a extensão das fiscalizações e auditorias das declarações submetidas ao fisco pode ser reduzida significativamente nestes contribuintes, sendo focadas àqueles que possuem comportamento contrário à conformidade.

Quando iniciados os estudos da presente dissertação, uma primeira análise dos programas de conformidade tributária indicava que esses talvez não respeitavam o princípio da igualdade, especialmente porque não existia uma norma em âmbito federal sobre o tema a tratar dos aspectos da construção da norma diferenciadora entre contribuintes. Ademais, a eleição dos critérios da diferenciação para que certos contribuintes pudessem ser participantes dos programas de conformidade também gerava preocupação.

Isso porque o cenário de então era o seguinte (estamos falando do final do ano 2022): além de não existir uma lei federal sobre um programa de conformidade tributária cooperativo, todas as regras sobre o Programa Confia, único que até então vinha sendo divulgado pela Receita Federal, eram fixadas em diplomas normativos infralegais e nos

moldes da estrutura proposta pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Por outro lado, em São Paulo, já estava em vigor o Programa “Nos Conformes”, um programa de conformidade cooperativa para contribuintes de ICMS e que, segundo as suas normas, teria inspiração no modelo da OCDE. Entretanto, mesmo com a existência deste programa, a relação entre fisco e contribuintes naquele Estado parece não ter sofrido grandes impactos, a ponto de ser considerada uma relação cooperativa.

Diante desse cenário, os temas-problemas a serem investigados na presente dissertação são os seguintes: até que ponto o programa federal, ao estabelecer tratamento diferenciado para contribuintes em razão do seu porte e da sua relevância econômica, estaria compatível com o princípio da igualdade? Os programas de *compliance*, a partir da idéia de uma legislação tributária elaborada com a finalidade de buscar um paradigma mais colaborativo entre fisco e contribuintes, poderiam validamente criar distinções entre contribuintes, com base, por exemplo, no fator “histórico de adimplemento”? No contexto dos programas de conformidade, poderiam ser criadas vantagens aos contribuintes “em conformidade”? Com fundamento no princípio da igualdade, seria possível a discriminação válida entre contribuintes adimplentes e inadimplentes nos programas de conformidade?

A hipótese a ser investigada na presente dissertação é a de que as regras desses programas violariam o princípio da igualdade ao oferecerem condições e benefícios exclusivos determinados contribuintes, gerando desequilíbrios em relação aos demais, que não têm acesso às mesmas condições de cooperação. A hipótese, na época do início das pesquisas, ainda tinha maior potencial de confirmação na medida em que não existia uma legislação própria sobre o tema em vigor em âmbito nacional.

Propôs-se como objetivo argumentar, por meio da pesquisa dogmática jurídica, como os programas de *compliance* cooperativo tributário devem, validamente, diferenciar contribuintes com fundamento no princípio da igualdade.

A pesquisa justifica-se na medida em que a matéria é nova e propõe uma alteração significativa no paradigma da relação entre fisco e contribuintes. A relação deixa de ser repressiva e passa a ser mais responsiva e colaborativa. Fisco e contribuintes cooperam e colaboram para que se evitem os litígios que não interessam a ambos os lados da relação, buscando solucionar consensualmente e previamente eventuais conflitos.

Ao final do ano 2024, a legislação existente sobre o tema, no entanto, foi fruto de uma medida provisória e depois de um projeto de lei desconectados da elaboração do projeto de lei

que vinha sendo gestado por fisco e contribuintes no âmbito do Fórum de Diálogo do Programa Confia. Assim, a regra vigente atualmente não se mostra suficiente, além de ter sido embutida em uma lei que tinha por objetivo tratar da alteração da sistemática dos julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Paralelamente, o projeto de lei elaborado com base nas discussões entre fisco e contribuintes, Projeto de Lei n. 15/2024, segue em trâmite no Congresso Nacional.

Para investigar a hipótese proposta, esta dissertação adota metodologia de revisão bibliográfica, de natureza dogmática-jurídica, tanto de autores nacionais como estrangeiros sobre os temas da igualdade e dos programas de conformidade. Além disso, foram analisados relatórios elaborados pela OCDE, os relatórios finais das Câmaras Temáticas do Fórum de Diálogo do Programa Confia, assim como os documentos que foram gerados a partir destes relatórios. Essa abordagem permite examinar criticamente as interpretações teóricas e os debates sobre os programas de *compliance* tributário cooperativo, com o objetivo de avaliar se a prática atual desses programas efetivamente se alinha ao princípio da igualdade ou se apresenta riscos de injustiça tributária.

A dissertação está organizada em três capítulos principais, além desta introdução e das considerações finais, que buscam oferecer uma visão ampla sobre o princípio da igualdade e sua relação com os programas de conformidade fiscal cooperativa.

O capítulo inicial investiga o princípio da igualdade, fundamental na construção do sistema jurídico e tributário. Apresenta um breve relato histórico sobre a evolução desse princípio desde os pensadores iluministas até as discussões contemporâneas, destacando suas transformações e interpretações ao longo do tempo. Em seguida, aprofunda-se no marco teórico da obra de Celso Antônio Bandeira de Mello, “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, cuja abordagem fundamenta a análise das normas dos programas de conformidade sob a ótica da igualdade.

No segundo capítulo, o foco desloca-se para o tema do *compliance* e, mais especificamente, do *compliance* cooperativo tributário. Esse capítulo explora o modelo de conformidade cooperativa proposto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), analisando suas diretrizes e princípios básicos. A partir desse modelo, são apresentados aspectos e experiências de países que implementaram programas de conformidade cooperativa, como os Países Baixos, Inglaterra, Itália e Espanha, com o objetivo de oferecer uma perspectiva comparada e identificar práticas e resultados observados internacionalmente.

O terceiro capítulo volta-se para os programas de conformidade cooperativa no contexto brasileiro. Inicialmente, aborda outros programas voltados à promoção da conformidade, mas que não têm como foco principal a conformidade do contribuinte de direito, pois buscam uma mudança na mentalidade dos seus consumidores. Em seguida, analisa o Programa “Nos Conformes”, de São Paulo, destacando suas características e os objetivos específicos no ambiente tributário estadual. Por fim, o capítulo discute o Programa Confia, ainda em fase de desenvolvimento, bem como as principais discussões e desafios relacionados à implementação de um programa de conformidade cooperativa de alcance nacional no Brasil. São apresentadas as principais discussões originadas entre fisco e contribuintes no âmbito das Câmaras Temáticas criadas, que revelam uma preocupação de participação tanto do fisco como dos contribuintes na elaboração das normas. São apresentados, também, o programa Operador Econômico Autorizado (OEA) e o Programa Sintonia.

Por fim, sendo produzida no âmbito da linha de pesquisa de Desenvolvimento e Políticas Públicas, a pesquisa mostra aderência ao tema ao investigar os programas de conformidade que têm como objetivo a melhoria da certeza da arrecadação e manutenção do financiamento do Estado. Ademais, a própria criação dos programas de conformidade revela-se uma política pública de conscientização dos contribuintes que promove uma mudança de paradigma na relação entre as partes, em última análise, o financiamento das demais políticas públicas.

Assim, a pesquisa busca contribuir para o debate sobre a eficácia e os possíveis desdobramentos dessa abordagem, além de avaliar seu potencial para tornar a relação entre fisco e contribuintes menos conflituosa e mais harmoniosa, atendendo aos anseios de arrecadação por um lado e de segurança jurídica do outro.

2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Neste capítulo, serão abordados alguns aspectos da igualdade, desde o seu desenvolvimento histórico até discussões e abordagens atuais sobre o tema. O objetivo é compreender a complexidade do princípio da igualdade, suas interpretações e os limites para a diferenciação entre os indivíduos sem a sua violação. Para tanto, será abordado também o conteúdo jurídico do princípio da igualdade, conforme os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Tratar do tema da igualdade, ainda que de forma aplicada a determinado aspecto específico de um ramo do Direito, não é algo trivial. Tanto é assim que a igualdade pode ser entendida como “o princípio jurídico que oferece maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito” (Torres, 2014, p. 243). Por mais que se tente dar uma abordagem mais específica, mais voltada para determinada matéria, os desafios e questionamentos de sempre afloram.

Desde a Antiguidade, a igualdade vem sendo discutida, tendo apresentado significativa evolução ao longo dos tempos. Mesmo com centenas de anos de estudos e discussões sobre a igualdade, não se pode dizer que o tema tenha se esgotado e nem que um dia se esgotará, pois sempre provocará perplexidades e diferentes interpretações.

Justiça e igualdade sempre foram intimamente ligadas, tanto no domínio filosófico, quanto nos domínios jurídico e econômico (Godoi, 1999, p. 211). Aliás, explica Ricardo Lobo Torres que a igualdade, como tema fundamental da filosofia jurídica e política, “penetra, como medida, proporção ou razoabilidade, em todos os valores, dando-lhes unidade. Participa, portanto, das ideias de justiça, segurança e liberdade” (Torres, 2014, pp.149-150).

É neste sentido que Paulo Bonavides (2003, p. 210) afirma que o princípio da igualdade, desde a Antiguidade aos nossos dias, figura entre os temas mais amplos e controversos tratados pela Filosofia, pela Ciência Política e pelo Direito. A cada época busca-se novamente interpretá-lo com menos incerteza, verificando-se, porém, a renovação de velhas dificuldades desde muito inextricavelmente atadas ao irracionalismo de juízos passionais que aquecem a imaginação, mas esfriam a lógica e o raciocínio.

Um sistema jurídico poderá ser considerado justo, como consequência da igualdade, se todos os indivíduos da comunidade, em suas vidas concretas, encontrarem condições materiais e espirituais para participarem do processo político-decisório, desenvolverem e realizarem seus projetos pessoais, suas aspirações e suas potencialidades culturais. Enfim,

devem ter plenas condições para desenvolver sua personalidade de forma ampla e livre (Godoi, 1999, p. 211). Esta é apenas uma das diversas concepções possíveis do princípio da igualdade.

Para avançar no tema relativo à igualdade e as questões que levanta em relação aos programas de conformidade tributária, é necessário compreender, ainda que brevemente, as origens e diferentes manifestações do princípio da igualdade, a sua evolução e as discussões mais atuais que cercam o tema. Tal entendimento será importante para fixar as premissas para a análise da legislação existente sob o enfoque do princípio da igualdade, assim como também do Projeto de Lei n. 15/2024, projeto de lei atualmente em trâmite no Congresso Nacional que trata dos programas de conformidade tributária de âmbito nacional.

O princípio da igualdade é um princípio cujo conteúdo varia conforme o contexto e sob qual o ponto de vista em que é discutido. Assim, falar de igualdade na distribuição de poder político não é a mesmo que tratar da igualdade na distribuição de recursos econômicos. Da mesma forma, tratar da igualdade sob a ótica do utilitarismo não pode ser o mesmo que tratar da igualdade sob a ótica do liberalismo igualitário (Borges, 2019, p. 118).

Portanto, é necessário estabelecer as bases para a análise do programa de conformidade cooperativa em termos da isonomia, assim como verificar qual o contexto em que os programas são criados e as razões da sua criação. É preciso verificar se a criação de tratamentos diferenciados entre contribuintes têm o potencial de violar a igualdade ou, caso a diferenciação seja válida, a forma e os limites em que tal tratamento desigual pode ocorrer.

A criação dos programas de conformidade cooperativa não nasceu a partir da vontade das Administrações Tributárias de elevar o nível do seu relacionamento com os contribuintes. Tais medidas levam em consideração, quase sempre, a necessidade de melhoria da arrecadação ou, ao menos, evitar a sua deterioração. Além disso, diante da globalização financeira atrelada à competição tributária internacional, em que países diferentes possuem níveis de tributação diferentes, pode-se dizer que um dos impactos é a redistribuição das bases tributáveis entre países, beneficiando os locais com baixa tributação e acionistas de multinacionais (Torslov; Wier; Zucman, 2018, p. 3-4).

Por outro lado, diversos estudos já foram desenvolvidos, com enfoques econômicos e até mesmo psicológicos, demonstrando que a forma de atuar da Administração Tributária e a percepção sobre os serviços públicos à disposição dos contribuintes impactam na

conformidade tributária¹, demonstrando também que o uso de ferramentas repressivas pelo fisco pode ser menos eficiente do que uma maior proximidade com a população no cumprimento das obrigações tributárias.

O *compliance* cooperativo origina-se no contexto de combate aos planejamentos tributários agressivos de grandes corporações, que causaram enorme perda de arrecadação a diversos países, especialmente porque a grande maioria dos países de alta carga tributária normalmente dirige os esforços de aplicação das suas leis tributárias a outros países de alta carga tributária e não aos paraísos fiscais, como era de se esperar. Com isso, os paraísos fiscais prosperam enquanto os países de tributação normal competem entre si (Torslov; Wier; Zucman, 2018, p. 4).

A relação entre fisco e contribuinte é desigual e pode variar bastante a depender do contribuinte e também da administração tributária sobre a qual estamos tratando. Normalmente, a relação entre o fisco federal e os contribuintes pessoas físicas mostra-se desigual em função do poder do Estado quando comparado ao indivíduo. Por outro lado, esta relação já não é tão desigual quando a Receita Federal fiscaliza uma grande instituição financeira. Já os fiscos de pequenos municípios geralmente se mostram em desvantagem em uma relação com grandes empresas, as quais têm equipes destacadas para a área fiscal e tributária, além de contarem com grandes bancas de advogados.

No início da presente pesquisa, não existia qualquer legislação federal que tratasse de programas de conformidade. Entretanto, o Programa Confia da Receita Federal do Brasil (RFB) já vinha sendo desenvolvido por meio de atos normativos infralegais, elaborados pela própria RFB. Tal programa, assim como o modelo da OCDE, tinha como foco os grandes contribuintes na medida em que se percebeu que apenas uma relação punitiva não se mostra eficaz nestes casos. Tanto o modelo da OCDE como o Programa Confia serão analisados com maior detalhamento nos capítulos 2 e 3 deste trabalho.

A RFB passou a buscar outras formas de tratar tais contribuintes, especialmente porque em razão do seu porte o montante de tributos que recolhem é bastante relevante. Partindo do pressuposto de que tais empresas podem simplesmente criar um grande problema orçamentário, diversas iniciativas foram criadas para tratar do tema em âmbito internacional².

¹ Por exemplo: VINCENT, Rose Camille. Vertical taxing rights and tax compliance norms. **Journal of Economic Behavior and Organization**, n. 205 (2023), pp. 443-467; BATRANCEA, Larissa *et al.* Trust and power as determinant of soft tax compliance across 44 nations. **Journal of Economic Psychology**, n. 74 (2019); MENDOZA, Juan P. *et al.* The backfiring effect of auditing on tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, n. 62 (2017).

² Como a European Trust and Cooperation Approach (ETACA) e iniciativas capitaneadas pela OCDE, que serão analisadas posteriormente neste estudo.

Como no início das pesquisas só havia o Programa Confia em desenvolvimento, que apenas buscava soluções mirando os grandes contribuintes, restava a dúvida se os demais contribuintes seriam deixados de fora, ficando de alguma forma prejudicados. Ademais, questionava-se se haveria algum tipo de tratamento distinto dedicado especificamente a esses grandes contribuintes que pudesse implicar em eventual violação do princípio da igualdade.

Por óbvio, o presente trabalho não pretende esgotar o tema da igualdade, objeto de inúmeros trabalhos de jusfilósofos de várias épocas. Busca-se, neste capítulo, apresentar as bases segundo as quais serão analisadas as normas dos programas de *compliance* tributário cooperativo, para verificação da sua conformação com o princípio da igualdade.

2.1 Breve histórico do princípio da igualdade

2.1.1. As ideias sobre igualdade até Rousseau

A ideia de igualdade já era presente na Antiguidade greco-romana, mas de forma bastante diversa da que atualmente possuímos. Primeiramente, porque não eram todos iguais, já que somente os cidadãos da Pólis ou, posteriormente, os cidadãos de Roma possuíam direitos e, por isso, somente entre estes poderia haver algum tipo de igualdade. Neste sentido, somente os cidadãos da Pólis podiam usufruir da igualdade perante o direito (*Isonomia*³), da mesma liberdade da palavra (*Isogoria*⁴) e do mesmo respeito (*Isotimia*⁵) (Carvelli; Scholl, 2011, p. 169).

A igualdade, tal como é conhecida nos dias de hoje, tem suas origens com os pensadores do Iluminismo, que buscaram a imposição de limites, por meio da racionalidade, ao poder do monarca. Portanto, o entendimento moderno de igualdade nasceu a serviço da classe burguesa que se encontrava em desenvolvimento e buscava garantias contra o Estado. Na Antiguidade não havia uma clara consciência de oposição entre Estado e indivíduo, a qual

³“Por *isonomía* se entiende una igualdad de derechos políticos de todos los ciudadanos consagrada en la ley [...] *Isonomía* designa el gobierno democrático mismo. Es el gobierno de la voluntad de la mayoría, en una comunidad completa en la que se le permitió el ingreso a todos, sin mediar clase social.” (Molina, 2015, p. 14).

⁴“La democracia instituye el principio de la *isegoría* que no es otra cosa que la posibilidad de que cualquiera, sin importar su condición social, pueda tomar la palabra en la asamblea (*hoboulomenos*). Pero no sólo eso, sino que es un «igual derecho a su uso». La palabra del último vale tanto como la del primero en la lista” (Molina, 2015, p. 22).

⁵“Por *isotimia* entendemos la facultad igualitaria de que cualquiera pudiese optar a los cargos públicos mediante el sorteo. El sorteo entraña una facultad particularmente igualitaria, el azar no genera distinción. Cualquiera que quisiera optar a una magistratura podía ser electo si la suerte así lo estimase. El sorteo no puede diferenciar entre quienes son más aptos, entre quienes están más preparados, entre clases sociales. Escoge sin miramientos” (Molina, 2015, p. 26).

somente foi possível com a reflexão jusnaturalista e as ideias cristãs (Taborda, 1998, pp. 252-253).

Até então a figura do Estado se confundia com a figura do próprio soberano, assim como também suas propriedades. Era o chamado Estado Patrimonial, da liberdade estamental, em que “a nobreza e o clero são livres porque, além de não se subordinarem, senão excepcionalmente, à fiscalidade do príncipe (imunidades e privilégios), constituem fontes periféricas de normatividade”(Lobo Torres, 2014, p. 58).

O Estado Liberal rompe com as realzas de direito divino, inaugura um novo feixe de instituições políticas, sociais e econômicas, que representam um outro estilo de organização da sociedade (Bonavides, 2003, p. 211). A igualdade, tal como concebida na Revolução Francesa e no século XIX, era uma igualdade de tratamento que se manifestava pela abolição de privilégios de toda espécie (Perelman, 2002, p. 218).

Ao traçar ideais baseados na razão, os pensadores iluministas postulavam que todos os homens nascem livres e iguais “na natureza”, desiguando-se apenas quando passam para o “estado civil”. Thomas Hobbes, por exemplo, afirma que “a desigualdade atualmente existente foi introduzida pelas leis civis” (Hobbes, 2017, p.105) e que os homens são naturalmente iguais tanto em suas faculdades do corpo como do espírito:

A natureza fez os homens tão iguais, quanto às faculdades do corpo e do espírito que, embora por vezes se encontre um homem manifestamente mais forte de corpo, ou de espírito mais vivo do que outro, mesmo assim, quando se considera tudo isto em conjunto, a diferença entre um e outro homem não é suficientemente considerável para que qualquer um possa com base nela reclamar qualquer benefício a que outro não possa também aspirar, tal como ele. [...]

Quanto às faculdades do espírito [...], encontro entre os homens uma igualdade ainda maior do que a igualdade de força. Porque a prudência nada mais é do que experiência, que um tempo igual igualmente, oferece a todos os homens, naquelas coisas a que igualmente se dedicam. O que talvez possa tornar inaceitável essa igualdade é simplesmente a concepção vaidosa da própria sabedoria, a qual quase todos os homens supõem possuir em maior grau do que o vulgo; quer dizer, em maior grau do que todos menos eles próprios, [...]. Mas isto prova que os homens são iguais quanto a esse ponto, e não que sejam desiguais. Pois geralmente não há sinal mais claro de uma distribuição equitativa de alguma coisa do que o fato de todos estarem contentes com a parte que lhes coube. (Hobbes, 2017, p. 87)

Em síntese, a igualdade natural dos homens quer dizer que, considerando-se uma média entre todos os indivíduos, os homens são iguais, havendo poucas diferenças físicas ou intelectuais entre eles quando avaliados em conjunto. Em termos de diferença física, alguns homens podem ser mais fortes do que outros, mas ao considerar-se uma grande população, tal diferença entre os mais fracos e os mais fortes não seria considerável. Pelo aspecto intelectual também não se pode dizer que haja diferenças entre os homens quando verificado o tempo

médio que cada um gasta para exercer em atividades iguais. As diferenças que existam, tanto no aspecto físico como intelectual, não poderiam justificar qualquer tratamento desigual, segundo o entendimento dos pensadores iluministas.

O reconhecimento da igualdade natural também deve partir dos próprios homens, já que a natureza fez todos os homens iguais. Para aqueles casos em que a natureza tenha feito os homens desiguais, como por exemplo, no caso das pessoas com deficiências físicas ou mentais, os seres humanos, por se reconhecerem uns aos outros como iguais, devem admitir a sua igualdade enquanto seres humanos, mesmo diante destas diferenças naturais (Hobbes, 2017, p. 106).

As desigualdades naturais não são tão problemáticas de um ponto de vista moral, pois decorrem do nascimento ou da sorte e, normalmente, não se alteram de acordo com as atitudes dos outros. Se não fosse assim, alguém com problemas de saúde poderia exigir dos responsáveis por sua condição reparação moral e também legal. Por outro lado, aqueles que naturalmente possuem dons para o esporte, por exemplo, são abertamente celebrados ao redor do mundo em eventos esportivos. Isso ocorre porque a desigualdade entre o vencedor e o perdedor é – supostamente – resultado do talento pessoal e esforço demonstrado no dia da competição e não foi imposto por fatores sociais externos (Nikolaidis, 2015, p. 10).

Avançando sobre o tema, Rousseau teorizou a igualdade civil, a partir das considerações sobre a existência da desigualdade natural (ou física) e da desigualdade política (ou moral). Segundo Rousseau, a desigualdade política ou moral é estabelecida por lei e tem fundamento na propriedade privada (Taborda, 1998, p. 252). Isso porque os detentores de propriedade, segundo Rousseau, tinham que constantemente defendê-la daqueles que não a possuíam:

Antes que fossem inventados os sinais representativos das riquezas, elas não podiam consistir senão em terras e gado, os únicos bens reais que os homens eram capazes de possuir. Ora, quando os patrimônios cresceram em número e em extensão a ponto de cobrirem o solo inteiro e de todos se tocarem, uns só puderam crescer à custa dos outros, e os excedentes, que a fraqueza ou a indolência haviam impedido de fazer aquisições, empobrecidos sem nada terem perdido, foram obrigados a receber ou a roubar sua subsistência da mão dos ricos, e daí começaram a nascer, conforme a diversidade de caráter de uns e de outros, a dominação e a servidão, ou a violência e a rapina. (Rousseau, 2008, p. 32)

A solução seria a reunião de todos sob um poder supremo que governaria por meio de leis sábias, visando a defesa dos interesses de todos. A sociedade civil e as leis, segundo Rousseau, “destruíram irremediavelmente a liberdade natural, fixaram para sempre a lei da

propriedade e da desigualdade” (Rousseau, 2008, p. 33). Rousseau teve os méritos de concentrar suas críticas nas desigualdades provenientes da lei, do Direito instituído pela sociedade. Sua análise reflexiva tem como resultado mais importante o princípio da igualdade perante a lei (Bonavides, 2003, p. 211).

A ideia de que os homens são livres e iguais em direitos, que constitui o único fundamento da ordem política em virtude de um contrato social, se desenvolve a partir de meados do século XVII. Este pensamento culmina nas proclamações e nas declarações americanas e francesas do século XVIII, caracterizando o pensamento individualista e burguês dos direitos do homem e do cidadão (Perelman, 2002, p. 220). O projeto iluminista de racionalização integral da sociedade e do Estado transportou o governo dos homens para o governo das leis (da razão), calcado na garantia dos direitos fundamentais, reconhecendo uma esfera “privada” inviolável inatingível pela ação estatal (Taborda, 1998, p. 253).

2.1.2. A lei como limite aos poderes do governante

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 prescreve em seu art. 1º que “Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem ter como fundamento a utilidade comum” (Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão, 1789). Em seguida, no seu art. 6º, declara que

A lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos são iguais a seus olhos e igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, segundo a sua capacidade e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos. (Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão, 1789).

A lei passa a ser a delimitadora dos poderes do governante, criando as defesas do cidadão contra arbítrios. Neste sentido, por serem criadas por representantes do povo, presumem-se justas e igualitárias. Ademais, todos os cidadãos são iguais aos seus olhos, ou seja, há a igualdade de todos perante a lei. A aplicação da lei deve ser, assim, impessoal e uniforme a todos aqueles que se encontrem sob sua incidência (Barroso; Osorio, 2016, p. 208).

Esta é a igualdade formal ou igualdade perante a lei, que proclama o ideal de igualdade do pensamento iluminista. Barroso e Osorio (2016, p. 210) alertam que a igualdade formal está presente nas constituições brasileiras desde a Constituição Imperial de 1824, mas

que, sob sua vigência, o país conviveu com o voto censitário, privilégios aristocráticos e o regime escravocrata. Mesmo sob o regime republicano da Constituição de 1891, apesar de ter sido abolida a comprovação de renda para votar⁶, o voto continuava a não ser estendido aos analfabetos⁷, que eram a imensa maioria da população. Foi derrubado apenas o critério censitário, mantendo o veto aos analfabetos e mendigos, além de não ter previsto o voto feminino, o que afastava das urnas grande parte da população brasileira (Carvalho, 2002, p. 40). Segundo o Recenseamento de 1890, o primeiro da República, a população do Brasil seria de 14.333.915 habitantes, dos quais 7.237.932 eram do sexo masculino e 7.095.983, do feminino, sendo que apenas 2.120.559 sabiam ler (IBGE, 1996). Na prática, portanto, o voto permanecia censitário.

Como estes exemplos demonstram, a igualdade formal muitas vezes se mostra insuficiente para os fins de realmente se evitar a desigualdade entre os indivíduos. A irônica passagem do escritor francês Anatole France (1894, p. 81 *apud* Barroso; Osorio, 2016, p. 211) revela a miopia da igualdade formal: “la majestueuse égalité des lois, qui interdit au riche comme au pauvre de coucher sous les ponts, de mendier dans les rues et de voler du pain”⁸.

Portanto, pode-se afirmar que o homem que nasce livre e igual em direitos, destinatário da regra contida no art. 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão foi aquele pertencente a um Estado Estamental, no qual os cidadãos eram divididos em superiores e inferiores, a cada um se aplicando um ordenamento jurídico diferenciado, conforme o critério diferenciador do nascimento. Outros critérios de desigualação eram mantidos pelo legislador, como as posses e o sexo da pessoa. Logo, a igualdade de direitos prevista no art. 1º era efetivamente destinada aos nobres, burgueses proprietários e pequenos proprietários (artesãos, comerciantes, profissionais liberais), mas jamais a proletários, mulheres ou crianças (Taborda, 1998, p. 255).

A igualdade perante a lei é essencial e fundamental para a validade e a legitimidade do ordenamento jurídico, segundo Dias (2023, p.83). Para o autor, o Estado de Direito estaria em

⁶ A Lei Saraiva (Decreto n. 3.029, de 9 de janeiro de 1881) introduziu o voto direto a todos os cargos eletivos, mas aumentou a renda mínima dos eleitores para duzentos mil-réis e proibiu o voto de analfabetos.

⁷ Nos termos do §1º do art. 70 da Constituição de 1891: Art. 70 [...] § 1º - Não podem alistar-se eleitores para as eleições federais ou para as dos Estados:

1º) os mendigos;

2º) os analfabetos;

3º) as praças de pré, excetuados os alunos das escolas militares de ensino superior;

4º) os religiosos de ordens monásticas, companhias, congregações ou comunidades de qualquer denominação, sujeitas a voto de obediência, regra ou estatuto que importe a renúncia da liberdade Individual.

⁸ A majestosa igualdade das leis, que proíbe ricos e pobres de dormirem sob pontes, de mendigarem pelas ruas e de furtarem pão. (Tradução nossa).

risco sem a igualdade formal, pois a sua garantia seria o alicerce sobre o qual se constrói a confiança na justiça e na proteção dos direitos fundamentais de todos os cidadãos, sem parcialidades ou iniquidades na aplicação das leis ou, ainda, tratamentos diferenciados injustificados. Portanto, conclui o autor que a igualdade perante a lei é um elemento-chave para a proteção dos direitos e liberdades individuais e para a construção de um Estado de Direito.

A principal crítica a este estado de coisas emerge a partir do socialismo científico de Karl Marx. Surge a pretensão de se atingir uma igualdade não apenas formal, mas também material, que seria apta a tornar possível a verdadeira igualdade jurídica, pondo fim às desigualdades de classes, já que enquanto houvesse classes sociais, haveria desigualdade (Bonavides, 2003, p. 213). Para Marx, a lei não refletiria a vontade geral, mas a vontade da classe burguesa. Assim, o “direito igual”, se não reconhecer nenhuma distinção de classe, é um direito desigual para trabalho desigual (Taborda, 1998, p. 256). Depois, a pretensão de se atingir a igualdade material deixa de ser exclusiva dos marxistas. John Rawls, por exemplo, um liberal, embora com outro enfoque, também persegue essa pretensão em sua obra.

A igualdade material, única apta a tornar possível a igualdade verdadeiramente jurídica segundo Marx, só poderia ser atingida com a eliminação das classes sociais. Para isso, seria necessário que os meios de produção passassem da apropriação individual para uma apropriação social. A efetivação desta passagem eliminaria a necessidade do Estado, que para Marx seria um órgão perpetuador da diferenciação de classes. Seria atingido, então, o fim da distinção entre governantes e governados, maiorias e minorias, ou seja, a homogeneidade social – a igualdade em termos absolutos (Bonavides, 2003, p. 213). Nas palavras do próprio Karl Marx (Marx; Engels, 1970, p. 59):

Quando, no curso do desenvolvimento, as distinções de classe desaparecem e toda a produção é concentrada nas mãos de uma vasta associação de toda a nação, o poder público perderá seu caráter político. O poder político, propriamente dito, é meramente o poder organizado de uma classe para oprimir outra. Se o proletariado, durante sua luta com a burguesia, é compelido, pelas circunstâncias, a se organizar como classe e, por meio de uma revolução, se torna a classe dominante e, como tal, elimina pela força as antigas condições de produção, então terá, junto com essas condições, eliminado as condições para a existência de antagonismos de classe e de classes em geral, e assim abolido sua própria supremacia como classe. No lugar da antiga sociedade burguesa, com suas classes e antagonismos de classe, teremos uma associação em que o desenvolvimento livre de cada um é a condição para o desenvolvimento livre de todos. (Tradução livre).⁹

⁹ When, in the course of development, class distinctions have disappeared, and all production has been concentrated in the hands of a vast association of the whole nation, the public power will lose its political character. Political power, properly so called, is merely the organised Power of one class for oppressing another. If the proletariat during its contest with the bourgeoisie is compelled, by the force of circumstances, to organise

A crítica de Marx se insere em cenário de profundas transformações sociais na Europa do século XIX. O Estado liberal, em que a intervenção sobre direitos fundamentais de liberdade pessoal, sobre a política e sobre a economia era mínima, alterou-se de forma significativa com o surgimento dos direitos sociais como consequência direta da luta dos trabalhadores (Taborda, 1998, pp. 256-257).

O contraste entre ricos e pobres produziu uma percepção crítica acerca da igualdade meramente formal ao longo do século XX. O conceito de igualdade material deixa de ser algo ligado somente ao marxismo e passa a ser ligado a demandas por redistribuição de riqueza e poder, ou seja, por justiça social (Barroso; Osorio, 2016, p. 211). Bonavides (2003, p. 220) explica alteração da interpretação do princípio da igualdade na transição do Estado liberal ao Estado social:

A crise do princípio da igualdade culminou durante a passagem do Estado liberal ao Estado social, quando o positivismo lógico-formal vislumbrava unicamente a norma, enquanto o positivismo sociológico, mais crítico e atento às mudanças sociais e históricas, via a norma e ao mesmo passo a realidade. Disso resultou que o sobredito princípio, permanecendo idêntico no texto constitucional, sofreu, contudo, uma variação interpretativa substancial [...]

As demandas de redistribuição para a busca da igualdade partem da premissa de que todas as pessoas, com necessidades e desejos ilimitados, disputam bens e serviços escassos no mercado. Privilégios que resultam do nascimento, tal como a classe social ou renda dos antepassados, violam a igualdade material por desigualar as oportunidades de chances ou o ponto de partida dos indivíduos.

Para o Estado de Direito que se pretende também *democrático* não basta apenas a igualdade formal (Dias, 2023, p. 83). É necessária a superação de uma perspectiva meramente formal do princípio da igualdade, que passar também a ter uma perspectiva programática. Para o autor, o art. 9º da Constituição Portuguesa, que trata das tarefas fundamentais do Estado, apresenta a igualdade nesta perspectiva programática em suas alíneas “d”¹⁰ e “h”¹¹.

itself as a class, if, by means of a revolution, it makes itself the ruling class, and, as such, sweeps away by force the old conditions of production, then it will, along with these conditions, have swept away the conditions for the existence of class antagonisms and of classes generally, and will thereby have abolished its own supremacy as a class.

In place of the old bourgeois society, with its classes and class antagonisms, we shall have an association, in which the free development of each is the condition for the free development of all.

¹⁰ d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;

¹¹ h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.

Então, propõe que o princípio da igualdade possui uma dimensão corretiva de assimetrias sociais apriorísticas que inviabilizam a plena realização humana, devendo o Estado agir por meio de políticas econômicas, fiscais e de outras naturezas com a finalidade de compensar de alguma forma a desigualdade de rendimento e riqueza que se traduz também em uma desigualdade no exercício dos direitos fundamentais (Dias, 2023, p.84).

Nesta perspectiva, o legislador estaria obrigado a fazer discriminações positivas ou a adotar tratamentos desiguais para criar um mínimo de igualdade de pontos de partida ou igualdade de oportunidades, a depender do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, saúde, educação, segurança, habitação). É o que Casalta Nabais chama de igualdade *pela lei* (Nabais, 2012, pp. 435-436). Surge, então, a defesa do tratamento desigual como instrumento de igualdade. Barroso e Osorio (2016, p. 212) sintetizam:

Antídotos contra as situações de desequilíbrio e de exploração incluem a proteção jurídica do polo mais fraco de certas relações econômicas, a criação de redes de proteção social e mecanismos de redistribuição de riquezas. Um dos cursos de ação necessários à promoção de justiça material é a satisfação de direitos sociais fundamentais, mediante a entrega de prestações positivas adequadas, em matérias como educação, saúde, saneamento, trabalho, moradia, assistência social. Também desempenham função relevante os programas de transferência de renda e criação de empregos.

Enquanto o modelo de igualdade formal concentra-se na igualdade e simetria de tratamento, o modelo de igualdade material foca nos resultados, sua atenção é direcionada para a distribuição justa dos benefícios. Pode-se dizer que mira nas desvantagens ao invés de buscar a neutralidade (Trenta, 2023, p. 177).

2.1.3. Dilemas recentes sobre a igualdade

Nos dias de hoje, os dilemas enfrentados ainda perpassam igualdade perante a lei prevista na maior parte dos ordenamentos jurídicos e a sua desconexão com a igualdade substancial ou material. As minorias de diversos tipos seguem buscando um tratamento igualitário e melhores oportunidades para romper com desequilíbrios históricos que privilegiaram e ainda privilegiam determinadas elites.

O Direito Comunitário da União Europeia, por exemplo, foi elaborado com base na igualdade formal e em uma interpretação que remete às suas origens econômicas fortemente ligadas à criação do Mercado Comum Europeu em 1957 e à Comunidade Econômica

Europeia. O foco, então, era assegurar a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capital (Trenta, 2023, p. 167). Algumas normas previstas no Tratado da União Europeia (2016) ilustram tal entendimento:

Art. 26º, [...] 2. O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados. [...]

Art. 34º. São proibidas, entre os Estados-Membros, as restrições quantitativas à importação, bem como todas as medidas de efeito equivalente.

Art. 35º. São proibidas, entre os Estados-Membros, as restrições quantitativas à exportação, bem como todas as medidas de efeito equivalente.

Art. 45º. 1. A livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na União. [...]

Art. 49º. No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro. [...]

Art. 56º. No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na União serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação. [...]

Art. 63º. 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. 2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

A Professora Cristina Trenta (2023, pp. 167-168), titular de Direito Público da Universidade de Linnaeus, na Suécia, entende que a governança tributária da União Europeia originalmente estabelecida no Tratado de Roma foi influenciada por esta visão, de forma que o Direito Tributário da União Europeia buscou assegurar a igualdade em termos de livre concorrência e liberdades econômicas. Esse enfoque acabou por produzir um sistemático desequilíbrio entre interesses econômicos e não econômicos. No âmbito do Direito Tributário, as legislações comunitárias implementaram somente o conceito de igualdade formal, tratando os contribuintes unicamente como *homines oeconomici*.

Um exemplo disso é que a livre circulação de trabalhadores no âmbito da União Europeia, desde o início, foi tratada como a livre circulação de um fator de produção econômico (trabalho), não como um direito fundamental. O trabalho, nesta ótica, não é um direito fundamental, mas um elemento do sistema produtivo (Trenta, 2023, p. 173).

A autora destaca, ainda, o paralelismo entre esta ideia de “trabalhadores como fator de produção” com a ideia de que os contribuintes seriam também como *homines oeconomici* ou agentes do sistema produtivo. A lógica do instrumentalismo puro do mercado, portanto, também é aplicável aos contribuintes. Tradicionalmente, o Direito Tributário da União Europeia não tem nada de social em sua natureza, cujas raízes sempre foram puramente

econômicas. Para proteger objetivos econômicos, as previsões legislativas referentes à igualdade formal mostraram-se suficientes, bastando que a lei tributária garanta que categorias homogêneas de empresas e contribuintes suportem a mesma carga tributária (Trenta, 2023, p. 174). A ideia é a garantia da neutralidade da tributação, que deve influenciar minimamente na atuação do mercado.

O princípio da neutralidade é rotineiramente tratado como uma expressão do princípio da igualdade formal. Nesse sentido, menciona Ávila (2008, p. 99) que a “neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”. Nesta mesma ordem de ideias, Elali e Lucena Jr. (2011, p. 163-164):

No caso brasileiro, pode-se dizer que a neutralidade representa a regra geral: a tributação deve tratar todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma imparcial, ou seja, sem beneficiar agentes econômicos, especificamente. Constitui-se, então, em corolário da igualdade, do princípio da isonomia.

Contudo, diante da implementação de um sistema de proteção aos direitos humanos, de proteção aos direitos fundamentais e de garantia à sustentabilidade como parte do sistema legal da União Europeia, emerge a necessidade de se adotar também uma dimensão substancial do princípio da igualdade. Assim, a aplicação de um modelo de igualdade substancial aos contribuintes busca atingir a igualdade nos resultados, focando nas desigualdades fiscais ao invés de buscar a neutralidade (Trenta, 2023, p.177). E assim conclui a professora:

A transição da União de uma zona de livre comércio para um lugar onde os direitos fundamentais e humanos não são apenas proclamados, mas também protegidos, continuou com o Tratado de Lisboa e com a adoção da Carta dos Direitos Fundamentais (Carta da UE) como um instrumento juridicamente vinculativo. A igualdade é agora um valor fundamental tanto no direito primário quanto no direito secundário da UE: o TUE a coloca no centro, e a Carta da UE dedica um título inteiro a ela: o Título III.

[...]

É bastante evidente que o modelo de igualdade atualmente utilizado no direito tributário da UE, ancorado na primazia dos fatores econômicos, e o modelo de igualdade adotado pelo direito da UE após o Tratado de Lisboa, baseado na proteção dos direitos humanos, estão em conflito. (Tradução livre).

¹² (Trenta, 2023, p. 184).

¹²The transition of the Union from a free trade zone to a place where fundamental and human rights are not only proclaimed, but also upheld, continued with the Lisbon Treaty and with the adoption of the Charter of Fundamental Rights (EU Charter) as a legally binding instrument. Equality is now a fundamental value in both primary and secondary EU law: the TEU has it at its centre, and the EU Charter devotes an entire title to it: Title III.[...]

O sistema tributário da União Europeia ainda aplica majoritariamente o modelo da igualdade formal, em respeito aos aspectos econômicos que motivaram a criação do bloco econômico. A mudança para um modelo de igualdade substancial torna-se necessária para promover a alteração do foco do Direito Tributário da União Europeia mirando as causas da desigualdade. E isso implica no reconhecimento de que os contribuintes europeus não são apenas agentes econômicos. São indivíduos que devem ser considerados em toda a sua complexidade política, moral e social, os quais também possuem um lado econômico (Trenta, 2023, p. 185).

2.1.4. O conceito quadridimensional do princípio da igualdade proposto por Sandra Fredman

Embora seja claro que o direito à igualdade deve ir além de uma concepção formal que defende que semelhantes devem ser tratados de maneira semelhante, uma concepção substancial da igualdade resiste à captura por um único princípio, devendo levar em conta que o direito à igualdade deve estar localizado no contexto social, respondendo àqueles que são desfavorecidos, desvalorizados, excluídos ou ignorados. (Fredman, 2016, p. 713).

Nessa linha, a Professora Sandra Fredman (2016, p. 727), que leciona “Direito da Comunidade Britânica e dos Estados Unidos” na Universidade de Oxford, desenvolveu um conceito quadridimensional do princípio da igualdade material. Assim, para a autora a igualdade material deve, primeiramente, ter como o objetivo buscar remediar a desigualdade. Em segundo lugar, o princípio deve opor-se a toda forma de discriminação, preconceito, estigma, estereotipagem, humilhação e violência, revelando-se uma característica protetiva do princípio. Em terceiro lugar, a igualdade material deve intensificar a participação e o direito à voz de todos, contrapondo-se a toda exclusão política ou social. Finalmente, a igualdade deve acomodar as diferenças para alcançar as mudanças estruturais. Cada uma dessas dimensões será abordada a seguir.

A primeira delas, para Fredman (2016, p. 728-729), representa a necessidade de se focar no grupo que sofre a desigualdade, ao invés de simplesmente garantir o tratamento igual a todos indistintamente. Segundo a autora, este tratamento assimétrico da igualdade material

It is quite evident that the model of equality currently used in EU tax law, anchored to the primacy of the economic factors, and the model of equality adopted by EU law after the Lisbon treaty, based on the upholding of human rights, are in conflict.

permite a aplicação de ações afirmativas juntamente com o direito à igualdade. Apesar de aparentemente ser uma quebra do princípio do tratamento igualitário, as ações afirmativas realmente tem a possibilidade de combater a desigualdade.

As desigualdades a serem combatidas geralmente são socioeconômicas, em geral relativas ao mercado de trabalho, como o pagamento desigual a trabalhos de mesmo valor, ou ainda podem se revelar em limitações ao crédito, propriedade e recursos similares. Mas podem ser de outras ordens também, geralmente relacionadas com o conceito de dominação, produto da ação de muitas pessoas e não apenas de um indivíduo específico, como se exemplifica o caso das desvantagens sofridas pelas mulheres, por exemplo. A desigualdade também pode se revelar na limitação a um indivíduo de buscar suas próprias escolhas segundo as suas capacidades, conceito que iria além da busca de apenas uma igualdade de oportunidades. Esta abordagem é mais abrangente do que a igualdade de oportunidades, pois incorpora tanto a autonomia individual quanto as diferentes necessidades de indivíduos em situações distintas, reconhecendo que pode não ser viável para uma pessoa alcançar os objetivos que valoriza devido a restrições sociais, econômicas ou físicas, bem como à interferência política.

No Brasil, pode-se dizer que algumas medidas são aplicadas levando-se em consideração essa dimensão do princípio da igualdade, tais como as ações afirmativas que criaram quotas para estudantes negros e de baixa renda em universidades, bem como a reserva de vagas em concursos públicos. Da mesma forma, a Lei n. 14.611/2023, ao estabelecer que deva haver igualdade de salários entre homens e mulheres no exercício das mesmas funções, ou seja, dizendo o que deveria ser óbvio, também é um exemplo da aplicação desta dimensão do princípio.

A segunda dimensão trazida pela autora envolve uma questão básica de humanidade, que é evitar toda forma de discriminação. Não é o mérito, a nacionalidade, a racionalidade ou a participação em determinado grupo que confere o status de igualdade a um indivíduo, mas a sua condição humana. Neste sentido, aliás, já alertava Hobbes (2017, p. 106), conforme citado anteriormente.

Elali e Lucerna Jr. (2011, p. 167) afirmam que a não discriminação acaba se apresentando como corolário do tratamento igual, baseando-se em critério adequado/proporcional de comparação/diferenciação. Para eles, a escolha do Estado quanto ao critériopara a diferenciação deve se orientar de acordo com a proporcionalidade entre meios e fins. Contudo, a adoção da proporcionalidade em tal situação não parece ser

suficiente, pois deixa a cargo do intérprete a adoção de critérios subjetivos para a eleição do elemento de *discrímen*.

Ao propor que esta dimensão deve evitar toda forma de discriminação, Fredman (2016, p. 730) admite as similaridades desta análise com a aplicação do princípio da dignidade humana. No entanto, a autora procura evitar as suas armadilhas, especialmente porque o conceito de dignidade normalmente é tratado de forma muito vaga e facilmente manipulável, assim como a proporcionalidade mencionada por Elali e Lucerna Jr (2011, p. 167).

A identidade humana é moldada pelas formas como os outros nos reconhecem e como nós reconhecemos os outros. As desigualdades de reconhecimento surgem por meio da humilhação e falta de valorização dos indivíduos, sendo coincidentes os discursos da dignidade e o do reconhecimento. Fredman traz interessante diferenciação entre reconhecimento e dignidade, ao mencionar que o *reconhecimento* tem formato essencialmente *relacional*: em vez de considerar cada pessoa como um indivíduo isolado ao qual a dignidade está associada, o reconhecimento vê os indivíduos como construídos de várias maneiras pela sociedade e pelas normas sociais.

Este conteúdo relacional é que permite, por exemplo, abordar raça e gênero como construções sociais. Em vez de considerar o sexo como um dado biológico, o direito à igualdade sob esta ótica visa abordar suas consequências sociais, focando nas maneiras como as pessoas se relacionam entre si. Assim, o direito à igualdade pode tratar do assédio sexual de maneiras que o paradigma de tratamento puramente igualitário não poderia (Fredman, 2016, p. 730). Em uma sociedade como a brasileira, em que os níveis de violência contra mulheres e também contra minorias é extremamente alto, tal abordagem realmente se mostra não apenas útil, mas necessária.

A terceira dimensão tem relação com a possibilidade de participação, tanto política como na comunidade onde vive o indivíduo. A participação política, por muito tempo, era exclusividade de determinadas pessoas. Diversas minorias eram excluídas e leis prevendo a igualdade nestas circunstâncias foram necessárias em quase todo o mundo para a promoção da igualdade. A participação na comunidade, a seu turno, envolve a possibilidade de participar plenamente na sociedade em que o indivíduo está inserido. A inclusão social pode permitir uma mais coerente implementação de leis anti-discriminação (Fredman, 2016, p. 731-732).

A última das dimensões propostas por Fredman (2016, p. 732-733) trata da acomodação das diferenças e da mudança estrutural. A igualdade formal busca uma

abordagem “anti-classificação”, segundo a qual gênero, raça, etnia ou outras características pessoais são consideradas irrelevantes, de forma que seria possível e até desejável abstrair um indivíduo desses aspectos da sua identidade para tratá-lo unicamente com base em seu mérito. Já a igualdade material percebe nessas características importantes valores da identidade do indivíduo. A questão reside não na diferença em si, mas no *dano* em geral atrelado a essas diferenças. O objetivo desta última dimensão da análise da igualdade material deve ser *remover o detrimento atrelado à diferença*, mas não a diferença em si. As estruturas sociais existentes devem ser modificadas para acomodar as diferenças ao invés de determinar que membros “fora” do grupo dominante sejam obrigados a se conformar com a estrutura vigente.

Esta mudança estrutural apresenta desafios, como aponta a autora. Primeiramente, para acomodar as diferenças seria necessária uma mudança estrutural geral ou seria suficiente que algumas exceções para indivíduos fossem criadas? A abordagem excepcionalista gera críticas, pois não desafia as estruturas dominantes já estabelecidas, já que aqueles considerados “normais” continuariam a criar regras e instituições relacionadas à sua própria imagem, enquanto os “diferentes” teriam que ser acomodados nos sistemas existentes.

A autora atesta que há casos em que há clara necessidade de alteração da norma, como nos casos de discriminação de gênero, mas há outros em que a regra de exceção é suficiente. E exemplifica citando o caso dos Sikhs, que por conta da sua religião devem usar um turbante e que, por isso, seria melhor uma regra excepcionando a necessidade de utilização de capacetes na construção civil e não uma mudança estrutural (Fredman, 2023, p. 733).

Outro desafio desta mudança estrutural é que ela possui altos custos. A questão passa a ser “quem vai arcar com o custo” da ausência da mudança da estrutura vigente. Ao exemplificar, Fredman cita o caso das creches para as mães trabalhadoras. Mantido o *status quo*, as mães teriam que arcar com este custo do cuidado dos filhos, seja contratando babás, deixando as crianças com parentes ou deixando de trabalhar fora de casa. Se não há uma *ação estrutural* que obriga os empregadores ou o Estado a arcar com o custo, conclui Fredman, o peso deste custo cairá nos ombros daqueles menos favorecidos e menos capazes de suportá-lo. E muitos desses custos são socialmente absorvidos em favor de grupos dominantes, sem muitos questionamentos. Por isso, a autora argumenta que deve haver uma mudança estrutural para que estes custos sociais sejam redistribuídos de forma mais justa na sociedade (Fredman, 2023, p. 734).

Logo, a ausência de intervenção legal implica em que as minorias tenham que arcar com os custos da desigualdade (Fredman, 2023, p. 734):

O *status quo*, sem intervenção legal, exige que o grupo externo suporte o custo total: as mulheres suportam o custo da gestação e dos cuidados com os filhos; as pessoas com deficiência suportam o custo da deficiência; e as minorias étnicas suportam o custo de seus próprios compromissos culturais ou religiosos. (Tradução livre)¹³.

A abordagem em quatro dimensões proposta pela autora busca fornecer um quadro analítico para esclarecer melhor a natureza multifacetada da desigualdade e ajudar a determinar se ações, práticas ou instituições impedem ou promovem o direito à igualdade. Esta abordagem é deliberadamente estruturada em termos de dimensões para permitir que haja concentração em suas interações e sinergias, em vez de afirmar uma prioridade lexical preestabelecida. Além disso, é possível compreender como as diferentes dimensões podem ser utilizadas para se fortalecer mutuamente (Fredman, 2023, p. 713).

Entretanto, este quadro, naturalmente, não tenta resolver todas as questões relacionadas ao direito à igualdade substantiva. O objetivo da abordagem multidimensional é, em última análise, avaliativo: fornecer um conjunto de critérios para determinar se uma lei, política, prática ou instituição provavelmente cumprirá o direito à igualdade e indicar maneiras pelas quais devem ser reformados para melhor alcançar esse objetivo (Fredman, 2023, p. 714).

2.1.5. A caminho de um direito à diversidade. Conclusões parciais

Há ainda a defesa de que modernamente a igualdade compreende a sua transformação ou a sua evolução para um princípio da diversidade. A diversidade, como consequência do aprofundamento das relações multilaterais e de fluxos migratórios, passa a ser um primado a ser garantido e também respeitado. Tratando de normas previstas na Constituição Portuguesa, Dias (2023, p. 87-88) argumenta haver atualmente um verdadeiro princípio da diversidade:

Ao postular a igual dignidade dos cidadãos, sem distinção em razão da sua origem, raça, etnia, género, orientação sexual, religião, língua, opinião política ou outra, origem social ou económica, cultura ou instrução, ou outros fatores, a Constituição da República portuguesa afirma mais do que um princípio da igualdade como valor basilar, afirma a existência de um princípio da diversidade.

[...]

Desse modo, a diversidade torna-se num princípio orientador para a construção de políticas públicas e estruturas legais que promovam a inclusão e a igualdade de oportunidades, assente no reconhecimento efetivo de que cada cultura tem a sua própria história, tradições,

¹³The *status quo*, without legal intervention, requires the out-group to bear the full cost: women bear the cost of child-bearing and childcare; disabled people bear the cost of disability; and ethnic minorities bear the cost of their own cultural or religious commitments.

valores e formas de expressão, e que essas diferenças devem ser respeitadas e valorizadas. A partir desse paradigma, verifica-se um reconhecimento da diversidade como um verdadeiro “bem jurídico”. Dessa forma, a diversidade afirma-se um princípio constitucionalestruturante, permeando todas as esferas da sociedade de modo a salvaguardar a dignidade da pessoa humana nas suas múltiplas formas de identidade, como parte integrante de uma ideia de justiça social.

Como se pode ver, ao longo dos tempos o princípio da igualdade sempre se revelou complexo, possuindo interpretações diversas em virtude dos diferentes contextos históricos. Desde os primórdios, pode-se observar uma constante busca por compreender a igualdade, pois ela era vista como um meio para alcançar a justiça. Aliás, é importante lembrar que igualdade e justiça sempre foram intimamente ligadas, tanto no domínio jusfilosófico como no também nos domínios jurídico e econômico (Godoi, 1999, p. 211).

Pode-se dizer, ainda, que o ideal de igualdade proposto modernamente pode receber diferentes roupagens e estruturas interpretativas, como se pode ver da proposta de Fredman (2016) e também das preocupações demonstradas por Trenta (2023) na União Europeia. Contudo, ao final, há sempre um núcleo central que reúne os conceitos e as variações do que se pode entender por igualdade hoje em dia, geralmente abarcando aspectos tanto da igualdade formal como da igualdade material.

As conclusões de Godoi (1999, p. 211) sintetizam e ilustram muito bem isso. Segundo o autor, baseando-se em autores como Rawls e Habermas, um sistema jurídico será justo ou legítimo caso todos os indivíduos da comunidade encontrarem, concretamente, igualdade de condições materiais e espirituais para participarem do processo político-decisório. Além disso, devem ter condições de desenvolverem sua personalidade de forma ampla e livre, tendo a possibilidade de realizar seus projetos pessoais, suas aspirações e suas potencialidades culturais. Desigualdades econômicas advindas da divergência de ambições, projetos e propósitos de vida e da liberdade de cada indivíduo seguir o seu próprio caminho são consideradas legítimas. Por outro lado, desigualdades econômicas e sociais advindas de situações arbitrárias, impondo diferentes pontos de partida sociais que impeçam ou dificultem o livre desenvolvimento das potencialidades humanas, são consideradas ilegítimas e devem ser combatidas por instrumentos eficazes do Estado.

Como se vê, há semelhanças entre o posicionamento de Godoi e Fredman, pois em ambos se percebe a que a igualdade deve permitir a busca do desenvolvimento pessoal, com respeito às individualidades e diferenças históricas. Além disso, há a ênfase à participação social e nas decisões políticas. As desigualdades econômicas e sociais que não tenham relação

com as opções pessoais, para ambos os autores, devem ser combatidas por meio de programas e medidas governamentais que devem atuar para eliminar estas diferenciações arbitrárias.

A diferença entre os pensamentos parece residir no caráter prospectivo da quarta dimensão da análise da igualdade proposta por Fredman, que tem na busca da mudança de estruturas sociais para acomodar as diferenças um meio de fazer com que diferenças sejam respeitadas e acolhidas no longo prazo. Nas palavras de Fredman (2016, p. 738):

[...] como testemunhado pelo forte e crescente compromisso em níveis internacionais e nacionais, o impulso deve ser desenvolver a igualdade em termos substanciais, que vão além do direito ao tratamento igual, oportunidades iguais ou resultados iguais, ou de um igualitarismo simplificado ou direito à dignidade. Em vez disso, sugiro que a igualdade substancial seja desenvolvida em um formato multidimensional, que reconheça e aborde as injustiças distributivas, de reconhecimento, estruturais e de exclusão vividas por grupos marginalizados. Essas quatro dimensões da igualdade substancial criam uma concepção complexa e dinâmica do direito à igualdade, que se baseia em entendimentos existentes, mas também convida a um desenvolvimento e evolução contínuos. (Tradução livre).¹⁴

Algumas destas lições servem de base para uma análise do princípio da igualdade nos programas de conformidade tributária, especialmente alguns aspectos da construção da norma diferenciadora de contribuintes (com foco, portanto, na igualdade formal). Ademais, podem ser ponderados também aspectos materiais na eleição dos critérios da diferenciação eleitos para que certas empresas venham a ser participantes dos programas de conformidade.

Enfim, pela importância dessas diversas visões sobre o princípio da igualdade, apresentou-se um panorama do entendimento de diversos autores, moldados no passado e também no presente, para demonstrar a complexidade que pode advir das suas interpretações. Mesmo nos tempos atuais, a busca pela igualdade material envolve questões complexas e que refletem em questões como direitos de minorias, desigualdade de renda e oportunidades, discriminação, entre outros.

Entretanto, para o enfoque específico deste trabalho, será utilizada a teoria de Celso Antônio Bandeira de Mello, mais pragmática e operacional para a avaliação das regras dos programas de *compliance* cooperativo.

¹⁴[...] as witnessed by the strong and growing commitment at international and national levels, the impetus should be to develop it in substantive terms, which go beyond the right to equal treatment, equal opportunities or equal results, or a simplified egalitarianism or right to dignity. Instead, I have suggested that substantive equality should be developed in a multidimensional format, which recognizes and addresses the distributional, recognition, structural, and exclusive wrongs experienced by out-groups. These four dimensions of substantive equality create a complex and dynamic conception of the right to equality, which build on existing understandings but also invite further development and evolution.

2.2. O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade por Celso Antonio Bandeira de Mello

Como marco teórico para a análise do princípio da igualdade nesta dissertação, foi eleita a clássica obra de *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, de Celso Antônio Bandeira de Mello, originalmente lançada em 1978, atualmente em sua quarta edição. A escolha se deve porque a obra sistematiza critérios para a análise da igualdade em normas jurídicas. Como o objetivo ao longo deste trabalho é analisar normas referentes a programas de conformidade, o instrumental oferecido por Celso Antônio Bandeira de Mello mostra-se uma ferramenta eficiente para a verificação do preenchimento dos requisitos da igualdade por diplomas legais. Isso, contudo, não dispensa a análise de outras referências sobre a igualdade.

A questão fundamental do presente estudo é verificar se os critérios eleitos em normas que veiculam programas de conformidade tributária cooperativa, ao fazer distinções entre os seus destinatários, estabelecem elementos de diferenciação justificáveis, sob o prisma dos aspectos constitucionais que se contrastam no interior da própria norma.

Inicialmente, há que se ressaltar que a igualdade é sempre relativa, ao contrário da identidade. A identidade é absoluta e representa a coincidência completa entre as características de objetos, situações ou pessoas (quando comparados reciprocamente). Por isso, é inatingível (Lima, 2022, p. 19), pois ninguém é idêntico a ninguém, nem mesmo os gêmeos ditos “idênticos”.

Já a igualdade necessita de algum critério de comparação existente entre os objetos, situações ou pessoas. A definição deste critério de comparação ou de desigualação é o cerne do estudo do princípio da igualdade nas mais diversas situações, pois nele residem as questões juridicamente relevantes.

Voltemos, contudo, alguns passos. Como ponto de partida, o alcance do princípio da igualdade não pode se restringir a nivelar os cidadãos à norma legal em vigor, ou seja, seu alcance não se limita à interpretação das normas. A própria lei não pode ser editada sem levar em conta a igualdade. Logo, a igualdade seria norma voltada tanto ao aplicador da lei como especialmente ao próprio legislador. Na elaboração das leis, assim, o legislador é obrigado dispensar tratamento equânime às pessoas (Mello, 2000, p. 09).

O princípio da igualdade nos textos constitucionais tem um conteúdo político-ideológico que determina que a lei não deve gerar privilégios ou perseguições. Quando uma lei é aplicada, todos os indivíduos abrangidos por ela devem ser tratados de maneira igual.

Além disso, o texto legal não pode estabelecer tratamentos diferentes para situações semelhantes. (Mello, 2000, p. 10).

No Brasil, não chegou a se estabelecer a discussão sobre se o princípio da igualdade limitaria a atuação o legislador, ao contrário do que ocorreu em outros países (Taborda, 1998, p. 261). A doutrina nacional sempre reconheceu que a igualdade não se restringe a igualar os cidadãos diante da norma legal posta, pois a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia (Mello, 2000, p.11).

Neste ponto, Mello ampara-se na doutrina de Kelsen, para quem o princípio da igualdade *perante* a lei seria a simples aplicação do princípio da legalidade, pois os critérios de distinção entre os indivíduos devem decorrer da Constituição e das leis (sendo que estas, obviamente, devem estar em conformidade com a Constituição). A passagem da *Teoria Pura do Direito* a seguir ilustra tal pensamento:

Se a Constituição não fixa distinções bem determinadas que não possam ser feitas nas leis relativamente aos indivíduos, e se a mesma Constituição contém uma fórmula proclamando a igualdade dos indivíduos, esta igualdade constitucionalmente garantida a custo poderá significar algo mais do que a igualdade *perante* a lei. **Com a garantia da igualdade *perante* a lei, no entanto, apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do Direito somente podem tomar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar.** Comisso, porém, apenas se estabelece o princípio, imanente a todo o Direito, da juridicidade da aplicação do Direito em geral e o princípio imanente a todas as leis da legalidade da aplicação das leis, ou seja, apenas se estatui que as normas devem ser aplicadas de conformidade com as normas. (Kelsen, 1998, p. 100). (Grifou-se).

Celso Antônio Bandeira de Mello não chega a afirmar que a igualdade seria mera aplicação do princípio da legalidade. Mas não deixa de concordar, ao menos em parte com esta assertiva, pois menciona que a igualdade *perante* a lei, de fato, não teria significação peculiar alguma. “Dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes” (Mello, 2000, p.10). Conclui, então, que o sentido relevante do princípio isonômico está na igualdade *na* própria lei. A igualdade seria, assim, um limite para o conteúdo previsto na lei.

Ao tratar da notória afirmação aristotélica segundo a qual a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, o primeiro questionamento levantado pelo autor é o de quem seriam os iguais e os desiguais. Entretanto, este é justamente um dos problemas da igualdade: assumir que o tratamento igualitário é sempre apropriado, em especial quando há uma desvantagem antecedente (Fredman, 2016, p.718). Assim, mostra-se

de especial importância estabelecer quais seriam os critérios juridicamente manipuláveis, sem ofensas à isonomia, que autorizam distinguir entre pessoas e situações para tratamentos jurídicos diversos (Mello, 2000, p.11).

Por ser relativa, a igualdade precisa de algum critério de comparação para a sua análise. Isso porque pessoas podem ostentar igualdade em determinadas características e diferenças em outras, simultaneamente. Duas pessoas podem ser iguais em altura, mas diferentes em peso. Ou podem ser iguais em nacionalidade, mas diferentes quanto à orientação sexual. Portanto, a igualdade depende sempre dos critérios de comparação que serão analisados na situação proposta. A dificuldade surge justamente em definir um critério de comparação adequado e pertinente à finalidade almejada (Lima, 2022, p. 20).

A lei, por sua função precípua, é o instrumento de discriminar situações “à moda que pessoas compreendidas em umas ou em outras [leis] vêm a ser colhidas por regimes diferentes” (Mello, 2000, p. 12). A questão que se coloca, então, é: quando seria vedado à lei criar discriminações? E, além disso, quais seriam os limites inerentes à função legal de discriminar?

Certos fatores diferenciais presentes nas pessoas não podem ser utilizados pela lei como base para discriminação. Ou seja, “determinados elementos ou traços característicos das pessoas ou situações são insuscetíveis de serem colhidos pela norma como raiz de alguma diferenciação” (Mello, 2000, p. 15). Exemplifica o mestre que pessoas não podem ser legalmente desiguais em razão da raça, sexo, convicção religiosa ou compleição física. Mas, ainda assim, entende que há situações em que mesmo estes parâmetros podem servir para desigualação, como por exemplo, em concurso público para polícia feminina.

Celso Antônio Bandeira de Mello, portanto, entende que qualquer elemento residente nas pessoas, coisas ou situações pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório. Logo, não é no elemento eleito pela lei como discriminador que se deve buscar o desrespeito ao princípio da isonomia (Mello, 2000, p. 17). Assim, para o autor:

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente **quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida**, desde que **tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição** (Mello, 2000, p. 17). (Grifou-se).

Lima (2022, p. 22) segue o mesmo entendimento, destacando que não há um critério de justiça distributiva (ou igualdade) que seja indistintamente aplicável a todos os ramos do

direito. Por exemplo, no Direito Penal tal critério pode ser a culpabilidade, enquanto no Direito Civil pode ser a autonomia da vontade. Conclui que em cada caso deve haver a definição de uma finalidade a ser atingida com a diferenciação promovida pela lei, sendo que esta finalidade deve ser convalidada pelos valores constitucionalmente válidos, sem a instituição de qualquer perseguição ou privilégio.

No entanto, a forma de realizar este tratamento diferenciado, desigual, deve atender a alguns critérios, para que não haja violação à igualdade. É importante se avaliar o elemento tomado como fator de discriminação, bem como analisar a correlação lógica abstrata entre este o fator e a disparidade de tratamento jurídico diferenciado. Finalmente, deve-se analisar se esta correlação lógica encontra harmonia com o sistema normativo constitucional.

Os três aspectos acima devem necessariamente estar presentes conjuntamente na norma que se pretende analisar. A conjunção de todos os aspectos é necessária à adequação à isonomia. Por outro lado, a violação de qualquer um dos aspectos acima é suficiente para se entender a norma como contrária ao princípio da igualdade (Mello, 2000, p. 22).

Tratemos de cada um destes aspectos que devem estar presentes na norma. Primeiramente, o elemento eleito como fator de discriminação não pode singularizar um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar, de forma específica, no presente e definitivamente. Assim, não pode conferir um gravame ou um benefício a um indivíduo, sem conceder aos demais a mesma condição. Então, a lei não pode enunciar termos que determinam situação atual única, lógica ou materialmente insuscetível de se reproduzir. Ou seja, a norma não pode singularizar *agora* ou *para sempre* o seu destinatário (Mello, 2000, p. 24).

A situação atual não pode ser irreproduzível, ou seja, deve haver viabilidade lógica de ser reproduzida como decorrência de uma abrangência racional da norma. Por exemplo, se uma norma que concedesse um benefício X a todos os que praticassem determinado ato no ano anterior, quando é certo que apenas um único indivíduo praticou tal ato, haveria violação à igualdade pela norma. Outro exemplo seria a individualização material do destinatário na norma por meio da descrição pormenorizada das suas características de forma a determiná-lo, o que também macularia a norma sob o ponto de vista do princípio da igualdade. Mello (2000, p. 25) conclui que uma lei pode se voltar a uma determinada categoria de pessoas ou a um só indivíduo sem violar a igualdade, desde que vise a um sujeito indeterminado e indeterminável no presente. Exemplifica, então, a hipótese de preceito que preveja a concessão de um benefício *tal* a quem for o primeiro a inventar um motor cujo combustível for a água.

A correlação lógica abstrata entre o fator de *discrímén* e a disparidade de tratamento jurídico diferenciado é, para Godoi (1999, p. 151), o critério mais importante desenvolvido por Celso Antônio Bandeira de Mello. Será considerada violada a igualdade quando o fator diferencial adotado para distinguir os afetados pela regra não guardar relação de pertinência lógica com o benefício conferido ou com o gravame imposto. E esclarece Mello (2000, p. 38):

[...] tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada.

Exige-se que haja não apenas uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação promovida pela lei. Deve haver uma correlação concreta, que encontre guarida nas finalidades constitucionais positivadas no ordenamento (Mello, 2000, p. 22). O fator de discriminação necessita de uma pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta, ou seja, a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita (Mello, 2000, p. 39). Contudo, alerta que nem sempre esta correlação lógica será “pura”, isenta de ingredientes próprios do contexto histórico. Neste ponto, exemplifica com o caso das mulheres que, em determinada época, possuíam vedação ao ingresso a certas funções públicas, sem que, então, isso fosse considerado como uma violação à igualdade. Mas, em outro momento, esta mesma lei poderia ser entendida de forma inversa (Mello, 2000, pp. 39-40).

O elemento final para se verificar a consonância da norma com o princípio da igualdade, para Celso Antônio, reside na adequação da distinção eleita pela lei com valores prestigiados pela Constituição (Mello, 2000, p. 43). Neste ponto, o autor dá exemplo bastante pertinente ao tema da presente dissertação (Mello, 2000, p. 43):

Assim, poder-se-ia demonstrar existência de supedâneo racional, a dizer, nexó lógico, em desequiparação entre grandes grupos empresariais e empresas de porte médio, de sorte a configurar situação detriméntosa para estas últimas e privilegiada para os primeiros, aos quais se outorgariam, por exemplo, favores fiscais sob fundamento de que graças à concentração de capital operam com maior nível de produtividade, ensejando desenvolvimento econômico realizado com menores desperdícios. A distinção estaria apoiada em real diferença entre uns e outras. Demais disso, existiria, no caso, um critério lógico suscetível de ser invocado, não se podendo falar em *discrímén* aleatório. Sem embargo a desequiparação em pauta seria ofensiva ao preceito isonômico por adversar um valor constitucionalmente prestigiado e prestigiar um elemento constitucionalmente desvalorado.

Com efeito, o art. 173, § 4º, da Lei Maior, hostiliza as situações propiciatórias do domínio dos mercados e da eliminação da livre concorrência, posto que, ademais, por tal meio, longe de se concorrer para a justiça social (art. 170, *caput*), tende-se a fugir dela.

A distinção entre as empresas baseadas em seu porte lastreia-se em diferença real existente entre elas, demonstrando a conformidade com o primeiro critério. Por outro lado, a diferenciação não é aleatória, possui um critério lógico (segundo critério). Mas não encontraria amparo em valores de *status* constitucional.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, portanto, a distinção entre empresas baseada em seu porte para a concessão de benefícios fiscais seria incompatível com a isonomia, porque tal distinção, apesar de ter fundamentação e justificativa lógicas, violaria o preceito constitucional segundo o qual “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Mas como se verificará no capítulo seguinte, o porte do contribuinte é um dos fatores determinantes para a adesão a programas de conformidade tributária cooperativa nos moldes propostos pela OCDE. Seriam eles, portanto, essencialmente violadores do princípio da igualdade?

Para responder a este questionamento e avaliar as regras dos programas de conformidade tributária cooperativa, importante sintetizar os critérios desenvolvidos por Celso Antônio Bandeira de Mello, os quais serão utilizados para a avaliação das citadas normas.

Os critérios podem ser resumidos da seguinte forma (Mello, 2000, pp. 47-48):

- (i) a norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada;
- (ii) a norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas;
- (iii) a norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;
- (iv) apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados;
- e
- (v) a interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente.

O último critério acima tem por objetivo evitar que circunstâncias ocasionais sejam utilizadas para desequiparação. Se a lei não se propôs expressamente a desigualar pessoas ou situações, não se deve interpretar a lei de forma que favoreça uma contradição com o princípio da igualdade (Mello, 2000, p. 44). É o que Godoi (1999, p. 152) chama cautela na interpretação das leis em favor da igualdade, uma “carga em favor da igualdade” ou *in dubio pro* igualdade. Assim, o intérprete não pode fugir da interpretação em favor da igualdade, criando diferenciações onde a lei não o fez explicitamente.

Finalmente, oportuna a crítica de Godoi (1999, p. 153), no sentido de que o modelo não confere à igualdade a peculiaridade de princípio jurídico em contraposição à regra jurídica, segundo a hermenêutica constitucional moderna. Não se apresenta a distinção entre regra/princípio na análise de Celso Antônio. Sobre o tema, Godoi (1999, p. 163) propõe que o dispositivo constitucional sobre a igualdade perante a lei deve ser, em sua dimensão jurídica, uma regra. E explica (Godoi, 1999, p. 164):

[...] Por que uma regra? Porque acreditamos que a igualdade é tão fundamental para o Estado de Direito que não pode ser afastada, como sói ocorrer com os princípios constitucionais, em benefício de outro princípio. [...]
Todavia, no caso da igualdade, cremos não ser possível desrespeitar o mandamento de „tratar os indivíduos como iguais, como tendo o mesmo valor“ em nome de algum outro princípio, pois isto implicaria admitir que, pelo menos naquele caso concreto, determinados indivíduos foram considerados como mais importantes, como dignos de *status* civil mais elevado, o que arrasa a nosso ver os pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito. Por isso, pensamos que existe uma faceta da igualdade que se constitui na regra segundo a qual „é ordenado tratar os indivíduos como iguais“.

É na construção teórica de Celso Antônio Bandeira de Mello que o presente estudo se pautará para avaliar as normas de programas de conformidade tributária, aferindo os critérios eleitos como fatores de discriminação, a pertinência lógica destes e o tratamento jurídico conferido aos aderentes aos programas de conformidade. Finalmente, se as razões para este tratamento diferenciado encontram guarida no texto constitucional. As pertinentes críticas acima, contudo, não serão ignoradas.

3 COMPLIANCE COOPERATIVO

Uma vez analisado o princípio da igualdade e a sua complexidade, passaremos a tratar da conformidade tributária propriamente. Neste capítulo, portanto, serão abordadas, em linhas gerais, as origens do *compliance* e do *compliance* cooperativo tributário.

Além disso, será apresentado o modelo de marco fiscal elaborado pela OCDE, a partir de estudos que iniciaram nas suas *Diretrizes para Empresas Multinacionais sobre Conduta Empresarial Responsável* e que se desenvolveram, passando pela análise do comportamento dos indivíduos de alta renda, do relacionamento aprimorado entre fisco e contribuintes e, finalmente, chegar ao *cooperative compliance*.

Ao final, serão apresentadas algumas experiências de países que adotaram programas de conformidade tributária, apresentando suas principais características e relacionando-os com a realidade brasileira.

3.1. Conceito e origens do *compliance*

Antes de iniciar a análise dos programas de *compliance* cooperativo objeto da presente pesquisa, é preciso definir o conceito de *compliance* que será utilizado ao longo deste trabalho. O termo *compliance* tem origem na língua inglesa, no verbo *to comply*, cujo significado é “to conform, submit, or adapt (as to a regulation or to another's wishes) as required or requested”¹⁵.

No campo do direito, tem relação com o cumprimento e observância das leis, mas como isso sempre foi imperativo, o *compliance* vai além (Pires, 2022, p. 70). É inevitável que o termo seja polissêmico, não sendo capturado apenas pela sua literalidade. O alcance do termo *compliance* é amplo e deve ser compreendido de modo sistêmico, tanto como um instrumento de mitigação de riscos, preservação dos valores éticos e de sustentabilidade, como também forma de prevenção de realização de eventuais operações ilegais que possam impactar na reputação e mesmo nas atividades operacionais, afetando a continuidade da entidade, seja ela pública ou privada (Dias, 2019, p. 37).

3.1.1. Origens dos programas de *compliance* anticorrupção

¹⁵“Conformar-se, submeter-se ou adaptar-se (a regulamentos ou ao desejo de alguém) como requerido ou requisitado”(tradução livre). Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/comply>. Acesso em 06.08.2024.

Os programas de *compliance*, também chamados de programas de conformidade, cumprimento ou integridade, são definidos por Ricardo Villas Bôas Cueva como instrumentos de governança corporativa tendentes a garantir a eficiência na implantação de políticas públicas (Cueva, 2018, p. 53). O programa de conformidade deve “descrever o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para monitorar o bom cumprimento das legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros” (Carvalho, 2018, p. 09).

O programa de conformidade visa prevenir riscos para qualquer “agente econômico”, mitigando a possibilidade de violação à legislação por meio da implementação de boas práticas de governança interna. Sob essa ótica, até mesmo pessoas naturais valer-se de programas de conformidade, apesar de usualmente serem as pessoas jurídicas que se valem do instituto. Da mesma forma, também os entes públicos podem adotar práticas de governança com vistas ao melhor cumprimento dos princípios constitucionais atinentes à Administração Pública. No presente trabalho, contudo, o foco será nas empresas.

Por meio de rotinas práticas com a finalidade de evitar a responsabilidade empresarial decorrente do descumprimento de obrigações legais ou regulatórias, os programas de *compliance* complementam as políticas sancionatórias tradicionais, com vistas a mudar o comportamento e os padrões de conduta das empresas, administradores e funcionários, evitando-se o cometimento do ilícito (Cueva, 2018, p. 54).

O *compliance*, portanto, envolve o estabelecimento de mecanismos de autorregulação e autorresponsabilidade pelas pessoas jurídicas, o que se traduz na ideia de autovigilância. Estruturam-se, assim, normas de conduta a serem seguidas para que se garanta a observância da legalidade e da transparência, assim como a ausência de conivência com atitudes ilícitas ou infrações por qualquer membro da pessoa jurídica (Oliva; Silva, 2018, pp. 2709-2710).

Ricardo Villas Bôas Cueva traz ainda interessante reflexão: o direito da regulação tem se tornado mais importante com a complexidade da atividade econômica e com a globalização do que o direito público tradicional. Então, para o autor, caberia ao direito de *compliance* internalizar nas empresas o direito de regulação, sobretudo naquelas que possam torná-lo mundialmente efetivo. Em virtude disso, o papel do regulador evolui, convertendo-se em um espectador dos esforços das empresas. Ele não mais faz. Ele *assiste fazer, controla* o que é feito e *recebe provas* do que *foi* feito, do que *está sendo* feito e do que *será* feito, permanentemente (Cueva, 2018, pp. 54-55).

Em geral, quando se pensa em *compliance*, a primeira relação que vem na mente é relacionada com o combate à corrupção. Sem dúvida, uma das origens mais modernas do *compliance* nos Estados Unidos relaciona-se com o combate à corrupção, especialmente no final da década de 1970, por meio da *Foreign Corrupt Practices Act – FCPA* (Pires, 2022, p. 70).

Entretanto, Fábio Lopes Soares *et al.* (2021, p. 09) alertam para o fato de que as normas de *compliance* têm origem mais antiga, tratando das relações de consumo, com o objetivo de prover a proteção da sociedade civil como um todo. Cita como exemplo a *Pure Food and Drugs Act*, aprovada em 1906 pela *Food and Drugs Administration – FDA*, agência reguladora responsável pelos fármacos e alimentos nos Estados Unidos. O objetivo da norma era fornecer proteções básicas aos consumidores sobre os produtos e medicamentos consumidos.

Posteriormente, também nos Estados Unidos, em 1913, criou-se o *Board of Governors of the Federal Reserve*, conselho que ditava regras de conduta no sistema financeiro daquele país, com o intuito de fornecer à nação estadunidense um sistema monetário e financeiro mais seguro, flexível e estável para todos os usuários. Por isso, o esforço legislativo relativo ao *compliance* não é assunto somente dos últimos vinte ou trinta anos (Soares *et al.*, 2021, p. 09).

É possível dizer que já existiam normas e regulamentos que demonstravam a preocupação com o controle das operações financeiras e a confiança de mercado desde antes do *crash* da Bolsa de Nova Iorque em 1929 (Pires, 2022, p. 70). O próprio *New Deal*, programa de desenvolvimento proposto em 1933 para combater a crise, incluía restrições ao setor bancário como tentativa de aumentar a transparência das operações e proporcionar o desenvolvimento do mercado de forma sustentável. No mesmo ano também foi elaborada a *Securities Act*, primeira legislação federal para regular o mercado de ações, tirando poder dos estados, colocando nas mãos do governo federal americano a agência denominada *U.S. Securities and Exchange Commission – SEC*. A mesma lei previu, ainda, instrumentos para proteger os investidores contra fraudes no sistema financeiro, trazendo maior transparência às transações (Soares *et al.*, 2021, p. 12).

Em 1940, foram publicadas as leis denominadas *Investment Advisers Act* e *Investment Company Act*, as quais exigiam o registro das empresas de consultoria em investimentos na SEC e regulavam os fundos de investimento disponíveis no mercado. Ambas as leis visavam à proteção dos investidores contra possíveis fraudes (Soares *et al.*, 2021, p. 13).

Então, em 1977, após diversos escândalos envolvendo empresas foi elaborado o FCPA, que ainda encontra-se em vigor nos Estados Unidos. O objetivo primordial da lei é o combate à corrupção transnacional, dispondo sobre as penalidades para o suborno, tornando ilegais os pagamentos feitos a funcionários de governos estrangeiros, candidatos ou partidos políticos em troca de vantagens comerciais (Soares *et al.*, 2021, p. 13). Suas disposições, além de tratar das regras antissuborno, também dirigiam atenção à esfera contábil das empresas, tornando mais sérias as tentativas de ocultação de condutas ilícitas e determinando a obrigatoriedade de certos registros (Pires, 2022, p. 70).

Pires (2022, p. 70), citando Nascimento (2017), apresenta contraponto interessante: apesar de nortear as condutas de integridade e combate à corrupção, o *compliance* teria origem fundada no interesse privado, no combate à concorrência desleal. Como o suborno não era combatido por outros países, tal fato gerou uma desvantagem concorrencial para as empresas americanas até que fossem celebrados os primeiros acordos internacionais anticorrupção.

Antes mesmo da evolução legislativa interna, o Brasil já participava de fóruns de discussão sobre a temática em âmbito internacional. Em 1997, os Estados membros da OCDE, em conjunto com o Brasil, Chile, Argentina, República Eslovaca e Bulgária, celebraram a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, que foi incorporada ao direito interno pelo Decreto nº 3.678 (Brasil, 2000).

A citada convenção, em seu art. 1º, previa que cada Estado Parte deveria tomar as medidas necessárias para que, segundo suas leis, seja considerado crime qualquer pessoa intencionalmente oferecer, prometer ou dar qualquer vantagem pecuniária indevida, diretamente ou por intermediários, a um funcionário público estrangeiro, com o intuito de fazê-lo agir ou omitir-se em suas funções, com a finalidade de obter vantagem ilícita na condução de negócios internacionais. E o seu art. 2º estabelece que deverão os Estados Partes adotar medidas para responsabilizar pessoas jurídicas pela corrupção de funcionário público estrangeiro.

Em 2002, a Convenção Interamericana contra a corrupção da Organização dos Estados Americanos – OEA foi aprovada pelo Congresso Nacional brasileiro e promulgada por meio do Decreto n. 4.410 (Brasil, 2002). Seus propósitos são o de promover e fortalecer mecanismos para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção, além de promover, facilitar e regular a cooperação entre os Estados Partes para assegurar a eficácia destes mecanismos.

Por fim, em janeiro de 2006, foi promulgada a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, que foi internalizada ao direito brasileiro pelo Decreto n. 5.687 (Brasil, 2006). A norma previu uma série de medidas para combater a corrupção, para a cooperação internacional e assistência técnica na prevenção e luta contra a corrupção, incluída a recuperação de ativos. Destacam-se as previsões que determinam que haja códigos de condutas para funcionários públicos, sistemas apropriados para contratações públicas baseados na transparência, na competência e critérios objetivos na adoção de decisões, além de prever que deverão ser adotadas normas para prevenir a corrupção e melhorar as normas contábeis e de auditoria no setor privado.

3.1.2. Primeiras iniciativas legais sobre a conformidade

Somente anos mais tarde, com o advento da Lei n. 12.846 (Brasil, 2013), a qual passou a dispor sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública nacional ou estrangeira, o *compliance* efetivamente ganhou destaque no Brasil. A Lei n. 12.846 (Brasil, 2013), conhecida como a *lei anticorrupção*, inovou quanto à possibilidade de responsabilização objetiva das pessoas jurídicas no âmbito administrativo e civil por atos lesivos, tanto em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não¹⁶.

Os atos lesivos destacados na lei relacionam-se à promessa ou oferecimento de vantagem indevida ao agente público ou à terceira pessoa relacionada, financiamento, custeio e patrocínio da prática dos atos ilícitos, fraudes em licitações e contratos, imposição de dificuldades à investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, entre outras especificadas¹⁷. A lei prevê que, na aplicação das sanções, um dos critérios a ser levado

¹⁶Art. 2º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não.

¹⁷Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, [...] que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

em consideração é a existência na pessoa jurídica de “mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta”, conforme prevê o seu art. 7º, inciso VIII.

Esta previsão foi uma inovação da lei de grande destaque, permitindo às pessoas jurídicas consideradas responsáveis por atos lesivos a diminuição das sanções e penalidades a que estariam sujeitas, mitigando seus riscos, quando provassem a existência de *programa interno de integridade* (Bonamigo; Rodrigues, 2021, pp. 09-10). Eis então a primeira menção legislativa a um programa de *compliance*.

O Decreto n. 8.420 (Brasil, 2015) foi o primeiro a regulamentar a lei anticorrupção, trazendo capítulo específico para tratar do programa de integridade e seus requisitos. Foi revogado pelo Decreto n. 11.129 (Brasil, 2022) que estabeleceu a definição para o programa de integridade em seu art. 56, nos seguintes termos:

Art. 56. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de:

I - prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira; e

II - fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional.

Parágrafo único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e os riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual, por sua vez, deve garantir o constante aprimoramento e a adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade.

Como se pode ver, no parágrafo único também foi prevista a atualização constante do programa de conformidade, em linha com as características e riscos envolvidos na atividade empresarial.

Em outro momento, desta vez em 2016, os programas de integridade voltaram a ser objeto de um diploma legal, desta vez por meio da Lei n. 13.303 (Brasil, 2016), a qual

d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;

e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;

f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

estabelece o estatuto jurídico da empresa pública e da sociedade de economia mista e suas subsidiárias, nos três níveis da federação.

O art. 9º da citada lei determina que as empresas públicas e sociedades de economia mista devem elaborar e divulgar Código de Conduta e Integridade, que deve dispor sobre seus valores, princípios e missão. Além disso, este Código deve prever orientações sobre a prevenção de conflito de interesses e vedação a atos de corrupção e fraude, assim como as sanções. Também estabelece que deve ser criado um canal interno de denúncias, internas e externas, sobre o descumprimento das regras de conduta, éticas e obrigacionais. E, para a proteção de quem utilizar este canal de denúncias (*whistle blowers*), devem estar previstos mecanismos de proteção que impeçam retaliações. Finalmente, deve haver treinamento, com periodicidade mínima anual, a empregados e administradores sobre o Código de Conduta e Integridade (Brasil, 2016).

Pode-se ver que, assim como nos Estados Unidos, no Brasil, o programa de integridade originou-se relacionado às práticas anticorrupção e a questões éticas para a tomadas de decisões, norteadas por regras internas de conduta, aos propósitos e valores das empresas. Contudo, a ascensão do tema não deriva apenas das determinações legais, mas também de um movimento de regulação de mercado realizado por órgãos de controle como a CVM, o COAF e o BACEN (Pires, 2022, p. 71).

3.1.3. As primeiras iniciativas em matéria tributária

Na busca da cooperação internacional em matéria tributária, o Brasil assinou o acordo intragovernamental que permitiu troca de informações entre fiscos em setembro de 2014, internalizado pelo Decreto n. 8.506/2015, cujos procedimentos foram regulamentados pela Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 1.571/2015, como lembra Stéfano Rezende Monteiro (2022, p. 417).

Tais noções deixam claro que a função primordial do *compliance* é protetiva, ou seja, tem como objetivo evitar que regras sejam descumpridas, por meio das medidas organizacionais preventivas (Cueva, 2018, p. 57). Na seara penal, inclusive, Cueva (2018, p. 58) menciona que no direito comparado há diversos exemplos em que a existência de um programa de *compliance* robusto pode levar à redução da pena.

Tornou-se comum que o *compliance* tem sido objeto de programas específicos para cada área de atividade das empresas. Exemplificativamente, há o *compliance* na proteção

ambiental, na proteção aos direitos e garantias trabalhistas e aos direitos dos consumidores (Bonamigo; Rodrigues, 2021, p. 10). O mesmo ocorre com o *compliance* no direito penal, no direito antitruste, nas leis anticorrupção, na lavagem de dinheiro, no direito de proteção de dados pessoais, no direito de proteção à propriedade intelectual e, também, no direito tributário (Cueva, 2018, p. 63).

No âmbito tributário, contudo, o tratamento da matéria é relativamente novo, significando o *compliance* tributário a obediência às regras e legislações tributárias, mantendo a sua observância no âmbito da empresa privada. Klaus Tipke (2012, p. 112) ensina que, mesmo sem conhecimento da lei, comporta-se a maioria da população em conformidade com as leis, se estas forem compreensíveis e corresponderem ao habitual, ao familiar.

Entretanto, como sugere Vitalis (2019, p. 05), diversos são os elementos que contribuem para a persuasão dos sujeitos passivos da relação tributária, induzindo-os ao comportamento de adimplemento ou não da obrigação fiscal. Tais elementos geralmente são relacionados à formatação do sistema tributário, à postura dos agentes públicos e, por fim, à conduta dos demais contribuintes.

Ana Rita Vicente da Fonseca, em sua dissertação de mestrado sobre *compliance* fiscal, após fazer a análise de diversos estudos empíricos, conclui que fatores demográficos, econômicos e comportamentais podem influenciar o comportamento dos contribuintes quanto ao cumprimento das suas obrigações (Fonseca, 2021, p. 23).

Mais recentemente, até em virtude da complexidade da relação entre fisco e contribuinte, os fiscos têm percebido que uma relação puramente repressiva e adversarial não atinge aos objetivos arrecadatórios. Assim, diversas iniciativas têm buscado estabelecer um novo tipo de relacionamento com os contribuintes, com vistas a estabelecer um *compliance* cooperativo na área tributária, visando alterar a relação existente entre o fisco e contribuinte. O *compliance* cooperativo evoluiu com a percepção dos países a respeito da competição tributária internacional, objeto de análise no próximo tópico.

3.2 Origens do *compliance* cooperativo

3.2.1. A competição tributária internacional

A globalização e a integração econômica regional elevaram sensivelmente a mobilidade dos fatores de produção (capital e trabalho) e reduziram as barreiras comerciais

entre os países. A competição tributária corresponde a situações em que determinada jurisdição utiliza seus tributos para atrair fatores de produção, consumidores ou residentes de outras regiões, para obter vantagens econômicas, aumentar suas bases tributárias ou ambos (Silva, 2001, p. 02). Mesmo que não queiram, as políticas tributárias internas dos países influenciam as políticas tributárias dos demais (Keen; Konrad, 2013, p. 258).

À medida que a mobilidade de capitais aumentou no mundo, o montante que um Estado decide impor a título de tributação ao capital passou a deixar de ser, na prática, uma escolha soberana. Os Estados acabam por se engajar em uma interação estratégica que mantém a imposição tributária baixa, devido à mobilidade do capital e à competição tributária internacional. Esta competição revela um poder estrutural dos negócios: as companhias possuem a habilidade de moldar as suas opções para um determinado resultado, relativamente a um determinado governo, sem necessariamente terem que exercer um *lobby* para tanto (Hearson, 2021, p. 50).

A OCDE já alertava para estes riscos em 2009, relativamente aos *high net worth individuals*, indivíduos no topo da distribuição de renda ou riqueza (OCDE, 2009, p. 08). Tais indivíduos, segundo o relatório que avaliou 14 países¹⁸, representam riscos significativos à administração tributária, pois tendem a adotar planejamentos tributários agressivos que podem afetar a base tributária das nações.

Este contexto conduz a discussões como a harmonização tributária, que poderia ser entendida com estabelecimento de uma alíquota única pelos Estados, ou mesmo uma convergência de alíquotas em torno de um determinado nível permitindo que elas variem dentro de uma banda determinada. No âmbito da União Europeia não foi adotada uma alíquota única, mas uma alíquota mínima para o imposto sobre valor agregado (Silva, 2001, p. 19).

Na União Europeia, encontra-se em vigor a Diretiva n. 2022/2523, que tem por objetivo garantir um nível mínimo mundial de tributação para os grupos de empresas multinacionais e grandes grupos nacionais na União. Para tanto, estabelece uma regra para a inclusão de rendimentos e outra para os lucros insuficientemente tributados, de forma a se garantir uma tributação mínima.

Após o término do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), em 2013, a OCDE e o G20 comprometeram-se a continuar trabalhando juntos para soluções tributárias coordenadas, sendo as Regras-Modelo GloBE resultantes desse esforço continuado. Estas

¹⁸ Austrália, Canadá, Irlanda, Itália, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, África do Sul, Reino Unido e os Estados Unidos da América. A Suíça atuou como observadora.

regras têm por objetivo último é garantir que grandes empresas multinacionais estejam concretamente sujeitas a um piso de tributação da renda em cada jurisdição que operem (Moreira; Fonseca; Rausch, 2024).

Por meio da Medida Provisória n. 1.262, de 3 de outubro de 2024, o Brasil deu início ao processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE, estabelecendo uma tributação mínima efetiva às multinacionais de 15%. Para se atingir este percentual mínimo, criou-se um adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O motivo de tais medidas reside na crescente diminuição, em todo o mundo, da arrecadação do imposto de renda corporativo. Estudo dos economistas Torslov, Wier e Zucman aponta que, entre 1985 e 2018, a média global do imposto de renda das empresas caiu de 49% para 24%. Somente no ano de 2018, nos Estados Unidos, esta taxa caiu de 35% para 21%. Uma razão comumente citada para tais reduções é a globalização, que faz com que os países busquem a competição em busca de mais capital. Assim, por meio de cortes tributários, os países podem atrair mais máquinas, fábricas e equipamentos, os quais fazem com que os trabalhadores sejam mais produtivos e, por isso, seguindo a teoria econômica, seus salários tenderiam ao aumento (Torslov; Wier; Zucman, 2018, p. 01).

No entanto, as empresas multinacionais realizam sofisticadas estruturas nas quais organizam suas atividades globais. Torslov, Wier e Zucman (2018, pp. 02-03) apontam para um novo e surpreendente fato: empresas estrangeiras são sistematicamente mais lucrativas em determinados países do que as empresas locais (notadamente nos paraísos fiscais). Para empresas locais, a razão entre lucro antes da tributação e os salários pagos varia entre 30% a 40%, tanto nos países de alta tributação como nos paraísos fiscais. Mas, quando se trata das empresas estrangeiras em paraísos fiscais, a razão é bem maior, chegando a impressionantes 800% no caso da Irlanda.

E, por outro lado, nos países que não são paraísos fiscais, as empresas estrangeiras são sistematicamente menos lucrativas do que as locais. Dados globais utilizados pelos autores revelam que há uma grande redistribuição de lucros internamente entre divisões das companhias multinacionais, transferindo-os dos países de alta tributação para os de baixa tributação (Torslov; Wier; Zucman, 2018, p. 03).

Outro dado marcante apresentado pelos autores é o de que cerca de 40% dos lucros obtidos por empresas multinacionais fora do país (considerando-se os países em que estão localizadas suas sedes) foram transferidos para paraísos fiscais no ano de 2015. Os principais

“perdedores” com essa movimentação de lucros foram os países que não são paraísos fiscais da Europa. Por outro lado, os acionistas de empresas multinacionais americanas surgem como os maiores beneficiados, assim como os governos dos países paraísos fiscais, que saem ganhando porque tributam uma enorme quantidade de lucros a baixas alíquotas, aumentando sua receita tributária (Torslov; Wier; Zucman, 2018, p. 03).

Tratando da relação entre os grandes contribuintes e a administração tributária do Reino Unido em sua tese de doutorado, Penelope Tuck (2007) menciona que esta relação é bem diferente daquela envolvendo o fisco inglês e, por exemplo, empregados ou pequenos negócios. E explica que as grandes corporações, por realizarem negócios complexos, muitas vezes encontram operações que não se encaixam perfeitamente nas leis fiscais. Por isso, na maioria das vezes, os grandes contribuintes conseguem negociar com o fisco, o que não é possível para os menores. Além disso, contam com a assessoria de especialistas e podem mover seus negócios para outra jurisdição. Finalmente, também podem influenciar na produção da legislação por meio de *lobbies* (Tuck, 2007, p. 08).

Marciano Seabra de Godoi (2022, p. 201), após analisar grande quantidade de dados de diversos estudos sobre a tributação internacional e a erosão da base impositiva dos impostos, especialmente o que incide sobre a renda das empresas, conclui que o planejamento tributário agressivo nada mais é do que um produto esperado pelo próprio mercado e muito bem pago por seus consumidores. A explosão deste tipo de planejamentos é um problema grave de justiça ou equidade tributária e não pode ser resolvido apenas como uma questão moral individual das empresas, ligada a sua responsabilidade social.

O autor afirma, ainda, que várias ações do Projeto BEPS passaram a tratar como elusão (em que condutas dos contribuintes podem ser legalmente questionadas ou desconsideradas pela administração tributária) condutas que anteriormente seriam consideradas planejamentos tributários agressivos. E, citando Allison Christians, afirma que a lei, os legisladores e o processo legislativo (inclusive em âmbito internacional) deve criar meios para modificar este quadro, sendo para isso necessário um grau bem maior de transparência e acesso dos cidadãos aos dados concretos da política pública de tributação (Godoi, 2022, p. 202).

Os planejamentos agressivos criam uma situação que desafia a própria arrecadação dos estados e, por conseguinte, a eficácia das políticas públicas correspondentes (Almeida, 2018, p. 442). Neste sentido, Alexander D. Beyleveld (2022, p. 206) aponta que os Estados somente poderão ser realmente soberanos em matéria tributária caso cooperem uns com os

outros. Sem cooperação, todos os Estados têm menos soberania individual sobre a tributação em suas respectivas jurisdições, ao contrário do que pode parecer ser a regra.

Cita que as alíquotas da tributação sobre empresas em paraísos fiscais como Irlanda ou Luxemburgo influenciam a capacidade de arrecadação de países que não são paraísos fiscais, como a Alemanha ou Colômbia. Ao menos teoricamente, os países ainda mantêm a sua competência de instituir tributos e fixar as alíquotas da forma que melhor entenderem em seus próprios territórios. Mas, em virtude da competição tributária internacional, os países não possuem mais a capacidade de converter em arrecadação o montante que era pretendido com aquele determinado nível de tributação previsto. E, enquanto alguns países podem se beneficiar desta situação, este benefício ocorre em prejuízo de outros Estados soberanos na maioria das vezes (Beyleveld, 2022, p. 207).

Por isso, é necessária a coordenação entre os países para fixar a tributação sobre as empresas. Além disso, há a necessidade de transparência e disponibilização de informações, para que esta tributação ocorra eficientemente, possibilitando aos diversos países o conhecimento sobre possíveis riquezas existentes sob a jurisdição de outros. A informação também é importante para a elaboração das normas tributárias, pois somente é possível estabelecer boas bases de imposição tributária com bom conhecimento sobre a natureza da riqueza e rendados cidadãos e empresas de um país (Beyleveld, 2022, pp. 207-208).

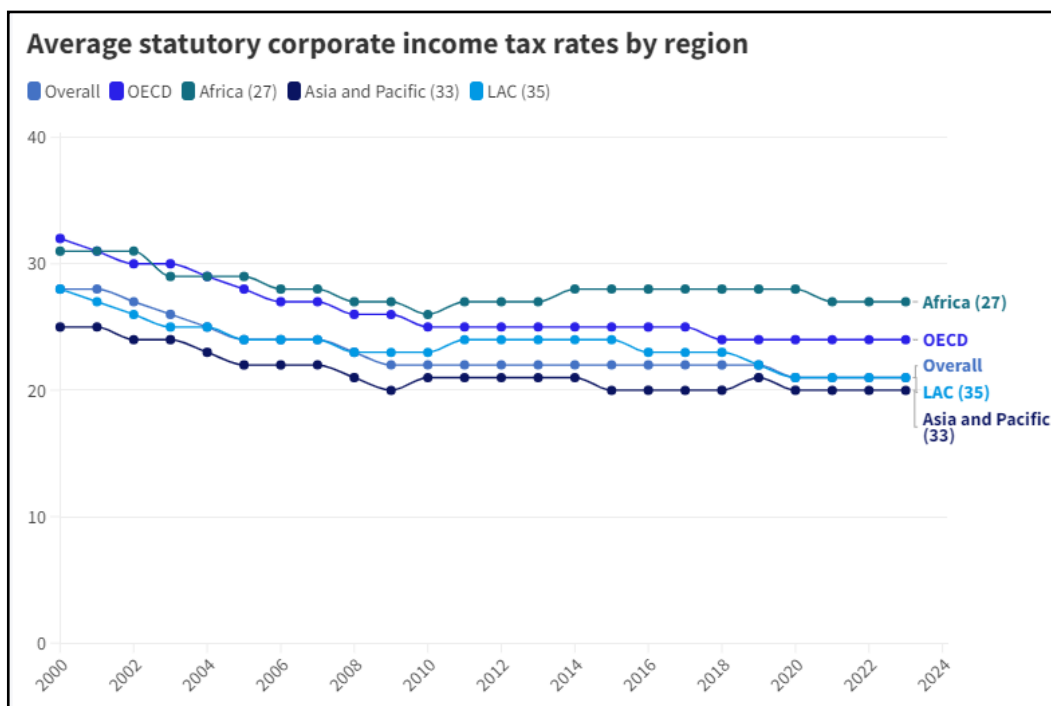
Outra causa de prejuízo aos países apontada pelo autor é a manipulação de regras de preços de transferência pelas empresas multinacionais, diminuindo a tributação sobre valor agregado a que fica sujeita a circulação de bens. Como as regras de preços de transferência em geral são complexas, frequentemente resultam em conflitos envolvendo transações transfronteiriças, em que há pelo menos dois países envolvidos, cada qual com seus interesses próprios. Em geral, os arranjos utilizados pelas empresas fazem com que haja menos valor agregado do que o devido em determinado país e, por consequência, a tributação a menor no país de origem acaba sendo “agregada” ao valor no país de destino, implicando em uma perda na origem e em uma redistribuição do valor agregado no destino, ambas inaceitáveis (Beyleveld, 2022, p. 210).

Além disso, devem ser combatidos os arranjos híbridos de incompatibilidade tributária (*hybrid mismatch arrangements*), que segundo a OCDE (2012) são “arranjos que se aproveitam de diferenças entre o tratamento tributário de certos instrumentos, entidades ou transferências, entre dois ou mais países”. Para combater tais arranjos, a OCDE (2015), apresentou relatório no qual apresenta 12 recomendações para as legislações internas dos

países, visando a dar interpretações contornem as situações de incompatibilidade. São recomendações para se evitar, por exemplo, os casos em que um pagamento é dedutível pela lei de um país e não é considerado renda do receptor situado em outro país, casos em que haja dupla residência de algum contribuinte, situações em que um mesmo pagamento gere dupla dedução, etc.

Sem uma boa coordenação entre os países, a tributação incidente sobre o resultado das empresas vem caindo nos últimos anos. Segundo estudo da OCDE (2023) com dados de 141 jurisdições, verificou-se em 111 países uma tributação mais baixa em 2023 do que em 2000. A alíquota média do imposto de renda das empresas no período, além disso, caiu de 28,2% em 2000 para 21,1% em 2023.

Gráfico 01 – Imposto de Renda das Empresas Médio por Região



Fonte: OECD Tax Database Table II.1, OECD (2023), Corporate Tax Statistics 2023, OECD Publishing, Paris.

Conforme alerta o professor Reuven S. Avi-Yonah (2000, p. 1.577), outro problema emerge com a diminuição da tributação do capital. Como tanto a renda ativa como passiva provenientes do capital geralmente conseguem escapar da rede de tributação desenvolvida pelos países, a tributação efetiva sobre a renda (do capital e do trabalho) acaba por se tornar uma tributação majoritariamente sobre o trabalho.

O autor cita que muitos estudos mostram que a tributação efetiva sobre a renda do capital em alguns países desenvolvidos é próxima de zero. Como resultado, países que confiavam sua receita na tributação sobre a renda tiveram que aumentar a tributação sobre o consumo e folha de pagamento, que são relativamente mais regressivas. Em suma, outro efeito negativo apontado pelo autor é o de que (Avi-Yonah, 2000, p. 1.578):

Do ponto de vista da equidade, se o capital não puder ser efetivamente tributado, a base tributária geralmente se deslocará - de forma regressiva - em direção ao trabalho. Dessa forma, a competição tributária prejudica a capacidade do imposto de renda de redistribuir riqueza dos ricos para os pobres. (Tradução livre).¹⁹

3.2.2. Primeiras iniciativas da OCDE

Este cenário fez com que a OCDE incluísse um capítulo específico sobre a tributação nas suas *Diretrizes para Empresas Multinacionais sobre Conduta Empresarial Responsável*, que são recomendações dirigidas conjuntamente pelos governos às empresas multinacionais com o objetivo de incentivar para que contribuam para o desenvolvimento sustentável e também para abordar os impactos adversos associados às suas atividades nas pessoas, no planeta e na sociedade (OCDE, 2023, p. 03).

As *Diretrizes* são parte da *Declaração da OCDE sobre Investimento Internacional e Empresas Multinacionais*, adotada em junho de 1976 e atualizada por diversas emendas até outubro de 2023. Conta com a aderência, além dos países da OCDE, de países como Argentina, Brasil, Bulgária, Croácia, Egito, Jordânia, Cazaquistão, Marrocos, Peru, Romênia, Tunísia, Ucrânia e Uruguai²⁰.

Parte importante das *Diretrizes* é o seu Capítulo III, que trata da divulgação de informações pelas empresas multinacionais. Há dois conjuntos de recomendações sobre divulgação de informação no documento. O primeiro refere-se principalmente às empresas de capital aberto e à informações que, caso omitidas ou distorcidas, poderiam razoavelmente afetar a avaliação que um investidor faria sobre a empresa. O segundo conjunto de recomendações para a divulgação de informação versa sobre a conduta empresarial responsável, incluindo os impactos adversos reais ou potenciais da empresa sobre as pessoas, o ambiente e a sociedade (OCDE, 2023, pp. 23-24).

¹⁹ From an equity perspective, if capital can not be effectively taxed, the tax base will generally shift - regressively - toward labor. Thus, tax competition impairs the income tax's ability to redistribute wealth from the rich to the poor.

²⁰ Conforme informações obtidas em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0144>. Acesso em 18.08.2024.

Quando trata especificamente da tributação, assim prevêem as *Diretrizes* em seu Capítulo IX (OCDE, 2023, p. 56):

1. É importante que as empresas contribuam para as finanças públicas dos países anfitriões mediante o pagamento pontual das suas obrigações fiscais. Em especial, as empresas devem cumprir integralmente com as leis e regulamentos fiscais dos países onde operam. Cumprir integralmente a lei significa **interpretar e seguir a intenção dos legisladores**. Isto não significa que a empresa deva realizar um pagamento superior ao montante legalmente exigido nos termos de tal interpretação. O cumprimento fiscal inclui medidas como a **prestação atempada de informações relevantes ou exigidas por lei às autoridades competentes, de forma a possibilitar determinar corretamente os impostos relativos às suas operações** e a conformidade das práticas de determinação de preços de transferência com o princípio da plena concorrência.
2. As empresas devem tratar a governação fiscal e o cumprimento fiscal como elementos importantes da sua supervisão e sistemas de gestão de riscos mais amplos. Em particular, os conselhos de administração devem adotar estratégias de gestão de riscos fiscais para garantir que os riscos financeiros, regulatórios e de reputação, associados à tributação sejam identificados e integralmente avaliados. (Destacou-se).

Percebe-se que também na seara tributária há uma previsão sobre o dever de prestação de informações por parte das empresas, com o objetivo de possibilitar a determinação da tributação incidente nas suas operações regulares.

O documento reforça a importância de as empresas contribuírem com as finanças públicas dos países onde exercem suas atividades. Mas também deixa claro que o cumprimento da lei impõe a sua *interpretação*, que deve ser feita segundo a *intenção dos legisladores*. Segundo a lição de Roberta Simões Nascimento, a *intenção do legislador* que interessa para fins de interpretação jurídica é a que considera uma *visão institucional* dessa intenção, pois concebe “a atividade de elaboração das leis como dotada de fins, a qual se destina a resolver determinados problemas sociais e a alcançar determinados valores do ordenamento jurídico”(Nascimento, 2021, p. 188). No aspecto eminentemente fiscal, pode-se dizer que esta intenção legislativa encontrará fundamento nos direitos amparados e financiados pelas normas orçamentárias que, no caso do Brasil, estão previstas no art. 165 da Constituição²¹ (Brasil, 1988).

Para que sejam resguardados estes direitos, é necessário o combate às práticas que implicam na perda de arrecadação dos países. Uma das primeiras iniciativas da OCDE em busca do *compliance* cooperativo foi o relatório *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, de 2009, que teve por objetivo a melhora do entendimento a respeito dos

²¹ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

contribuintes com alto rendimento e riqueza²². Há foco especial ao fato de que estes contribuintes tendem a se utilizar mais frequentemente de planejamentos tributários agressivos, contra os quais devem ser traçadas estratégias de prevenção, detecção e resposta que possam ser utilizadas pelas administrações tributárias (OCDE, 2009, p. 07).

Os indivíduos com alta renda e riqueza justificam uma atenção especial pelos fiscos por causa da complexidade dos seus negócios, que envolvem arranjos negociais que normalmente espalham sua riqueza entre países. A mobilidade internacional destes indivíduos e da sua riqueza cria um elemento a mais a incrementar essa complexidade. Então, é preciso que os países entendam as fontes de renda destes indivíduos, bem como as estruturas e entidades com as quais eles se relacionam (OCDE, 2009, p. 13).

Além disso, estes indivíduos contribuem de forma relevante com o montante arrecadado nos países. Segundo o estudo de 2009, os contribuintes entre os 0,5% de maior renda no Reino Unido pagaram 17% do total do imposto de renda. Na Alemanha, os 0,1% maiores contribuintes pagaram 8% do total do imposto sobre a renda, segundo dados de 2004. E, nos Estados Unidos, impressionante parcela de 40% do total do imposto de renda federal arrecadado foi paga por contribuintes que representam 1% do topo da escala de renda. Os riscos no tratamento de tais indivíduos, portanto, englobam o fato de que eles podem realizar planejamentos tributários agressivos ou, até mesmo, se mudarem entre as jurisdições com o intuito de pagar menos impostos (OCDE, 2009, p. 13).

Almeida (2018, p. 442) compartilha dessa preocupação com o monitoramento de grandes contribuintes, posto que respondem por significativa parcela da arrecadação. Afirma que, no ambiente global atual, seria imprudente a demasiada confiança do Estado na manutenção da residência do contribuinte, justamente pelo predominante espectro concorrencial instalado no planeta. Conclui que, por isso, medidas determinantes ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias estão, hoje em dia, no cerne da discussão tributária para a preservação das receitas e, por conseguinte, para a consecução de finalidades típicas de um Estado Democrático de Direito.

Entre as medidas para as administrações tributárias para combater as estratégias utilizadas pelos indivíduos com alta renda e riqueza, primeiramente o estudo da OCDE aponta questões relativas à obtenção de informação sobre estes indivíduos. Recomenda-se que esta obtenção de informações e o seu uso ocorram de forma mais eficiente. A OCDE entende ser

²² No relatório, são citados alguns tipos de fonte da riqueza/renda: empregados ou profissionais que recebem altos pagamentos, empreendedores, empreendedores financeiros e investidores, atletas e artistas do entretenimento. Também é citada como fonte da riqueza a herança (OCDE, 2009, pp. 23-27).

fundamental o diálogo entre o fisco e os indivíduos com alta riqueza ou seus conselheiros e assessores. Também é estimulado o uso pelas administrações tributárias de informações públicas, tais como notícias, revistas sobre o estilo de vida e revistas sobre propriedades (OCDE, 2009, pp. 38-39).

Ademais, o relatório aconselha a contratação de pessoas do setor privado, para o intercâmbio de informações sobre a complexidade dos esquemas envolvendo os negócios dos indivíduos com alto rendimento e riqueza (OCDE, 2009, pp. 39-40). Outra medida sugerida é a criação de unidades especializadas para o atendimento e acompanhamento destes indivíduos junto aos órgãos da administração, gerando maior especialização da equipe técnica, inclusive com o aprimoramento do relacionamento entre a administração tributária e os indivíduos com alta renda e riqueza (OCDE, 2009, pp. 58-62).

3.2.3. O aprimoramento da relação entre fisco e contribuintes

O aprimoramento do relacionamento entre administração e contribuintes já havia sido objeto de estudo anterior da própria OCDE, denominado *Study into the role of tax intermediaries*, de 2008. No estudo, são considerados *intermediários* os *tax advisors* (contadores e advogados) e também os bancos e instituições financeiras. Estes intermediários são responsáveis por apresentar aos contribuintes *os limites da relação tradicional* existente com o fisco, que em geral envolve o fornecimento de algumas informações, requerimentos de restituições, apuração do imposto devido e o seu pagamento. Esta relação tradicional, como se vê, é baseada e orientada por obrigações do contribuinte perante o fisco (OCDE, 2008, p. 40).

Já o relacionamento aprimorado (*enhanced relationship*), por sua vez, é baseado na construção e manutenção de um relacionamento de mútua confiança, o que pode ser alcançado por meio da mudança de atitude entre contribuintes e administração tributária. O fisco, ao relacionar-se com os contribuintes, deve buscar compreensão baseada também na consciência comercial (*comercial awareness*), imparcialidade, proporcionalidade, transparência e capacidade de resposta (*responsiveness*). Os contribuintes, por outro lado, devem ser transparentes e divulgar informações ao fisco (OCDE, 2008, p. 40).

Os benefícios deste novo modelo relacional para os órgãos fazendários são a obtenção de informações que permitem melhor alocação dos esforços de fiscalização, permitindo um gerenciamento de riscos mais efetivo. Para os contribuintes, a divulgação de informações pode levar à resolução de questões com o fisco antecipadamente. Além disso, no longo prazo,

tal relacionamento e divulgação de informações podem levar a menores custos de conformidade para os contribuintes de baixo risco (OCDE, 2008, pp. 40-41).

Em 2013, a OCDE publicou novo material sobre o tema, após compilar as experiências de diversos países. Por meio do *Co-operative compliance: a framework* propôs-se o avanço do relacionamento aprimorado entre fisco e contribuinte para o efetivo *compliance* cooperativo. A OCDE salientou que, nos 5 anos que sucederam o estudo sobre o relacionamento aprimorado, cresceu o número de países que estabeleceram um novo modo de tratamento dos grandes contribuintes e dos consultores tributários, com diferentes abordagens em cada país, mas em geral sem a necessidade de alterações legislativas (OCDE, 2013, p. 21).

Ao tratar especificamente do *compliance* cooperativo e das estratégias que devem estar com ele atreladas pelas autoridades administrativas, o estudo menciona que o programa de *compliance* cooperativo tributário deve ser parte de uma estratégia mais abrangente de *compliance*. Inicialmente, é essencial levar em conta o gerenciamento de riscos de *compliance*, pois idealmente o fisco deve aplicar seus recursos limitados distinguindo as áreas de maior risco daquelas de menor risco, respondendo de acordo com cada uma delas. Para a OCDE, o gerenciamento de riscos deve também beneficiar os contribuintes que desejam manter-se em conformidade, pois aqueles que se envolvem em questões tributárias de maior risco certamente atrairão maior escrutínio das autoridades, implicando em maiores custos de conformidade (OCDE, 2013, p. 41).

Interessante notar que a conformidade ou não conformidade com as regras fiscais é o resultado de uma interação contínua entre o governo, os órgãos de receita e os contribuintes. Portanto, a gestão da conformidade deve levar esses diferentes fatores em consideração, o que implica que os órgãos de receita não devem apenas focar nos contribuintes, mas também no que eles próprios fazem e em como desempenham suas funções. Esse desempenho é, por si só, um fator que influencia o comportamento dos contribuintes (OCDE, 2013, p. 42). Aliás, o que já era ressaltado por Klaus Tipke (2012, p. 114):

Não se trata aqui desde logo da questão, se uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, mas sim se aquela, faticamente, influencia a do contribuinte.

Que os cidadãos sejam só reciprocamente obrigados perante o Estado, que o Estado só possa esperar que o contribuinte aja com retidão se recebeu com precedência o bom exemplo da moral impositiva e tributária, é o que se pode frequentemente ler. [...]

O comportamento do contribuinte também é uma questão importante para a administração tributária. Conforme ressaltado pela OCDE, modelos econômicos tratam a

escolha entre pagar ou não tributos como um sopesamento entre os lucros com a evasão fiscal *versus* as desvantagens de “ser pego” e suas penalidades. Esta premissa econômica deveria ser somente um ponto de partida para as políticas adotadas pelos fiscos (OCDE, 2013, p. 43).

Os riscos envolvendo os grandes contribuintes raramente envolvem a evasão fiscal pura e simples. Tais riscos concentram-se em comportamentos para diminuir passivos tributários, os quais são geralmente adotados de forma estritamente legal. No entanto, existem algumas semelhanças quando se trata de entender os fatores econômicos que influenciam o comportamento. Algumas estratégias de planejamento tributário dependem, em maior ou menor grau, da não divulgação dos posicionamentos fiscais adotados, pois tais posicionamentos têm pouca probabilidade de serem aceitos pelo órgão de receita (em geral por serem entendidos como planejamentos agressivos). Assim, do ponto de vista do racional econômico do comportamento do contribuinte, quando há uma maior imposição de transparência e divulgação de dados, torna-se mais provável que os planejamentos fiscais agressivos das multinacionais se tornem perceptíveis, favorecendo o *compliance* cooperativo (OCDE, 2013, pp. 43-44).

Importante lembrar, contudo, que não há uma correlação direta entre o cumprimento dos deveres tributários e a frequência das fiscalizações ou a imposição de sanções, como aponta estudo de James Andreoni, Brian Erard e Jonathan Feinstein (1998). Após traçar o panorama dos estudos empíricos sobre diversos aspectos não econômicos que influenciam a conformidade tributária, o estudo apresenta interessante conclusão: o contraste entre os modelos econômicos teóricos sobre conformidade fiscal e comportamento real dos indivíduos revela uma superestimação da não conformidade pelos modelos teóricos. Os autores apontam que, em linhas gerais, os modelos teóricos apresentam-se apenas como orientações gerais para pesquisas empírica. Apontam para a necessidade de muita pesquisa empírica ser realizada, especialmente para apontar em que extensão e por quais razões específicas as hipóteses dos modelos teóricos tendem a ser rejeitadas. Também apontam para a necessidade de serem produzidos mais trabalhos explorando as razões psicológicas, morais e sociais que influenciam no comportamento de *compliance* (Andreoni, Erard, Feinstein, 1998, p. 855).

Levando o estudo acima em conta, a OCDE afirma que estratégias baseadas no *compliance* cooperativo são preferíveis àquelas que se pautam apenas na coercitividade (OCDE, 2013, p. 44). Uma administração tributária pautada principalmente na repressão (*enforcement*) acaba fomentando como consequência planejamentos tributários mais sofisticados e muitas vezes estruturas baseadas no descumprimento das obrigações fiscais. Em

consequência, proliferam-se programas de pagamento de tributos não recolhidos, anulando o principal mecanismo da coação: a aplicação de sanções (Rocha, 2018, pp. 513-514).

O *enforcement* é mais eficaz em relação a contribuintes recalcitrantes e contumazes no comportamento de evasão fiscal. Já a conscientização, a educação, a simplificação do sistema e a prestação de informação adequada por parte da administração fiscal mostram-se mais efetivas em relação a contribuintes que intencionam cumprir regularmente as obrigações tributárias, pagando tempestivamente os impostos devidos (Vitallis, 2019, p. 12).

Stéfano Resende Monteiro (2022, p. 419) salienta que ainda que seja evidente a constante busca por aprimorar a capacidade da administração tributária em obter dados e fiscalizar de modo eficiente, elevando a percepção de risco da não conformidade, esse esforço não será capaz de endereçar soluções efetivas isoladamente. Sugere o autor que a Administração deve ser capaz de introduzir instrumentos que favoreçam a percepção de “ganhos” decorrentes da conformidade estimulando a adesão voluntária dos contribuintes.

O que se percebe é que o programa de *compliance* cooperativo proposto pela OCDE, além de focar em melhores formas de ampliar a transparência por parte do contribuinte, também implica em uma necessária mudança de paradigma, alterando-se o comportamento adversarial entre o fisco e contribuinte, tornando a relação mais harmoniosa e menos conflituosa.

Com este panorama, em 2016, a OCDE publicou novo trabalho denominado *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. O objetivo desta publicação foi fornecer orientação para ajudar as empresas a projetar e operar seus sistemas internos de gerenciamento de riscos fiscais e implementação de controles. Paralelamente, também vislumbrava proporcionar às autoridades fiscais a oportunidade de ajustar a sua estratégia de gerenciamento de risco de acordo com cada grande empresa, no contexto de um relacionamento de conformidade cooperativa voluntária (OCDE, 2016, p.07). Os pilares deste programa de *compliance* cooperativo são tratados no próximo tópico.

3.3. A estrutura do programa de *compliance* cooperativo para a OCDE

O programa de *compliance* cooperativo depende essencialmente de uma estrutura de controle tributário (chamada, no relatório, de *tax control framework*) que essencialmente serve para que se tenha a capacidade de fornecer uma garantia verificável de que as

informações e declarações submetidas por um contribuinte são precisas e completas (OCDE, 2016, p. 14).

Em princípio, isso não implica em nenhuma novidade, pois como já dissemos anteriormente os contribuintes sempre foram obrigados a apresentar declarações fiscais precisas e completas, nos termos da legislação tributária. No entanto, a conformidade cooperativa coloca uma *ênfase adicional* na divulgação de informações e transparência por parte do contribuinte.

Para a OCDE, o contribuinte que pretende aderir ao programa tem que estar disposto a dar ciência à autoridade fiscal sobre certos posicionamentos adotados que possam implicar em situações fiscais de interpretação incerta ou controversa, além de estar pronto para ir além das suas obrigações legais ordinárias de apresentação de informações. A integridade e robustez do programa de *compliance* cooperativo também colaboram com o dever de transparência, além de permitirem que, por meio de dados empíricos, com o passar do tempo, a administração tributária possa *justificar* a sua confiança no contribuinte (OCDE, 2016, p.14).

As especificidades do sistema de controle interno devem refletir as circunstâncias particulares do negócio e da indústria em que o contribuinte esteja inserido. Conseqüentemente, não é possível prescrever um sistema de controle único para todas as empresas (*one size fits all*). Por isso, a OCDE apresenta princípios (ou pilares) que devem permear a criação de uma estrutura de *compliance* cooperativo (OCDE, 2016, p. 15).

O primeiro deles refere-se à estratégia tributária estabelecida pela empresa, que deve estar bem definida, claramente documentada e ser de pleno conhecimento dos níveis mais altos da administração da empresa. De modo transparente, a estratégia tributária geral da empresa deve ficar clara à administração, demonstrando o que vem sendo feito desde o nível operacional ao estratégico, incluindo as estratégias de risco, o apetite pelo risco e o grau de comprometimento do Conselho ou Diretoria com as decisões de planejamentos tributários (OCDE, 2016, p. 16).

Segundo a OCDE, a estratégia tributária reflete o apetite por risco da empresa, incluindo a disposição à adoção de estratégias tributárias com as quais a administração tributária pode não concordar. Neste ponto, há a necessidade de distinguir os *contribuintes de alto risco* (que têm riscos inerentes à complexidade das suas atividades) daqueles *contribuintes com alto comportamento de risco* (relacionado ao seu apetite pelo risco). O contribuinte de alto risco pode vir a participar de um relacionamento de *compliance* cooperativo se seus riscos comportamentais forem baixos. Tudo irá depender da sua

disposição em apresentar à receita as suas estratégias quando houver situações de possível discordância (OCDE, 2016, p. 16). O contribuinte de alto risco provavelmente não poderia vir a se engajar em um programa de conformidade cooperativa.

O segundo pilar de um programa de *compliance*, conforme a OCDE, é o de que a sua aplicação deve ser abrangente, adotando uma abordagem orientada a processos. Os responsáveis pelos controles devem ser identificados, além de estarem munidos de documentação que apresente todas as políticas fiscais, regras, procedimentos e processos relevantes dentro da empresa, para cada tipo de tributo. A estrutura de *compliance* da empresa deve refletir seus objetivos estratégicos e, ainda, se os processos adotados atingem aos objetivos propostos. Deve identificar a rotina tributária da empresa em toda a sua operação, de forma a permitir a identificação e diferenciação de transações rotineiras daquelas não rotineiras (OCDE, 2016, pp. 16-17).

A estratégia fiscal é responsabilidade da alta administração, devendo ser aprovada pelo Conselho de Administração ou pela Diretoria, sendo esse outro princípio a ser seguido pelo *framework*. A alta direção da empresa deve se responsabilizar pelo programa de *compliance* cooperativo. A execução da estratégia fiscal deve ser designada a equipe com a especialidade necessária e experiência, em geral os departamentos fiscais (OCDE, 2016, p. 17).

Pilar de grande importância é a governança fiscal como parte de uma estratégia global de governança da empresa, incluindo as decisões tributárias no seu gerenciamento de riscos, de forma alinhar as expectativas de consumidores, empregados, acionistas e outras partes interessadas (*stakeholders*). Característica chave no processo de governança é a aprovação em nível de conselho, lembrando sempre que o modelo do *compliance* cooperativo da OCDE é voltado para os grandes contribuintes. O objetivo desta aprovação, no mais alto nível, é o de demonstrar que a empresa está no controle de seus processos fiscais e que também mantém o seu constante monitoramento. Através da aprovação, o conselho está expressamente confirmando que os elementos chave da sua estrutura de controle fiscal estão em ordem e são eficazes (OCDE, 2016, pp. 17-18).

Então, o programa necessita ser testado e monitorado, sendo esse outro pilar do modelo adotado pela OCDE. Os testes devem incluir o monitoramento do programa, por meio de ferramentas de *feedback* para detectar erros, corrigi-los e promover o seu constante melhoramento. Sempre que houver alguma alteração fundamental no negócio, no conselho da empresa, no seu departamento fiscal ou ocorrerem alterações legislativas, deve-se promover uma atualização no programa (OCDE, 2016, p. 18).

O pilar final, relacionado ao fornecimento de garantias a todas as partes interessadas (*stakeholders*), pode ser visto como o resultado geral da implementação de todos os demais princípios anteriores. Assim, para a OCDE, se estiverem presentes e satisfeitos os princípios anteriores, é possível dizer que o programa de *compliance* cooperativo fornece a garantia desejada. A forma como uma empresa comunicará essa garantia dependerá das condições regulatórias específicas do local e do mercado em que opera, bem como da sua estratégia geral de gerenciamento de riscos, incluindo sua estratégia de comunicação (OCDE, 2016, p. 15).

Monteiro (2022, p. 423) destaca que proposta da OCDE é calcada também nos pilares da consciência comercial (*commercial awareness*), imparcialidade, proporcionalidade, abertura ao diálogo/transparência e responsividade.

Estes pilares citados por Monteiro estão presentes desde o estudo de 2008 da OCDE, denominado *Study into the role of tax intermediaries*, pois tais pilares são as bases para o estabelecimento do relacionamento aprimorado (*enhanced relationship*) entre o fisco e contribuintes. Em suma, ao lidar com os contribuintes, o fisco deve demonstrar que conhece o ramo em que atua o contribuinte, além de agir com imparcialidade e proporcionalidade. Deve haver a abertura por meio de divulgação de dados e transparência por parte do contribuinte, o que contribuiria com uma melhora na capacidade de resposta por parte do fisco (OCDE, 2013, p. 15).

Nestes pilares não está prevista a criação de benefícios financeiros aos contribuintes, pelo contrário. Pretende-se contribuir para a adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo, além da correta aferição da responsabilidade tributária, da apresentação pontual da declaração referente ao tributo e, por fim, para o pagamento tempestivo do montante devido (Monteiro, 2022, p. 423).

Para o fisco, o modelo de *compliance* cooperativo permite um controle muito melhor em termos de qualidade e tempestividade das informações obtidas, ao menor custo possível. Assim, as autoridades fiscais podem focar seus recursos escassos na fiscalização e administração de contribuintes específicos, cuja não conformidade possa impactar de forma mais grave na arrecadação (Przepiorka, 2019, p. 124).

O novo paradigma da relação entre fisco e contribuintes procura demonstrar a possibilidade de que as partes atuem segundopadrões que reduzam complexidades e garantam maior previsibilidade. Enquanto para o fisco, isso implica em maior certeza na arrecadação e assertividade na fiscalização, para o contribuinte, significa maior grau de certeza quanto à

extensão das obrigações e aprimoramento da capacidade de gerenciar riscos tributários (Monteiro, 2022, p. 424).

A percepção de redução dos custos de conformidade e aumento da previsibilidade deve ser percebida pelos contribuintes, incluindo a criação de mecanismos para estímulo e valorização dos contribuintes aderentes aos compromissos do *compliance* cooperativo (Monteiro, 2022, p. 426).

Em trabalho publicado em 2014, o Auditor Fiscal da Receita Federal Antonio Lopo Martinez (2014, p. 338) já tratava da importância de se oferecer estímulos aos bons contribuintes, alertando para o fato de que o sistema brasileiro tem a tendência de premiar os maus contribuintes. Ilustra seu raciocínio citando os constantes programas de pagamento e parcelamento de tributos em atraso e autos de infração com condições privilegiadas para reduzir as penalidades. Em sua visão, estes constantes estímulos criam nos bons contribuintes a sensação de estarem sendo ludibriados. E questiona, ao final, se seria justo um sistema de administração tributária que pune, mas não recompensa.

Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2017, p. 85), na mesma linha, também entende que o *compliance* cooperativo não pode tolerar práticas que negligenciam tanto a confiança do contribuinte quanto a credibilidade do Estado, como a reiterada implantação de programas de anistia e remissão que desafiam o contribuinte que tempestivamente quita seus ônus tributários.

Em teoria, estas são as bases para implementação de um programa de *compliance* cooperativo, nos moldes definidos pela OCDE. Porém, na prática, a transição de um modelo conflituoso para um modelo cooperativo não é tarefa das mais simples, a depender do grau de desconfiança que exista entre contribuintes e a administração tributária. Por não se tratar de mera mudança legislativa, mas de uma mudança comportamental, não deve se limitar aos altos comandos das autoridades fiscais e das grandes empresas, mas ser assimilada por todos os níveis e agentes envolvidos (Przepiorka, 2019, p. 122).

Para a OCDE, em conclusão, o *framework* de controle fiscal de uma empresa multinacional participante de um programa de conformidade cooperativa é eficaz quando há o fornecimento para a autoridade fiscal de informações completas, inclusive sobre eventuais riscos fiscais. Quando há plena transparência por parte do contribuinte, a extensão das auditorias das declarações submetidas ao fisco pode ser reduzida significativamente, pois nessas circunstâncias a autoridade fiscal pode confiar nas declarações submetidas,

especialmente porque potenciais situações de incerteza sobre a aplicação das normas serão trazidas à sua atenção (OCDE, 2016, p. 07).

Campos (2020, p. 23) inclui entre os pilares do bom funcionamento do modelo de conformidade cooperativa a manutenção de um sistema tributário simples, que facilite o cumprimento das obrigações e reduza a possibilidade de burla ao sistema. Afirma que os sistemas complexos, com muitos benefícios fiscais e regras de exceção criam espaço para os planejamentos tributários agressivos e para a fraude fiscal.

Um alto nível de transparência indiretamente acaba por prevenir comportamentos abusivos, induzindo um comportamento de *compliance*. Ademais, o aparato tecnológico atual permite a rápida troca de informações entre os órgãos administrativos e regulatórios, permitindo o cruzamento rápido e completo de dados, facilitando a detecção de comportamentos de *non compliance* (Vitallis, 2019, p. 09).

A adesão a um programa de conformidade cooperativa pode ter, também, um papel de agregar valor à reputação do contribuinte perante a sociedade como um todo. A empresa, especialmente na era das redes sociais, reforça o seu compromisso perante a comunidade de que possui um relacionamento cooperativo com o fisco, demonstrando a sua responsabilidade fiscal. Algumas administrações tributárias, como as da Espanha, Austrália e Itália, divulgam em seus canais na internet a lista dos contribuintes que aderem aos programas de conformidade cooperativa (Campos, 2020, pp. 31-32).

Este nível de transparência e divulgação de dados proposto pela OCDE não encontra precedentes nos programas de conformidade até então implantados no Brasil, como por exemplo no caso do Programa “Nos Conformes” de São Paulo, mas vem sendo discutido para a implantação do Programa Confia da Receita Federal. Tais temas, contudo, serão objeto de maior aprofundamento no capítulo 4. Além disso, o modelo proposto pela OCDE, como visto, não tem em sua concepção a concessão de vantagens econômicas diretas ao contribuinte, o que também não parece ser uma realidade dos programas brasileiros.

3.3.1. Algumas experiências de países da OCDE

A seguir, apresentaremos algumas experiências internacionais de países membros da OCDE, que desenvolveram programas de *compliance* cooperativo diferentes. A eleição dos países foi feita a partir de algumas características principais dos programas, tais como a necessidade ou não de alteração legislativa para implementação, forma de adesão e escolha

dos participantes e os benefícios conferidos.

Além disso, foram escolhidos 3 países do *civil law* (estrutura jurídica predominante na Europa Ocidental, em que a base do direito se encontra em leis escritas, códigos, que são a principal fonte do direito, segundo Malta, Carvalho e Andrade (2019, p. 324) e também um representante do *common law* (estrutura jurídica em que as normas normalmente não são escritas, mas sancionadas pelos costumes ou pela jurisprudência, onde a figura do juiz tem grande proeminência) (Malta; Carvalho; Andrade, 2019, pp. 324-325). Outro critério utilizado para a escolha foi a disponibilização de informações e a existência de estudos acadêmicos anteriores que avaliaram os programas.

3.3.1.1. Países Baixos

Nos Países Baixos foi desenvolvido um dos primeiros programas de *compliance* cooperativo, implementado em 2005 pela *Netherlands Tax and Customs Administration (NTCA)*, denominado de Supervisão Horizontal (*Horizontal Monitoring*). O modelo foi desenhado com uma relação paritária entre a administração tributária e os contribuintes, destacada na sua própria denominação, já que a relação é horizontal e não vertical (Campos, 2020, pp. 42-43).

O modelo de monitoramento horizontal holandês não tem base legal. O NTCA, de acordo com a lei holandesa, pode permitir que administradores discricionariamente realizem acordos ou anistias tributárias, apliquem leis ambíguas de forma justa e sensível. Ademais, podem, em geral, aplicar o bom senso onde a legislação é deficiente (Gribnau; Huiskers-Stoop, 2019, p. 68).

O programa oferece uma ampla gama de benefícios, mas nenhum deles afeta a carga tributária do contribuinte diretamente. Os contribuintes podem esperar *feedback* da administração tributária com relação à aplicação de certas previsões do Código Tributário. Além disso, o programa envolve um diálogo contínuo entre os contribuintes e o fisco, que aumenta a certeza sobre a tributação. Como corolário, os contribuintes podem esperar processos de auditoria menos complicados e a redução dos custos de *compliance*. Finalmente, como já mencionado anteriormente, para sua implementação não houve a necessidade de alterações na lei holandesa (Majdanska; Pemberton, 2019, pp. 131-132).

Há uma diferença fundamental entre os modelos da OCDE e dos Países Baixos, segundo Hans Gribnau e Esther Huiskers-Stoop, professores da Universidade de Leiden. Para

eles, o modelo da OCDE cria principalmente obrigações para as autoridades tributárias, enquanto o modelo holandês cria obrigações de natureza recíproca entre o fisco e os contribuintes. Apesar de as regras gerais serem pré-estabelecidas, as regras específicas do acordo de *compliance* entre as partes são previstas em um convênio, que é a base das obrigações recíprocas, o qual tem natureza de direito privado e não de direito tributário. (Gribnau; Huiskers-Stoop, 2019, p. 78).

O convênio contém três princípios básicos: (i) as partes baseiam seu relacionamento na confiança, entendimento mútuo e transparência; (ii) direitos e obrigações decorrentes da legislação e regulamentos são e continuarão sendo aplicáveis sem limitações; e (iii) o acordo é aplicável à cobrança e arrecadação de todos os impostos nacionais holandeses (Gribnau; Huiskers-Stoop, 2019, p. 81).

Interessante notar que as obrigações previstas no convênio obrigam ambas as partes em uma relação que vai *além* da relação tributária, fixando *novas regras* para as partes *além das já existentes*. No entanto, o convênio não pode afastar as regras tributárias gerais. Gribnau e Huiskers-Stoop (2019, p. 89) apresentam um quadro que ilustra as obrigações *extralegais* de cada parte no convênio celebrado entre fisco e grandes contribuintes dos Países Baixos:

Tabela 01 – Obrigações Extralegais das Partes nos Convênios

Categoria do acordo	Obrigações adicionais para o contribuinte	Obrigações adicionais para a NTCA
Realização de um monitoramento fiscal personalizado	Fornecer um sistema de controle interno, auditoria interna e externa, com o objetivo de preparar as declarações de imposto.	Ajustar a forma e a intensidade da supervisão à qualidade do controle interno, auditoria interna e auditoria externa.
Arrecadação do imposto	Garantir o pagamento tempestivo dos impostos devidos.	Garantir o pagamento tempestivo das restituições de impostos.
Insight real sobre a posição fiscal do contribuinte	Submeter ao fisco a sua visão sobre questões tributárias relevantes adotadas ou a serem adotadas, o mais rapidamente possível.	Apresentar a sua interpretação legal das consequências o mais rapidamente possível após o recebimento de uma questão do contribuinte. Periodicamente discutir questões tributárias relevantes submetidas por contribuintes, em que a NTCA pode ter um posicionamento divergente.
Atualização do processo de	<i>Para promover o trabalho em tempo real:</i> - pedidos de restituição e declarações de	<i>Para promover o trabalho em tempo real:</i> - a avaliação dos pedidos de restituição e

tributação	impostos serão apresentados o mais rapidamente possível; - qualquer informação requisitada pelo fisco será fornecida o mais rapidamente possível, de forma completa e sem ambiguidades	declarações serão feitas o mais rapidamente possível e, sempre que possível, com o acompanhamento do contribuinte; - esclarecer e explicar por que informações específicas são solicitadas e concordar mutuamente sobre o período de resposta
-------------------	---	--

Fonte: Gribnau; Huiskers-Stoop, 2019, p. 89. Tradução livre.

Percebe-se, portanto, que o programa incrementa as obrigações de parte a parte, tendo como objetivo o estreitamento das relações, sem que sejam oferecidos benefícios diretos (em termos de redução da carga tributária) aos contribuintes. Esta visão ainda parece bem distante àquela existente nos programas de conformidade até o momento instituídos no Brasil.

3.3.1.2. Itália

O programa italiano foi implementado por meio de uma ampla alteração na legislação ocorrida em 2014. O programa foi formalmente precedido por um projeto piloto em 2013, com o objetivo de ajudar a desenhar o modelo do programa completo, o qual contava com a adesão em caráter voluntário e exclusivo às grandes empresas. Por ser um país com a tradição do *civil law*, entendeu-se pela a necessidade de amplas alterações legislativas, como informa Campos (2020, p. 52):

[...] sendo a Itália um país de origem de um sistema jurídico fechado, conhecido como *civil law*, realizou uma grande reforma legal com o propósito de criar um ambiente jurídico propício para mudar a relação entre o fisco e o contribuinte, com o objetivo de construir um sistema tributário equitativo, transparente e orientado ao crescimento econômico, baseado nos fundamentos da cooperação mútua e da confiança legítima. (Tradução livre).²³

Além do porte da empresa, é um requisito para a adesão que haja uma estrutura de controle fiscal capaz de garantir o cumprimento das regras fiscais e diminuir os principais riscos tributários, em um modelo que facilite uma relação clara e transparente entre as partes. Incluído no dever de transparência está a divulgação à *Agenzia delle Entrate* sobre eventuais operações de planejamento tributário, para que sejam analisados. Também é previsto que

²³[...] siendo Italia país origen de sistema jurídico cerrado, conocidos como “*civil law*”, realizó una gran reforma legal con el propósito de crear un ambiente jurídico propicio para cambiar la relación entre el fisco y el contribuyente, con el objeto de construir un sistema tributario equitativo, transparente y orientado al crecimiento económico, bajo los fundamentos de la cooperación mutua y la confianza legítima.

serão divulgados na internet pela *Agenzia* os principais modelos de planejamentos que são considerados agressivos pelo fisco (Campos, 2020, p. 51). Programas como o “Nos Conformes” de São Paulo não exigem tamanha transparência, mas o Programa Confia da Receita Federal do Brasil possui a pretensão de que tais informações sejam compartilhadas com o fisco brasileiro. Tais programas serão analisados mais adiante neste estudo.

Foram criados canais para a solução antecipada de dúvidas dos contribuintes participantes do programa, com previsão de análise dos questionamentos em um prazo de 15 a 45 dias. Segundo as regras do programa, as respostas às consultas vinculam a administração tributária, mas podem ou não ser cumpridas pelo contribuinte. Caso decida não cumpri-las, o contribuinte deve informar ao fisco (Campos, 2020, pp. 51-52).

Outro benefício previsto aos contribuintes é um sistema de penalidades especial. Se o contribuinte participante comunicar a situação envolvendo algum risco tributário antes de submeter ao fisco a sua declaração do imposto, é concedida uma redução da multa aplicável à metade. O contribuinte participante também faz jus a um sistema procedimental mais abreviado, que diminui o prazo para as respostas da administração tributária comparativamente com o procedimento normal (o prazo passa a ser de 15 dias, enquanto regularmente é de 4 meses). Finalmente, os contribuintes aderentes ao programa não precisam dar garantias para obter reembolsos de tributos (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 132).

Apesar de prever a sua expansão escalonada para outros perfis de contribuintes, o programa de 2014 permaneceu, até 7 anos mais tarde, com apenas 44 empresas participando do modelo, conforme apuração de Campos (2022, p. 52). Atualmente, segundo informações da *Agenzia*²⁴, o programa conta com 126 empresas participantes, todas de grande porte (Agenzia, 2024).

3.3.1.3. Reino Unido

A administração tributária do Reino Unido, *His Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, criou uma diretoria (*directorate*) para a supervisão de cerca das 2000 maiores empresas, para garantir que elas estão pagando corretamente os impostos (HMRC, 2024). Esta diretoria trabalha com empresas que faturam mais de 200 milhões de libras esterlinas ou, ainda, com empresas que faturam menos do que este valor, mas que operem em um setor empresarial complexo, conforme informações disponibilizadas pela própria administração

²⁴ Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>. Acesso em 05.09.2024.

fiscal na internet²⁵.

É feito um controle do risco destes contribuintes, classificando-os conforme o nível de risco para que a HMRC possa aplicar seus esforços e recursos de maneira mais eficiente. O nível de risco é aferido considerando os riscos inerentes ao próprio negócio (como o seu tamanho, sua complexidade e mudanças a que está sujeito) e também se a empresa mitiga seus riscos por meio dos seus comportamentos (a sua abordagem geral de *compliance*, além da abertura perante a HMRC). O risco do negócio é revisto a cada 3 anos, caso seja considerado baixo, mas caso seja moderado ou alto, a revisão é anual (HMRC, 2024).

O modelo é estruturado para ter um interlocutor da HMRC em cada grande empresa, denominado *Customer Compliance Manager (CCM)*. O CCM é um especialista tributário da HMRC responsável por aprender sobre o ambiente de negócio e econômico da empresa, a sua abordagem de riscos e a sua governança interna. O CCM é o ponto de contato da empresa, sendo um funcionário do fisco que acompanha de forma integral o contribuinte, inclusive participando da sua avaliação e revisão de riscos (Campos, 2022, p. 47). O Programa Confia, da Receita Federal do Brasil, pretende instituir “pontos focais” que possuem função semelhante. Os indicadores avaliados se dividem em três e são os seguintes, conforme Campos (2022, p. 48):

Os indicadores comportamentais são distribuídos em três dimensões. Primeiro, avalia-se a capacidade do contribuinte de entregar o imposto correto a tempo, considerando o tamanho e a complexidade dos negócios, seu histórico de conformidade e a estrutura contábil fiscal. Em segundo lugar, avalia-se o modelo de governança fiscal, com suas responsabilidades e processos, bem como sua abertura e cooperação com a HMRC. Em terceiro lugar, avalia-se a estratégia tributária do contribuinte e sua transparência com a HMRC, além de analisar indícios de atividades de planejamento fiscal agressivo e falsidades. (Tradução livre).²⁶

Em termos de vantagens para os contribuintes que aderem ao programa, a HMRC é enfática ao dizer que por meio do programa não há diminuição da carga tributária à qual se sujeitam. O programa visa construir um relacionamento entre fisco e contribuinte baseado na confiança, entendimento mútuo, abertura e transparência. Para garantir isso, a administração tributária concede aos grandes contribuintes maior certeza sobre a sua exposição tributária e sobre as decisões tomadas pela HMRC.

²⁵<https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business>. Acesso em 05.09.2024.

²⁶Los indicadores comportamentales se distribuyen en tres dimensiones. Primero se evalúa la capacidad del contribuyente de entregar el impuesto correcto a tiempo, en la cual se considera el tamaño y complejidad de los negocios, su histórico de cumplimiento y estructura contable fiscal. En segundo lugar, se evalúa el modelo de gobierno fiscal, con sus responsabilidades y procesos, así como su abertura y cooperación con la HMRC. En tercer lugar, se evalúa la estrategia tributaria del contribuyente y la transparencia de esta con la HMRC, además de analizar indicios de actividades de planificación fiscal agresiva y falsedades.

Além disso, os contribuintes participantes são menos sujeitos a auditorias e fiscalizações, pois estas são direcionadas aos contribuintes com padrões de *compliance* inferiores. Para a administração tributária, assim, o programa significa uma maior certeza em relação à previsão de arrecadação tributária (Majdanska; Pemberton, 2019, pp. 132-133).

A HMRC, desde o ano de 2004, exige informações sobre planejamentos tributários tanto das empresas como dos profissionais fiscais que os produzem, com previsão de penalidades para ambos pela falta de transparência sobre tais informações. (Uhdre; Bossa, 2022, p. 123). No Brasil, até o momento em que produzido este estudo, não há obrigatoriedade de se informar sobre planejamentos. Entretanto, o Projeto de Lei n. 15/2024 prevê a possibilidade de revelação, de forma voluntária ou mediante requisição da Receita Federal do Brasil, “de atos, negócios ou operações com relevância fiscal, planejadas ou implementadas pelo contribuinte, para os quais não haja manifestação expressa da Secretaria, antes do início de procedimento fiscal” (Brasil, 2024).

3.3.1.4. Espanha

O primeiro passo rumo à relação cooperativa entre contribuintes e fisco na Espanha foi dado com a criação da *Delegación Central de Grandes Contribuyentes*, no ano de 2006. Dois anos mais tarde, estes grandes contribuintes participaram de uma pesquisa para avaliar sua relação com as autoridades fiscais. Apesar das opiniões em geral positivas, foram identificados pontos fracos relativos à função administrativa de controle: a disparidade de critérios administrativos, duração dos procedimentos e o excessivo volume de informações requerido das empresas (Sanz Gómez, 2021, p. 60).

Então, em 2008, foi criado o *Foro de Grandes Empresas* a partir do *Acuerdo del Consejo de Ministros*, em que se aprovaram medidas de curto prazo para reduzir cargas administrativas. Concretamente, estabeleceu-se em seu anexo a medida n. 5, com o seguinte teor (Ribes Ribes, 2022, p. 147):

O estabelecimento de contatos diretos com os Conselhos de Administração das grandes empresas e a criação de um Fórum de empresas para debater os temas que mais possam interessar a esse tipo de contribuintes. (Tradução livre).²⁷

A previsão repercutiu no *Plan de Prevención de Fraude Fiscal*, também de 2008, que

²⁷El establecimiento de contactos directos con los Consejos de administración de las grandes empresas y creación de un Foro de empresas para debatir los temas que más puedan interesar a este tipo de contribuyentes.

faz alusão ao início da relação cooperativa entre o fisco e as grandes empresas, tratadas como grupo qualificado e reduzido de contribuintes de todos os setores da economia. Este plano iniciou a mudança do modelo de relação tributária, em duas fases: (i) a primeira foi a criação do foro de discussão para analisar e discutir os principais problemas entre os contribuintes e a administração tributária; (ii) a segunda fase previa a possível implantação de um marco cooperativo de cumprimento tributário, em que as empresas se submeteriam à avaliação os seus riscos fiscais, enquanto o fisco se obrigaria a uma resposta clara e em prazo razoável para as consequências fiscais das operações, a partir da informação transparente do contribuinte sobre tais negócios (Ribes Ribes, 2022, p. 148).

Este *Foro de Grandes Empresas* funciona por meio de um Pleno que “identifica las problemáticas concretas que interesan a la relación entre estos grandes contribuyentes y la Administración y adopta las decisiones definitivas, siempre por consenso” e por grupos de trabalho, que analisam os temas propostos pelo Pleno e propõe soluções. Um dos primeiros “produtos” do Foro foi a elaboração do *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, que foi bem recebido tanto pela administração tributária, como pelas empresas, apesar de um certo ceticismo inicial (Sanz Gómez, 2021, p. 61).

O Código representou um indubitável avanço na relação cooperativa, pois foi a primeira vez que a administração tributária e as empresas concordaram em um instrumento regulatório de *soft law* que trataria de equilibrar as relações entre ambas as partes. A adesão é voluntária, assim como o cancelamento, que somente pode ser total e não parcial ao conteúdo do Código. A formalização da adesão se dá por um acordo entre o conselho de administração (ou órgão similar na empresa) e a *Agencia Tributaria* (Ribes Ribes, 2022, p. 153).

Os compromissos por parte das empresas envolvem a adoção das *buenas prácticas* previstas no Código, todas geralmente relacionadas com a redução dos riscos fiscais. Concretamente, os compromissos das empresas são dois: (i) implicar diretamente o conselho de administração ou órgão equivalente na gestão do risco tributário; e (ii) não utilizar estruturas de caráter opaco com finalidades tributárias, assim entendidas como aquelas em que coloquem sociedades interpostas situadas em paraísos fiscais ou em territórios que não cooperam com a administração tributária, ocultando o responsável final de uma atividade ou o beneficiário de um bem ou direito (Sanz Gómez, 2021, p. 67).

A administração tributária, por seu turno, também assume compromissos no Código (Ribes Ribes, 2022, p. 154):

[...] la Administración Tributaria se compromete a tener en cuenta los precedentes

administrativos y a que la interpretación de las normas se efectúe respetando la unidad de criterio de la propia Administración; a publicar los criterios que utilizará en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general; a establecer procedimientos adecuados para que los contribuyentes puedan resolver las dudas respecto al tratamiento tributario a aplicar; y a tomar en consideración favorablemente la información explicativa de los criterios utilizados por los contribuyentes [...]

Em termos procedimentais, o Código busca evitar a litigiosidade, potencializando acordos a serem realizados em audiência prévia, dotados de autêntica interação entre as partes (bilateralidade), para minimizar a conflituosidade que, quando inevitável, busca-se resolver administrativamente (Sanz Gómez, 2021, p. 75). Nas situações envolvendo conceitos jurídicos indeterminados, que não possam ser quantificados de forma direta, aplica-se uma redução de 50% das sanções previstas (Campos, 2022, p. 55). As informações durante o procedimento administrativo devem intercambiar-se de parte a parte de forma fluida, sendo interessante notar a atuação do fiscal, como aponta Sanz Gómez (2021, p. 76):

[...] o auditor fiscal comunicará os fatos que influenciem na proposta de regularização e, a pedido do contribuinte, os conceitos essenciais daquilo que será regularizado, uma quantificação provisória e orientativa da liquidação que resultaria dos dados constantes no expediente. Da mesma forma, [...] o atuário deverá valorar expressamente, na proposta de regularização, as alegações do contribuinte. (Tradução livre).²⁸

Portanto, mesmo sendo a Espanha um país da tradição do *civil law*, seu código de boas práticas tributárias e as demais regras do programa de conformidade foram instituídos por meio de instrumentos normativos que não são formalmente leis (*soft law*). Mesmo assim, o modelo pautado no Código altera as bases do relacionamento cooperativo entre fisco e contribuintes, apesar do ceticismo inicial dos contribuintes (Sanz Gómez, 2021, p. 79). Entretanto, é importante valorar a vontade das partes, que fundamenta essa mudança mais do que qualquer instrumento legal (Campos, 2022, p. 55).

3.4. *Compliance* cooperativo da OCDE e a igualdade perante a lei

²⁸[...] el inspector actuario comunicará los hechos que influyan en la propuesta de regularización y, a solicitud del contribuyente, los conceptos esenciales que se regularizarán y una cuantificación provisional y orientativa de la liquidación que resultaría de los datos obrantes en el expediente. Del mismo modo, [...] el actuario deberá valorar expresamente, en la propuesta de regularización, las alegaciones del contribuyente.

A OCDE, ao tratar da estrutura padrão de *compliance* cooperativo, indica que não é necessário que o tema seja tratado por legislações específicas dos países para sua implementação, em linha com o modelo produzido na Espanha e nos Países Baixos.

Além disso, a OCDE é enfática ao dizer que, mesmo sem uma legislação específica a implementação do programa de *compliance* cooperativo, adotar o programa não implica em violação ao princípio da igualdade (assim como tampouco violaria o princípio da legalidade). No relatório de 2013, a OCDE apresenta suas justificativas para a ausência de violação à igualdade no tópico *Co-operative compliance and equality before the law* (OCDE, 2013, pp. 45-48).

A suposta violação à igualdade, para a OCDE, seria mais uma *questão de percepção do que de substância*. O princípio da igualdade perante a lei não significaria que haveria o tratamento exatamente idêntico a todos os contribuintes, mas que o tratamento desigual seja justificado ou justificável, em linha com o marco teórico adotado para esta obra. No âmbito das administrações tributárias, por exemplo, a decisão de fiscalizar um contribuinte não significa necessariamente que todos os demais contribuintes deverão ser fiscalizados da mesma forma. No entanto, a OCDE estabelece que a decisão de auditar determinado contribuinte deve ser fruto de um processo racional e objetivo, não de preconceitos irracionais (OCDE, 2013, p. 45).

Em administrações tributárias avançadas, como as tratadas no tópico anterior, é realizado o processo de estimativa dos riscos dos contribuintes. Este procedimento, objetivo e racional, justificaria o tratamento diferenciado de casos específicos, que estariam justificados por boas razões (eis que o risco é, *a priori*, estimado). Assim, por este processo, garante-se que os recursos limitados do fisco sejam aplicados da maneira mais eficiente, separando os contribuintes de baixo risco daqueles de alto risco (OCDE, 2013, p. 45).

Mas como se justifica objetivamente a decisão de entrar em uma relação de *compliance* cooperativo com certos contribuintes em detrimento de outros? A resposta a esta pergunta, segundo a OCDE, perpassa aquilo que o programa de *compliance* cooperativo *não deve alcançar*: ele não pode resultar em um resultado tributário mais favorável ou diferente para o contribuinte que ingressar ao programa, ou seja, o grande contribuinte deverá pagar o mesmo valor de tributos estando ou não em uma relação de *compliance* cooperativo (OCDE, 2013, p. 46).

Isso se justifica porque o *compliance* cooperativo foi desenvolvido pelas administrações tributárias para servir como um meio de se assegurar o pagamento *correto* do

tributo e no seu *devido prazo* (em última análise, garantindo a arrecadação). Logo, para o programa, o resultado em termos de arrecadação deve ser o mesmo tanto para o contribuinte que aderiu ao programa de *compliance* cooperativo como para o que não tenha aderido ao programa e passe por uma fiscalização. A diferença estaria na confiança entre o fisco e o contribuinte aderente ao programa, com o qual a relação de confiança seria maior, demandando menos esforços por parte da fiscalização (OCDE, 2013, pp. 45-46).

Tendo em vista que o resultado da conformidade cooperativa em termos do imposto a ser pago por uma grande empresa deve ser o mesmo daquele proveniente de uma auditoria ou uma fiscalização tradicional, para a OCDE não se apresenta qualquer questionamento em termos de igualdade perante a lei. No entanto, a OCDE não nega que grandes empresas obtêm alguns benefícios colaterais ao participar de uma conformidade cooperativa (OCDE, 2013, p. 46).

Estes benefícios, atribuídos a uns contribuintes e não a outros, poderiam ser racionalmente justificados diante das diferenças de postura entre os próprios contribuintes, já que os que aderem a programas de *compliance* têm que atender a condições que implicam em adotar certos comportamentos, especialmente no que diz respeito à transparência e ao fornecimento de informações, respaldados por um programa de governança para embasar estas informações transmitidas ao fisco. Assim, de acordo com a OCDE, a existência de uma governança corporativa eficaz e um programa de *compliance* fiscal robusto, capazes de demonstrar de forma transparente o baixo risco do contribuinte, aliado à sua vontade explícita de cooperação, justificariam racionalmente o tratamento diferenciado atribuído aos contribuintes que aderem ao *compliance* cooperativo (OCDE, 2013, pp. 46-47).

Há ainda a questão envolvendo as pequenas e médias empresas, pois a estrutura do programa de *compliance* cooperativo desenvolvida pela OCDE tem como alvo as grandes empresas multinacionais, como visto anteriormente. A OCDE justifica que, na prática, as multinacionais têm maior volume de negócios e maior complexidade em suas operações, os quais demandam uma abordagem organizacional diferente por parte da administração tributária (OCDE, 2013, p. 47).

Além disso, a grande quantidade de pequenos negócios demanda que administrações tributárias tenham que usar abordagens que funcionem com muitas empresas, ao contrário do que ocorre com as grandes empresas em que o tratamento pode ser individualizado, caso a caso. O relatório aponta que deve ser uma decisão de cada administração tributária oferecer a conformidade cooperativa a contribuintes que consigam demonstrar que são de baixo risco e

que estejam dispostos a oferecer a necessária abertura e transparência. Assim, em princípio, estes contribuintes (ainda que sejam pequenas e médias empresas) teriam acesso aos benefícios (OCDE, 2013, p. 47).

Interessante notar que há uma nota de referência (nota de rodapé) no relatório quanto a este ponto específico, no qual a OCDE apresenta uma justificativa a ser dada ao público pelos fiscos locais de países onde somente sejam oferecidos o relacionamento cooperativo a grandes empresas (OCDE, 2013, p. 54):

Em países nos quais a relação aprimorada está disponível apenas para os maiores contribuintes, é importante explicar ao público que isso é justificado pela complexidade dos assuntos dos grandes contribuintes (e pelos seus riscos associados); e que as PME e outros que se mostram „dispostos e capazes“ de cumprir suas obrigações receberão benefícios correspondentes, experimentando uma atenção menos intrusiva por parte do órgão fiscal e uma certeza mais rápida. (Tradução livre).²⁹

Para as pequenas e médias empresas, a OCDE propõe o *Tax compliance by design*, conforme seu estudo publicado em 2014. Como geralmente os fiscos não conseguem realizar uma abordagem individual com as pequenas e médias empresas, é preciso que os fiscos se adequem à realidade prática deste segmento. Historicamente, para os negócios menores, muitas vezes a maior causa da não conformidade é a falta de informação e conhecimento sobre o sistema tributário. Contudo, com as novas tecnologias, em especial propiciadas pelo avanço dos *softwares* em nuvem, as pequenas e médias empresas passam a ter acesso a sistemas sofisticados para gerenciamento dos seus negócios. As informações e pagamentos tornam-se cada vez mais digitais. A ideia por trás do *tax compliance by design* é tornar uma parte integrante destes sistemas, transmitindo por meio desses sistemas as informações tributárias e sobre pagamentos de impostos (OCDE, 2014, p. 11). Todavia, como se pode inferir, não se trata de uma relação de *compliance* cooperativo.

Alicja Majdanska e Jonathan Leigh Pemberton (2019, p. 119) afirmam que para saber se há ou não violação à igualdade é preciso verificar a quem cabe a aplicação do princípio da igualdade, se ao legislador ou à administração tributária. Em outras palavras, para os autores a questão seria analisar se o programa de conformidade tributária trataria de questões de igualdade *na lei* (aplicável a todos, inclusive ao legislador) ou igualdade *perante a lei*

²⁹In those countries where the enhanced relationship is available only to the largest taxpayers, it is important to explain to the public that it is justified by the complexity of large taxpayers' affairs (and of the associated risks); and that SMEs and others who show themselves to be „willing and able“ to comply with their obligations will receive corresponding benefits of experiencing less intrusive attention from the revenue body and earlier certainty.

(aplicável à administração tributária, que aplicaria a lei igualmente aos contribuintes).

Afirmam que não é claro, no contexto de um programa de *compliance* cooperativo, se o princípio da igualdade como postulado ao legislador teria alguma relevância. Isso porque a experiência da maioria dos países na implementação dos programas de conformidade não envolveu mudanças na lei, já que não se afeta o montante da tributação devida. O que geralmente se altera é o processo de se chegar ao montante devido pelo contribuinte, ou seja, são mudanças procedimentais. Portanto, entendem que a concepção formal da igualdade é a que merece atenção com relação aos programas de *compliance* (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 120). O que importaria, portanto, é se a administração tributária aplica as leis em conformidade com o princípio da igualdade formal (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 121).

Sobre os modelos de *compliance* cooperativo, reconhecem que há vantagens potenciais importantes aos contribuintes, sendo que usualmente o tratamento diferenciado é concedido a contribuintes selecionados, normalmente limitado aos maiores contribuintes. Os critérios para a seleção dos contribuintes são quantitativos e qualitativos. Pelo critério quantitativo, é estabelecido o tamanho do contribuinte que irá participar, normalmente os maiores contribuintes em termos de montante de impostos pago. Já o critério qualitativo verifica se os contribuintes estão dispostos a agir em conformidade, ser transparentes e possuir um bom histórico perante o fisco. Além disso, devem possuir um controle interno (governança) que dê suporte ao seu compromisso à transparência e revelação de informações relevantes sobre práticas fiscais (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 130).

Esta estrutura descrita por Majdanska e Pemberton se aproxima muito das previsões do Programa Confia, da Receita Federal do Brasil, em que a participação é restrita a apenas grandes contribuintes, capazes de manter estruturas de controle interno que possam apresentar, com transparência, e justificar os riscos tributários.

Importante perceber que os programas analisados pelos autores acima não conferem benefícios financeiros diretos aos contribuintes que aceitam participar do *compliance* cooperativo. Não há qualquer redução de alíquotas ou bases de cálculo de tributos, de forma que o montante a ser arrecadado deve necessariamente permanecer o mesmo, o que difere das previsões dos programas de conformidade da Receita Federal do Brasil, em que há a previsão de um bônus de adimplência que reduz em até 3% a alíquota da CSLL.

O próprio relatório da OCDE de 2013 já deixa claro que o programa de *compliance* cooperativo não deveria alterar o resultado da arrecadação, implicando em uma tributação mais favorecida ou mesmo diferente para o contribuinte (OCDE, 2013, p. 45). Majdanska e

Pemberton (2019, p. 130), todavia, afirmam que não se pode negar que os programas tenham benefícios indiretos. Para eles, a concessão de benefícios indiretos:

[A concessão de benefícios indiretos] é compatível com o propósito da legislação tributária, já que ela deve garantir o pagamento pontual do imposto no montante correto. Trata-se da forma como a administração tributária e os contribuintes trabalham juntos para alcançar esse objetivo. O *compliance* cooperativo visa injetar confiança, entendimento mútuo e transparência nessa relação. Embora essas vantagens pareçam fortalecer o sistema tributário sem oferecer vantagens econômicas diretas aos contribuintes, há alguns benefícios colaterais que podem ter um efeito quantitativo na posição financeira do contribuinte, como a redução dos custos de conformidade e o aumento da certeza tributária, o que reduzirá a necessidade de provisionar financeiramente para posições fiscais incertas. O importante é que o modelo não implica em vantagens fiscais diretas. (Tradução livre).³⁰

Em seu estudo, os autores examinaram os programas de conformidade cooperativa dos Países Baixos, da Itália e do Reino Unido, para verificar a sua adequação ao princípio da igualdade perante a lei, averiguando também sua adequação aos parâmetros da OCDE. Embora a análise comprove que há grande compatibilidade dos programas com a igualdade, afirmam que em alguns casos o *design* do programa pode gerar algumas dúvidas (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 136), como no caso italiano em que há a diminuição das penalidades aplicáveis (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 139).

Os autores afirmam que os programas analisados são compatíveis com o princípio da igualdade, mas que alguns casos podem suscitar dúvidas, hipótese em que é necessário que haja uma justificativa razoável e objetiva para a quebra da igualdade. Apontam os objetivos principais do programa de *compliance* como uma primeira justificativa, pois o programa busca semear a confiança, entendimento mútuo e transparência, valores que são cruciais para uma boa governança corporativa. Também indicam que os benefícios para a administração tributária devem ser levados em consideração, pois o fisco pode confiar nas estruturas de *compliance* dos participantes do programa e focar suas auditorias e fiscalizações nos contribuintes de alto risco, resultando em maior eficiência (Majdanska; Pemberton, 2019, pp. 136-137).

³⁰It is compatible with the purpose of tax law, since it should secure the timely payment of the correct tax. It addresses the way in which the tax administration and taxpayers work together to achieve that end. It aims at injecting trust, mutual understanding and transparency into this relationship. Although these advantages seem to strengthen the tax system without giving any economic advantages to taxpayers, there are some collateral benefits that might have a quantitative effect on the taxpayer's financial position, e.g. decreased compliance costs and increased tax certainty, which will reduce the need to make financial provision for uncertain tax positions. What is important is that the model does not imply any direct tax advantages.

Em conclusão, Majdanska e Pemberton (2019, p. 139) alertam que os países devem focar na definição de quais são os grandes contribuintes elegíveis para o programa, talvez por algum critério atrelado à quantidade de obrigações legais que possuam. A linha que separa os grandes contribuintes e os demais definirá, ao final, se o programa atende ou não ao princípio da igualdade.

Por fim, mas não menos importante, os programas devem garantir que os benefícios concedidos aos contribuintes dentro dos programas de conformidade cooperativa sejam proporcionais ao objetivo de melhorar a conformidade tributária. À luz deste princípio, programas que oferecem algumas vantagens econômicas diretas podem ser vistos como controversos. Finalmente, enquanto os benefícios da conformidade cooperativa forem limitados ao tratamento procedimental, os programas devem ser considerados proporcionais (Majdanska; Pemberton, 2019, p. 140).

Neste ponto particular, por entender que a concessão de benefícios diretos aos contribuintes pode implicar violação à igualdade, os autores parecem divergir de Antonio Lopo Martinez (2014, p. 338), para quem é um equívoco dos legisladores brasileiros a omissão quanto à criação de mecanismos para estimular o *compliance* por meio da oferta de recompensas ao contribuinte.

Grace Ladeira Garbaccio e Rogéria Vieira Nunes (2023, pp. 191-192), por sua vez, justificam a disponibilidade de incentivos como uma forma de se estimular o comportamento de conformidade, equilibrando os ganhos econômicos pelo abandono de condutas fiscais abusivas e evasivas dos contribuintes:

Explica-se a disponibilidade de incentivos ao contribuinte, ou a terceiros, como uma forma de se equilibrar os ganhos econômicos diretos que vieram de condutas fiscais abusivas e evasivas, em virtude da não quitação de tributos, visando dar estímulo ao comportamento de compliance. Ao se impor penalidades e sanções, ao contribuinte infrator, não se alcança um crescimento no índice de *compliance* e, em determinadas situações, o que se denota é um efeito contrário.

No mesmo sentido, Vitallis (2019, p. 14) afirma que a disponibilização de incentivos aos contribuintes justifica-se como forma de “equilibrar os „ganhos” econômicos diretos advindos do planejamento fiscal abusivo e da evasão fiscal, em decorrência do não pagamento dos tributos, com o objetivo de estimular a opção pelo comportamento de *compliance*”. E

completa, mencionando que a conduta socialmente desejada dos contribuintes pode ser incentivada por meio de recursos regulatórios como *carrots* e *sticks*³¹ (Vitallis, 2019, p. 16).

Os aspectos teóricos do princípio da igualdade vistos no primeiro capítulo, quando aplicados à realidade dos programas de conformidade, servem para que se verifique se o tratamento desigual nestes programas pode ocorrer sem que haja violação ao princípio. Para isso, conforme o marco teórico adotado neste estudo, alguns critérios devem ser atendidos pela legislação que trata dos programas.

Primeiramente, deve-se verificar qual o elemento tomado como fator de discriminação e, ainda, a correlação lógica abstrata entre este o fator de discriminação e a disparidade de tratamento jurídico conferida ao contribuinte. No caso dos programas de conformidade, o elemento eleito para promover a desigualação entre contribuintes é o seu comportamento anterior, sua disposição à transparência e sua regularidade fiscal.

A disparidade de tratamento jurídico dada ao contribuinte pelo fisco é da essência do programa, já que os contribuintes de melhor classificação, mais transparentes e que adotam posturas de conformidade, passam a ter melhor relacionamento com as autoridades fiscais e podem gozar de algumas vantagens. Há, ainda, estreita correlação lógica entre o fator de desigualação (comportamento do contribuinte) e a disparidade de tratamento jurídico (vantagens pela adesão ao programa). Por isso, não se pode dizer que discriminação seja gratuita ou fortuita (Mello, 2000, p. 39).

Além disso, esta correlação lógica entre o comportamento do contribuinte e as vantagens dos programas de conformidade tem respaldo constitucional (Mello, 2000, p. 43). Isso porque a busca pela conformidade tem como objetivo por parte do fisco garantir a arrecadação tributária, primordial para a realização das políticas públicas. O pretendido novo paradigma da relação entre fisco e contribuintes procura possibilitar que ambas as partes atuem de forma a garantir maior previsibilidade. Isso implica em maior certeza na arrecadação e assertividade na fiscalização, pelo lado do fisco e, para o contribuinte, mais segurança quanto à extensão das obrigações e aprimoramento da capacidade de gerenciar riscos tributários (Monteiro, 2022, p. 424).

Assim, pode-se dizer que as contrapartidas dos programas de conformidade prestigiam “situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional” (Mello, 2000, p. 42).

³¹O sistema de *carrots* e *sticks* baseia-se em premiar certas condutas desejadas e ameaçar punição para outras condutas indesejadas.

Entretanto, a concessão de benefícios diretos é o cerne da preocupação sobre a violação do princípio da igualdade, pois como mostram os programas europeus citados, assim como o modelo da OCDE, em todos eles há expressa proibição em se alterar o montante de tributos arrecadado em virtude dos programas de *compliance* cooperativo.

Outra questão que se coloca é a classificação dos contribuintes conforme o seu grau de risco. Enquanto na Europa estes riscos estão nitidamente atrelados às informações prestadas e questões envolvendo planejamentos tributários agressivos, no Brasil, esta classificação é relacionada com um grau maior ou menor de inadimplemento das obrigações tributárias. Este assunto será aprofundado no próximo capítulo.

4 COMPLIANCE COOPERATIVO NO BRASIL

Nos capítulos anteriores, tratou-se do princípio da igualdade, suas nuances e complexidades, assim como a sistematização do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, adotada como marco teórico desta pesquisa. Além disso, foram analisadas as origens do *compliance* para a garantia da integridade e conformidade das organizações.

Apresentou-se, também, as iniciativas no âmbito tributário que deram origem à uma alteração do relacionamento entre fisco e contribuintes, tornando-a menos repressiva e mais cooperativa. Foi possível verificar que, na maioria dos casos, as vantagens aos contribuintes são indiretas, baseadas na certeza do recolhimento dos tributos apurados e na possibilidade de diálogo com a administração tributária, sem efetiva redução do montante dos tributos a serem arrecadados.

Essa diminuição na arrecadação, na visão de autores europeus, pode configurar violação à igualdade. Já autores nacionais vêem tal possibilidade de incentivo direto financeiro como um incentivo aos bons contribuintes, muitas vezes desestimulados por excessivos programas de anistia que conferem benefícios (em regra, descontos e parcelamentos) justamente àqueles contribuintes em situação de *non compliance*.

Neste capítulo, trataremos dos principais programas de *compliance* cooperativo no Brasil, o já implementado Programa “Nos Conformes” do estado de São Paulo e o Programa Confia, da Receita Federal, ainda em fase de implementação. Por meio da análise da legislação paulista, desde o seu trâmite inicial na Assembleia Legislativa, serão abordadas as características do programa e os principais traços da relação cooperativa entre contribuintes e o fisco paulista.

Posteriormente, serão analisados os instrumentos normativos que criaram o Programa Confia da Receita Federal, bem como a forma como se desenvolveram as fases do programa e o relacionamento entre fisco e contribuintes que permeou o desenvolvimento do programa desde seu início. As inspirações nos modelos internacionais e as principais críticas e diferenças também serão objeto de análise.

Como visto no capítulo anterior, os programas de *compliance* cooperativo da OCDE e de países europeus têm como objetivo principal o aprimoramento do relacionamento entre fisco e contribuinte, diminuindo as distâncias entre as partes e promovendo um ambiente de maior harmonia e menos disputas sobre as questões tributárias.

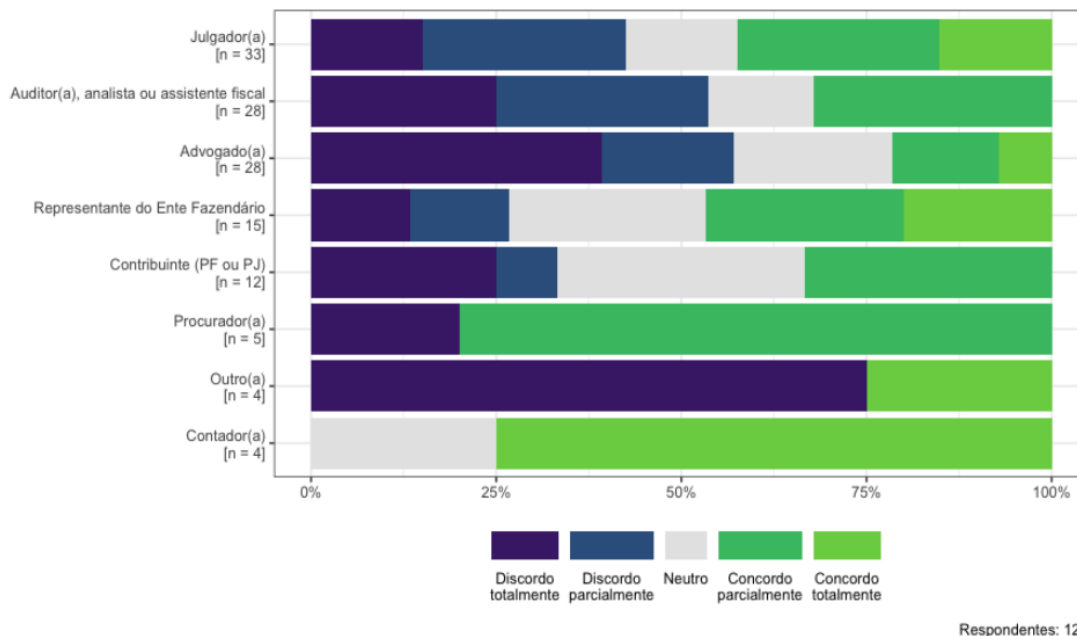
Neste sentido, as vantagens advindas para as empresas são entendidas como indiretas, ou seja, terão impacto nos resultados de longo prazo, por meio da diminuição dos seus custos de conformidade. Os programas de *compliance* cooperativo europeus, em geral, conferem aos contribuintes maior certeza na apuração e pagamento dos seus tributos, bem como na verificação dos seus créditos ou ressarcimentos. Geralmente são criados canais para que o fisco apresente de forma célere a sua posição a respeito de determinadas matérias submetidas pelo contribuinte. Em compensação, os contribuintes devem compartilhar com o fisco uma série de informações e estratégias, além das legalmente obrigatórias, em virtude do dever de transparência existente em tais programas.

Pelo lado do fisco, as vantagens se baseiam no objetivo primordial de obter maior quantidade de informações sobre as atividades do contribuinte, evitando comportamentos que possam implicar em perda de arrecadação pela via de planejamentos tributários agressivos.

No Brasil, contudo, as experiências com o objetivo de promover a conformidade até então existentes (estaduais, municipais e federais) geralmente se limitam à concessão de benefícios para os contribuintes ou mesmo para os cidadãos em geral. Estas vantagens, além disso, podem implicar na alteração direta do montante arrecadado, contrariando as diretrizes da OCDE.

No contexto brasileiro, é importante verificar a relação de desconfiança mútua existente entre fisco e contribuintes, o que tende a ser um dificultador da relação cooperativa. Neste sentido, pesquisa realizada pela ABJ (2022, p. 166) em um universo de 129 entrevistados constituído de julgadores, auditores, analistas ou assistentes fiscais, advogados, representantes do ente fazendário, contribuintes, contadores e outros, revela que a maioria, ao ser questionada sobre a relação cooperativa entre fisco e contribuintes, revela discordância ou neutralidade, como demonstra o gráfico a seguir:

Gráfico 02 - Proporção de pessoas que concordam, discordam ou são neutras com a ideia de que fisco e contribuintes têm relação cooperativa



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ, p. 166. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. São Paulo: ABJ, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 10.09.2024.

Há, portanto, um desafio de mudança cultural a ser tratado, conforme já alertava Patrícia Lamadrid (2020, p. 144) em sua dissertação de mestrado. A autora, por meio de entrevistas com Auditores Fiscais e contribuintes, colheu declarações do tipo “a Receita busca uma mudança na sua relação com o contribuinte, mas isso ainda não é uma realidade porque não há maturidade dessa visão na casa”.

No entanto, em seu trabalho já foi possível verificar a necessidade de mudança, tendo sido dito que por um Auditor que “a Receita tem consciência de que precisa reduzir litígios e aumentar o nível de confiança recíproca entre ela e os contribuintes”, pois “não dá para trabalhar no nosso modelo atual com o contencioso que temos e com o prazo de vinte anos para decidir um caso”, concluiu outro Auditor entrevistado (Lamadrid, 2020, p. 154).

Além disso, a resistência à mudança internamente foi associada a uma barreira de cultura organizacional, seja pela cultura “fiscalista” da RFB, em que há o costume de fiscalizar e penalizar, ou pela cultura burocrática, em que os servidores não têm uma visão do todo, focando apenas nas tarefas que realizam e nas metas que tem que atingir (Lamadrid, 2020, p. 156).

Esta cultura parece estar sendo finalmente alterada. Neste sentido, destacam-se os depoimentos dos envolvidos no projeto piloto do Programa Confia³², bem como a forma como foram construídas as suas bases, além das medidas posteriores que vêm sendo implementadas pela RFB, antes mesmo da promulgação de um marco legal para os programas de conformidade. Tais medidas serão abordadas ao longo deste capítulo.

Antes, porém, convém tratar das primeiras iniciativas para promoção da conformidade tributária, as quais ocorreram por meio de programas nos quais os cidadãos (e não os contribuintes), enquanto consumidores de produtos e serviços, são estimulados a exigir nota fiscal. Geralmente, nestes programas há algum tipo de contrapartida em retorno ao cidadão. Por isso, tais iniciativas não podem ser entendidas como medidas de conformidade *cooperativa*, como trataremos no tópico a seguir.

4.1. Iniciativas de conformidade “não cooperativa” no Brasil

Chamaremos de programas de conformidade “não cooperativa” aqueles que, de alguma forma, buscaram incentivar a conformidade fiscal por meio da alteração de comportamentos, seja dos contribuintes ou mesmo dos seus consumidores. Estes programas geralmente atuam por meio da indução de comportamentos desejados via concessão de algum benefício aos cidadãos. Não podem ser considerados programas de conformidade cooperativa à medida que não buscam a alteração do relacionamento entre o fisco e o contribuinte de direito dos tributos.

Normalmente esses programas são atrelados a comportamentos dos consumidores que, por meio das suas próprias ações, determinam as ações dos contribuintes, que passam a ter atitudes mais cidadãs relativas às obrigações tributárias. Os programas têm como fundamento a promoção da cidadania fiscal, mas não deixam de ter um viés também arrecadatório. A participação dos cidadãos na arrecadação tributária ocorre por meio do efetivo controle do cumprimento das obrigações (Folloni; Bubniak, 2017, p. 75).

O salto tecnológico após a adoção da nota fiscal eletrônica, em 2005, possibilitou às administrações tributárias a otimização dos instrumentos de arrecadação e fiscalização. A partir do uso das notas fiscais eletrônicas, passou a ser desnecessário que o consumidor guardasse as notas fiscais físicas para posteriormente depositá-las em algum lugar para conferência do fisco, com a finalidade de usufruir de benefícios dos programas. Então, a

³² RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Piloto do Confia - Construindo um Programa de Conformidade para o Brasil. Disponível em: <https://youtu.be/RF11uK25pnI?si=CzY4H0ekoUGM0gfz>. Acesso em 10.10.2024.

criação de programas para incentivar o consumidor a exigir a nota fiscal ficou mais fácil (Oliveira, 2016, p. 75).

Estes programas de conformidade “não cooperativa” são comuns no âmbito dos Estados e Municípios, pois tratam do combate à sonegação de impostos estaduais (ICMS) e municipais (ISS). André Folloni e Priscila Lais Ton Bubniak realizaram um estudo em que procuraram avaliar como “programas de estímulo à cidadania fiscal” podem contribuir para a criação de um ambiente de prevenção situacional e de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, combatendo a sonegação fiscal e aumentando a arrecadação.

Tais programas são baseados na mudança de perspectiva do papel do cidadão perante a Administração Tributária: tornam-se os consumidores parceiros na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, por meio de incentivos financeiros e campanhas de conscientização. Concluem os autores que a adoção de estratégias regulatórias diferenciadas, como a de facilitação e promoção, são importantes para o desenvolvimento de uma cultura de obediência, conscientizando o cidadão enquanto consumidor e contribuinte de fato, mas que requerem educação fiscal (Folloni; Bubniak, 2017, p. 80).

O intuito destes programas é compelir os contribuintes a cumprirem as obrigações acessórias, especialmente a emissão das notas fiscais, aumentando a base de dados do fisco, facilitando a posterior fiscalização e a cobrança dos tributos. Estados e Municípios³³ passaram a se valer de técnicas de controle social para estimular os consumidores a exigir as notas fiscais nas suas compras. Alguns dos benefícios concedidos aos cidadãos são créditos calculados de acordo com um percentual do montante do imposto arrecadado ou a aquisição de bilhetes eletrônicos para a participação de sorteios de prêmios em dinheiro (Folloni; Bubniak, 2017, p. 81).

Entretanto, os autores alertam para a necessidade de também haver uma mudança, por meio de trabalhos sérios de educação fiscal, para que a exigência das notas fiscais não se

³³ Alguns exemplos citados por Folloni e Bubniak: os programas “Nota Fiscal Alagoana”/AL (Lei n. 6.991/2008), “Nota Fiscal Amazonense”/AM (Lei n. 4.174/15), “Sua Nota é um Show de Solidariedade”/BA (Lei n. 7.438/99), “Sua Nota Vale Dinheiro”/CE (Lei n. 13.568/04), “Nota Legal”/DF (Lei n. 4.159/2008), “Nota Fiscal Goiana”/GO (Lei n. 18.679/14), “Nota Legal”/MA (Lei n. 10.279/15), “Nota Fiscal Cidadã”/PA (Lei n. 7.632/12), “Nota Paraná”/PR (Lei n. 18.451/15), “Todos com a Nota”/PE (Lei n. 13.227/2007), “Nota Piauiense”/PI (Lei n. 6.661/2015), “Nota Fiscal Gaúcha”/RS (Lei n. 14.020/12), “Nota Legal Rondoniense”/RO (Lei n. 2.589/2011), “Nota Fiscal Roraimense”/RR (Lei n. 1.013/15), “Nota Paulista”/SP (Lei n. 12.685/2007), “Nota da Gente”/SE (Lei n. 7.000/2010), “TO Legal”/TO (Lei n. 3.072/16); os extintos programas “Torpedo Minas Legal”/MG (instituído pelo Decreto n. 45.759/11 e extinto em 02.04.2015) e “Cupom Mania”/RJ (instituído pelo Decreto n. 42.044/09 e extinto pelo Decreto n. 45.093/14). Quanto aos municípios, a título exemplificativo, destacam-se: “Nota Paulistana”, do Município de São Paulo/SP (Lei n. 14.097/05), “Boa Nota Fiscal”, do município de Curitiba/PR (Lei n. 73/09), “Nota Carioca” do município do Rio de Janeiro/RJ (Lei n. 5.098/09), dentre outros.

converta em “desestímulo à cidadania fiscal, passando o consumidor a exigir a nota fiscal tão somente porque possui um benefício individual e imediato” (Folloni; Bubniak, 2017, p. 83). Nessa situação, grande parte do controle do contribuinte exercido pelo consumidor deixaria de existir, pois o consumidor não teria qualquer preocupação em fases posteriores à emissão da nota fiscal, como por exemplo, registrando reclamações em caso de ausência de emissão de notas fiscais ou em casos de emissão de com valores errados.

Portanto, Folloni e Bubniak concluem que os programas de conformidade com este formato são apenas um ponto de partida e devem ser acompanhados de uma cultura de cumprimento do dever de pagar impostos e de controle social da prática de sonegação. Para isso, sugerem o investimento também em programas de educação fiscal, voltados para a participação dos cidadãos nas decisões sobre os investimentos do Estado (Folloni; Bubniak, 2017, p. 83).

Atualmente, 22 Estados e também o Distrito Federal possuem programas de conformidade “não cooperativa” deste tipo³⁴, com algumas particularidades diferentes uns dos outros, mas com essa mesma regra geral de atribuir ao consumidor o dever cidadão de exigir a nota fiscal que, posteriormente, será usada como meio para que se obtenha algum benefício, na maioria das vezes um sorteio de prêmios ou créditos em outros tributos. Apenas os Estados do Amapá, Rio de Janeiro, Roraima e Santa Catarina não possuem atualmente um programa de incentivo à conformidade nestes moldes.

³⁴ São eles: Acre: Nota Premiada Acreana (<https://notapremiadaacreana.ac.gov.br/home>. Acesso em 14.09.2024); Alagoas: Nota Fiscal Cidadã (<https://nfcidada.sefaz.al.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Amazonas: Nota Fiscal Amazonense (<https://nfamazonense.sefaz.am.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Bahia: Nota Premiada Bahia (<https://www.npb.sefaz.ba.gov.br/sistemas/nbpp/>. Acesso em 14.09.2024); Ceará: Sua Nota Tem Valor (<https://suanotatemvalor.sefaz.ce.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Distrito Federal: Nota Legal (<https://www.notalegal.df.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Espírito Santo: Nota Premiada Capixaba (<https://www.notapremiadacapixaba.es.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Goiás: Nota Fiscal Goiana (<https://nfgoiana.sefaz.go.gov.br/nfg/cidadao/telaCidadao>. Acesso em 14.09.2024); Maranhão: Nota Legal Maranhense (<http://notalegal.sefaz.ma.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Mato Grosso: Nota MT (<https://www.sefaz.mt.gov.br/notamt/inicio>. Acesso em 14.09.2024); Mato Grosso do Sul: Nota MS Premiada (<https://www.notamspremiada.ms.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Minas Gerais: Nota Fiscal Mineira (<https://notafiscalmineira.fazenda.mg.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Pará: Nota Fiscal Cidadã (<http://nfc.sefa.pa.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Paraíba: Nota Cidadã (<https://notacidada.pb.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Paraná: Nota Paraná (<https://www.notaparana.pr.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Pernambuco: Nota Fiscal Solidária (<https://www.ma.gov.br/noticias/governo-lanca-nota-solidaria-e-edital-com-mais-de-300-kits-do-mais-renda#:~:text=O%20Governo%20do%20Maranh%C3%A3o%20realizou,sa%C3%BAde%2C%20esporte%20e%20outras%20%C3%A1reas..> Acesso em 14.09.2024); Piauí: Nota Piauiense (<https://antigo.pi.gov.br/servicos/nota-piauiense/>. Acesso em 14.09.2024); Rio Grande do Norte: Nota Potiguar (<https://np.set.rn.gov.br/portal/#/home>. Acesso em 14.09.2024); Rio Grande do Sul: Nota Fiscal Gaúcha (<https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/index.aspx>. Acesso em 14.09.2024); Rondônia: Nota Legal Rondoniense (<https://notalegal.sefin.ro.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); São Paulo: Nota Fiscal Paulista (<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Sobre.aspx>. Acesso em 14.09.2024); Sergipe: Nota da Gente (<https://notadagente.sefaz.se.gov.br/>. Acesso em 14.09.2024); Tocantins: TO Legal (<https://www.to.gov.br/sefaz/to-legal/3fse4bt7tou>. Acesso em 14.09.2024).

Analisando os resultados do programa Nota Fiscal Paulista, no período entre janeiro de 2005 a abril de 2010, Enlison Mattos, Fabiana Rocha e Patrícia Toporcov (2013, p. 118) verificaram que houve um aumento entre 5% e 10% na arrecadação de ICMS no setor terciário em termos reais, quando comparado com estados que não instituíram programas relacionados. Ao comparar o montante do aumento de arrecadação, descontando-se os prêmios concedidos, verificou-se um aumento de menos de 2% na arrecadação média no setor terciário de São Paulo, o que pode indicar, segundo os autores, que uma boa parcela dos estabelecimentos já concedia a nota fiscal aos consumidores independentemente do programa.

Por outro lado, Getúlio Tito Pereira de Oliveira (2018, p. 114), ao pesquisar um grupo de 10 variáveis comportamentais de uma amostra de 391 contribuintes em Fortaleza-CE, a partir da campanha municipal “Sua Nota Vale Dinheiro”, verificou que houve a conscientização tributária dos cidadãos em uma proporção que varia de 2,02% a 5,99% da população dos participantes ativos do programa. O autor também verificou que os indivíduos conscientizáveis (não conscientes)³⁵ representam 89,51% de toda a população pesquisada e, além disso, que 88,92% dos contribuintes permanecem não conscientes, mesmo participando da campanha há mais de 2 anos. Assim, constatou-se que mesmo aqueles que participam do programa há algum tempo não se tornaram cidadãos conscientes. Os dados, portanto, mais uma vez apontam para uma conscientização limitada por meio de programas deste tipo.

Em sua dissertação de mestrado, Getúlio Tito Pereira de Oliveira (2016, p. 108) verificou que 29,3% dos participantes admitiram que raramente ou nunca exigiam o documento fiscal antes da campanha. De forma contrária, 48,8% dos pesquisados afirmaram sempre pedir a nota fiscal mesmo antes do programa, enquanto 21,9% exigiam a nota fiscal às vezes. Isso demonstraria, segundo o autor, que uma quantidade significativa de cidadãos já exercia a conduta de exigir a nota fiscal e, portanto, ficaram alheios à influência do programa.

Concluiu o autor, então, que programas desta natureza reforçam positivamente a conduta do participante por meio do apelo racional advindo dos benefícios (prêmios, ingressos para eventos e dinheiro), atendendo também às exigências racionais por parte do fisco, no sentido de potencialmente aumentar a arrecadação. Mas reforça que o processo de educação fiscal é decisivo para a construção de uma conduta consciente, que perdure mesmo sem os benefícios do programa (Oliveira, 2016, pp. 132-133).

³⁵Neste estudo, considerou-se como consciente o indivíduo que respondeu “sempre” ou “quase sempre” para pelo menos uma das variáveis do Grupo “Conscientização da função social do tributo”, que eram as seguintes: (i) Sempre pede nota fiscal nas compras; (ii) Sempre pede nota para garantir direitos do consumidor; (iii) Pede nota porque é importante para a arrecadação de impostos; (iv) Pede nota porque é importante para a sociedade.

Estes programas, como se pode verificar, não buscam uma mudança estrutural na relação entre fisco e contribuintes, até porque não são diretamente focados nos contribuintes de direito. A conformidade é uma consequência da mudança de comportamento dos cidadãos consumidores, que passam a exigir dos contribuintes a emissão da nota fiscal. Também não é possível dizer que os cidadãos ou mesmo os contribuintes estejam realmente convencidos da necessidade da emissão da nota fiscal.

4.2. O programa “Nos Conformes”

4.2.1. Origens e inspiração

O Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo foi a primeira iniciativa de conformidade cooperativa que se tem notícia no território brasileiro. A Secretaria da Fazenda de São Paulo (SEFAZ-SP) assumiu um papel de protagonista, desde a sua concepção e o trâmite do projeto de lei na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, como relatam Humberto Eustáquio César Mota Filho, Eduardo Almeida Mota e Luciano Quinto Lanz (2019, pp. 207-210).

A SEFAZ-SP obteve sucesso na formação da necessária coalizão para a aprovação de um projeto tão inovador, definindo as agendas, “por meio do diálogo e da criação de laços de confiança entre entidades empresariais, instituições políticas, sociedade civil e entidades representativas dos fiscais” (Mota Filho; Mota; Lanz, 2019, p. 215).

Interessante notar que os autores revelam que antes da elaboração e no trâmite do projeto de lei, foram chamados a participar por meio de reuniões, palestras e simpósios diversas entidades, tais como a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), Instituto de Direito Público de São Paulo (IDP), Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e o movimento VIVA, capitaneado pela Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (AFRESP) (Mota Filho; Mota; Lanz, 2019, p. 207).

Logo no artigo 1º da Lei que criou o programa³⁶, já se revela o intuito de gerar uma alteração do relacionamento tradicional existente entre o fisco e os contribuintes, nos seguintes termos:

³⁶SÃO PAULO (SP). **Lei Complementar nº 1.320 de 06 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. São Paulo, São Paulo, 06 de abril de 2018.

Artigo 1º - Esta lei complementar cria condições para a *construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca* entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios:

I - simplificação do sistema tributário estadual;

II - boa-fé e previsibilidade de condutas;

III - segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária;

IV - publicidade e transparência na divulgação de dados e informações;

V - concorrência leal entre os agentes econômicos.

Parágrafo único - Os princípios estabelecidos no "caput" deste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária. [Os grifos foram acrescentados].

Percebe-se, pela redação da norma acima, que estão presentes muitas das recomendações da OCDE³⁷, como se pode verificar nos incisos II, III e IV. A efetiva aplicação destes princípios tem potencial para criar um ambiente de confiança recíproca entre fisco e contribuintes, pois segundo a norma, eles deverão orientar todas as políticas, ações e programas a serem adotados pela Administração Tributária paulista.

4.2.2. A classificação dos contribuintes

Para a implementação do Programa “Nos Conformes” foi criada uma regra para segmentação dos contribuintes do ICMS conforme o seu perfil de risco. Esta segmentação será realizada de ofício pela Secretaria da Fazenda, conforme as regras de classificação dos contribuintes de acordo com o grau de regularidade das suas obrigações tributárias (principal e acessórias) e também daquelas empresas com as quais se relaciona.

A classificação de contribuintes conforme o seu grau de risco é uma das principais estratégias a serem realizadas pelo fisco no desenvolvimento dos seus programas de conformidade cooperativa, como exemplificam os programas do Reino Unido e Espanha tratados anteriormente, respectivamente nos tópicos 2.3.1.3 e 2.3.1.4 deste trabalho. É por meio da classificação de risco dos contribuintes que o Estado poderá gerenciar seus riscos para melhor aplicação dos seus recursos (OCDE, 2013, p. 41).

Conforme afirma a Auditora Fiscal da Receita Federal Patrícia Lamadrid, em sua dissertação de mestrado, deve ser desenvolvido um sistema de avaliação de riscos que considere a consequência e a probabilidade da não-conformidade, no qual os riscos seriam priorizados através de uma matriz. Além disso, é fundamental o gerenciamento dos dados e

³⁷ Inclusive, a este respeito, a exposição de motivos do projeto de lei complementar foi expresso ao mencionar que adotaria a metodologia da OCDE.

informações, de acordo com sua adequação, acurácia, além do uso de sistemas para sua análise (Lamadrid, 2020, p. 89).

O gerenciamento de riscos dos contribuintes é elemento essencial em programa de *compliance* cooperativo, mas sua utilização não se limita a esta área. Por exemplo, nas transações tributárias, a Portaria PGFN n. 6.757, de 29 de julho de 2022, em seus artigos 19 e seguintes, estabelece critérios para classificação do grau de recuperabilidade dos créditos tributários dos contribuintes, para permitir a concessão de descontos ou não nas transações (PGFN, 2022).

Percebe-se, pois, que a classificação de riscos é uma importante ferramenta de controle e fiscalização que já vem sendo utilizada pelo fisco e o Programa “Nos Conformes” pressupõe esta classificação dos contribuintes. Assim, atribui-lhes notas, conforme o maior ou menor grau de regularidade das suas obrigações tributárias (principal e acessórias) e também daquelas empresas com as quais se relaciona. Vale lembrar que o programa trata unicamente da tributação pelo ICMS.

4.2.2.1. Critérios e categorias para a classificação dos contribuintes

Na legislação paulista do “Nos Conformes”, os critérios observados para a classificação dos contribuintes são: (i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e (iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação.

Através desta classificação os contribuintes serão incluídos nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado, que tem caráter transitório³⁸). A classificação é o resultado da aplicação dos critérios de forma combinada, podendo ser levado em consideração também o porte da empresa e a sua atividade econômica, segundo a própria lei complementar³⁹. O Decreto n. 64.453, de 06 de setembro de 2019, que regulamentou a lei,

³⁸Lei Complementar n. 1.320/2018, Art. 5º. [...]

§ 4º - O enquadramento na categoria "NC" (Não Classificado) terá caráter transitório:

1 - em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação;

2 - quando do início das atividades do contribuinte;

3 - quando se tratar de fornecedor estabelecido no exterior;

4 - nas demais hipóteses previstas em regulamento.

³⁹Lei Complementar n. 1.320/2018, Art. 5º. [...]

§ 5º - A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos nesta lei complementar, conforme dispuser o regulamento, que também poderá levar em consideração o porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte.

traz as regras para a classificação dos contribuintes em seu Anexo I. São atribuídas notas de 1 a 5 para cada critério, conforme o grau de atendimento dos requisitos pelo contribuinte e, posteriormente, é calculada a média aritmética das notas para se chegar ao resultado final.

Pelo critério das “obrigações pecuniárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS”, o contribuinte que não tiver obrigação tributária vencida ou que tenha obrigações vencidas e com atraso inferior a 60 dias será enquadrado na categoria “A+”, se o atraso superar 60 dias e for inferior a 90 dias será enquadrado na categoria “A” e assim por diante, até a categoria “D”, em que o atraso deve ser superior a 180 dias.

Já o critério da “aderência entre escrituração ou declarações e os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte ou a ele destinados” verifica a aderência entre os valores indicados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, bem como os documentos fiscais a ele destinados, em comparação àqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou por ele declarados. Assim, se o grau de aderência for superior a 98%, será enquadrado na categoria “A+”, se for maior de 96% e inferior a 98%, será enquadrado na categoria “A”, e assim por diante. Na categoria “D”, neste caso, ficarão os contribuintes com grau de aderência inferior a 90%.

Interessante notar que a Lei Complementar prevê a utilização de 3 critérios, mas o regulamento que estabeleceu as regras para a categorização dos contribuintes não tratou do critério relativo ao “perfil de fornecedores do contribuinte” (Campos, 2020, p. 72), o que também foi observado por Jorge Martinho (2023, pp. 185-186). Certamente este é o critério mais controverso, pois segundo o art. 9º da Lei Complementar, deve ser analisado o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C” e “D”.

Assim, o contribuinte com no mínimo 70% do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+” ou “A”, e no máximo 5% na categoria “D” será classificado na categoria “A+”. Já aquele contribuinte com menos de 40% do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A” ou “B”, ou mais de 30% na categoria “D”, será classificado na categoria “D”.

A controvérsia, nesta categoria, além de envolver a própria “penalização” do contribuinte que se relacionar com fornecedores de categorias de conformidade mais baixas, também envolve um problema de possível à Constituição, ao se estabelecer que fornecedores

de outros estados podem ser classificados na categoria “D”, caso não forneçam informações ao fisco paulista⁴⁰.

De fato, não se afigura razoável penalizar, por meio da diminuição do seu *rating*, contribuintes que possuam fornecedores com outros fornecedores que tenham baixa classificação no programa. Em que pese denotar nítido incentivo para que os contribuintes exijam a conformidade em toda a sua cadeia de produção, a legislação deve prever alguma forma de amenizar a penalização direta do adquirente de fornecedores com pior classificação. Neste sentido, Caio Augusto Takano (2022, p. 305) entende que esta medida seria sobretudo restritiva à livre iniciativa e consistiria em verdadeira sanção política.

Além disso, a classificação de fornecedores de fora do estado de São Paulo diretamente na categoria “D” é uma nítida afronta ao que dispõe o art. 152 da Constituição, pois estabelece diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. Talvez em virtude dessas polêmicas este critério não chegou a ser regulamentado no Decreto n. 64.453/2019.

O Anexo I do Decreto que regulamenta a lei complementar estabelece a pontuação necessária para a classificação em cada uma das categorias de contribuintes, levando em consideração apenas os dois primeiros critérios previstos na Lei, conforme a tabela a seguir:

CLASSIFICAÇÃO FINAL DO CONTRIBUINTE	MÉDIA ARITMÉTICA SIMPLES DAS 2 (DUAS) NOTAS
“A+”	5
“A”	Maior ou igual a 4 e menor que 5
“B”	Maior ou igual a 3 e menor que 4
“C”	Maior ou igual a 2 e menor que 3
“D”	Maior ou igual a 1 e menor que 2
“E”	Menor que 1

Fonte: SÃO PAULO, Decreto n. 64.453, de 06 de setembro de 2019. Anexo I.

⁴⁰ Lei Complementar n. 1.320/2018, Artigo 10 - A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer procedimento próprio para cadastramento de contribuintes do ICMS estabelecidos em outras unidades federadas que forneçam mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo, para transmissão eletrônica de informações fiscais.

§ 1º - A transmissão de informações será providenciada diretamente pelo próprio fornecedor ou por meio de convênio celebrado entre a Secretaria da Fazenda e o órgão responsável pela administração tributária da unidade federada de origem.

§ 2º - As informações transmitidas serão utilizadas exclusivamente para a classificação do fornecedor em uma das categorias referidas no artigo 5º.

§ 3º - No caso de falta de transmissão de informações do fornecedor, será adotada automaticamente a classificação na categoria “D”.

4.2.3. Contrapartidas aos contribuintes

As contrapartidas aos contribuintes da categoria “A+” são consideráveis, como se extrai do art. 16, inciso I, da Lei Complementar n. 1.320/2018:

- a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c) efetivação da restituição do imposto recolhido por substituição tributária quando não se efetive o fato gerador ou se efetive com valor menor, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
- e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f) renovação de regimes especiais observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- g) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- h) transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Em linha com as recomendações da OCDE, não há no Programa “Nos Conformes” qualquer redução do montante arrecadado em função da fruição dos benefícios pelos contribuintes.

As contrapartidas relacionam-se com os propósitos do programa, de construção de um novo paradigma na relação entre fisco e contribuintes, como ocorre no procedimento de análise fiscal prévia, medida que permite a autorregularização do contribuintes sem o risco de contra ele ser lavrado um auto de infração ou que haja a imposição de multa. As demais contrapartidas revelam o intuito de buscar a agilidade por parte da Administração Tributária no trato dos processos administrativos de interesse do contribuinte bem avaliado.

No entanto, Gabriela Cabral Pires (2022, p. 80) critica a ausência de consideração sobre a boa-fé do contribuinte na promoção do seu enquadramento na classificação legal. Argumenta a autora que eventual enquadramento equivocado de um contribuinte na categoria “B” poderia implicar em seu desestímulo, já que esta categoria não usufrui do benefício da

“análise fiscal prévia”⁴¹ (que é disponível apenas para as categorias “A” e “A+”). Com isso, este contribuinte não poderia evitar autuações e multas, como aqueles enquadrados nas categorias “A” e “A+”, que possuem acesso à “análise fiscal prévia”.

Contudo, os critérios da legislação paulista são objetivos e trazer um elemento subjetivo para a análise (boa-fé), como pretende a autora, poderia implicar em ampliação do contencioso justamente para se averiguar se determinados atos teriam sido praticados com ou sem boa-fé. Ademais, a legislação prevê procedimentos para a revisão da classificação do contribuinte que eventualmente esteja classificado em uma categoria equivocada.

Bruno Rezende Pimenta e Filipe Casellato Scabora (2023, p. 110), a seu turno, criticam o aparente progressismo das previsões da legislação sobre a conformidade cooperativa paulista. Para os autores, há restrição aos direitos dos contribuintes classificados nas categorias de menor conformidade, eis que os benefícios, as simplificações e a confiança são depositadas somente nos contribuintes mais bem classificados. E argumentam que os benefícios seriam representativos de direitos já assegurados a todos pela legislação anterior.

Entretanto, ao contrário do que mencionam os autores, os benefícios do Programa “Nos Conformes” não são meramente direitos anteriormente assegurados pela legislação. Por exemplo, a Análise Fiscal Prévia é uma medida sem precedentes em nenhuma legislação anterior. Além disso, é importante se verificar que o objetivo maior da legislação é a alteração do comportamento dos contribuintes, visando a conformidade. O que se pretende é a busca de uma melhor classificação da maior quantidade possível de contribuintes, de forma que o Estado não precise manter complexas fiscalizações e contencioso administrativo e judicial.

4.2.4. Questionamentos ao programa

Apesar das previsões de publicidade acerca da classificação dos contribuintes, a maioria das empresas não autorizou a divulgação da sua classificação, conforme adverte Flávio Vilela Campos (Campos, 2020, p. 72). Até o fim da sua pesquisa, o autor verificou que não foram identificados litígios sobre o programa referentes à classificação dos contribuintes, pois “hasta el momento no se implementaron ni el criterio de clasificación por el perfil del

⁴¹ Nos termos da Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018: “[...] Análise Fiscal Prévia - AFP, consistente na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa”.

proveedor, ni beneficios a los contribuyentes de bajo riesgo”⁴²(Campos, 2020, p. 72). Para o autor, isso poderia diminuir o interesse dos contribuintes em obter uma melhor classificação.

A ausência de questionamentos relevantes por parte de contribuintes no Poder Judiciário⁴³ leva a crer que as vantagens a cada categoria de contribuintes, de fato, não são suficientes para justificar a propositura de uma demanda judicial e que a classificação em categorias mais baixas parece não gerar grandes prejuízos aos contribuintes.

Interessante o questionamento formulado pelo Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP) do NEF/FGV Direito-SP, sobre a necessidade ou não de ser o contribuinte paulista intimado para regularizar suas pendências tributárias antes de ser autuado, no âmbito do Programa “Nos Conformes”(Vilas Bôas, 2022).

Conjugando os princípios do programa com a disposição do art. 14 da Lei Complementar, que prevê que o contribuinte *poderá* “ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade”, o grupo de pesquisadores entendeu que seria um direito do contribuinte ser notificado para se autorregularizar antes do procedimento de fiscalização e autuação.

Entretanto, ao analisar julgados do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP), verificou-se que os autos de infração foram mantidos, mesmo sem que tenha ocorrido a intimação do contribuinte para se autorregularizar. Os argumentos do TIT-SP são no sentido de que não teria havido regulamentação da Lei Complementar quanto a aos critérios para esta intimação ocorrer, além do fato de que eventuais retificações por parte do contribuinte somente serem possíveis antes de iniciado um procedimento fiscal. Também é invocado o argumento de que a abertura do prazo seria uma faculdade da autoridade fiscalizadora e que esta faculdade não implicaria em tratamento distinto entre os contribuintes, pois a própria lei que instituiu o programa criou uma classificação dos contribuintes conforme o seu grau de aderência às obrigações tributárias. Além disso, também é suscitada a impossibilidade de retroatividade da lei para autuações anteriores à vigência da lei⁴⁴.

⁴² [...] até o momento não se implementaram nem o critério de classificação pelo perfil do fornecedor, nem benefícios aos contribuintes de baixo risco (tradução livre).

⁴³ Pesquisas realizadas no período entre janeiro e setembro de 2024, no sistema de buscas do site do Tribunal de Justiça de São Paulo, utilizando os termos “nos conformes” (entre aspas) revelam que os questionamentos voltam-se, em sua maioria, contra o enquadramento como devedor contumaz ou questões não relacionadas à classificação dos contribuintes.

⁴⁴ Os acórdãos discutidos neste estudo decorrem dos seguintes autos de infração e imposição de multa: AIIM nº 4.093.452-4, Décima Sexta Câmara Julgadora, relator Argos Magno de Paula Gregório, julgado em 5/12/2018; AIIM nº 4.107.889-5, Décima Câmara Julgadora, relator, Raphael Zulli Neto, julgado em 16/1/2019; AIIM nº 4.107.873-1, Décima Câmara Julgadora, relatora Fabiane de Souza Araujo Botechia, julgado em 27/2/2019; AIIM nº 4.110.928-4, Décima Terceira Câmara Julgadora, relator Inácio Kazuo Yokoyama, julgado em 29/3/2019; AIIM nº 4.113.648-2, Quinta Câmara Julgadora, relator Silvio Ryokity Onaga, julgado em

A título de exemplo, para demonstrar que o pensamento dos julgadores do TIT-SP não se encontra alinhado com os princípios da conformidade cooperativa, veja-se o trecho a seguir do Acórdão proferido no AIIM n. 4.123.932-5, julgado em 25.11.2020, da Oitava Câmara Julgadora do TIT-SP:

Um dos grandes objetivos da LEI COMPLEMENTAR de CONFORMIDADE FISCAL, reside na modernização do sistema de relacionamento entre o fisco e os contribuintes, deixando, assim, de lado, o antigo modelo de fiscalização e autuação fiscal, via lançamento, para substituí-lo, por um sistema de monitoramento e autorregulação, buscando estreitar as relações existentes entre ofisco e o contribuinte além de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, bem como busca reduzir a inadimplência e melhorar significativamente o ambiente de negócios, para a massa de contribuintes paulistas. [...]

Todavia, não obstante o argumento da interessada, e o conceito da norma relativa à CONFORMIDADE FISCAL, fica patente, no caso que não há mais de se falar em espontaneidade do contribuinte, bem como não há mais de se falar em conformidade quando já constituído o crédito tributário, [...].

Assim, afastado o argumento relativo à aplicação da LEI COMPLEMENTAR, correspondente à CONFORMIDADE FISCAL, por não ver possam suas regras, serem, no presente caso, aplicadas (*sic*). Assim, é que não obstante os argumentos da interessada, conforme constato dos seus argumentos, notadamente em grau de seu RECURSO ORDINÁRIO, a interessada alega que o Estado devia ter orientado a empresa, conforme a normatização da LC nº 1320/2018, que instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária. Como não foi demandada neste sentido, teria ficado impossibilitada de corrigir suas irregularidades. Sem razão a Recorrente. [...]

Assim, poderia ter antes da notificação a recorrente, ao constatar que o imposto não foi recolhido ao real sujeito ativo, FAZE-LO. Porém, assim não procedeu, preferiu esperar ou aguardar a ação a ser adotada pelo fisco.

Concordamos com a crítica de Vilas Bôas, pois, como se pode verificar, as justificativas acima são totalmente contrárias aos objetivos de um programa de conformidade cooperativa. Se, entre os princípios basilares do programa conforme o art. 1º da Lei Complementar, encontra-se a criação de condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, este entendimento e suas justificações são tendentes ao completo afastamento das partes e na perda da credibilidade da própria administração tributária e do programa em si, cuja aplicabilidade poderia ficar restrita e sujeita ao arbítrio de alguns agentes fiscais.

Em uma hipótese em que a irregularidade seja detectada pelo fisco, de ofício, seria impositivo que fosse dada ao contribuinte *de qualquer classificação* a oportunidade para sanar o equívoco, como medida que visa à preservação da boa-fé e previsibilidade das condutas,

9/5/2019;AIIM nº 4.121.812-7, Décima Quarta Câmara Julgadora, relator Alexandre dos Santos Dias, julgado em 22/11/2019;AIIM nº 4.123.932-5, Oitava Câmara Julgadora, relator Raphael Zulli Neto, julgado em 25/11/2020;AIIM nº 4.127.550-0, Terceira Câmara Julgadora, relatora Luciana Cristina da Silva Vendramini, julgado em 23/2/2021.

além de atender aos objetivos da segurança jurídica. Não se trata aqui, frise-se, de um benefício aos contribuintes que fazem jus à Análise Fiscal Prévia, mas de uma atuação de iniciativa do próprio do fisco. Desta forma, a atuação deveria ser uniforme, seja qual for a classificação do contribuinte (Vilas Boas, 2022).

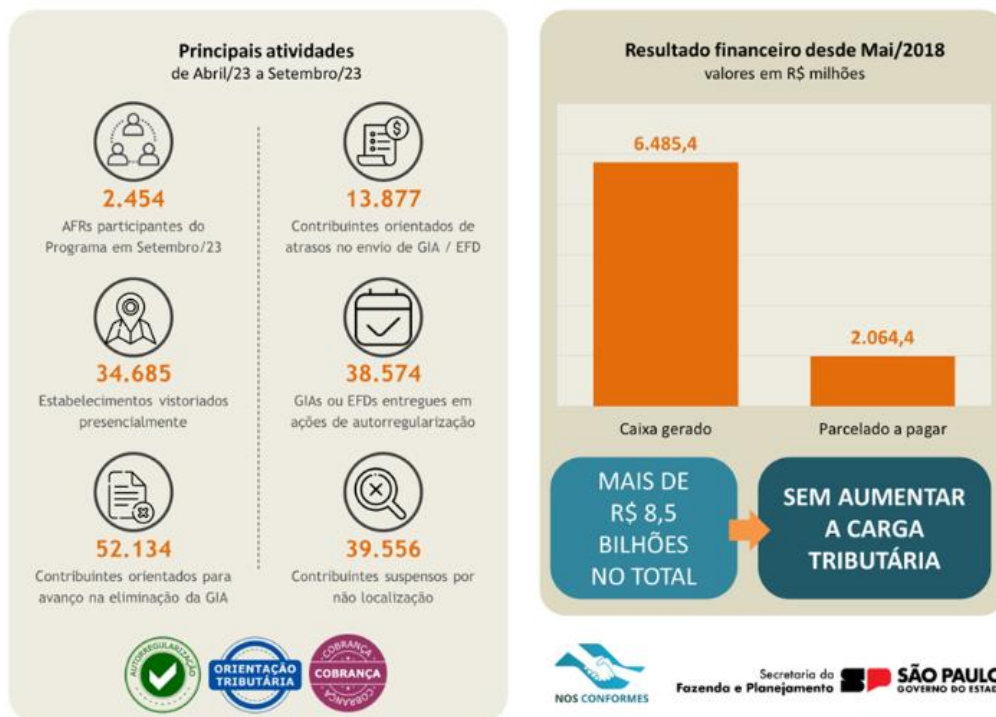
Em que pese o art. 142, parágrafo único, do CTN estabelecer que o lançamento tributário é uma atividade vinculada e obrigatória, a legislação do Programa “Nos Conformes” estabelece diretrizes, em seu art. 2º, entre as quais está a de “facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal”, além de “aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária”. Portanto, estamos de acordo com a crítica de Vilas Boas, pois deveriam ser prestigiados os aspectos específicos da relação de *compliance* cooperativo no âmbito do programa.

Ademais, não se sustenta a argumentação de que o fisco teria a faculdade de intimar ou não o contribuinte, pois também neste caso estaria aberta a porta para arbitrariedades e tratamentos distintos entre os contribuintes em mesma situação, a depender da discricionariedade do fiscal que estivesse realizando a fiscalização, em franca desobediência à isonomia.

4.2.5. Resultados do programa

Quanto aos resultados do Programa “Nos Conformes”, o *site* oficial da Secretaria da Fazenda de São Paulo apresenta os dados a seguir:

Gráfico 03 - RESULTADOS DO PROGRAMA “NOS CONFORMES”



Fonte: SEFAZ-SP. **Resultados do Programa "Nos Conformes"**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em 24.09.2024.

Percebe-se que desde o início do programa, em maio de 2018, houve um aumento de arrecadação de um montante superior a R\$ 8,5 bilhões. Avaliando-se os valores arrecadados nos anos de 2018 a setembro de 2024, percebe-se que os resultados do programa não são tão expressivos, já que no ano de 2018 a arrecadação de ICMS foi de R\$ 137,5 bilhões, em 2019 o valor subiu para R\$ 146,6 bilhões. Em 2020, ano do auge da pandemia de COVID-19, o valor foi de R\$ 148,0 bilhões, tendo havido um salto no ano seguinte (2021) para R\$ 186,9 bilhões. Em 2022, o valor passou da casa dos 200 bilhões de reais e no ano de 2023 chegou a R\$ 194,9 bilhões. Neste ano de 2024, até o mês de setembro, o valor da arrecadação de ICMS está em R\$ 162,9 bilhões, apresentando resultados mensais superiores aos meses do ano anterior.

Neste horizonte de arrecadação, realmente o valor de R\$ 8,5 bilhões pode não parecer relevante. No entanto, os resultados vão além do aumento da arrecadação. Houve a participação de 2.454 Agentes Fiscais de Renda no programa no mês de setembro de 2023,

além da orientação a 13.877 contribuintes sobre o atraso no envio de obrigações acessórias no período entre abril a setembro de 2023. Também houve relevante quantidade de autorregularização de contribuintes, além de fiscalizações *in loco* de estabelecimentos pelo fisco.

O programa, sem dúvidas, representa um marco importante na mudança de relacionamento entre fisco e contribuintes. Porém, os relatos dos processos administrativos (Vilas Boas, 2022) mostram que há, ainda, bastante trabalho a ser realizado para a evolução da relação cooperativa, tanto por parte dos contribuintes como principalmente dos agentes do fisco.

Vislumbra-se a necessidade de um maior esforço para a mudança da mentalidade dos julgadores dos processos administrativos, para que estes não acabem por desvirtuar os princípios do programa ao realizarem julgamentos, pois o histórico anterior ao programa é baseado em uma relação conflituosa e pautada em paradigmas repressivos que apostam no medo da punição (Lamadrid, 2020, p. 62), o que não é compatível com os princípios estabelecidos no art. 1º da Lei Complementar n. 1.320/2018 para a construção de um “ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”.

Como parte necessária da mudança do paradigma da relação entre fisco e contribuintes está a necessidade de se alterar a percepção de ambas as partes, notoriamente desconfiadas uma da outra. Da parte do fisco, é necessário que haja treinamentos para alterar o pensamento dos servidores que atuam na fiscalização, promovendo a alteração do foco para um atendimento ao contribuinte, uma prestação de serviços, retirando o foco na simples busca de uma autuação e aplicação de multas. É claro que a instituição de incentivos de caráter financeiro como o previsto no art. 22 da Lei Complementar n. 1.320/2018 para os servidores que atuarão no âmbito do programa podem ser útil, mas não será suficiente isoladamente.

Medidas como a redução do prazo para a liberação a resposta de consultas, inclusive com uma etapa de discussão antes da deliberação do fisco, assim como a possibilidade de orientação em relação a pequenos equívocos cometidos seriam de grande valia e demonstrariam esta a disposição a esta alteração cultural disruptiva, conforme assevera Marcela Ladeira Nardelli (2022, p. 155), com quem estamos de acordo.

É preciso encontrar soluções para evitar o surgimento de novos litígios e reduzir o antagonismo na relação entre fisco e contribuintes, não sendo suficiente procurar soluções para atacar o estoque acumulado de processos do contencioso administrativo ou judicial. Isso não significa, entretanto, que ações punitivas serão abandonadas, mas propõe-se uma

regulação responsiva, em que as punições coexistam com recompensas, conforme o comportamento do contribuinte assim exija (Gorissen; Colleti, 2022, p. 198-200).

4.3. O Programa Confia da Receita Federal

4.3.1. Antecedentes: a ausência de uma lei sobre o tema e a solução adotada

Em 2018, a Receita Federal do Brasil (RFB) iniciou o desenvolvimento de um programa de conformidade destinado aos tributos internos, denominado Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade). Este foi um programa inspirado na metodologia sugerida pela OCDE e também pelo Programa “Nos Conformes”, que acabara de entrar em vigor no estado de São Paulo, conforme informa o Auditor-Fiscal da RFB, Frederico Igor Leite Faber (2024, p. 639).

O programa pretendia estabelecer uma classificação dos contribuintes, com base em seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal. Contudo, após uma consulta pública em que foram apresentadas diversas críticas ao programa pelos contribuintes e, com o início da pandemia da Covid-19, as tratativas do programa foram descontinuadas (Faber, 2024, p. 640).

No final do ano de 2020, iniciaram-se as tratativas no âmbito da RFB para a criação de um programa de conformidade fiscal cooperativa, denominado Programa Confia. Então, em abril de 2021, foi publicada a Portaria RFB n. 28 (Receita Federal, 2021), que instituiu “o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia)”.

Em seu anexo único, a portaria veiculou o Regimento Interno do Comitê Gestor, estabelecendo a sua composição com membros de relevo da RFB⁴⁵. O Comitê Gestor, então, teve a incumbência de estabelecer as políticas e diretrizes gerais do Confia, alinhadas aos objetivos estratégicos institucionais da RFB, além de aprovar a constituição de um fórum de

⁴⁵ 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, Cadastros e Atendimento;

VI - Subsecretário de Administração Aduaneira; (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 83, de 11 de novembro de 2021)

VII - Subsecretário de Gestão Corporativa; e (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 83, de 11 de novembro de 2021)

VIII - 2 (dois) Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil, indicados pelo Subsecretário-Geral.

diálogo entre a RFB e os contribuintes. Além disso, também coube ao Comitê Gestor avaliar as propostas e editar atos normativos referentes ao modelo do Confia, ao Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT) e às diretrizes do Marco de Controle Fiscal (MCF).

Como se demonstrará ao longo deste capítulo, durante a elaboração do Programa Confia houve intensos debates entre fisco e contribuintes, uma interação até então sem precedentes na busca de se traçar normas para o programa de conformidade que atendessem tanto ao fisco como também às empresas.

No curso das discussões, entretanto, sobreveio a Medida Provisória n. 1.160/2023, que timidamente tratou da conformidade em seu art. 2º ao prever que a Secretaria Especial da Receita Federal poderia disponibilizar métodos preventivos para autorregularização de obrigações principais e acessórias, bem como estabelecer programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária. Por fim, seu parágrafo único previa que a comunicação ao sujeito passivo para fins de resolução de divergências ou inconsistências não configuraria início de procedimento fiscal e que a regulamentação desta norma poderia ser realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal.

Estas eram as únicas previsões da Medida Provisória a respeito da conformidade tributária. Ao deixar para a própria RFB a regulamentação do programa de *compliance*, suas regras ficariam dispostas em normas infralegais, como resoluções, portarias ou instruções normativas. Portanto, contrapartidas aos contribuintes não poderiam envolver matérias que exigissem verdadeiras alterações legislativas, tais como hipóteses para se afastar a imposição de multas ou qualquer diminuição na tributação devida. Tudo isso sem levar em consideração as discussões que estavam sendo realizadas entre os representantes dos contribuintes e da própria Receita Federal no âmbito do piloto do Programa Confia.

Com o fim do prazo de vigência da Medida Provisória sem um consenso político sobre a sua conversão em lei, foi apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 2.384/2023. O art. 2º do projeto de lei elaborado pelo Executivo tratava do programa de conformidade, prevendo que Secretaria Especial da Receita Federal poderia: (i) disponibilizar métodos preventivos para a autorregularização de obrigações principais ou acessórias relativas a tributos por ela administrados; e (ii) estabelecer programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária.

Durante a sua tramitação no Congresso Nacional, a redação original do projeto foi bastante alterada. As alterações fizeram com que o tratamento da autorregularização edoprogramadeconformidade passasse do art. 2º para o art. 6º. Previu-se, então, que seria *obrigatória* à RFB a disponibilização de métodos preventivos para a autorregularização, como incentivo à conformidade tributária.

Esta obrigatoriedade da submissão dos procedimentos da RFB à autorregularização motivou o seu veto, com justificativa de que a proposição contrariaria o interesse público, pois

“a autorregularização [...] não poderia ser considerada uma regra obrigatória, pois sua implementação [...] a todos os casos, poderia implicar redução da arrecadação espontânea, incentivo à postergação do pagamento de tributos e redução da eficácia de programas de conformidade” (Presidência da República, 2023).

O projeto então foi convertido na Lei n. 14.689, de 20 de setembro de 2023. Em que pese o veto à previsão sobre autorregularização, pouco mais de dois meses depois da promulgação da lei, em novembro do mesmo ano, foi publicada a Lei n. 14.740/2023, que criou uma hipótese de autorregularização temporária e incentivada de tributos administrados pela RFB. Ao invés de se buscar uma legislação abrangente e que pudesse tratar do tema de forma duradoura, ficou evidenciada mais uma vez a predileção dos gestores nacionais à adoção de normas excepcionais com intuito evidentemente arrecadatário.

Não se verifica qualquer preocupação com a moral tributária e com os efeitos futuros que tais legislações têm sobre os contribuintes que se encontram espontaneamente em conformidade. Estes contribuintes são evidentemente prejudicados, pois ao pagar os tributos deixaram de ter a disponibilidade de valores que, caso sonegados, poderiam ser explorados nos seus respectivos negócios, como ilustra Antonio Lopo Martinez (2014, p. 338).

Também ficou evidente o descompasso com as discussões que vinham sendo realizadas no âmbito do Programa Confia, em que tanto a RFB como contribuintes tratavam da conformidade e buscavam elaborar um projeto de lei sobre o tema, bem mais abrangente e completo. Atualmente, a regra vigente que trata dos programas de conformidade é o art. 7º da Lei n. 14.689/2023, a seguir reproduzido:

Art. 7º Para aplicação das medidas de incentivo à conformidade tributária, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil considerará os seguintes critérios:
I – regularidade cadastral;
II – histórico de regularidade fiscal do sujeito passivo;
III – compatibilidade entre escriturações ou declarações e os atos praticados pelo contribuinte;

- IV – consistência das informações prestadas nas declarações e nas escriturações.
- § 1º Como incentivo à conformidade tributária, deverão ser adotadas as seguintes medidas, com vistas à autorregularização:
- I – procedimentos de orientação tributária e aduaneira prévia;
 - II – não aplicação de eventual penalidade administrativa;
 - III – concessão de prazo para o recolhimento de tributos devidos sem a aplicação de penalidades;
 - IV – (VETADO);
 - V – prioridade de análise em processos administrativos, inclusive quanto a pedidos de restituição, de compensação ou de ressarcimento de direitos creditórios; e
 - VI – atendimento preferencial em serviços presenciais ou virtuais.
- § 2º (VETADO).
- § 3º Os benefícios previstos no § 1º deste artigo poderão ser graduados e condicionados em função de:
- I – apresentação voluntária, antes do início do procedimento fiscal, de atos ou negócios jurídicos relevantes para fins tributários para os quais não haja posicionamento prévio da administração tributária;
 - II – atendimento tempestivo a requisição de informações realizada pela autoridade administrativa; ou
 - III – recolhimento em prazos e em condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A única regra legal vigente atualmente e que trata da conformidade tributária em âmbito nacional, portanto, após a tramitação no Congresso Nacional ficou com teor bastante confuso e não é suficiente para os propósitos nem do Programa Confia e tampouco do Programa Sintonia.

Inicialmente, o §1º chama de “medidas” as contrapartidas ao contribuinte em conformidade, sendo que logo em seguida o §3º menciona que tais “medidas” seriam “benefícios”. Não bastasse a questão terminológica, o §3º estabelece que os “benefícios” podem ser graduados e condicionados em função de certas ações por parte do contribuinte. Contudo, dentre as condutas apresentadas nos incisos I a III, está a de apresentação voluntária de negócios jurídicos relevantes para fins tributários, que dificilmente seria praticada pelos contribuintes sem as garantias de um programa de conformidade.

Por isso, o Projeto de Lei n. 15/2024, gestado no âmbito da RFB e com a participação de contribuintes, ao tratar de forma mais abrangente e técnica dos programas de conformidade da RFB tem grande importância, para que as regras dos programas sejam claras e suas contrapartidas fixadas por lei. Aliás, também caminha neste sentido a o posicionamento de Henrique Sales Parada e Flávio Vilela Campos (2024, p. 588), que entendem ser recomendável a edição de uma lei para orientar as práticas de conformidade cooperativa e dar mais conforto às autoridades administrativas e aos contribuintes.

4.3.2. A criação do Programa Confia no âmbito da RFB

A concepção do programa foi precedida de Consulta Pública e Audiência Pública, contando com contribuições recebidas da sociedade (Gorissen; Coletti, p. 204). Após a criação do Comitê Gestor e seu regimento interno por meio da publicação da Portaria RFB n. 28 (Receita Federal, 2021), foi dado início às tratativas para a instituição definitiva do programa de conformidade cooperativa de âmbito nacional, mesmo que ainda não existisse uma legislação sobre o tema.

A RFB, ainda em outubro de 2021, aprovou o Estatuto do Fórum de Diálogo do Programa Confia, por meio do Comunicado CG/CONFIA n. 01 (Receita Federal, 2021, p. 01). Além disso, foi publicada a Portaria RFB n. 71, que efetivamente instituiu o fórum de diálogo. Em seu estatuto há a previsão do seu objetivo, que é constituir canal permanente de comunicação e de relacionamento cooperativo entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e os contribuintes participantes do Programa, com base nos princípios da transparência, boa-fé, confiança mútua e espírito de colaboração.

Percebe-se, nesta primeira etapa, a influência do modelo de *compliance* tributário cooperativo espanhol, em que também houve a criação de um fórum de diálogo entre os maiores contribuintes e o fisco, no qual foi elaborado o *Código de Buenas Prácticas Tributarias* (Sanz Gómez, 2021, p. 61).

A Portaria RFB n. 71/2021 também apresentou no seu art. 1º, parágrafo único, o conceito de conformidade cooperativa fiscal, que é

[...] o relacionamento mais próximo, fundamentado na confiança e transparência, entre a RFB e os contribuintes que dispõem de estrutura consolidada de governança corporativa tributária, de controle fiscal e de gestão de risco, com o objetivo de firmar interesse de mútua cooperação para obtenção de benefícios para as partes e para a sociedade. (Receita Federal, 2021).

Para este relacionamento aprimorado, o fórum de diálogo apresenta-se como um instrumento fundamental, espaço colaborativo entre o setor público e o setor privado no qual são discutidas as propostas para a criação do modelo Confia no Brasil (Faber, 2024, p. 640). A estrutura do fórum é formada por uma Assembleia de Representantes, órgão máximo do Fórum de Diálogo do Programa Confia, integrado por membros da RFB (um Presidente do Fórum e outros 4 auditores fiscais) e membros representantes das empresas (10 representantes, sendo 2 representantes de instituições financeiras, 2 de indústrias, 2 de infraestrutura, 2 de comércio e 2 de serviços).

Também há uma Secretaria Executiva, formada por representantes da RFB, designados pelo Presidente do Fórum, e de entidades parceiras. Finalmente, o Fórum de

Diálogo possui também Câmaras Temáticas, compostas por 10 participantes técnicos, indicados pelo Presidente do Fórum e pelos representantes dos contribuintes, preferencialmente em número paritário.

Em agosto de 2022, por meio da Portaria RFB n. 209, foi criado o Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Centro Confia), para coordenação e gestão das atividades desenvolvidas no âmbito do Programa. Em seguida, no mesmo ano, a Portaria RFB n. 210 aprovou o Teste de Procedimentos, conduzido pelo Centro Confia e gerido pelo Comitê Gestor do Confia.

O Teste de Procedimentos, que contou com inicialmente a participação de 9 empresas, teve como objetivo aperfeiçoar o relacionamento cooperativo entre a RFB e os participantes do Fórum de Diálogo, com fundamento na confiança mútua e na transparência (Parada; Campos, 2024, p. 590). Além disso, também testou os processos de trabalho de forma cooperativa, conforme sugestões advindas do Fórum de Diálogo, em especial com relação à renovação da Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND), à análise de questões fiscais de iniciativa da RFB e à análise de questões fiscais de iniciativa do contribuinte.

O modelo do Programa Confia, então, foi desenhado nos moldes do modelo da OCDE, com adaptações ao ambiente brasileiro. Um dos conceitos importantes discutidos no desenvolvimento do Programa foi a analogia entre a conformidade cooperativa e os contratos privados, que trazem direitos, obrigações e garantias a cada uma das partes. A estruturação do Confia passou a ser pensada sobre esses pilares, os quais se convencionou chamar de “compromissos mútuos” (Parada; Campos, 2024, p. 595).

O programa ainda não está em plena vigência, mas conta com 20 empresas certificadas⁴⁶ que participaram da fase de testes de procedimentos e, posteriormente, da elaboração das regras do programa propriamente ditas, por meio da atuação nas Câmaras Temáticas e no Fórum de Diálogo.

⁴⁶As primeiras 20 empresas certificadas foram: KUEHNE+NAGEL SERVICOS LOGISTICOS LTDA., COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN, REPSOL SINOPEC BRASIL S.A., PETROLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS, KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A, GRENDENE S. A., EMPRESA BRASILEIRA DE SERVICOS HOSPITALARES – EBSEH, COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA, AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A., CAIXA ECONOMICA FEDERAL, AGCO DO BRASIL SOLUCOES AGRICOLAS LTDA., BRASKEM S.A., QUIMICA AMPARO LTDA., EMPRESA BRASILEIRA DE INFRAESTRUTURA AEROPORTUARIA – INFRAERO, 3M DO BRASIL LTDA., UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO, YAMAHA MOTOR DA AMAZONIA LTDA., STIHL FERRAMENTAS MOTORIZADAS LTDA., APSEN FARMACEUTICA S/A E NESTLE BRASIL LTDA.

4.3.3. As Câmaras Temáticas

Antes mesmo do início da fase de testes do Programa, Câmaras Temáticas no âmbito do Fórum de Diálogo realizavam reuniões entre membros do fisco e representantes dos contribuintes para a elaboração do Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT), do Marco de Controle Fiscal (MCF) e para discussão acerca das sanções tributárias aplicáveis no âmbito do programa.

Toda essa discussão, entretanto, foi realizada sem que tivesse sido publicada uma lei instituidora do programa, como alertam Henrique Sales Parada e Flávio Vilela Campos (2024, p. 588):

Tudo isso foi instituído por atos administrativos da própria RFB. Até o momento em que se escreve este artigo, o Brasil não possui uma lei específica que estabeleça parâmetros precisos para um programa de conformidade cooperativa, o que traz certas limitações para a construção da confiança mútua.

A adesão dos contribuintes a um programa de conformidade cooperativa deve ser voluntária e pode ser formalizada mediante instrumentos específicos, como o código de boas práticas e os termos de adesão. A questão, contudo, é encontrar um equilíbrio entre a utilização de *soft law* e a necessidade de comandos legais impositivos.

Se, por um lado, a utilização de *soft law* e de atos meramente administrativos facilita alterações e ajustes no decorrer do programa, por outro, a falta de um arcabouço legislativo em um país que adota o *civil law* e que ainda busca a construção da confiança entre fisco e contribuintes faz com que ambas as partes tenham receio de dar passos maiores rumo à transparência.

Nos modelos legais mais rígidos, como é o caso do Brasil, é recomendável publicar uma legislação específica que traga conceitos gerais e diretrizes para orientar as práticas de conformidade cooperativa e dar mais conforto às autoridades administrativas e aos contribuintes.

A criação de uma lei específica para regular os programas de conformidade, de fato, é desejável e necessária. Como visto no início deste trabalho, cabe à lei estabelecer as diferenciações entre indivíduos, criando as hipóteses de diferenciação que possuam parâmetros constitucionais e que estejam em conformidade com o princípio da igualdade. Regras infralegais que, em sua essência, poderão vir a criar tratamentos diferenciados entre contribuintes sem que haja uma *lei* própria autorizando tal tratamento, podem não resistir a uma análise sob o enfoque da igualdade.

A seguir, serão apresentadas as discussões e conclusões de cada uma destas Câmaras Temáticas, que criaram os principais instrumentos do programa de *compliance* cooperativo da RFB.

4.3.3.1. Câmara Temática Código de Boas Práticas Tributárias

O relatório final da Câmara Temática Código de Boas Práticas Tributárias (Receita Federal, 2022) revela que as reuniões entre representantes do fisco e contribuintes se iniciaram em 20 de janeiro de 2022, em plena pandemia de COVID-19. Após o nivelamento inicial de todos os participantes, foi elaborado o plano de trabalho conjuntamente entre os membros da RFB e das empresas participantes. Foi definida por consenso a metodologia, a organização do trabalho e a formulação das questões a serem discutidas, com o objetivo de se obter um resultado final adequado à realidade brasileira.

O trabalho foi desenvolvido em três fases, sendo a primeira de diagnóstico da relação entre fisco e contribuintes. Além de se valerem de informações obtidas junto a experiências internacionais, foi também realizada uma pesquisa com os participantes do Fórum de Diálogo com a finalidade de se identificar problemas tipicamente brasileiros. A segunda fase foi a de avaliação, em que foram identificadas as expectativas e visões dos atores que sofrem ou que se relacionam com os problemas mapeados. Foram levantados os seguintes questionamentos (Receita Federal, 2022, pp. 06-07):

- É viável criar um CBPT no Brasil?
- Dentro da realidade brasileira e da expectativa de implementação do Programa Confiar, quais os benefícios para os atores diretos e indiretos de um CBPT?
- Qual o melhor modelo a ser seguido?
- O que o código deve conter e o que não deve conter?

Foram produzidos enunciados concisos para responder objetivamente aos questionamentos acima, refletindo o consenso da Câmara Temática. As divergências foram registradas de forma apartada para posterior discussão na Assembleia do Fórum de Diálogo.

Por fim, na fase de conclusão, definiu-se a estrutura do CBPT, delimitando-se o seu escopo, capítulos e seções. A minuta inicial elaborada pela RFB, conforme consta do relatório, baseou-se no CBPT da Espanha e de Portugal. A esta minuta foram acrescentadas sugestões de aprimoramento do texto pelos membros da Câmara Temática. Na sequência, os integrantes foram divididos em grupos de 3 a 4 participantes, compostos por membros da RFB e contribuintes, que discutiram e apresentaram propostas relativas aos capítulos e seções que lhes foram atribuídos no plano de ação.

A partir do trabalho destes grupos, cujos relatórios finais são públicos e estão disponíveis na internet, foi elaborada nova versão da minuta pelos representantes da RFB, que foi submetida aos representantes dos contribuintes. A versão devolvida pelos contribuintes

passou a ser a quarta minuta do CBPT, que serviu de base para as discussões nas reuniões posteriores da Câmara Temática.

Na minuta final, finalizada em 08 de setembro de 2022, foram apresentados os enunciados em que houve consenso entre os integrantes da Câmara Temática. Aqueles pontos em que havia divergências foram incluídos com redação mais abrangente ou genérica, enquanto aqueles em que não houve acordo foram apontados no relatório e não foram incluídos na redação final do CBPT.

Foram 12 os pontos de divergência entre fisco e contribuintes. Os principais pontos de divergência serão apresentados a seguir com a finalidade de demonstrar a efetiva discussão travada entre as partes sobre assuntos sensíveis para cada um dos lados, demonstrando o intuito de elaborar um instrumento que pudesse ser realmente aplicável para regular a relação.

4.3.3.1.1. Possibilidade de aplicação de multas

O primeiro dos pontos em que não houve consenso entre fisco e os contribuintes refere-se à *possibilidade de aplicação de multas* dentro do Programa Confia. Os contribuintes argumentam que são estimulados a trazer suas dúvidas para o diálogo com a administração tributária e regularizar suas não-conformidades antes do processo de fiscalização. Assim, o fisco assumiria papel de orientador e facilitador do cumprimento das normas tributárias e não um agente de repressão ou punição. Entendem, assim, que seria contraditória a aplicação de penalidades nessa situação.

Inicialmente, a RFB entendeu que tal posicionamento era demasiadamente abrangente e que seria necessária a definição de quais as multas seriam aplicáveis, além de um maior detalhamento das situações em que seriam ou não aplicadas.

A primeira situação apresentada, então, é aquela em que tanto o fisco como o contribuinte entendem que há uma situação de não-conformidade. Neste caso de consenso sobre a prática irregular, sugeriu-se que ambas as partes acordariam um prazo para a autorregularização e o pagamento do tributo em uma regra idêntica à da denúncia espontânea.

Uma segunda situação consiste na hipótese em que há discordância sobre a ocorrência da não-conformidade, situação perfeitamente possível dentro de um ambiente de *compliance* cooperativo (conhecido como *agree to disagree*). Neste caso, os contribuintes sugeriram a lavratura de auto de infração sem a imposição de multa, com o encaminhamento do caso para as instâncias competentes para resolver a interpretação da situação, via de regra, o CARF.

Pela RFB foi ressaltado que seria necessária a alteração da redação do art. 63 da Lei n. 9.430/96 para incluir essa hipótese de lançamento sem a multa de ofício.

De fato, para que fosse possível a modificação nos critérios de aplicação de multas de ofício é necessária uma alteração na legislação existente, sob pena de violação não só ao princípio da igualdade, mas também ao princípio da legalidade. Também por este motivo, mostra-se necessária a aprovação de um marco legal, uma lei própria, sobre o tema. Não se mostra suficiente, para isso, o art. 7º da Lei n. 14.789/2024, analisado anteriormente.

A terceira e última situação refere-se à aplicação da multa agravada: neste caso, os contribuintes argumentam que a situação é totalmente incompatível com o Confia, pois a multa agravada pressupõe fraude, conluio ou sonegação, situações opostas aos controles de governança que compõem as boas práticas dos participantes e, principalmente, incompatível com a boa-fé que orienta as relações entre os participantes.

Os contribuintes sugeriram a elaboração de ato infralegal interpretativo, para estabelecer limites objetivos à aplicação da penalidade, pois destacaram que, na prática, em muitos casos a simples divergência de interpretação da legislação é utilizada como justificativa para a imposição da multa agravada. Foi destacado pelos contribuintes que este seria um dos principais entraves para a criação de uma relação de confiança e transparência com a administração tributária.

Realmente, a solução apresentada pelos contribuintes poderia ser suficiente para aquelas empresas no âmbito do Programa Confia, já que o ato declaratório interpretativo poderia servir como justificação para a ausência da aplicação das penalidades decorrentes de fraude, conluio e sonegação. Entretanto, contribuintes fora do programa poderiam vir a se sentir lesados, já que não contariam com o mesmo benefício.

Os membros da RFB, com base no princípio da isonomia e na legislação vigente, entenderam que enunciados que exonerassem as multas nestes casos poderiam ser questionados administrativa ou judicialmente, além de não serem aplicáveis no contexto da legislação atual, em especial, o art. 97, inciso VI, do CTN⁴⁷. Novamente, parece acertada a posição da RFB, a merecer um melhor tratamento em uma legislação própria a regulamentar o tema.

⁴⁷ CTN, Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

4.3.3.1.2. Ausência de informação ao Ministério Público ou a Delegacias de Investigação Criminal

Outro ponto que foi abordado em que não houve consenso entre fisco e contribuintes foi a *ausência de envio de informações ao Ministério Público ou Delegacias de Investigação Penal* para instauração de procedimento criminal para atuação em matéria em que não haja entendimento entre as partes no âmbito do Programa.

Também neste ponto os contribuintes argumentaram que deveria prevalecer o *agree to disagree*, pois o contribuinte participante do programa somente pode ter agido *sem dolo* e com transparência, o que não seria compatível com a representação para fins penais. No entanto, os membros da RFB consideraram que não é possível generalizar essa medida como uma garantia dos participantes do programa, para toda e qualquer situação, novamente em razão do princípio da isonomia.

A nosso ver, não se revela compatível com o programa de conformidade cooperativa a possibilidade de se enviar informações ao Ministério Público ou a Delegacias de Investigação em casos envolvendo empresas participantes. Diante do dever de transparência e da possibilidade de diálogo prévio entre as partes, inclusive por meio da utilização do “ponto focal”, não faz sentido uma representação penal, já que as condutas praticadas pela empresa não podem ter o dolo de sonegação. Do contrário, a empresa não estaria sequer habilitada para participar do programa, pois seu marco de controle fiscal não seria rigoroso o suficiente para detectar os riscos tributários.

4.3.3.1.3. Conceituação de operações com impactos tributários relevantes

Também não houve concordância entre as partes quanto à previsão que conceituava as *operações com impactos tributários relevantes*. Previa o dispositivo que estas operações seriam todas aquelas que envolvam atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento do tributo, quando: (i) os atos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; (ii) a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico.

O objetivo da RFB com esta norma era mostrar aos contribuintes quais os riscos tributários são relevantes para o fisco, de modo a facilitar a sua decisão na governança

tributária. Contudo, os contribuintes argumentaram que tal norma geraria mais incertezas do que segurança.

Realmente, no atual estágio da relação entre fisco e contribuintes, dificilmente haveria consenso sobre o entendimento a respeito de cada um dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. Primeiro porque o fisco não tem conhecimento pleno do negócio desenvolvido pela empresa. Além disso, é comum que a simples discordância sobre o enquadramento de um determinado ato em uma determinada classificação seja suficiente para uma autuação fiscal ou desconsideração de negócios jurídicos na forma do parágrafo único do art. 116 do CTN⁴⁸.

Ao invés de determinar que todas as operações não usuais que acarretem supressão, redução ou diferimento do tributo sejam entendidas desta forma, seria melhor que a RFB disponibilizasse exemplos práticos de situações em que considera abusivas tais práticas. Uma outra crítica, ainda mais relevante, remonta à forma pela qual os contribuintes deveriam disponibilizar tais informações.

4.3.3.1.4. Adoção de métodos imparciais para solução de controvérsias

Outro ponto de divergência foi a previsão de que a *administração tributária adotará métodos imparciais para a solução de controvérsias relacionadas à interpretação da legislação tributária ou à aplicação do direito no caso concreto*. O enunciado partiu dos representantes dos contribuintes, buscando atender e especificar o princípio da imparcialidade, conforme o modelo da OCDE de *compliance* cooperativo.

Apesar de reconhecerem que métodos alternativos de resolução dos conflitos como a mediação ou arbitragem necessitem de alterações legislativas, os contribuintes destacaram que não apenas nestes modelos a imparcialidade estaria garantida. Por isso, sugeriram um processo administrativo que fosse submetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que garantiria a imparcialidade e o devido processo legal.

Os representantes da RFB entenderam que a garantia da imparcialidade não pressupõe a atuação de um terceiro, mas que o fisco atue de forma consistente e com objetividade. Salientaram, ainda, que a imparcialidade constou como princípio no texto final do CBPT.

Apesar de não ter havido consenso nesta questão, em outubro de 2024, a RFB editou a Instrução Normativa n. 467/2024, que criou o Receita de Consenso, que traz procedimentos

⁴⁸ 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.

para a solução de conflitos em ambiente de consensualidade, como se abordará mais adiante no tópico 3.4.

4.3.3.1.5. Informação prévia sobre indício de infração apurado em análise realizada por auditor fiscal da RFB, antes de iniciado procedimento fiscal

Os contribuintes argumentaram que há a necessidade de que o CBPT reforce a importância de que o fisco abra canais de comunicação e autorregularização antes da lavratura do auto de infração, situação parecida com as discussões travadas em São Paulo no âmbito do Programa “Nos Conformes”, como visto anteriormente no item 3.2.4.

A RFB, por outro lado, não entende que não se pode garantir que a autorregularização seria aplicável genericamente em toda e qualquer situação, razão pela qual justificou sua posição de que não deveria haver uma previsão no CBPT sobre o tema.

4.3.3.1.6. Comunicação voluntária e facultativa à RFB de operações do contribuinte com impactos tributários relevantes, preferencialmente previamente ou logo após terem sido realizadas

Segundo o relatório, este foi um dos pontos que gerou maiores debates na Câmara Temática. Os contribuintes tiveram receio sobre a extensão da interpretação que poderia ser dada ao termo “voluntária” e sugeriram a substituição por “facultativa”.

O receio dos contribuintes residia no fato de que a previsão estava originalmente no capítulo que tratava da “transparência” e, sem a ressalva de que a comunicação seria facultativa, poderia ser interpretada como uma *abertura obrigatória das operações relevantes*, como decorrência do dever de transparência.

Além disso, a ausência desta comunicação também poderia vir a ser entendida como descumprimento das disposições do CBPT. A menção a esta comunicação não constou no texto final do CBPT.

4.3.3.2. *A minuta final do Código de Boas Práticas Tributárias*

O CBPT, cuja minuta acompanha este trabalho como anexo, apresentado possui 18 artigos, além de um preâmbulo, e foi fruto da elaboração conjunta entre fisco e contribuintes,

em relação verdadeiramente cooperativa, como atestam os próprios participantes no evento em que foram certificadas as primeiras empresas participantes do Programa⁴⁹. Foi pensado como um instrumento de *soft law*(Parada; Campos, 2024, p. 591) e sua versão final é de setembro de 2022.

O CBPT deverá ser observado por todos os participantes do Programa Confia, bem como também pela própria RFB. Os compromissos assumidos por ambas as partes esperam alcançar os objetivos de prevenir e reduzir conflitos e litígios, reduzir os custos e riscos de cumprimento das obrigações tributárias, assim como os custos administrativos e promover melhor alocação de recursos por parte da RFB. Também visam a assegurar a conformidade tributária e prevenir a imposição de penalidades, conferir mais agilidade aos procedimentos administrativos e melhorar a garantia de previsibilidade e segurança jurídica. Por fim, tem como um objetivo mais amplo aumentar na sociedade a confiança no pagamento da justa parcela de tributos, tendo em vista a responsabilidade social que decorre da relação tributária.

Os princípios orientadores do CBPT foram extraídos diretamente dos trabalhos da OCDE (OCDE, 2013, p. 15), que coincidem com aqueles apresentados por Stéfano Rezende Monteiro (2022, p. 423). O CBPT, portanto, traz como princípios: (i) a transparência e a boa-fé; (ii) cooperação e confiança justificada; (iii) proporcionalidade e imparcialidade; (iv) segurança jurídica e previsibilidade; (v) prevenção e redução de litígios; e (vi) qualificação técnica e compreensão da realidade empresarial.

Cada um destes princípios foi objeto de uma seção própria no Código, em que são estabelecidas as condutas e comportamentos esperados do fisco e dos contribuintes, ou da interação entre ambos, para a efetiva implementação dos princípios norteadores da relação de conformidade cooperativa.

O CBPT prevê que deve haver constante acompanhamento e avaliação do cumprimento dos seus princípios pelo Fórum de Diálogo. Para tanto, deverá ser criada uma Câmara Temática para esta finalidade, que será responsável pela elaboração de estudos periódicos.

Também é prevista a revisão e atualização do CBPT, com a finalidade de refletir a evolução legislativa, doutrinária, jurisprudencial e socioeconômica, assim como para a adoção das melhores práticas internacionais.

O instrumento, portanto, se bem aplicado, tem potencial para transformar a relação entre fisco e contribuintes. Mário José Dehon São Thiago Santiago (2024, p. 536),

⁴⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Piloto do Confia - Construindo um Programa de Conformidade para o Brasil**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RF11uK25pnI>. Acesso em 30.09.2024.

subsecretário de arrecadação, cobrança e cadastros da RFB, afirma que este é um caso de típica relação de “ganha-ganha”, pois a empresa passa a ter segurança jurídica e a sociedade pela preservação do financiamento do Estado e das respectivas políticas públicas planejadas e assumidas por ele.

Zabeta Macarini Carmignani Gorissen e Marcela Ladeira Nardelli (2024, pp. 621-622) ressaltam a importância da colaboração entre fisco e contribuinte ao longo de todo o processo de discussão dos principais pontos estruturantes do programa. Tais discussões, inclusive, culminaram na redação do texto base do Projeto de Lei Complementar n. 15/2024. Para as autoras, colaboração com os contribuintes proporcionou uma visão mais abrangente das medidas que devem compor o modelo, pois a administração tributária teve a oportunidade de interagir com as empresas e conhecer melhor as suas atividades, ramos de atuação, modelos de governança e dificuldades rotineiras do dia a dia de cada atividade empresarial.

4.3.3.3. *Câmara Temática Marco de Controle Fiscal*

Nesta Câmara Temática, contribuintes e a RFB discutiram quais deveriam ser os critérios para modelar o Marco de Controle Fiscal (MCF). O MCF é o equivalente ao *Tax Control Framework* (TCF) tratado pela OCDE em seus trabalhos. Ou seja, trata-se do modelo a ser utilizado para o controle e governança tributária pela entidade empresarial.

Com base nos 6 blocos estruturantes recomendados pela OCDE e na norma da ABNT NBR ISO 31000, que fornece diretrizes para gerenciar riscos enfrentados pelas organizações (ABNT, 2018, p. 01), os contribuintes e a RFB conseguiram chegar em 5 enunciados para a estruturação do MCF.

O primeiro dos enunciados trata da necessidade de que o mais alto escalão da empresas deve estar comprometido com a conformidade tributária, fazendo com que esta seja disseminada na organização.

O segundo enunciado, também consenso entre as partes, foi o de expressa que a política tributária adotada deve estar formalizada em normas e procedimentos que devem ser seguidos por todas as áreas que tenham impacto na conformidade tributária. Dar amplo conhecimento aos empregados e colaboradores da política tributária adotada pela empresa é uma forma de comprovar o atendimento a tal prática.

“A administração deve assegurar que a gestão de riscos tributários esteja integrada às áreas de negócios da organização” é o que diz o terceiro enunciado. Para tanto, deve haver um

processo de classificação dos riscos tributários de acordo com a sua relevância, que deve ser reavaliado periodicamente.

A comunicação à estrutura de gestão de riscos, em tempo hábil, sobre os riscos tributários relevantes é o que determina o quarto enunciado. Para sua implementação, previu-se a criação de um canal de denúncias que garanta o anonimato do denunciante e a confidencialidade das informações. Devem ser previstos, ainda, procedimentos que assegurem a comunicação de alterações nos ambiente externo e interno que possam refletir em riscos tributários relevantes.

Por fim, o último enunciado menciona que a empresa deve ter uma governança tributária abrangente, robusta e eficaz. A organização deve ter recursos para a implementação da estrutura de governança e assegurar a sua independência técnica. Ademais, deve haver um periódico aprimoramento da estrutura, para acompanhar a aderência das atividades de gestão de riscos.

Ao final, concluiu-se que o modelo de MCF proposto não é definitivo, devendo ser aprimorado à medida que o relacionamento entre as partes evolua, seguindo a orientação da OCDE de que o programa não pode ser *one size fits all* (OCDE, 2013, p. 59).

4.3.3.4. Câmara Temática Sanções Tributárias

A Câmara Temática que discutia as sanções tributárias teve como proposta final por parte da RFB a minuta de um projeto de lei, que trata da instituição e regulamentação dos três programas de conformidade nacionais: Confia, Sintonia e Operador Econômico Autorizado (OEA).

Inicialmente, discutiu-se sobre as sanções, tanto nesta Câmara Temática quanto nas demais, tendo sido pontuado pelos contribuintes que a atual regra de aplicação de sanções seria incompatível com a lógica de conformidade cooperativa. O nível de transparência, governança e divulgação de informações esperado pela RFB dos contribuintes somente seria atingido, segundo os representantes das empresas, se as sanções tributárias fossem totalmente afastadas, conforme aponta o relatório final desta Câmara Temática.

Merece destaque o trecho a seguir das ponderações dos representantes dos contribuintes, revelando que também há da sua parte preocupação com a conformidade (Receita Federal, 2023, p. 42):

As empresas não desconhecem – e concordam com – a preocupação da RFB com a eventual utilização maliciosa, pelos contribuintes, dos programas de conformidade para afastar multas sem, de outro lado, reduzir o contencioso. Afinal, o objetivo do programa é conferir transparência e eficiência à arrecadação. Não obstante, o entendimento dos membros da câmara é de que são os critérios de admissão, manutenção e expulsão do programa é que devem ser aprimorados para evitar o desvirtuamento da cooperação e da transparência. Se um contribuinte está usando indevidamente o Programa de Conformidade Cooperativa, ele deve ser excluído do programa.

Então, nas respostas da RFB, foram apresentadas justificativas para a alteração da forma de aplicação das sanções, onde afirma que não há o receio de se introduzir proposta de não aplicação de penalidades, desde que seja elaborado e cumprido o Plano de Trabalho conjunto, documento em que serão registradas as ações e tarefas a serem realizadas e os objetivos a serem atingidos no período definido previamente pela RFB.

Tal posicionamento por parte da RFB realmente demonstra uma mudança de paradigma, pois há algum tempo atrás seria inimaginável que se cogitasse que um contribuinte não recebesse multa em caso de descumprimento da legislação tributária. No âmbito do Programa Confia, a RFB já admite a possibilidade de não se punir o contribuinte em conformidade e transparente, mas que por alguma razão venha a descumprir a legislação tributária.

Após os debates, alguns pontos sugeridos pelos contribuintes foram incorporados ao projeto elaborado pela RFB, resumidos no quadro a seguir:

Tabela 02 - PONTOS CRÍTICOS DO PROJETO DE LEI

Pontos críticos trazidos pelos contribuintes na última devolutiva	Resposta da RFB
Previsão expressa do plano de trabalho na lei	Atendido
Esclarecer como ficam as fiscalizações dentro e fora do CONFIA	Atendido. Possíveis inconsistências serão tratadas no Confia com diálogo, e não pela fiscalização.
Negociar calendarização das obrigações acordadas dentro da execução do programa	Atendido. RFB poderá: conceder prazo para autorregularização, de até 60 dias; ou estabelecer plano de autorregularização com prazo superior
Manter as premissas e termos definidos no Marco de Controle Fiscal e Código de Boas Práticas Tributárias	Atendido conceitualmente. Eventuais ajustes textuais poderão ser propostos na consulta pública ou no processo legislativo.
Não aplicação de multa de ofício em qualquer caso (revelação e monitoramento)	Atendido parcialmente. Não aplicação em caso de revelação. Graduação objetiva em caso de monitoramento
Competência para o Fórum de Diálogo discutir temas relacionados à governança do programa e à sua regulamentação	Não atendido. Compete à RFB estabelecer todos os demais regimentos necessários ao funcionamento e aplicação do Confia. Fórum de Diálogo será estabelecido e regulamentado por IN (como é no OEA)
Excluir ponto de contencioso que se refere ao passado Esclarecer se todos os tributos administrados pela RFB estão sujeitos ao Confia	Não tratado na lei. Será estabelecido por IN.

Outras expectativas importantes dos contribuintes que detectamos ao longo das discussões nas CTs	Resposta da RFB
Necessidade de lei para alterar legislação de penalidades	Atendido
Afastamento de agravamento de multas, representação fiscal para fins penais e responsabilização de administradores	Atendido
Afastamento de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias	Atendido

Fonte: CÂMARA TEMÁTICA SANÇÕES TRIBUTÁRIAS, RELATÓRIO FINAL – SETEMBRO 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/relatorio-final-ct-sancoes.pdf>. Acesso em 12.10.2024.

Em 2022, chegou-se a cogitar que a estrutura do Programa Confia poderia ser integralmente feita por meio de ato infralegal e *soft law*. Porém, a RFB descartou tal possibilidade em janeiro de 2023, com a orientação de que a construção do programa de conformidade cooperativa deveria ocorrer por meio de lei ordinária, para oferecer segurança jurídica tanto ao fisco como aos contribuintes. Por esse motivo, todos os esforços da Câmara Temática para criação do modelo Confia e também da Câmara Temática de sanções tributárias foram alocados para a edição do projeto de lei, como informa o relatório final desta última câmara.

Interessante notar que os participantes foram surpreendidos com a edição da Medida Provisória n. 1.160, de 12 de janeiro de 2023 e, posteriormente, o Projeto de Lei n. 2.384, de 05 de maio de 2023, como revela o relatório final. Tanto a medida provisória como o projeto de lei do Poder Executivo tinham como escopo principal a alteração da forma de julgamentos do CARF, modificando os resultados do voto de qualidade proferidos em caso de empate, que voltaram a ser favoráveis ao fisco, revogando o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002, que havia sido incluído pela Lei 13.988/2020. No entanto, traziam algumas regras poucas legais sobre programas de conformidade.

A medida provisória e o projeto de lei, como mencionaram os participantes dos contribuintes da Câmara Temática, continham disposições que transferiam à RFB a competência para criação de “programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária” por ato infralegal, claramente um formato diferente daquele que viria a ser proposto pelo Estatuto do Fórum de Diálogo do Confia.

Tais diplomas normativos não traziam qualquer referência à necessidade de governança dos contribuintes e tampouco aos institutos que vinham sendo desenvolvidos no âmbito da RFB, em cooperação com os contribuintes. Não havia qualquer menção ao Código

de Boas Práticas Tributárias, ao Fórum de Diálogo, às Câmaras Temáticas, entre outros temas. Tanto a medida provisória como o projeto de lei previam, ainda, a classificação *obrigatória* dos contribuintes, ao contrário do que se havia convencionado para o Programa Confia, cuja previsão era de que teria adesão voluntária. Aliás, esta também era a orientação da OCDE em sua estrutura de *compliance* cooperativo e também era a forma desenvolvida nos países inspiraram o modelo brasileiro.

Verificou-se, portanto, um descompasso entre as iniciativas que vinham sendo desenvolvidas no âmbito da RFB e a proposição do governo, que tinha como foco principal a alteração da forma de votação no CARF, mas que acabou tratando, em poucos artigos⁵⁰, da instituição de programas de conformidade tributária. Nos dois casos, as normas deixavam grande liberdade para a RFB elaborar o programa de conformidade por meio de instrumentos infralegais.

Mesmo assim, ao final da Câmara Temática Sanções Tributárias, foram apresentadas as versões para o projeto de lei elaboradas pelos representantes das empresas e pela RFB. A versão da RFB é praticamente igual ao Projeto de Lei Ordinária n. 15/2024, na parte referente ao Programa Confia. As diferenças relevantes referem-se às disposições a respeito do devedor contumaz e às condições para fruição de benefícios fiscais, que não constavam da minuta concluída na Câmara Temática (Receita Federal, 2023, pp. 56-68).

4.3.3.5. *Os pontos focais*

Assim como no programa de conformidade tributária do Reino Unido (Campos, 2022, p. 47), o Programa Confia prevê que a RFB designará Auditores Fiscais para atuarem como seus *pontos focais*. Estes Auditores Fiscais se dividirão em titulares e substitutos, e devem ter o perfil adequado e mentalidade “aberta e disposição para manter um relacionamento cooperativo com o Contribuinte” (Receita Federal, 2024, p. 22).

Também os contribuintes devem indicar colaboradores para serem *pontos focais*, um titular e um substituto, com perfil proativo e que contem com o apoio da liderança, desde que sejam capacitados, prestem serviços de natureza não eventual e cujas competências e atividades impactem diretamente a conformidade tributária (Receita Federal, 2024, p. 22).

⁵⁰ A conformidade tributária foi timidamente tratada no art. 2º e parágrafo único da Medida Provisória n. 1.160/2023. Já o Projeto de Lei n. 2.384/2023 previu em seu art. 2º que a Secretaria Especial da Receita Federal poderia: (i) disponibilizar métodos preventivos para a autorregularização de obrigações principais ou acessórias relativas a tributos por ela administrados; e (ii) estabelecer programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária.

Os objetivos dos pontos focais são: (i) promover a conformidade tributária, mediante o aperfeiçoamento da governança corporativa tributária dos contribuintes participantes; (ii) estimular a adoção de boas práticas tributárias; e (iii) zelar pelo cumprimento dos compromissos assumidos pelos participantes no Termo de Adesão ao Piloto do Confia e no Plano de Trabalho de Conformidade.

O ponto focal desempenha um papel crucial na coordenação e comunicação entre as partes envolvidas, pois pode acompanhar de perto o progresso das ações acordadas e identificar possíveis problemas ou atrasos e tomar medidas corretivas (Receita Federal, 2024, p. 22).

Além disso, o ponto focal aprovará o ingresso no Receita de Consenso e participará das suas audiências e procedimentos, que serão objeto de abordagem própria mais adiante neste estudo.

4.3.4. O Projeto de Lei n. 15/2024

O Projeto de Lei Ordinária n. 15/2024, encaminhado pelo governo à Câmara dos Deputados em 02 de fevereiro de 2024, institui o marco legal para os programas de conformidade da RFB. O projeto prevê a criação do Programa Confia, que é o programa de conformidade cooperativa da RFB, do Programa Sintonia, que visa a estimular a conformidade tributária e o Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), relativo à conformidade das obrigações aduaneiras. O projeto trata, ainda, da caracterização do devedor contumaz e das condições para fruição de benefícios fiscais. Atualmente, o projeto de lei conta com 21 emendas com sugestões de alteração de seu teor, sendo que a maioria delas não trata efetivamente dos programas de conformidade⁵¹ e sua tramitação encontra-se parada em virtude das divergências sobre a caracterização dos devedores contumazes (Mengardo, 2024).

O projeto é dividido em cinco capítulos, da seguinte forma: (i) Disposições gerais; (ii) Dos programas de conformidade tributária e aduaneira; (iii) Do devedor contumaz; (iv) Das condições para fruição de benefícios fiscais; e (v) Disposições finais. Trataremos neste tópico dos programas Confia, Sintonia e OEA.

Nas regras referentes aos programas de conformidade tributária, objeto específico do presente trabalho, além de tratar dos princípios e dos deveres dos participantes do Programa

⁵¹ Treze emendas tratam de questões relativas ao devedor contumaz e aos critérios para usufruir dos benefícios fiscais. Uma emenda tem como objeto a possibilidade de transação tributária ser realizada pela RFB e outra altera normas de processo administrativo (Decreto n. 70.235).

Confia, além dos critérios para inclusão e exclusão do programa, o projeto trata também dos *processos próprios de trabalho*, com previsão de diálogo entre as partes.

Nestes processos de trabalho, o contribuinte pode revelar *voluntariamente* à RFB, antes do início de procedimento fiscal, ou *mediante requisição desta*, atos negócios ou operações com relevância fiscal, planejadas ou implementadas, para os quais não haja manifestação expressa da RFB. É o chamado *processo de revelação*.

Nesta hipótese, as inconsistências detectadas poderão ser dirimidas pelo contribuinte admitido no Confia por meio de confissão, que pode ocorrer em até 60 dias contados da data da admissão ao Confia, situação na qual poderá pagar o tributo devido e os juros de mora relativos ao crédito tributário que ainda não tenha sido constituído. Não incidirão, neste caso, as multas de ofício do art. 44, inciso I⁵², ou moratória do art. 61⁵³, ambos da Lei n. 9.430/96.

Além disso, a RFB poderá conceder prazo para autorregularização ao contribuinte de até 120 dias, contado da data da ciência do ato que formalizar o entendimento fiscal sobre a temática discutida, tampouco incidindo a multa de mora nesta hipótese. A parcela do crédito tributário correspondente à divergência de entendimentos entre RFB e o contribuinte será constituída por meio de lançamento de ofício.

Entretanto, em um processo de revelação, o lançamento de ofício não terá a multa de ofício do art. 44, inciso I, e nem a multa de obrigação acessória do art. 43⁵⁴, ambos da Lei n. 9.430/96. Além disso, após a ciência da decisão administrativa definitiva que considerar devido o tributo, a multa de mora somente começará a incidir depois de 30 dias da data da ciência da decisão. Eventuais créditos tributários não constituídos, então, serão lançados com multa de ofício.

Os processos de trabalho também podem ser utilizados para o *monitoramento* da conformidade do contribuinte. Nos denominados *processos de monitoramento*, o contribuinte poderá obter uma redução de 20% do valor da multa de ofício, caso cumulativamente cumpra os seguintes requisitos: (i) não tenha sido autuado sobre o mesmo tema anteriormente; (ii) seu entendimento estiver fundamentado em decisões de tribunais superiores; e (iii) o valor da divergência não ultrapassar 10% (dez por cento) do total daquele tributo devido no ano-

⁵² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

⁵³ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

⁵⁴ Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

calendário anterior. Além disso, nos processos de monitoramento, independente de ocorrer a redução da multa, não haverá a aplicação da majoração da multa prevista nos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

A adesão ao programa, como visto, leva em consideração critérios quantitativos e qualitativos, sendo focado nas grandes empresas⁵⁵, como ocorre também nos países europeus e no modelo da OCDE, inspiração para o programa. Os critérios quantitativos, não exaustivos, referem-se ao ativo patrimonial, o controleacionário, a receita bruta declarada, os débitos declarados, a massa salarial, a representatividade na arrecadação dos tributos administrados pela RFB, a participação no comércio exterior. Entretanto, não há, no projeto de lei, a indicação de valores específicos para tais critérios.

Já os critérios qualitativos, que também são exemplificativos, referem-se ao histórico de conformidade fiscal, o perfil de litígio do contribuinte, a estrutura de controle interno em vigor e a complexidade da estrutura e das transações realizadas.

4.3.4.1. O programa Sintonia

Novidade prevista no Projeto de Lei n. 15/2024, o Programa Sintonia visa a estimular a conformidade tributária e aduaneira, promovendo a classificação dos contribuintes conforme a sua regularidade cadastral, a regularidade do recolhimento dos tributos devidos, o cumprimento tempestivo das obrigações acessórias e a exatidão das informações prestadas nas declarações e escrituração contábil. A classificação, portanto, assemelha-se àquela realizada no âmbito do Programa “Nos Conformes”, do estado de São Paulo.

Os contribuintes, a depender do seu maior grau de conformidade, poderão obter vantagens como a prioridade na análise dos seus pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso de tributos administrados pela RFB. Também contarão com prioridade na prestação de serviços de atendimento presencial ou virtual. Finalmente, terão prioridade na participação, mediante solicitação, em seminários, capacitações e fóruns consultivos promovidos pela RFB.

Interessante notar que o Programa Sintonia não exige o cumprimento de critérios qualitativos ou quantitativos para que a empresa possa participar, sendo voltado para todas as empresas que tenham interesse, ao contrário do Programa Confia, cuja participação exige tais

⁵⁵ Para exemplificar o porte das empresas do Programa Confia, a RFB estabeleceu, na Portaria RFB n. 387/2023, que estão aptos a candidatar-se ao piloto do Confia os contribuintes que estejam sujeitos ao acompanhamento especial da RFB, desde que tenham declarado, no ano-calendário de 2022, receita bruta maior ou igual a R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais) e débito total mínimo de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

critérios qualitativos e quantitativos, em virtude da necessidade de uma estrutura de governança e gerenciamento de riscos tributários complexa, etc.

O participante no Programa Sintonia, segundo o projeto de lei, pode escolher a divulgação ou não da sua classificação, exceto se for a de maior grau, que será divulgada pela RFB.

4.3.4.2. O programa Operador Econômico Autorizado (OEA)

O programa Operador Econômico Autorizado (OEA) já vem sendo desenvolvido desde 2015 pela RFB, quando editou a Instrução Normativa RFB n. 1.598/2015, criando o programa e duas certificações: OEA-Segurança, iniciado em 2016, e OEA-Conformidade, iniciado em 2016. Trata-se de uma iniciativa internacional para certificar operadores aduaneiros, com o objetivo de conferir maior segurança, controle e agilidade às operações de exportação e importação.

A certificação do OEA-Segurança tem por objetivo certificar importadores, exportadores, transportadores, agentes de carga, operadores aeroportuários e portuários, depositários de mercadorias sob controle aduaneiro e Recintos Especiais para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), que demonstrem a adoção de processos de trabalho capazes de minimizar os riscos associados à segurança física da carga ao longo da cadeia logística (Receita Federal, 2018, p. 04).

Já a certificação do OEA-Conformidade é voltado para importadores e exportadores e visa verificar a implementação de processos de trabalho destinados ao cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, além de incentivar o controle contínuo das operações aduaneiras por meio da gestão de risco (Receita Federal, 2018, p. 04).

Em 2017, também foi criado o OEA-Integrado, certificação voltada para os órgãos e entidades da administração pública que participem da cadeia logística e que representem baixo grau de risco em suas operações de comércio exterior (Receita Federal, 2018, p. 06). Alguns exemplos de entidades que buscaram tal certificação são o Exército Brasileiro, a Anvisa, a Anac, o Inmetro e a Vigilância Agropecuária Internacional.

As empresas e entidades certificadas passam a gozar de benefícios que se relacionam com a facilitação dos procedimentos aduaneiros, no País ou no exterior, de acordo com a modalidade de certificação, a função do operador na cadeia logística e o grau de

conformidade. Os benefícios, divididos entre o OEA-S e o OEA-C, são sintetizados pela tabela a seguir:

Tabela03 – BENEFÍCIOS DO PROGRAMA OEA

Benefícios OEA	S	C
Divulgação do nome do OEA no sítio da RFB na internet	X	X
Permissão para utilização da logomarca "AEO"	X	X
Designação de ponto de contato na RFB	X	X
Prioridade na análise em outras modalidades OEA	X	X
Participação no Fórum Consultivo	X	X
Dispensa de exigências para habilitação em regimes aduaneiros especiais já cumpridas no OEA	X	X
Participação em seminários e treinamentos	X	X
Tratamento prioritário nos Recintos (Portaria RFB nº 143, de 11/02/2022)	X	X
Prioridade no julgamento de processos administrativos fiscais (Portaria RFB nº 228, 30/09/2022)	X	X
Permissão para usufruir benefícios de ARM que a RFB venha a pactuar em Aduanas estrangeiras	X	
Parametrização imediata das declarações (DU-E)	X	
Reduzido percentual de seleção para canal de conferência	X	
Prioridade de conferência das DU-E selecionadas para conferência	X	
Dispensa da garantia no Trânsito Aduaneiro	X	
Acesso prioritário a transportador OEA (recintos alfandegados)	X	
Resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias		X
Dispensa garantia Admissão Temporária para Utilização Econômica		X
Carga Pátio por 24h no modal aéreo (cargas diretas do exterior)		X
Parametrização imediata das declarações (DI)		X
Reduzido percentual de seleção para canal de conferência		X
Prioridade de conferência das DI selecionadas para canal		X
Despacho antecipado nos modais aéreo e marítimo		X
Prioridade na interpretação da legislação tributária e aduaneira (Portaria RFB nº 239, 27/10/2022)		X

FONTE: Receita Federal do Brasil, Apresentação do Programa Operador Econômico Autorizado, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/biblioteca-do-oea/apresentacoes-oea/apresentacao-geral>. Acesso em 13.10.2024.

Além dos benefícios acima, também há novos benefícios conferidos aos participantes do programa, disponibilizados nas Portarias RFB n. 228 e 239, ambas de 2022. Tais normas atribuíram aos operadores certificados OEA a prioridade no julgamento de processos administrativos fiscais e a prioridade na análise de consultas formuladas sobre a legislação tributária e aduaneira.

Os desembaraços aduaneiros são muito mais rápidos para as empresas certificadas como OEA. O tempo de liberação na importação é 6,3 vezes menor nos canais vermelho e amarelo dos OEA quando comparado com os não-OEA. Já na exportação, o tempo é 3,4 vezes menor nestes mesmos canais. Por outro lado, o tempo de médio de liberação da importação, no modal marítimo, é 19,4 vezes menor. No modal aéreo, 19,9 vezes menor. Por fim, no modal rodoviário, o prazo de liberação chega a ser 26,5 vezes menor para os operadores certificados.

Os portadores de certificados OEA possuem vantagens também no exterior, fruto dos Acordos de Reconhecimento Mútuo celebrados por países que possuem Programas de OEA compatíveis entre si. Atualmente, existem acordos assinados diretamente com o Brasil com Uruguai, China, Bolívia, Peru, México, Colômbia e Estados Unidos. Também foram assinados acordos com blocos de países, como o acordo com o Mercosul e um acordo regional envolvendo outros 10 países (Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Guatemala, Paraguai, Peru, República Dominicana e Uruguai).

O Projeto de Lei n. 15/2024 prevê, além das vantagens narradas acima, o diferimento do pagamento de tributos e encargos devidos na importação. Nos termos do projeto, este diferimento engloba: (i) o Imposto de Importação (II); (ii) o Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação (IPI-Importação); (iii) a Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação); (iv) a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação); (v) a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide); e (vi) a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Há a previsão de que o diferimento pode ser estendido a outros tributos e encargos, a critério da RFB: (i) Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM; (ii) Taxa de Utilização do Sistema de Controle de Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - Mercante; e (iii) direitos antidumping, medidas compensatórias e salvaguardas incidentes na importação.

4.3.4.3. Os selos de conformidade

Aos contribuintes admitidos no Programa Confia e os contribuintes no maior grau de classificação no Programa Sintonia serão concedidos o selo Confia e o selo Sintonia, respectivamente, que terão a validade de um ano e serão renovados anualmente por igual período. As entidades certificadas no Programa OEA receberão o respectivo selo, cujas regras são tratadas em regulamentos da RFB.

Os selos Confia e Sintonia conferirão aos contribuintes significativas vantagens que vão além daquelas apresentadas até aqui. A primeira delas é que os contribuintes terão direito à fruição do bônus de adimplência fiscal, correspondente ao desconto de 1% no pagamento à vista do valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) até a data do vencimento.

Este benefício só poderá ser usufruído após 12 meses de detenção dos selos. Além disso, a cada ano que o contribuinte mantiver os selos, o desconto aumenta em 1%, até o máximo de 3%. Entretanto, o valor dos descontos não pode superar R\$ 250.000,00 no primeiro ano do benefício, R\$ 500.000,00 no segundo ano e R\$ 1.000.000,00 no terceiro ano. Além disso, a parcela não aproveitada do bônus de adimplência não poderá ser utilizada em períodos posteriores, assim como o bônus também não poderá ser computado na apuração da base de cálculo de qualquer outro tributo. Finalmente, o benefício não se estende às empresas do SIMPLES Nacional.

Neste ponto, percebe-se uma diferenciação nos Programas da RFB e os modelos da OCDE e do Programa “Nos Conformes” de São Paulo, pois pelo bônus de adimplência há efetiva diminuição do montante dos tributos a serem recolhidos pelas empresas participantes. Contudo, de forma a não beneficiar apenas as grandes empresas capazes de participar do Programa Confia, os benefícios do bônus de adimplência fiscal também são estendidos aos participantes do Programa Sintonia que possuam a classificação máxima.

Os possuidores dos selos Confia e Sintonia não terão registrados ou averbados o arrolamento de bens e direitos em órgãos de registro, exceto no caso de preparação de medida cautelar fiscal. Terão também a preferência de contratação como critério de desempate em processos licitatórios, respeitada a preferência de microempresas e empresas de pequeno porte. E, por fim, terão a priorização de demandas ou pedidos formulados perante a administração tributária federal.

Outra relevante vantagem é a de que os detentores dos selos receberão previamente a informação e orientações sobre indício de prática de infração à legislação tributária e aduaneira, hipótese em que poderão optar pela autorregularização sem a incidência de multa de mora pelo prazo de 60 dias. Os portadores dos selos também receberão informações para fins de renovação de certidões de regularidade fiscal.

Finalmente, prevê o projeto que os contribuintes admitidos no Confia farão jus aos benefícios do maior grau de classificação do Sintonia e terão preferência em relação a estes quanto às prioridades na análise de processos previstas no Projeto de Lei.

4.4. Outras iniciativas da RFB que indicam maior ênfase à conformidade

No início de outubro de 2024, foram publicadas as Portarias RFB n. 466/2024 e 467/2024, que instituem, respectivamente: (i) o Projeto Receita Soluciona, que visa estabelecer um canal de consulta e diálogo entre a Receita Federal e as entidades representantes dos contribuintes sobre matérias tributárias e aduaneiras, para sua respectiva conformidade; e (ii) o Procedimento de Consensualidade Fiscal – Receita de Consenso, que objetiva a promoção de um ambiente de orientação e intermediação entre a fiscalização e o contribuinte.

Por meio do projeto Receita Soluciona confederações nacionais representativas de categorias econômicas, centrais sindicais e entidades de classe de âmbito nacional podem formular questionamentos a áreas específicas da RFB, para esclarecimentos acerca da conformidade tributária e aduaneira. No entanto, o projeto não abrangerá matérias sobre as quais haja trâmite específico, arguição de constitucionalidade de lei ou tratado, solicitações de informações que podem ser obtidas via Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

O Procedimento de Consensualidade Fiscal - Receita de Consenso, a seu turno, é um programa mais abrangente e mais ambicioso. O objetivo do programa é evitar que conflitos sobre a qualificação de fatos tributários ou aduaneiros relacionados à RFB se tornem litigiosos.

Interessante notar que os princípios em que se pauta o Receita de Consenso coincidem com muitos dos princípios do Programa Confia, previstos no Projeto de Lei n. 15/2024: (i) imparcialidade; (ii) voluntariedade; (iii) boa-fé mútua; (iv) prevenção e solução consensual de controvérsias; e (v) cumprimento das soluções acordadas.

Determinou-se, na Portaria que criou o Receita de Consenso, a criação do Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros (CECAT), vinculado à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (SUTRI), que será responsável pelas prevenção e solução de conflitos tributários e aduaneiros que ainda não sejam objeto de processos administrativos ou judiciais. Os integrantes do CECAT devem, preferencialmente, possuir certificação em capacitação específica e ser credenciados para o desempenho de suas atividades, e serão escolhidos por meio de processo seletivo.

Terão direito a ingressar no CECAT os contribuintes que possuam a maior classificação nos programas de conformidade da RFB. A adoção dos procedimentos no CECAT pode ocorrer nas hipóteses em que haja um procedimento fiscal e, em seu curso, haja divergência quanto ao entendimento preliminar exposto pela autoridade fiscalizatória acerca da qualificação de um fato tributário ou aduaneiro. Também pode ser adotado o procedimento no CECAT quando não houver procedimento fiscal em curso, para a definição de uma consequência tributária e aduaneira de um negócio jurídico realizado pelo contribuinte.

A criação do CECAT parece ter estrita vinculação com as disposições do CBPT elaborado no âmbito do Programa Confia, já que nele havia a previsão específica sobre a prevenção e redução de litígios, nos seguintes termos:

Art. 10. A RFB e os contribuintes participantes do Confia devem primar pela prevenção dos conflitos derivados da interpretação da legislação aplicável.

§1º A RFB e os contribuintes devem desenvolver esforços para promover entendimentos comuns, que permitam mitigar as situações de litigância tributária.

§2º O cumprimento do disposto no *caput* do art. 10 visa à manutenção de relações transparentes e baseadas na confiança mútua, e traduz-se:

I - na esfera da RFB:

- a) no exame conjunto com o contribuinte dos elementos de fato e de direito, objeto do diálogo no âmbito do Confia;
- b) na abertura de amplo diálogo durante o procedimento de fiscalização, buscando o entendimento comum das questões suscitadas, de modo a prevenir conflitos e evitar medidas desproporcionais;
- c) na efetiva valoração das alegações produzidas pelo contribuinte nos procedimentos administrativos;
- d) na celeridade do cumprimento das decisões administrativas e judiciais em matéria tributária;
- e) na abertura e discussão de riscos tributários detectados pela RFB, visando o aprimoramento dos sistemas de gestão de riscos de conformidade da Administração Tributária e a governança tributária do contribuinte;
- f) na não instauração de procedimento de fiscalização sobre assunto que esteja com diálogo em curso com o contribuinte no âmbito do Confia; e
- g) na consulta prévia às empresas, sempre que possível, sobre propostas de normas infralegais de competência da RFB que tratem de obrigações tributárias principais e acessórias.

II - na esfera dos contribuintes:

- a) no diálogo prévio, no âmbito do programa Confia, das dúvidas sobre aplicação e interpretação da legislação tributária;
- b) no compromisso de manter a conformidade de todas as obrigações acessórias, de modo a reduzir encargos e penalidades;
- c) na adequada justificação, de direito e de fato, do enquadramento tributário aplicado às transações sob análise pela RFB; e
- d) na comunicação voluntária e facultativa à RFB de operações que o contribuinte julgue ter impactos tributários relevantes, preferencialmente em momento prévio ou logo após terem sido realizadas.

O CECAT, portanto, parece ser o espaço ideal para a solução das divergências entre fisco e contribuintes no âmbito do Programa Confia. Até mesmo por isso, o Receita de Consenso não pode ser utilizado nos casos em que haja indícios de conduta de sonegação,

fraude ou conluio, crimes contra a ordem tributária, crimes de descaminho ou contrabando e infrações puníveis com a pena de perdimento.

O ingresso no CECAT se dará por meio de requerimento que indicará qual a matéria controvertida, o grau de incerteza sobre os fatos tributários e aduaneiros, a existência de conduta com repercussão em lançamentos semelhantes para períodos posteriores e a existência de jurisprudência administrativa ou judicial sobre situações idênticas ou similares ao fato concreto. Para os participantes do Programa Confia ou do Programa OEA, o ingresso no Receita de Consenso se dará por meio da aprovação do ponto focal do respectivo programa. O procedimento deverá durar no máximo 90 dias, prorrogável uma única vez pelo mesmo prazo, exceto se o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário for igual ou inferior a 180 dias.

O procedimento para a obtenção da consensualidade nos casos em que haja procedimento fiscal prévio envolve a realização de uma ou mais audiências, nas quais, além do contribuinte e seu representante legal, comparecerão o ponto focal do Programa Confia ou OEA e a autoridade responsável pelo procedimento fiscal, que poderá ser acompanhado de outros representantes da RFB.

Quando não houver procedimento fiscal prévio, comparecerão à(s) audiência(s) o contribuinte e seu representante legal, o representante da área de programação fiscal ou da Coordenação Especial de Gestão de Riscos Aduaneiros, que poderá estar acompanhado de representante da RFB e os pontos focais dos Programas Confia e OEA.

Sendo possível o consenso, o CECAT elaborará o termo de consensualidade para deslinde do caso, sendo enviado para as partes para manifestação sobre a concordância com o termo, proposta de revisão de questões que estejam em desacordo com os pontos debatidos em audiência ou alegação de fato superveniente que altere a solução do caso.

O termo de consensualidade importa em compromisso de adoção da solução nele contida tanto pelo contribuinte como pela RFB, além de importar em renúncia ao contencioso administrativo e judicial na parte que restou acordada. A RFB elaborará um Ato Declaratório Executivo com efeito vinculante para as partes sobre o caso pactuado em consenso. Este ato terá efeito suspensivo de 30 dias para que sejam cumpridas as soluções do termo de consensualidade, tais como retificação de escrituração ou declaração, extinção ou parcelamento de débito e encerramento do procedimento fiscal em relação à matéria acordada. Caso não haja procedimento fiscal, o pagamento dos tributos poderá ser feito sem a multa de mora do art. 61 da Lei n. 9.430/96.

4.5. Análise dos programas brasileiros à luz da igualdade

Apresentados os principais programas brasileiros, parte-se à análise da sua conformidade com o princípio da igualdade, de acordo com os pilares da teoria de Celso Antônio Bandeira de Mello. Para tanto, serão verificados os critérios para entrada dos contribuintes em cada um dos programas, os critérios de classificação destes contribuintes e, por fim, os eventuais benefícios concedidos.

Analisaremos, a seguir, o Programa “Nos Conformes”, do estado de São Paulo. Em seguida, trataremos dos Programas Confia e Sintonia, da Receita Federal do Brasil.

4.5.1. Programa “Nos Conformes”

Inicialmente, importa verificar se os critérios para a entrada de contribuintes no programa são compatíveis com o princípio da igualdade. De acordo com o art. 5º da Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018, os contribuintes de ICMS do estado serão classificados de ofício pela Secretaria da Fazenda. Portanto, em que pese mencionar ser um programa que visa a cooperação mútua entre as partes, a participação dos contribuintes é obrigatória. Assim, como todos os contribuintes estão indistintamente inscritos no programa de forma involuntária e automática, poderiam ser questionados outros aspectos sobre esta adesão, mas não se vislumbram óbices à igualdade neste ponto.

Como inicialmente tratado no tópico 4.2.2, a classificação dos contribuintes é da essência do programa. Conforme o art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018, a classificação é de competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, que classificam os contribuintes nas categorias "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado), conforme 3 critérios: (i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e (iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação anteriores.

Os critérios, então, possuem relação com a regularidade do adimplemento das obrigações tributárias, a regularidade das declarações e escrituração fiscal e o perfil dos fornecedores.

Em sua tese de doutorado, Jorge Eduardo de Souza Martinho (2022, pp. 234-235) sustenta a impossibilidade de diferenciação de contribuintes em programas de *compliance* em função do fator “adimplemento” do tributo. Para ele,

O fator “adimplemento” de obrigação tributária é, então, uma consequência da relação jurídico-tributária já estabelecida através de critérios legais, por incidência do princípio constitucional-tributário da legalidade, 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 (MARTINHO, 2020, p. 255).

Martinho (2023, pp. 262-265) entende que a classificação de contribuintes, apesar de seguir o padrão que inspira as relações tributárias internacionais, não poderia basear-se no específico critério “adimplência das obrigações”. Para o autor, a qualificação de alguém como contribuinte decorre da concretização de uma hipótese legal, denominada hipótese de incidência do tributo. De acordo com a classificação do contribuinte, o Programa “Nos Conformes” estabelecerá um perfil de Estado eficiente, cooperativo, responsivo e menos burocrático ou, reversamente, um Estado burocrático e repressivo. Então, arremata (Martinho, 2023, p. 264):

[...] 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 do 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, por incidência do princípio constitucional-tributário da legalidade, e, por isso, não pode servir de 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.

Essa dualidade de comportamentos estatais, conforme a relação seja com um contribuinte bem ou mal classificado no programa, importaria em violação à isonomia porque o adimplemento ou não da obrigação tributária não poderia ser um critério de desigualação válido (Martinho, 2023, p. 265).

Entretanto, discordamos de tal posicionamento. Como visto, a entrada no programa não é uma opção do contribuinte, logo a norma é geral e sem qualquer individualização. Os elementos de diferenciação (adimplemento, regularidade de escrituração e regularidade dos

fornecedores) guardam estreita relação com as situações desequilibradas relativas aos contribuintes. O melhor tratamento ou as vantagens do programa serão conferidos àqueles contribuintes com melhor índice de cumprimento das suas obrigações.

Como o Estado deve garantir a concretização dos direitos fundamentais, seu financiamento por meio dos tributos é essencial. A manutenção de uma relação conflituosa entre fisco e contribuintes implica em grande ineficiência arrecadatória e não interessa a nenhuma das partes envolvidas. Os resultados do Programa “Nos Conformes”, apresentados no item 4.2.5, mostram que houve melhora na arrecadação do Estado de São Paulo sem que tenha ocorrido qualquer aumento da carga tributária.

A classificação dos contribuintes conforme o seu nível de risco, além disso, justifica-se porque o Estado passa a concentrar seus esforços e recursos (humanos e financeiros) para a fiscalização daqueles que demonstram comportamentos de não conformidade. Os contribuintes dignos de uma classificação que representa baixo risco, por contarem com regularidade cadastral e documental, merecem o tratamento diferenciado recebido.

Assim como as instituições financeiras oferecem melhores condições para clientes com melhor histórico de pagamentos (*rating*), baseando-se no risco atrelado a estes clientes, no Programa “Nos Conformes” o Estado concede um tratamento diferenciado para aqueles contribuintes que mantenham a regularidade fiscal. Vale dizer, aqueles que regularmente cumprem as leis e garantem a arrecadação estadual, são tratados de forma mais benéfica pelo Estado. Os contribuintes que justificam a confiança depositada pelo Estado são retribuídos com as contrapartidas oferecidas pelo programa.

A arrecadação tributária tem enorme relevância constitucional, já que é a fonte de recursos materiais para a garantia de direitos constitucionalmente assegurados. Neste sentido, diversas são as normas constitucionais que tratam da arrecadação tributária, seja estabelecendo competências, tratando da sua fiscalização ou mesmo da repartição dos recursos arrecadados. Portanto, aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de contribuir com as despesas de toda sociedade, contribuindo com a arrecadação de recursos pelo Estado, pode sim receber tratamento diferenciado, mais responsivo. Contrariamente, aquele que não age em conformidade, deve ser cobrado, obedecidos os limites da lei.

Além disso, importante lembrar que não apenas o estado de São Paulo se beneficia com a correta arrecadação do ICMS, mas também os seus municípios, na forma do art. 158, inciso IV, da Constituição. Assim, ao garantir a arrecadação fomentando bons comportamentos aos contribuintes de ICMS, o programa prestigia os orçamentos fiscais do

estado de São Paulo e também dos seus municípios. Logo, há correlação lógica entre a diferenciação dos contribuintes (classificação) e o tratamento diferenciado dispensado, sendo que a arrecadação tributária é o valor constitucional subjacente a ser prestigiado.

Entretanto, parece-nos acertada a crítica de Caio Augusto Takano, no sentido de que as medidas de simplificação não deveriam ser consideradas um prêmio (ou contrapartida) aos contribuintes em conformidade, pois deveriam ser entendidas como um dever do Estado para com todos os contribuintes (Takano, 2022, p. 306).

Finalmente, com relação às vantagens ou benefícios concedidos aos contribuintes, o art. 16 da Lei Complementar n. 1.320/2018 prevê, para os contribuintes com a melhor classificação, as seguintes contrapartidas:

- a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia;
- b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c) efetivação da restituição observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
- e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f) renovação de regimes especiais concedidos observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- g) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- h) transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento.

Conforme os níveis na classificação vão decaindo, as vantagens vão sendo excluídas ou limitadas. A análise das contrapartidas revela que elas guardam pertinência lógica com os tratamentos jurídicos a serem outorgados aos contribuintes em conformidade e os que estejam com algum grau de desconformidade. Além disso, como salientado anteriormente, o fator de diferenciação não viola preceitos constitucionais, pelo contrário, prestigia a arrecadação tributária e os orçamentos estadual e municipais. Por fim, a interpretação da norma revela que dela não se extraem da norma situações ocasionais, fortuitas ou acidentais para as desequiparações, ou seja, as desequiparações são aquelas pretendidas pelo legislador.

Assim, levando-se em consideração os critérios do Prof. Bandeira de Mello, pode-se dizer que o programa “Nos Conformes” atende ao princípio da igualdade. O ingresso no programa não é geral, todos os contribuintes são automaticamente incluídos, como visto

acima. Os critérios de classificação e as vantagens conferidas pelo programa, por sua vez, atendem ao princípio da igualdade. Em resumo:

<u>Classificação dos contribuintes no Programa “Nos Conformes”</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequilibradas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discriminação que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequilibradas que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Vantagens aos contribuintes no Programa “Nos Conformes”</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequilibradas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discriminação que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequilibradas que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

4.5.2. Programas CONFIA e SINTONIA

As previsões do Projeto de Lei n. 15/2024, como visto acima, estabelecem que os contribuintes aptos a ingressarem no Programa CONFIA são empresas que atendam a critérios quantitativos e qualitativos. Pelo que se extrai da Portaria RFB n. 387/2023, em seus arts. 5º e 6º⁵⁶, o Programa é voltado para grandes contribuintes, nos moldes do modelo de *compliance* cooperativo da OCDE.

⁵⁶ Art. 5º Podem candidatar-se ao piloto do Confia os contribuintes que:

I - estejam sujeitos ao acompanhamento especial da RFB, desde que tenham declarado, no ano-calendário de 2022, receita bruta maior ou igual a R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais) e débito total mínimo de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais);

Portanto, assim como surgiram questionamentos a respeito da possível violação à igualdade pelo modelo da OCDE, o mesmo raciocínio é aplicável ao Programa Confia, na medida em que não contempla a totalidade dos contribuintes, mas apenas os contribuintes de grande porte.

Neste sentido, a impossibilidade de empresas de menor porte aderir ao Programa, a princípio, vulneraria a igualdade porque somente aos grandes contribuintes seria dado um tratamento diferenciado e mais benéfico, inclusive com a possibilidade de redução da carga tributária em caso de conformidade. Contudo, a disparidade de tratamentos conferidos entre os contribuintes encontra pertinência lógica com os objetivos do programa, que é manter a regularidade das grandes empresas e, com isso, a arrecadação tributária.

II - tenham maior propensão à conformidade tributária, mediante avaliação realizada pela RFB de acordo com os critérios previstos no art. 6º;

III - cumpram os requisitos de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional para o fornecimento de CND ou CPEND;

IV - submetam-se à auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM;

V - concordem com as cláusulas constantes de Termo de Adesão;

VI - possuam:

a) estrutura de governança corporativa tributária eficaz, demonstrada pela existência e prática de política corporativa tributária bem definida e comunicada, aprovada no nível estratégico da empresa; e

b) estrutura de controle e gestão de riscos com processos e procedimentos capazes de identificar, mitigar e monitorar os principais riscos de conformidade tributária e aduaneira de forma contínua e consistente;

VII - possuam sistema de gestão de conformidade tributária, comprovado por documentação que demonstre:

a) a política fiscal endossada pela administração com a descrição do método de identificação e gerenciamento da obrigação tributária;

b) os procedimentos utilizados para cumprimento de obrigações tributárias acessórias; e

c) os procedimentos utilizados para testar e validar a eficácia operacional da estrutura de controles internos relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias;

VIII - não sejam omissas na entrega de declarações à RFB nos termos da legislação em vigor;

IX - não tenham saldo de tributos a pagar em aberto em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF; e

X - não apresentem inconsistências entre declarações apresentadas à RFB nos termos da legislação em vigor.

Parágrafo único. A candidatura ao piloto do Confia não será validada caso não sejam atendidos os critérios previstos nos incisos I a VII do caput, independentemente da análise dos demais critérios previstos neste artigo.

Art. 6º Na avaliação da propensão à conformidade tributária a que se refere o inciso II do caput do art. 5º, deverão ser considerados os seguintes aspectos:

I - regularidade cadastral;

II - grau de endividamento;

III - obrigações tributárias acessórias relativas a escriturações, declarações e documentos fiscais, em especial a existência de omissões;

IV - obrigações tributárias principais, em especial sua consistência e a adimplência; e

V - consistência, possíveis omissões e divergências relativas às informações prestadas.

§ 1º O grau de endividamento a que se refere o inciso II do caput será calculado pela relação:

I - entre a dívida consolidada relativa a tributos administrados pela RFB com base nos dados existentes em 31 de dezembro de 2022 e o total do ativo informado no último balanço patrimonial registrado na contabilidade, constante da Escrituração Contábil Fiscal - ECF ou da Escrituração Contábil Digital - ECD; e

II - entre a dívida consolidada relativa a tributos administrados pela RFB com base nos dados existentes em 31 de dezembro de 2022 e a média da receita bruta dos 3 (três) anos calendário anteriores à candidatura.

§ 2º O processo de adesão de que trata o art. 4º definirá o limite do grau de endividamento a ser adotado para fins do disposto no § 1º.

§ 3º Para fins de avaliação com base nos aspectos previstos nos incisos I, III, IV e V do caput, deverão ser considerados os dados do ano-calendário de 2022 e dos três anos-calendário anteriores.

Quanto a este ponto, a criação do Programa Sintonia reduziu de forma sensível esta aparente iniquidade, já que este programa é aberto a todos os contribuintes, independentemente do seu porte, conforme analisado no tópico 4.3.4.1.

A classificação dos contribuintes, em ambos os programas, leva em conta critérios relacionados com os objetivos propostos pelos programas, visando a conformidade e manutenção da arrecadação e regularidade fiscal dos contribuintes.

As vantagens conferidas aos participantes no Programa Confia podem significar tratamento não isonômico com os demais contribuintes de menor porte, especialmente em virtude de ser previsto prazo de 120 dias para autorregularização ao contribuinte que for penalizado em processos de revelação ou monitoramento. E, caso a autorregularização ocorra dentro deste prazo, não há a incidência da multa de mora do art. 61 da Lei n. 9.430/96⁵⁷. Além disso, nos lançamentos decorrentes de processos de revelação, não há a incidência da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, e tampouco a multa por descumprimento de obrigação acessória do art. 43 da mesma lei. No processo de monitoramento, há uma redução das multas de ofício em 20%. Há, portanto, um tratamento especial que não abrange os demais contribuintes.

Finalmente, o bônus de adimplência fiscal é mais controverso, apesar de ser aplicável tanto aos contribuintes participantes do Confia como também aos participantes do Sintonia. Através dele, os contribuintes em conformidade podem obter descontos no valor principal do tributo, diminuindo efetivamente a carga tributária. Tal benefício é veementemente combatido nos relatórios da OCDE, como salientado no tópico 3.4.

Entretanto, acreditamos que a adaptação do modelo da OCDE à realidade brasileira demandaria algum incentivo de ordem econômica para que os contribuintes em conformidade efetivamente se sentissem prestigiados quando comparados com os maus contribuintes, sempre à espera de um novo programa de repactuação dos débitos tributários, como os REFIS, para se regularizarem. Neste sentido, estamos com o posicionamento de Antonio Lopo Martinez (2014, p. 338).

A seguir, resumimos os critérios de entrada, a classificação e as vantagens aos contribuintes nos Programas Confia e Sintonia, de acordo com os critérios formulados por Celso Antônio Bandeira de Mello:

⁵⁷ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

<u>Entrada dos contribuintes no Programa CONFIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Controverso
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Controverso
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Classificação dos contribuintes no Programa CONFIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Vantagens aos contribuintes no Programa CONFIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Controverso
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Entrada dos contribuintes no Programa SINTONIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Classificação dos contribuintes no Programa SINTONIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

<u>Vantagens aos contribuintes no Programa SINTONIA</u>		Atendimento ao critério
1	A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, deve abranger uma categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada	Sim
2	A norma não pode eleger como critério diferenciador elemento não residente nos fatos, nas pessoas ou nas situações desequiparadas	Sim
3	A norma não pode atribuir tratamentos jurídicos diferentes em função de fator de discrimen que não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados	Sim
4	Apesar de prever relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação estabelecido não pode violar preceitos constitucionalmente prestigiados	Sim
5	A interpretação da norma não pode extrair dela desequiparações que ela não assume de forma clara, ainda que implicitamente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo inicial, analisar se os programas de *compliance* cooperativo seriam aprovados num teste de validade sob o prisma do princípio da igualdade, especialmente quando criam tratamentos desiguais entre contribuintes. As múltiplas interpretações do princípio da igualdade ao longo da história revelam que o seu conteúdo é multifacetado e aplicável de formas distintas, conforme o contexto histórico em que inseridos.

Por esta razão, adotou-se como marco teórico a sistematização do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o princípio da igualdade. A obra, originalmente editada em 1978, confere o instrumental necessário para a verificação da adequação das normas sobre conformidade cooperativa à isonomia, averiguando-se se as diferenciações previstas entre os contribuintes seriam ou não violadoras do princípio.

Após uma digressão sobre a evolução do princípio e suas facetas formal e material, foram apresentadas as particularidades que fazem com que a igualdade seja um princípio sempre em evolução e com utilidade não somente teórica, mas com aspectos práticos que ajudam na interpretação de novos institutos do direito moderno, inclusive a conformidade cooperativa.

Utilizando-se dos critérios desenvolvidos por Celso Antônio Bandeira de Mello, fixou-se que as normas que veiculam programas de conformidade cooperativa não podem singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, para conferir-lhe algum tratamento distinto. Além disso, a norma deve escolher como critério diferenciador elementos constantes nos fatos, nas pessoas ou situações que serão objeto de desequiparação.

O critério de diferenciação, por outro lado, deve guardar relação de pertinência lógica com a disparidade de tratamentos, do contrário a norma não será válida. E nesta relação de pertinência lógica em abstrato, o fator de diferenciação deve ter amparo no texto constitucional. Finalmente, a interpretação da norma não pode ser de tal modo extensiva a ponto de que outras desequiparações dela derivem, sem que esta tenha sido a clara intenção do legislador.

Com base neste arcabouço teórico para aferir a adequação ao princípio da igualdade, buscou-se avaliar as previsões sobre o *compliance* cooperativo no Brasil. Entretanto, para se chegar à análise dos programas de conformidade cooperativa, foi feito um estudo sobre o conceito de *compliance* e suas origens.

O conceito de *compliance* é relativamente recente no país, sendo normalmente vinculado ao combate à corrupção e à obediência de regulamentos específicos das mais diversas áreas. Os programas de *compliance*, neste sentido, servem para conferir às empresas maior segurança nas suas atividades, pois garantem que as disposições legais estão sendo cumpridas. Mas os programas vão além. Caso bem instituídos, os programas de *compliance* permitem um acompanhamento mais responsivo do regulador, que passa a ter informações sobre o que vem sendo cumprido e a forma do cumprimento das obrigações.

Quando iniciados os estudos que deram origem a esta dissertação, todas as regras que tratavam dos programas de conformidade cooperativa em âmbito federal eram previstas em atos normativos infralegais, editados pela própria Receita Federal do Brasil (RFB). Até mesmo em virtude desse fato, vislumbrava-se como hipótese deste estudo uma possível violação não apenas à igualdade, mas também à própria legalidade ao se criarem distinções entre os contribuintes meramente por meio de diplomas infralegais.

Estas normas dispunham sobre a criação de um programa de conformidade fiscal cooperativa de âmbito federal denominado Confia, o qual seria voltado exclusivamente para contribuintes de grande porte, que teriam algumas contrapartidas ao aderirem ao programa. Mais uma vez, a hipótese do presente estudo parecia confirmar-se, evidenciando-se um tratamento desigual e voltado unicamente a determinado tipo de contribuintes: as grandes empresas. E, pior, tudo isso sem uma lei que permitisse tal tratamento diferenciado.

Ao longo desta investigação, contudo, foi editada uma medida provisória e, posteriormente, um projeto de lei para tratar da possibilidade de criação de programas de conformidade em âmbito federal, os quais ignoraram por completo os conteúdos dos debates que vinham sendo construídos entre fisco e contribuintes no âmbito do projeto piloto do Programa Confia. O projeto, convertido na Lei n. 14.689/2024, trouxe regras sobre programas de conformidade no âmbito da Receita Federal que se mostraram insuficientes e não refletiam nem as necessidades do fisco e nem os anseios dos contribuintes.

A Lei n. 14.689/2024 tratou de medidas para a conformidade tributária somente em seu art. 7º e passou ao largo dos temas que vinham sendo estudados e debatidos pela RFB e contribuintes. Foi ignorado o modelo da estrutura de *compliance* cooperativo sugerida pela OCDE, assim como as experiências dos programas de conformidade de outros países que inspiravam os debates para o modelo pretendido no Brasil.

O modelo da OCDE, apesar de focado em grandes contribuintes, mostra-se compatível com o princípio da igualdade principalmente porque não prevê benefícios financeiros diretos

aos contribuintes participantes. As justificativas para este tratamento desigual, mais responsivo e que garante maior segurança aos contribuintes, revelam-se compatíveis com os ideais do programa, focado no combate a planejamentos tributários agressivos e na manutenção da arrecadação dos países.

No Brasil, antes da discussão sobre o programa de conformidade federal, o Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, criado em 2018, foi uma primeira iniciativa de programa de conformidade cooperativa, tendo por objetivo a construção de uma melhor relação entre os contribuintes de ICMS e o fisco estadual.

Apesar de prever princípios como da publicidade e transparência na divulgação de dados e informações, o programa não promoveu alterações estruturais na relação entre fisco e contribuintes, tais como a exigência de um marco de controle fiscal, de maior governança ou mesmo da mencionada transparência e divulgação de informações. Certamente o resultado financeiro também não foi disruptivo, já que se mostrou baixo com relação à arrecadação desde a criação do programa.

Houve, é claro, com o Programa “Nos Conformes”, avanços. O instituto da Análise Fiscal Prévia, prevista na lei complementar paulista, certamente representa um avanço ao permitir que o agente fiscal de rendas do estado possa fazer trabalhos analíticos ou de campo sobre determinado contribuinte sem que necessariamente tenha que realizar a lavratura de um auto de infração ou impor qualquer multa. Esse tipo de aproximação entre fisco e contribuintes permite “separar o joio do trigo”, distinguindo aqueles contribuintes que possuem alguma dúvida sobre procedimentos daqueles que têm a intenção deliberada de sonegar ou evadir.

Entretanto, conforme ainda se verifica em julgados administrativos, a mentalidade dos agentes do fisco ainda não se mostra diferente, sendo ainda orientada para a autuação e arrecadação. O mesmo pode-se dizer dos julgadores, que deixam de aplicar a principiologia da lei complementar, que expressamente menciona que pretende criar condições para a “construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”, priorizando entendimentos que ainda aplicam penalidades indistintamente aos contribuintes.

Em âmbito federal a situação parece caminhar em sentido diverso. A criação do Programa Confia mostrou-se uma experiência diferenciada desde o seu início. Ao se estabelecer o Fórum de Diálogo e proporcionar que os debates dos principais temas referentes

ao programa de conformidade cooperativa nacional fossem discutidos por membros do fisco e dos contribuintes, foi criada uma nova etapa desta relação.

Como era de se esperar, as partes inicialmente mostravam desconfiança mútua, como se pode extrair dos relatórios das Câmaras Temáticas para tratar dos principais tópicos do programa. Contudo, o avanço das discussões mostrou que certamente há muitas diferenças insuperáveis na relação, mas que muitas delas podem ser contornadas e minimizadas por meio de uma relação mais próxima e menos repressiva. Apesar de haver pontos de discordância, houve muitos avanços como a elaboração do Código de Boas Práticas Tributárias, a fixação das balizas do marco de controle fiscal e a elaboração do projeto de lei ordinária sobre os programas de conformidade tributária (Projeto de Lei n. 15/2024).

Este projeto de lei, ao contrário da Lei n. 14.689/2024 de açodada publicação, traz as regras para os programas de conformidade e reflete boa parte dos acordos possíveis obtidos entre fisco e contribuintes no âmbito da criação do Programa Confia.

O projeto de lei, além disso, acaba com uma das principais preocupações externadas no início desta pesquisa, que era a criação de tratamentos mais favorecidos a contribuintes de grande porte em detrimento aos contribuintes de pequeno e médio porte. Quando do início das pesquisas, vislumbrava-se que haveria em âmbito nacional apenas o Programa Confia e que no âmbito deste programa as grandes empresas teriam benefícios inacessíveis aos demais contribuintes.

No entanto, o principal benefício a ser concedido aos contribuintes, o bônus de adimplência fiscal, que confere um desconto na alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), será franqueado a todos os contribuintes em conformidade, tanto do Programa Confia como também àqueles do Programa Sintonia. Este último é o programa criado para todas as empresas que tenham interesse em participar, não sendo exigidos critérios quantitativos ou qualitativos para a adesão.

A criação do Programa Sintonia juntamente com o Programa Confia mostrou que uma das hipóteses deste estudo, que previa que a diferenciação dos contribuintes prevista no Programa Confia seria violadora do princípio da igualdade, não se confirmou. Isso porque as mesmas contrapartidas deste programa passaram a ser oferecidas também aos contribuintes de menor porte que estejam dispostos a participar do Programa Sintonia. Não houve, assim, diferenciação entre os contribuintes baseada exclusivamente em critérios como o volume da sua receita bruta ou o montante dos tributos declarados no último ano.

É importante reconhecer as limitações do estudo, já que, por enquanto, a norma que trata da conformidade tributária em âmbito nacional ainda é a Lei n. 14.689/2024, sendo necessário se acompanhar o trâmite legislativo do Projeto de Lei n. 15/2024 para se confirmar o seu teor quando transformado em lei. Sugere-se, portanto, que futuras pesquisas sejam realizadas após a efetiva conversão do projeto em uma lei de vigência nacional.

Os resultados obtidos demonstram que a conformidade cooperativa é uma nova realidade na relação entre fisco e contribuintes, mostrando-se como um novo paradigma que contribuirá tanto para uma melhor arrecadação tributária como também para maior segurança jurídica dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 31000: Gestão de riscos - Princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2018.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2 (2017), p. 65-89, São Paulo, 2017.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. In: **Revista Direito Tributário Atual**, n.40, p. 469-482 – 2018.

ANUÁRIO ESTATÍSTICO DO BRASIL 1996. Rio de Janeiro, IBGE, v. 56, 1996. "Tabela 2.1 - População presente, segundo o sexo, os grupos de idade, o estado conjugal, a religião, a nacionalidade e a alfabetização - 1872/1991". Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/20/aeb_1996.pdf>. Acesso em: 26.10.2024.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. São Paulo: ABJ, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 10.09.2024

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. In: **Harvard Law Review**, v. 113, n. 7 (2000): 1573-676.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luís Roberto; Osorio, Aline. Sabe com quem está falando? Notas sobre o princípio da igualdade no Brasil contemporâneo. **Direito & Práxis**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, 2016, pp. 204-232.

BEYLEVELD, Alexander D. Recognising a Distributional Common Concern in the Area of Corporate Taxation. In: **Taking a Common Concern Approach to Economic Inequality: Implications for (Cooperative) Sovereignty over Corporate Taxation**. Brill, 2022. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/10.1163/j.ctv2kqwz7v.9>. Acesso em 10.08.2024.

BONAMIGO, Heloisa Führ; RODRIGUES, Mariana Santos. Contratos empresariais e compliance: da autorregulação à credibilidade. **Revista de Doutrina Jur.**, Brasília, DF, v. 112, Nov. 2021.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa. Igualdade e justiça distributiva: uma análise do liberalismo igualitário de Dworkin. **Revista Tributária de Finanças Públicas**. v. 147. São Paulo, 2019. pp. 117-134.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 28.12.2023.

BRASIL. **Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em 07.01.2024.

BRASIL. **Lei n. 14.740, de 29 de novembro de 2023.** Dispõe sobre a autorregularização incentivada de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Brasília, DF: Presidência da República [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114740.htm. Acesso em 07.01.2024.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem n. 487, de 20 de setembro de 2023.** Brasília, DF: Presidência da República [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Msg/Vep/VEP-0487-23.htm. Acesso em 07.01.2024.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.160, de 12 de janeiro de 2023.** Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1160.htm. Acesso em 11.12.2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria RFB n. 387, de 13 de dezembro de 2023.** Institui o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e prorroga a realização do Teste de Procedimentos de que trata a Portaria RFB n. 210, de 18 de agosto de 2022. Brasília, DF: DOU de 14/12/2023, seção 1, página 41. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135261>. Acesso em 28.12.2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria nº 214, de 02 de setembro de 2022.** Disciplina as atividades relativas à Cidadania Fiscal desenvolvidas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125897>. Acesso em 20.07.2023.

BRASIL. **Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016.** Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.262, de 3 de outubro de 2024.** Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE, e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9817696&ts=1730176882343&disposition=inline>. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000.** Promulga a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%203.678%2C%20DE%2030,17%20de%20dezembro%20de%201997. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n. 4.410, de 7 de outubro de 2002.** Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, com reserva para o art. XI, parágrafo 1o, inciso "c". Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n. 5.687, de 31 de janeiro de 2006.** Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembléia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%205.687%2C%20DE%2031,9%20de%20dezembro%20de%202003. Acesso em 29.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 417, de 08 de maio de 2024.** Dispõe sobre os procedimentos no âmbito do piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e altera a Portaria RFB nº 402, de 7 de março de 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=137881>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 408, de 02 de abril de 2024.** Altera a Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023, e a Portaria RFB nº 402, de 7 de março de 2024, que dispõem sobre o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=137013>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 402, de 07 de março de 2024.** Disciplina o processo de adesão ao piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia, instituído pela Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136563>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023.** Institui o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e prorroga a realização do Teste de Procedimentos de que trata a Portaria RFB nº 210, de 18 de

agosto de 2022. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135261>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022**. Aprova a realização do Teste de Procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125631>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 209, de 18 de agosto de 2022**. Institui o Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Centro Confia). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125632>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 76, de 21 de outubro de 2021**. Delega competência ao Subsecretário de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para praticar o ato que especifica. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=121196>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 71, de 4 de outubro de 2021**. Institui o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120970>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021**. Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116970>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Comunicado CG/CONFIA nº 1/2021**. Aprova o Estatuto do Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/Comunicado01.pdf>. Acesso em 28.10.2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual de Procedimentos do Piloto do Programa Confia**. Brasília/DF, abril de 2024. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/minuta-do-piloto/minuta-do-manual-de-procedimentos-do-piloto-do-confia.pdf>. Acesso em 13.10.2024.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda

Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación a Distancia de España (UNED), Madrid, 2020.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thmpson Reuters Brasil, 2018.

CARVELLI, Urbano; SCHOLL, Sandra. Evolução histórica dos direitos fundamentais: da Antiguidade até as primeiras importantes declarações nacionais de direitos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 48 n. 191 jul./set. 2011. pp. 167-189.

DIAS, João Ferreira. Do Princípio da Igualdade ao Princípio da Diversidade: uma releitura da orientação constitucional em Portugal. **Revista Jurídica Portucalense**, n. 34, 2023. pp. 80-91.

DIAS, José Aléssio de Freitas. **Compliance Officer no Brasil: uma visão sobre a responsabilidade criminal do Chief Compliance, ante a existência de um programa de integridade e a assunção da função garante**. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Direito Público. Brasília, 2019.

DIAS, Pedro Carlos Antunes. **Compliance cooperativo: uma análise sobre a isonomia tributária do modelo conceitual proposto pela OCDE**. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2019.

ELALI, André; LUCENA JR., Fernando. Visão crítica sobre as teorias da neutralidade e não discriminação da tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 26 (2011), pp. 158-168. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1528>. Acesso em 20.07.2024.

FEITAL, Thiago Álvares. **Subjetividade e direito tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FOLLONI, André; BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Programas de Estimulo à Cidadania Fiscal e a Participação Social no Combate à Sonegação. **Economic Analysis of Law Review**, V. 8, nº 2, p. 71-87, Jul-Dez, 2017.

FONSECA, Ana Rita Vicente da. **Compliance fiscal**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2021.

FREDMAN, Sandra. Substantive equality revisited, **International Journal of Constitutional Law**, V.14, 3. Ed., julho de 2016. pp. 712–738.

GARBACCIO, Grace Ladeira; NUNES, Rogéria Vieira. Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. n. 126. Belo Horizonte, jan./jun. 2023. pp. 173-206.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Una mirada económica sobre la erosión internacional de las bases imponibles del impuesto sobre la renta y las aportaciones concretas del proyecto BEPS para contrastar el fenómeno. *In: Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. 1. Ed. Navarra: Aranzadi, 2022. pp. 185-210.

GONTIJO, Lucas de Alvarenga. **Filosofia do Direito: Metodologia Jurídica, Teoria da Argumentação e Guinada Linguístico-pragmática**. 2 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. 320p.

GORISSEN, Zabetta Macarini Carmignani; COLETTI, Eduardo. Medidas para redução do contencioso tributário brasileiro. *In: BOSSA, Gisele Barra et al. Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização das condutas*. São Paulo: Almedina, 2022. pp. 187-214.

GORISSEN, Zabetta Macarini Carmignani; NARDELLI, Marcela Ladeira. *In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de et al. (coord.). Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal*. Brasília: RFB, 2024. pp. 605-629.

GRIBNAU, Hans; HUISKERS-STOOP, Esther. Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. **Journal of Tax Administration**, v. 5:1, 2019.

HEARSON, Martin. The competition discourse and north-south relations. *In: HEARSON, Martin. Imposing Standards: The North-South Dimension to Global Tax Politics*. Nova Iorque: Cornell University Press, 2021.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Trad. João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva e Cláudia Berliner. [S.l.]: Lelivros, 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOEHLER, Mike. The Story of the Foreign Corrupt Practices Act. **Ohio State Law Journal**, v. 73, n. 5. Ohio State University. Moritz College of Law, 2012, pp. 929-1013.

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva**. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2022.

MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different treatment, same outcome: reconciling cooperative compliance with the principle of legal equality. **Journal of Tax Administration**, Vol 5:1, 2019. pp.111-144.

MALTA, Nigel Stuart Neves Patriota; CARVALHO, Mayssa Pinheiro de; ANDRADE, Ivana Attanasio. **A formação do common law e civil law: reflexões sobre os precedentes vinculantes e o sistema jurídico brasileiro**. II Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ENPEJUD: Os limites da atuação do Poder

Judiciário: Judicialização da política (e da vida) versus ativismo judicial: anais [recurso eletrônico]. Phillippe Melo Alcântara Falcão (Coord.). Maceió, AL: Escola Superior da Magistratura de Alagoas, ESMAL, 2019. pp. 323-334.

MARRONI NETO, Roberto Medaglia. **Igualdade tributária e margens de lucro presumidas na aferição do preço de transferência segundo a lei n. 9.430/96**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 14, p. 327-342, Brasília, dez. 2014.

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**. Belo Horizonte, 2022. 251f. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. **Compliance tributário no mundo e a experiência brasileira: estudos baseados na teoria do contrato fiscal, na cultura tributária e na moral tributária**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.

MARX, Karl; ENGELS, Frederick. **Manifesto of the communist party**. 3ª. Ed. Foreign Language Press, Peking, 1970.

MATTOS, Enlison, ROCHA, Fabiana, TOPORCOV, Patrícia. Programas de incentivos fiscais são eficazes? Evidência a partir da avaliação do impacto do programa Nota Fiscal Paulista sobre a arrecadação de ICMS. **Revista Brasileira de Economia**, v. 67, n. 1 (jan-mar de 2013), pp. 97-120.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, ano 34, n. 136, Brasília, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2000. 48p.

MENGARDO, Bárbara. Programas de conformidade são aposta da Receita mesmo sem aprovação pelo Congresso: Ainda pendentes de aprovação, iniciativas como o Confiá são citadas até mesmo em outras legislações. **JOTA**, São Paulo, 09 de outubro de 2024, Tributário. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/programas-de-conformidade-sao-aposta-da-receita-mesmo-sem-aprovacao-pelo-congresso>. Acesso em 13.10.2024.

MOLINA, Diego I. Córdova. **Repensar la igualdad democrática: isonomía, isegoría, isotimía**. Colección, Año XX, Nº 25, 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/repensar-igualdad-democratica-isonomia.pdf>. Acesso em 14.07.2024.

MONTEIRO, Stéfano Rezende. Dever Fundamental de Conformidade Tributária e a Nova Relação entre o Contribuinte e o Estado. **Revista Direito Tributário Atual** (2022), (51), 407–429.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. MP 1262/24: as regras GloBE brasileiras. Adoção de regras é necessária, mas não justifica implementação apressada e sem observância constitucional. **JOTA**, 15 de outubro de 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/mp-1262-24-as-regras-globe-brasileiras>. Acesso em 29.10.2024.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César; MOTA, Eduardo Almeida; LANZ, Luciano Quinto. Agenda e coalizões na aprovação de uma Política Pública Inovadora: o caso da Lei de Conformidade Tributária de São Paulo. **Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais – RPPI**, v. 4, n. 1. João Pessoa: UFPB, 2019. pp. 195-219;

NARDELLI, Marcela Ladeira. Projetos de *cooperative compliance* na visão do empresariado. In: BOSSA, Gisele Barra *et al.* **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização das condutas**. São Paulo: Almedina, 2022. pp. 145-163.

NASCIMENTO, Roberta Simões. O argumento da intenção do legislador: anotações teóricas sobre uso e significado. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 58, n. 232, p. 167-193, out./dez. 2021. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/232/ril_v58_n232_p167. Acesso em 18.08.2024.

NIKOLAIDIS, Charilaos. **The right to equality in european human rights law: the quest for substance in the jurisprudence of the european courts**. Nova Iorque: Routledge, 2015.

OECD (2015), **Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements**, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

OECD (2013), **Co-operative Compliance: A Framework**, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

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.

OECD (2014b), **OECD Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance**, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209657-en>.

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-bydesign_9789264223219-en#page4.

OECD (2015), **Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance**, OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-DisclosureProgrammes-2015.pdf>.

OECD (2016), **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**, OECD Publishing, Paris. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-taxcompliance_9789264253384-en#page4.

OECD (2023), **Corporate Tax Statistics 2023**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f1f07219-en>. Acesso em 18.08.2024.

OECD (2023), **Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais sobre Conduta Empresarial Responsável**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/663b7592-pt>. Acesso em 18.08.2024.

OLIVA, Milena Donato; SILVA, Rodrigo da Guia. Notas sobre o compliance no direito brasileiro. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, RJ, n 4, v. 11, p. 2708-2729, 2018.

OLIVEIRA, Getúlio Tito Pereira de. **Compra quem pode, pede a nota quem tem juízo: a influência da campanha sua nota vele dinheiro sobre a conscientização tributária**. Dissertação (mestrado profissional em políticas públicas) – Universidade Federal de Pernambuco, CFCH. Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Recife, 2016.

OLIVEIRA, Getúlio Tito Pereira de. Por que pedir a nota fiscal? A influência da campanha sua nota valedinheiro sobre a conscientização tributária. **Revista de Ciências da Administração**, v.20, Ed. Especial, dezembro de 2018, pp. 99-116.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Convênio é acordo, mas não é contrato. *In*: JUSTEN FILHO, Marçal; WALD, Arnaldo (orgs.). **O direito administrativo na atualidade: estudos em homenagem ao centenário de Hely Lopes Meirelles**. São Paulo: Malheiros, 2017.

PARADA, Marcio Henrique Sales; CAMPOS, Flávio Vilela. Lições da construção de um programa de conformidade – o Confia. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de *et al.* (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal**. Brasília: RFB, 2024. pp. 569-604.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla? **Revista Direito Tributário Atual** nº 53. ano 41. p. 100-119. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

PIRES, Gabriela Cabral. **Compliance empresarial tributário: instrumento na busca pela segurança jurídica nos planejamentos tributários**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2022.

PODER EXECUTIVO. **Projeto de Lei n. 2.384, de 2023**. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Brasília: Câmara dos Deputados, 05 mai 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em 11.12.2023.

PRZEPIORKA, Michel. *Compliance* cooperativo: possibilidades e desafios. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, ano 03, n. 05, p. 119-136, Belo Horizonte, jan./jun. 2019.

RIBES RIBES, Aurora. La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes. **Crónica Tributaria "Nueva Época"**, [S. l.], v. 3, n. 184, 2022. Disponível em: <http://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/40>. Acesso em: 07.07.2024.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, 2018, p. 507-527.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e fundamentos da desigualdade entre os homens**. Trad. Paulo Neves. São Paulo: L&PM Pocket, 2008.

SANZ GÓMEZ, Rafael J. Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE. **Revista Técnica Tributaria**, [S. l.], v. 2, n. 93, p. 59–80, 2021. Disponível em: <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/991>. Acesso em: 07.07.2024.

SANTIAGO, Mário José Dehon São Thiago. Conformidade e transação como alternativas de prevenção e solução do passivo tributário. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de *et al.* (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal**. Brasília: RFB, 2024.

SÃO PAULO (SP). **Lei Complementar nº 1.320 de 06 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. São Paulo, São Paulo, 06 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em 07.01.2024.

SÃO PAULO, **Decreto n. 64.453, de 06 de setembro de 2019**. Regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - prevista na Lei Complementar nº 1.320, de 06-04-2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes"

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. Uma resenha sobre a competição tributária entre jurisdições. **Texto para discussão n. 819**. IPEA, Rio de Janeiro, 2001.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Círculo do Livro Ltda, 1996.

SOARES, Fábio Lopes; STROBEL, Carolina; GOMES, Marcelo Borowski; PEDRO, Wagner Osti (Orgs.). **Compliance: Fundamentos e reflexões para integridade nas empresas**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2021.

TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções. **Revista de direito administrativo**. Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47142>. Acesso em: 21.03.2024.

TAKANO, Caio Augusto. Programa Nos Conformes SP: real exemplo de boa prática em compliance cooperativo? Potenciais propostas de aprimoramento em âmbito estadual. *In*: BOSSA, Gisele Barra *et al.* **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização das condutas**. São Paulo: Almedina, 2022.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2012. 134 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. v.2. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORSLOV, Thomas R.; WIER, Ludwig S.; ZUCMAN, Gabriel. **The missing profit of nations**. NBER Working Paper No. 24701. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2018.

TRENTA, Cristina. Reconceptualising the principle of equality in EU tax law. *In*: LINDHOLM, Johan; HULTQVIST, Anders (ed.). **The Power to tax in Europe**. Hart Publishing: Oxford, 2023.

TUCK, Penelope Ann Louise. **A Study of the Changing Relationship between Large Corporates and the Inland Revenue**. Tese (Doutorado) – University of Warwick. Coventry, 2007.

UHDRE, Dayana de Carvalho; BOSSA, Gisele Barra. Governança 4.0, *cooperative compliance* e o projeto Confia: o início da construção de uma nova relação fisco-contribuinte? *In*: BOSSA, Gisele Barra *et al.* **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização das condutas**. São Paulo: Almedina, 2022.

UNIÃO EUROPEIA. **Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**. Jornal Oficial da União Europeia C202, Edição em língua portuguesa, 59º ano, 07 de junho de 2016.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva n. 2022/2523, de 14 de dezembro de 2022**. Relativa à garantia de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos de empresas multinacionais e grandes grupos nacionais na União. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523>. Acesso em 29.10.2024.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative tax regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, n. 2, dez. 2008.

VILAS BÔAS, Harone Prates. Observatório do TIT: Programa Nos Conformes e os autos lavrados pelo fisco. **JOTA**, junho de 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/contribuente-o-programa-nos-conformes-e-os-autos-lavrados-pelo-fisco>. Acesso em 24.09.2024.

VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, e1904, São Paulo, Jan-Abr 2019.