

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento

***COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO COOPERATIVO:**
DESAFIOS PARA UMA NOVA ERA FISCAL

Daniel Carpovicz Botelho
Orientadora: Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília

2024

Daniel Carpovicz Botelho

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO:
DESAFIOS PARA UMA NOVA ERA FISCAL

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, sob a orientação da Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, apresentada para obtenção do Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientadora: Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes
Coorientador:

Brasília

2024

Código de catalogação na publicação – CIP

B748c Botelho, Daniel Carpovicz

Compliance tributário cooperativo: desafios para uma nova era fiscal / Daniel Carpovicz Botelho. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

140 f.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2024.

1. Direito tributário 2. Compliance - aspectos jurídicos 3. Recuperação de crédito. I. Título

CDDir 341.39

Elaborada por Pollyana da Silva Marra – CRB 1/3704

DANIEL CARPOVICZ BOTELHO

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO:
DESAFIOS PARA UMA NOVA ERA FISCAL**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, sob a orientação do Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, apresentada para obtenção do Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientadora: Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília, 19 de novembro de 2024.

Banca Examinadora

Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP)
Orientadora

Professor Dr. Luís Felipe Perdigão de Castro (Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP)
Examinador

Professor Dr. Phelippe Toledo Pires de Oliveira (IBMEC - Brasília e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional)
Examinador

Aos meus pais, que sempre viram em mim um exemplo de disciplina e dedicação; ao Lucas, meu filho querido, amigo e companheiro de estudos e diversão. Aos meus irmãos, pelo amor e amizade que recebo todos os dias.

AGRADECIMENTOS

A obtenção do título de Mestre sempre foi algo que esteve entre meus objetivos de vida, de modo que a conclusão, com êxito, deste prestigiado curso de Mestrado é algo que me enche de orgulho. São dois anos de muita dedicação e aprendizado que chegam ao fim, com a inescapável conclusão de que não foi um caminho trilhado sozinho. Assim, breves agradecimentos se fazem necessários.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pela saúde, mental e física, e disposição essenciais para o bom aproveitamento da oportunidade que me foi concedida. Agradeço aos meus pais e irmãos, por sempre me proporcionarem um ambiente de alegria, amor e acolhimento, mesmo nos momentos mais difíceis dessa jornada. Ao meu filho Lucas, por me motivar e me permitir ser um exemplo a ser seguido, por me animar a ser uma pessoa melhor.

Um feliz encontro ao longo da jornada merece registro. A presença e o apoio diários da minha companheira tornaram o desafio mais leve.

Um agradecimento muito especial à minha Orientadora, Professora Tarsila, que com muita gentileza, dedicação e conteúdo me acompanhou neste processo, trazendo valiosas contribuições, sem as quais esta Dissertação não teria o mesmo brilho.

Agradeço, por fim, aos meus colegas de Curso, que tornaram as disciplinas cursadas muito mais ricas e alegres, com constantes trocas de informações, conhecimento, experiências profissionais e pessoais.

RESUMO

O Sistema Tributário Nacional é sabidamente complexo e litigioso e impõe elevados custos de conformidade aos Contribuintes, o que explica, em grande medida, a característica adversarial e de desconfiança mútua da relação Fisco-Contribuinte. Tudo isso, somado aos baixos índices de recuperação do crédito tributário do modelo repressivo de cobrança, agravando a crise financeira de grande parte das Unidades da Federação, aponta para a necessidade de se repensar toda essa estrutura tributária, em busca de maior eficiência na gestão da coisa pública e de melhoria do ambiente de negócios. Neste ponto se insere o tema deste estudo, o *compliance* tributário cooperativo, que representa um movimento de aproximação entre a Administração Tributária e o Contribuinte, com o objetivo de, atuando até mesmo preventivamente, estimular o adimplemento voluntário de obrigações fiscais, por meio de elevado nível de transparência em troca de segurança jurídica e certeza tributária. A metodologia aplicada no trabalho foi a exploratória, com foco em pesquisa bibliográfica, jurisprudência, relatórios e estudos da OCDE, de órgãos e entidades públicas, da sociedade civil e da Academia a respeito do modelo tributário brasileiro, em especial dos mecanismos de cobrança tributária e sobre o relacionamento entre Fisco e Contribuinte. O trabalho foi estruturado em três capítulos. O primeiro traz a conceituação do *compliance* tributário propriamente dito, a explanação de *compliance* e de governança corporativa, abordando o cenário atual da relação Fisco-Contribuinte e a denominada Administração 4.0. O segundo apresenta o *compliance* tributário cooperativo, tratando das recomendações propostas pela OCDE e, com maiores detalhes, dos programas de cooperação propriamente ditos. O terceiro analisa o Projeto de Lei nº 15, de 2024, que tramita no Congresso Nacional, com propostas de natureza cooperativa, para, ao final, apontar as vantagens do modelo, os desafios para sua implementação, além de aspectos polêmicos que devem ser enfrentados. Como conclusão, constatou-se que o modelo, embora possa ser uma ferramenta para garantir maior eficiência ao Fisco e melhora do ambiente de negócios, entre outras vantagens, envolve custos de implementação e depende fundamentalmente de severa mudança cultural das partes envolvidas, podendo não se mostrar vantajoso tanto a Contribuintes quanto a administrações tributárias.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. *Compliance* tributário cooperativo. Relação Fisco-Contribuinte. Transparência. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The National Tax System is known to be complex and litigious, imposing high compliance costs on taxpayers, which largely explains the adversarial and mutual distrust characteristic of the Tax Administrations-Taxpayer relationship. All this, added to the low recovery rates of tax credit from the repressive collection model, worsening the financial crisis in a large part of the Federation Units, points to the need to rethink this entire tax structure, in search of greater efficiency in management of public affairs and improving the business environment. At this point, the theme of this study is inserted, which is cooperative tax compliance, which represents a movement towards rapprochement between the Tax Administration and the Taxpayer, with the aim of, even acting preventively, encouraging voluntary tax compliance, through a high level of transparency in exchange for legal security and tax certainty. The methodology applied in the work was exploratory, focusing on bibliographical research, jurisprudence, reports and studies from the OECD, public bodies and entities, civil society and the Academy regarding the Brazilian tax model, especially tax collection mechanisms and the relationship between Tax Authorities and Taxpayers. The work was structured into three chapters. The first brings the conceptualization of tax compliance itself, the explanation of compliance and corporate governance, addressing the current scenario of the Tax Administration-Taxpayer relationship and the so-called Administration 4.0. The second presents the cooperative tax compliance, dealing with the recommendations proposed by the OECD and, in greater detail, the cooperation programs themselves. The third analyzes Bill nº 15, of 2024, which is currently under discussion in the National Congress, with proposals of a cooperative nature, to, in the end, point out the advantages of the model, the challenges for its implementation, in addition to controversial aspects that must be faced. In conclusion, it was found that the model, although it can be a tool to guarantee greater efficiency for the Tax Authorities and improve the business environment, among other advantages, involves implementation costs and fundamentally depends on severe cultural change on parties involved, and may not be advantageous to all taxpayers or tax administrations.

Palavras-chave: National Tax System. Cooperative tax compliance. Tax Administrations-Taxpayer relationship. Transparency. Legal Security.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AATT	Administração Tributária
BEPS	Plano de Ação de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CATA	Associação de Administrações Tributárias da Commonwealth
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EC	Comissão Europeia
FENAFISCO	Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
FMI	Fundo Monetário Internacional
FTA	<i>Forum on Tax Administration</i>
GTPC	Centro de Política Fiscal Global
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
ICC	Câmara Internacional de Comércio
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFA	International Fiscal Association
INSPER	Instituto de Ensino e Pesquisa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRAS	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>
ISS	Imposto Sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado

OMA	Organização Mundial das Aduanas
PCC	Programa de <i>Compliance</i> Cooperativo
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PL	Projeto de Lei
PRC	Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
SAFE	<i>WCO SAFE Framework of Standards</i>
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO	17
2.1 Noções de <i>compliance</i> e governança corporativa.....	20
2.2 <i>Compliance</i> tributário e relação Fisco-Contribuinte.....	30
2.3 <i>Compliance</i> tributário e Administração Tributária 4.0	39
2.3.1 Aplicação das ferramentas digitais ao <i>compliance</i> tributário	41
2.3.2 As ferramentas digitais e as estratégias de fiscalização.....	44
2.3.3 Os desafios do uso de ferramentas digitais.....	47
2.3.4 As vantagens e facilidades proporcionadas pelo uso de ferramentas digitais.....	49
3. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO	52
3.1 Motivação, origens e noções do <i>compliance</i> tributário cooperativo.....	53
3.2 <i>Compliance</i> tributário cooperativo no âmbito da OCDE	63
3.3 Os programas de <i>compliance</i> tributário cooperativo	70
3.3.1 Programas de <i>compliance</i> tributário cooperativo ou programas de estímulo à conformidade tributária?	77
4. PROGRAMAS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO: EXPERIÊNCIAS E IMPLICAÇÕES	80
4.1 O Projeto de Lei nº 15, de 2024, e suas medidas de cooperação tributária	81
4.2 Vantagens da implementação dos modelos de cooperação	90
4.3 Aspectos polêmicos.....	97
4.3.1 Da (des)necessidade de lei para instituição dos programas de <i>compliance</i> tributário cooperativo	98
4.3.2 O princípio da isonomia e os programas de <i>compliance</i> tributário cooperativo.....	104
4.3.3 A transparência e os limites do uso das informações do Contribuinte pela Administração Tributária.....	110
4.4 As principais dificuldades envolvidas na implementação dos modelos de cooperação	114
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	120
REFERÊNCIAS	127
ANEXO A - EMENDA AO PL Nº 15, DE 2024	137

1. INTRODUÇÃO

Situação muito usual nos tempos atuais é a preocupação, tanto da população quanto de governantes, em quaisquer das esferas de Poder, quanto à saúde das contas públicas, assim como em relação à má qualidade do ambiente de negócios no Brasil, o que impõe grandes dificuldades aos atores econômicos.

Já houve outros momentos de crise econômica, como em 2008 e 2014, e não se pode desconsiderar o fato de que o estado de emergência sanitária¹ causado pela pandemia de COVID-19² evidenciou e acentuou ainda mais essas dificuldades (Ferreira Júnior; Santa Rita, 2020, p. 462). Todavia, em grande medida, a responsabilidade por este cenário pode ser imputada ao Sistema Tributário Nacional, o qual, entre vários outros problemas, é extremamente complexo, com profusão de normas³ (IBPT, 2021), o que estimula a litigiosidade, impondo elevados custos aos Contribuintes e aos entes federados. Estudo do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) (2020, p. 6) retrata bem a questão, ao demonstrar que o contencioso tributário brasileiro, administrativo e judicial, chegou a R\$ 5,44 trilhões em 2019 ou, em termos percentuais, 75% do Produto Interno Bruto (PIB).

Quanto a esse ponto, pesquisa apresentada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), realizada pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER, 2022, p. 19), aponta, ainda que de maneira preliminar, relação inversa de proporcionalidade entre a quantidade de litígios judiciais tributários e o uso de meios alternativos/adequados para solução de conflitos, o que explicaria, mesmo que em parte, os elevados números do contencioso judicial tributário, considerando o ainda incipiente estágio de desenvolvimento e aplicação dos citados mecanismos consensuais neste campo. Da mesma forma, o estudo aponta a falta de transparência da Administração Tributária, o reduzido número de regras que estimulem uma relação cooperativa entre Fisco e Contribuinte, assim como o baixo número de medidas prévias à execução judicial para satisfação da obrigação tributária, como outros fatores que potencializam o mesmo problema (INSPER, 2022, p. 20).

¹ A União, por meio da Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020, do Ministério da Saúde, declarou “Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV)” (Brasil, 2020).

² COVID-19 é a doença causada pelo coronavírus SARS-CoV-2, segundo informações disponíveis no sítio da Organização Mundial da Saúde. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/topicos/coronavirus/doenca-causada-pelo-novo-coronavirus-covid-19>. Acesso em: 13 maio 2024.

³ Estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2022), divulgado em outubro de 2022, aponta que a quantidade de normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição de 1988 é de 466.561, sendo 38.540 federais, 154.030 estaduais e 273.991 municipais. O estudo constatou, ainda, que apenas 32.460 estavam em vigor em 30/09/2022 (6,96%).

Todos esses dados apontam para a necessidade de se repensar o modelo tributário brasileiro (Vitalis, 2019, p. 2), marcado por um caráter adversarial e de desconfiança entre Fisco e Contribuinte. Um sistema cooperativo, com participação da sociedade (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 175), e que poderia trazer mais justiça fiscal e eficiência, inclusive sob o ponto de vista do ambiente concorrencial (Vitalis, 2019, p. 2), surge como uma alternativa e já se percebe, especialmente com relação aos instrumentos de consensualidade, um crescente interesse das Administrações Tributárias (INSPER, 2022, p. 19).

Nesse sentido, alguns mecanismos de cooperação, cuja aplicação é foco do presente trabalho, são vislumbrados, como programas de conformidade tributária, com classificação de Contribuintes e premiação pela regularidade, facilitação do cumprimento de obrigações tributárias e incentivo à autorregularização (INSPER, 2022, p. 20). Sob o prisma da Administração Tributária, menciona-se a orientação ativa, a comunicação rápida e eficiente, além da transparência ativa quanto a procedimentos e medidas a serem implementadas ou quanto a entendimentos do Fisco a respeito de matérias controvertidas (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 193).

Ponto que exige detida reflexão, contudo, refere-se aos benefícios que tais mecanismos podem trazer à Administração Tributária e ao ambiente de negócios. Desse modo, o problema de pesquisa a ser respondido neste estudo é: Quais são as vantagens da instituição dos programas de *compliance* tributário cooperativo, assim como as principais dificuldades para sua implementação?

É mister esclarecer que o *compliance* tributário deve ser entendido como as ações destinadas a “assegurar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos Contribuintes e garantir a conformidade das empresas com as normas tributárias” (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 183).

O *compliance* tributário cooperativo, por seu turno, representa o movimento de aproximação entre a Administração Tributária e o Contribuinte, com o objetivo de, atuando até mesmo preventivamente, estimular o adimplemento voluntário e o cumprimento de obrigações fiscais, por meio da exigência de elevado nível de transparência por parte dos Contribuintes, em troca de segurança jurídica e certeza tributária, lançando mão de instrumentos, como sanções premiais aos Contribuintes em conformidade, que podem variar desde a disponibilização de canais de atendimento preferencial a regimes simplificados de tributação (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 190 e 195). Trata-se de uma relação mais cooperativa e menos adversarial, que se afasta do modelo de comando e controle e se aproxima de um modelo de regulação mais flexível, menos hierárquico e menos prescritivo (Vitalis, 2019, p. 14).

A complexidade dos problemas contemporâneos exige diálogo entre as partes envolvidas. As ferramentas tradicionais de repressão e punição utilizadas pelas Administrações Tributárias não têm se mostrado eficientes (Goularti; Messias, 2021, p. 2). Com efeito, a potencial solução passa pela “reconstrução de uma relação de confiança entre Fisco e contribuintes”, usando a expressão do Professor Sergio André Rocha (2018, p. 519). Uma “mudança cultural, de ambos os lados”, parece ser essencial (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 192).

Não se propõe a eliminação do sistema punitivo, mas este passaria a ser aplicado em casos mais extremos, até para preservar a confiança no sistema, que seria pautado na solidariedade e na colaboração (Vitalis, 2019, p. 14). O uso exclusivo de sanções punitivas indistintamente a todos os Contribuintes pode não necessariamente gerar incremento de conformidade. Ao revés, pode estimular a sonegação (Vitalis, 2019, p. 14), na medida em que muitos Contribuintes, sabedores das limitações de recursos humanos e materiais da Administração Tributária e da falta de diálogo entre as partes, passem a adotar, a partir de uma avaliação de custo-benefício, estratégias de ocultação de informações e, conseqüentemente, do fato gerador do tributo.

Como forma de delimitar no tempo e no espaço a pesquisa, o que se pretende é, a partir da investigação das recomendações e das práticas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com especial enfoque no relatório sobre o tema publicado em 2013⁴, no Fórum sobre Administração Fiscal (*Forum on Tax Administration (FTA)*)⁵, analisar os benefícios que o modelo pode trazer à Administração Tributária, assim como as principais dificuldades para sua implementação. A consulta à produção acadêmica nacional sobre o *compliance* cooperativo tributário, assim como a investigação de modelos (ou propostas) eventualmente aplicados por Unidades da Federação, também fará parte do trabalho. Registre-se, outrossim, que a formação acadêmica do autor deste trabalho e, em especial sua experiência profissional como Auditor-Fiscal da Receita do Distrito Federal, há mais de vinte anos, servirá como importante vetor para a realização das pesquisas, as quais, pelos mesmos motivos, apresentarão abordagens e conclusões, primordialmente, sob a perspectiva da Administração Tributária.

⁴ O relatório denominado *Co-operative Compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance* foi publicado em 29 de julho de 2013 (OCDE, 2013).

⁵ O FTA, que foi criado, em 2002, na OCDE, é um fórum no qual as administrações tributárias compartilham conhecimento, realizam pesquisas e desenvolvem novas ideias para aprimorar as administrações tributárias ao redor do mundo. Informação disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>. Acesso em: 28 set. 2023.

O estímulo ao *compliance* tributário e, conseqüentemente, ao adimplemento voluntário de obrigações fiscais tem potencial para reduzir o crescimento do estoque da dívida tributária dos Estados e a litigiosidade do sistema, abrindo espaço para o aumento da arrecadação, elevando, assim, a capacidade de implementação de políticas públicas (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 190). Considerando que a tributação está intimamente relacionada à efetivação de direitos fundamentais (Faria; González, 2023, p. 10) e que os meios contenciosos ou forçados de recuperação das dívidas tributárias têm se mostrado ineficientes⁶, o estudo mais aprofundado e cuidadoso desta promissora alternativa de aproximação entre Fisco e Contribuinte para incremento dos recursos à disposição do Estado releva-se de suma importância, o que denota a relevância deste trabalho.

A partir da resposta ao problema de pesquisa apresentado, busca-se a comprovação, ao menos, da seguinte hipótese: há diversas vantagens decorrentes da instituição dos programas de *compliance* tributário cooperativo e, considerando as dificuldades e custos envolvidos na sua implementação, especialmente a forte mudança cultural, esse modelo se revela mais apropriado aos grandes Contribuintes, podendo não se mostrar viável em determinados cenários.

Assim, o estudo que ora se inicia tem por objetivo mais amplo investigar os contornos do *compliance* tributário cooperativo. De forma mais específica, busca-se estudar as recomendações sobre o tema propostas pela OCDE, bem como o papel da tecnologia como ferramenta de cooperação. Ainda como objetivo específico, pretende-se, a partir da investigação de eventuais propostas legislativas, detalhar os pilares e características principais dos programas dessa natureza, apontando a distinção em relação aos programas meramente de estímulo à conformidade tributária, a fim de analisar as suas vantagens e as principais dificuldades para sua implementação.

Espera-se, outrossim, mais do que explorar a temática do *compliance* tributário cooperativo, que se apresenta de forma ainda incipiente no Brasil, ao menos em termos de efetiva aplicação pelas Administrações Tributárias, despertar o debate e estimular novas pesquisas sobre um tema que pode se revelar, no futuro próximo, como fundamental alternativa para saneamento das finanças públicas e melhoria do ambiente de negócios. Afinal, considerando a já apontada baixa efetividade dos tradicionais mecanismos de cobrança, a segurança jurídica, a previsibilidade de arrecadação, o aumento dos índices de adimplemento

⁶ Estudo realizado pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital aponta que o estoque da dívida ativa tributária dos Estados, no período entre 2015 e 2019, aumentou em 31,40%, chegando ao valor de R\$ 896,2 bilhões. No período de 2014 a 2017, a taxa média de recuperação da dívida ativa estadual é de 0,62% (Goularti; Messias, 2021).

voluntário e a redução de litígios esperados com a implementação de programas de cooperação configuram um cenário mais do que desejável.

Com efeito, o estudo e aprofundamento do tema, exposição de seus contornos e potenciais vantagens, revela-se bastante salutar, na medida em que o sucesso de programas de *compliance* tributário cooperativo passa necessariamente pelo efetivo empenho da Administração Tributária na mudança de cultura da própria Instituição e de seus agentes. Da parte dos Contribuintes, passa pelo estabelecimento, igualmente de maneira efetiva, de mecanismos de controle interno e de boas práticas de governança, como medida fundamental para construção de uma relação de confiança com o Estado (Almeida, 2021, p. 79).

A metodologia a ser aplicada no trabalho é a exploratória, com foco em pesquisa bibliográfica, incluindo relatórios e estudos da OCDE, de órgãos e entidades públicas, da sociedade civil e da Academia a respeito do modelo tributário brasileiro, em especial dos mecanismos de cobrança tributária e sobre o relacionamento entre Fisco e Contribuinte. Será utilizada, ainda, a pesquisa documental, por meio de consulta direta a normas sobre programas de *compliance* tributário editadas por outras unidades da Federação, além de eventuais proposições legislativas ainda em tramitação. O problema de pesquisa, que se insere na linha de pesquisa de Direito Tributário e Finanças Públicas, conduz a uma metodologia descritiva, para retratar o estado de desenvolvimento do tema, especialmente, no Brasil. Ademais, a abordagem será qualitativa e de natureza aplicada, na medida em que se busca investigar os benefícios e riscos da implementação do modelo objeto do estudo. Como proposta de intervenção, é apresentada uma proposta de Emenda ao Projeto de Lei nº 15, de 2024, que tramita no Congresso Nacional, para instituição de programas de conformidade tributária e aduaneira na esfera Federal.

O trabalho será estruturado em três capítulos, a partir dos quais se espera construir argumentos suficientes para obtenção de resposta ao problema de pesquisa e confirmação, ou não, da hipótese apresentada. O primeiro deles será dedicado à conceituação do *compliance* tributário propriamente dito, passando pela explanação de *compliance* e de governança corporativa, abordando o cenário atual da relação Fisco-Contribuinte e as mudanças necessárias para implementação de um ambiente mais propício às ideias do *compliance* tributário cooperativo, além da denominada Administração 4.0, marcada pelo uso da tecnologia. O segundo apresentará o *compliance* tributário cooperativo, tratando das recomendações propostas pela OCDE e dos programas de cooperação propriamente ditos. O último analisará o Projeto de Lei nº 15, de 2024, que tramita no Congresso Nacional, com propostas de natureza

cooperativa, para, ao final, apontar as vantagens do modelo, os principais desafios para sua implementação, além de aspectos polêmicos que devem ser enfrentados.

2. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

O Sistema Tributário Nacional, ainda que tenha se mostrado minimamente adequado ao período em que foi gestado, na década de 1960, é atualmente alvo de severas críticas, boa parte delas acertadas. Os problemas vão desde o próprio modelo federativo brasileiro – o qual, além de anômalo, pela inclusão dos municípios como entes federativos (Bulus, 2005) e com distribuição desequilibrada de recursos (Alexandre, 2020) – a questões mais específicas, como não cumulatividade deficiente e prodigalidade na concessão de benefícios fiscais, gerando complexidade ao modelo.

Merecem destaque, para os fins do presente estudo, entre os problemas ou defeitos atribuídos ao modelo tributário nacional, a falta de transparência, o alto grau de litigiosidade, os baixos índices de recuperação de crédito e a ineficiência.

A falta de transparência, apontada em já mencionado estudo do INSPER (2022), decorre em grande parte da complexidade do modelo tributário, gerador de dificuldades na própria atividade de apuração de tributos a pagar, considerando a vasta gama de alíquotas, de benefícios fiscais, de regimes de apuração, entre outros. Essa característica, aliada à grande quantidade de normas tributárias, provenientes das três esferas da Federação⁷, potencializa a litigiosidade.

Ademais, a escassez de recursos, especialmente dos municípios menores (embora se verifique, em alguma medida, na maioria das Administrações Tributárias), que dependem fortemente das repartições constitucionais de receita, apresenta-se como fator que dificulta os necessários investimentos por parte do Fisco, laborando, assim, para aumentar os níveis de ineficiência.

Todos esses fatores contribuem para a construção – e manutenção – de uma relação de desconfiança entre Fisco e Contribuinte. Uma relação adversarial, baseada na repressão e controle, que tem se mostrado ineficiente, como se pode perceber pelos baixíssimos índices de recuperação de crédito tributário. Estudo realizado pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), que aponta o crescimento do estoque da dívida ativa estadual, assim como o seu baixo índice de recuperação (Goularti; Messias, 2021).

⁷ Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2022), a quantidade de normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição de 1988 é de 466.561, sendo 38.540 federais, 154.030 estaduais e 273.991 municipais, restando apenas 32.460 em vigor em 30/09/2022 (6,96%).

Da mesma forma, essa relação de desconfiança pode ser verificada entre os próprios entes da Federação. Conquanto o modelo constitucional de repartição de competências legislativas em matéria tributária configure o que a doutrina costuma denominar federalismo de cooperação (ALVES, 2019), o que se verifica, na prática, é a tão falada guerra fiscal, marcada por competição entre os Entes subnacionais, notadamente em virtude da necessidade de incessante busca por novas fontes de receita, com o uso desenfreado de benefícios fiscais, impactando negativamente o desenvolvimento econômico e social do país (Oliveira, 2022a).

É preciso, então, repensar o modelo tributário brasileiro. A “reconstrução da confiança na relação Fisco-Contribuinte”, valendo-se de expressão do Professor Sergio André Rocha (2018, p. 519), revela-se como um caminho a ser trilhado.

Inevitável, diante do exposto, uma menção à recém aprovada reforma tributária, por meio da promulgação da Emenda nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que alterou de forma bastante significativa o Sistema Tributário Nacional. Isso porque diversos dos problemas acima relatados foram considerados em todo o processo de sua elaboração e aprovação no Congresso Nacional e, com sua vigência a partir dos próximos anos, espera-se a mitigação de muitos deles e, com isso, algum ganho de eficiência em todo o sistema. Um dos principais pilares da Reforma Tributária, a unificação de tributos incidentes sobre o consumo⁸, aliada à homogeneidade de alíquotas⁹, o cálculo do imposto “por fora”¹⁰ e o maior controle sobre a concessão de benefícios fiscais¹¹, pode reduzir a sua complexidade. Fica a crítica, contudo, de que o elevado número de exceções às regras de concessão de benefícios fiscais e de alíquotas pode impactar negativamente o potencial que a Reforma Tributária tem para tornar o sistema mais simples e reduzir a litigiosidade entre Contribuintes e Fisco.

Ainda sobre a relação entre Fisco e Contribuinte, especialmente entre entes da Federação, espera-se que a Reforma Tributária em tela, ao prever a cobrança do IBS no destino,

⁸ A Reforma Tributária recentemente aprovada prevê a extinção do PIS/PASEP, COFINS e IPI, de competência da União, do ICMS e do ISS, de competência estadual e municipal, respectivamente, com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e do Imposto sobre Bens e Serviços, de competência dos Estados e Municípios. Além da criação do Imposto Seletivo, sob responsabilidade da União (Brasil, 2023).

⁹ Nos termos do art. 156-A, § 1, incisos V e VI, da Constituição Federal, o IBS terá a mesma alíquota para todos os bens e serviços, embora cada ente possa fixar a sua alíquota por legislação própria. Ressalve-se, contudo, que há na própria Constituição a previsão de alíquotas reduzidas, para até zero, como no caso da Cesta Básica Nacional de Alimentos, prevista no art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

¹⁰ Em oposição ao cálculo do imposto “por dentro”, a metodologia de cálculo “por fora”, prevista no art. 156-A, § 1, inciso IX, da Constituição Federal, prevê que o valor do imposto não integra sua base de cálculo, facilitando a identificação do montante do tributo, garantindo maior transparência na tributação.

¹¹ Nos termos do art. 156-A, § 1, inciso X, da Constituição Federal, o IBS não será objeto de “de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas” na própria Constituição (Brasil, 2023).

nos termos do art. 156-A, § 1º, inciso VII, da Constituição Federal, reduza significativamente, quiçá elimine, a tão falada guerra fiscal, uma vez que o produto do imposto será destinado ao ente onde ocorrer o consumo, e não onde ocorre a produção, como se verifica na sistemática de tributação pelo ICMS. Ademais, muito além da expressa previsão do princípio da cooperação, que ganhou assento constitucional com o acréscimo do § 3º ao art. 145 da Constituição Federal pela Reforma, espera-se que o novo modelo seja pautado por uma atuação efetivamente colaborativa entre os entes da Federação, assim como entre Administração Tributária e Contribuintes. Registre-se, ainda, que o mencionado dispositivo traz, igualmente, previsão expressa dos princípios da simplicidade, da transparência, tão caros ao modelo de *compliance* cooperativo, objeto do presente estudo.

Nesta linha segue a conclusão de estudos sobre o tema, como se constata no trecho abaixo reproduzido:

A constitucionalização da cooperação tributária, como um dos princípios que passa a figurar explicitamente no rol das diretrizes do Sistema Tributário Nacional, a partir do advento da Emenda Constitucional n. 132/2023, constitui uma indicação clara do legislador de que as regras, as normas e os postulados tributários devem ser interpretados e aplicados em consonância com uma visão colaborativa. O novo § 3º do art. 145 da Constituição Federal, ao consagrar o princípio da cooperação tributária, demonstra que é necessário abandonar práticas isoladas, para dar lugar a condutas integradas e participativas dos sujeitos tributários (Santos, 2024, p. 525).

Ainda sobre o princípio da cooperação, antes mesmo de sua expressa previsão na Constituição, já se defendia a incidência, sobre o Direito Tributário, de princípios típicos do Estado Constitucional de Direito, como solidariedade e fraternidade, que buscam a mudança da relação jurídica entre Fisco e Contribuinte para um modelo mais colaborativo e menos vertical, na linha do defendido neste trabalho (Porto, 2015, p. 91). De forma enfática, Porto já entendia “os deveres de colaboração, cooperação e proteção como passíveis de apropriação e aplicação pelo Direito Tributário brasileiro na vigência da Constituição de 1988” (Porto, 2015, p. 16). Para ele, na hodierna ordem constitucional, aproximando-se do verificado nas relações privadas, na relação jurídico-tributária deve estar presente o ideal de colaboração, boa-fé e de cumprimento dos deveres recíprocos de forma espontânea. O trecho a seguir é bastante elucidativo:

Parte-se da premissa que o cidadão deve voluntariamente cumprir suas obrigações tributárias, independentemente de qualquer atividade fiscalizatória

estatal. Trata-se de uma compreensão do verdadeiro sentido da cidadania, revelando elevado grau de civilidade (Porto, 2015, p. 102).

Logo, voltando as atenções ao tema do *compliance* tributário cooperativo, pode-se dizer que, com a promulgação da Reforma Tributária, em 2023, os programas de cooperação ganharam fundamento constitucional expresso, revelando uma iniciativa do legislador constituinte de estimular a aproximação entre Fisco e Contribuinte, em busca de maior eficiência, por meio de atuação colaborativa, para atingimento do interesse maior da coletividade.

Neste cenário de problemas no modelo federativo e, conseqüentemente, tributário brasileiro, com a aprovação da Reforma Tributária, o estímulo à conformidade tributária ganha ainda mais relevo, tendo os programas de conformidade cooperativa se mostrado como uma importante alternativa nesse sentido. Todavia, há que se pontuar que os problemas não se limitam à seara tributária. Os variados incidentes de corrupção na gestão da coisa pública, com participação de diversos segmentos da iniciativa privada, impulsionaram o desenvolvimento de mais rigorosos sistemas de *compliance* e governança corporativa, considerando que os reflexos dessas situações geram conseqüências sobre o ambiente de negócios como um todo. O que se pretende demonstrar é que a conformidade tributária é parte do que se arrisca denominar de movimento em prol da boa governança corporativa, seja no setor privado, seja no setor público, com o objetivo de resgatar a credibilidade do próprio aparato estatal, assim como de grandes corporações, com o fim de gerar receitas ao Estado e garantir maior nível de competitividade às empresas brasileiras.

Assim, este capítulo será dedicado à apresentação dos conceitos de governança e *compliance* e, a partir deles, à abordagem do *compliance* tributário, das ferramentas utilizadas pela Administração Tributária com esse fim, com um enfoque especial a respeito dos programas de *compliance* cooperativo, segundo as recomendações e modelos apresentados pela OCDE e pela literatura.

2.1 Noções de *compliance* e governança corporativa

A complexidade das relações sociais e empresariais vem crescendo de forma bastante intensa, fenômeno que se iniciou no final do Século XIX e veio ganhando corpo no decorrer do Século XX, o que passou a exigir estrutura diferenciada dos atores econômicos, considerando o dinamismo do mercado, as exigências dos consumidores e o elevado nível de competitividade

nos diversos setores econômicos. Com isso, a forma como os negócios são conduzidos passou a ganhar maior importância, assim como o processo de tomada de decisão (Aguiar, 2015, p. 29).

De forma mais detalhada, a necessidade das regras de governança começou a ser sentida a partir do momento em que, com a citada elevação do nível de complexidade da sociedade, do mercado e da economia, os próprios negócios ou empreendimentos passaram a se tornar mais elaborados e estruturados, emergindo a importância de maior profissionalização e organização para melhora de performance e eficiência em sua atuação. Com isso, gestores de negócios começaram a ser requisitados em muitas empresas, fazendo com que surgisse um novo personagem, qual seja, o do administrador não proprietário. Ademais, nota-se, ainda, que a propriedade, com a admissão de sócios não fundadores ou com a abertura de capital, passou a ficar dispersa, assim como muitos dos processos e decisões essenciais ao funcionamento do empreendimento, resultando no que se costuma denominar de relacionamento de agência (Aguiar, 2015, p. 32).

É, então, nessa dispersão da propriedade no interior da organização que surge o tema da governança – especialmente com o crescimento da importância do sistema financeiro e do mercado de capitais, nos Estados Unidos da América, da década de 1930, após a grande crise – e a mudança do modelo empresarial, que deixou de ser familiar, em que os proprietários, ou seus familiares, tomavam as principais decisões, para contar com diversos sócios ou mesmo com gestores profissionais. Como estes atores, em diversos momentos, tenderiam a entrar em conflito, por divergência de atuação ou de entendimentos, surgiu a necessidade de se criar medidas de “monitoramento, controle e ampla divulgação de informações”, o que mais tarde passou a ser entendido como governança corporativa (CVM, 2014, p. 159).

Em suma, a dispersão da propriedade das corporações fez surgir o denominado relacionamento de agência, o que, considerando os eventuais conflitos de entendimento entre os *stakeholders*, como proprietários fundadores, sócios e gestores profissionais, desencadeou o que se costuma denominar de conflito de agência, que pode ser conceituado como “a possibilidade de divergência de interesses entre acionistas e gestores, onde um tenta tirar vantagens do outro de uma mesma situação” (Nassiff; Souza, 2013, p. 2).

Logo, pode-se dizer que a governança corporativa, como sinônimo de boas práticas de gestão, revelou-se como uma consequência natural do crescimento dos negócios, da necessidade de profissionalização, para atração de investimentos para fazer frente às novas exigências do mercado e da sociedade (Aguiar, 2015, p. 32). É natural que os investidores, para a realização de aportes financeiros, de qualquer monta, queiram ter conhecimento da estrutura

organizacional e tenham confiança no seu bom funcionamento. Regras claras e transparentes, buscando evitar o já mencionado conflito de agência e a prevalência de interesses pessoais sobre os da corporação, de modo a potencializar o negócio, são de suma importância para o negócio.

A OCDE, em seu estudo denominado “Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades”¹², esclarece que a governança gera benefícios não só para a própria empresa, mas para o funcionamento do mercado como um todo, melhorando a eficiência e o crescimento da economia, assim como conferindo maior grau de confiabilidade às corporações e, igualmente, a todo o mercado regulado (OCDE, 2004, p. 11).

O conceito de governança, propriamente dito, está intimamente ligado à necessidade de aprimoramento e desenvolvimento do processo decisório e de robustecimento da estrutura organizacional. Note-se que o termo governança, pela sua própria etimologia, está relacionado à noção de administração, de governo (Bueno, 2016, p. 411). Aguiar (2015, p. 30) esclarece que a expressão governança “passou a ser adotada de forma corrente no Brasil e foi incorporada ao jargão corporativo a partir do termo “governance” difundido na língua inglesa e utilizado tanto para designar temas próprios da esfera privada como pública”¹³.

Com efeito, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao cuidar do tema, evidencia que a adoção de boas práticas de governança está relacionada aos princípios da transparência, da equidade e da prestação de contas, ao estabelecer regras para uma tomada de decisão mais segura e evitar desvios de conduta, o que, ao final e ao cabo, proporciona a elevação dos níveis de confiança na corporação e, por vezes, em seu valor de mercado, criando ambiente mais propício para investimentos de maior monta (CVM, 2002, p. 1).

Tamanho a importância conferida em âmbito nacional à governança corporativa que, em 27 de novembro de 1995, foi criado pela sociedade civil o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), o qual contempla, entre seus objetivos, além de gerar e disseminar conhecimento sobre o tema, “influenciar os mais diversos agentes na adoção das melhores

¹² “Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades foram inicialmente desenvolvidos em resposta a um apelo dos ministros do Conselho da OCDE, reunido em 27 e 28 de Abril de 1998, no sentido da criação, em conjunto com os governos nacionais, outras organizações internacionais relevantes e o sector privado, de um conjunto de normas e orientações relativas ao governo das sociedades” (OCDE, 2004, p. 9) e, após sua aprovação pela OCDE, em 1999, “tornaram-se uma referência internacional para decisores políticos, investidores, sociedades e outros sujeitos com interesses relevantes em todo o mundo” (OCDE, 2004, p. 3).

¹³ Sobre a evolução histórica da governança corporativa no Brasil, recomenda-se a leitura da Dissertação de Mestrado *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial* (Aguiar, 2015).

práticas, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e, conseqüentemente, para uma sociedade melhor”¹⁴. Para o referido Instituto:

Governança corporativa é um sistema formado por princípio, regras, estruturas e processo pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral. Esse sistema baliza a atuação dos agentes de governança e demais indivíduos de uma organização na busca pelo equilíbrio entre os interesses de todas as partes, contribuindo positivamente para a sociedade e para o meio ambiente (IBGC, 2023, p. 16).

Oportuno destacar, ainda que de forma breve, considerando os objetivos do presente estudo, os princípios básicos da governança corporativa, que devem nortear qualquer tipo de corporação, orientando seus gestores, especialmente nas situações de lacuna legal ou normativa. Segundo o IBGC, os referidos princípios são a integridade, a transparência, a equidade, a responsabilização ou *accountability* e a sustentabilidade. O primeiro está relacionado a uma gestão pautada na ética, na lealdade e na coerência das decisões, preservando os interesses das partes envolvidas. Como o próprio nome indica, o segundo revela a importância de disponibilização de informações fidedignas, precisas e tempestivas, não se limitando a dados econômico-financeiros, mas incluindo também as temáticas sociais, ambientais, o que tende a estimular o desenvolvimento de confiança. A equidade, por sua vez, diz respeito a uma atuação justa da corporação em face de seus sócios e demais partes interessadas, levando em consideração a situação particular de cada um. Já a *accountability* refere-se à prestação de contas pelo gestor e à real possibilidade de sua responsabilização individual por suas decisões. E, finalmente, a sustentabilidade ressalta a viabilidade da organização em um ambiente de “interdependência com os ecossistemas social, econômico e ambiental”, realçando a sua responsabilidade perante a sociedade (IBGC, 2023, p. 19).

Tendo em vista a temática envolvida nesta pesquisa, é mister relacionar os aludidos princípios com o que se pode denominar de governança corporativa tributária, a qual se refere aos controles necessários ao adequado cumprimento das obrigações fiscais, à inclusão das questões tributárias no planejamento estratégico da empresa, alcançando as relações internas com os mais diversos órgãos de gestão (Aguilar, 2015, p. 59) e com a Administração Tributária,

¹⁴ O IBGC é considerado um *think tank* da governança corporativa, uma rede colaborativa de ideias dedicada a explorar temas e questões importantes sobre governança e que impactam positivamente a sociedade. Informação disponível em: <https://www.ibgc.org.br/quemsomos>. Acesso em: 4 mar. 2024.

visando, ainda, a redução dos riscos e o incremento da eficiência. Dessa forma, a expressão pode ser assim conceituada:

Governança tributária pode ser definida, portanto, como sendo o conjunto de procedimentos de gestão empresarial calcado na experiência e competência profissional, discutido e validado através da análise personalizada de cada empresa ou entidade e realizado visando à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários (Viggiano, 2008, p. 259).

Aguiar (2015, p. 60-65) traz, ainda, interessantes considerações sobre a aplicação dos princípios gerais da governança corporativa à seara tributária¹⁵. Para o Autor, tais princípios remetem à necessidade de cumprimento tempestivo e adequado de obrigações fiscais, evitando autuações, aplicações de penalidades e eventuais abalos à reputação da empresa; à apresentação tempestiva e adequada de declarações, como as informações demandadas pelo Fisco; à importância de se buscar a justiça fiscal, especialmente na relação entre Fisco e Contribuinte; e, finalmente, à importância de responsabilização dos agentes que derem causa a injustificados inadimplementos de obrigações fiscais. E acrescenta, por sua conta, o princípio da eficiência, segundo o qual, não apenas sob o aspecto econômico-financeiro, deve-se buscar otimização dos recursos disponíveis para obtenção dos melhores resultados possíveis.

Ademais, é certo que as boas práticas de governança tributária passam pelo bom gerenciamento de riscos tributários, pois otimizam os recursos da empresa e buscam equilíbrio entre riscos e oportunidades; pela situação de conformidade tributária, por meio do atendimento às exigências da legislação tributária; e, ainda, principalmente interessante para os fins deste estudo, pelo bom relacionamento com a Administração Tributária, atuando com transparência, honestidade, com vistas a construir uma boa reputação e uma relação de confiança, de modo a reduzir seus custos de conformidade (Viggiano, 2008, p. 262).

Os princípios gerais de governança corporativa e, igualmente, os de governança tributária, adequadamente adotados e aplicados, acabam se convertendo em recomendações objetivas que, além de alinharem interesses, contribuem de forma determinante para a preservação da reputação corporativa e a geração de valor de forma sustentável (Aguiar, 2015, p. 47), assim como para o aumento da competitividade, da eficiência em busca de redução de carga tributária e da redução dos riscos tributários (Viggiano, 2008, p. 266). Há que se destacar, ainda, a importância para o mercado da aplicação das regras de governança (tributária ou não),

¹⁵ Para complementação e entendimentos diversos, recomenda-se a leitura da Tese de Doutorado *Governança tributária: estudo sobre os seus reflexos na evasão fiscal* (Carvalho, 2019).

que conta com o incentivo de organismos internacionais, como a OCDE, na medida em que fortalece as corporações e as Administrações Tributárias, ao criar ambiente salutar para investimentos e desenvolvimento econômico, além de promover transparência e segurança jurídica (Aguiar, 2015, p. 37).

Ainda sobre as boas práticas de governança, especificamente na seara tributária, vale reforçar que a sua aplicação, aliada ao aprimoramento da relação entre o Fisco e os Contribuintes, pode trazer benefícios para ambas as partes, reduzindo para estes os custos de conformidade e otimizando a fiscalização, para a Administração Tributária, considerando a possibilidade de melhor gestão de recursos (Aguiar, 2015, p. 37). Em última instância, ante a essencialidade dos tributos em uma sociedade organizada, em que se verifica o dever fundamental de contribuir para o funcionamento do Estado, os benefícios vertidos à Administração Tributária, e, conseqüentemente, à própria arrecadação tributária, são expandidos para toda a sociedade, desde os grandes grupos econômicos, que buscam redução de custos tributários, ao cidadão comum, que espera receber serviços públicos de qualidade. Os benefícios são muitos e para todas as partes envolvidas:

A adoção de práticas de governança tributária traz como benefícios imediatos, para o Estado, a redução do custo de fiscalização e o potencial de majoração da arrecadação e de uma política tributária mais adequada e eficiente. Em longo prazo, as mudanças culturais podem promover transformações sociais tais como maior engajamento da sociedade e das empresas na resolução das questões comuns ao País em função da conscientização voluntária sobre a necessidade de cumprir e fazer cumprir as leis, entre elas a tributária. A mudança no comportamento dos particulares (contribuintes) passa por uma mudança geral de paradigmas que pode propiciar um ciclo virtuoso em matéria de governança tributária, com benefícios gerais para o País (Aguiar, 2015, p. 157).

Todavia, importante pontuar que, embora seja a governança, nas palavras de Aguiar (2015, p. 150), uma “via de mão dupla”, há que se observar que cabe ao Estado se empenhar na adoção de medidas que estimulem essas boas práticas, especialmente direcionadas aos Contribuintes e, em última análise, à sociedade. Entre essas boas práticas de governança para estimular o bom relacionamento da Administração Tributária com o Contribuinte está até mesmo a elaboração de legislação de melhor qualidade, mais clara e objetiva (Aguiar, 2018, p. 156), assim como a melhor aplicação dos recursos arrecadados, incluindo a capacitação dos auditores fiscais e a valorização desses profissionais, por meio de remuneração condizente com suas responsabilidades e medidas de reconhecimento e recompensa pelo mérito em sua atuação.

Ademais, além da facilitação do *compliance*, com a prestação de serviços de qualidade ao Contribuinte, a Administração deve impor a conformidade, quando necessário, aplicando multas e juros em patamares razoáveis, mas que desestimulem postura de não *compliance* (Bird, 2010, p. 3).

Aguiar (2015, p. 44) esclarece, ainda, que “a tendência à valorização da transparência e de boas práticas de gestão parece ser irreversível, passando do estágio em que tais práticas seriam desejáveis, para um novo momento em que se tornam requisitos para várias finalidades”.

Nesse cenário, a Administração Tributária pode aproveitar o momento e fomentar essas medidas, estimulando o Contribuinte a profissionalizar suas atividades e, assim, compreender e aplicar a conformidade tributária, que se encontra entre aquelas boas práticas. Exemplo disso é a Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que, em seu art. 16, condicionou a concessão de isenção de Imposto de Renda sobre Alienação em Bolsa de Valores de Ações de Pequenas e Médias Empresas à adoção de práticas diferenciadas de governança corporativa, na relação entre a Bolsa de Valores e o emissor das ações. É possível perceber, assim, que a adoção de boas práticas de governança corporativa pode trazer benefícios às empresas e ser utilizada pelas Administrações Tributárias como critério de diferenciação entre Contribuintes (Aguiar, 2015, p. 43-44).

No entanto, é notória a complexidade do Sistema Tributário Nacional e, diante disso, igualmente reveste-se de consenso a dificuldade enfrentada pelos Contribuintes, inclusive as grandes corporações, para cumprimento de suas obrigações tributárias, acessórias e principais, de maneira tempestiva e em conformidade com o que determina a legislação. Logo, parece evidente que isso gera custos para os Contribuintes, o denominado custo de conformidade. Nesse particular, partindo da premissa de que os Contribuintes buscam reduzir seus custos e agir em acordo com a lei, os princípios de governança podem ser bastante úteis, pois possibilitam o direcionamento do foco à atividade fim (Aguiar, 2015, p. 50).

Desse modo, como forma de estimular e criar ambiente mais propício à implementação de boas práticas de governança, a simplificação do modelo tributário e das exigências fiscais se revela como medida de extrema importância, que contribuiria para a redução da litigiosidade do sistema, de forma global, o que, ao final e ao cabo, traria impacto positivo sobre as empresas, reduzindo o nível de insegurança jurídica tributária e, assim, os níveis de desconfiança e tensão relacionados à conformidade tributária (Aguiar, 2015, p. 161).

Mudando o foco para o *compliance*, propriamente dito, pode-se afirmar que “está relacionado a cumprir e fazer cumprir leis, regulamentos, normativos e diretrizes de padrões de conduta estabelecidos pelas corporações”, assim como “evitar, detectar e tratar qualquer desvio

ou inconformidade que possa ocorrer” (Aguiar, 2015, p. 99). O termo “*compliance*” deriva do verbo, em inglês, “*to comply*”, que significa obedecer, cumprir. Era entendido como estrito cumprimento do ordenamento jurídico, mas expandiu-se para outras áreas com o passar do tempo, como prevenção de corrupção, lavagem de dinheiro, segurança da informação, proteção de dados pessoais e outros (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 177).

Definição bastante simples e elucidativa é a de que o *compliance* constitui um “sistema de políticas e controles adotado pela empresa para impedir violações à legislação, bem como assegurar às autoridades a efetiva adoção de tais medidas” (Pereira, 2023, p. 25). Mais interessante é a conceituação trazida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, ao relacionar o *compliance* não apenas ao cumprimento de normas e regulamentos legais, mas a valores éticos, muitos deles expressos em códigos de conduta ou de boas práticas, assim como às justas expectativas da sociedade. E acrescenta o autor que o *compliance* é referido com frequência como programas de integridade, de conformidade ou de cumprimento (Barroso, 2018, p. 19).

Na seara tributária, o *compliance* está relacionado aos programas destinados ao cumprimento de obrigações tributárias e a garantir a condição de conformidade dos Contribuintes no que tange à legislação tributária. Em termos gerais, guarda relação com o cumprimento de obrigações tributárias acessórias e principais. O importante é compreender que o termo não se limita à conformidade tributária, embora, para o presente estudo, represente o enfoque principal. Com efeito, relevante destacar que o *compliance*, especialmente o tributário, irradia efeitos sobre outros aspectos das corporações, com destaque para a própria reputação, imagem perante a sociedade, como boa cumpridora de suas obrigações, conceito que vem ganhando importância como fator de competitividade no mercado (Aguiar, 2015, p. 16).

É verdade que muitos Contribuintes não têm condições de manter uma estrutura de *compliance* (ou mesmo de governança corporativa), mas o comportamento de conformidade, quando tratado com a devida importância, como dito, gera importantes resultados. Assim, seja valendo-se de eventual estrutura de controle interno, seja apenas aplicando os seus princípios para adequação à lei e demais normativos, o *compliance* é importante ferramenta a ser explorada pelas empresas. Ademais, é fácil perceber que o comportamento de *compliance* pode gerar impactos positivos sobre a imagem do Contribuinte perante o Fisco, considerando a necessidade de a Administração Tributária pautar suas ações por medidas de gestão de risco (Aguiar, 2015, p. 99).

Relacionando o *compliance* com a governança, pode-se afirmar que aqueles programas de integridade revelam-se como um dos principais mecanismos de boas práticas empresariais, na medida em que constituem uma ferramenta que busca garantir o cumprimento de normas,

de valores éticos, sociais e até mesmo ambientais, além de procedimentos internos da própria corporação, viabilizando maior transparência e contribuindo, ao final, não apenas para a redução de custos e incremento de competitividade no mercado, mas para a elevação dos níveis de credibilidade e reputação (Pereira, 2023, p. 26).

Há que se enfatizar que os programas de integridade, embora inicialmente desenhados e idealizados em um cenário nacional de multiplicidade de casos de fraudes e corrupção¹⁶, aplicam-se a diversas outras temáticas, como proteção de dados pessoais, direito do consumidor e, na parte que interessa ao presente estudo, à seara tributária, como política de controle e monitoramento do cumprimento de obrigações fiscais. Por vezes, tais programas se revelam como exigências do mercado, para promoção de segurança jurídica e condição para relacionamento comercial, mais do que uma obrigação legal. Contudo, há que se alertar para o fato de que os programas de integridade, para que produzam os efeitos benéficos correspondentes, precisam ser adotados como efetivas políticas das empresas, com seriedade, e não como meros elementos figurativos (Barroso, 2018).

Pelo lado da Administração Tributária, o *compliance* pode ser estimulado por meio de simplificação de obrigações, eliminação de obrigações acessórias desnecessárias, educação fiscal e capacitação de agentes do Fisco, com o objetivo de alimentar a confiança mútua, que se revela como pilar do paradigma do serviço¹⁷ (Aguiar, 2015, p. 158). Na mesma linha, somado ao exposto, a simplificação da legislação e a redução do número de alterações, importando na redução do custo de conformidade e do tempo gasto para cumprimento das obrigações fiscais, têm impacto direto na melhora da competitividade das empresas e, conseqüentemente, no crescimento econômico (Aguiar, 2015, p. 160).

Como se vê, é de suma importância que a conformidade tributária seja uma efetiva preocupação das corporações, devendo a sua busca ser efetivamente considerada entre as boas práticas de governança. Com efeito, o *Forum on Tax Administration (FTA)*¹⁸ da OCDE, como

¹⁶ A administração pública brasileira passou a implementar o *compliance*, impulsionado pelo clamor público relacionado aos escândalos de corrupção ocorridos neste século. A Lei n° 9.613, de 3 de março de 1998, que cuida dos crimes de lavagem de capitais, assim como a Resolução n° 2.554, de 24 de setembro de 1998, do Banco Central do Brasil, que cuida da implantação de sistemas de controles internos, são consideradas importantes marcos legislativos no surgimento e evolução do *compliance* no Brasil (Pereira, 2023, p. 26). No setor público, por sua vez, a Lei n° 12.846, de 1° de agosto de 2013, conhecida como Lei Anticorrupção, e a Lei n° 13.303, de 30 de junho de 2016, a chamada “Lei das Estatais”, são as mais citadas (Barroso, 2018).

¹⁷ O paradigma do serviço é aquele em que a Administração Tributária atua como facilitadora e prestadora de serviços ao Contribuinte, que passa a ser tratado como cliente. Em contraposição, mas sem o excluir, o tradicional paradigma do *enforcement* se apresenta como fator de grande influência no comportamento de *compliance* do Contribuinte (ALM; Torgler, 2012, p. 28).

¹⁸ O FTA, criado em 2002, é composto por 50 países membros e não membros da OCDE – entre eles o Brasil –, com o objetivo de promover compartilhamento de conhecimento, realização de pesquisas e

explica Lamadrid (2018, p.98), já em 2012, por meio da Declaração Final de Buenos Aires, reconheceu a necessidade de inovação, de modo a possibilitar que tanto os Contribuintes quanto as Administrações Tributárias possam focar em questões mais relevantes, relacionadas ao próprio negócio (ou às demais funções institucionais, no caso do Fisco), em vez de precisar resolver problemas. Isso se daria por meio do estímulo ao cumprimento das obrigações fiscais e à construção de uma relação de confiança e transparência entre as partes.

Nesta mesma linha, Carvalho esclarece que a boa governança corporativa tributária é aquela que permite a conciliação entre a conformidade tributária e os objetivos e ações previstos no planejamento estratégico e tributário da empresa, considerando, ainda, a gestão de riscos fiscais, o que, ao final, sendo bem executado, agrega valor e boa reputação perante o mercado e, em última instância, a sociedade (Carvalho, 2019, p. 38-40).

Lamadrid, ao cuidar do relatório OCDE intitulado “*Co-operative Compliance: a framework*”¹⁹, reforça o que foi dito acima, ao esclarecer que a OCDE inclui a governança corporativa e o controle e gestão de riscos como elementos da conformidade cooperativa, nos seguintes termos:

Além de acrescentar a governança corporativa e a estrutura de controle fiscal como elementos integrantes da conformidade cooperativa, a OCDE reforçou no estudo apresentado em 2013 que ela deve ser um elemento dentro uma estratégia maior de conformidade, baseada no gerenciamento de risco, na regulação responsiva, na transparência e na compreensão da conduta tributária dos contribuintes como produto de diferentes fatores (Lamadrid, 2018, p. 101).

Voltando os olhos para o tema do presente trabalho, relevante a conclusão de estudo divulgado pela OCDE, no sentido de que, quando o sistema de controle interno das empresas funciona de forma satisfatória e as informações relevantes e riscos fiscais são, de forma transparente e clara, levadas ao conhecimento da Administração Tributária, a confiança é desenvolvida entre Fisco e Contribuinte, gerando cenário propício para a construção de modelos de conformidade cooperativa (OCDE, 2016a, p. 7).

Para encerrar este tópico, importante evidenciar que a implementação do modelo objeto deste estudo exige, além de mudança do foco punitivista da Administração Tributária para a cooperação, atuação mais transparente e eficiente do poder público, o que faz sobressair a

desenvolvimento de ideias para o desenvolvimento das Administrações Tributárias ao redor do mundo. Informação disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>. Acesso em: 19 dez. 2023.

¹⁹ O relatório *Co-operative Compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, divulgado em 2013, será objeto de abordagem específica mais adiante neste trabalho.

importância das debatidas boas práticas de governança na Administração Pública (Lamadrid, 2018, p. 73).

2.2 *Compliance* tributário e relação Fisco-Contribuinte

Historicamente, a relação entre Fisco e Contribuinte sempre foi de conformidade forçada, baseada no medo de punição, proporcional ao risco de detecção. Esse modelo, embora ainda muito presente na realidade brasileira, não tem se mostrado suficientemente eficiente para enfrentamento de todas as situações, sobretudo considerando a complexidade das relações atuais, que têm se revelado cada vez mais diversificadas e dinâmicas (Lamadrid, 2020, p. 62).

Com efeito, entre os principais problemas do Sistema Tributário Nacional está a relação de desconfiança e policiamento entre Fisco e Contribuinte, o que potencializa a litigiosidade em todo o processo de exigência do crédito tributário. Rocha afirma que o ato de pagar tributos não é visto como ato de cidadania fiscal e esclarece, valendo-se de classificação do Professor Ives Gandra Martins, que as normas tributárias são “norma de rejeição social” (em oposição às “normas de aceitação social”), as quais, como regra, dependem de sanção para serem cumpridas e dificilmente são adimplidas voluntariamente (2018, p. 510).

O papel do Fisco, normalmente, é o de monitorar e impor conformidade tributária, por meio de detecção e aplicação de penalidades, dependendo, em boa medida, de informações prestadas pelos Contribuintes ou por terceiros e de realização de auditoria. Neste contexto, a solução usualmente apresentada para estimular a conformidade ou gerar incremento de arrecadação seria o recrudescimento das penalidades ou o aumento do número de auditorias ou da quantidade de obrigações acessórias para obtenção de informações. Todavia, esse caminho, como abordado linhas atrás, não tem se revelado eficiente, considerando que o nível das penalidades no Brasil já é elevado, e o aumento da quantidade e frequência de auditorias e das obrigações acessórias importa no aumento de custos para os entes federados e para os próprios Contribuintes, respectivamente.

É verdade que os níveis de conformidade tributária são diretamente influenciados pelo modelo de cobrança, pelos custos de conformidade, assim como pela qualidade dos gastos públicos, entre outros aspectos. O que se pretende demonstrar neste trabalho é que o aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte tem potencial para imprimir maiores níveis de eficiência aos Fiscos, na medida em que o bom relacionamento, ao elevar o nível de confiança recíproca, facilita a troca de informações e reduz os níveis de litigiosidade,

possibilitando a diminuição dos custos de conformidade, associada à garantia de ingresso dos recursos públicos essenciais ao funcionamento do Estado (Oliveira, 2022a, p. 220).

No Brasil, com a proliferação dos lançamentos por homologação, diversas atividades de apuração e arrecadação foram delegadas aos Contribuintes, que passaram a realizar as tarefas previstas no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Nesse cenário, devido à notória complexidade do sistema, a delegação de tarefas aos Contribuintes sem ferramentas de consulta prévia sobre a legislação, num ambiente de repressão e punição, a litigiosidade é consequência natural. Ademais, neste ambiente de desconfiança, a delegação de tarefas aos Contribuintes faz com que estes posterguem ao máximo o pagamento de tributos e busquem meios para sequer terem que pagá-los (Rocha, 2018, p. 515).

Não à toa o símbolo escolhido pela Receita Federal para sua identificação é o leão, evidenciando que a relação entre Fisco e Contribuinte ainda é bastante desigual nos dias atuais e que o paradigma do *enforcement* ainda prevalece sobre o do serviço, embora se perceba o crescimento dessa preocupação em tratar o Contribuinte como cliente, como forma de estimular o *compliance* (Aguiar, 2015, p. 152).

Na mesma toada, Vitalis (2019, p. 7), com base em estudos econômicos, afirma que o comportamento de evasão fiscal, socialmente, estimula o *noncompliance*, gerando um efeito de retroalimentação, sem olvidar dos efeitos sobre a arrecadação e sobre a justiça fiscal. Contudo, a percepção do Contribuinte a respeito do sistema tributário pode influenciar seu comportamento de conformidade, partindo de uma noção ampla de isonomia, capacidade contributiva, solidariedade, simplicidade e justiça social. Fazendo um paralelo com a “virtude cívica” de Holmes e Sunstein, a autora destaca o importante papel da cidadania fiscal, de um sentimento do Contribuinte de que faz parte da sociedade, em que a maioria dos cidadãos paga seus tributos, inclusive os ricos, e o governo gasta bem os recursos e depende deles para realizar as políticas públicas. Assim, a noção de que os direitos do cidadão dependem diretamente do pagamento de tributos pode funcionar como estímulo ao *compliance*, acrescentando que:

a partir da formação e da solidificação de uma cultura de solidariedade, ou seja, de pertencimento do indivíduo (contribuinte) ao todo coletivo (sociedade), associada a consciência e a responsabilidade, há um facilitador do processo de reconhecimento da legitimidade e da necessidade da cobrança dos tributos para a manutenção da própria coletividade social, trazendo também consequências positivas relacionadas à *compliance* fiscal (2019, p. 10).

Rocha (2018, p. 512) alerta, todavia, que recompensar e aplicar punições não são suficientes para gerar um comportamento de *compliance*. No entanto, quando analisado sob o aspecto da voluntariedade, o foco passa a ser o destinatário da norma. Como o sistema tributário tradicional parte da premissa que o *compliance* voluntário não é viável, a aplicação de sanções passa a ser cada vez mais recorrente. E complementa afirmando que, atualmente, há poucas iniciativas de cidadania fiscal.

Noutro prisma, pertinente frisar que o comportamento do Contribuinte, suas motivações para adimplir ou inadimplir suas obrigações, é um “fenômeno de natureza complexa e multidimensional”. Entre os fatores a serem considerados estão a complexidade do sistema e da legislação fiscal; a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária; a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos; os escândalos de corrupção e a má gestão de recursos públicos; o caráter regressivo do Sistema Tributário e os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo. Ou seja, como dito acima, há elementos que decorrem do próprio Sistema Tributário, além de outros que decorrem da administração pública e dos demais Contribuintes (Vitalis, 2019, p. 4). Assim, pode-se dizer que, nos dias atuais, os Contribuintes não se sentem “psicologicamente motivados” a adimplir suas obrigações tributárias e muito disso se deve à ineficiência do Estado, aos citados atos de corrupção, com a forte percepção de mau uso do dinheiro público (Rocha, 2018, p. 513).

De sua parte, Aguiar (2015, p. 148), com base em pesquisas realizadas por James Alm, esclarece que o comportamento do Contribuinte quanto ao pagamento de tributos e cumprimento de suas obrigações fiscais é influenciado por diversos fatores. Especificamente, desde a década de 1970, esse comportamento era diretamente influenciado por uma análise de custo-benefício, considerando o medo de se submeter a auditorias e de sofrer punições, o que era então denominado de paradigma da economia do crime. Mas, igualmente, fatores coletivos relacionados à moralidade e ao altruísmo deveriam ser levados em conta no comportamento dos Contribuintes, como justiça, confiança, reciprocidade e até patriotismo. Por isso, considerar apenas os aspectos individuais não seria a melhor estratégia, na medida em que os fatores coletivos, aliados aos individuais, poderiam conduzir o Contribuinte para um comportamento de *compliance*.

Fazendo uma análise puramente econômica, desprezando os fatores éticos e sociológicos, pode-se afirmar que a decisão do Contribuinte quanto ao pagamento ou não de seus tributos (adimplemento ou não de suas obrigações tributárias) passa por uma avaliação de custo-benefício, ou seja, um cálculo racional, considerando as chances de um comportamento de não *compliance* ser detectado e punido pelo Fisco (Franzoni, 1998, p. 52). Vitalis (2019, p.

11), contudo, critica a análise exclusivamente econômica, pois é preciso entender que há outros fatores que influenciam a tomada de decisão dos Contribuintes, inclusive de “natureza ética e sociológica”.

Ainda sobre o comportamento do Contribuinte, Vitalis (2019, p. 5) aponta três teorias que interferem diretamente no comportamento de *compliance*: a) intimidação ou dissuasão econômica, baseada em punições e sanções, fundada na racionalidade econômica; b) psicologia social, baseada em outros elementos, como motivação pessoal do próprio Contribuinte, normas sociais e equidade; e c) psicologia fiscal, baseada na aproximação entre Contribuinte e Fisco, em cooperação, com destaque para os aspectos ético e moral. Esta última teoria daria fundamento à regulação cooperativa, que se funda no diálogo e na confiança mútua e que mais interessa aos fins deste estudo.

Importante, no entanto, alertar que o comportamento de conformidade varia de Contribuinte para Contribuinte, mas deve-se entender que a decisão de não pagar o tributo não parece ser uma questão aleatória ou uma simples aposta. Há Contribuintes que sempre pagam, outros que nunca pagam e há, ainda, aqueles cuja decisão depende das chances de ser ou não identificado o não pagamento (Bird, 2010, p. 4).

Nesse quadro, é fundamental que o Estado identifique os “tipos” de Contribuintes, para fins de definição do modelo a ser aplicado, se o de *enforcement* ou o de prestação de informação, conscientização, simplificação e educação. O primeiro seria mais adequado àqueles que, de forma contumaz e deliberada, optam pelo indimplemento. Segundo a OCDE (2014, p. 19), não é recomendável que seja aplicado o mesmo tratamento a todos os Contribuintes indistintamente. A melhor estratégia seria a combinação das duas distintas abordagens, escolhendo a melhor modalidade de intervenção, conforme o risco e a oportunidade. A identificação dessas diferenças para aplicação de tratamento diferenciado gera mais eficiência à administração e segue a linha do preconizado no art. 146-A da Constituição Federal.

Estabelecida a importância da mudança da relação entre Fisco e Contribuinte para aumento da eficiência e incremento dos níveis de conformidade tributária, importante trazer à baila sua conceituação e forma de mensuração. Lamadrid (2020, p. 85) explica que a OCDE²⁰ classifica a conformidade em administrativa, que se refere ao cumprimento tempestivo de obrigações acessórias e principal; e técnica, que diz respeito ao próprio cálculo e apuração do tributo devido, se adequado, ou não, ao que determina a legislação tributária. Considerando a sabida complexidade do arcabouço normativo tributário, a autora explica existir o que a OCDE

²⁰ Lamadrid fundamentou suas afirmações em estudo da OCDE, denominado *Compliance Measurement – Practice Note*, publicado em 1999.

denomina de “zona cinzenta”, em que poderia haver divergência de entendimento entre Administração Tributária e Contribuintes, os quais, neste contexto, podem adotar diferentes posturas, desde as mais conservadoras às mais agressivas. Fazendo um paralelo entre gestão de risco e conformidade tributária, a autora explica, ainda, a necessidade de se identificar as “áreas e níveis de não conformidade”, além da “efetividade das estratégias de tratamento”, evidenciando a importância de não se generalizar a atuação indiscriminadamente entre todo o universo de Contribuintes.

Pode-se dizer que as soluções tradicionalmente aplicadas pelo Fisco para diminuir a não conformidade são o aumento de penalidades ou medidas para ampliação das probabilidades de detecção, por meio de auditorias ou elevação da quantidade de obrigações acessórias. Aumentar o volume de auditorias pode impor muitos custos ao Fisco, e o incremento de obrigações acessórias pode acabar impactando negativamente os Contribuintes, elevando seus custos de conformidade (Oliveira, 2022a, p. 220). Todavia, não se defende a eliminação do sistema punitivo, mas que este seja direcionado aos Contribuintes com menor índice de conformidade, com o uso de sanções premiaias àqueles em situação de conformidade (Bird, 2010, p. 4). Há que se considerar, ainda, que ações que envolvam investimento ou alterações significativas de pessoal são de difícil implementação, porque o reforço do quantitativo de servidores na Administração Pública, levando em consideração os entraves que lhe são peculiares, especialmente financeiros, dificilmente será obtido com o volume e velocidade desejados (BIRD, 2010, p. 4), o que realça, ainda, mais a importância da mudança de abordagem em relação aos contribuintes, para otimização de recursos.

De qualquer sorte, cabe ao Estado buscar meios para coibir essa situação de não *compliance*, a qual, sob o aspecto meramente econômico, por configurar uma externalidade negativa do sistema, gera impactos negativos sobre a sociedade, tanto sob o aspecto social quanto econômico (mercado) (Vitalis, 2019, p. 3).

Nesse cenário, é fundamental que o Estado contribua, também, para a construção da mencionada relação de confiança, com a demonstração do bom uso dos recursos públicos, com a prestação de serviços de qualidade, minimizando os tristes episódios de corrupção. Essa interação entre os *players* – Contribuinte, sociedade e Estado – representa, na realidade, a mudança do paradigma do *enforcement*, que tem se mostrado ineficaz para a recuperação do crédito tributário e para a conformidade tributária, para o paradigma do serviço, que se alinha ao objeto do presente estudo (Aguilar, 2015, p. 149).

Deve-se atentar, contudo, que a implementação de mudanças ou mesmo aprimoramentos na Administração Tributária, assim como a adoção de medidas para a busca

por eficiência, passa pela vontade política dos governantes, além de estratégias bem definidas e adequada alocação de recursos (Bird, 2010, p. 1).

Almeida (2021, p. 444), em reforço ao que foi dito acima, complementa que o modelo atual, baseado em auditorias e na lavratura de autos de infração, não tem se mostrado eficiente, considerando o alto grau de litigiosidade que caracteriza a realidade tributária brasileira. O grande lapso temporal, considerando as esferas administrativa e judicial, entre o cometimento da infração e a eventual punição aplicada pelo Estado enfraquece o modelo, pois desestimula o adimplemento voluntário. Para além da seara tributária, essa litigiosidade e demora na solução de conflitos tem reflexos no ambiente de negócios do país, afetando a competitividade das empresas brasileiras, sem olvidar o elevado volume de processos tributários no Poder Judiciário, os quais contribuem sobremaneira para sua ineficiência e congestionamento²¹.

E, ainda, o recorrente uso de programas de recuperação de crédito, com concessão de descontos, tende a desestimular a postura de conformidade, incutindo na sociedade e nos Contribuintes em geral a ideia de que o não cumprimento de suas obrigações fiscais de forma tempestiva pode ser recompensado ou, ao menos, perdoado, com as anistias que tais programas concedem. Na verdade, cuida-se de um pensamento de curto prazo dos gestores, preocupados com a situação financeira imediata dos cofres públicos, deixando de lado ações de longo prazo e planejamento para saúde das contas públicas (Almeida, 2017, p. 77).

Sobre a mencionada contribuição do Estado e a diversidade de comportamentos apresentados pelos Contribuintes quanto à postura de conformidade, Alm e Torgler (p. 29) sustentam a importância de se conjugar a aplicação das seguintes medidas, com o objetivo maior de estímulo à conformidade tributária: a) o aprimoramento das ações de identificação e punição de irregularidade, na linha do paradigma do crime; b) o desenvolvimento e melhoria dos serviços prestados pela Administração Tributária, passando a tratar o Contribuinte menos como “criminoso” e mais como cliente, tornando-o o que os autores denominam “*consumer-friendly*”, na linha do paradigma do serviço; e, por fim, c) o que intitulam de paradigma da confiança, relacionado à ética e moralidade, que envolve um processo de mudança de cultura, a ser estimulado pelo próprio Estado, mas que consideram muito negligenciado, apesar de sua importância.

²¹ Segundo o estudo do Conselho Nacional de Justiça (2023, p. 150), denominado Justiça em Números, “os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 88%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados”.

Na mesma linha, Bird (2010, p. 4) se refere à aplicação, em conjunto, de ações para facilitação, monitoramento e aprimoramento do *compliance*. A primeira requer o desenvolvimento e o aprimoramento de serviços a serem prestados ao Contribuinte, com transparência e fornecimento de orientações claras. A segunda estaria relacionada, no caso brasileiro, ao desenvolvimento de sistemas para acompanhamento não só dos Contribuintes, mas de terceiros, como instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, como forma de detectar atrasos e ausências de pagamentos de tributos. Finalmente, as ações de aprimoramento seriam compostas por um misto das anteriores, para a criação de um ambiente de risco de não conformidade, com a possibilidade de aplicação de penalidades aos Contribuintes que insistirem em irregularidades. E acrescenta que, somadas a essas ações de facilitação, as medidas de educação fiscal entre os cidadãos podem se revelar mais efetivas do que o modelo de auditorias e autuações, que são medidas mais de combate ao não *compliance* e menos de estímulo ao *compliance*.

Nesse contexto, entre as medidas reputadas como essenciais para estimular (monitorar ou aprimorar) o *compliance* estão o uso de novas tecnologias para otimizar a aplicação de recursos financeiros e humanos na fiscalização e monitoramento, a simplificação dos procedimentos para cumprimento de obrigações fiscais, a disponibilização de serviços em *website*, incluindo para *smartphones*. Além disso, deve haver seriedade nas ações de educação fiscal, com a divulgação na imprensa para estimular o comportamento ético e desvalorizar as atividades de sonegação fiscal, buscando reforçar a ideia de que pagar impostos e se manter em situação de conformidade é a postura acertada (Alm; Torgler, 2012, p. 30).

Em outra perspectiva, mas ainda como elemento importante para a mudança da relação entre Fisco e Contribuinte, pode-se citar a qualidade do sistema tributário, o nível de justiça fiscal e a forma como o Estado aplica os recursos arrecadados, na saúde, educação, segurança, etc (Oliveira, 2022a, p. 221). Educação fiscal, que incute no cidadão a importância dos tributos em uma sociedade civilizada, promovendo e garantindo os direitos dos Contribuintes, também é muito importante, reforçando o que foi exposto linhas atrás.

Na mesma toada, Bird (2010, p. 4) realça, ainda, a importância de se reformar o modelo tributário, conferindo maior simplicidade, facilitando seu entendimento e aplicação por todos os envolvidos, desde Contribuintes, passando pelos ditos intermediários, como consultores, advogados e contabilistas, até os próprios agentes do Fisco. Vale ressaltar, pela pertinência, que

o Sistema Tributário Brasileiro já foi alcunhado de “manicômio jurídico tributário”²², tamanha a sua complexidade e quantidade de normas²³.

O problema fica mais evidente quando se verifica o nível de complexidade do modelo tributário brasileiro, o qual, além de impor alta carga tributária (IBPT, 2021), demanda altos custos de conformidade aos Contribuintes, o que foi demonstrado em estudo do Banco Mundial, segundo o qual eles gastam de 1.483 a 1.501 horas por ano para cumprir suas obrigações acessórias e principais. O mesmo estudo aponta que, entre as economias desenvolvidas integrantes da OCDE, a média é de apenas 156 horas por ano (World Bank Group, 2021).

Ainda nessa temática, a relação entre Fisco e Contribuinte pode ser aprimorada por meio do bom uso das consultas fiscais, uma vez que, caso respondidas em tempo razoável e com posições razoáveis (não apenas indistintamente com posicionamentos favoráveis ao Fisco), podem gerar segurança jurídica para os Contribuintes, ao previamente tomarem conhecimento dos entendimentos da Administração Tributária, podendo, assim, elaborar seu planejamento fiscal de acordo com isso, evitando litígios desnecessários (Oliveira, 2022a, p. 226). Vale notar, ainda, que a publicidade desses entendimentos, preservando o sigilo de determinadas informações do consultante, sobretudo em relação aos seus negócios, pode igualmente ser muito útil para outros Contribuintes, funcionando como precedente. Também para isso, contudo, como já destacado alhures, uma mudança de atitude é fundamental e, neste cenário, a permanente capacitação dos agentes do Fisco, assim como dos prepostos e funcionários das empresas, precisa ser tratada como medida premente.

Outrossim, a transparência fiscal, demonstrando como o Poder Público utiliza os recursos arrecadados, pode ser uma alternativa para desconstruir a relação de desconfiança que boa parte da população nutre em relação ao Estado. Isso reforça a importância das ações de transparência ativa, como os Portais da Transparência e o Portal Dados Abertos do Governo Federal (<https://dados.gov.br/home>) (Lamadrid, 2020, p. 66).

E, ainda, a transparência e cooperação na elaboração da legislação tributária, formalizando o entendimento prevalente a respeito de determinado tema, é ferramenta bastante importante. Considerando a sua inclusão no rol previsto no art. 100 do CTN entre as normas complementares, os atos expedidos pela Administração Tributária e as decisões singulares e

²² Cuida-se de expressão utilizada por Alfredo Augusto Becker (1998, p. 6), em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*.

²³ A publicação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, mais conhecida como a Reforma Tributária, com a unificação de vários tributos sobre o consumo, tende a conferir maior simplicidade ao modelo, na medida em que o relacionamento dos Contribuintes com o Estado dar-se-á de forma centralizada com o Comitê Gestor do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), além do que a produção de normas e as obrigações acessórias serão igualmente tratadas de forma unificada.

colegiadas, além das práticas reiteradas, ganham relevância. Logo, a partir desse comando, o processo de elaboração de normas, se desenhado e aplicado com transparência e numa construção, na medida do possível, com participação dos Contribuintes, pode fomentar o sentimento de confiança no Fisco e na própria legislação tributária, estimulando e facilitando o adimplemento voluntário e garantindo segurança jurídica aos Contribuintes para desenvolvimento de seu planejamento tributário (Lamadrid, 2020, p. 65).

Importante o registro de que pesquisa apresentada pelo CNJ, realizada pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER, 2022, p. 20), aponta problemas de transparência das Administrações Tributárias, pois, embora haja canais de atendimento ao Contribuinte, o tempo de resposta do Fisco em consultas tributárias é bastante elevado, o que gera impactos negativos sobre o nível de conformidade. Ademais, a falta de transparência apontada no referido estudo decorre, também, em grande parte, da complexidade do modelo tributário, gerador de dificuldades na própria atividade de apuração de tributos a pagar, considerando a vasta gama de alíquotas, de benefícios fiscais, de regimes de apuração, entre outros. Essa característica, aliada à grande quantidade de normas tributárias, provenientes das três esferas da Federação²⁴, potencializa a litigiosidade.

Finalizando este tópico, cabe reafirmar que, se, por um lado, a relação entre Fisco e Contribuinte tradicionalmente sempre foi adversarial, por outro, pode-se perceber que vem mudando aos poucos nos últimos tempos. Identificam-se, no Brasil, iniciativas para redução dos custos de conformidade, embora ainda seja um dos mais altos do mundo (Oliveira, 2022a, p. 218), além de um crescente, embora incipiente, interesse das Administrações pela aplicação de meios alternativos/adequados de solução de conflitos, demonstrando um viés de consensualidade de contribuir para a desejável aproximação entre Fisco e Contribuinte (INSPER, 2022, p. 19).

Contudo, ainda há um longo caminho a percorrer. Relatório anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil, embora aponte iniciativas de orientação e simplificação, destinadas aos Contribuintes com intenção de cumprir suas obrigações voluntariamente e em tempo, revela ainda o crescimento do número ações de fiscalização no combate a fraudes, sonegação e outros ilícitos fiscais (Brasil, 2022, Plano Anual de Fiscalização, p. 4).

É preciso humanizar o Direito Tributário, deslocando seu foco do tributo para o homem que paga o tributo. Passar a pensar o Direito Tributário sob a perspectiva do cidadão,

²⁴ Segundo estudo realizado pelo IBPT (2022), a quantidade de normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição de 1988 é de 466.561, sendo 38.540 federais, 154.030 estaduais e 273.991 municipais, restando apenas 32.460 em vigor em 30/09/2022 (6,96%).

que tem o dever fundamental de contribuir com o Estado para a realização de direitos fundamentais. Assim, pode-se dizer que a “finalidade do Direito Tributário é transformar a arrecadação num ato de justiça social, observando-se os limites estabelecidos pela ordem jurídica e, ao mesmo tempo, conscientizando-se o cidadão sobre o dever fundamental que possui” (Porto, 2016, p. 245).

2.3 Compliance tributário e Administração Tributária 4.0

Analisando a sociedade dos dias atuais, é inevitável a constatação de que o mundo vem passando, em alta velocidade, por mudanças estruturais que impactam diversas áreas. A tecnologia e a digitalização são, em grande parte, responsáveis por esse acelerado processo de ruptura e avanço. Os exemplos são muitos, desde veículos autônomos a *smartphones* superpoderosos. Mas não para por aí. O processo de digitalização afeta o modelo de produção industrial, com forte presença da automação, viabilizando que a riqueza seja criada com uma quantidade muito menor de trabalhadores do que em tempos passados. Isso sem olvidar a crescente aplicação da inteligência artificial (Schwab, 2016, p. 23).

Com efeito, a inteligência artificial e a tecnologia denominada *blockchain*, por exemplo, afetam diretamente a vida das pessoas e, da mesma forma, as atividades da Administração Tributária, especialmente no que tange ao processo tributário, garantindo maior segurança no armazenamento de dados e otimizando a fiscalização e, por consequência, conferindo maior grau de eficiência à arrecadação (Resende, 2020, p. 32).

O cenário é de grandes mudanças e impacta tudo e todos, desde os consumidores e Contribuintes até os próprios governos. Novas formas de empreender são constantemente criadas e as antigas são modificadas (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2023, p. 149). Nesta quadra, as Administrações Tributárias precisam constantemente se adaptar a essas novas ferramentas tecnológicas, como forma de acompanhar esse movimento de mudanças e, assim, se manter eficientes. Também a relação entre Fisco e Contribuinte é afetada, devendo o Estado buscar avanços, para aprimorá-la, por meio de incremento na qualidade dos serviços prestados, na gestão de riscos e na eficiência dos processos administrativos (Resende, 2020, p. 33).

Esse movimento caracterizado por forte digitalização, entre a década de 1960 e de 1990, é apontado como a Terceira Revolução Industrial. Mais a frente, o contínuo avanço das novas tecnologias, com o entrelaçamento de elementos físicos, digitais e biológicos, deu origem

ao que costuma ser denominado Quarta Revolução Industrial ou, ainda, a Indústria 4.0 (Schwab, 2016, p. 21).

É nesse quadro que se insere o tema do presente tópico, em que o modelo tradicional de tributação, pautado na sistemática de repressão e controle, vem mostrando baixos índices de recuperação de crédito tributário²⁵, com elevados custos de litigiosidade²⁶, passando a exigir das Administrações Tributárias uma postura mais ativa na busca por alternativas. As novas tecnologias, traços marcantes das já mencionadas Terceira e Quarta Revoluções Industriais, surgem a um só tempo como desafio para os Fiscos e para a tributação em si, mas também como uma possível solução a ser buscada, considerando as facilidades e oportunidades que se apresentam.

Assim, ganha relevância a investigação de como as novas ferramentas digitais podem contribuir para a melhoria da relação Fisco-Contribuinte e, assim, trazer maior eficiência à arrecadação de tributos e melhorar o ambiente de negócios. Contudo, deve-se ter em mente que o uso das novas tecnologias não pode importar em desrespeito aos direitos fundamentais dos Contribuintes, ainda que sob o argumento de aumento da eficiência arrecadatória (Bichara; Montenegro, 2020, p. 284).

Voltando os olhos especificamente para o tema deste trabalho, o uso da tecnologia, assim como as modificações dela decorrentes, irradia efeitos sobre a conformidade tributária, por meio de medidas de facilitação ao cumprimento de obrigações tributárias, tratamento de dados, monitoramento, entre outros. Da mesma forma, a tecnologia se mostra muito importante para o desenho e execução dos programas de *compliance* tributário cooperativo, que, conforme será exposto adiante, são marcados pela transparência em troca de segurança jurídica. Especialistas sobre o tema reconhecem essa relação entre a tecnologia e os programas de cooperação, como revela o trecho abaixo reproduzido:

O conceito de cumprimento cooperativo foi desenvolvido como um elemento estratégico para conciliar as melhorias no cumprimento das obrigações fiscais com um bom ambiente empresarial, dentro de uma estratégia de controle fiscal mais ampla. Essencialmente, isso é feito por meio de uma maior e mais antecipada certeza fiscal por parte da administração tributária com troca de transparência e revelação de informações por parte dos contribuintes. Esta

²⁵ A Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital divulgou estudo demonstrando que o estoque da dívida ativa tributária dos Estados, no período entre 2015 e 2019, aumentou em 31,40%, chegando ao valor de R\$ 896,2 bilhões. O mesmo estudo aponta que, no período de 2014 a 2017, a taxa média de recuperação da dívida ativa estadual é de 0,62% (Goulart; Messias, 2021).

²⁶ O elevado custo que a litigiosidade tributária impõe ficou evidenciado em já mencionado estudo elaborado pelo INSPER (2020), segundo o qual o contencioso tributário brasileiro, administrativo e judicial, chegou a R\$ 5,44 trilhões em 2019 ou, em termos percentuais, 75% do PIB.

interação se baseia fundamentalmente na integridade dos sistemas de informação dos contribuintes para as administrações tributárias. A tecnologia que apoia esses sistemas é cada vez mais importante e parte integrante do processo de divulgação de informações em alguns países. O impacto potencial da tecnologia tributária já pode ser visto na nova onda chamada de Programas de Cumprimento Cooperativo (PCC) em países tão diversos como Áustria, Bélgica, Honduras, Nigéria, Polónia, Rússia e Zâmbia²⁷ (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 5).

Assim, pretende-se, neste tópico que se inicia, analisar como as ferramentas tecnológicas, como a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), além de outras mais recentes e sofisticadas, como *Big Data* e Inteligência Artificial, podem viabilizar a disponibilização de serviços e facilidades ao Contribuinte e ao próprio Fisco, abrindo espaço para melhorias no ambiente de negócios, com a redução de custos de conformidade, promovendo concorrência mais justa, entre outros, além de alteração na própria relação Fisco-Contribuinte, favorecendo o desenvolvimento de um modelo mais cooperativo e menos adversarial.

2.3.1 Aplicação das ferramentas digitais ao *compliance* tributário

Como visto em tópicos anteriores, o modelo tradicional do Fisco, repressivo e marcado por auditorias individuais *ex post*, precisa ser superado, uma vez que, para obter sucesso, os Contribuintes precisam se sentir constantemente ameaçados, e os custos para realização de auditorias com a desejável frequência e abrangência são elevados e boa parte das Administrações Tributárias não tem recursos suficientes para isso (Vitalis, 2019, p. 11).

A globalização, a digitalização e as rápidas mudanças na sociedade impõem essa necessidade de superação. Os Fiscos precisam realocar sua força de trabalho para atividades mais modernas de monitoramento e acompanhamento de conformidade, em vez de sempre buscar autuação de plano (Almeida, 2017, p. 66). Com efeito, a sociedade e o ambiente de

²⁷ Tradução livre do original em espanhol, com a seguinte redação: “El concepto de cumplimiento cooperativo se desarrolló como un elemento estratégico para conciliar las mejoras en el cumplimiento de las obligaciones fiscales común buen entorno empresarial, dentro de una estrategia de control fiscal más amplia. Esencialmente, esto se logra mediante una mayor y más temprana certidumbre fiscal por parte de la administración tributaria a cambio de transparencia y revelación de información por parte de los contribuyentes. Esta interacción se basa fundamentalmente en la integridad de los sistemas de información de los contribuyentes a las administraciones tributarias. La tecnología en la que se apoyan estos sistemas es cada vez más importante y parte integral del proceso de divulgación de información en algunos países. El impacto potencial de la tecnología tributaria ya se puede ver en la llamada nueva ola de Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) en países tan diversos como Austria, Bélgica, Honduras, Nigeria, Polonia, Rusia y Zambia” (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 5).

negócios vêm mudando com grande velocidade, sob a influência do surgimento de novas tecnologias e, com isso, as Administrações Tributárias precisam ficar alertas para essas mudanças, sob o risco de não conseguir se relacionar adequadamente com os Contribuintes de uma forma que facilite ou estimule o comportamento de conformidade tributária (OCDE, 2016b, p. 3).

O problema ganha maior relevância à medida que, sob o aspecto econômico, a não conformidade pode ser entendida como uma externalidade negativa do sistema, o que gera impactos negativos sobre a sociedade, tanto sob o aspecto social quanto econômico (mercado), como explicado alhures, cabendo ao Estado buscar meios para coibir essa situação. Nesse cenário, a tecnologia desempenha papel relevante, ao possibilitar que a Administração Tributária identifique rapidamente comportamentos de *noncompliance*, gerando a sensação de “temor” nos Contribuintes (Vitalis, 2019, p. 3).

No âmbito da OCDE, a digitalização passou a ser vista pelo FTA como importante ferramenta de *compliance* tributário, especialmente sob o aspecto de melhora na prestação dos serviços disponibilizados aos Contribuintes, seja na forma de extensão dos princípios de conformidade cooperativa a pequenas e médias empresas, seja por meio do uso da chamada *advanced analytics* para tratamento de *Big Data*, para gerenciamento de riscos e de recursos e direcionamento da fiscalização (Lamadrid, 2018, p. 111).

Sabe-se que a obtenção de informação e seu tratamento são elementos essenciais para aumento do nível de conformidade e, igualmente, para elevação dos níveis de arrecadação, o que tem se revelado de suma importância nos dias atuais, dadas as dificuldades financeiras enfrentadas pelos Estados (Oliveira, 2022, p. 220).

Todavia, ainda que sob o aspecto dos pilares de divulgação e transparência do *compliance* cooperativo, há que se ter cuidado com o aumento excessivo das obrigações acessórias para prestação de informações, pois isso pode representar aumento dos custos de conformidade. Oliveira (2022, p. 221), ao avaliar o já mencionado estudo do World Bank Group²⁸, sustenta que o Brasil tem trabalhado com sucesso na redução dos custos de conformidade, embora ainda estejam muito altos. Segundo o autor, o estudo revela uma queda de aproximadamente 23% no tempo para cumprimento de obrigações fiscais, ao longo de três anos, o que poderia ser atribuído aos livros eletrônicos e outros sistemas *online*.

²⁸ Trata-se do estudo denominado *Doing Business Subnacional Brasil 2021: Comparando o ambiente de negócios para empresas nacionais em 27 localidades brasileiras com o de outras 190 economias*, divulgado pelo World Bank Group, em 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 3 ago. 2023.

De fato, pode-se afirmar que tecnologias digitais têm como objetivo a simplificação do processo de cumprimento das obrigações acessórias e a economia com a guarda de documentos e de papel e, considerando as informações disponíveis, prestam-se como uma boa ferramenta gerencial para auxílio nas tomadas de decisão do empreendimento. Além disso, diminuem a burocracia e as limitações administrativas enfrentadas pelos empresários, reduzindo o custo de conformidade (Bonfin *et al.*, 2012, p. 18). Sob o prisma da Administração Tributária, têm como finalidade promover a integração entre os Fiscos, com o compartilhamento de informações, e, assim, viabilizar maior controle das operações e prestações, trazendo maior grau de eficiência à fiscalização e aumentando a sensação de risco por parte do Contribuinte²⁹.

E, ainda, o uso de ferramentas tecnológicas como elemento para simplificação do sistema e diminuição dos custos de conformidade tem o potencial de promover um ambiente em que o Contribuinte é tratado como cliente. Assim, a Administração deveria continuamente buscar meios de aprimorar esses serviços para facilitar a conformidade tributária (Oliveira, 2022, p. 222). O Brasil tem avançado nesse ponto, ao buscar, por exemplo, a eliminação do papel nas declarações de imposto de renda, a declaração pré-preenchida, o pagamento eletrônico, o débito automático e a escrituração digital.

Também como ferramenta a serviço das Administrações Tributárias, vale destacar que a OCDE aponta o crescente esforço de atuação integrada entre Fisco e outros órgãos e entidades governamentais para aprimorar a prestação de serviços governamentais como um todo ao cidadão. Em conjunto, os órgãos e entidades envolvidos podem obter informações mais atualizadas sobre a identidade dos Contribuintes e podem trocar dados sobre pagamentos entre si e com terceiros, como instituições financeiras e empregadores (OCDE, 2019, p. 44). Ademais, é certo que, para se alcançar as expectativas dos Contribuintes com prestação de serviços de qualidade, as parcerias a título de colaboração, inclusive com o setor privado, são fundamentais (OCDE, 2016b, p. 4).

Ademais, o desenvolvimento e o uso de novas tecnologias, além de proporcionarem o aprimoramento da qualidade dos serviços prestados pelo Fisco, podem elevar os níveis de transparência fiscal, incluindo os canais de comunicação entre as partes, facilitando a troca e o tratamento de informações, além da possibilidade de disponibilizar mais serviços ao Contribuinte de forma remota, personalizada e em tempo real (Resende, 2020, p. 38).

²⁹ Informações disponíveis em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 20 dez. 2023.

Tudo isso acaba por estimular o cumprimento voluntário de obrigações tributárias e, conseqüentemente, promover a conformidade tributária, evitando, em alguma medida, o contencioso tributário.

2.3.2 As ferramentas digitais e as estratégias de fiscalização

A par dos objetivos de simplificação e facilitação do cumprimento de obrigações acessórias, busca-se com as ferramentas digitais a possibilidade de acompanhar e monitorar as operações e, assim, aumentar o grau de dificuldade de descumprimento de obrigações fiscais. Ademais, nesse mesmo sentido, as auditorias, as quais não são eliminadas em um modelo de conformidade cooperativa, devem ser mais contemporâneas ao inadimplemento, voltando seu foco para fatos geradores mais recentes. Isso tem o condão de garantir maior confiabilidade ao sistema, na medida em que, embora estimule a conformidade, as situações de inadimplemento seguem sendo alcançadas por medidas de *enforcement* – imposição (Lamadrid, 2018, p. 75). Esse procedimento está alinhado com as práticas recomendadas pela OCDE, de conformidade *upstream* (próxima do fato gerador) e *by design* (planejada).

Neste ponto, mostra-se pertinente o esclarecimento de que a OCDE descreve a atuação da Administração Tributária, segundo o seu momento de efetivação, em atividades reativas, proativas e *upstream* e *compliance by design*. As primeiras, atividades reativas, se dividem em resposta aos requerimentos e consultas dos Contribuintes e em auditorias. As segundas, atividades proativas, são aquelas realizadas antes do evento e influenciam nas ações futuras. Podem ser adotadas, por exemplo, em programas de *compliance* cooperativo com orientações sobre novos processos tributários ou novidades legislativas. Finalmente, as atividades *upstream* e *compliance by design* são aquelas mais próximas do fato gerador, com o propósito de facilitar e gerir o comportamento de conformidade do Contribuinte, incluindo prevenção de erros e aplicação equivocada da legislação.

Tais atividades, ainda segundo a OCDE, coexistem na atuação das Administrações Tributárias, variando de intensidade conforme as mudanças na economia, o desenvolvimento da tecnologia e as alterações na legislação e estrutura dos tributos. De qualquer forma, a recomendação é de evolução das atividades reativas para intervenções proativas, mais próximas do fato gerador e, em última instância, para a abordagem de *compliance by design* (OCDE, 2017b, p. 19). “A concentração das atividades do fisco de modo proativo e realizadas a montante (*upstream*), mais próximas ao fato gerador, em busca de conformidade

propositalmente planejada (*by design*), deve ser bem mais eficaz doravante” (Almeida, 2017, p. 65).

Sobre o *tax compliance by design*, que surgiu no âmbito da OCDE em 2014³⁰, Lamadrid (2018, p. 112) esclarece que o modelo prevê o uso de novas tecnologias, inserindo a conformidade tributária nos sistemas desenvolvidos por prestadores de serviços fiscais para as empresas gerenciarem suas finanças.

Considerando que o uso de ferramentas tecnológicas possibilita que o Fisco monitore as atividades e as informações dos Contribuintes, a atuação preventiva por parte do Fisco torna-se mais fácil. Vale dizer, quando inconsistências são identificadas, a Administração Tributária informa o Contribuinte, antes mesmo de qualquer ação fiscal, abrindo a possibilidade de correção das irregularidades, por meio de canais específicos e seguros de atendimento, sem início de ação fiscal ou qualquer outro procedimento de auditoria, evitando, assim, a aplicação de penalidades. Embora o Brasil tenha avançado bastante, ainda há espaço para evolução, especialmente no suporte ao usuário (Oliveira, 2022, p. 222). É o que explica o autor:

A Administração Tributária está cada vez mais transparente em relação a informações de terceiros. Quando inconsistências são constatadas (por exemplo, a partir de cruzamento de dados), as autoridades fiscais permitem a retificação das informações pelos contribuintes, ao invés de aplicar penalidade imediatamente. Contribuintes podem retificar inconsistências em ambientes de acesso restrito até o momento do início de ação fiscal. Pagamentos e restituições são ordinariamente compensados (Oliveira, 2022, p. 222)³¹.

Recentemente, em referência ao Relatório Anual de Fiscalização – Resultados 2023 e Planejamento 2024, divulgado em 5 de abril de 2024, a Receita Federal esclareceu que, em sua atuação, “identifica os riscos de conformidade tributária, prioriza esses riscos e, para cada um deles, aplica medidas de tratamento diferentes (em um universo de medidas estruturantes, de facilitação, de assistência e, em último caso, de controle coercitivo)”. Ademais, aponta as medidas de assistência que são cada vez mais utilizadas pela Administração Tributária federal, nestes termos:

³⁰ O modelo está previsto no relatório da OCDE, denominado *Tax compliance by design: Achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective*, publicado em 2014.

³¹ Tradução livre da versão original em inglês: “Tax administration is increasingly transparent with regards to third-party reporting. When inconsistencies are found (for instance, upon cross-checking information), tax authorities allow taxpayers to rectify their tax returns rather than immediately imposing penalties. Taxpayers can verify inconsistencies on a restricted-access platform and correct their tax returns to the extent that an audit has not yet been initialized. Payments and refunds are normally matched and balanced” (Oliveira, 2022, p. 222).

Em relação às medidas de assistência, a Receita destaca que esse apoio teve alta eficácia entre as declarações retidas. Do total de 4,6 milhões de declarações que caíram na malha; 3,7 milhões foram regularizadas espontaneamente. Ou seja, em 80,4%, o contribuinte ou sua fonte pagadora corrigiram a pendência identificada, gerando volume de R\$ 2,4 bilhões de valores autorregularizados.

O Projeto Cartas também se mostrou eficiente, ao comunicar contribuintes sobre inconsistências na declaração. Foram 390 mil cartas enviadas no ano passado pela RFB, resultando em 47% de autorregularização. Outro destaque foi o lançamento do primeiro Manual de Orientação Tributária, focado no IRPF-Atividade Rural. Em 2024, serão desenvolvidos novos manuais sobre temas prioritários.³²

O monitoramento é mais utilizado com os grandes Contribuintes, por meio de contato direto, com reuniões para orientação e alerta, sem mencionar a possibilidade de obtenção de informações pelo Fisco com terceiros, como instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito. O foco nas grandes empresas justifica-se pelo fato de que esses Contribuintes, que representam pequena parcela do todo, são responsáveis por significativa parcela da arrecadação e dos litígios judiciais e administrativos³³. Além disso, essa pequena quantidade de Contribuintes, de um lado, possibilita que a Administração Tributária tenha esse contato mais próximo, o que se revela, por outro lado, bastante dificultoso no âmbito das pequenas e médias empresas, que são muito mais representativas em termos quantitativos.

Para as pequenas e médias empresas, a OCDE recomenda o uso do conceito de *tax compliance by design*, baseado no melhor entendimento do comportamento do Contribuinte e na adoção de medidas da forma mais rápida possível (mais próximas do fato gerador), para que eventuais erros possam ser corrigidos logo de início, facilitando a situação de conformidade tributária. A ideia desse conceito é que o *compliance* se torne parte integrante do próprio negócio, com a utilização da infraestrutura de todos os envolvidos, como intermediários e bancos, o que deixa o processo suave e correto (OCDE, 2014c, p. 58).

Ainda nessa linha, a Receita Federal usa um sistema denominado Malha Fiscal Digital, para análise de declarações e cruzamento de dados fornecidos pelos Contribuintes e por terceiros, com o objetivo maior de “orientar a autorregularização das divergências identificadas”. Para isso, as “divergências e as orientações para autorregularização são enviadas para cada Contribuinte e são disponibilizadas informações e orientações gerais de cada ação,

³² Informação disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/abril/fortalecimento-da-conformidade-e-marca-do-relatorio-anual-de-fiscalizacao-da-receita-federal>. Acesso em: 9 abr. 2024.

³³ Relatório Anual de Fiscalização – Resultados 2023 e Planejamento 2024, divulgado pela Receita Federal do Brasil (RFB), aponta que os maiores Contribuintes correspondem a 0,04% das pessoas jurídicas formalizadas no Brasil, mas responsáveis por 61% da arrecadação e administração da RFB (Brasil, 2024, p. 9).

na página da Receita Federal na internet”, o que demonstra o uso de tecnologia a serviço da conformidade tributária (Brasil, 2024, p. 9).

2.3.3 Os desafios do uso de ferramentas digitais

As ferramentas digitais, especialmente as mais modernas, possibilitam a obtenção de uma vasta gama de informações a respeito do sujeito passivo da obrigação tributária. Por um lado, isso pode representar mais eficiência para a Administração Tributária, trazendo maior nível de precisão ao trabalho de fiscalização, com melhor alocação de mão de obra e incremento no controle e monitoramento das atividades dos Contribuintes. Por outro, contudo, como tais informações se revestem de alto grau de sensibilidade, sobretudo as de caráter pessoal (quando disponíveis), exige-se especial cuidado por parte do Estado na preservação do sigilo e no uso adequado desses dados (Scarcella, 2019, p. 2). Ademais, é certo que as novas tecnologias, ao ampliarem o acesso a informações e as possibilidades de gerenciamento de dados dos Contribuintes, influenciam diretamente o processo de tomada de decisão (Resende, 2020, p. 36).

A esse respeito, há autores que alertam para os cuidados com o uso de informações obtidas por meio das novas tecnologias e o processo de tomada de decisão:

[...] embora consista em ferramenta de valor inestimável, que pode – e deve – ser utilizada para embasar as análises realizadas pelos agentes estatais encarregados da fiscalização tributária, o cruzamento de dados, por meio de previsões algorítmicas, não deve ser tido como critério único para a tomada de decisões, como se pudesse substituir a atividade humana (Bichara; Montenegro, 2020, p. 291).

A confiança, elemento essencial num modelo de *cooperative compliance*, como será detalhado adiante, depende de como a Administração utiliza os dados disponíveis, considerando as razões de sigilo e privacidade, devendo atuar com transparência ao possibilitar o acesso do Contribuinte aos seus dados por meio de canais digitais seguros (OCDE, 2016b, p. 33). Ademais, “é preciso que haja transparência e certeza a respeito do espaço que a Administração possui, na prática, para utilizar novas ferramentas com o objetivo de melhorar o seu desempenho” (Bichara; Montenegro, 2020, p. 289). Os autores sustentam, no entanto, que tais ferramentas tecnológicas podem trazer diversos ganhos de eficiência para a Administração Tributária, especialmente sob o aspecto da exclusão da subjetividade na definição dos critérios

para fiscalização, sem olvidar, contudo, que os parâmetros definidores dos algoritmos são estabelecidos por seres humanos, ensejando uma disciplina mais específica para regulamentação do tema, com a definição dos limites de sua aplicação (Bichara; Montenegro, 2020, p. 292).

Como se percebe, a tarefa de digitalização dos Fiscos não é simples. Considerando, ainda, as dimensões territoriais do Brasil, as desigualdades regionais e a escassez de recursos das Administrações Tributárias, entre outros pontos, o processo de implementação e manutenção de ferramentas digitais revela-se como um grande desafio.

Em primeiro lugar, exige-se alto e constante investimento em tecnologia da informação, para atendimento de demandas dos Contribuintes. Com isso, espera-se garantir estabilidade e eficiência aos sistemas e ferramentas digitais. E, ainda, a Administração Tributária deve estar preparada para atender as demandas dos Contribuintes por novos serviços, assim como pelo suporte técnico, sem olvidar a importância de se garantir boa qualidade de segurança de informação, uma vez que os dados disponíveis e tratados são, em grande parte, sensíveis e protegidos por sigilo legal. A presença desses elementos é essencial para gerar confiabilidade ao sistema (Barreix; Zambrano, 2020, 260).

Outra questão é o fato de que a implementação de ferramentas digitais exige um custo inicial para os Contribuintes para adaptação de suas rotinas e sistemas (Bonfim *et al.*, 2012, p. 21), o que demanda atuação por parte das Administrações Tributárias na disponibilização de soluções com baixo custo ou gratuitas para pequenos empreendedores (Barreix; Zambrano, 2020, p. 259).

Se, por um lado, as ferramentas digitais viabilizam a obtenção de uma enormidade de dados pela Administração Tributária, por outro, é preciso que tais dados sejam de qualidade e, assim, possam ser tratados, por meio de soluções como *Big Data* e inteligência artificial, para serem úteis e efetivamente utilizados na gestão tributária, mantendo nos Contribuintes, de forma permanente, a sensação de monitoramento, a fim de estimular o adimplemento voluntário de suas obrigações. Para tanto, a capacitação dos agentes do Fisco, a remodelação de seus processos internos de governança e a adaptação da legislação, quando necessário, são fundamentais para construir uma relação de confiança com os Contribuintes (Barreix; Zambrano, 2020, p. 279).

É verdade que as denominadas tecnologias disruptivas, como internet, plataformas digitais, mídias digitais, *cloud computing* e *Big Data*, criam novas oportunidades para a sociedade e para o Fisco, tornando mais ágeis e eficientes tarefas que demandavam grande esforço e tempo de seus agentes (Resende, 2020, p. 47). Todavia, isso demanda que as

Administrações Tributárias remodelam sua forma de atuação, com o estabelecimento de uma nova cultura fundada e guiada pela inteligência de dados. E, ainda, tais mudanças exigem da Administração Tributária resposta mais rápida no desenvolvimento e disponibilização de serviços digitais, agilidade para lidar com mudanças inesperadas, fornecimento e manutenção de plataformas de serviços de fácil interação, uso de novas tecnologias com abordagem de estímulo e facilitação do *compliance* tributário (OCDE, 2016b, p. 11).

2.3.4 As vantagens e facilidades proporcionadas pelo uso de ferramentas digitais

Entre as vantagens do processo de digitalização da Administração Tributária, em especial dos documentos fiscais, podem ser mencionadas a redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do Contribuinte, pois boa parte das auditorias podem ser realizadas à distância; maior controle por parte do Fisco, com a identificação de comportamentos suspeitos, possibilitando uma fiscalização mais eficiente e orientação ativa; maior transparência, na medida em que as informações ficam disponíveis em tempo real aos envolvidos nas operações ou prestações; além da redução dos custos administrativos e, conseqüentemente, do chamado Custo Brasil³⁴.

Nesse cenário, o uso de novas tecnologias tem estimulado os Fiscos a realizarem crescentes investimentos, visto que tem revelado bons resultados em termos de conformidade tributária, custos para o Contribuinte, aumento de confiança e de eficiência de negócios e de arrecadação, a partir do oferecimento de serviços e abordagens com maior foco no consumidor (Contribuinte) (OCDE, 2016b, p.13).

Ainda segundo a OCDE (2016b, p. 12), os serviços de Tecnologia da Informação ganharam nova amplitude e precisam ser utilizados pelas Administrações Tributárias como uma forma de imprimir agilidade de resposta às demandas dos Contribuintes; como uma possibilidade de disponibilização de maior variedade de serviços; como facilitadores na análise de risco de *compliance*; e, ainda, como uma forma de reduzir os custos de conformidade.

Outro elemento importante para esse modelo de cooperação são os canais de comunicação e prestação de serviços ao Contribuinte, como um modo de promover sua aproximação à Administração Tributária. Nesse contexto, “os avanços na inteligência artificial

³⁴ Informações disponíveis em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 20 dez. 2023.

(IA)³⁵ estão também (sic) estão sendo utilizados por algumas administrações fiscais, e o uso da IA pode aumentar rapidamente os serviços de apoio aos Contribuintes e funcionários fiscais” (Resende, 2020, p. 46).

Estudo da OCDE aponta o crescente uso de inteligência artificial para responder a demandas de orientações ao Contribuinte ou mesmo para suporte nos serviços prestados em *website*, além de outras modalidades de autoatendimento³⁶³⁷, incluindo a disponibilização de aplicativos para celular. No entanto, o relatório também destaca a importância de manutenção da disponibilização de serviços ao Contribuinte em formato tradicional, físico ou presencial, considerando a relevância de se atender a públicos específicos, como idosos, população de baixa renda ou com menor grau de instrução. Portanto, se, por um lado, a prestação de serviços ao Contribuinte é de extrema importância para a construção de uma melhor relação com o cidadão e, assim, estimular a conformidade tributária, por outro, a combinação de plataformas digitais com o uso de meios tradicionais deve ser adotada em alguma medida pelas Administrações Tributárias. E, ainda, o mesmo estudo esclarece que o uso dessas tecnologias no processo de tomada de decisão deve avançar de forma mais gradual (OCDE, 2019, p. 41).

No âmbito da Receita Federal, a disponibilização de serviços ao Contribuinte, para autoatendimento, via *internet*, já é uma realidade. No Portal de Serviços ao Contribuinte é possível, entre outros serviços, consultar a situação do CPF, as declarações de imposto de renda, restituições do imposto e fazer pagamentos, além de emitir certidões e parcelar dívidas³⁸.

Especificamente quanto ao uso de *Big Data*³⁹, surge a oportunidade para as Administrações Tributárias extrair o máximo das informações já disponíveis, por meio do tratamento de dados. Isso viabiliza o desenvolvimento de melhores serviços aos Contribuintes e serve como importante ferramenta para gerenciamento de risco, facilitando a identificação de

³⁵ Inteligência artificial, que não se confunde com consciência, pode ser entendida como a habilidade de máquinas ou sistemas não vivos desempenharem a “capacidade de resolver problemas, de se adaptar a dificuldades, de modo a contorná-las e atingir objetivos pré-determinados”, com a realização de tarefas exclusivamente humanas, com a seleção de Contribuintes para serem fiscalizados (Machado, 2019).

³⁶ Informação interessante constante do estudo em questão é a de que, em 2017, já havia 10 países utilizando *chatbots* entre os *e-services* ou como ferramenta de suporte ao usuário, além de outros 23 planejando sua utilização. Já a inteligência artificial, as Administrações Tributárias de 5 países já a utilizavam, em 2017, e mais 30 países já planejavam utilizá-la (OCDE, 2019, p. 41).

³⁷ O estudo da OCDE cita, entre outros exemplos de sucesso no uso de novas tecnologias a serviço da Administração Tributária, a Austrália que, desde 2016, vem utilizando um assistente virtual, denominado Alex, para consultas diversas, contendo, à época, resposta a cerca de 84 mil perguntas. Isso possibilitou o atendimento a mais de 2,7 milhões de consultas, com resolução de 88% no primeiro contato. Outro caso de sucesso é o do Canadá, com uso de declarações pré-preenchidas de imposto de renda, destinado a um público específico, cuja situação fiscal tem poucas mudanças ano a ano, tornando o processo simplificado (OCDE, 2019, p. 42).

³⁸ Informação disponível em: <https://servicos.receitafederal.gov.br/home>. Acesso em: 9 abr. 2024.

³⁹ *Big Data* não é uma simples base de dados, mas são informações coletadas de uma grande variedade de fontes, como internet, mídias sociais, mensagens de texto, vídeos, imagens e arquivos, entre outros, que podem ser analisadas em tempo real ou próximo disso (OCDE, 2016b, p. 48).

ações de evasão fiscal, sonegação e fraude. Estudo da OCDE aponta resultados positivos no uso de *Advanced Analytics* com relação ao *compliance* tributário, a redução dos custos de conformidade, aumento da confiança do Contribuinte e confiabilidade do sistema, além do aprimoramento da eficiência do ambiente de negócios e da arrecadação tributária (OCDE, 2016b, p. 12). Ademais, a *Big Data* não somente é utilizada pelas Administrações Tributárias em termos de fiscalização. A poderosa ferramenta digital, considerando a capacidade de tratamento de dados com o uso de inteligência artificial, possibilita a criação de um ambiente mais propício à conformidade fiscal (OCDE, 2016b, p. 48).

Exemplo de aplicação da inteligência artificial se dá na fiscalização levada a efeito pela Receita Federal em relação às importações realizadas por viajantes nos aeroportos do país. Com o uso de *Big Data*, *machine learning* e reconhecimento facial, o sistema cruza dados de bagagem despachada, duração da viagem, declaração de bens, entre outros, e seleciona os passageiros a serem inspecionados, tornando a fiscalização mais eficiente, considerando a evidente impossibilidade de se abordarem todos os passageiros. Na fiscalização do imposto de renda há também o uso da inteligência artificial para cruzamento de dados fornecidos pelos Contribuintes com outras informações obtidas com pessoas físicas e jurídicas, para verificação de possíveis inconsistências e, então, aprofundamento da verificação. Enfim, vários são os exemplos do uso da inteligência artificial pela Administração Tributária, tendo, em comum, o objetivo de incremento da eficiência na fiscalização (Machado, 2019).

Diante disso, parece claro que a digitalização da Administração Tributária, e o avanço constante desse processo, é inevitável, ante a rápida evolução tecnológica da sociedade e dos modelos de negócio. As ferramentas digitais possibilitam maior controle por parte do Fisco, mas o ideal é que isso seja aplicado como uma forma de reconstrução da relação com o Contribuinte, por meio da prestação de serviços, simplificação das obrigações tributárias e ampliação dos canais de comunicação e orientação. Uma relação de confiança e estímulo ao adimplemento voluntário é um modelo a se perseguir, uma vez que o modelo tradicional de repressão e controle não tem se revelado eficaz. A possibilidade de obtenção de informações em tempo real, ou próximo disso, viabiliza o monitoramento do *compliance* cooperativo e o melhor entendimento do comportamento do Contribuinte, criando um ambiente de maior transparência fiscal. Enfim, o grande desafio das Administrações Tributárias é transformar o uso de *Big Data*, inteligência artificial e outras novas tecnologias em informações tratadas e utilizáveis para estimular e aprimorar o comportamento de conformidade tributária, para desenvolver novos serviços e reduzir custos de conformidade para os Contribuintes e de gerenciamento, fiscalização, cobrança e arrecadação para o Fisco (OCDE, 2016b, p. 52).

3. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO

Como visto anteriormente, o Sistema Tributário Nacional é alvo de muitas críticas, tanto por parte do setor produtivo (Contribuintes), quanto da própria Administração Tributária, além, é claro, da sociedade em geral, que precisa conviver com um modelo extremamente complexo e entendê-lo. Esses problemas – que vão desde o próprio modelo federativo brasileiro ao excessivo número de normas tributárias, regimes e benefícios fiscais, aliados às dificuldades financeiras por que passa grande parte das unidades da Federação – acabam por fomentar um ambiente de elevado nível de litigiosidade que não é interessante para nenhuma das partes. Por um lado, o Fisco enfrenta sérios problemas na recuperação de créditos tributários, tanto judicial como administrativamente, por outro, os Contribuintes, considerando o sistema complexo e litigioso, desperdiçam muito tempo, energia e recursos para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Nesse cenário, vale adicionar que o problema tem se revelado não apenas no Brasil, mas em vários países ao redor do mundo. Tanto que a International Fiscal Association (IFA)⁴⁰⁴¹, em estudo acerca da denominada “relação aprimorada”⁴², destacou a relevância do tema, considerando, à época, o cenário de crise econômica, financeira e institucional, que abalou fortemente a confiança nesses setores e impôs aos países enormes dificuldades financeiras, especialmente, no que concerne ao presente estudo, na atividade de arrecadação tributária. Problemas que, então, levaram os países a se unirem por uma nova postura em relação a transparência fiscal e *compliance* (IFA, 2012, p. 2).

A ênfase estatal no modelo de repressão e punição e a frequente inadimplência dos Contribuintes acaba por gerar um círculo vicioso. Algum dos lados precisa dar o primeiro passo para resolver o impasse e esse alguém deve ser o Estado. Segundo Rocha (2018, p. 521), o dever que se cumpre em virtude de sanção e repressão é dever jurídico, não moral. O mesmo

⁴⁰ O IFA surgiu em 1938, na Holanda, num contexto com indicativos do início de uma guerra e a crescente relevância de criação de um fórum independente para discussão de assuntos específicos, como economia e tributação internacional, que vinham ganhando cada vez mais relevância. Informação disponível em: <https://www.ifa.nl/about-ifa/history-of-ifa>. Acesso em: 19 mar. 2024.

⁴¹ O IFA é uma instituição composta por representantes de todas as partes envolvidas na tributação, incluindo autoridades tributárias, professores e pesquisadores, escritórios corporativos tributários, além de tributaristas independentes, de todo o mundo, o que os coloca em posição de neutralidade para maximizar a qualidade de seus estudos e trabalhos. Informação disponível em: <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2024.

⁴² A expressão “relação aprimorada” (ou *enhanced relationship*, em inglês) surgiu no âmbito da OCDE, tratada no Capítulo 8 do estudo *Study on the role of tax intermediaries* (OCDE, 2008), e diz respeito à relação entre Fisco e Contribuinte. Mais tarde, em 2013, a própria OCDE entendeu por bem alterar a denominação para “*Compliance Cooperativo Tributário*” (OCDE, 2013), tema que será abordado no próximo tópico.

vale para a solidariedade, que, para ser efetiva e produzir seus efeitos, precisa ser sentida espontaneamente. Não basta a Constituição estabelecer uma regra de solidariedade, pois o texto normativo não será suficiente. Deve haver uma mudança de cultura. Nesse contexto, o autor defende a importância da mudança de perspectiva em relação ao Contribuinte, saindo da figura do Contribuinte-súdito para a de Contribuinte-consumidor de serviços do Estado, este devendo se portar como aliado e auxiliar do Contribuinte. E isso depende da “criação de uma cultura de cidadania fiscal que não pode ser gerada pela intervenção sancionatória do legislador” (Rocha, 2018, p. 524).

Não é difícil imaginar, portanto, que a relação entre Fisco e Contribuinte, com características adversariais e de desconfiança mútua, tamanhas as dificuldades que impõe aos *stakeholders*, precisa de uma solução que, ao final e ao cabo, possibilite o ingresso de recursos para o Estado colocar em prática suas políticas públicas, mas ao mesmo tempo viabilize a promoção de um ambiente de negócios mais propício à geração de riqueza e de emprego, com segurança jurídica e transparência. Assim, os problemas acima destacados, aliados à crise econômica e ao déficit fiscal, impuseram a necessidade de se repensar o sistema fiscal atual, de se buscar formas de “melhorar o cumprimento dos procedimentos fiscais e diminuir a elisão fiscal, o planejamento fiscal abusivo e o litígio entre o Fisco e os contribuintes” (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 175). Se é certo que a conformidade tributária deve ser um objetivo a ser perseguido, com inegáveis reflexos positivos à sociedade, a forma como buscar esse cenário é um constante desafio. O aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte, como já adiantado, tem se revelado como uma forma de reduzir litígios e promover ganho de eficiência à gestão tributária. Nesse contexto, o *compliance* tributário cooperativo revela-se como um modelo que caminha nesse sentido. É o que será abordado neste capítulo.

3.1 Motivação, origens e noções do *compliance* tributário cooperativo

A complexidade dos problemas que permeiam a sociedade dos dias de hoje, com o evidente avanço das tecnologias digitais, demanda maior interação e troca de experiências entre os *stakeholders*. Como visto, o modelo tradicional de repressão e controle, ainda muito presente nas Administrações Tributárias e na própria cultura dos agentes do Fisco, não têm se mostrado eficiente (Goularti; Messias, 2021, p. 2). Como já destacado, modelos marcados exclusivamente nesses pilares de identificação e punição de condutas contrárias à legislação acabam por gerar efeitos indesejáveis, especialmente o aumento do custo de conformidade das

empresas e a potencialização do caráter adversarial que tem marcado a relação entre Fisco e Contribuinte (Oliveira, 2022b, p. 29).

A conformidade tributária dos Contribuintes sempre foi uma preocupação para o Fisco e, com o notório aumento da complexidade do ambiente de negócios e do funcionamento das próprias empresas e da sociedade, devido, em grande parte, aos avanços tecnológicos, o problema se torna ainda mais sério. Tradicionalmente, as Administrações Tributárias buscam impor o adimplemento das obrigações tributárias por meio de fiscalizações e auditorias. Todavia, o volume de contribuintes e a limitação de pessoal e de recursos têm dificultado bastante essa tarefa, ainda que o uso de ferramentas tecnológicas tenha auxiliado. De outra banda, o caminho alternativo a ser seguido é o de aproximação com o Contribuinte e construção de uma relação mais harmônica e de confiança, estimulando o adimplemento voluntário. É nesse contexto que se insere o *compliance* tributário cooperativo (Arandas, 2018, p. 108).

Diante da possibilidade de estabelecimento de uma relação mais colaborativa entre Fisco e Contribuinte surgem os programas de conformidade cooperativa (ou *cooperative compliance*), que são marcados pela constante busca por melhoria na prestação de serviços pela Administração Tributária aos Contribuintes e que “ganham notoriedade com o endosso da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a elaboração de uma série de relatórios e outros documentos pelo órgão” (Oliveira, 2022b, p. 29), que serão objeto de análise no próximo tópico.

Com efeito, os programas de conformidade tributária se mostram como umas das alternativas para aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte. Lamadrid explica que:

Tais programas são baseados em uma estratégia moderna de conformidade, firmada na transparência e na cooperação das partes. Além disso, consideram que, em princípio, há uma disposição dos contribuintes para atendimento às obrigações fiscais e tributárias (Lamadrid, 2020, p. 63).

Sobre a transformação que o modelo cooperativo pode representar na relação Fisco-Contribuinte, Tostes Neto e Calijuri (2023) esclarecem que:

Isto se mostra muito evidente quando se observa a diferença da função da declaração de imposto. Tradicionalmente, a apresentação da declaração fiscal é um ponto inicial do processo de fiscalização e, assim, as Administrações Tributárias realizam as funções de verificação, validação, liquidação e identificação de situação de não conformidade. A relação cooperativa muda esta perspectiva e, com trabalho conjunto, antecipado e mais próximo do fato gerador, a declaração fiscal é considerada mais como um resultado de um processo executado em conjunto. Este processo pode incluir acordos de

cooperação com empresas ou intermediários tributários e também pode incluir o uso de declarações pré-preenchidas (2023, p. 18)⁴³.

Cuidando da já mencionada “relação aprimorada”, o IFA traz interessante definição apresentando o tema como uma relação de mútua cooperação que transcende as meras obrigações fiscais, envolvendo a reconstrução da relação entre Fisco e Contribuinte, com respeito, para efetiva e voluntariamente atuarem de forma cooperativa, pautando-se mais no espírito da lei⁴⁴ e menos na sua literalidade:

A relação aprimorada diz respeito a uma relação institucional especificamente definida, baseada em intenções mutuamente expressas e não em regras detalhadas, que os Contribuintes e as Administrações Tributárias celebram voluntariamente, acima e além de suas obrigações legais básicas, cuja relação é baseada na compreensão mútua, no respeito e na verdadeira cooperação, e tem como objetivo a administração da legislação fiscal à atividade dos contribuintes da forma mais eficiente e tempestiva, pressupondo a divulgação plena e recíproca de informações fiscais relevantes (incluindo posições assumidas) e conduzindo à avaliação do montante correto do imposto tendo em conta o espírito e a finalidade da legislação tributária (e não apenas a letra da lei), respeitando simultaneamente os direitos e obrigações de cada parte, obedecendo a legislação processual em caso de desacordo sobre o que constitui o montante correto do imposto (IFA, 2012, p. 12)⁴⁵.

Jeffrey Owens (2012, p. 516) aborda o tema da mudança da relação entre Fisco e Contribuinte e a experiência de países como Estados Unidos da América e Holanda, em programas de *compliance* cooperativo. Destaca a importância de se combinar estratégias de

⁴³ Tradução livre do original em espanhol: “Esto queda muy evidente cuando se observa la diferencia de la función de la declaración de impuestos. Tradicionalmente, la presentación de la declaración fiscal es el punto inicial del proceso de control y luego, las AATT efectúan sus funciones de verificación, validación, liquidación e identificación de situaciones de incumplimiento. La relación cooperativa cambia esta perspectiva y, con el trabajo conjunto, anticipado y más cercano del hecho imponible entre las AATT y los contribuyentes, la declaración fiscal se considera más que nada resultado de un proceso ejecutado en conjunto. Este proceso puede incluir acuerdos de cooperación con empresas o intermediarios fiscales y también puede cubrir el uso de declaraciones de impuestos prellenadas” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 18).

⁴⁴ A expressão “espírito da lei” não foi abordada expressamente no relatório sobre o papel dos intermediários, divulgado em 2008 pela OCDE. Surgiu, em 2010, quando o FAT publicou o Marco para um código Voluntário de Boas Condutas para Bancos e as Administrações Tributárias, cujo objetivo inicial era combater o planejamento fiscal agressivo. Significa, mais do que a literalidade da lei, uma atuação em conformidade com a intenção do Poder Legislativo, mas sem obrigar ao pagamento de tributos além do estabelecido em lei (OCDE, 2013, p. 53).

⁴⁵ Tradução livre do original em inglês, com a seguinte redação: “The Enhanced Relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that TPs and TAs voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the TP’s business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties’ rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax” (IFA, 2012, p. 12).

enforcement com boa qualidade de serviços prestados, além da classificação dos Contribuintes, conforme o risco de *compliance*, direcionando as auditorias àqueles de maior risco. Ressalta, ainda, a importância de a Administração Tributária entender e conhecer o funcionamento dos negócios dos Contribuintes. O autor destaca, igualmente, que o cerne da questão é a transparência, uma vontade e atuação além do estritamente previsto em lei, buscando efetivo conhecimento pelas Administrações Tributárias dos novos modelos de negócios. E complementa, afirmando que essa mudança de cultura, de postura, depende da atuação das altas autoridades da Administração Tributária e das grandes corporações, além dos consultores e demais intermediários (Owens, 2012, p. 518).

Em âmbito nacional, vale destacar a definição de conformidade cooperativa apresentada pela Receita Federal do Brasil, a qual, segundo previsto no § 1º do art. 1º da Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021, pode ser entendida como “o relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica”, tendo como base “a confiança, justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes”, com o objetivo de “promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes”.

Fazendo um breve histórico, pode-se dizer que o modelo de cooperação fiscal tem origem nos princípios da regulação responsiva e no gerenciamento de risco e começou a ser desenvolvido, na Austrália, na década de 1990, passando a ser incorporado e desenvolvido por diversos países, no âmbito da OCDE, nas duas primeiras décadas do Século XXI (Lamadrid, 2020, p. 75). A ideia era combinar técnicas relacionadas ao comportamento do Contribuinte com a eficiência na alocação de recursos públicos pela Administração Tributária. Assim, o investimento deveria ser direcionado à facilitação e orientação para o cumprimento de obrigações tributárias, partindo da premissa de que apenas a menor parte dos Contribuintes tem a intenção de levar às últimas consequências a sua inadimplência e os litígios dele decorrentes.

A título de esclarecimento, o modelo de regulação responsiva, em linhas gerais, prevê variação da intervenção governamental de acordo com o comportamento do regulado, ou seja, a estratégia de persuasão deve ser destinada aos regulados com maior responsabilidade e mais suscetíveis a cumprir os comandos. Por sua vez, àqueles que agem puramente conforme a racionalidade econômica deve ser aplicado um modelo de intervenção mais punitivo, ciente, no entanto, de que a estratégia punitiva é mais cara do que a persuasiva (Lamadrid, 2018, p. 76). Entretanto, entende-se que o arcabouço punitivo não pode ser deixado de lado no sistema de

regulação responsiva, como forma de torná-lo mais eficiente. Vale dizer, a possibilidade de punições severas tem o potencial de aumento do nível de cooperação no sistema, como sustentam Ayres e Braithwaite (1992, p. 41), ao fazerem uso da expressão *benign big gun*, no sentido de que, quanto maior o bastão, menor o seu uso. Os autores afirmam, ainda, que a punição deve ser a última opção, mas, quando necessária, deve ser aplicada no menor nível suficiente à repressão do comportamento que a ensejou. O sistema ideal deve se pautar no ajuste ou graduação entre a responsabilidade/motivação de *compliance* e a punição (1992, p. 50).

Isso pode ser aplicável ao sistema de cooperação tributária, em que a relação deve ser de confiança e cooperação entre os Contribuintes com comportamento e motivação de conformidade, mas sempre tendo à disposição no ordenamento jurídico a ameaça de grandes punições para fomentar a confiabilidade e eficiência do sistema.

Lamadrid (2018, p. 80) esclarece que o gerenciamento de risco, por sua vez, tem igualmente origem na Austrália e na Nova Zelândia, em 1995, com a edição de norma oriunda de Comitês daqueles países, identificada como AS/NZS 4630:1995, que foi amplamente aceita internacionalmente, até 2009, quando começaram a surgir normas internacionais sobre o tema, mas sua essência permanece válida, ainda que com algumas evoluções ao longo dos últimos anos. Na norma, o gerenciamento de risco é considerado como um processo que auxilia na tomada de melhores decisões, ao levar em conta os riscos e seus possíveis impactos, e deve ser adotado como algo relevante na cultura organizacional, podendo ser aplicado tanto ao setor privado quanto ao público e a diversas áreas, inclusive conformidade legislativa e de finanças.

E acrescenta, ainda, que:

os conceitos da regulação responsiva e do gerenciamento de risco foram incorporados às práticas de algumas administrações tributárias, ao que tudo indica a partir da Austrália, e levadas ao conhecimento do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Na sequência, esse Comitê liderou as discussões internacionais para a construção colaborativa de um novo modelo de relacionamento entre administração tributária e contribuintes, baseado nos conceitos vistos até aqui, do gerenciamento de risco e da regulação responsiva (Lamadrid, 1998, p. 85).

O modelo foi originalmente idealizado para grandes empresas, até pela menor quantidade no universo de Contribuintes, e tinha por objetivo a troca de transparência pela certeza tributária, num relacionamento baseado em confiança. Num segundo momento, a proposta foi estendida para as pequenas e médias empresas e, nesse caso, ante o aumento do número de Contribuintes em foco, o investimento em tecnologia passa a ser de grande

relevância, para poder viabilizar um atendimento e acompanhamento em moldes parecidos, ainda que de forma automatizada, consideradas as limitações de pessoal e de estrutura (Lamadrid, 2018, p. 77).

Como se percebe, o *compliance* cooperativo é fundado basicamente no fornecimento voluntário de informações por parte do Contribuinte a respeito de seus negócios, que possam representar algum risco fiscal, e, de outra ponta, na segurança e na certeza garantidas pelo Fisco acerca da sua posição no que tange às referidas informações. Assim, o *compliance* cooperativo pauta-se na confiança e na transparência, cabendo aos Contribuintes fornecer informações precisas e detalhadas sobre seus negócios, especialmente no que tange aos aspectos tributários. O Fisco, por sua vez, deve se empenhar para criar um ambiente harmônico, transmitindo confiança, previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes que ajam com a referida transparência (Arandas, 2018, p. 108).

Com efeito, pode-se afirmar que os pilares para o desenvolvimento dos programas de conformidade cooperativa são, da parte do Contribuinte, a confiança e a transparência, por meio do fornecimento de informações precisas e tempestivas, com uma postura ativa, independente da efetiva obrigação legal. Da outra parte, o Fisco deve, a partir de sua atuação e de seu planejamento, garantir ao Contribuinte previsibilidade e certeza, para que possa direcionar seus esforços para a gestão de seu negócio, reduzindo seus custos de conformidade (Oliveira, 2022b, p. 30).

Ademais, considerando as limitações de pessoal e orçamentárias das Administrações Tributárias, a atuação do Fisco deve levar em conta a gestão de risco, analisando as informações oferecidas pelos Contribuintes e, assim, colocando em prática uma fiscalização mais inteligente, que direcione recursos e mão de obra aos Contribuintes que oferecem maior risco de inadimplemento tributário. Isso se revela vantajoso também para os Contribuintes de menor risco, que podem se dedicar mais aos seus negócios do que aos litígios tributários, reduzindo, assim, seus custos de conformidade (Arandas, 2018, p. 111).

Outro elemento muito importante para a construção da relação de confiança, estímulo ao adimplemento voluntário e formulação dos programas de *compliance* cooperativo é o nível de simplicidade do sistema. Um sistema complexo, com legislação volumosa e de difícil compreensão e aplicação, tanto em termos de obrigações acessórias quanto de obrigações principais, é gerador de problemas para os Contribuintes, que veem seu custo de conformidade e o risco de sofrer ações fiscais se elevarem, assim como para a própria Administração Tributária, que, além de ter dificuldades de uniformizar entendimentos e procedimentos internamente, precisa enfrentar litígios e empenhar recursos financeiros e de pessoal em

auditorias, cujo resultado pode levar anos para se concretizar (Lamadrid, 2020, p. 67). Acrescente-se, ainda, que a desconfiança e a percepção de que é muito difícil obter respostas satisfatórias e em tempo hábil a consultas e orientações da Administração Tributária contribuem para a situação de não conformidade e criação de litígios (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 13).

Nesse particular, mostra-se pertinente renovar o registro de que a Reforma Tributária⁴⁶, recentemente aprovada, possui como alguns de seus pilares a simplificação do sistema tributário e a transparência, o que fica evidente com a unificação de tributos sobre consumo (com a extinção do ICMS, ISS, IPI, PIS/PASEP e COFINS) e a forma de cálculo “por fora”⁴⁷, o que facilita a identificação do valor pago a título de tributo, entre outras medidas. Assim, a reforma tributária pode surgir como um facilitador de um sistema de maior cooperação, seja entre Contribuinte e Fisco, seja entre os próprios entes da Federação.

Ferramenta usualmente utilizada com o objetivo de estimular o adimplemento voluntário de obrigações é a prática de classificação de Contribuintes, pautada em critérios como recolhimento tempestivo de tributos, apresentação tempestiva de declarações, qualidade e acerto na escrituração fiscal, entre outros. Deve-se observar, contudo, que essa prática, embora possa estar presente, não é o que caracteriza propriamente os programas de *compliance* tributário cooperativo, mas, sim, a já mencionada troca da transparência pela certeza tributária. O *rating*, a prestação de serviços e o uso da tecnologia, assim como outras medidas de facilitação ao cumprimento de obrigações tributárias, são típicos de programas de estímulo à conformidade, os quais, embora guardem algumas semelhanças com os programas de *compliance* tributário cooperativo, com estes não se confundem. A definição de cada uma delas e as diferenças serão exploradas em tópico específico adiante, com a informação, desde logo, que não raro os programas em questão são tomados ou referidos um pelo outro.

Da mesma forma, o uso da transação ou de outros meios adequados para solução de litígios não é exclusividade dos programas de *compliance* tributário cooperativo, tampouco é o que os caracteriza, mas considerando que, mesmo no âmbito desses programas, há a possibilidade de ocorrência de litígios (ainda que em menor monta), é recomendável que eles sejam utilizados, como forma de solucionar de maneira rápida e eficiente as divergências⁴⁸.

⁴⁶ A reforma tributária foi aprovada por meio da publicação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

⁴⁷ Segundo a metodologia de cálculo “por fora”, o valor do imposto não integra a sua base de cálculo.

⁴⁸ Uma característica marcante dos programas de *compliance* tributário cooperativo, e que será abordada oportunamente neste estudo, é o que se denomina de “*agree to disagree*”, em que, pela relação de transparência e confiança mútua, os entendimentos e interpretações a respeito da legislação tributária são amplamente discutidos entre as partes. Assim, cada uma das partes tem plena ciência dos pontos em que há possibilidade de divergência, caso nas discussões não se chegue a um consenso. Esse cenário, ao permitir prévia identificação dessas questões,

Noutra vertente, em âmbito internacional, merece registro a experiência de Singapura. O modelo da *Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)*, tamanha sua relevância, foi abordado pelo Ministro Dias Toffoli, em voto proferido no julgamento do RE 640.452 (Brasil, 2023, p. 10), em que é mencionada a combinação de estratégias diferentes, conforme o comportamento do Contribuinte, na linha do delineado na seção anterior. Na verdade, esse é o marco de relações com o Contribuinte previsto no modelo, que é representado por uma pirâmide invertida, relacionada ao volume de Contribuintes em cada situação, e o nível de pressão e coerção para cumprimento de obrigações cresce de cima para baixo. Na base, voltada para cima, está a maior parte dos Contribuintes que cumprem voluntariamente suas obrigações, para os quais a estratégia é orientação e serviços, primordialmente à distância, por meio da internet, em portais de serviços. Em seguida, aparecem os Contribuintes que desconhecem a legislação, para os quais a estratégia é educação e prevenção, mediante a realização de seminários, diálogo com associações comerciais e envio de mensagens eletrônicas para lembretes. Mais abaixo, estão os Contribuintes negligentes, em relação aos quais o objetivo é detectar a negligência e buscar sua correção, por meio de programas de inspeção e verificação de declarações voluntárias de informações. Finalmente, no vértice da pirâmide, onde estaria a menor parte dos Contribuintes, figuram os infratores, para os quais a estratégia é a aplicação de sanções, com ações de coerção, dissuasão, investigação e responsabilização (OCDE, 2013, p. 31).

O modelo de Singapura baseia-se em quatro pilares básicos, quais sejam, a criação e manutenção de um sistema tributário simples, facilitando o cumprimento de obrigações e reduzindo a possibilidade de inadimplência; orientação ao Contribuinte sobre o cumprimento de suas obrigações; ações para a construção de uma Administração Tributária confiável, por meio de medidas para facilitar o cumprimento de obrigações e, igualmente, para combater a inadimplência; e, finalmente, uma sociedade engajada e participativa, que compreende a importância do pagamento de tributos para a manutenção do Estado e, assim, apoia as ações da Administração Tributária para garantir a arrecadação de impostos (OCDE, 2013, p. 30).

Voltando os olhos para o Brasil, na Receita Federal, vale mencionar o Operador Econômico Autorizado (OEA), programa em que o interveniente nas operações de comércio exterior (importador, exportador, transportador operador aeroportuário, entre outros), relacionadas a movimentação internacional de mercadorias a qualquer título, pode, por meio de um processo de certificação, ser classificado como de baixo risco e, assim, gozar de benefícios

além de garantir maior previsibilidade para os *stakeholders*, é campo fértil para o uso de meios adequados de solução de conflitos (Oliveira, 2024, p. 13).

perante a Aduana brasileira, proporcionando “maior agilidade e previsibilidade de suas cargas nos fluxos do comércio internacional”⁴⁹. Outro exemplo digno de menção é o Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira (PRC)⁵⁰, que, ao estimular a mudança de comportamento do Contribuinte e sua relação com o Fisco, promove ações de autorregularização, com a possibilidade de solução prévia de pendências, sem aplicação de multa. Nesse ponto, importante resgatar o alerta de que, considerando a diversidade de características dos programas existentes, assim como a proximidade entre os conceitos de *compliance* tributário cooperativo e estímulo à conformidade, há divergências quanto à classificação de cada uma dessas iniciativas como um ou outro conceito. Por ora, fica o registro de que essa temática será explorada em tópico próprio e de que um ponto comum entre os programas é a busca da melhora no relacionamento entre Fisco e Contribuinte, considerando as já mencionadas dificuldades enfrentadas na recuperação do crédito tributário.

Com efeito, o que se busca é a construção de um modelo em que a aplicação de multa seja direcionada para situações excepcionais de não conformidade, e não a regra, como se verifica na situação atual, com sua aplicação em patamares bastante altos. Se, por um lado, o sancionamento de Contribuintes inadimplentes se revela importante para a confiabilidade do sistema, prestigiando os Contribuintes regulares, de outro, a aplicação de penalidades deve observar o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade (Lamadrid, 2022, p. 71-72).

O uso do *enforcement* (imposição), sobretudo com as auditorias fiscais, mais do que para propriamente a finalidade de arrecadação e recuperação do crédito tributário, é essencial para a credibilidade do sistema, funcionando “como um meio de intimidação contra fraude e negligência, melhorar a confiança dos contribuintes na justiça e na efetividade do sistema tributário e identificar pontos de atenção no funcionamento dele” (Lamadrid, 2018, p. 114).

⁴⁹ Informações disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea#:~:text=Operador%20Econ%C3%B4mico%20Autorizado%20\(OEA\)%20%C3%A9,pela%20Aduana%20Brasileira%2C%20relacionados%20%C3%A0](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea#:~:text=Operador%20Econ%C3%B4mico%20Autorizado%20(OEA)%20%C3%A9,pela%20Aduana%20Brasileira%2C%20relacionados%20%C3%A0). Acesso em: 21 maio 2024.

⁵⁰ Segundo informações disponibilizadas pela Receita Federal do Brasil, “o PRC é composto de ações de conscientização, que promovem a cidadania fiscal e estimulam a conformidade tributária e aduaneira, além das ações de autorregularização, que apresentam ao contribuinte possíveis distorções ou irregularidades tributárias ou aduaneiras, e oferecem, mediante prazo determinado, orientação para a regularização”. Com isso, “a Receita Federal espera estabelecer um novo modelo de relacionamento com os contribuintes, baseado em confiança mútua, transparência e previsibilidade no acesso aos dados e às informações e, com isso, contribuir para a melhoria do ambiente de negócios”. Informação disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-lanca-o-programa-regional-de-conformidade-tributaria-e-aduaneira#:~:text=A%20Receita%20Federal%20lan%C3%A7a%20hoje,modernas%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20internacional>. Acesso em: 01 abr. 2024.

Os modelos de cooperação devem ter como foco o bem comum, ou seja, os interesses da Administração, dos Contribuintes e do Fisco. Nesse sentido, não há que se falar em lados. A Administração deve passar a se preocupar com a arrecadação presente e futura, estimulando o adimplemento voluntário dos Contribuintes e a sua manutenção nessa postura, nutrindo os valores relacionados ao dever fundamental de pagar impostos⁵¹ (Rocha, 2017, p. 25). Para isso, a participação voluntária da população é extremamente importante, sendo certo que:

Educar é o melhor instrumento de conscientização de sociedade. Educação fiscal então deveria ser item obrigatório nas escolas, pois a partir do momento em que o contribuinte tem o conhecimento do processo da tributação e das suas obrigações inerentes, facilitaria e muito, o fomento à cidadania, proporcionando o aprendizado sobre a função social do tributo, como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social (Resende, 2020, p. 42).

De outra banda, os procedimentos de autuação, na forma como são usualmente utilizados, voltados para o passado, embora levem à constituição de milhões de reais em crédito tributário, na maioria das vezes acabam por gerar litígios administrativos e judiciais infundáveis e muito onerosos para ambos os lados (Lamadrid, 2022, p. 73). Ao revés, o modelo que se busca é de atuação menos repressiva e mais preventiva, com transparência e orientação amigável e tempestiva, estimulando o Contribuinte a adimplir voluntaria e tempestivamente suas obrigações, fazendo-o compreender as vantagens da conformidade, especialmente em termos de redução dos custos a ela relacionados (Almeida, 2017, p. 447).

Ademais, aprimoramentos nos procedimentos do contencioso tributário são essenciais. Embora o objetivo seja estimular o adimplemento voluntário, com reflexos no presente e no futuro, haveria, ainda que em menor monta, contencioso, de modo que medidas para garantir maior celeridade e coerência entre as decisões proferidas nas esferas administrativa e judicial e para maior aplicação de meios adequados de solução de litígios mantêm sua importância (Lamadrid, 2022, p. 73).

Com a mudança da postura repressiva da Administração Tributária, o foco passa a ser a atuação preventiva, antes mesmo da aplicação de qualquer penalidade. Daí a importância da simplificação, da transparência da atuação e dos gastos públicos, da confiança do Contribuinte

⁵¹ Dever fundamental de pagar impostos é expressão cunhada pelo professor português José Casalta Nabais e, relacionada aos Estados Fiscais, que são financiados pelo pagamento de impostos, representa os valores de solidariedade entre cidadãos, como membros de uma comunidade (Nabais, 2024, p. 85).

no sistema tributário e da clara demonstração dos benefícios que ele pode auferir com o adimplemento voluntário e tempestivo de suas obrigações.

Diante do exposto nesta seção, pode-se dizer que o modelo de *compliance* tributário cooperativo tem como princípio essencial a ampla transparência por parte do Contribuinte em troca de segurança jurídica proporcionada pelo Fisco. Nesse contexto, são fundamentais: a) a aproximação da relação entre Fisco e Contribuinte, tornando-a mais harmoniosa e pautada na confiança; b) o estímulo ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais, por meio de uma atuação preventiva do Fisco e proativa do Contribuinte, sem se limitar ao estritamente previsto em lei; c) a aplicação de técnicas de gerenciamento de risco, para otimização das atividades da Administração Tributária; e, ainda, d) a construção de um sistema simples, de fácil entendimento e aplicação.

Desse modo, não é difícil concluir que a opção pelo modelo cooperativo representa uma efetiva transformação na atuação do Fisco e no comportamento dos *stakeholders* em relação ao modelo tradicional. Neste, o procedimento é marcado por um caráter contraditório, com controle posterior e assimetria de informações, enquanto naquele, é baseado na confiança e na transparência, com controle prévio de conformidade e uma situação de simetria das partes quanto às informações necessárias para realização de suas atividades (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 18).

3.2 *Compliance* tributário cooperativo no âmbito da OCDE

Como indicado no tópico anterior, *compliance* cooperativo, assim como o reconhecimento da importância e necessidade de modificação da relação entre Fisco e Contribuinte, em busca de um modelo mais eficiente, ganhou notoriedade mundial com os estudos realizados no âmbito da OCDE. Na verdade, o conceito de *compliance* cooperativo foi desenvolvido no *Forum on Tax Administration (FTA)*, criado em 2002, composto por 50 países membros e não membros da OCDE – entre eles o Brasil –, com o objetivo de promover compartilhamento de conhecimento, realização de pesquisas e desenvolvimento de ideias para o aprimoramento das Administrações Tributárias ao redor do mundo⁵².

⁵²Importante destacar que o FTA promove, ainda, o diálogo entre importantes atores, como representantes dos Contribuintes e dos setores econômicos, além de responsáveis por políticas tributárias e de regulação do mercado. Informação disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>. Acesso em: 19 dez. 2023.

Como esclarece Owens (2012), isso foi resultado da intensificação de um movimento de cooperação tributária internacional:

O Fórum sobre Administração Fiscal, da OCDE, que atualmente reúne 43 países, incluindo todos os países do G20, tem estado na vanguarda desta relação aprimorada. Um conjunto de acordos de troca de informações continua a crescer e apoiar o padrão de troca sob solicitação, agora mundialmente aprovado (Owens, 2012, p. 517)⁵³.

Isso ficou ainda mais evidente em 2006, com a Declaração de Seul, oportunidade em que os estudos ganharam mais corpo e a eles foi incorporada a ideia de gerenciamento de risco pela Administração Tributária, considerando a preocupação com a situação de não conformidade. Desenvolve-se, então, esforço internacional de combate à não conformidade, revelando, nesse cenário, a importância da governança corporativa e o papel dos intermediários, como contadores, consultores tributários e advogados tributaristas (Lamadrid, 2019, p. 92).

Oliveira (2022b), por sua vez, esclarece que:

A criação do FTA e a Declaração de Seul foram os primeiros passos que permitiram, em um momento posterior, as discussões sobre a necessidade de desenvolvimento de uma relação de confiança mútua entre administrações tributárias e contribuintes, o que somente veio a ocorrer durante o estudo sobre os intermediários tributários (Oliveira, 2022b, p. 29).

Em seguida, vieram outros estudos que evidenciam a importância da mudança de paradigma na relação entre Fisco e Contribuinte, saindo da imposição para a cooperação, e buscam demonstrar os benefícios que podem ser alcançados a partir desse movimento de aproximação, cooperação e concessões mútuas (Arandas, 2018, p. 110).

Nesse contexto, dois documentos ou relatórios produzidos pelo FTA merecem especial atenção. São eles: o *Study into the role of tax intermediaries*, divulgado em janeiro de 2008; e o relatório *Co-operative Compliance: a framework*, divulgado em 2013, como uma espécie de continuidade do primeiro⁵⁴.

⁵³Tradução livre do original, em inglês, com a seguinte redação: “The OECD’s Forum on Tax Administration (FTA), which now brings together 43 countries, including all the G20 countries, has been at the forefront of this improved cooperation. A network of information exchange agreements continues to grow and support the now universally endorsed exchange on request standard” (Owens, 2012, p. 517).

⁵⁴De qualquer sorte, importante registrar que os estudos sobre o tema, no âmbito da OCDE, prosseguiram nos anos seguintes, valendo a menção ao relatório, publicado em 2016, denominado “*Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*” (OCDE, 2016a), cuidando dos marcos de controle fiscal,

Almeida (2017, p. 60), ao cuidar dos referidos relatórios, destaca que o marco para a mudança de paradigma de uma relação conflituosa e adversarial para uma relação cooperativa é o estudo publicado, em 2008, pelo FTA, denominado, como dito acima, *Study into the role of tax intermediaries*, cuidando do que chamou de *enhanced relationship*, ou relacionamento aperfeiçoado pela confiança e cooperação. Esse estudo, como o nome indica, teve propósito inicial de abordar a atuação desse grupo de *stakeholders* nos planejamentos tributários agressivos, mas avançou para cuidar, também, da relação entre os agentes fiscais, os Contribuintes e os ditos intermediários tributários (Oliveira, 2022b, p. 30).

Em 2013, o novo estudo publicado pela OCDE mudou a expressão para *cooperative compliance*, “cuja ideia é dar cumprimento à obrigação tributária principal (pagamento) na quantia correta e no tempo exato, por meio da cooperação, em via de mão dupla, entre a administração fazendária e o contribuinte” (Almeida, 2017, p. 60). O viés, que antes relacionava-se à relação aprimorada, passou a ser outro, o da conformidade tributária, ou seja, o pagamento dos tributos devidos de forma tempestiva (OCDE, 2013, p. 13).

O primeiro estudo já previa algo que seria desenvolvido para se tornar o que passou a ser denominado de *cooperative compliance*. Cuida-se da chamada “relação aprimorada” (*enhanced relationship*) e que seria importante marco de mudança de paradigma na relação Fisco-Contribuinte. A diferença entre a tradicional relação, referida no estudo como “relação básica”, e a “relação aprimorada” é bem retratada por Oliveira (2022b), ao cuidar do tema:

A diferença entre elas seria grande: (1) na relação básica: os contribuintes somente apresentariam informações em virtude de uma obrigação legal; essas informações seriam bastante limitadas e existiria pouca confiança dos contribuintes em relação ao fisco; (2) na relação aprimorada: estabelecia-se uma relação de confiança mútua; haveria maior transparência e ampla divulgação de informações por parte dos contribuintes e as autoridades fiscais conheceriam melhor os negócios dos contribuintes e estariam mais abertas ao diálogo (2022b, p. 30).

Ainda sobre o primeiro estudo, *Study into the role of tax intermediaries*, Arandas (2018) explica:

Esse estudo toma como ponto de partida a existência de um padrão básico de relacionamento (*basic relationship*), baseado em exigências legais em que as

tão relevantes à construção do modelo de *compliance* tributário cooperativo, como será abordado em tópico próprio neste trabalho. E, ainda, em 2021, foi lançado o manual para promoção de conformidade internacional, direcionado às Administrações Tributárias e empresas multinacionais, decorrente do “*International Compliance Assurance Programme*”, criado no âmbito do Forum on Tax Administrations (FTA) (OCDE, 2021).

partes agem de acordo com as obrigações que lhe são impostas. Contrastando com esse conceito, o *Enhanced Relationship* funcionaria com base em uma relação de mútua confiança entre Fisco e contribuinte, servindo como alicerce para construção desse ambiente uma postura ativa de ambas as partes. Da parte dos contribuintes, demonstrando uma maior disposição em compartilhar elementos com potencial de conflito com a autoridade tributária. E, por parte das autoridades tributárias, uma maior clareza quanto aos procedimentos de fiscalização e rapidez em seu posicionamento perante pontos passíveis de interpretação (Arandas, 2018, p. 111).

Algumas conclusões merecem destaque nesse relatório, para os fins do presente estudo, quais sejam, “a obtenção de informações atuais, confiáveis e relevantes em relação aos contribuintes permitiria uma melhor gestão de risco por parte das administrações” e, ainda, “para obter essas informações, as autoridades tributárias deveriam estabelecer uma relação de cooperação e confiança com os contribuintes e intermediários” (Oliveira, 2022b, p. 30), daí surge a referência à relação aprimorada (*enhanced relationship*).

Na linha do que foi dito páginas atrás, a respeito do modelo de governança responsiva, a proposta do *compliance* cooperativo, ainda que inicialmente denominado de “relação aprimorada”, foi pensada, em um primeiro momento, para as grandes corporações, que têm como uma de suas principais preocupações o custo tributário. Assim, a ideia do modelo é utilizar o gerenciamento de risco para alocação mais eficiente dos recursos, revelando os benefícios para os Contribuintes, em termos de certeza tributária, segurança jurídica e redução dos custos de conformidade. Afinal, Contribuintes que, com transparência, demonstrassem possuir melhor índice de conformidade seriam classificados pela Administração Tributária como de baixo risco, o que possibilitaria o direcionamento da fiscalização aos demais (Lamadrid, 2018, p. 93).

Tamanho a importância e relevância do tema que a OCDE, ao divulgar o Plano de Ação de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS)⁵⁵, especialmente nas ações 11⁵⁶ e 12⁵⁷, apontou os programas de conformidade tributária como uma solução para o problema da erosão das bases em âmbito internacional, exigindo dos

⁵⁵ O Plano de Ação de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros foi uma demanda dos países do G20 à OCDE, para estabelecer “instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas” (OCDE, 2014b, p. 11). A sigla BEPS significa Base Erosion and Profit Shifting que, traduzindo para o português, significa Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros.

⁵⁶ A Ação 11 prevê o estabelecimento de “metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los” (OCDE, 2014b, p. 23).

⁵⁷ A Ação 12 estabelece a obrigação de que os “contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo” (OCDE, 2014b, p. 24).

Contribuintes prestação de informações e atuação coordenada e cooperativa em seu planejamento (Lamadrid, 2018, p. 100). No mesmo estudo, a OCDE, ao mesmo tempo que reconhece a importância das auditorias, realça as suas limitações como modelo de fiscalização, privando as Administrações Tributárias de informações mais detalhadas e tempestivas. Nesse cenário, a Organização destaca a necessidade de buscar novos instrumentos para municiar os Fiscos, assim como para conferir segurança e previsibilidade tributárias aos Contribuintes, que são essenciais para a realização de investimentos e crescimento da economia (OCDE, 2014b, p. 14).

Tratando especificamente do modelo sugerido pela OCDE, importante destacar que o já mencionado Estudo sobre o papel dos intermediários, publicado em 2008, estabeleceu sete pilares para a relação aprimorada, que mais tarde foi renomeada para conformidade cooperativa. O primeiro deles é o *commercial awareness*, que está relacionado ao conhecimento do mercado, da estrutura e do negócio da empresa. A imparcialidade, segundo pilar, deve ser compreendida como atuação do Fisco livre de interesses meramente arrecadatórios, uma vez que deve levar em consideração não apenas a arrecadação, mas a criação de ambientes fiscais positivos. A proporcionalidade, por sua vez, diz respeito à calibragem da atuação do Fisco, a medida da fiscalização, conforme o risco e a necessidade que o Contribuinte representa ou impõe, minimizando os impactos negativos sobre o Contribuinte e prestando orientação para evitar novas autuações. A abertura ao diálogo/transparência se refere à atuação do Fisco, buscando conferir maior segurança e certeza aos Contribuintes, divulgando seu entendimento a respeito de determinadas matérias, recomendando o uso de consultas tributárias. Outrossim, relaciona-se à forma de atuação e programação dos procedimentos de fiscalização. Finalmente, a denominada *responsiveness* (capacidade de reação) indica que o Fisco deve oferecer resposta rápida, precisa e profissional às dúvidas apresentadas pelos Contribuintes, garantindo a agilidade esperada pelas empresas e imposta pelo próprio mercado, marcado por elevado grau de dinamismo. Além de tempestividade, espera-se alinhamento interno de entendimento na estrutura hierárquica do Fisco (Arandas, 2018, p. 113-115).

Diversamente dos anteriores, que dizem respeito ao Fisco, os dois pilares faltantes relacionam-se aos Contribuintes. São eles, a *disclosure* ou divulgação e a transparência. Segundo estes pilares, o Contribuinte deve fornecer todas as informações relevantes para a aferição pela Administração Tributária de seu grau de risco fiscal, para adequado planejamento, não se limitando apenas às obrigações previstas em lei. O Contribuinte deve voluntariamente ir além, numa postura ativa de cooperação (Arandas, 2018, p. 115).

O relatório de 2013⁵⁸ aponta que os pilares fundamentais identificados em 2008 seguem presentes e são considerados como elementos essenciais para o desenho de um ambiente de cooperação (OCDE, 2013, p. 32). Tais pilares e os valores da relação aprimorada foram ratificados pelo relatório *Co-operative Compliance: a framework*, divulgado em 2013, com o reforço de que a relação entre Contribuinte e Fisco deveria se pautar em critérios objetivos e na confiança. Destacou-se, ainda, a importância da governança corporativa, para potencializar a transparência e comunicação, além da utilização das ferramentas de controle e gestão de riscos fiscais, essenciais para otimizar a fiscalização e monitoramento da conformidade tributária (Lamadrid, 2018, p. 100-101).

Voltando os olhos especificamente para o Relatório *Co-operative Compliance: a framework*, divulgado em 2013 pela OCDE, o estudo aponta, já à época, um número crescente de países passando a adotar uma relação de cooperação entre Fisco e Contribuinte (OCDE, 2013, p. 24). E, ao explicar o modelo de conformidade cooperativa, expõe que transparência em troca de certeza é uma boa definição do que seria a relação buscada, em que se estimula maior nível de transparência por parte dos Contribuintes, acompanhado de maior conhecimento da realidade empresarial por parte do Fisco (OCDE, 2013, p. 32). E, ainda, reconhece a importância, para o sucesso do modelo, da necessidade de elevado nível de interação entre os servidores da Administração e o pessoal das empresas. Mais que isso, afirma que uma grande mudança de cultura e de conduta é fundamental, com ênfase nas denominadas *soft skills*, sem prejuízo da capacitação técnica (OCDE, 2013, p. 33).

Nessa mesma trilha, Arandas (2018, p. 118) afirma que o estudo de 2013 faz referência ao agir do Contribuinte e da Administração conforme o *spirit of the law*, combinando a linguagem legal e o histórico legislativo. Todavia, o autor critica esse ponto do relatório, por não ser bem delineado e por sua subjetividade, atentando contra o próprio intuito dos programas de conformidade cooperativa, que é garantir certeza e segurança jurídica.

Almeida (2017, p. 70), por sua vez, relata que os pilares do *compliance* cooperativo da OCDE são a igualdade, o espírito da lei e o gerenciamento de litígios numa estrutura de conformidade cooperativa. Logo, mudanças são necessárias para implementação de um sistema desse tipo. Por parte do Estado, em sentido mais amplo que apenas o Fisco, deve “conferir certeza à sociedade, construindo, na relação direta com o contribuinte, transparência recíproca, entendimento e confiança”. As empresas, por sua vez, devem promover, em sua atuação,

⁵⁸ Trata-se do Relatório da OCDE, denominado *Co-operative Compliance: a framework*, divulgado em 2013.

abertura na medida certa para atender ao espírito da lei (não apenas à letra da lei), afastando, por exemplo, planejamento tributário agressivo/abusivo.

De sua parte, Lamadrid (2018, p. 114) esclarece que o modelo da OCDE para as Administrações Tributárias deve se pautar em três elementos fundamentais, quais sejam, a otimização da conformidade tributária, a redução dos custos de conformidade e o aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte.

Importante destacar o que o Relatório *Co-operative Compliance: a framework* aponta como características comuns à maioria dos países que implementaram o modelo de conformidade cooperativa: i) os modelos seriam implementados sem alteração da legislação, mas com base em acordos firmados com os Contribuintes interessados⁵⁹ (OCDE, 2013, p. 34); ii) como regra, o modelo não se aplica a todos os Contribuintes, mas a determinados grupos, conforme critérios objetivos definidos, como tamanho e complexidade (OCDE, 2013, p. 34); iii) os Contribuintes podem solicitar, de maneira voluntária, ingresso no programa, embora haja casos que dependem de convite da Administração, como em Singapura; iv) a aplicação obrigatória é excepcional, como na Itália, e por vezes a modalidade do convite pode ser uma alternativa para as Administrações que não têm capacidade de implementar o modelo para todos os Contribuintes, como na Suécia (OCDE, 2013, p. 34); v) o nível de risco dos Contribuintes é empregado, em alguns casos, como elemento determinante para ingresso no programa ou para a própria avaliação do tipo de resposta/reação da Administração a ser aplicada (OCDE, 2013, p. 36); e vi) em geral a comunicação de informações relevantes por parte dos Contribuintes, especialmente nos casos de planejamento fiscal agressivo, é obrigatória, e, em alguns países, até mesmo para Contribuintes que não participam do programa (OCDE, 2013, p. 37).

Lamadrid (2018, p. 102), contudo, cuidando do Relatório divulgado em 2013, destaca haver a OCDE evidenciado que a conformidade cooperativa não afasta por completo a existência de conflitos, mas a transparência e a confiança presentes reduzem o número de litígios e, quanto aos existentes, facilitam sua resolução, abrindo caminho, inclusive, para a utilização de meios alternativos/adequados de solução de conflitos, como mediação e arbitragem.

Como uma última observação neste tópico, vale trazer à baila as considerações de Oliveira e Calijuri (2023, p. 6), no sentido de que outras entidades, além da OCDE, também

⁵⁹ Neste ponto, convém a ressalva de que o programa, pioneiro no Brasil, de conformidade tributária do Estado de São Paulo, denominado Nos Conformes, foi instituído pela Lei Complementar n° 1.320, de 6 de abril de 2018.

desempenharam importante papel na construção de uma melhor relação entre Fisco e Contribuinte, com destaque para o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Câmara Internacional de Comércio (ICC) e a Comissão Europeia (EC)⁶⁰.

3.3 Os programas de *compliance* tributário cooperativo

Como já adiantado neste trabalho, o modelo de cooperação tributária baseia-se numa relação diferenciada entre Fisco e Contribuinte, a qual deve ser marcada por transparência, confiança e entendimento recíproco. Nessa linha, os programas de conformidade tributária cooperativa, valendo-se dessa premissa, buscam essencialmente garantir o diálogo permanente e em tempo real entre as partes, proporcionando aos Contribuintes, em troca por total transparência de informações, segurança jurídica tributária. Assim, espera-se que os Contribuintes forneçam ao Fisco informações completas e confiáveis a respeito de suas atividades e situação fiscal, devendo as Administrações Tributárias, em contrapartida, garantir certeza antecipada a respeito do tratamento fiscal a ser a eles direcionado (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 17). Note-se, então, que essa busca por certeza tributária, em troca de transparência, constitui a principal característica dos programas de *compliance* tributário cooperativo (Oliveira; Lobo, 2024, p. 245). Na mesma toada, Oliveira e Calijuri reforçam que:

Transparência significa que os contribuintes serão obrigados a fornecer informações adequadas e tempestivas à administração Tributária, incluindo informações além daquelas legalmente exigidas. Certeza, por sua vez, significa que informação fornecida voluntariamente será usada pela Administração Tributária para garantir rápida avaliação das potenciais questões tributárias e fornecer previsibilidade aos contribuintes com relação às suas consequências (2023, p. 9)⁶¹.

O que pode ser denominado de modelo cooperativo tem características básicas semelhantes nas Administrações Tributárias ao redor do mundo, mas adaptações são sempre necessárias, considerando as peculiaridades de cada país, como a cultura, a forma de

⁶⁰ Para mais informações sobre o tema, recomenda-se a leitura do artigo *Cooperative Compliance in Brazil: What does the future hold?* (Oliveira; Calijuri, 2023).

⁶¹ Tradução livre do original em inglês: “Transparency means taxpayers will be required to provide timely and adequate information to the tax administration, including information beyond the scope of taxpayers’ mandatory reporting obligations. Certainty, in turn, means the information voluntarily disclosed would be used by the tax administration to provide an early assessment of potential tax issues and give predictability to taxpayers regarding their tax consequences” (Oliveira, Calijuri, 2023, p. 9).

organização dos Fiscos, a disponibilidade de recursos, o estágio de avanço tecnológico, entre outros. Na verdade, os modelos não são os mesmos e nem devem ser. Todavia, devem ser desenhados, evidentemente, com algumas características minimamente semelhantes, tendo em vista o seu objetivo de aprimorar a relação entre Fisco e Contribuinte, reduzindo litígios e promovendo desenvolvimento. Entretanto, as particularidades de cada país – a estrutura de negócios, o modelo tributário, a estrutura da Administração Tributária, a cultura e o nível de educação e consciência fiscal, entre outros – demandam ajustes. Neste tópico, o objetivo é delimitar, valendo-se da literatura nacional e internacional, os contornos básicos esperados de um programa de *compliance* tributário cooperativo.

Resgatando tema já enfrentado neste trabalho, importante registrar, desde já, que os avanços tecnológicos proporcionam o acesso e utilização de novas ferramentas pela Administração Tributária, como o desenvolvimento da prestação de serviços e a facilitação do cumprimento de obrigações tributárias, proporcionando redução de custos de conformidade e um ambiente de melhoria da relação entre Fisco e Contribuinte. Esse cenário tem potencial para a criação da certeza ou previsibilidade tributária buscada pelos programas de conformidade cooperativa. Assim, em que pese tais ferramentas tecnológicas não configurem, isoladamente, um programa de conformidade cooperativa, elas podem representar mais do que meramente uma ação ou programa de estímulo à conformidade, prestando-se a viabilizar, na estrutura de um programa de cooperação, a partir das informações disponibilizadas pelos Contribuintes (transparência e divulgação), a certeza e previsibilidade tributária que tanto almejam (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 20).

Nesse contexto, Lamadrid (2020, p. 63) aponta como elementos essenciais para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa novos padrões de transparência e segurança jurídica; simplificação tanto da legislação quanto das obrigações acessórias existentes; critérios para classificação dos Contribuintes e seus respectivos potenciais de risco à conformidade fiscal; criação de instrumentos de prevenção de disputas e investimento na qualidade do contencioso já materializado; maior racionalidade no sistema de pagamento dos tributos e, também, na utilização de anistias e parcelamentos; adequada calibragem na aplicação das sanções e dos recursos públicos. A tudo isso, acrescenta-se, ainda, o constante investimento em tecnologia da informação e em capacitação de pessoal, para mudança de cultura e utilização eficiente das informações fornecidas pelos Contribuintes.

Os programas podem, ainda, se valer de estratégias de classificação de Contribuintes para, em relação àqueles com melhores pontuações e, portanto, com menor risco fiscal de sonegação, garantir benefícios para manutenção da conformidade tributária, podendo voltar sua

atenção e fiscalização para aqueles com maior risco de sonegação, otimizando, assim, seus recursos (Lamadrid, 2022, p. 69). Nesse ponto, merecem destaque iniciativas brasileiras de classificação de Contribuintes, como o Programa “Confia”⁶², no âmbito da União, e “Nos Conformes”⁶³, em São Paulo, lembrando que tais estratégias podem ser adotadas como parte de um programa de *compliance* tributário cooperativo ou meramente como uma ação geral de estímulo à conformidade tributária.

Os programas de *compliance* tributário cooperativo não se resumem a medidas gerais de estímulo à conformidade. É inegável que um dos propósitos desses programas é o incentivo ao adimplemento voluntário de obrigações tributárias, mas eles são muito mais do que isso. Envolvem um ajuste de vontades entre Administração Tributária e Contribuinte para a promoção de um relacionamento estreito, com obrigações de ambas as partes, pautado na boa fé e na confiança. Assim, é recomendável que os programas de cooperação sejam de adesão voluntária, abrangendo o máximo de impostos⁶⁴ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 37). A voluntariedade de ingresso se justifica, pois, para fazer parte de programas desse tipo, que envolvem comprometimento, transparência e obrigações, ao Contribuinte deve ser concedida a oportunidade de avaliar as vantagens de adesão, assim como permitir sua saída quando assim desejar (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 24).

Considerando que os programas de *compliance* cooperativo devem ser voluntários, é importante que suas vantagens sejam bastante evidentes e não se limitem a mera referência a direitos que já são garantidos a todos os Contribuintes (Arandas, 2018, p. 116). Ademais, a transparência e a clareza devem ser refletidas no próprio documento que formaliza o acordo para ingresso ao programa, contendo regras claras, as formas de utilização das informações, consequências de descumprimento, regras para exclusão ou pedido de retirada, entre outros.

⁶² O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal (Confia), cujo piloto foi instituído pela Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023, aplica o “conceito de gerenciamento de riscos e analisando o comportamento, o histórico de conformidade e a estrutura de controle fiscal dos contribuintes, a Administração Tributária pode se relacionar da maneira mais eficaz e eficiente com cada um”. Informação disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁶³ O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Nos Conformes), instituído pela Lei Complementar paulista nº 1.320/2018, cria condições para a construção de uma relação de confiança recíproca entre Fisco e Contribuintes, privilegiando as atividades de orientação, atendimento e autorregularização. Informação disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Sobre.aspx>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁶⁴ No caso do Brasil, no contexto da reforma tributária recém aprovada, parece ideal que envolva o IBS e, se possível, de forma multilateral, com a participação da União, a CBS. Esses serão os tributos relacionados ao consumo e, neste contexto, compreenderão significativa parcela do relacionamento entre Fisco e Contribuinte.

De outra banda, sendo o programa de adesão voluntária, deve também a Administração Tributária poder avaliar se aceita, ou não, firmar os ajustes com determinados Contribuintes, assim como poder excluí-los em caso de descumprimento das regras acordadas. Nesse particular, reforça-se a importância da transparência no estabelecimento das regras, devendo ser públicas e claras as situações que ensejem exclusão, assim como os critérios para admissão (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 24)⁶⁵.

Sobre os critérios e procedimentos para ingresso nos programas, Owens e Leigh-Pemberton (2023, p. 25) recomendam que, após requerimento assinado pelos representantes legais do Contribuinte, a Administração Tributária realize uma inspeção, sem os rigores de uma auditoria propriamente dita, mas suficientemente detalhada para verificar a presença dos requisitos exigidos que, minimamente, devem ser: i) a existência de um marco de controle fiscal eficaz; e ii) o histórico de adimplência de obrigações tributárias. Em caso de não constatação de algum dos requisitos, poderia ser aceito o compromisso efetivo do Contribuinte para mudança de comportamento e, no caso de marco de controle fiscal ineficaz ou sua inexistência, a obrigação de instituí-lo ou aprimorá-lo.

A Administração Tributária, por sua vez, deve encontrar um equilíbrio, ao fixar os limites e parâmetros a serem verificados com relação aos critérios acima mencionados, que não deveriam ser tão leves a possibilitar a entrada de qualquer Contribuinte, tampouco muito rigorosos a admitir o ingresso apenas daqueles com avaliação quase perfeita. Deve-se, na realidade, conferir maior ênfase e relevância à intenção e à motivação do Contribuinte em construir uma relação aprimorada de cooperação com o Fisco. Merece registro, ainda, que as Administrações Tributárias podem, observadas suas peculiaridades e sua avaliação de conveniência e oportunidade, fixar outros critérios para admissão de Contribuintes (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 25).

Cuidando do sistema de controle tributário ou marco de controle fiscal, como parte do mecanismo de controle interno, Tostes e Calijuri (2023) o definem como coração dos programas de *compliance* tributário cooperativo, na medida em que, funcionando de forma correta, deve garantir a precisão e confiabilidade das informações prestadas pelos Contribuintes e sua integridade, além de identificar satisfatoriamente o momento e as informações que devem ser levadas ao conhecimento da Administração Tributária, na linha do pilar da divulgação (*disclosure*). Além disso, um marco de controle fiscal desejável é aquele que leva em

⁶⁵ Uma recomendação interessante é que as informações do programa de *compliance* cooperativo, incluindo os critérios para adesão e exclusão, sejam publicadas no sítio da internet da Administração Tributária, promovendo ampla divulgação ao público em geral (Owens; Leigh-Pemberton, 2023, p. 24).

consideração toda a empresa (matriz e filiais), todos os impostos e os riscos fiscais envolvidos. E os autores complementam:

As adequadas transparência e divulgação de informação dependem de um robusto sistema de controle interno. O componente deste sistema de controle interno que garante que as declarações tributárias e as informações prestadas pela empresa sejam completas e corretas é o marco de controle fiscal, que permite validar a informação que os contribuintes fornecem às Administrações Tributárias (Tostes; Calijuri, 2023, p. 41)⁶⁶.

Oliveira e Calijuri (2023, p. 10-11), na mesma toada, defendem que um sistema eficiente de controle fiscal, por reduzir a necessidade de frequentes auditorias nos Contribuintes participantes, é essencial para o bom funcionamento dos programas de *compliance* tributário cooperativo. Em complementação, afirmam que, nesses programas, o Fisco, em vez de realizar as auditorias para fiscalização de suas transações propriamente ditas, fazem testes nos sistemas de controle fiscal dos Contribuintes participantes, para avaliar sua confiabilidade.

De sua parte, a Administração Tributária necessita de elevado nível de profissionalismo, capacitação de pessoal e reestruturação organizacional, visto que um sistema de gestão de riscos bastante elaborado é fundamental para o sucesso dos programas de *compliance* tributário cooperativo. O sistema de controle fiscal dos Contribuintes deve ser avaliado e testado com frequência pelas ferramentas de gestão de riscos⁶⁷ da Administração Tributária, para garantir o bom funcionamento dos programas. Seria um sistema de retroalimentação, com identificação de falhas e proposição de correções, para garantir confiança e baixo risco fiscal⁶⁸. Enfim, o marco de controle fiscal, assim como os demais instrumentos de governança são essenciais para a manutenção tanto do modelo quanto do próprio acordo de cooperação, na medida em que a solidez de tais elementos transmite à

⁶⁶ Tradução livre do original em espanhol: “La adecuada transparencia y divulgación de información depende de un robusto sistema de control interno. El componente del sistema de control interno que garantiza que las declaraciones fiscales y la información presentadas por la empresa sean completas y correctas es el marco de control fiscal (MCF), que permite validar la información que los contribuyentes proporcionan a las AATT” (Tostes; Calijuri, 2023, p. 41).

⁶⁷ A União Europeia, em publicação denominada *Compliance Risk Management Guide*, de 2023, traz a seguinte definição de gestão de riscos: “Um processo sistemático no qual uma administração fiscal toma decisões sobre quais medidas utilizar, com base no conhecimento de todos os contribuintes (comportamento) e relacionadas com a capacidade disponível, para estimular eficazmente o cumprimento e prevenir a não conformidade”. Tradução livre do original em inglês: “A systematic process in which a tax administration makes deliberate choices on which measures to use, based on the knowledge of all taxpayers (behaviour) and related to the available capacity, to effectively stimulate compliance and prevent non-compliance” (European Commission, 2023, p. 3).

⁶⁸ Não é objetivo do trabalho detalhar os sistemas de controle interno das empresas nem os de gestão de risco da Administração Tributária.

Administração Tributária a tranquilidade e a confiança importantes para a tomada de decisão (Tostes; Calijuri, 2023, p. 43-51).

Noutra vertente, trazendo à baila temática já iniciada linhas atrás neste trabalho, deve-se ter em mente que os Contribuintes participantes dos programas de *compliance* tributário cooperativo, além de poderem por vezes ter entendimentos divergentes em relação à Administração Tributária, podem eventualmente incidir em situação de não conformidade, ainda que apresentem um bom marco de controle fiscal. Nesses casos, é recomendável verificar os motivos dos erros eventualmente apresentados por tais Contribuintes, certificando-se de que não se trata de uma negligência sistêmica ou de uma tentativa de burlar a fiscalização e o monitoramento, para fins de tomada de decisão sobre manutenção no programa, apontando as necessidades de ajustes. Para isso, a Administração deve requisitar informações dos participantes, a respeito das justificativas e ações a serem tomadas para regularização da situação e de suas rotinas. Nessa linha segue a recomendação da OCDE:

Erros podem ocorrer até mesmo numa relação de *compliance* cooperativo que inclui um sistema de controle fiscal bem desenvolvido e implementado. Nessas circunstâncias, o bom sistema de controle fiscal deve evidenciar que o erro não é resultado de alguma forma de negligência sistêmica. De qualquer forma, a Administração Tributária deve exigir garantias de um bom controle interno e sua constante manutenção. Esta garantia deve incluir exigência de transparência do contribuinte com a Administração Tributária, com a notícia a respeito das ações decorrentes da identificação dos erros e os aprimoramentos no sistema de controle interno para evitar reincidência⁶⁹ (OCDE, 2016a, p. 24).

Nesse cenário, a Administração Tributária deve, com alguma frequência, realizar auditorias, inclusive nas empresas que apresentam menor risco, para verificação e comprovação do efetivo cumprimento de suas obrigações, como forma de garantir a confiabilidade e higidez do sistema e evitar que Contribuintes possam ganhar uma vantagem competitiva ao manter um falso sistema de controle fiscal (OCDE, 2016a, p. 25). Revela-se pertinente, assim, a referência

⁶⁹ Tradução livre do original em inglês: “Errors may occur even in a cooperative compliance relationship that includes a well-developed, implemented and governed TCF. In these circumstances, a good TCF should be evidence that an error is not the result of some form of systemic negligence. Nevertheless, the revenue body will require assurance about the TCF and its on-going maintenance. This assurance may include that the taxpayer is transparent with the revenue body and shares the results and follow up actions that flow from the identification of the error and any improvements to the TCF to correct the matter and to also avoid a recurrence” (OCDE, 2016a, p. 24).

de Lamadrid ao modelo *slipery slope*⁷⁰, proposto por Kirchler, Hoelzl e Wahl, em 2008, segundo o qual a confiança e a persuasão são elementos essenciais de um modelo de conformidade tributária cooperativa, para que este seja reconhecido pelos Contribuintes como justo e legítimo (2018, p. 114). O objetivo não é, portanto, eliminar por completo as auditorias, mas complementá-las (Oliveira; Calijuri, 2023, p. 13).

Vale acrescentar, ainda, que o objetivo dos programas de *compliance* tributário cooperativo não é reduzir a carga tributária dos Contribuintes que deles participam, mas sim reduzir os custos para adimplemento de suas obrigações, com redução de tempo e pessoal gasto com esse mister, sem olvidar a redução de litígios e rápida solução dos eventualmente existentes (Tostes; Calijuri, 2023, p. 59). Assim, é importante a previsão de mecanismos de avaliação dos programas. Sob o aspecto do Contribuinte, para que possa comparar os custos iniciais para implementação e para sua manutenção em face da redução de custo de conformidade que pode obter. Quanto à Administração Tributária, para avaliar os ganhos de arrecadação, recuperação de crédito tributário e diminuição dos litígios, comparados com os dados dos Contribuintes não participantes, considerando o gasto necessário para manutenção dos programas (Tostes; Calijuri, 2023, p. 58).

Assim, sistematizando o que foi exposto, os referidos programas têm como principais características a voluntariedade de adesão; a prestação de serviços de excelência ao Contribuinte, na condição de cliente ou consumidor, sem, contudo, abandonar as estratégias de imposição (punição), para os casos em que se revelar necessário, com aplicação de sanções proporcionais e razoáveis; o constante estímulo à consensualidade e, para as situações inevitáveis, o aprimoramento da qualidade do contencioso; a participação mais ativa do Contribuinte na gestão tributária, inclusive no processo de elaboração de normas; a utilização de mecanismos de classificação de Contribuintes, conforme o risco de conformidade; e a previsão de benefícios efetivos aos Contribuintes que aderirem aos programas. Finalmente, reforçando o que foi dito, o resultado buscado ou esperado é a garantia de níveis satisfatórios de arrecadação tributária aliados a um cenário de segurança jurídica e previsibilidade para os Contribuintes.

⁷⁰ Trata-se de modelo desenvolvido por psicólogos da Universidade de Viena, que cuida da distinção entre conformidade tributária voluntária e forçada, testado e desenvolvido por meio de pesquisa realizada com questionários *online*. Em apertada síntese, para o estudo, a conformidade voluntária está diretamente relacionada com a confiança, enquanto a conformidade forçada, ao poder. Para mais informações, recomenda-se a leitura da seção 2.3.2.2 da dissertação intitulada *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes* (Lamadrid, 2018).

3.3.1 Programas de *compliance* tributário cooperativo ou programas de estímulo à conformidade tributária?

Os programas de *compliance* tributário cooperativo podem envolver um alto custo inicial para os Contribuintes, porque, como visto, exigem a existência de um rigoroso e bem estruturado sistema de controle fiscal, além de outros mecanismos de governança. Assim, ainda que não sejam expressamente direcionados a grandes Contribuintes⁷¹, podem não ser interessantes para os médios e os pequenos. Logo, uma possível estratégia, em relação a estes Contribuintes, que são em maior número, é a implementação de programas de estímulo à conformidade, de forma geral e irrestrita, sem a necessidade de adesão.

Essa é, talvez, a principal distinção entre essas ações e os programas de *compliance* tributário cooperativo. Estes são de adesão voluntária, firmados por um ajuste específico com cada Contribuinte e, como tal, por envolverem um tratamento individualizado, são capazes de proporcionar, a partir do entendimento com a Administração Tributária, segurança jurídica e certeza tributária ao aderente. Os programas de estímulo à conformidade, por seu turno, embora sejam muito salutares e promovam a melhoria da relação entre Contribuinte e Fisco, representam mais um esforço unilateral do Fisco para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, estimulando, como o próprio nome indica, o seu adimplemento voluntário e tempestivo, sem, contudo, conter elementos suficientes para garantir segurança jurídica tributária aos Contribuintes.

Em contrapartida, há um ponto em comum entre os programas de estímulo à conformidade e os de *compliance* tributário cooperativo – a utilização da tecnologia. Na verdade, as ferramentas digitais podem ser um caminho para a evolução daquelas ações de mera avaliação de risco, na medida em que, se ampliadas para as diversas etapas e áreas da Administração Tributária, podem facilitar os processos necessários à garantia de segurança jurídica aos Contribuintes. Assim, é certo que:

A digitalização deve apoiar a implementação do programa de *compliance* tributário cooperativo para garantir certeza aos contribuintes em tempo e forma. Os processos devem correr em paralelo. Neste sentido, em todos os

⁷¹ Em diversas situações, a Administração Tributária expressamente delimita o âmbito de aplicação do programa, como no caso do Programa Confia, da Receita Federal, o qual, entre outros critérios, se aplica a contribuintes com receita bruta anual maior ou igual a R\$ 2 bilhões. Informação disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/quem-pode-participar/copy_of_quem-pode-participar.pdf. Acesso em: 5 ago. 2024.

processos da gestão tributária é necessário incorporar a automatização em cada etapa, incluindo o cadastro de contribuintes, as declarações e outros documentos fiscais, pagamento de impostos, auditoria, cobrança e contabilidade do contribuinte⁷² (Tostes; Calijuri, 2023, p. 61).

Em termos de Brasil, o programa “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar paulista nº 1.320, de 6 de abril de 2018, com frequência mencionado como um dos pioneiros nesta temática, utiliza o sistema de classificação para segmentação dos Contribuintes, os quais, conforme sua nota, fazem jus a determinadas contrapartidas, previstas no art. 16 da referida norma, como processos simplificados para apropriação de crédito acumulado, para efetivação de restituição, renovação de regimes especiais e inscrição de novos estabelecimentos (São Paulo, 2018). É de se notar que a classificação é realizada de ofício e se aplica a todos os Contribuintes, sendo certo que os melhores ranqueados são os que mais tiram proveito do Programa.

Oliveira e Calijuri (2023, p. 17), ao analisarem o Programa “Nos Conformes”, afirmam não se tratar propriamente de um programa de *compliance* tributário cooperativo, mas de uma ferramenta de avaliação de risco por parte da Administração Tributária, com medidas de estímulo à conformidade, que privilegiam principalmente os Contribuintes com classificações melhores, com a crítica de que alguns dos benefícios são nada mais do que direitos dos Contribuintes.

Há algumas outras iniciativas em âmbito estadual no Brasil, como o “Contribuinte Arretado”⁷³, em Alagoas; o “Contribuinte Pai d’Égua”⁷⁴, no Ceará; o “Contribuinte Legal”⁷⁵,

⁷² Tradução livre do original em espanhol: “La digitalización debe apoyar la implementación del PCC para brindar certidumbre a los contribuyentes en tiempo y forma. Los dos procesos deben correr en paralelo. En este sentido, en todos los procesos de gestión tributaria es necesario incorporar la automatización a cada etapa, incluyendo el registro del contribuyente, las declaraciones de impuestos y otros documentos fiscales, pagos de impuestos, auditoría, cobranza y facturación a la contabilidad del contribuyente” (Tostes; Calijuri, 2023, p. 61).

⁷³ Instituído pela Lei estadual nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, o programa utiliza o sistema de classificação de Contribuintes, com o “objetivo de estimular o contribuinte do ICMS à regularidade tributária de modo a proporcionar-lhe uma administração tributária capaz de oferecer-lhe ambiente de negócios favorável”. Informações disponíveis em: <https://www.sefaz.al.gov.br/contribuinte-arretado>. Acesso em: 5 ago. 2024.

⁷⁴ Instituído pela Lei cearense nº 17.087, de 29 de outubro de 2019, o programa utiliza o sistema de classificação de Contribuintes e tem como objetivo “fomentar a autorregularização e a autoconformidade tributária por meio de uma mudança no relacionamento com o contribuinte”. Informações disponíveis em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em: 5 ago. 2024.

⁷⁵ O Programa Contribuinte Legal foi instituído pela Lei nº 7.428, de 28 de dezembro de 2020, e, valendo-se da classificação de Contribuintes, tem como foco estimular a autorregularização e a redução do tempo gasto para cumprimento das obrigações tributárias. Informações disponíveis em: <https://antigo.pi.gov.br/noticias/sefaz-regulamenta-programa-contribuinte-legal-e-assina-termo-de-cooperacao-com-o-crc/>. Acesso em: 5 ago. 2024.

no Piauí; e o “contribuinte Exemplar”⁷⁶, no Rio Grande do Norte. Todos eles, independente da denominação, mais se aproximam de ferramentas de estímulo à conformidade e avaliação de risco por parte da Administração Tributária, sem a característica de promoção de certeza tributária, desde o início, aos Contribuintes e, como tal, embora relevantes para aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte, têm efeito, até certo ponto, limitado.

Na mesma esteira, o entendimento de que:

Todas as iniciativas adotadas até o momento pela Receita Federal do Brasil são muito bem-vindas. Entretanto, em que pese inegavelmente ajudem a construir uma relação de confiança com os contribuintes, se limitam a classificar os contribuintes para uma melhor gestão de riscos e cumprimento voluntário baseado nas inconsistências identificadas. Assim como os programas em nível estadual, carecem de um dos principais fundamentos dos programas de *compliance* tributário cooperativo: maior transparência de informação por parte dos contribuintes em troca de maior segurança jurídica por parte da Administração Tributária⁷⁷ (Oliveira; Lobo, 2024, p. 249).

Também muito citado, o Operador Econômico Autorizado (OEA), em âmbito federal, diversamente dos anteriormente citados, pode ser considerado, em alguma medida, como um programa de *compliance* tributário cooperativo e, por essa razão, será objeto de uma análise mais detida no próximo capítulo.

⁷⁶ O Programa Contribuinte Exemplar, instituído pela Lei estadual nº 10.497, de 15 de março de 2019, partindo de um sistema de classificação de Contribuintes, busca estimular a conformidade tributária (Rio Grande do Norte, 2019).

⁷⁷ Tradução livre do original em espanhol: “Todas las iniciativas tomadas hasta ahora por la Receita Federal do Brasil son muy bienvenidas. Sin embargo, si bien innegablemente ayudan a construir una relación de confianza con los contribuyentes, se centran en clasificar a los contribuyentes para una mejor gestión de riesgos y cumplimiento voluntario basado en las inconsistencias encontradas. Al igual que los programas estatales, carecen de uno de los principales fundamentos de los programas de cumplimiento cooperativo: una mayor transparencia de la información por parte de los contribuyentes a cambio de una mayor seguridad jurídica por parte de la administración tributaria. Hasta cierto punto, esta base ha sido contemplada en la legislación recientemente aprobada, como se verá en el siguiente punto” (Oliveira; Lobo, 2024, p. 249).

4. PROGRAMAS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO: EXPERIÊNCIAS E IMPLICAÇÕES

Como demonstrado linhas atrás, a experiência nacional e também a internacional permitem a constatação da falência do modelo de cobrança tradicional, marcado por uma postura repressiva do Fisco e de desconfiança por parte dos Contribuintes e intermediários tributários (e, pode-se dizer, da própria Administração Tributária). Ademais, essa relação conturbada entre Fisco e Contribuinte tem se mostrado insuficiente e ineficiente, considerando os efeitos da globalização e o aumento da complexidade das transações comerciais, fomentando litígios, que são demorados e caros. Com isso, potencializa-se a insegurança jurídica, o que acaba por afetar tanto as finanças públicas quanto o ambiente de negócios, dificultando (senão, afastando) investimentos nacionais e internacionais, criando barreiras ao desenvolvimento do país (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 9).

Segundo Oliveira e Lobo (2024, p. 246), os programas de *compliance* cooperativo parecem estar em consonância com o Princípio 14 dos Direitos Humanos na Política Fiscal, segundo o qual tanto o Estado quanto os Contribuintes e intermediários tributários têm responsabilidade em matéria tributária, com relação ao seu comportamento fiscal.

Nesse contexto, vários países ao redor do mundo⁷⁸ passaram a implementar programas de *compliance* tributário cooperativo como forma de modificar a relação entre Contribuinte e Administração Tributária e, com isso, buscar a melhoria da gestão tributária, o que representaria uma mudança profunda nesse ambiente. De fato, os referidos programas, objeto principal deste trabalho e deste capítulo, em específico, por demandarem necessariamente o aprimoramento dessa relação, fomentando a transparência, a boa-fé, a confiança legítima e o espírito de colaboração, para terem sucesso, precisam de uma mudança de atitude das partes, ou seja, é necessário que elas estejam dispostas a uma mudança de comportamento. Para estimular esse propósito, é esperado e natural que os programas proporcionem retornos positivos para ambas as partes. Assim, o Fisco deve promover segurança jurídica, e consequente redução de custos de conformidade aos Contribuintes, ao passo que, em retorno, a Administração Tributária teria

⁷⁸ Tostes Neto e Calijuri (2023, p. 10) fazem referência a estudo realizado por Perez-Navarro, em 2021, segundo o qual 22 membros da OCDE já possuem algum programa de *compliance* tributário cooperativo, enquanto 8 se encontram em processo de implementação e 7 estão em fase de planejamento de desenvolvimento, sem falar de países que não são membros da OCDE e já contam com os referidos programas.

maior previsibilidade na arrecadação tributária, redução do “*tax gap*”⁷⁹, além da já mencionada atração de investimentos e outras externalidades positivas (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 10).

Neste capítulo, serão abordadas as principais vantagens e desafios na implementação dos programas de *compliance* tributário cooperativo, além de alguns aspectos importantes que merecem atenção, na linha do que se propôs como problema de pesquisa. Antes, porém, algumas interessantes medidas de cooperação, adotadas em âmbito federal, serão objeto de análise. Na verdade, boa parte delas ainda são propostas, veiculadas em projeto de lei que tramita no Congresso Nacional.

4.1 O Projeto de Lei nº 15, de 2024, e suas medidas de cooperação tributária

Existem, no Brasil, alguns exemplos de medidas de cooperação, em sentido lato, aplicadas em diversas Unidades da Federação, seja em nível federal, seja em nível estadual. O objetivo do tópico que ora se inicia é concentrar as atenções em um interessante programa, de responsabilidade da Receita Federal do Brasil e que, em alguma medida, pode ser considerado efetivamente um programa de *compliance* cooperativo. Trata-se do Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), implementado no Brasil em 2015, relacionado ao comércio internacional, em que o interveniente de operações de comércio exterior, “após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira”⁸⁰.

Recentemente, contudo, o Poder Executivo houve por bem apresentar ao Congresso Nacional proposta de normatização do Programa por meio de lei⁸¹, o que caminha na direção de conferir maior segurança jurídica às partes envolvidas, desde os próprios intervenientes de operações de comércio exterior, passando por Contribuintes, até a própria Administração Tributária e seus agentes. O Projeto de Lei, que recebeu o nº 15, de 2024, foi recepcionado, em

⁷⁹ Como esclarece Lamadrid (2020, p. 14), o *tax gap* é a “diferença entre as arrecadações potencial e efetiva”, ou, ainda, a “diferença entre os tributos previstos na legislação e o que foi efetivamente declarado e recolhido pelos contribuintes em determinado cenário fiscal, seja ele local, nacional ou internacional” (2020, p. 39).

⁸⁰ Informações extraídas do *site* do Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 7 ago. 2024.

⁸¹ Por ocasião da apresentação do Projeto de Lei nº 15, de 2024, a Receita Federal destacou a importância de alçar a normatização do OEA ao nível de lei, afirmando que a proposta busca tornar “o OEA um programa mais eficiente, na medida em que passa a ter uma base legal mais sólida e mais segurança jurídica”, o que é fundamental para atrair mais interessados. Informação disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/receita-federal-detalha-projeto-de-lei-na-camara>. Acesso em: 8 ago. 2024.

02 de fevereiro, na Câmara dos Deputados, com esse objetivo, trazendo em seu texto, outrossim, propostas de instituição de programas de conformidade tributária e dispendo, ainda, sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Considerando os objetivos do presente estudo e a relevância da proposta, serão, também, objeto de análise, além do OEA, os Programas Confia e Sintonia, este último com menor grau de detalhamento.

Começando pelo OEA, o Programa, como informado, já se encontra em operação e atualmente é regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.154, de 26 de julho de 2023, que substituiu a Instrução Normativa RFB nº 1.985, de 29 de outubro de 2020. O Programa, na realidade, faz parte de uma atuação conjunta, em nível global, no âmbito da Organização Mundial das Aduanas (OMA), que identificou, considerando a globalização e a significativa intensificação das movimentações internacionais, a necessidade de um sistema de aduana que pudesse aliar controle de segurança com a celeridade e a eficiência reclamadas pelos *players* internacionais. Assim, em 2005, foi instituída, no âmbito da OMA, a *WCO SAFE Framework of Standards* (SAFE), cujo foco era promover medidas de segurança e de facilitação do comércio internacional, como ferramentas de combate ao terrorismo e incentivo à arrecadação de receitas. A estrutura normativa do SAFE baseia-se em medidas de cooperação entre Aduanas, entre Aduana e órgãos governamentais e entre Aduana e particulares. É neste último ponto que se insere o Programa OEA (Brasil. Receita Federal, 2023, p. 14).

O OEA, que é de adesão voluntária, garante aos intervenientes de comércio internacional que optarem pela certificação na Receita Federal, atendendo aos requisitos impostos pela legislação, benefícios, de caráter geral, relacionados à facilitação dos procedimentos aduaneiros, tanto nacionais quanto internacionais, como divulgação do nome da empresa no *site* da Receita Federal do Brasil e a possibilidade de utilizar a marca do Programa, prioridades na liberação de carga, no julgamento de processos administrativos e na análise de requerimentos e designação de servidor como ponto de contato na Receita Federal do Brasil, entre outros. Há, ainda, outros benefícios específicos, conforme o nível de certificação do participante.

O desenho do Programa fica bem caracterizado no Projeto de Lei nº 15, de 2024, cujo art. 15 assim dispõe:

Art. 15. O Programa OEA tem como objetivo fortalecer a segurança da cadeia de suprimentos internacional e estimular o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira, por meio de medidas de facilitação do comércio que simplifiquem e agilizem as formalidades e os procedimentos de importação, exportação e trânsito aduaneiro de bens, para os intervenientes

que atendam a critérios específicos definidos em ato normativo editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

Parágrafo único. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda deverá considerar, na definição dos critérios específicos a que se refere o caput, em relação ao interveniente:

I – histórico de cumprimento da legislação tributária, aduaneira e correlata;

II – existência de sistema de gestão de registros que permita o controle interno de suas operações;

III – solvência financeira e regularidade fiscal;

IV – segurança da cadeia de suprimentos; e

V – existência de sistema de gestão de riscos de conformidade para cumprimento da legislação tributária e aduaneira em suas operações de comércio exterior (destaques não originais) (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 9).

Note que o regramento prevê, na linha do que foi exposto no tópico anterior, entre os critérios para certificação, a existência de um sistema de controle (interno) fiscal e a avaliação do histórico do interessado no cumprimento de obrigações, tributárias e aduaneiras. No que tange à adesão e à saída do Programa, o art. 16⁸² da proposta evidencia o aspecto da voluntariedade, sem prejuízo de exclusões de ofício por irregularidades.

Ademais, a certificação prevista no Programa, ao identificar os intervenientes de menor risco, funcionando como uma ferramenta de gestão de riscos, possibilita que sejam concentrados “esforços na identificação e punição de condutas fraudulentas que representem grave ameaça à segurança e à economia nacionais” (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 25).

Com efeito, é evidente a dificuldade de verificação e fiscalização de todas as cargas que são remetidas ao Brasil e recepcionadas pela Aduana, tanto por questões operacionais, quanto pela insuficiência de mão de obra para esse fim. Isso sem contar a perda de eficiência e o aumento do tempo para liberação para entrada no país que procedimento dessa natureza provocaria. A otimização dos recursos humanos e materiais é uma necessidade, assim como a mudança de cultura para ganho de eficiência. Nesse sentido:

A cultura da gestão de risco é outro ganho do programa OEA. A aduana brasileira tinha, até pouco tempo, a cultura de verificar a totalidade das cargas. Essa cultura está sendo transformada aprimorando-se a gestão de risco, que possibilita diminuir a quantidade de cargas selecionadas para verificação e,

⁸² O art. 16 do PL nº 15, de 2024, tem a seguinte redação: “Art. 16. A adesão ao Programa OEA será voluntária e concedida ao interveniente, em caráter precário, mediante autorização. Parágrafo único. A exclusão do Programa OEA será feita de ofício ou por solicitação do interveniente certificado” (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 9).

assim, aumentar a eficácia dos processos de trabalho aduaneiros (Lamadrid, 2020, p. 141).

Por isso, Lamadrid, em precisa análise do Programa, destaca a importância da mudança de cultura da Administração Tributária, ao adotar uma postura de orientação e estímulo à conformidade, como instituição⁸³, fazendo menos uso de seus recursos humanos e materiais para auditorias tradicionais, focadas em punição, e mais para monitoramento e aperfeiçoamento, estreitando a relação de confiança com o Contribuinte. A autora explica:

Para incentivar as melhorias, mesmo que os requisitos sejam atendidos com falhas, se houver apoio interno da alta administração ao OEA, é aceito. Isso porque o objetivo é trazer a empresa para a conformidade. Essa é outra mudança grande de cultura institucional e de atitude em relação ao paradigma da auditoria tradicional, no qual se o requisito não era atendido, o contribuinte era reprovado (Lamadrid, 2020, p. 143).

Outro elemento a se destacar no OEA, que o aproxima muito de um programa de *compliance* cooperativo, é o Fórum Consultivo OEA, com previsão no art. 39 da Instrução Normativa RFB n° 2.154, de 2023, que tem por objetivo “constituir canal permanente de comunicação entre o OEA e a RFB no âmbito do Programa OEA, com competência para analisar as demandas apresentadas pelos intervenientes ou pela sociedade e propor o aprimoramento técnico e normativo do Programa” (Brasil. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2023). Há, ainda, o monitoramento permanente realizado pelo Fisco quanto ao atendimento das regras do Programa e requisitos de manutenção⁸⁴, o qual materializa o desejável acompanhamento mais próximo do fato gerador, com a possibilidade de prévio controle de eventuais irregularidades, reduzindo os litígios ou, ao menos, facilitando o entendimento entre as partes. Tais ferramentas proporcionam maior segurança jurídica aos participantes, na medida em que, com a troca de informações, podem ser discutidos e conhecidos, antecipadamente, os pontos de divergências, o que gera maior previsibilidade quanto às eventuais consequências de determinado comportamento.

⁸³ É fundamental que haja uniformidade de entendimento e de procedimento na Administração Tributária, desde o Titular do Órgão aos agentes fiscais que atuam na fiscalização, o que, além de evitar litígios e aumentar a eficiência, fortalece a instituição e aumenta o nível de confiança perante o Contribuinte, que passa a perceber um ambiente de maior certeza tributária e segurança jurídica.

⁸⁴ O monitoramento está previsto nos arts. 28 a 31 da Instrução Normativa RFB n° 2.154, de 2023.

Com base nessas características, entre outras abaixo citadas, autores classificam o OEA como o primeiro programa de *compliance* cooperativo, propriamente dito, ou algo que muito se aproxima disso, no Brasil. Segue nesta toada a explicação de Martini (2022):

Embora restrito a Aduana, o OEA apresenta muitas características de *compliance* cooperativo e pode ser entendido como a primeira iniciativa estruturada neste sentido no Brasil. Estes são os principais elementos identificados no Programa:

- Voluntário;
- Avaliação de risco dos contribuintes com certificação daqueles com baixo risco;
- Benefícios específicos para os contribuintes;
- Avaliação dos controles internos dos contribuintes;
- Ponto focal de contato com a administração aduaneira;
- Possibilidade de consulta à administração aduaneira;
- Menor número de auditorias;
- Procedimentos simplificados e céleres referentes aos serviços e decisões da administração tributária ⁸⁵ (Martini, 2022, p. 188).

Da mesma forma, Oliveira e Lobo (2024) destacam a presença no OEA da característica fundamental de troca de transparência por segurança jurídica, que particulariza os programas de *compliance* tributário cooperativo, explicando que:

O programa requer transparência porque a certificação como operador de baixo risco depende da informação proporcionada pelo operador. A segurança jurídica, por sua vez, está presente no fato de que as autoridades fiscais priorizam a consulta sobre a classificação fiscal dos operadores certificados⁸⁶ (Oliveira; Lobo, 2024, p. 247).

⁸⁵ Tradução livre do original em inglês: “Although restricted to customs duties, the AEO displays many characteristics of cooperative compliance and can be understood as the first structured approach to it in Brazil. Main elements identified in the AEO program:

- Voluntary;
- Risk assessment of taxpayers with accreditation for those that are low risk;
- Specific benefits to taxpayers;
- Assessment of the taxpayer’s internal controls;
- Focal point of contact within the customs administration;
- Possibility to consult with the customs administration;
- Fewer number of inspections;
- Simplified and fast-track procedures to access services and decisions of the tax administration” (Martini, 2022, p. 188).

⁸⁶ Tradução livre do original em espanhol, com a seguinte redação: “El programa requiere transparencia porque la certificación como operador de bajo riesgo depende de la información proporcionada por el operador. La seguridad jurídica, a su vez, está presente en el hecho de que las autoridades fiscales priorizan la consulta sobre la clasificación fiscal de los operadores certificados” (Oliveira; Lobo, 2024, p. 247).

Fica claro, então, que o OEA representa um despertar das autoridades fiscais brasileiras, ainda que de maneira tímida, para a necessidade de aproximação com os Contribuintes. Representa, também, a importância de manter um canal de comunicação e orientação sempre aberto, buscando uma mudança de imagem do Fisco, mais como facilitador e prestador de serviços e menos como agente punitivo. A segurança jurídica e a confiança nas autoridades são fundamentais para a realização de investimentos e desenvolvimento da economia. A experiência tem se mostrado interessante, o que parece ter motivado a instituição de um modelo mais abrangente de relacionamento com os grandes Contribuintes: o Confia pode ser inserido nesse contexto.

Assim, voltando os olhos ao Confia, importante iniciar trazendo algumas características do Programa previstas logo no art. 2º⁸⁷ do Projeto de Lei nº 15, de 2024, que o define como um programa de conformidade tributária de adesão voluntária, cujo objetivo é incentivar o cumprimento de obrigações tributárias, por meio da construção de um relacionamento cooperativo entre Fisco e Contribuinte. Logo no artigo seguinte fica evidenciado que a voluntariedade, como deveria ser, aplica-se tanto à entrada quanto à saída do Programa, o qual, por meio de diálogo e cooperação, busca proporcionar a esperada troca de transparência por previsibilidade e segurança jurídica (Brasil. Câmara dos Deputados, 2024, p. 2).

Interessante, ainda, a previsão expressa, no art. 4º⁸⁸ da referida proposta normativa, da celebração de um plano de trabalho para regular a relação entre Fisco e cada Contribuinte que

⁸⁷ O *caput* do art. 2º do PL nº 15, de 2024, tem a seguinte redação: “Art. 2º O Confia é um programa de conformidade tributária de adesão voluntária, que visa a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras por meio da construção de relacionamento cooperativo entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e os contribuintes participantes” (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 2).

⁸⁸ O art. 4º do PL nº 15, de 2024, tem a seguinte redação: “Art. 4º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e os contribuintes que aderirem ao Confia deverão:

- I – disseminar a cultura da conformidade tributária;
- II – adequar a sua estrutura organizacional para atender ao Programa; e
- III – cumprir o **plano de trabalho pactuado entre as partes**.

§ 1º No **plano de trabalho** a que se refere o inciso III do caput, deverá constar:

- I – as ações e as tarefas a serem executadas;
- II – os objetivos a serem atingidos no período;
- III – a revisão, pelo contribuinte, de seus sistemas e procedimentos internos que impactam negativamente o sistema de gestão de riscos tributários ou a eficiência operacional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda;

IV – a regularização pelo contribuinte de inconsistências identificadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda no cumprimento de suas obrigações tributárias, principais ou acessórias; e

V – a **previsão de diálogo sobre as possíveis dúvidas ou divergências na interpretação da legislação tributária e sobre o encaminhamento adequado do tema para obtenção de segurança jurídica com maior eficiência**.

optar por aderir ao Programa. Nesse documento, deve constar a possibilidade do estabelecimento de diálogo entre as partes para dirimir dúvidas ou identificar divergências de interpretação da legislação tributária. Relevante, pois, trazer a menção feita na Exposição de Motivos da proposta a respeito do já abordado princípio do “*agree to disagree*”:

O princípio do “concordar em discordar” do *Cooperative Compliance* é um passo importante no processo de construção da confiança mútua. Conformidade cooperativa pressupõe transparência e diálogo, sendo de grande relevância que o contribuinte, para que possa ter conforto em ser transparente, tenha: (i) a possibilidade de dialogar previamente em relação às questões nas quais busca um posicionamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e (ii) um sistema diferenciado de imposição de penalidades.

O Contribuinte, de sua parte, deve informar seu planejamento fiscal, tudo isso para garantir a certeza tributária que se espera de um Programa nesses moldes. Ainda na linha do desenho desejável exposto no tópico anterior, a proposta estabelece como exigência de ingresso que o Contribuinte possua um sistema de governança corporativa tributária e um marco de controle de conformidade fiscal, além de uma avaliação do histórico de conformidade fiscal (Brasil. Câmara dos Deputados, 2024, p. 2). É de se notar, ainda, que o Programa não se destina a um tributo ou conjunto de tributos especificamente. O foco, portanto, é a construção de um relacionamento mais estreito, com vantagens para ambas as partes e ganho de eficiência para a gestão tributária como um todo.

Nesse cenário, medidas relacionadas à transparência ganham relevância. Tamanha essa importância e do denominado *disclosure* que a proposta estabelece a necessidade de que as empresas participantes do Programa mantenham colaboradores regularmente capacitados e, ainda, administradores, com poder de decisão, especificamente designados para atuar na área de conformidade fiscal (Brasil. Câmara dos Deputados, 2024, p. 4).

Buscando a construção de um cenário de menos litigiosidade e mais conformidade, o Programa prevê expressamente rotina de monitoramento de conformidade e de fornecimento, de forma voluntária pelo Contribuinte, de informações relacionadas ao próprio negócio, com a indicação de atos ou operações que envolvam risco fiscal. Assim, eventuais inconsistências ou situações de não conformidade podem ser levadas ao conhecimento do Fisco, que poderá oportunizar prazo para regularização, sem a incidência de multas de mora (Brasil. Câmara dos

§ 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá previamente o período de vigência do plano de trabalho a que se refere o § 1º” (destaques não originais) (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 3).

Deputados, 2024, p. 5). Com isso, espera-se estimular ações de autorregularização, contribuindo para o aprimoramento da relação Fisco-Contribuinte. Todavia, deve-se observar que, embora voluntário, o modelo depende do engajamento de ambas as partes para que funcione a contento. Na verdade, o modelo só faz sentido se houver boa-fé, tanto que é causa de exclusão do Programa a conduta de má-fé ou a prática de fraude ou simulação.

Diferentemente do OEA, o Programa Confia ainda se encontra em fase de testes. Lançado em fevereiro de 2021, o Programa, na realidade, começou a ser idealizado em 2020, com a formação da equipe responsável pelo seu desenho, a qual conta com profissionais com experiência no tema da conformidade cooperativa, partindo do já abordado modelo tratado pela OCDE, em 2013⁸⁹. Após a criação do Fórum de Diálogo⁹⁰, da assinatura de protocolos de cooperação com associações relacionadas ao tema, reuniões com 44 grupos econômicos, a realização de um *webinar* internacional, com participação do BID e da OCDE, além da criação do Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Centro CONFIA), o Programa foi desenhado e, atualmente, conta com a participação de um pequeno grupo de Contribuintes voluntários, que, em conjunto com a Receita Federal, vêm executando um projeto piloto e elaborando um Plano de Trabalho que contemple as demandas de ambas as partes⁹¹.

Em comentários lançados a respeito do Programa, em especial do Fórum de Diálogo, Oliveira e Lobo (2024, p. 250) afirmam que o que se espera é a criação de um modelo que atenda aos interesses tanto dos Contribuintes quanto do Fisco, com a elaboração de um manual de boas práticas, incluindo as diretrizes para construção de um marco de controle fiscal eficiente, que permita uma espécie de validação interna das informações e práticas fiscais, evitando, ou ao menos, reduzindo a necessidade de auditorias, o que caminha na direção de um bom modelo de conformidade cooperativa.

Diante do exposto, é fácil perceber que o Programa Confia, desde sua gestação, busca a melhoria e a transformação do relacionamento entre Fisco e Contribuintes, que participam ativamente da construção do modelo, a fim de efetivar os princípios que norteiam os programas de *cooperative compliance* e que estão expressos na proposta contida no Projeto de Lei n° 15, de 2024, quais sejam, a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica. Com efeito, esse diálogo entre as partes é fundamental para o Fisco conhecer, com a desejável profundidade, a

⁸⁹ A conformidade tributária cooperativa foi objeto do estudo da OCDE denominado *Co-operative Compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, publicado em 2013.

⁹⁰ O Fórum de Diálogo do Confia, criado em 2021, tem por “objetivo constituir um canal permanente de comunicação e de relacionamento cooperativo entre a RFB e os contribuintes” (Brasil. Receita Federal, 2024, p. 7).

⁹¹ Informações disponíveis no *site* do Confia: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 08 nov. 2024.

atividade do Contribuinte, seu planejamento, suas dificuldades. Da mesma forma, é importante para o Contribuinte saber de antemão o entendimento da Administração Tributária a respeito de pontos controvertidos na legislação tributária, gerando previsibilidade sobre as consequências de determinados comportamentos. Esse espírito de cooperação é o que se espera de programas dessa natureza. Todavia, só o tempo dirá se, no caso do Confia, o modelo a ser posto em prática renderá os frutos esperados.

Finalmente, a proposição legislativa institui o Programa Sintonia, previsto como um programa de estímulo à conformidade tributária, diversamente dos anteriormente comentados Confia e OEA, que são definidos como programas de conformidade tributária cooperativa. Com base no que foi exposto neste trabalho, o Sintonia, como programa de estímulo à conformidade, prevê, de forma unilateral pelo Fisco, a concessão de benefícios e vantagens aos Contribuintes mais bem classificados, conforme critérios previstos na norma. Trata-se, pois, de uma ferramenta de gestão de risco, com medidas de incentivo ao cumprimento de obrigações tributárias. Todavia, cabe destacar que o Sintonia, ainda que de forma geral e sem a celebração de um ajuste específico, prevê orientação a respeito da legislação tributária e de indícios da prática de infrações, o que pode representar melhoria e aproximação na relação entre Contribuinte e Fisco, podendo, em alguma medida, promover certeza tributária, característica típica dos programas de conformidade cooperativa.

Com a notícia de que o Projeto de Lei nº 15, de 2024, ainda encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados, Casa iniciadora, vale trazer à baila, reforçando o que foi dito acima, informação contida na Exposição de Motivos da proposição no sentido de que o objetivo é aumentar a eficiência dos procedimentos do Fisco, otimizar a alocação de recursos, tanto humanos quanto materiais, reduzir os níveis de litigiosidade e de inadimplência, melhorar a prestação de serviços pela Administração Tributária, além de proporcionar um ambiente de maior segurança jurídica e certeza tributária (Brasil. Câmara dos Deputados, 2024, p. 25).

Para encerrar este tópico, visando a contribuir com o sucesso da proposição legislativa em comento e com o aprimoramento da relação Fisco-Contribuinte, apresenta-se, no Anexo A, uma proposta de emenda ao PL nº 15, de 2024, com o objetivo de, na linha das investigações realizadas e conclusões obtidas neste trabalho, proporcionar maior nível de segurança aos interessados, considerando que o modelo deve pautar-se na confiança mútua, na boa-fé e na transparência.

De forma mais específica, considerando a importância do estabelecimento de regras claras e precisas e, ainda, o volume de informações trocadas nesses programas, a proposta de intervenção busca evidenciar que a confidencialidade e o sigilo fiscal são princípios a serem

observados, obrigando a Administração Tributária a preservar o sigilo dessas informações e afastando a possibilidade de compartilhamento com outros órgãos ou utilização para fins diversos da execução do Programa, mesmo após eventual exclusão. Da parte dos contribuintes, estes devem prestar as informações e fornecer os documentos solicitados pela Administração Tributária pertinentes aos fins do Programa, sempre que justificável a demanda. Sobre os atos de exclusão, a proposta busca privilegiar a publicidade, mas somente após definitivamente concluído o processo de exclusão, administrativamente.

4.2 Vantagens da implementação dos modelos de cooperação

Após percorrer o caminho das origens da conformidade cooperativa, com a evidenciação do crescente interesse das Administrações Tributárias ao redor do mundo por esse modelo, que ganhou destaque a partir dos estudos divulgados pelo FTA, no âmbito da OCDE, com a análise de suas características e pilares, chega o momento de adentrar um tema central neste estudo. Trata-se da investigação e análise das potenciais vantagens de implementação do modelo de *compliance* tributário cooperativo. Conquanto ainda bastante incipiente em âmbito nacional, tais vantagens representam o que se observa nas experiências internacionais e o que se espera seja experimentado no Brasil, considerando a premência de aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte, devido às inúmeras dificuldades enfrentadas pelas Unidades da Federação na arrecadação e recuperação do crédito tributário e a consequente manutenção de um fluxo de receita mais previsível e suficiente para fazer frente às despesas do Estado.

De início, pode-se afirmar que um modelo de cooperação pode trazer muitos benefícios, inclusive para o ambiente de negócios, na medida em que potencializa a competitividade do mercado, tornando as empresas brasileiras, igualmente, mais competitivas (Toledo, 2022, p. 219). Vale esclarecer que os benefícios são observados tanto para os Contribuintes quanto para a Administração Tributária. Na verdade, isso é fundamental para que o modelo se sustente, considerando tratar-se de um ajuste entre as partes, com adesão e saída voluntárias. Assim, caso o Contribuinte, tendo em vista os custos envolvidos, não identifique vantagens no Programa, como redução de custos de conformidade, previsibilidade tributária, entre outros, é natural que opte por se retirar ou mesmo sequer ingressar. De sua parte, a Administração Tributária – percebendo falta de engajamento do Contribuinte ou de confiabilidade nas informações prestadas, falha no cumprimento de suas obrigações, dificultando ou inviabilizando a adequada gestão de risco – perderá o interesse na celebração

e/ou manutenção do acordo, e a relação de confiança não se construirá de forma sólida, o que reduz as chances de sucesso do modelo.

E o sucesso na implementação dos modelos de cooperação, como grande esperança dos Fiscos na transformação do relacionamento com os Contribuintes, considerando a já mencionada ineficiência do tradicional modelo de repressão e controle, revela-se ainda mais importante, visto que a insegurança jurídica na seara tributária, fruto de um sistema complexo, mostra-se como um dos principais motivadores do elevado grau de litigiosidade que existe no Brasil. Oliveira e Calijuri (2023, p. 15) fazem referência a estudo que mede o grau de incerteza tributária entre países ao redor do mundo. O Brasil está no topo da lista, superado apenas pela Índia.

Nesse sentido, a insegurança jurídica causada pela incerteza tributária, decorrente, em grande parte, da diversidade de problemas do Sistema Tributário Nacional, exhaustivamente expostos neste trabalho, coloca o Brasil como um dos países que mais podem se beneficiar de um modelo de *compliance* cooperativo. A implementação dos programas de cooperação, juntamente com o momento de otimismo que pode se instaurar com a aprovação da reforma tributária, tem potencial para ajudar a reduzir os elevados custos que tanto atormentam grandes empresas com o cumprimento das obrigações tributárias e que, em boa medida, compõem o denominado “custo Brasil”. Merecem destaque, ainda, estudos que demonstram ser a certeza tributária uma agenda prioritária para diversos países, muitos deles integrantes do G20, reafirmando a importância dos programas de conformidade tributária cooperativa (FMI/OCDE, 2017, p. 50).

Como dito, o esperado é que benefícios decorram do modelo, estendendo-se para ambas as partes, tanto Contribuintes quanto o Fisco. Partindo de uma abordagem geral, segundo apontam estudos da OCDE (2013, p. 38), o principal benefício dos programas de *compliance* tributário cooperativo seria, a partir de gestão de riscos fiscais, ampliar os níveis de cumprimento de obrigações fiscais.

De forma mais detalhada e, para fins didáticos, organizando, em um primeiro momento, os benefícios que se aplicam à Administração Tributária, os referidos relatórios, segundo a experiência internacional, indicam que a relação cooperativa, ao ampliar os níveis de confiança e de abertura, conduzindo a maior entendimento entre as partes, oportuniza maior conhecimento e compreensão dos negócios e atividades dos Contribuintes. Por meio do gerenciamento de riscos, o Fisco ganha a possibilidade de agir previamente, antes da efetiva instauração de qualquer procedimento de cobrança ou aplicação de penalidade. O diálogo fluente entre as partes permite a resolução imediata de falhas para evitar contendas no futuro,

que já se mostraram onerosas e infrutíferas, em grande parte, o que reforça, contudo, nesse particular, a importância do uso da tecnologia para monitoramento e disponibilização de serviços aos Contribuintes. Tem-se observado, ainda, o aumento dos níveis de adimplemento voluntário de obrigações tributárias, proporcionando a redução de custos para a Administração Tributária, com sistemas de cobrança e auditorias tradicionais, sem olvidar a já mencionada redução de litígios, judiciais e extrajudiciais. Assim, valendo-se de informações de qualidade e em tempo real, o Fisco pode, além de ampliar seu conhecimento a respeito dos segmentos econômicos envolvidos, direcionar seus recursos materiais e humanos para atividades mais relevantes, que efetivamente sejam transformadas em ganho de eficiência e melhores serviços aos Contribuintes e à sociedade. Enfim, um sistema que funciona adequadamente gera maior nível confiança aos Contribuintes, com potencial para consolidar um relacionamento amistoso e com convergência de interesses (OCDE, 2013, p. 38).

Ademais, esse ambiente proporciona maior confiança no sistema tributário, possibilitando a adoção de medidas para simplificação e aumento de eficiência do modelo, tendo em vista a permanente troca de informações entre as partes, inclusive sobre a legislação tributária. Assim, com um sistema mais eficaz e menos litigioso, a arrecadação tributária passa a ser mais previsível e certa, tornando o planejamento e execução orçamentária muito mais eficiente, o que é fundamental em tempos de crise financeira (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 25).

No que tange aos Contribuintes aderentes dos programas de cooperação, como já explicado, o principal benefício é, a partir do aumento da qualidade da relação com o Fisco, com mais transparência e confiança mútua, a obtenção de maior certeza tributária (ou redução do nível de incerteza) e, portanto, de maior grau de segurança jurídica. Ademais, tal benefício está associado a uma boa gestão de risco, em que os administradores da empresa podem concentrar suas atenções em sua atividade empresarial, passando a tomar decisões com base em questões relacionadas ao próprio negócio, e não motivados por questões de ordem fiscal. Nesse cenário, espera-se a redução dos custos de conformidade, considerando a diminuição do volume de litígios, que são muito onerosos. O diálogo verdadeiro e a troca de informações com a Administração Tributária, garantindo maior previsibilidade quanto ao entendimento do Fisco a respeito de questões controvertidas, geram, desde cedo, para o Contribuinte, um ambiente de maior certeza tributária, que possibilita o adequado planejamento de sua atividade (OCDE, 2013, p. 39).

É importante notar, ainda, que o relacionamento cooperativo, quando proposto com seriedade por ambas as partes, pode (e deve) representar um entendimento institucional entre

Fisco e Contribuinte, viabilizando o diálogo entre a alta administração e os órgãos diretivos das empresas participantes, mas também entre agentes do Fisco e prepostos do Contribuinte, com uniformidade de procedimentos e de entendimentos. Nessa medida, o relacionamento tende a ganhar tons de impessoalidade, com objetivos convergentes, para proporcionar benefícios mútuos, no interesse da parceria, indo além da mera literalidade da lei, em busca do verdadeiro “espírito da lei”. Uma atuação coordenada nesses moldes pode proporcionar mais conhecimento ao Fisco a respeito da atividade negocial do Contribuinte, além da parceria na avaliação de riscos e prévio conhecimento sobre pontos controvertidos na legislação tributária, o que gera maior previsibilidade quanto a eventuais divergências, reduzindo litígios ou, ao menos, possibilitando soluções mais rápidas e menos onerosas. Enfim, trata-se de um modelo que depende do bom funcionamento de processos interligados, uma abordagem cultural e holística, nas palavras de Owens, que, ao comentar o modelo cooperativo, destacou diversas vantagens para Fisco e Contribuinte:

O que as empresas desejam de um relacionamento aprimorado:

- certeza e clareza em relação às questões tributárias;
- um serviço coordenado conjunto;
- conscientização dos órgãos fiscais sobre os custos de conformidade empresarial e da necessidade de se concentrar na redução destes;
- sensibilização comercial e empresarial nas administrações fiscais;
- acesso aos centros decisórios nas administrações fiscais;
- sistemas de decisões ou outros mecanismos em tempo real para resolução rápida de conflitos;
- atividade mais centrada no cliente e melhor coordenada nas administrações fiscais;
- consulta sobre questões de política fiscal.

[...]

O que as administrações fiscais pretendem de relações aprimoradas:

- transparência e divulgação pelas empresas;
- respeitar “o espírito da lei”;
- informações voluntárias que podem destacar diferenças significativas de opinião sobre a interpretação;
- diálogo aberto e transparente;
- cooperação na avaliação de riscos fiscais;
- auxílio na compreensão do negócio e no desenvolvimento da consciência comercial;
- auxílio na compreensão dos sistemas de governança e gestão de riscos no negócio;
- questões fiscais consideradas ao nível do Conselho de Administração e aceites como uma dimensão de boas práticas em governança corporativa⁹² (Owens, 2012, p. 517).

⁹² Tradução livre do original em inglês: “What business wants from an enhanced relationship (Owens, 2012, p. 517):

– Certainty and clarity in relation to tax issues

No mesmo sentido, Oliveira e Calijuri, ao analisarem as perspectivas para o desenvolvimento dos programas de *compliance* tributário cooperativo no Brasil, concluem que as vantagens alcançam tanto o Fisco quanto os Contribuintes e elencam os principais benefícios da seguinte forma:

Programas de *compliance* cooperativo podem beneficiar as administrações tributárias ajudando-as a entender a atividade, o negócio e as estratégias tributárias e a desenvolver ferramentas mais eficientes de gestão de risco, possibilitando priorizar os contribuintes de alto risco e minimizar custos administrativos. Mas as administrações tributárias não são as únicas a se beneficiar desses programas. Os contribuintes participantes dos programas de *compliance* cooperativo também percebem vantagens, incluindo: i) avaliação rápida e segura a respeito de suas operações, ii) redução de custos de conformidade, e iii) benefícios a sua reputação⁹³ (Oliveira, Calijuri, 2023, p. 12).

Com efeito, a certeza tributária pode ser gerada por meio de diálogos informais entre as partes, respostas rápidas a consultas ou até mesmo pelo estabelecimento de orientações vinculantes, como súmulas, atos declaratórios interpretativos e precedentes vinculantes. As normas tributárias, muitas delas ambíguas, estão sujeitas a interpretações divergentes e, assim,

-
- A joined-up coordinated service
 - Awareness in revenue bodies of business compliance costs and of the need to focus on reducing these
 - Commercial and business awareness in tax administrations
 - Access to the decision makers in tax administrations
 - Rulings systems or other real time mechanisms for speedy resolution of issues
 - More customer centred, better coordinated activity within tax administrations
 - Consultation on tax policy issues”

[...]

What tax administrations want from enhanced relationships

- Transparency and disclosure by business
- Respecting “the spirit of the law”
- Volunteering information which may highlight significant differences of opinion on interpretation
- Open and transparent dialogue
- Cooperation in tax risk assessment
- Assistance in understanding business and in developing commercial awareness
- Assistance in understanding governance and risk management systems in the business
- Tax issues considered at Board level and accepted as a dimension of good practice in corporate

governance.

⁹³ Tradução livre do original em inglês: “Cooperative compliance programs can benefit tax administrations by helping them better understand taxpayers’ industry, business, and tax strategy and develop more efficient risk management tools that enable them to prioritize high-risk taxpayers and minimize administrative costs. But tax administrations are not the only ones who can benefit from these programs. Taxpayers who participate in cooperative compliance programs also enjoy advantages, including: (i) early assessment and certainty regarding their transactions, (ii) reduced compliance costs, and (iii) reputational benefits” (Oliveira, Calijuri, 2023, p.12).

o conhecimento dessas diferenças, antes mesmo da realização de operações ou do ajuizamento de uma demanda judicial ou administrativa, pode evitar conflitos ou facilitar a sua resolução (Oliveira, Calijuri, 2023, p. 12).

Vale mencionar, ainda, o ganho reputacional para o Contribuinte perante o mercado e a sociedade, considerando as demandas atuais por responsabilidade social, na medida em que expõe maiores informações sobre as atividades, as receitas, os investimentos e a conformidade fiscal, demonstrando que o empreendimento desempenha com responsabilidade seu papel na sociedade. Neste sentido o entendimento de estudiosos sobre o tema:

A demonstração de transparência e voluntariedade no pagamento correto de tributos permite que os contribuintes se beneficiem perante os cidadãos e desfrutem de uma melhor reputação, considerando a expectativa de legitimidade e equidade da sociedade⁹⁴ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 25).

Esse ganho de reputação perante a sociedade se revela especialmente importante para as grandes corporações que negociam suas ações em bolsa de valores. Muitas delas são por vezes criticadas e mal vistas por adotarem estratégias tributárias extremamente agressivas, senão com evasão fiscal. A transparência exigida nos programas pode ajudar a recuperar a imagem dessas companhias perante a sociedade (Oliveira; Calijuri, 2023, p. 12).

Aliás, essa previsão de benefícios para ambas as partes é, também, uma expectativa da Administração Tributária Federal, que, como exposto acima, vem trabalhando para implementar modelos cooperativos. A Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 15, de 2024, evidencia isso:

Para a Administração tributária, essa relação aprimorada, por meio da qual ela consegue melhores informações, traz como benefícios, v.g., melhor gestão de riscos e aprimoramento da alocação de recursos. Os contribuintes também se beneficiam dessa relação, por exemplo, pela redução do custo da conformidade e pela resolução antecipada de questões complexas (v.g. solução de consulta) (Brasil, 2023, p. 9).

⁹⁴ Tradução livre do original em espanhol: “la demostración de transparencia y voluntad del pago correcto de los impuestos permite que los contribuyentes se beneficien frente a la ciudadanía y disfruten de una mejor reputación considerando la expectativa de legitimidad y equidad de la sociedad” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 25).

Da mesma forma, reforçando esse entendimento, o Fundo Monetário Internacional (FMI) juntamente com a OCDE reconhecem os benefícios dos programas de cooperação, reafirmando suas vantagens para ambas as partes:

Os programas de *compliance* cooperativo trazem uma série de benefícios tanto para as autoridades fiscais quanto para as empresas. Na perspectiva de um país, melhoram a capacidade de uma autoridade fiscal compreender os negócios e os assuntos fiscais dos contribuintes, permitindo a realização de uma avaliação de risco mais eficaz, em alguns casos antes da apresentação das declarações fiscais. Isto deverá reduzir os custos para as autoridades fiscais, para que os seus recursos possam ser concentrados nos contribuintes e nas transações que representam o maior risco. Ao demonstrar transparência nas relações de uma autoridade fiscal com os contribuintes, os programas cooperativos de conformidade também podem promover a confiança e melhorar a percepção de justiça no sistema fiscal de um país, impulsionando assim uma maior conformidade. Para as empresas, os programas de conformidade cooperativa proporcionam aos contribuintes a oportunidade de obter maior segurança numa fase inicial, em troca de maior transparência e envolvimento. Isto pode reduzir os custos de conformidade, uma vez que o número de intervenções de conformidade subsequentes pode ser reduzido e as que ocorrem serão mais direcionadas. Estes programas também podem reduzir a necessidade de os grupos reconhecerem reservas fiscais significativas nas suas demonstrações financeiras, se lhes for possível chegar a acordo sobre a sua posição fiscal mais rapidamente. O envolvimento precoce com a autoridade fiscal também pode permitir aos contribuintes gerir melhor os seus próprios riscos fiscais, uma vez que os riscos potenciais podem ser identificados e tratados antes que as posições se consolidem e a informação contemporânea deixe de estar disponível⁹⁵ (FMI/OCDE, 2017, p. 50).

E os benefícios provenientes do modelo não se limitam apenas aos Contribuintes participantes. Também o mercado é beneficiado por um ambiente de maior segurança jurídica e previsibilidade tributária, o que é muito relevante em tempos de incertezas e oscilações na economia. Para o Fisco, há vantagens até mesmo para a avaliação e fiscalização de outras

⁹⁵ Tradução livre do original em inglês: “Cooperative compliance programs have a number of benefits for both tax authorities and for businesses. From a country’s perspective they improve the ability of a tax authority to understand the business and tax affairs of taxpayers, enabling a more effective risk assessment to be conducted, in some cases before tax returns are filed. This should reduce costs for tax authorities, so that their resources can be focused on taxpayers and transactions which pose the greatest risk. By demonstrating transparency in a tax authority’s dealings with taxpayers, cooperative compliance programs can also promote confidence and improve perceptions of fairness in a country’s tax system, so driving greater compliance. For businesses, cooperative compliance programs provide taxpayers with the opportunity to gain greater certainty at an early stage, in return for greater transparency and engagement. This can reduce compliance costs, as the number of subsequent compliance interventions may be reduced and those that take place will be more targeted. These programs may also reduce the need for groups to recognise significant tax reserves in their financial statements, if it is possible for them to agree their tax position more quickly. Early engagement with the tax authority may also allow taxpayers to manage their own tax risks better, as potential risks can be identified and dealt with before positions become entrenched and contemporaneous information is no longer available” (FMI/OCDE, 2017, p. 50).

empresas que não participam dos programas de cooperação, pois, ao aprender e conhecer mais a respeito dos negócios e da atividade dos participantes, a Administração Tributária passa a identificar, com maior clareza e índice de acerto, os riscos fiscais de cada atividade (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 24).

Há que se destacar, por fim, em complemento ao que foi dito acima, que os programas de cooperação podem oferecer benefícios ao país, como comunidade, ou seja, favorecendo, em última instância, toda a sociedade. Por criar um ambiente de certeza tributária e segurança jurídica, num sistema tributário confiável, há campo aberto para desenvolvimento econômico, incentivando a vinda de capital estrangeiro, na forma de investimentos, e a geração de empregos. É evidente que, isoladamente, não se espera que o modelo tenha capacidade de realizar todas essas transformações, mas, de certo, trata-se de um elemento muito relevante para alcançar tais objetivos. Aliada à recém aprovada reforma tributária, percebe-se um ambiente propício para mudanças. Considerando que o *compliance* tributário cooperativo depende essencialmente de uma mudança de cultura no relacionamento entre Fisco e Contribuinte, espera-se que a oportunidade seja aproveitada e, para isso, é importante que os *stakeholders* atuem em conjunto no desenho do modelo, tendo o próprio sistema tributário e a sociedade como norte, e não cada um apenas seus próprios interesses.

4.3 Aspectos polêmicos

Nos tópicos anteriores, foram demonstradas as principais características dos programas de *compliance* tributário cooperativo, seus pilares fundamentais, quais sejam, transparência e segurança jurídica, assim como as vantagens que se espera sejam observadas, tanto para Administração Tributária quanto para os Contribuintes, com a efetiva implementação do referido modelo. Contudo, importante esclarecer que, considerando tratar-se de modelo com aplicação ainda bastante restrita em âmbito nacional e, também, as particularidades deste país, não só no aspecto jurídico, mas também sob o prisma cultural, é certo que há muitas dificuldades e questões que merecem ser exploradas com maior profundidade. Entre elas está a necessidade de suporte legal, em sentido estrito, para a implementação dos programas; seus possíveis efeitos sobre o princípio da isonomia; e o adequado uso das informações disponibilizadas pelos Contribuinte aderentes.

Assim, sob a premissa de que tais questões são apenas algumas que permeiam esse, se assim pode-se dizer, ainda pouco explorado campo de pesquisa, o presente tópico será dedicado

a considerações a respeito dessas indagações, e o tópico seguinte, aos principais desafios e/ou dificuldades a serem enfrentadas para o sucesso dos programas em tela.

4.3.1 Da (des)necessidade de lei para instituição dos programas de *compliance* tributário cooperativo

A melhor ou mais adequada forma de instituição dos programas de *compliance* tributário cooperativo é tema importante. E isso relaciona-se aos pilares do modelo, que são a segurança jurídica e a transparência. Ora, o arcabouço jurídico precisa ser sólido o suficiente para gerar nos Contribuintes a confiança necessária para aderir aos programas, efetivamente imbuídos no propósito cooperativo, cientes de suas obrigações e vantagens, que devem estar previstas de forma muito clara nos normativos. Outrossim, a Administração Tributária precisa cumprir suas obrigações, a partir de um relacionamento transparente, com a estabilidade que a impessoalidade tende a permitir.

De todo modo, em termos gerais, em âmbito internacional, segundo relatórios apresentados pela OCDE (2017b, p. 149), os programas de *compliance* tributário cooperativo são regulados seja da maneira mais informal, sem um ato ou procedimento específico expresso, seja meramente por acordos ou ajustes firmados com cada Contribuinte, seja por meio de uma regulamentação específica prevista em lei. Ademais, em 2013, quando a referida entidade publicou seu principal estudo sobre o modelo de *compliance* cooperativo, ficou evidenciado que, na maioria dos países em que os programas haviam sido desenvolvidos, não foi necessária a edição de lei específica para tanto, sem prejuízo de terem sido estabelecidas regras claras e precisas sobre o seu funcionamento (OCDE, 2013, p. 24).

De qualquer sorte, há autores que fazem uma relação entre o sistema jurídico adotado no país e a necessidade, ou não, da criação de um marco legal para a fundamentação e regulamentação dos programas de *compliance* tributário cooperativo. Em geral, nos países com características de “*civil law*”, considera-se mais adequada a instituição dos programas em questão por meio de lei (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 39). São países em que o direito escrito tem grande importância, daí a conclusão a favor da instituição dos programas por lei (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 13).

Logo, uma primeira conclusão que emerge parte de algo já afirmado linhas atrás, no sentido de que os programas devem ser ajustados às particularidades de cada país. E a necessidade, ou não, de um marco legal regulando o modelo está relacionada ao modelo jurídico de cada país. É neste sentido a posição de especialistas sobre o tema:

Em geral, a falta de fundamento legal de um PCC não é considerada um problema na maioria das jurisdições. Não obstante, em algumas outras as disposições legais são necessárias. Nas situações em que não se considera essencial estabelecer disposições legais específicas, os referidos programas inserem-se na discricionariedade geral da administração tributária⁹⁶ (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 13).

Como se sabe, no modelo jurídico de *common law*, de origem anglo-saxônica, dá-se um peso muito maior à jurisprudência, às decisões administrativas e de tribunais e aos costumes ou práticas reiteradas. Assim, poucas são as leis escritas nesses países, e as existentes não se revelam determinantes, pois não costumam regular os temas por completo. Assim, é natural que, nesses sistemas jurídicos, em que os próprios costumes da sociedade têm muita relevância, não se revele um problema a inexistência de lei para regulamentar os programas de *compliance* tributário cooperativo. Em contrapartida, no sistema de *civil law*, de origem romano-germânica, a situação é bastante diferente. As leis escritas e as codificações são as principais fontes do Direito, sobrepondo-se às práticas reiteradas da sociedade e do Estado. Nesse modelo, “as leis escritas têm o poder de regular as ações de uma sociedade, deixando de lado, em princípio, as normas morais existentes na sociedade”⁹⁷ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 38).

O Brasil, embora venha adotando medidas típicas do sistema de *common law*, especialmente com o prestígio ao sistema de precedentes previsto no Código de Processo Civil de 2015, ainda é marcado por forte cultura de *civil law*. No Brasil, pode-se dizer que há normas para quase tudo e, por vezes, o problema é de eficácia e não de lacuna legal. Neste país, o princípio da legalidade está em posição de destaque, inclusive na seara tributária, com previsão expressa em diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988. Entre os mais importantes para este trabalho, menciona-se o inciso II do art. 5º, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; o *caput* do art. 37, que prevê a legalidade como um dos princípios regentes da Administração Pública; e, ainda, no campo

⁹⁶ Tradução livre do original em espanhol: “En general, la falta de fundamentos legales de un PCC no se considera un problema en la mayoría de las jurisdicciones. No obstante, en algunas otras, las disposiciones legales son necesarias. En las situaciones donde no se considera esencial establecer disposiciones legales específicas, dichos programas están encapsulados dentro de la discreción general de la administración tributaria” (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 13).

⁹⁷ Tradução livre do original em espanhol: “las leyes escritas tienen el poder de modular las acciones de una sociedad, dejando de lado, en principio, las normas morales existentes en la sociedad” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 38).

tributário, o inciso I do art. 150, que contém a exigência de lei em sentido formal para a instituição ou majoração de tributos (Brasil, 1988).

Esse cenário, por si só, pode ser suficiente para justificar a recomendação de previsão legal para regular os programas de *compliance* tributário cooperativo. Todavia, outros argumentos podem ser acrescentados à lista. Note-se que a própria atividade tributária, detalhada no Código Tributário Nacional⁹⁸, conta com respaldo legal, com a previsão de que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, o que gera uma obrigação para os Contribuintes e autoriza seja alcançado seu patrimônio para satisfação dessa mesma obrigação. Ademais, sua constituição e cobrança são previstas como atividades vinculadas e obrigatórias, sem abrir margem de discricionariedade para a Administração Pública. É de se notar, contudo, que essa submissão à lei não importa indisponibilidade absoluta do crédito tributário. “Ao revés, apenas se exige que a disponibilidade dos direitos patrimoniais da Fazenda Pública seja instituída necessariamente por lei”, pois não é o crédito tributário, em si, que é indisponível, mas a atividade de cobrança tributária (Fernandes; Lima; Nolasco, 2022, p. 440). Nessa medida, revela-se fundamental a edição de lei para a regulação dos elementos centrais do modelo. Tal afirmação, embora direcionada aos procedimentos de justiça multiportas, considerando o objetivo comum de busca por maior eficiência à Administração Tributária, valendo-se de atuação discricionária do agente público, pode ser estendida aos programas de cooperação, ainda que estes não representem redução da carga tributária dos participantes.

Com efeito, a legislação prevê responsabilidade funcional do agente que não agir quando deveria, o que, nesse particular, torna essencial a regulação por lei dos programas de *compliance* tributário cooperativo para que possam atingir seus objetivos de transparência em troca de segurança. Portanto, diante de um sistema jurídico eminentemente de *civil law*, como o brasileiro, com previsão de atuação vinculada dos agentes públicos, é fundamental a previsão em lei das medidas ou benefícios que podem ser atribuídos aos Contribuintes participantes, as informações que devem ser fornecidas, assim como o detalhamento do seu uso pelo Fisco.

Na verdade, não há se falar em violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que os programas, como já demonstrado, não importam a redução do crédito tributário. Ao revés, o que se espera é que sirvam como medidas facilitadoras da recuperação do crédito tributário e de incremento de eficiência na atividade de gestão tributária (Fernandes; Santos,

⁹⁸ O art. 3º do CTN define o tributo como “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Já o parágrafo único do art. 142 estabelece que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (Brasil, 1966).

2023, p. 612). Afinal, a discricionariedade que se concede ao agente fiscal (na realidade, ao setor responsável pelos programas) não significa liberdade ampla e irrestrita para atuação conforme interesses pessoais, mas para que, “diante das peculiaridades do caso concreto – impossíveis de serem exaustivamente previstas em lei – seja possível encontrar a solução que melhor atenda o interesse público”⁹⁹ (Fernandes, 2014, p. 42). Isso reforça, sobremaneira, a importância da permanente capacitação dos servidores envolvidos.

Além da previsão legal, como forma de garantir impessoalidade e proteção ao agente fiscal, mostra-se interessante a recomendação da OCDE, no sentido que haja um setor especificamente criado para o acompanhamento desses programas, com rodízio periódico de servidores, dando ares de institucionalidade à atividade (OCDE, 2013, p. 77). Fazendo um paralelo com regras de mediação tributária, constantes do Projeto de Lei nº 2.485, de 2022, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco¹⁰⁰, seria importante a previsão, na lei que regula o programa de cooperação, de dispositivo que preveja responsabilização dos agentes fiscais somente em caso de dolo ou fraude e, em acréscimo, de um requisito objetivo sobre a necessidade de comprovação de recebimento de vantagem patrimonial. Tal previsão funcionaria como mecanismo de salvaguarda do servidor responsável (Fernandes; Santos, 2023, p. 608).

Exemplificando: como se sabe, é importante que programas permitam, mesmo após a identificação de não conformidade, a possibilidade de regularização do problema de forma espontânea pelo Contribuinte. Isso pode diminuir a quantidade de conflitos, melhorar os índices de adimplemento voluntário e fortalecer o relacionamento cooperativo (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 66). O que se espera é que o agente fiscal, em vez de atuar da forma tradicional, lavrando autos de infração, no momento da constatação da não conformidade, adote medidas de orientação e acompanhamento, estimulando, assim, o adimplemento voluntário. Todavia, sem o devido permissivo legal, essa situação poderia ensejar responsabilização funcional ou, ao menos, questionamentos nesse sentido, o que gera insegurança para o agente do Fisco e, em

⁹⁹ A autora faz essa afirmação se referindo à transação tributária, mas, considerando que os programas de cooperação tributária também envolvem algum grau de discricionariedade do agente fiscal em relação ao crédito tributário, o entendimento pode ser aplicado ao *compliance* tributário cooperativo.

¹⁰⁰ Projeto de Lei nº 2.485, de 2022, teve sua tramitação encerrada, após acolhimento, pela Presidência do Senado, de parecer da Comissão Temporária para exame de projetos de reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional pela prejudicialidade da proposição, pela instituição de Comissão Temporária Interna, com o “objetivo de consolidar os anteprojetos apresentados no âmbito da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional”. Informações disponíveis em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/116573?sequencia=941>. Acesso em: 17 set. 2024.

última instância, ao próprio Contribuinte, que pode ver surgir de uma situação aparentemente consolidada um ilícito tributário ou uma disputa a esse respeito.

Assim, pode-se afirmar que, no caso brasileiro, há vantagens na criação e regulação dos programas de cooperação por meio de lei. A par da já mencionada segurança funcional para os agentes do Fisco, uma boa regulamentação em lei proporciona aplicação uniforme e impessoal de suas regras, considerando a maior rigidez das leis em sentido estrito, se comparada com normas do Poder Executivo ou apenas instrumentos contratuais firmados diretamente com os Contribuintes. Não se está a defender que não sejam firmados ajustes específicos com os Contribuintes interessados, mas que tais acordos não sejam o único respaldo para os programas de cooperação. Também os direitos dos Contribuintes ganham maior proteção em um modelo respaldado em lei, inclusive no que tange à necessária confidencialidade que a troca de informações demanda, assim como a possibilidade de uso dessas pela Administração Tributária. Tudo isso convergindo no sentido de conferir maior segurança jurídica às partes, a fomentar o sentimento de confiança necessário ao sucesso do modelo (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 13).

Owens e Leigh-Pemberton (2021), após destacar que suas pesquisas empíricas têm demonstrado que o Brasil está entre os países em que se mostra desejável a regulamentação dos programas de cooperação por meio de lei, enuncia, na linha do que foi dito acima, as potenciais vantagens da existência de um marco legal:

(...) o objetivo destes marcos normativos deveria ser promover e facilitar a melhoria das relações de cooperação entre Contribuintes e as Administrações Tributárias, promover a transparência e estimular as empresas a participar. Também podem ser necessários para munir as autoridades fiscais com certas faculdades para aplicar plenamente o cumprimento cooperativo (por exemplo, proporcionar segurança jurídica)¹⁰¹ (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48).

No entanto, deve-se cuidar para não haver formalismo em excesso, o que poderia retirar boa parte da discricionariedade e da flexibilidade fundamentais, em alguma medida, para colocar em prática as medidas de orientação, monitoramento, estímulo à autorregularização, entre outros, em busca do sucesso do programa (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 55). Assim, o grande desafio é encontrar um ponto ótimo para a regulamentação dos programas de cooperação

¹⁰¹ Tradução livre do original em espanhol: “el objetivo de estos marcos normativos debería ser promover y facilitar la mejora de las relaciones de cooperación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, aportar claridad y animar a las empresas a participar. También pueden ser necesarios para dotar a las autoridades fiscales de ciertas facultades para aplicar plenamente el cumplimiento cooperativo (por ejemplo, proporcionar seguridad jurídica)” (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48).

por meio de lei, que não seja demasiado flexível ou generalista ao ponto de não proporcionar a segurança desejável, nem rígida demais a inviabilizar a aplicação das medidas que caracterizam e dão força ao modelo, tornando-o atrativo para ambas as partes, estimulando o desenvolvimento de uma relação transparente, marcada pela confiança e entendimento mútuo (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48).

Pode-se afirmar, então, com base nessas considerações e partindo da realidade nacional, que ao menos os elementos essenciais do programa de cooperação deveriam estar previstos em lei, como critérios de ingresso e exclusão, Contribuintes elegíveis, benefícios aplicáveis aos participantes, usos permitidos das informações fornecidas pelos participantes, entre outros. Normas procedimentais, assim como detalhamentos das disposições legais, poderiam vir previstas em legislação infralegal, com a sugestão de utilização de instrumentos de *soft law* (ou direito indicativo), como manuais de boas práticas, buscando inspiração nas recomendações da OCDE, de outras organizações regionais, da União Europeia e de países pioneiros na implementação desse modelo. Complementando, Owens e Leigh-Pemberton (2021), com base em estudos empíricos¹⁰² realizados em 2018, elencam os seguintes aspectos cujo respaldo em lei é recomendável:

- A legitimação da Administração Pública para formalizar uma relação de cumprimento cooperativo;
- a definição dos limites/critérios para participação;
- a confidencialidade das informações fornecidas pelo contribuinte;
- o caráter vinculante das decisões da Administração Tributária;
- o uso da informação fornecida pelo contribuinte durante o acordo de cumprimento cooperativo e depois de seu encerramento¹⁰³ (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48).

Buscando aplicar as referidas recomendações constantes de relatórios e estudos provenientes de organizações e autores internacionais à realidade brasileira, cabe registrar que o já abordado Projeto de Lei nº 15, de 2024, em tramitação no Congresso Nacional, tem por

¹⁰² Esses dados são resultado de estudos realizados, em 2018, reunindo 200 pessoas de 25 países, incluindo funcionários públicos, empresas e representantes da Academia, pelo Centro de Política Fiscal Global (GTPC), do Instituto de Direito Tributário Austríaco e Internacional da Universidade de Economia e Empresa de Viena, em cooperação com a Câmara de Comércio Internacional (ICC) e a Associação de Administrações Tributárias da Commonwealth (CATA), com o objetivo de alertar os países sobre a importância de adotar os programas de *compliance* tributário cooperativo (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 5).

¹⁰³ Tradução livre do original em espanhol: “- La legitimación de la administración tributaria para entablar una relación de cumplimiento cooperativo. - La elección o el umbral de participación. - La confidencialidad de la información proporcionada por el contribuyente. - El carácter vinculante de las decisiones de la administración tributaria. - Las vías de apelación. - El uso de la información proporcionada por el contribuyente durante el acuerdo de cumplimiento cooperativo y después de su finalización (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48).

objetivo, entre outros, a construção de um marco legal a dar sustentação aos Programas Confia, OEA e Sintonia (Oliveira; Lobo, 2024, p. 251). Sobre o primeiro deles, os arts. 5º e 7º da proposta, por exemplo, permitem que a Receita Federal ofereça serviços diferenciados e estabeleça processos próprios aos Contribuintes participantes, com concessão de prazos para autorregularização, sem a incidência de multas (art. 9º). São evidentes as vantagens para os Contribuintes participantes, mas, sem a devida previsão em lei, a efetivação dessas medidas poderia colocar em xeque a atuação de agentes fiscais, considerando a natureza vinculada de suas atividades, como já demonstrado. A proposta prevê, ainda, nos arts. 10 e 11, os critérios para adesão e causas de exclusão do Programa. Tudo isso, sem prejuízo de normas complementares já editadas pela União e outras que certamente serão publicadas após a promulgação da lei, caso aprovada no Congresso Nacional (Brasil, 2024). Diante disso, pode-se dizer que a referida proposição atende à preocupação explorada no presente tópico, no sentido de ser recomendável a edição de uma lei em sentido estrito para disciplinar os elementos centrais dos programas de cooperação, em especial os benefícios e facilidades a serem ofertadas pela Administração Tributária, assim como para fixar os limites da atuação do Fisco.

Para concluir este tópico, vale uma observação final no sentido de que, independente da formatação escolhida para dar respaldo ao modelo de cooperação – havendo, como visto, países que privilegiam o marco legal; outros apenas a celebração do ajuste específico; e alguns o uso de normas infralegais –, o certo é que as regras devem estar muito claras no(s) instrumento(s) que regulamenta(m) o programa de cooperação. Deve haver previsão detalhada e precisa das principais regras, desde direitos e obrigações das partes a normas para os usos possíveis das informações trocadas entre as partes. Conclui-se, assim, resgatando o que foi dito no início deste item, que devem ser evitados os modelos implementados sem uma formalização expressa e clara, de caráter geral, como forma de respaldar os acordos específicos a serem celebrados com os Contribuintes, dando ares de isonomia, que será objeto de discussão adiante.

4.3.2 O princípio da isonomia e os programas de *compliance* tributário cooperativo

Como não poderia deixar de ser, a aplicação dos modelos de cooperação tributária deve se dar em conformidade com o ordenamento jurídico, e um dos frequentes questionamentos a respeito dos programas de *compliance* tributário cooperativo concentra-se em eventual violação ao princípio da isonomia, ou seja, se a aproximação entre Fisco e

Contribuinte que impulsiona a proposta poderia representar tratamento diferenciado para os participantes.

Tais questionamentos, especialmente na realidade brasileira e de muitos países em desenvolvimento, pode-se dizer que são potencializados pelos elevados níveis de desigualdade social e grave crise das instituições do Estado, marcado por desconfiança da sociedade em relação aos governos, que seguidamente enfrentam casos de corrupção e má qualidade na prestação de serviços públicos. Em cenários como esses, a aproximação da Administração Tributária com um Contribuinte tem ares de favorecimento indevido e violação ao princípio da isonomia. Desconstruir essa imagem requer mudança de cultura, o que impõe ao Estado a difícil tarefa de demonstrar as vantagens desse modelo, revelando a importância de ações de educação tributária (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 55).

Importante compreender, assim, que o princípio da isonomia não significa conferir tratamento igual a todos em quaisquer circunstâncias. Vale dizer, em determinadas circunstâncias, devidamente justificadas, é lícita a concessão de tratamento distinto a pessoas em situações diferentes. Trazendo para o campo tributário, pode a Administração Tributária destinar tratamento específico, incluindo a concessão de vantagens, a determinados Contribuintes ou segmento econômico, desde que o faça de maneira justificada e impessoal, com base em critérios objetivos. É possível identificar esse entendimento no âmbito da OCDE:

Essencialmente o que se supõe é que os cidadãos na mesma situação devem ser tratados da mesma maneira e qualquer diferença de tratamento seja o resultado racional de diferenças objetivas em circunstâncias relevantes do caso concreto. Portanto, a igualdade perante a lei não significa que todo mundo deva ser tratado da mesma maneira, a não quando a diferença de tratamento seja justificada¹⁰⁴ (OCDE, 2013, p. 50).

As pesquisas realizadas neste trabalho demonstram, na verdade, que se trata de uma preocupação que já existia desde o primeiro estudo publicado pela OCDE, no âmbito do FTA, a respeito do papel dos intermediários tributários¹⁰⁵, que cuidava da denominada “relação aprimorada” (do inglês, *enhanced relationship*). A propósito, um dos motivos da alteração da

¹⁰⁴ Tradução livre do original em espanhol: “Essencialmente lo que supone es que los ciudadanos en la misma situación deben ser tratados de la misma manera y que cualquier diferencia de trato sea el resultado racional de diferencias objetivas en circunstancias relevantes del caso en cuestión. Por tanto, la igualdad ante la Ley no significa que todo el mundo deba ser tratado de la misma manera, sino que es necesario que cuando haya diferencia de trato sea justificada” (OCDE, 2013, p. 50).

¹⁰⁵ Trata-se do estudo, publicado em 2008, pela OCDE, denominado “*Study on the role of tax intermediaries*” (OCDE, 2008).

denominação de *enhanced relationship* para *cooperative compliance*¹⁰⁶ foi evidenciar que não se trata de conferir tratamento especial para este ou aquele Contribuinte, mas de promover uma relação geral de maior harmonia para fomentar o adimplemento voluntário de obrigações fiscais (Arandas, 2018, p. 112), até porque o objetivo dos programas não é criar vantagens tributárias para determinados Contribuintes, mas utilizá-los como uma ferramenta para viabilizar o incremento da arrecadação, diminuindo os níveis de inadimplência (Arandas, 2018, p. 116).

Ainda sobre este ponto, Oliveira (2022b) esclarece o cenário que envolvia a publicação do mencionado relatório da OCDE, em 2013:

Uma das razões de esse relatório ter abordado em mais detalhes a questão da igualdade consiste no fato de os programas de conformidade cooperativa serem, então, frequentemente criticados por desrespeito ao princípio da igualdade na escolha dos contribuintes suscetíveis de participar desses programas, bem como o fato de as autoridades fiscais exercerem uma certa pressão para que as empresas “optem” por ingressar nesses programas (Oliveira, 2022b, p. 30).

Lamadrid (2018), por sua vez, explica com bastante clareza esse movimento da OCDE, com a preocupação de demonstrar que a implementação do modelo estudado não representa violação ao princípio da isonomia:

Ao tratar das inquietações que o modelo do relacionamento aprimorado havia suscitado nos anos anteriores, a OCDE demonstrou sua compatibilidade com o princípio da igualdade tributária, lembrando que a igualdade perante a lei não significa que todos devam ser tratados da mesma maneira, mas sim que a diferença de tratamento seja justificada. A OCDE deixou claro que o relacionamento aprimorado não deve implicar em tributação favorecida. Além disso, esclareceu que a base objetiva e racional para a diferença de tratamento é a existência de uma estrutura de controle fiscal efetiva e a declaração do contribuinte quanto a sua vontade de cumprir com as obrigações de divulgação e transparência além de suas obrigações legais (Lamadrid, 2018, p. 101).

Complementando, as experiências ao redor do mundo indicam que o sucesso dos modelos de cooperação, sem descuidar da salvaguarda do princípio da isonomia, passa pela existência de um eficiente marco de controle fiscal nas empresas participantes e, da parte das Administrações Tributária, por uma boa estrutura de gestão de risco. Ademais, para ambos os lados, é importante que haja boa estrutura de governança, com procedimentos bem definidos e

¹⁰⁶ A OCDE promoveu a alteração de denominação do modelo para *cooperative tax compliance* no relatório, publicado em 2013, cujo título é *Co-operative Compliance: a framework* (OCDE, 2013).

tomada de decisão por mais de uma pessoa, trazendo a todo o processo e ao relacionamento a impessoalidade necessária para preservação do interesse público e dos objetivos reais dos programas, quais sejam, a troca da transparência por segurança jurídica, com a garantia de previsibilidade da arrecadação e redução dos custos de conformidade (OCDE, 2013, p. 94).

De forma mais detalhada, o que se pretende é que as decisões sejam fruto de um processo racional e previamente definido (OCDE, 2013, p. 50), pautado em práticas de boa governança e gestão e avaliação de risco. Assim como é natural que os Contribuintes que representam menor índice de conformidade sejam submetidos a auditorias, o objetivo é que os Contribuintes com menor risco de inadimplência sejam direcionados aos programas de cooperação. Ademais, a adequada definição expressa e objetiva dos critérios do programa e a voluntariedade de adesão tendem a justificar satisfatoriamente a escolha por este ou aquele Contribuinte, sem violação ao princípio da isonomia (OCDE, 2013, p. 52). O que se pretende com a relação cooperativa não é um regime tributário favorecido ao Contribuinte, mas apenas um meio mais eficaz de adimplemento de obrigações tributárias, com o oferecimento de facilidades com esse propósito.

A OCDE, como adiantado acima, recomenda, ainda, a aplicação de um sistema de rodízio entre os servidores e autoridades encarregados do relacionamento direto com os Contribuintes. Essa seria uma forma de preservar a independência do agente fiscal, na sua atuação e tomada de decisão, promovendo tratamento segundo os critérios objetivamente previstos em lei. Assim, a imparcialidade e técnica pode se sobressair, de modo a garantir tratamento isonômico entre os Contribuintes participantes dos programas de cooperação (OCDE, 2013, p. 77).

Como visto, os programas de cooperação têm, em regra, como destinatários os grandes Contribuintes. Nesse particular, cabe esclarecer que a realidade desses Contribuintes é bem diferente daquela dos que têm pequeno e médio porte, começando pelo fato de que estes dois últimos grupos se apresentam em quantidade muito maior. Para eles pode não ser interessante o investimento necessário para a constituição de relação mais próxima com o Fisco, que envolve, entre outros, o estabelecimento de um eficiente marco de controle fiscal e sistema de governança tributária. Logo, as estratégias precisam ser diferentes para funcionar com maior eficácia (OCDE, 2013, p. 77), e isso deve ser objeto de cuidadosa análise por parte da Administração Tributária, ao decidir pela implementação de um programa de *compliance* tributário cooperativo ou um programa de estímulo à conformidade¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Recomenda-se nova leitura do tópico próprio deste trabalho para compreensão das diferenças entre o *compliance* tributário cooperativo e os programas de estímulo à conformidade.

Assim, o que se espera é que tanto o Contribuinte quanto o Fisco, ao optarem por firmar a relação cooperativa (e a Administração Tributária, ao decidir implementar o modelo), atuem de forma séria, sem pautar-se por interesses pessoais, avaliando, com cuidado, os custos e os benefícios que os programas podem proporcionar para ambos os lados. Firmadas essas premissas, pode-se dizer que o modelo de conformidade tributária cooperativa, embora importe em benefícios para os Contribuintes e uma relação mais próxima com aqueles que ao programa aderirem, é pautado em “transparência recíproca, entendimento e confiança, o que afasta qualquer espécie de privilégio injustificável a determinada empresa” (Almeida, 2021, p. 443).

Resgatando a temática abordada no tópico anterior, mostra-se importante destacar que a regulamentação dos programas de forma detalhada e clara, fixando critérios objetivos, tanto para ingresso quanto para exclusão, além dos deveres, direitos e benefícios decorrentes da adesão, contribui de forma decisiva para a preservação do princípio da isonomia, uma vez que fomenta a aplicação uniforme da norma e a execução do modelo. No caso brasileiro, considerando as suas particularidades, como já abordado linhas atrás, tal providência tende a potencializar esse efeito, sem prejuízo de que a própria Administração Tributária adote medidas para atuação como instituição, desde os altos cargos aos agentes do Fisco que atuam no contato direto com os Contribuintes. Nesse sentido, reforçando a importância de que os critérios de seleção dos Contribuintes participantes sejam claros e de fácil acesso a todos, são as recomendações de estudiosos do tema:

Independentemente de como sejam definidos, os critérios de participação dos contribuintes em um programa de compliance cooperativo devem estar disponíveis e ser divulgados publicamente pelas Administrações Tributárias de modo acessível ao público em geral. A divulgação dos critérios reforça o respeito das Administrações Tributárias pelos princípios de abertura e transparência e sua imparcialidade, e fomentará um comportamento de conformidade que permitirá aos contribuintes conhecer antecipadamente o que devem fazer para aderir ao programa¹⁰⁸ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 34).

¹⁰⁸ Tradução livre do original em espanhol: “Independientemente de cómo se lo defina, los criterios para la participación de los contribuyentes en un PCC deben estar disponibles y ser divulgados públicamente por las AATT de modo accesible al público en general. La divulgación de los criterios reforzará el respeto de las AATT por los principios de apertura y transparencia y su imparcialidad, y fomentará un comportamiento de cumplimiento que permitirá a los contribuyentes conocer con anticipación lo que deben hacer para acceder al programa” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 34).

Ainda sobre a importância de regulamentação clara e detalhada dos programas de cooperação, vale o destaque de que a própria Exposição de Motivos do já abordado Projeto de Lei nº 59, de 2024, aponta a relevância da utilização de um conjunto de critérios quantitativos e qualitativos para definição dos Contribuintes qualificáveis aos programas de cooperação, de forma a evitar questionamentos sobre suposta violação ao princípio da isonomia. O documento avança e, na linha do que sustentado neste trabalho, esclarece que tanto o marco de controle fiscal (inserido nas boas práticas de governança) quanto o bom histórico de conformidade do contribuinte devem ser levados em consideração como critério para ingresso nos programas. O trecho a seguir evidencia esse ponto:

Contudo, o fato de esses programas normalmente admitirem apenas uma parcela dos contribuintes pode sugerir a ideia de que estabelece tratamento desigual entre eles, em desconformidade com o princípio da igualdade (isonomia).

8. Em outras palavras, os programas de conformidade cooperativa, nos quais a administração tributária e o contribuinte cooperam em uma relação de confiança que envolve uma discussão contínua sobre as posições tributárias, oferecem a determinado grupo de contribuintes, geralmente grandes corporações, tratamento mais favorável do que o oferecido nos processos regulares de trabalho. Por esse motivo, surge a indagação sobre eventual enquadramento no conceito de benefício fiscal.

9. De fato, programas baseados em **critérios de adesão quantitativos** puros (por exemplo, volume de negócios ou faturamento bruto), que designam contribuintes de grandes empresas como contribuintes elegíveis sem qualquer exigência adicional, não resistiriam a um teste de seletividade e afrontariam a isonomia.

10. Entretanto, **critérios qualitativos**, tais como (i) um bom histórico de conformidade fiscal, (ii) governança corporativa tributária e sistema de gestão da conformidade tributária em vigor e (iii) complexidade da estrutura e transações realizadas, são mais sólidos para justificar os parâmetros do programa, mesmo quando aplicados em combinação com fatores quantitativos (destaques não originais) (Brasil, Câmara dos Deputados, 2024, p. 21).

Finalmente, em outra perspectiva, conquanto os programas de cooperação sejam, como regra, direcionados a um grupo específico de Contribuintes, o aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte é algo que se espera seja estendido, com o tempo, a todo o universo de Contribuintes, os quais, ainda que sob a incidência de estratégias distintas por parte da Administração Tributária, também poderiam se beneficiar de um ambiente de transparência, confiança mútua, segurança jurídica e certeza tributária (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 36).

4.3.3 A transparência e os limites do uso das informações do Contribuinte pela Administração Tributária

A temática a ser abordada no tópico que ora se inicia tem estreita relação com os dois anteriores, especialmente o que cuida da importância do respaldo legal para os programas de cooperação, com detalhamento das regras, direitos e deveres dos Contribuintes e da Administração Tributária. De início, cabe registrar que, mesmo num cenário sem os programas de cooperação, o volume de informações dos Contribuintes a que o Fisco tem acesso é enorme, considerando, em especial, o modelo de escrituração digital (SPED), já mencionado neste trabalho. Mostra-se elucidativo o trecho a seguir:

O modelo de captação de dados dos contribuintes e das partes envolvidas avançou muito no Brasil com a implementação quase universal da nota fiscal eletrônica, assim como um vasto conjunto de informações previstas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). São todas as informações das notas fiscais eletrônicas em tempo real, da contabilidade, dos livros fiscais para o imposto de renda, IVA e relações de trabalho, assim como as informações financeiras e relativas a pagamentos e retenções de impostos¹⁰⁹ (Campos, 2020, p. 90).

Ademais, por meio do uso da tecnologia, o tratamento dos dados obtidos pelo Fisco e o monitoramento de operações em tempo real, com a utilização de inteligência artificial e de outras ferramentas de *Big Data*, proporcionam à Administração Tributária o conhecimento de relevantes informações dos Contribuintes, atraindo grande destaque para o regramento legal a respeito do sigilo fiscal, merecendo especial referência o art. 198 do CTN, segundo o qual “é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” (Brasil, 1966).

Esse cenário se revela ainda mais sensível no contexto dos programas de cooperação, em que as partes devem se pautar pelo “espírito da lei”. Isso significa que o Contribuinte participante se compromete a evitar planejamento fiscal agressivo, dando conhecimento ao Fisco sobre todas as situações que envolvem algum risco fiscal, indo além das meras obrigações

¹⁰⁹ Tradução livre do original em espanhol: “El modelo de captación de datos de los contribuyentes y las partes relacionadas ha avanzado mucho en Brasil con la implementación casi universal de la factura electrónica, así como un vasto conjunto de informaciones provistas por el Sistema Público de Contabilidad Digital - SPED. Son todas las informaciones de las facturas electrónicas en tiempo real, de la contabilidad, de libros fiscales para el IR, “IVA” y de las relaciones de trabajo, así como las informaciones financieras y las relativas a pagos y retenciones de impuestos (Campos, 2020, p. 90).

acessórias previstas em lei, numa relação de confiança mútua e transparência, que caracteriza os programas de cooperação.

Um primeiro aspecto importante a se avaliar diz respeito à publicação dos nomes dos Contribuintes que aderem aos programas e aqueles que tiveram seu pedido de ingresso indeferido. Como regra, prevalece no sistema jurídico brasileiro o princípio da transparência, sendo o sigilo uma medida de exceção, na linha do disposto no art. 198 do CTN. Algumas questões, no entanto, merecem melhor avaliação. Como mencionado, a divulgação pelo Fisco da relação dos Contribuintes que aderiram ao programa de cooperação, e, portanto, atenderam aos critérios legais para tal, pode representar um ganho de imagem para o participante, fato bastante relevante nos dias atuais, em um mercado extremamente competitivo e que confere destaque à reputação e à responsabilidade social dos cidadãos e das empresas. Todavia, há que se considerar a situação inversa. A publicação dos pedidos de indeferimento pode ter um efeito negativo sobre a imagem dos Contribuintes, gerando a necessidade de explicações perante seu público consumidor, até mesmo a respeito de eventual não apresentação de um pedido de adesão.

Owens e Leigh-Pemberton (2023, p. 24 e 32) esclarecem que os estudos empíricos por eles realizados indicam não ser recomendável a publicação da relação dos nomes dos Contribuintes que tiveram seu ingresso nos programas negado. Isso se justifica porque, em outro momento, o Contribuinte poderia renovar o pedido e ter seu acesso admitido, mas sua imagem já poderia estar desgastada. A divulgação acerca do deferimento do pedido, por sua vez, poderia ficar a critério do Contribuinte requerente, abrindo a possibilidade de escolha por um cenário de total confidencialidade. De qualquer sorte, trata-se de uma questão que deve ser avaliada cuidadosamente pela Administração Tributária por ocasião do desenho do programa a ser instituído. No contexto brasileiro, com inúmeros casos de corrupção e sonegação fiscal, a ampla divulgação das ações da Administração Pública parece ser uma medida salutar. A transparência total, de todos os casos, viabiliza o relevantíssimo controle social do Poder Público, o que contribuiria para a maior aceitação e aprovação do modelo perante a sociedade. A reputação de uma empresa é importante sim, mas deveria se sobrepor ao interesse geral de controle mais efetivo da imparcialidade e legalidade das ações do Fisco?

De qualquer sorte, trazendo a temática para as disposições do já abordado Projeto de Lei nº 15, de 2024, pode-se observar que a confidencialidade para proteção da imagem do Contribuinte parece ter sido uma preocupação por parte do Poder Executivo federal. Os §§ 3º e 4º do art. 13, por exemplo, ao cuidarem do regramento do Programa Sintonia, preveem que a classificação obtida pelo Contribuinte somente pode ser divulgada mediante sua expressa

autorização, a não ser quando obtiver nota máxima, caso em que a autorização é pressuposta, na medida em que o reconhecimento pelo Fisco do elevado grau de conformidade representa benefícios reputacionais à empresa participante. Já no Confia, eventual exclusão se materializa mediante comunicação direta ao Contribuinte, evitando exposição dos fatos que motivaram a penalidade. O OEA, por sua vez, caminha na mesma trilha, uma vez que, segundo o § 1º do art. 18, o início do processo de exclusão é comunicado, da mesma forma, diretamente ao Contribuinte interessado, preservando sua imagem. Contudo, tanto o Confia quanto o OEA divulgam a relação dos Contribuintes certificados¹¹⁰.

Noutro prisma, o fato é que é muito importante que as regras para uso de informações do Contribuinte pelo Fisco estejam previstas de forma clara e transparente, tanto na lei que instituir o programa de cooperação, quanto nas demais normas regulamentadoras e no próprio instrumento a ser celebrado com o Contribuinte interessado (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 48). O uso adequado das informações, antes, durante a execução e após o encerramento do acordo, é fundamental para garantir a confiabilidade do programa. O Contribuinte, para realmente investir no modelo, precisa confiar que as informações passadas ao Fisco, as quais, como exposto, devem ir além do que o meramente previsto em lei como obrigatório, não serão utilizadas contra ele (Fernandes; Santos, 2023, p. 610). A boa-fé é essencial para o sucesso do modelo. Se o Contribuinte entender que as informações por ele fornecidas poderão vir a prejudicá-lo no futuro, provavelmente não fornecerá informações completas e fidedignas ou, mesmo, sequer se interessará em aderir ao programa.

O objetivo das informações é promover o estreitamento da relação com o Fisco e a construção de um cenário de conformidade tributária, eficiência e segurança jurídica. Para tanto, o participante deve ter ciência do uso a ser empregado a tais informações, com limites bastante evidentes, suficientes para garantir a confidencialidade e segurança que se espera desse modelo (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 40). Afinal, apenas reforçando, ele baseia-se em confiança mútua e no estímulo ao adimplemento voluntário de obrigações.

Nesse ponto, considerando o que dito sobre o “espírito da lei”, o Fisco, na execução dos programas de cooperação, pode-se afirmar que terá acesso a dois tipos de informação: informações previstas em lei como obrigação acessória e informações sobre os negócios e atividades do Contribuinte, além do previsto em lei. Nesse contexto, o tratamento a ser dado

¹¹⁰ Os Contribuintes certificados para participar do projeto piloto do Confia estão relacionados no sítio do Programa: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/aco-es-e-programas/confia/empresas-certificadas>. Da mesma forma, os operadores certificados como OEA são divulgados na internet: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/operadores-ja-certificados-como-oea/operadores-OEA-ativos/view>.

deve ser diferente, de acordo com o tipo de informação. Àquelas que são prestadas pelo Contribuinte, nas mesmas condições que os demais Contribuintes, a título de obrigação acessória, o tratamento dispensado deve ser o previsto no Código Tributário Nacional, sem particularidades. Às demais, especialmente as relacionadas ao negócio do Contribuinte, fornecidas numa relação de cooperação, com o objetivo de, ao possibilitar ao Fisco a melhor compreensão das operações monitoradas, aumentar a eficiência e obter segurança jurídica, deve ser destinado tratamento diferente. A não ser que haja uma regra no acordo prevendo a possibilidade de divulgação, a elas deve ser aplicada a regra da confidencialidade.

A esse respeito, merece destaque a seguinte recomendação de especialistas no tema:

[...] Se deve estabelecer as regras de saída de um PCC de modo muito claro e transparente para que os contribuintes que saiam do PCC saibam as condições de saída, quando e como podem sair e **o que será feito com a informação obtida durante o programa**. Isso evitará que a rescisão do acordo de cumprimento cooperativo produza riscos reputacionais e de outros tipos em ambas as partes (grifos não originais) (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 26).

Percebe-se, então, que o uso da informação deve estar previsto com clareza na legislação e no acordo. A proibição de divulgação não autorizada de informações fornecidas pelo Fisco, assim como o seu uso indevido, para além dos objetivos do programa, como em uma ação fiscal contra o Contribuinte, fica evidente no seguinte trecho:

Além disso, se as autoridades fiscais ignorarem os princípios orientadores (especialmente se forem legalmente respaldados, conforme incentivado neste documento), os contribuintes também deverão poder recorrer destas decisões. Isto pode ocorrer, por exemplo, se as administrações fiscais utilizarem os dados fornecidos ao abrigo de um PCC para outros fins num processo de inspeção fiscal ou divulgarem informações sobre determinadas transações específicas sem a autorização das empresas participantes, ou se divulgarem referências sobre empresas que não tenham sido admitidas no programa. Proteger os contribuintes é de vital importância¹¹¹ (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 59).

Pode-se dizer o mesmo em relação à possibilidade de compartilhamento com outras Administrações Tributárias, que somente deveria ser possível em caso de expressa previsão na

¹¹¹ Tradução livre do original em espanhol: “Además, si las autoridades fiscales hacen caso omiso de los principios rectores (sobre todo si tienen respaldo legal, como se fomenta en este documento), los contribuyentes también deberían poder apelar estas decisiones. Esto puede ocurrir, por ejemplo, si las administraciones tributarias utilizan los datos proporcionados en el marco de un PCC para otros fines en un proceso de inspección fiscal o revelan información sobre determinadas transacciones específicas sin la autorización de las empresas participantes, o si divulgan referencias sobre empresas que no hayan sido admitidas en el programa. Proteger a los contribuyentes es de vital importancia” (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 59).

legislação específica ou no próprio acordo. Sobre o tema, o mesmo autor lança interessante recomendação acerca da celebração de acordos multilaterais entre países, que poderia ser replicada em âmbito nacional, para eventual instituição de programa de cooperação envolvendo mais de uma Unidade da Federação, o que viabilizaria o trânsito dessas informações entre os correspondentes Fiscos. Segundo ele, “deve-se considerar a necessidade de avançar com uma abordagem multilateral de cumprimento cooperativo que permita acordos entre os contribuintes e duas ou mais AATT em PCC transfronteiriços”¹¹² (grifos não originais) (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 26).

Finalmente, embora não seja objeto deste trabalho, vale mencionar que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, a chamada Reforma Tributária, a partir da unificação de tributos sobre consumo, por meio da sistemática do IVA dual, o Comitê Gestor, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, terá competência para coordenar as atividades de fiscalização, lançamento e cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com o objetivo de promover a integração entre os entes federativos (art. 156-B, § 2º, inciso V, da Constituição Federal de 1988). Esse formato poderia abrir portas para um programa de cooperação de âmbito nacional, que respaldaria o acesso às informações dos Contribuintes participantes por todas as Unidades da Federação signatárias. Trata-se de uma hipótese complexa e que demandaria elevado grau de amadurecimento das partes, mas, com o tempo, pode ser um objetivo a ser buscado.

4.4 As principais dificuldades envolvidas na implementação dos modelos de cooperação

Antes de iniciar este tópico, vale resgatar o que foi dito linhas atrás, no sentido de que os modelos de cooperação não apresentam uma versão universal e devem ser ajustados às particularidades de cada país, de cada Administração Tributária. De qualquer sorte, o que foi exposto até o momento é suficiente para elucidar, ainda que em linhas gerais, o conceito, as origens, as características e os princípios fundamentais dos programas de *compliance* tributário cooperativo, além das vantagens decorrentes da sua adequada implementação e execução. Contudo, tudo isso, embora essencial, não se mostra suficiente para subsidiar a tomada de

¹¹² Tradução livre do original em espanhol: [...] Se deben establecer las reglas de salida de un PCC de modo muy claro y transparente para que los contribuyentes que salgan del PCC sepan las condiciones de salida, cuándo y cómo pueden salir y qué harán con la información obtenida durante el programa. Esto evitará que la terminación del acuerdo de cumplimiento cooperativo produzca riesgos reputacionales y de otros tipos a las dos partes. Se debe considerar la necesidad de avanzar con un enfoque multilateral de cumplimiento cooperativo que permita acuerdos entre los contribuyentes y dos o más AATT en PCC transfronterizos.

decisão, tanto dos Fiscos quanto dos Contribuintes, quanto à adoção dos modelos de cooperação. Isso porque há dificuldades e desafios a serem considerados nesse processo de avaliação, que incidem sobre ambas as partes. “Esta situação exigirá criatividade e uma atenção especial por parte das autoridades para identificar a forma adequada de implementar um programa de conformidade tributária cooperativa, tendo em conta o contexto, as necessidades e a viabilidade de cada país”¹¹³ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 13).

Cuidando especificamente dos mencionados desafios e dificuldades, em primeiro lugar, há que se considerar que a implementação de um programa nesses moldes envolve a superação da tradicional relação adversarial e de desconfiança mútua entre Fisco e Contribuinte. Uma mudança de postura, inclusive dos intermediários, é fundamental para o atingimento dos objetivos do modelo. Enfim, é necessária uma mudança cultural, que, para ser alcançada, precisa de participação ativa e com real empenho pela transformação de todos os envolvidos. A dificuldade se revela ainda maior, considerando a enorme desigualdade social e a informalidade da economia, muito presentes nos países da América Latina (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 11). No Brasil não é diferente, sem mencionar o enorme grau de desconfiança da população, e, portanto, dos Contribuintes, no governo, no Estado e, conseqüentemente, na Administração Tributária.

A importância dessa mudança cultural, como um dos principais desafios a serem superados, foi reconhecida pelo Poder Executivo da União, na Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 15, de 2024, já abordado neste trabalho:

(...) é importante destacar que Cooperative compliance é um sistema que requer adaptação e mudança cultural tanto pelos contribuintes quanto pela administração tributária. Tem-se observado que vários programas dessa natureza sofrem mudanças significativas após a sua introdução, sendo importante adotar o conceito de expansão e aprimoramento contínuo no interesse da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Brasil. Câmara dos Deputados, 2024, p. 23).

Tratando do cenário nacional, Almeida aponta, como elemento que dificulta a desejada melhora da relação Fisco-Contribuinte e a conseqüente construção de confiança recíproca, a prodigalidade na edição, por entes federados de todas as esferas, de programas de anistia e remissão, que, ao final e ao cabo, recompensam os Contribuintes que não pagam em dia seus

¹¹³ Tradução livre do original em espanhol: “Esta situación requerirá de creatividad y una atención especial por parte de estas autoridades para identificar la forma adecuada de implementar un PCC, teniendo en cuenta el contexto, las necesidades y la viabilidad de cada país” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 13).

tributos, criando uma cultura de não conformidade. O autor cita, ainda, como problemas existentes no cenário brasileiro, a já abordada guerra fiscal, “a intervenção de outros órgãos públicos para obter dados confiados sigilosamente ao fisco mediante programas de adesão voluntária, ou a renúncia de receitas capaz de comprometer o equilíbrio das contas públicas e reduzir o bem-estar geral” (Almeida, 2017, p. 77).

Ainda sobre o caso brasileiro, outro grande desafio a ser superado, e que impacta diretamente na confiança do Contribuinte em relação ao Fisco e no seu comportamento ante a obrigação tributária, é a qualidade dos gastos públicos. Os constantes escândalos de corrupção e a péssima qualidade dos serviços prestados ao cidadão e os incontáveis exemplos de má aplicação de recursos públicos desestimulam os Contribuintes a terem uma postura de cooperação, pois não identificam no Estado um parceiro. Ademais, internamente, a postura repressiva do Fisco, com olhos para o passado, tem demonstrado ser fator de contínuo aumento da litigiosidade tributária. Ao revés, a atuação da Administração Tributária precisa ser de monitoramento e orientação, mais próxima ao fato gerador. Um modelo marcado por elevado número de ações fiscais com lançamentos de ofício, para aplicação de sanções, contribui apenas para a alimentação do sentimento de desconfiança (Almeida, 2021, p. 447-448). O acompanhamento em tempo real proporciona uma atuação preventiva, evitando os conflitos ou, ao menos, solucionando-os de forma mais célere, o que viabiliza a promoção da desejada segurança jurídica (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 53).

É de se notar que a mudança de postura precisa ocorrer tanto nas empresas, na condição de Contribuintes, quanto na Administração Tributária. É preciso alcançar todos de forma ampla, desde os mais altos cargos diretos àqueles servidores e funcionários que atuam na ponta. Trata-se de movimento bastante difícil, na medida em que críticas poderão surgir no sentido de que os altos cargos do Fisco estariam sendo “bondosos demais” com os grandes Contribuintes, ao passo que os dirigentes das grandes empresas poderiam ser acusados, por acionistas, por exemplo, de não trabalhar para a máxima redução da carga tributária e valorização do patrimônio de investidores (Owens, 2012, p. 518).

Logo, educação fiscal, tanto para os Contribuintes quanto para os agentes públicos, revela-se como ferramenta essencial para a construção de um novo modelo. Importante, assim, a disseminação do ideal de solidariedade na sociedade, por meio de efetiva mudança de comportamento do Fisco e, em última instância, do Estado colaborativo. A tentativa de imposição desse sentimento por meio de lei ou qualquer outro instrumento normativo não se mostra viável, não produz resultados efetivos (Almeida, 2021, p. 450).

Ressalte-se, porém, que a educação do Contribuinte, em essência, não é simplesmente uma estratégia para arrecadar mais, nem é exclusivamente focada em explicar por que os tributos devem ser pagos. Em vez disso, deve-se fomentar atitudes de compromisso com o bem comum, enfatizando o valor social do imposto e sua vinculação com os gastos públicos, o que inclui conscientização sobre como o dinheiro público é usado e os efeitos prejudiciais da evasão fiscal e da corrupção para um país e seus cidadãos (Porto; Souto, 2023).

Nesse sentido, recomenda-se a elaboração de manuais de boas práticas nesse processo de mudança cultural, sendo de grande valia, igualmente, o engajamento da sociedade, por meio de eventos com professores, profissionais, academia, além de representantes dos Contribuintes e das Administrações Tributárias (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 66). E, ainda, o estabelecimento de mecanismos de combate e prevenção à corrupção no âmbito da Administração Tributária revela-se como providência essencial, não apenas para simplesmente garantir o bom funcionamento do programa e a obtenção de bons resultados, mas para conferir ao modelo maior nível de legitimidade perante o cidadão (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 55).

Outro problema a ser enfrentado, muito presente na realidade brasileira, é a escassez de recursos, tanto materiais quanto humanos. A crise financeira enfrentada pela maioria das Unidades da Federação, como já abordado neste trabalho, mostra-se, ao mesmo tempo, como um desafio e como um motivador para a evolução e implementação dos modelos de cooperação. Ora, com a falência do modelo tradicional de cobrança e recuperação do crédito tributário, vem crescendo a importância o *compliance* tributário cooperativo como uma possível alternativa para garantir uma melhor relação entre Fisco e Contribuinte e, assim, maior estabilidade e previsibilidade da arrecadação, além da redução de litígios. Ademais, a implementação do modelo, como demonstrado linhas atrás, envolve custos, tanto para as empresas participantes quanto para a Administração Tributária, que precisa investir em capacitação de pessoal, reestruturação administrativa, tecnologia e educação fiscal, entre outras despesas. Enfim, o Fisco precisa de remodelação completa:

Para enfrentar todos os desafios e obter êxito neste difícil caminho, as Administrações Tributárias necessitam desenvolver maturidade de seus processos operativos, incluídas as áreas de gestão tributária, como cadastro, auditoria, cobrança, serviços de atendimento ao contribuinte, declarações, pagamento de impostos, gestão de recursos humanos, entre outras, assim

como nas áreas mais especializadas da gestão de riscos, investigação de delitos tributários, etc¹¹⁴ (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 62).

É recomendável a criação de setores na Administração Tributária que se ocupem apenas do relacionamento com os Contribuintes e da condução dos programas de *compliance* tributário cooperativo. A capacitação desse pessoal deve ser específica, com foco nos marcos de controle fiscal e gestão de risco e na manutenção de um nível ótimo de contato com os Contribuintes, próxima o suficiente para estabelecer uma relação de confiança, mas evitando que o estreitamento importe em desvirtuamento do programa, desviando sua finalidade para interesses pessoais (OCDE, 2013, p. 40). Esses grupos de servidores devem, ainda, ser capacitados para realização de rápida interpretação da legislação tributária, quando demandados pelos Contribuintes participantes, promovendo uniformidade de entendimento e, assim, segurança jurídica (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 33). Todavia, isso não pode implicar descuido em relação aos outros setores e Contribuintes, o que poderia fazer com que o modelo fosse desacreditado. Por isso, antes de implementar esses programas, o Fisco deve avaliar sua capacidade financeira e de pessoal (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 63).

Sobre o uso da tecnologia, pode-se dizer que se revela de fundamental importância para o estabelecimento e manutenção das também desafiadoras funções de monitoramento e comunicação com o Contribuinte, essenciais para o sucesso do modelo. O volume de informações trocadas é bastante grande e, para o estabelecimento de uma gestão de risco eficaz, é preciso que sejam tratadas e, assim, transformadas em dados úteis para ambas as partes. O foco na fiscalização em tempo real, com maior proximidade ao fato gerador, permite uma atuação preventiva da Administração Tributária. Nesse particular, a busca por soluções dialogadas deve ser um norte a ser seguido pelo Fisco (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 35).

E, ainda, deve-se ter em mente a importância do uso inteligente das informações colocadas à disposição do Fisco, que, a partir disso, deve manter um sistema de controle e monitoramento que, em alguma medida, alcance os Contribuintes não participantes dos programas de cooperação, que insistam na adoção de práticas de planejamento tributário agressivo ou até mesmo evasão fiscal. Como os Contribuintes participantes atuam com ampla transparência e troca de informações, o Fisco deve se empenhar para evitar que isso represente

¹¹⁴ Tradução livre do original em espanhol: “Para enfrentar todos los desafíos y obtener el éxito en el difícil camino, las AATT necesitan desarrollar la madurez de sus procesos operativos, incluidas las áreas funcionales de gestión tributaria, como catastro, auditoría, cobranza, servicios de atención al contribuyente, declaraciones, pagos de impuestos, gestión de recursos humanos, entre otras, así como en las áreas más especializadas de la gestión de riesgos, investigación de delitos fiscales, etc” (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 62).

uma desvantagem competitiva em relação aos demais Contribuintes, pois isso poderia levar ao descrédito do modelo (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 26).

Ademais, é certo que as novas tecnologias geram ainda mais oportunidades para atingir o Contribuinte e otimizar a arrecadação tributária, por meio da prestação e/ou disponibilização de serviços que facilitam o cumprimento de obrigações tributárias, reduzindo custos de conformidade. E, ainda, sob a já abordada perspectiva da educação fiscal, por meio da tecnologia, as Administrações Fiscais podem buscar uma mudança cultural de longo prazo (Porto; Souto, 2023).

Um outro desafio a ser enfrentado é a produção de um marco legislativo claro e transparente, como já explorado em tópicos anteriores. No caso brasileiro, país de tradição de *civil law*, a previsão legal dos programas de *compliance* tributário cooperativo confere maior estabilidade às suas regras, permite ao Contribuinte conhecê-las com o nível de detalhamento suficiente para que possa avaliar os custos e os benefícios envolvidos e, assim, promove segurança jurídica (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 47).

Há uma última dificuldade a ser enfrentada e que se mostra essencial para a tomada de decisão, tanto de Contribuintes quanto da Administração Tributária. Em relação àqueles, ela reside por ocasião da adesão aos programas de cooperação, assim como para eventual retirada. Em relação ao Fisco, quando da instituição e implementação, bem como sobre sua manutenção. Trata-se da criação de mecanismos de avaliação dos resultados dos programas, preferencialmente com uso de indicadores de eficiência. Os parâmetros usuais, baseados em fatores de inadimplência, não são os mais adequados (OCDE, 2013, p. 40). O ideal seriam indicadores de mudança de comportamento do Contribuinte, de aumento da taxa de adimplemento voluntário de obrigações, de redução do volume de litígios, de simplificação do modelo e dos níveis de segurança jurídica (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 54).

Enfim, os desafios e as dificuldades são muitas, especialmente no momento inicial, de implementação e teste do modelo. A mudança de uma cultura de conflito tão enraizada no modelo atual passa necessariamente pelo empenho e dedicação de todos os envolvidos, inclusive os intermediários tributários, na sua função de aconselhamento. O modelo tradicional tem se mostrado ineficiente e caro, impactando diretamente o ambiente de negócios e os investimentos privados. A reconstrução da relação Fisco-Contribuinte, criando um ambiente de cooperação, pode render bons frutos ao Brasil. É preciso insistir.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não é novidade que o Sistema Tributário Brasileiro é alvo de diversas críticas por parte de especialistas no tema, bem como por parte dos próprios *stakeholders*. Muitas delas foram abordadas neste trabalho e merecem destaque a complexidade do modelo, que conta com extenso volume de legislação, com grande dinamismo, proveniente de todas as mais de cinco mil Unidades da Federação; e a falta de transparência fiscal, tanto por parte do Fisco quanto por parte dos Contribuintes. Tudo isso, como visto, torna o sistema extremamente litigioso, com pouca eficiência arrecadatória e com elevado custo de conformidade para os Contribuintes.

Outrossim, não é preciso esforço para perceber que a relação entre Fisco e Contribuintes, não apenas no Brasil, é extremamente conflituosa, com caráter adversarial e nutrida por forte desconfiança entre as partes. Enquanto parcela dos Contribuintes segue buscando novos meios para se furtar à tributação, alguns marcados por ilicitude, a postura das Administrações Tributárias, majoritariamente, é de repressão, com foco em autuação e aplicação de penalidades, o que gera um modelo de retroalimentação com mais e mais enfrentamento. Tal cenário destoia fortemente dos ideais constitucionais de justiça e harmonia social (Porto, 2015, p. 14). Por isso, considerando a ineficiência do modelo de repressão demonstrada pelas experiências nacionais e internacionais abordadas neste trabalho, é que se defende a adoção de um modelo de cooperação tributária, que, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, passou, juntamente com os princípios da simplicidade, da transparência e da justiça fiscal, a encontrar assento constitucional, nos termos do art. 145, § 3º, da Carta Maior.

As dificuldades financeiras das Unidades da Federação, recentemente acentuadas pela pandemia da Covid-19, com juros altos e elevado nível de endividamento, completam um cenário que exige mudanças em busca de maior eficiência, o que reflete diretamente nas Administrações Tributárias. Tudo isso reforça a necessidade de os Fiscos buscarem soluções para incremento de arrecadação e redução da evasão fiscal. Um caminho a ser seguido, segundo estudos do BID (2023, p. 79), seria a ampliação da base tributária, a redução da evasão e da elisão fiscais, a progressividade tributária, entre outros, o que, em boa medida, espera-se seja solucionado, senão mitigado, pela reforma tributária recentemente aprovada pelo Congresso Nacional. Todavia, parece temerário nutrir muitas expectativas numa reforma que, embora muito interessante em seu ponto de partida, passou por inúmeras modificações ao longo de sua tramitação no Parlamento. A mudança na relação Fisco-Contribuinte tem se mostrado, pelas experiências ao redor do mundo, algumas relatadas linhas atrás, como um caminho fértil para

aumento da eficiência do Fisco e melhoria do ambiente de negócios. Sem olvidar que esse é apenas mais um caminho, um reforço, que pode ser buscado, em complemento às modificações decorrentes da citada reforma tributária (Tostes Neto; Calijuri, 2023, p. 21).

Há várias iniciativas para a mudança dessa relação conflituosa, entre as quais podem ser citadas a melhoria na qualidade dos serviços prestados ao Contribuinte, a simplificação do modelo e da forma de cumprimento das obrigações tributárias, a maior participação dos Contribuintes nos processos decisórios e de elaboração da legislação, além dos programas de *compliance* tributário cooperativo, objeto de estudo neste trabalho. O estímulo à conformidade tributária aparece como grande motivador desse processo, em que o uso da tecnologia, tão presente no cotidiano da sociedade atual, pode cumprir relevante papel. A chamada Administração 4.0 – alcunhada a partir da Quarta Revolução Industrial, fazendo uso da inteligência artificial, de ferramentas de *Big Data*, que possibilitam a prestação de serviços de maneira remota, o tratamento de grandes volumes de dados e monitoramento em tempo real de atividades negociais – é fundamental para o modelo proposto.

Também a cooperação internacional é citada como ferramenta para enfrentamento das dificuldades financeiras decorrentes da erosão das bases fiscais (Owens; Leigh-Pemberton, 2021, p. 1). Esse mesmo entendimento se aplica internamente, com as vantagens que podem advir da cooperação entre os entes da Federação, sobretudo em tempos de reforma tributária, com unificação de tributos. E essa cooperação, para melhoria do ambiente de negócios, pode se revelar ainda mais proveitosa com a participação da sociedade, que, no campo tributário e para os fins deste trabalho, é representada pelos Contribuintes. O bom relacionamento entre Fisco e Contribuinte, como demonstrado no decorrer da pesquisa, pode render muitos frutos e, no caso do *compliance* tributário cooperativo, mencionado acima, representa maior transparência, gerando eficiência para a Administração Tributária, que, por sua vez, proporciona a certeza tributária e a segurança jurídica necessárias para o melhor desenvolvimento da atividade empresarial e, por consequência, o impulso ao desenvolvimento econômico do país.

Como visto, os programas de *compliance* tributário cooperativo são apenas uma ferramenta, entre várias outras, para aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte. Importante diferenciação foi demonstrada em relação aos programas de estímulo à conformidade. Estes, embora bastante salutares e com efeitos positivos para melhoria do ambiente fiscal e de conformidade tributária, são iniciativas de cunho unilateral da Administração Tributária, tendo a generalidade de Contribuintes como destinatários. Ambos podem se valer de mecanismos de classificação de Contribuintes e da prestação de serviços

especializados, mas os programas de *compliance* tributário cooperativo, como medidas individualizadas que são, formalizadas, voluntariamente, por meio de ajuste específico com o Fisco, possibilitam ao Contribuinte a troca de transparência por segurança jurídica ou certeza tributária.

Tratando especificamente do *compliance* tributário cooperativo, como uma iniciativa de âmbito internacional, pode-se dizer que ganhou força com os estudos elaborados pela OCDE, no âmbito do FTA, em especial o relatório *Study into the role of tax intermediaries*, divulgado em janeiro de 2008, e o relatório *Co-operative Compliance: a framework*, divulgado em 2013, o qual, partindo da noção de relação aprimorada apresentada no primeiro, deu continuidade aos estudos, mediante a abordagem de experiências de países ao redor do mundo, evidenciando a característica principal dos programas de cooperação, por meio do estabelecimento de uma relação de confiança mútua, com troca de informações, o que possibilita um adequado gerenciamento de risco por parte da Administração Tributária, com otimização de força de trabalho, a partir de monitoramento das atividades e operações em tempo real, viabilizando atuação preventiva. O relacionamento baseado na transparência permite ao Fisco proporcionar ao Contribuinte certeza tributária em relação às suas posições fiscais. Fica evidente, assim, a importância da governança corporativa e das estruturas de *compliance* nas empresas, que, considerando a complexidade das relações negociais do mundo atual, promovem maior robustez e profissionalismo às estruturas corporativas.

As chamadas boas práticas de gestão refletem-se de maneira bastante positiva na seara tributária, pois, ao proporcionarem maior transparência, controle sobre o cumprimento de obrigações tributárias e confiabilidade aos empreendimentos, contribuem para a redução dos riscos tributários e dos custos de conformidade, criando um cenário mais propício para investimentos e desenvolvimento econômico, irradiando efeitos sobre a qualidade da relação com o Fisco. Não é à toa que os programas de *compliance* tributário cooperativo costumam ter como requisitos de ingresso uma boa estrutura de governança corporativa e um marco de controle fiscal eficiente.

É evidente que a criação e manutenção de uma estrutura de governança e de um marco de controle fiscal demanda custos, assim como a instalação de ferramentas de tecnologia, que possibilitam o tratamento de dados e a comunicação com os sistemas e serviços oferecidos pelos Fiscos. Esse é, portanto, um dos principais motivos por que os programas de *compliance* cooperativo costumam se aplicar apenas aos grandes Contribuintes, que são em menor número, o que, igualmente, facilita o monitoramento por parte da Administração Tributária. Em geral, a estratégia endereçada aos pequenos e médios Contribuintes consiste em programas de estímulo

à conformidade, considerando a sua generalidade e amplitude de alcance, sem demandar uma atuação específica e individualizada. Como registrado em estudo da OCDE, muitos Contribuintes não conseguem ou não podem investir recursos para atender a todos os requisitos que os programas usualmente exigem para adesão. De qualquer sorte, é preciso entender que a instituição de modelos de conformidade cooperativa não significa a eliminação por completo da atuação repressiva do Fisco. As atitudes de não conformidade, em especial quando de forma recorrente, precisam ser coibidas e reprimidas, até mesmo para manter a credibilidade do modelo. Ademais, as estratégias de fiscalização, seja de monitoramento e cooperação ou de auditoria e punição ou de estágios intermediários, devem ser definidas conforme o comportamento do Contribuinte, ou Grupo de Contribuintes.

Do lado da Administração Tributária, o mesmo cenário se aplica, na medida em que pode não se revelar interessante a celebração de tais ajustes com Contribuintes que sabidamente utilizam planejamento tributário agressivo ou pertencem a um segmento econômico que o Fisco não conhece ou não entende o funcionamento. A Administração Tributária, além de possuir recursos suficientes para construção do modelo, precisa ter certeza de sua capacidade de compreensão do negócio, de controle e execução do programa, além de recursos humanos e materiais para sua manutenção (OCDE, 2017a, p. 148).

No Brasil, iniciativas em âmbito estadual, como o Programa Nos Conformes, do Estado de São Paulo, buscam incentivar o comportamento de conformidade tributária. Valendo-se de técnica de classificação de Contribuintes, com maiores benefícios àqueles com melhores notas ou *ranking*, esses programas não se enquadram perfeitamente no modelo de *compliance* tributário cooperativo e são considerados pela maioria dos especialistas como ações genéricas de estímulo à conformidade, auxiliando o Fisco como ferramenta de gestão de risco. São medidas salutares e que fomentam uma melhor relação Fisco-Contribuinte, mas não oferecem a segurança jurídica que o modelo cooperativo é capaz de oferecer. Na esfera federal, por sua vez, o Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), considerado como pioneiro no Brasil, com medidas de facilitação do processo aduaneiro, por meio de certificações de intervenientes nas operações de comércio exterior, tem relevantes características do modelo de *compliance* tributário cooperativo. Juntamente com o Programa Confia, definido pela Receita Federal como um programa de conformidade cooperativa fiscal, o OEA está previsto no PL 15, de 2024, em trâmite no Congresso Nacional, com o objetivo de estabelecer, por meio do respaldo legal, um arcabouço normativo apto a conferir maior estabilidade e confiabilidade aos programas e, assim, maior grau de segurança jurídica aos participantes. A mesma proposição prevê, ainda, o Sintonia, como programa de estímulo à conformidade, com uso de técnica de

classificação de Contribuintes, mas, de forma louvável, prevendo medidas de orientação e aproximação com esses, normalmente presente apenas em modelos de cooperação.

Noutro prisma, trata-se de um modelo, especialmente no Brasil, ainda de aplicação e desenvolvimento incipientes. Nesse sentido, há diversas questões que merecem cuidadosa atenção. Algumas delas foram abordadas neste trabalho, como a necessidade de edição de lei para instituição do modelo, os reflexos sobre o princípio da isonomia, além do adequado tratamento das informações prestadas pelos Contribuintes aderentes dos programas de cooperação.

Relativamente ao primeiro ponto, embora na maioria dos países citados no estudos da OCDE mencionados neste trabalho, a edição de lei em sentido estrito não tenha sido um problema ou uma exigência, no Brasil, que por tradição tem um modelo jurídico de *civil law*, as pesquisas realizadas indicaram a necessidade de lei para instituição dos programas, com regras claras e precisas. E os argumentos para sustentar essa posição são a própria segurança jurídica e a estabilidade, tão importantes para o sucesso do modelo, além de contribuir para a uniformidade e impessoalidade da atuação dos agentes fiscais, os quais, também por meio do respaldo legal, são protegidos contra responsabilidade funcional, considerando que, nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é vinculada.

Quanto ao princípio da isonomia, parece natural surgirem questionamentos em um país como o Brasil, marcado por forte desigualdade social e casos recorrentes de corrupção envolvendo relações espúrias entre particulares e o Estado. Todavia, o estabelecimento de regras e critérios claros e precisos podem justificar a escolha por determinados Contribuintes, sem que isso importe em tributação diferenciada, mas apenas uma aproximação que represente facilitação do cumprimento de obrigações tributárias e ganho de eficiência na gestão dos negócios e da própria gestão tributária.

Quanto ao uso das informações fornecidas pelos Contribuintes participantes, o mais importante é que as regras estejam previstas na regulamentação dos programas e sejam respeitadas pelo Fisco, considerando a importância da boa-fé e da confiança nesse modelo. E isso se aplica, em especial, aos dados relacionados ao próprio negócio do Contribuinte, que extrapolam a obrigação tributária prevista em lei, em relação às quais se aplica o regramento previsto no art. 198 do CTN. Também a divulgação dos nomes das empresas aderentes ou que tiveram seu ingresso nos programas negado é uma questão bastante sensível, que deve ser analisada tanto sob o aspecto da preservação da imagem do Contribuinte quanto da publicidade dos atos públicos.

Outro aspecto abordado no estudo relaciona-se a uma outra característica dos programas de cooperação importante de ser lembrada, que é a voluntariedade de adesão. Vale dizer, conquanto haja diversas vantagens para ambos os lados, além dos custos envolvidos, há algumas dificuldades a serem superadas, as quais demandam, previamente a sua tomada de decisão sobre a adesão, avaliação cuidadosa por parte do Contribuinte a respeito das vantagens e desvantagens dos programas em seu caso específico.

Importante repetir que os programas de cooperação não se destinam à redução da carga tributária dos Contribuintes, mas à promoção da conformidade, por meio da facilitação do cumprimento de obrigações tributárias, promovendo uma relação mais estreita entre Fisco e Contribuinte. Assim, além da certeza jurídica tributária, a implementação dos programas pode trazer diversas vantagens a ambos os lados, assim como para o próprio ambiente de negócios, na medida em que, ao promover um cenário de conformidade tributária, a tendência é que haja maior competitividade entre as empresas, em condições mais equilibradas.

Na verdade, é fundamental que todos os envolvidos consigam perceber vantagens decorrentes do modelo, uma vez que os programas são, como regra, de adesão e retirada voluntárias. Embora não haja um modelo padrão, pronto e acabado, a ser aplicado em qualquer lugar do mundo, sendo certo que cada Administração Tributária deve desenhar seus programas conforme suas peculiaridades locais, há alguns benefícios que costumam ser identificados. Da parte do Fisco, há a possibilidade de obtenção de informações detalhadas sobre os Contribuintes, o que é essencial para a compreensão do funcionamento das empresas, seus negócios e segmentos econômicos em que atuam. Com isso, espera-se desempenho mais eficiente do Fisco, um cenário menos litigioso e de maior previsibilidade da arrecadação, o que é de muito valor para a boa gestão pública. Para os Contribuintes, merece novo registro o estreitamento da relação com o Fisco, com maior transparência e confiança e menos litígios, o que gera um ambiente de maior certeza tributária e, da mesma forma, possibilita otimização e concentração de esforços na atividade principal e menos em questões fiscais. Isso sem mencionar o ganho de imagem que o título de parceiro do Fisco, em condições de conformidade tributária, pode gerar perante a sociedade e, em última instância, ao mercado consumidor.

De outra banda, talvez o principal desafio a superar seja a necessidade da forte mudança cultural que o modelo de cooperação exige do Fisco e dos Contribuintes. O rompimento com o modelo tradicional de repressão e punição, essencial para o sucesso dos programas de cooperação, demanda empenho de ambas as partes. A má qualidade dos serviços públicos e os recorrentes casos de malversação de recursos públicos dificultam ainda mais o estabelecimento da fundamental relação de confiança entre as partes. Mas há outras questões a serem

consideradas na avaliação quanto à implementação ou adesão aos modelos de cooperação, como os elevados custos envolvidos, relacionados à capacitação de pessoal e aquisição e manutenção de uma infraestrutura tecnológica capaz de lidar com a grande quantidade de informação disponível, garantindo a segurança que exige a legislação. E, ainda, a construção e aprovação de um marco legislativo suficientemente detalhado e com parâmetros razoáveis, de modo a proporcionar confiabilidade e estabilidade ao modelo. Um mecanismo de avaliação de custo-benefício dos programas é, também, um grande desafio e se revela como importante ferramenta para subsidiar a decisão pela manutenção do modelo.

Todos esses pontos, positivos e negativos, devem ser objeto de cuidadosa e prévia análise pelos interessados. O modelo, segundo a experiência nacional e internacional, é interessante e pode implicar relevantes resultados positivos, mas pode não ser vantajoso para todos os Contribuintes ou todas as Administrações Tributárias. Certamente não é uma solução mágica, contudo é uma alternativa a ser considerada.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. 236 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/5fd41e86-8de9-4b5d-a43c-bed1514637fd>.

Acesso em: 20 maio 2024.

ALAGOAS. *Lei nº 8.085*, de 28 de dezembro de 2019. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=373539>. Acesso em: 5 ago. 2024.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 14. ed. Salvador: JusPodium, 2020.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Tulane Economics Working Paper Series*. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 27 fev. 2024.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. São Paulo, n. 2. 2017. Disponível em:

https://web.archive.org/web/20201106023633id_/https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_otavio.pdf. Acesso em: 24 out. 2023.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 40, p. 441-452. 2021.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502>. Acesso em: 17 fev. 2024.

ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 39, 2018. p. 106-120. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/470>. Acesso em: 5 fev. 2024.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em:

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 20 maio 2024.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press Incorporated, 1992. Disponível em:

<https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf>.

Acesso em: 19 ago. 2024.

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). *Relatório Macroeconômico da América Latina e Caribe 2023: preparando o terreno macroeconômico para um crescimento renovado*, 2023. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/2023-latin-american-and-caribbean-macroeconomic-report-preparing-macroeconomic-terrain-renewed>. Acesso em: 25 jul. 2024.

BARREIX, Alberto; ZAMBRANO, Raul. La Factura Electrónica en América Latina: Proceso y Desafíos. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. Prefácio: Compliance e a refundação do Brasil. In: CUEVA, Ricardo Vilas Bôas; FRAZÃO, Ana (coord.). *Compliance: perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

BATISTA, Paulo Nogueira. O Consenso de Washington: A visão neoliberal dos problemas latino-americanos. In: BATISTA JR., Paulo Nogueira (org.). *Paulo Nogueira Batista: Pensando o Brasil: ensaios e palestras*, Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. p. 115-162. Disponível em: https://funag.gov.br/loja/download/331-Paulo_Nogueira_Batista_Pensando_o_Brasil.pdf. Acesso em: 24 dez. 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BICHARA, Luiz Gustavo A. S.; MONTENEGRO, Rafaela Monteiro. Os limites da fiscalização tributária sob a ótica das novas tecnologias: o desafio dos uso de algoritmos. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

BIRD, Richard. *Smart Tax Administration. Economic Premise*, no. 36. The World Bank, 2010. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/28ff88ad-f0e2-54e1-9100-989586c7e0d4>. Acesso em: 29 mar. 2024.

BONFIM, Douglas Paveck; MORAES, Daise; MACHADO, Heraldo; AMORIM, Mônica Opitz; RAIMUNDINI, Simoni Leticia. Nota Fiscal eletrônica: uma mudança de paradigma sob a perspectiva do Fisco Estadual. *ConTexto*. Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 17-28. Jan./jun. 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/23246>. Acesso em: 9 dez. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 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, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 15*, de 2024. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861>. Acesso em: 6 ago. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). *Justiça em números 2023*. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. *Decreto nº 8.373*, de 11 de dezembro de 2014, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm#:~:text=Institui%20o%20Sistema%20de%20Escritura%C3%A7%C3%A3o,eSocial%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 16 abr. 2024.

BRASIL. *Decreto nº 11.129*, de 11 de julho de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm. Acesso em: 3 mar. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132*, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 13 mar. 2024.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.154, de 26 de julho de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=132295>. Acesso em: 8 ago. 2024.

BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 4 set. 2024.

BRASIL. *Lei nº 12.846*, de 1º de agosto de 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 3 mar. 2024.

BRASIL. *Lei nº 13.303*, de 30 de junho de 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 3 mar. 2024.

BRASIL. *Lei nº 14.689*, de 20 de setembro de 2023. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14689.htm. Acesso em: 3 mar. 2024.

BRASIL. *Manual de procedimentos do piloto do Confia*. Versão 1.0 maio/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/view>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. *Portaria nº 188*, de 3 de fevereiro de 2020. Disponível em: https://bvsm.sau.gov.br/bvs/sau/legis/gm/2020/prt0188_04_02_2020.html. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. *Portaria RFB nº 28*, de 15 de abril de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116970>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Receita Federal. *Perguntas & Respostas: Programa Operador Econômico Autorizado (OEA)*. Versão dezembro/2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/perguntas-respostas>. Acesso em: 8 ago. 2024.

BRASIL. Receita Federal. *Relatório Anual da Fiscalização: Resultados 2023 & Planejamento 2024*. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view. Acesso em: 9 abr. 2024.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.985*, de 29 de outubro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113415>. Acesso em: 8 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário Virtual, *Recurso Extraordinário 640.452*. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Voto do Ministro Dias Toffoli, proferido em: 03/11/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BUENO, Silveira. *Minidicionário da língua portuguesa*. 3. ed. São Paulo: FTD, 2016.

BULUS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAMPOS, Flávio Vilela. *El cumplimiento cooperativo en Brasil: Un análisis comparado*. 116 f. Dissertação (Mestrado Internacional em Administração Tributária e Fazenda Pública) – Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y a la Universidad Nacional de Educación a Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/el-cumplimiento-cooperativo-en-brasil-un-analisis-comparado.pdf/view>. Acesso em: 27 ago. 2024.

CARVALHO, Hugo Leornado Menezes de. *Governança tributária: estudo sobre os seus reflexos na evasão fiscal*. 99 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/28339>. Acesso em: 27 ago. 2024.

CEARÁ. *Lei nº 17.087*, de 29 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Lei-no-17.087-de-2019-lei-que-institui-o-programa-de-conformidade-fiscal-no-Estado-do-Ceara-1.pdf> Acesso em: 5 ago. 2024.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa*. 2002. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2024.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *O mercado de valores mobiliários brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2014. Disponível em: https://www.gov.br/investidor/pt-br/educacional/publicacoes-educacionais/livros-cvm/livro_top_mercado_de_valores_mobiliarios_brasileiro_4ed.pdf. Acesso em: 4 mar. 2024.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano F. A tributação na era digital e os desafios do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito (IMED)*, v. 15, 2019. p. 145-167. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 5 dez. 2023.

EUROPEAN COMMISSION. *Compliance risk management in the digital era*, 2023. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/8672cbf6-9f42-4680-8a30-822891d1b985_en?filename=2023_CRM_Guide.pdf&prefLang=sl. Acesso em: 4 set. 2024.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GONZÁLEZ, Thiago Holanda. A modulação de efeitos em matérias tributária e os seus parâmetros: a segurança jurídica e o excepcional interesse social. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. Rio de Janeiro, n. 42, e70564. 2023. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/70564>. Acesso em: 5 out. 2023.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SANTOS, João Gabriel dos. Da salvaguarda dos agentes públicos que participam da mediação tributária. In: SILVA, Eduardo Sousa Pacheco; MENEZES NETTO, Manoel Tavares; FELIX, Talita Pimenta; LOBATO, Valter (orgs.). *Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 603-615.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; LIMA, Mônica; NOLASCO, Rita Dias. Sistema multiportas e execução fiscal. In: BELLISSE, Mara Aurélio; MENDES, Aluísio Gonçalves de Castro; ALVIM, Teresa Arruda; CABRAL, Trícia Navarro Xavier (coords.). *Estudos em homenagem ao professor Arruda Alvim*. Execução fiscal: novas tendências. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 429-446.

FERREIRA JUNIOR, Reynaldo Rubem; SANTA RITA, Luciana Peixoto. Impactos da Covid-19 na economia: limites, desafios e políticas. *Cadernos de Prospecção: Coronavírus SARS-COV-2 e COVID-19*. Salvador, . 13, n. 2. ed. Especial COVID-19. 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/nit/article/view/36183>. Acesso em: 27 set. 2023.

FMI/OCDE. Tax Certainty. *Report for the G20 Finance Ministers, 2017*. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2017/031817.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2024.

FRANZONI, Luigi Alberto. *Tax evasion and tax compliance*. 1998. Disponível em: <https://reference.findlaw.com/lawandeconomics/6020-tax-evasion-and-tax-compliance.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2024.

GARBACCIO, Grace Ladeira; NUNES, Rogéria Vieira. Compliance cooperativo entre fisco e o contribuinte. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte, n. 126, p. 173-206.

Jan./jun. 2023. Disponível em:

<https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/856>. Acesso em: 18 set. 2023.

GOULARTI, Juliano Giassi; MESSIAS, Talita Alves. *Dívida ativa dos estados brasileiros: uma análise crítica*. Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO. Santa Catarina, 2021. Disponível em: https://www.cartacapital.com.br/wp-content/uploads/2021/10/Relatório-Final-de-Trabalho_Fenafisco_set.2021-2.pdf. Acesso em: 14 set. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBCG). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 6. ed. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640>. Acesso em: 5 mar. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). *Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2021*. Curitiba, 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-dias-trabalhados-2021/>. Acesso em: 3 ago. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). *Quantidade de normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 3 ago. 2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPE). *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019*. São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 3 ago. 2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPE). Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: sumário executivo. *Justiça Pesquisa*, 5. ed. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf>. Acesso em: 14 set. 2023.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). *IFA Initiative on the enhanced relationship*, 2012. Disponível em: <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2024.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. 263 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo da Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/b847698c-1d26-407b-9f2a-b7b71c876178>. Acesso em: 19 ago. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação e inteligência artificial*. Palestra conferida em evento comemorativo do 4º aniversário da RJLB, 2019. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf. Acesso em: 10 abr. 2024.

MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*,

São Paulo, n. 46. out./dez. 2020. Disponível em:
<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1106>. Acesso em: 17 out. 2023.

MARTINI, Mario H. *A review of Brazil approaches to cooperative compliance in light of International Tax Practice and the OCDE concept*. Intertax. Holanda, v. 50, issue 2, p. 175-195. 2022. Disponível em: <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/a-review-of-brazil-approaches-to-cooperative-compliance-in-light->. Acesso em: 30 jul. 2024.

NABAIS, José Casalta. *Estado de Direito, Estado Fiscal e dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2024.

NASSIFF, Elaina; SOUZA, Crisomar Lobo de. Conflitos de agência e governança corporativa. Caderno de Administração. *Revista do Departamento de Administração da FEA*. Pontificia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, v. 7, n. 1, p. 1-20. Jan./dez. 2013. Disponível em:
[https://revistas.pucsp.br/caadm/article/download%20/9496/19670#:~:text=Conflito%20de%20ag%C3%Aancia%20%C3%A9%20a,Jensen%20%26%20Meckling%20\(1976\)](https://revistas.pucsp.br/caadm/article/download%20/9496/19670#:~:text=Conflito%20de%20ag%C3%Aancia%20%C3%A9%20a,Jensen%20%26%20Meckling%20(1976)). Acesso em: 5 fev. 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil*. Intertax. Holanda, v. 50, issue 30, p. 218-230. 2022a. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4219263. Acesso em: 26 mar. 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (coords.). *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário*. São Paulo: Almedina, 2022b, p. 29-34.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; CALIJURI, Mônica Schplir. *Cooperative compliance in Brazil: What does the future hold?* Inter-American Development Bank (IDB), 2023. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/cooperative-compliance-brazil-what-does-future-hold>. Acesso em: 30 jul. 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; LOBO, Diana Piatti de Barros. Cooperative compliance verde y amarillo: Los programas de cumplimiento cooperativo en Brasil. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Buenos Aires, ano IV, n. 10, p. 254-252, 2024. Disponível em: <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0010-2.pdf> . Acesso em: 30 jul. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades*, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Study on the role of tax intermediaries*, 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>. Acesso em: 3 out. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Measures of tax compliance outcomes: a practical guide*, 2014a. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>. Acesso em: 11 mar. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e transferência de lucros*, 2014b. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page12. Acesso em: 26 mar. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax compliance by design: achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective*, 2014c. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-compliance-by-design_9789264223219-en. Acesso em: 9 abr. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks*, 2016a. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-tax-compliance_9789264253384-en#page3. Acesso em: 7 mar. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Technologies for better tax administration: A practical guide for revenue bodies*, 2016b. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_9789264256439-en. Acesso em: 9 abr. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax Administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, 2017a. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/tax-administration-2017_5jfrxrfd16xx.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Ftax_admin-2017-en&mimeType=pdf. Acesso em: 3 set. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *The changing tax compliance environment and the role of audit*, 2017b. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit_9789264282186-en. Acesso em: 9 abr. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax Administration 2019: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies*, 2019. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page43. Acesso em: 9 abr. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *International Compliance Assurance Programme. Handbook for tax administrations and MNE*

groups, 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/2021/02/international-compliance-assurance-programme_adf0be32.html. Acesso em: 24 set. 2024.

OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, September 2012.

Disponível em:

https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut_the_Institute/Institute/staff/publications/bifd091206.pdf. Acesso em: 28 maio 2024.

OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. *Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas*. cBID, Washington, 2023.

Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes>. Acesso em: 30 jul. 2024.

PEREIRA, Guilherme Luz. *Compliance cooperativo no Brasil: a conformidade fiscal cooperativa como possível vetor de ingresso na OCDE. Reflexões sobre transparência fiscal e confiabilidade*. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Desenvolvimento) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2023.

PIAUI. *Lei nº 7.428*, de 28 de dezembro de 2020. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407020>. Acesso em: 5 ago. 2024.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil da relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PORTO, Éderson Garin. *Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário: por um novo perfil da relação jurídico-tributária*. 392 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280>. Acesso em: 25 set. 2024.

PORTO, Lais Khaled; SOUTO, Gabriel Araújo. Plataformas digitais e a Administração Tributária 4.0. In: AFONSO, José Roberto R.; SANTANA, Hadassah Lais de Sousa; CORREIA NETO, Celso Barros (coords.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2023.

RESENDE, Vanessa Morato. *A utilização de tecnologias digitais e o compliance fiscal sob a análise da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: desafios e avanços para os países*. 89 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Gestão) – Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 2020. Disponível em: <https://run.unl.pt/handle/10362/132237>. Acesso em: 1 out. 2024.

RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 10.497*, de 15 de março de 2019. Disponível em:

<https://www.al.rn.leg.br/storage/legislacao/2021/hj79wkd4cfjo6xc11t99s1v9dv5rjn.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2024.

ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma justa tributação. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (orgs.). *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 15-40.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 39. 2018. Disponível em: http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Reconstruindo-a-Confiança-na-Relação-Fisco-Contribuinte_SAR.pdf. Acesso em: 28 set. 2023.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 56, p. 523-545. Jan./abr. 2024. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 25 set. 2024.

SÃO PAULO. *Lei Complementar nº 1.320*, de 6 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: 5 ago. 2024.

SCARCELLA, Luisa. Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making. *Internet Policy Review*, 8(4), 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3933264. Acesso em: 29 out. 2024.

TOSTES NETO, José; CALIJURI, Mônica Schplir. *Transformando la relación contribuyente-administración tributaria em América Latina: el papel de los programas de cumplimiento cooperativo*. Monografía del BID, 2023. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/publications/spanish/viewer/Transformando-la-relacion-contribuyente-administracion-tributaria-en-America-Latina--el-papel-de-los-programas-de-cumplimiento-cooperativo.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2024.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative Tax Regulation. *Connecticut Law Review*. 10, Connecticut, 2008. Disponível em: https://opencommons.uconn.edu/law_review/10. Acesso em: 30 set. 2024.

VIGGIANO, Letícia M. F. do Amaral. Governança tributária: princípios e prática. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 22, p. 258-266. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1598>. Acesso em: 6 mar. 2024.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*. São Paulo, v. 15, n. 1, e1904. Jan./abr. 2019. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/79430/75987>. Acesso em: 13 set. 2023.

VITALIS, Aline; LAMY, Eduardo de Avelar. Fundamentação decisória, accountability e compliance tributário. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 59, n. 236, out./dez. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril_v59_n236.pdf. Acesso em: 24 out. 2023.

WORLD BANK GROUP. *Doing Business Subnacional Brasil 2021: comparando o ambiente de negócios para empresas nacionais em 27 localidades brasileiras com o de outras 190 economias*, 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 3 ago. 2023.

ANEXO A - Emenda ao PL nº 15, de 2024

PROJETO DE LEI Nº 15, DE 2024

Altera o Projeto de Lei nº 15, de 02 de fevereiro de 2024, que institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais.

Emenda Aditiva

Acrescentem-se ao Projeto de Lei nº 15, de 2024, os seguintes dispositivos:

“Art. 3º.....

.....

VIII – a confidencialidade e o respeito ao sigilo fiscal.”

.....

“Art. 4º.....

.....

§ 1º.....

.....

VI – o compromisso da Administração Tributária de que as informações fornecidas pelo Contribuinte participante a respeito dos atos, negócios ou operações, planejadas ou implementadas, que não se caracterizem como obrigações acessórias ordinárias, serão mantidas sob sigilo, não podendo ser compartilhadas com outros órgãos ou utilizadas para fins diversos da execução do Programa, mesmo após eventual exclusão do participante.”

.....

“Art. 6º.....

.....

VII – prestar as informações e fornecer os documentos solicitados pela Administração Tributária pertinentes aos fins do Programa, quando devidamente justificado o pedido pela autoridade fiscal.

.....”

.....

“Art. 11.....

.....

§ 8º O ato declaratório executivo de que trata o § 3º será publicado nos meios de comunicação oficiais, após definitivamente julgado pelas autoridades administrativas.”

.....

“Art. 18.....

.....

§ 10. O ato de exclusão do Programa OEA será publicado nos meios de comunicação oficiais, após definitivamente julgado pelas autoridades administrativas.”

.....

“Art. 21.....

.....

§ 4º As informações fornecidas pelo interveniente a respeito dos atos, negócios ou operações, planejadas ou implementadas, na forma do inciso I do *caput*, que não se caracterizem como obrigações acessórias ordinárias, serão mantidas sob confidencialidade, não podendo ser compartilhadas com outros órgãos ou utilizadas para fins diversos da execução do Programa, mesmo após eventual exclusão do participante.”

JUSTIFICATIVA

O Projeto de Lei nº 15, de 2024, protocolado, em 02 de fevereiro de 2024, na Câmara dos Deputados, institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais.

Como se sabe, um dos principais objetivos da proposição legislativa em tela é conferir respaldo legal aos Programas Confia e OEA, já existentes, e à criação do Sintonia e, assim, aumentar os níveis de segurança jurídica para os contribuintes envolvidos. Trata-se de providência fundamental para o sucesso dos modelos de cooperação tributária, que se processam mediante adesão voluntária do interessado, característica peculiar ao Confia e ao OEA.

Em programas como estes, é fundamental o estabelecimento de regras claras e precisas, que possibilitem ao contribuinte interessado exercer uma opção mais consciente quanto a sua participação. Isto porque o modelo envolve a troca de grande volume de informações, que podem ir além das obrigações acessórias ordinárias, algumas delas relacionadas à atividade empresarial. Nesta linha, recomenda-se a evidenciação de que a confidencialidade e o sigilo fiscal são princípios a serem observados (art. 3º, VIII). E, ainda, que na execução dos Programas, a Administração Tributária seja obrigada a preservar o sigilo dessas informações, que não poderão ser compartilhadas com outros órgãos ou utilizadas para fins diversos da execução do Programa, mesmo após eventual exclusão (art. 4º, § 1º, VI, e art. 21, § 4º). A boa-fé é essencial para o sucesso do modelo. Eventual temor do contribuinte que as informações por ele fornecidas poderão vir a prejudicá-lo no futuro poderá representar um obstáculo ao bom andamento do relacionamento proposto. Por outro lado, os contribuintes aderentes devem prestar as informações e fornecer os documentos solicitados pela Administração Tributária pertinentes aos fins do Programa, sempre que justificável a demanda (Art. 6º, VII).

Propõe-se, ainda, visando a garantir o primado do princípio da transparência, e considerando que tanto o Confia quanto o OEA divulgam a relação dos contribuintes certificados, seja evidenciada a importância de dar publicidade aos atos de exclusão dos Programas. Contudo, para preservar a imagem do contribuinte, a publicação somente seria levada a efeito após definitivamente concluído o processo de exclusão, administrativamente (Art. 11, § 8º, e Art. 18, § 10).

Tais alterações são fundamentais para garantir a confiabilidade dos Programas e para construir um cenário de conformidade e certeza tributárias, com aprimoramento da relação entre Fisco e Contribuinte. Afinal, o modelo de *compliance* tributário cooperativo é caracterizado por confiança mútua e troca de transparência por segurança jurídica, com o objetivo de estimular o

cumprimento voluntário de obrigações tributárias, com benefícios para as partes envolvidas, conforme tem sido observado em experiências internacionais.

Assim, espera-se com as presentes propostas contribuir, em alguma medida, para a construção de um modelo diferenciado de relacionamento da Administração Tributária com os Contribuintes, buscando uma alternativa ao modelo tradicional de repressão e punição, que tem se mostrado pouco eficiente na recuperação do crédito tributário.