

Pedro Carlos Antunes Dias

**COMPLIANCE COOPERATIVO: UMA ANÁLISE SOBRE A ISONOMIA
TRIBUTÁRIA DO MODELO CONCEITUAL PROPOSTO PELA OCDE**

Brasília – DF

14/08/2019

COMPLIANCE COOPERATIVO: UMA ANÁLISE SOBRE A ISONOMIA TRIBUTÁRIA DO MODELO CONCEITUAL PROPOSTO PELA OCDE

Pedro Carlos Antunes Dias¹

RESUMO

O presente trabalho analisa o modelo conceitual de *compliance* cooperativo proposto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), à luz do princípio da isonomia tributária, previsto expressamente na Constituição Federal. Também procura identificar a existência de eventuais conflitos de isonomia tributária que poderiam impactar ou impedir a implantação de um programa no Brasil, em âmbito federal. Para tanto, procura apresentar as mudanças globais no ambiente econômico e na atuação das empresas que deram causa à criação do *compliance cooperativo*, descreve as principais características do modelo e aponta os benefícios para o Estado e para os contribuintes participantes. Na sequência, aborda a diferenciação no tratamento dos contribuintes, que é gerada pelo modelo, e avalia, com base na Constituição e na experiência de outros países, se essas diferenças não ofenderiam o princípio da isonomia em uma eventual implantação do *compliance* cooperativo pela Fazenda Pública Federal.

Palavras-chave: *compliance* cooperativo; *compliance* tributário; relação fisco-contribuinte; isonomia tributária.

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas têm sido marcadas por importantes mudanças para as administrações tributárias. A maior facilidade à circulação de capitais, proporcionada pela globalização e por avanços tecnológicos, a crescente participação de grandes empresas transnacionais na economia dos países e o maior uso de planejamentos tributários são exemplos de transformações que impactam a atuação dos fiscos (OCDE, 2008, p. 9).

¹ Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Ciências Econômicas, pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). pcadidas@gmail.com.

Segundo a OCDE (2004, 2008, 2013, 2014), essas alterações passaram a evidenciar limitações e pontos fracos na atuação tradicional das administrações tributárias, fortemente baseada em processos de fiscalização e uso de medidas coercitivas. A maior agilidade das empresas e das consultorias tributárias em relação às análises e auditorias do fisco, é apontada, por exemplo, como uma característica que colabora para a difusão dos planejamentos tributários entre os contribuintes (OCDE, 2008, p.10). Já Almeida (2017, p. 65) aponta desvantagens para empresas e para o Estado desse modelo de atuação. Para entidades empresariais, existe a dificuldade em conciliar uma estratégia de ação com foco no presente e no futuro com uma avaliação estatal de regularidade fiscal que verifica apenas as ações passadas. Para o Estado, há a desvantagem de o fisco se concentrar em eventos passados, não priorizando a conformidade tributária atual e futura das empresas.

A partir desse diagnóstico e inspirando-se em estudos sobre racionalidade econômica e comportamento dos contribuintes, a OCDE (2004) passou a aconselhar que as administrações tributárias investissem em programas de promoção do *compliance*² tributário, adotando medidas proativas de estímulo e prevenção à evasão fiscal. É nesse contexto que nasce o *compliance* cooperativo.

Voltado às grandes empresas, o *compliance* cooperativo procura criar uma relação transparente e colaborativa entre fisco e contribuintes. Busca romper com o relacionamento tradicional, em que as partes fornecem apenas as informações legalmente exigidas. Em seu lugar, estimula um relacionamento de maior colaboração e diálogo, que reduza dúvidas, melhore a conformidade tributária das empresas e diminua o número de disputas entre fisco e contribuintes.

Ao longo deste século, um número expressivo de países, principalmente os países membros da OCDE (EY, 2014), adotou programas de *compliance* cooperativo. No Brasil, a única iniciativa federal similar em princípios e operação é o Operador Econômico Autorizado (OEA), restrito às operações do comércio exterior.

A realidade brasileira parece apontar desafios semelhantes aos relatados pela OCDE no contexto internacional. Lopes (2017, p. 35) afirma que, em 2014, o contencioso tributário das trinta companhias abertas com maior receita líquida era de R\$ 283 bilhões, ou seja, cerca de 7 vezes maior que o trabalhista e 3 vezes maior que

² O termo *compliance*, de origem inglesa, deriva do verbo *to comply*, que significa, “estar de acordo com”. Ao longo deste artigo, é usada como sinônimo de “estar em conformidade com as leis, diretrizes, regulamentos e demais normas”.

o cível. Já as reações de operadores do Direito à publicação da Deliberação nº 804, de 2018, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que determina que as companhias de capital aberto considerem a probabilidade de autoridade tributária não concordar com o lucro tributável apurado, exemplificam como a atuação tradicional do fisco pode desestimular a transparência tributária dos contribuintes (PIMENTA, 2019).

Nesse sentido, parece haver indícios de que o Brasil poderia se beneficiar de programas de *compliance* cooperativo, cujos ganhos para a administração tributária incluiriam melhor uso de seus recursos, menos disputas tributárias e melhores níveis de *compliance*. Já as empresas se beneficiariam da maior certeza de que suas práticas tributárias são aceitas pelo fisco, reduzindo, por exemplo, despesas com contencioso tributário e provisões tributárias (OCDE, 2013, p. 34).

A singularidade tributária brasileira (VELLOSO, 2018, p. 25), exemplificada pelo alto grau de constitucionalização de suas regras e princípios tributários, exige, no entanto, cuidados adicionais. Torna necessária, por exemplo, a avaliação da proposta da OCDE e dos programas implementados pelos países à luz do Sistema Tributário Nacional. A necessidade parece ser reforçada por experiências malsucedidas como a da Suécia (LARSEN, 2016) e pelo fato de alguns países introduzirem mudanças em seus programas em relação ao modelo conceitual proposto pela OCDE (MAJDANSKA E PEMBERTON, 2019, p. 120).

Este trabalho propõe-se a analisar alguns aspectos do modelo conceitual proposto pela OCDE à luz do princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, inc II, da Constituição Federal, que veda expressamente instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Também procura identificar a existência de eventuais conflitos de isonomia tributária que poderiam impactar ou impedir a implantação de um programa de *compliance* cooperativo no Brasil, em âmbito federal.

Para tanto, além desta introdução, o segundo capítulo procura apresentar as principais características do *compliance* cooperativo, bem como o seu referencial teórico. Em seguida, o terceiro capítulo apresenta duas iniciativas brasileiras, uma federal e outra estadual, que guardam relação com o *compliance* cooperativo. Também discute alguns pontos do modelo que poderiam ser alvo de questionamentos no Brasil, sob a perspectiva da isonomia tributária, apontando áreas de atenção para a administração tributária brasileira.

O último capítulo é a conclusão e indica que não foram encontradas situações de grave conflito com o princípio constitucional de igualdade tributária, embora cuidados adicionais sejam necessários em uma eventual iniciativa estatal. Por fim, apresenta pontos para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O que é *compliance* cooperativo?

Inicialmente sob o nome Relacionamento Aprimorado³, o *compliance* cooperativo, foi apresentado no *Study on tax intermediaries*, publicado em 2008. Segundo a OCDE (2008, p. 39), é uma proposta de trabalho para as administrações tributárias que procura romper com o modelo tradicional de interação com os contribuintes, em que esses fornecem apenas as informações que a lei os obriga e o fisco atua de forma coercitiva frente aos problemas detectados.

There is a basic relationship in any country between the revenue body and the taxpayer. This basic relationship varies between countries but broadly it is characterized by the parties interacting solely by reference to what each is legally required to do.

(...) the basic relationship typically means taxpayers file a tax return that discloses a limited amount of information as required under the law, including their taxable income – and, in self-assessment systems, the tax payable – and pay that amount on time. It may not oblige the taxpayer to set out how those amounts were arrived at, nor whether there are matters of uncertainty or unpredictability (OCDE, 2008, p. 39).

Como alternativa, estimula que sejam adotadas relações mais transparentes e colaborativas entre as partes.

The three previous chapters described risk management, information needs and revenue body attributes. This chapter brings these together and explains **how a more collaborative, trust-based relationship can develop between revenue bodies and large corporate taxpayers who abide by the law and go beyond statutory obligations to work together co-operatively**. This is the enhanced relationship. It is a relationship that favours collaboration over confrontation, and is anchored more on mutual trust than on enforceable obligations. (OCDE, 2008, p. 39, grifo nosso)

³ Livre tradução da expressão em inglês *enhanced relationship*.

De acordo com a OCDE (2013, p. 34), essa relação mais cooperativa seria capaz de melhorar a apuração dos tributos e o recolhimento em dia dos valores devidos, garantindo, dessa forma, redução no risco tributário dos contribuintes. Já a Ernest Young (2014, p.4) afirma que o *compliance* cooperativo é uma extensão dos programas de *compliance* baseados em gerenciamentos de risco e destaca que esses relacionamentos mais colaborativos incentivam as empresas a informar os pontos de dúvida ou práticas tributárias em que pode haver discordância com o fisco.

O modelo surge em um contexto de maior preocupação dos países membros do *Forum on Tax Administration* (FTA), da OCDE, com os níveis de *compliance* tributário em âmbito internacional, com o aumento no uso dos planejamentos tributários agressivos pelas empresas e com a crescente participação de consultorias e assessorias nas decisões e práticas tributárias das entidades empresariais (OCDE, 2008, p. 7).

Sob o ponto de vista de atuação estatal, pode-se afirmar que o *compliance* cooperativo também é resultado de críticas ao modelo tradicional de trabalho do fisco, devido às suas limitações frente à transformação do ambiente de negócios e da própria atuação das empresas.

(...)a referida mudança nas estratégias mais recentes de atuação do fisco indica que a prioridade dada ao conjunto de atividades reativas, amplamente propagadas nas décadas de 1960 a 1990, não mais serve aos próprios objetivos do fisco de assegurar a eficácia arrecadatória. Os desafios contemporâneos, neste tópico resumidos pela economia digital, exigem maior interação com contribuintes dotados de alto poder tecnológico e atuação transnacional, que deverá resultar da implantação de atividades proativas e de conformidade propositalmente planejadas (ALMEIDA, 2017, p. 64).

Segundo a OCDE (2014, p.20 e p. 22), esse diagnóstico já havia levado à difusão prévia entre as administrações tributárias de estratégias de promoção de *compliance* baseadas em gerenciamento de risco. A partir do final da década de 1990 e, de forma mais intensa, ao longo das duas décadas seguintes, as administrações tributárias ligadas ao FTA/OCDE passaram a adotar estratégias de promoção do *compliance*, que incluíam programas de gerenciamento de riscos e classificação dos contribuintes com base, por exemplo, na probabilidade de que cometessem irregularidades tributárias. O *compliance* cooperativo integra essa estratégia mais ampla de promoção do *compliance* (OCDE, 2013, p. 41), enquanto um programa voltado para grandes empresas.

Para que o relacionamento mais colaborativo entre as partes seja alcançado e mantido, tanto a fazenda pública quanto os contribuintes devem seguir determinados pressupostos do modelo (HUISKERS-STOOP; GRIBNAU, 2019, p. 67). Os representantes da administração tributária devem possuir conhecimento comercial sobre os negócios desenvolvidos pela empresa, sobre as práticas usualmente seguidas pelo mercado, estrutura de custos e despesas, fontes de receita, margem de lucro, competitividade no setor econômico etc. Devem também demonstrar imparcialidade nas decisões, proporcionalidade nos temas tratados, dando preferência, por exemplo, aos assuntos de maior relevância. Devem garantir uma maior abertura sobre seus procedimentos e interpretações legislativas e serem capazes de responder rapidamente aos questionamentos. O objetivo deve ser prover as empresas das informações necessárias para que consigam cumprir não apenas a “letra da lei”, mas também os objetivos almejados com as normas tributárias (ALMEIDA, 2017, p. 68; OCDE, 2008, p. 40).

Já os contribuintes devem garantir que estão agindo com abertura e transparência em relação ao fisco. O objetivo não é mais informar o mínimo possível às autoridades tributárias, mas garantir que o tratamento e os controles tributários da empresa atendem à legislação e que a empresa está engajada em apurar e recolher corretamente os tributos devidos (ALMEIDA, 2017, p. 69; HUISKERS-STOOP; GRIBNAU, 2019, p. 67).

Para a OCDE (2008, p.40, 2013, p. 35), uma das vantagens para o fisco dessa mudança de metodologia é garantir uma melhor utilização de seus recursos, já que poderia priorizar o uso do corpo funcional e de sua capacidade técnica alocados na aplicação de medidas coercitivas para os contribuintes de maior risco.

Uma relação de mais diálogo e colaboração também seria capaz de aumentar o nível de conhecimento comercial das autoridades tributárias e garantir um maior nível de certeza de que decisões tributárias das empresas estão em acordo com a lei, reduzindo o número de disputas (OCDE, 2013, p. 34). Adicionalmente, espera-se que o *compliance* cooperativo permita ao fisco ter um maior nível de assertividade nas suas previsões de arrecadação, já que os contribuintes alvo do *compliance* cooperativo representam um percentual significativo da arrecadação.

The co-operative compliance approach has helped the Irish Revenue to gain a better understanding of the needs and behavior of large business and to further refine their strategies, including provision of suitable and targeted

services, to improve compliance based on this understanding. (OCDE, 2013, p. 81)

A OCDE defende que os contribuintes igualmente se beneficiam de programas de *compliance* cooperativo. O ganho mais direto para as empresas participantes é a oportunidade de reduzir dúvidas e de resolver disputas tributárias de forma mais célere. Também proporcionaria maior certeza aos contribuintes, ajudando no seu gerenciamento de riscos tributários (OCDE, 2008, p.41) e reduzindo a necessidade de provisões financeiras e de auditorias (OCDE, 2008, p. 83).

A OCDE ainda afirma que outra característica positiva das abordagens baseadas em *compliance* cooperativo é a possibilidade de implementá-las por meio de normas infralegais expedidas pela administração tributária, sem a necessidade de alterações de leis ou normas de regulação (OCDE, 2013, p.31).

2.2 Compliance cooperativo e o princípio da igualdade

As diferenças operacionais que as grandes empresas parecem ter em relação às de médio e pequeno porte (OCDE, 2013, p. 45) e a busca (e pressão social) por maior eficiência no uso dos recursos financeiros e humanos (OCDE, 2017, p. 121 e p. 127) parecem ser justificativas relevantes para que as administrações tributárias implementem um programa de promoção do *compliance* específico para grandes empresas. No entanto, pesquisadores do tema têm igualmente procurado analisar esses programas sob a perspectiva dos princípios legais que regem a atuação da Administração Pública e a relação tributária. Um ponto debatido é se o *compliance* cooperativo, como proposta conceitual da OCDE (2008, 2013), ou se programas de mesma natureza implementados pelos países respeitam ao princípio da igualdade⁴.

O princípio da igualdade é uma característica fundamental da maior parte das constituições dos países (OCDE, 2013, p. 45) e, remonta ao conceito aristotélico de igualdade, segundo o qual “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais” (VELLOSO, 2016, p. 221). Majdanska e Pemberton, (2019, p. 119) destacam a necessidade de que indivíduos em condições mais favoráveis não tenham benefícios não disponíveis aos demais membros da

⁴ Neste estudo, adota-se a visão de BULOS (2011, p. 539), que utiliza igualdade, isonomia, equiparação ou paridade como sinônimos.

sociedade. Afirmam ainda que o princípio apresenta duas obrigações básicas: a necessidade de que a igualdade seja respeitada na elaboração das leis e o dever de os agentes públicos garantirem a isonomia na aplicação da lei. A primeira derivação obrigacional é chamada de igualdade na lei e a segunda de igualdade perante a lei (BULOS, 2011, p. 542; VELLOSO, 2016, p. 221).

Como o modelo conceitual de *compliance* cooperativo da OCDE dispensa o processo legislativo como instrumento de criação (OCDE, 2013, p. 31), Madjanska e Pemberton (2019, p. 120) argumentam que no contexto do *compliance* cooperativo, a igualdade perante a lei é a obrigação que deve ser analisada. Isso significa, segundo os autores, que as administrações tributárias devem elaborar e implementar seus programas respeitando as diferenças reais e legais existentes entre os contribuintes.

No caso do modelo conceitual de *compliance* cooperativo da OCDE, questionamentos quanto ao princípio da isonomia decorrem das diferenciações de tratamento que o programa gera na relação das administrações tributárias com os contribuintes. Majdanska e Pemberton (2019, 112) afirmam que essa diferenciação pode ser questionada sobre três aspectos: primeiro, por ser voltado às grandes empresas. Nesse sentido, os autores questionam se isso não seria uma quebra da isonomia tributária com as demais entidades empresariais. O segundo ponto é o fato de o *compliance* cooperativo aceitar apenas uma parcela das maiores empresas, aquelas que atendem determinados critérios de transparência, controle interno e cooperação estabelecidos pelo fisco. O terceiro ponto de questionamento aborda a possibilidade de os contribuintes possuírem alguma vantagem após a adesão, principalmente, a oportunidade de pagar menos tributos. Balharova (2016, p. 21) apresenta mais um questionamento: se empresas participantes, em situação semelhante receberiam tratamento equivalente das autoridades tributárias.

A posição da OCDE (2013, p. 45) é que o *compliance* cooperativo atende ao princípio da igualdade. A partir de uma análise das implicações da isonomia tributária, defende que os fiscos não necessariamente precisam dar o mesmo tratamento a todos os contribuintes. O dever das administrações tributárias seria garantir que contribuintes em situação semelhante sejam tratados de igual forma e que eventuais diferenciações devem decorrer de análises objetivas e de idiosincrasias tecnicamente relevantes. Defende ainda que não é intuito do *compliance* cooperativo fornecer tratamento tributário mais vantajoso às empresas participantes, proporcionando redução da carga tributária em relação aos demais contribuintes.

Na visão da OCDE (2013, p. 46), as vantagens obtidas a partir da adesão em um programa (reduções de auditorias, do custo de *compliance* e de provisões tributárias, por exemplo) não seriam justificativas válidas para considerar o *compliance* cooperativo não isonômico. A causa primária desses ganhos não seria a participação, mas um esforço realizado pelas empresas de melhorar seus controles internos e a capacidade de comunicação com o fisco. Esse conjunto de controles e melhorias internas, chamado pela OCDE de Plano de Controle Tributário, ao ser realizado de forma satisfatória pelas empresas participantes, mas não ser realizado ou feito à contento pelas empresas não participantes seria a verdadeira causa de diferenciação.

A OCDE ainda defende que as diferenças de estrutura interna e as necessidades de grandes empresas são diferentes das necessidades de empresas de médio e pequeno porte. As primeiras normalmente estão sujeitas a uma quantidade maior de obrigações legais. Já as empresas menores teriam, por exemplo, menos necessidade de contato direto e frequente com representantes do fisco. A quantidade muito maior de empresas de menor porte também é apontado como um fato que torna inviável um modelo aberto a todas as entidades empresariais (OCDE, 2013, p. 47). Majdanska e Pemberton (2019, 131) concordam com a maior complexidade tributária das grandes empresas, apontando que uma revisão realizada das obrigações legais dos grandes contribuintes empresarias em muitos países tende a confirmar esse cenário.

A experiência holandesa de permitir a adesão das empresas, independentemente do porte, também parece corroborar com a tese da OCDE. Balharova (2016, p. 21) aponta a dificuldade que empresas de pequeno e médio porte enfrentam em aderir ao programa, por não conseguirem cumprir com os requisitos da iniciativa de *compliance* cooperativo holandês. A autora, no entanto, também levanta questão se a dificuldade enfrentada por esses contribuintes não poderia ser interpretada como um problema dos requisitos do programa. Nessa perspectiva, a má especificação dos critérios de adesão seria, em tese, um ponto de tratamento não isonômico dos contribuintes.

Ainda analisando o caso holandês, Balharova (2016, p. 21) aponta como uma grande margem de discricionariedade na atuação dos representantes do fisco também pode levar a tratamentos não isonômicos. Primeiramente, na análise que um funcionário do Fisco holandês faz das empresas que se candidatam ao programa. O alto índice de discricionariedade que os funcionários que trabalham nessa tarefa

possuem geraria o risco de que empresas em situação semelhante, mas analisadas por funcionários diferentes, possam receber respostas opostas sobre os seus pedidos de adesão. Problema semelhante também poderia afetar as empresas após o ingresso no programa. Se uma mesma dúvida de duas empresas fosse analisada por diferentes funcionários da administração tributária não seria possível garantir, segundo a autora, que essas empresas receberiam a mesma resposta.

Colon (2017, p. 97) aponta que uma das causas desse maior nível de discricionariedade do agente tributário holandês é uma característica decorrente do *Civil Law*, sistema jurídico adotado na Holanda. No entanto, também aponta essa como uma fragilidade do *compliance* cooperativo holandês, quando comparado ao programa britânico, que procurou publicar regras detalhadas e claras sobre como uma empresa pode ser considerada de baixo risco e aderir ao programa de relacionamento colaborativo com o fisco.

Com relação ao caso britânico, Majdanska e Pemberton (2019, p. 130) ainda chamam a atenção para o fato de o fisco não impedir que empresas de maior risco de *compliance* tributário também participem, desde que atendam aos demais critérios de ingresso. Ao invés de barrar a entrada desses contribuintes, como ocorre em outros países, o fisco inglês optou por criar duas classes de participantes: os de baixo risco e os de alto risco. Embora ambos os grupos possuam o dever de agirem com transparência, abertura e proatividade, somente o de menor risco tributário fruiria parte dos benefícios, como menor número de auditorias tributárias e de reuniões com o fisco.

3 COMPLIANCE COOPERATIVO NO BRASIL

3.1 Realidade atual

Atualmente, o Brasil não conta, no âmbito tributário federal, com nenhum programa de *compliance* cooperativo. Embora não faça parte do escopo desse artigo, é possível apontar o programa aduaneiro Operador Econômico Autorizado (OEA) (ALMEIDA, 2017, p. 74) como uma experiência federal que adota princípios e metodologia em comum com o *compliance* cooperativo. A Instrução Normativa RFB 1.598, de 9 de dezembro de 2015, elenca a transparência, parceria público-privado, gestão de risco como princípios do programa, assim como ocorre no *compliance* cooperativo. Como

defendido por Huiskers-Stoop e Gribnau (2019, p. 81), também é possível depreender que se trata de um modelo que se desenvolve a partir de uma relação de confiança entre as partes. Os operadores do comércio buscam demonstrar confiabilidade em suas ações no comércio exterior e as autoridades aduaneiras, se sentindo seguras de que o comportamento desses operadores é confiável, optam por reduzir alguns controles em troca de uma relação mais colaborativa, aberta e transparente. Além disso, a legislação que instituiu o OEA proporciona benefícios voltados às empresas participantes (em especial, a simplificação de procedimentos aduaneiros) e cria obrigações adicionais, como o dever de consultar o fisco caso tenha dúvidas sobre legislação aduaneira.

Não parece, no entanto, ser possível afirmar que o OEA seja uma iniciativa de *compliance* cooperativa piloto adotada pelo Brasil, como é apontado por Almeida (2017, p. 74). Esse intuito, bem como o termo *compliance* cooperativo, não são citados nos materiais oficiais publicada pela Secretaria Especial da Receita Federal. Os documentos publicados pela Receita Federal apontam a garantia da segurança, principalmente contra atos terroristas, e a eficiência dos trabalhos das aduanas como os objetivos do OEA (BRASIL, 2018).

Outra iniciativa brasileira importante é o Programa de Estímulo a Conformidade Tributária - *Nos Conformes*, do Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 1.320, de 06 de abril de 2018. O Programa procura criar condições para construir uma relação de confiança recíproca entre fisco e contribuintes e adota os seguintes princípios: simplificação do sistema tributário; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica; publicidade e transparência; concorrência legal entre os agentes econômicos (SÃO PAULO, 2018).

O *Nos Conformes* procura facilitar e incentivar o *compliance* tributário, reduzindo os custos de conformidade e busca simplificar a legislação tributária e reduzir os custos de conformidade entre os contribuintes. Para tanto, aponta que a Administração Tributária paulista deve divulgar o seu entendimento sobre a aplicação concreta da legislação tributária e agir com transparência nos critérios de classificação dos contribuintes.

Outra novidade da lei complementar estadual é a criação de uma classificação (*rating*) dos contribuintes do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou seja, uma classificação dos contribuintes empresariais da Fazenda Estadual.

Embora o *Nos Conformes* possua princípios e características em comum com o *compliance* cooperativo, análises mais aprofundadas, que fogem ao escopo desse trabalho, parecem ser necessárias para concluir se o *Nos Conformes* é um programa dessa natureza ou uma estratégia mais ampla de promoção do *compliance*. Isso porque o programa da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, ao mesmo tempo que introduz um programa pautado nos princípios dos *compliance* cooperativo, não parece ter introduzido outros elementos classificados como essenciais para o programa, como o Plano de Controle Tributário (OCDE, 2013, p. 57) para as empresas interessadas ao programa ou um procedimento de adesão específico. O fato de o *Nos Conformes* ter como um dos principais elementos um sistema de classificação de risco dos contribuintes, algo que não é apontado pela OCDE como um elemento do *compliance* cooperativo, corrobora para a dúvida quanto à real natureza do programa.

3.2 O Princípio da Igualdade no Brasil

Mesmo que o Brasil não conte com uma experiência de *compliance* cooperativo, não há impeditivos de o modelo proposto pela OCDE ser analisado à luz dos princípios constitucionais brasileiros. Pelo contrário, análises preventivas podem evitar que pontos de conflito com a legislação tributária brasileira causem disputas judiciais ou até mesmo o fracasso do programa, como parece ter sido o caso da Suécia⁵ (LARSEN, 2016).

A existência de particularidades no sistema tributário brasileiro também parece reforçar a necessidade de estudar práticas adotadas em outros países à luz da nossa Constituição Federal. Velloso (2016, p. 25), por exemplo, aponta que a Constituição brasileira parece ser exceção internacional ao conter, em seu corpo, um sistema tributário.

⁵ Em 2011, a Suécia implementou seu programa de *compliance* cooperativo. Era destinado a grandes empresas, de adesão voluntária e a participação poderia ser encerrada, a qualquer momento, pelo fisco ou pelo contribuinte. Foi recebido com grande resistência pelo público alvo, que apontava a falta de segurança jurídica e o aumento na quantidade de informações como características negativas. Após dois anos de baixa adesão pelas grandes empresas, a Suprema Corte decidiu que o conteúdo discutido entre empresas e a administração tributária sueca no âmbito do programa não estava protegido pelo sigilo fiscal e deveria ser divulgado amplamente para a sociedade. Essa decisão judicial levou à interrupção do programa (LARSEN, 2016)

Com relação ao princípio da isonomia, escopo deste trabalho de conclusão de curso, a Constituição de 1988 o define como uma garantia fundamental, no caput do art 5º, ao afirmar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988). E prevê expressamente que ele deve ser aplicado pelo Estado no âmbito tributário.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988)

A Constituição ainda traz outras regras mais específicas que procuram vetar outras formas de diferenciação tributária, como a possibilidade de que empresas públicas e sociedades de economia mista não possam gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado (art. 173, §2º). Também veda que a União institua tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, impedindo que tratamento preferencial seja dado a algum ente da federação (art. 151, I) e que os Estados, Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária de bens e serviços decorrentes de procedência ou destino.

Mas essas regras não são absolutas, sendo que a própria Constituição Federal prevê a possibilidade de que sejam flexibilizadas. Um exemplo é o caso de tratamento uniforme entre as regiões, em que a Constituição Federal prevê, como exceção, a possibilidade de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico” entre as regiões.

O Supremo Tribunal Federal (STF), por um lado, tem considerado que dispositivos legais que criam diferenças tributárias não foram recepcionados pela Constituição ou são inconstitucionais (isenção de IPVA a veículos de determinada cooperativa, isenção de IPTU a servidores estaduais, concessão de benefícios tributários a determinadas categorias profissionais etc.). Mas também parece comungar da opinião de que é necessário realizar análises mais amplas sobre o princípio da isonomia tributária, permitindo que diferenciações, que, a princípio, parecem guardar grande correlação com vedações constitucionais, acabem sendo implementadas. Um dos casos mais conhecidos é o da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios), empresa pública, controlada pela União. Embora a

Constituição vede que entidades dessa natureza recebam tratamento tributário diferenciado, o STF reconheceu que os Correios poderiam gozar de imunidade tributária, já que é responsável pela prestação de um serviço público (BRASIL, 2005).

Com relação à diferenciação entre contribuintes pelo porte, que é uma das características do *compliance* cooperativo, o art. 16, alínea d, da Constituição Federal prevê a possibilidade de que seja dado tratamento tributário favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Esse tratamento diferenciado é definido pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, e prevê, entre outros temas, a simplificação da apuração e do recolhimento dos tributos devidos.

Em virtude dessa previsão, não parece haver margem constitucional para que um programa de *compliance* brasileiro conceda a grandes empresas, em virtude do seu tamanho e complexidade tributária, tratamento tributário mais vantajoso e que gere a redução no pagamento de tributos. Em primeiro lugar, porque a existência de norma constitucional autorizando o legislador ordinário a criar diferencial positivo para micro e pequenas empresas permite concluir que previsão similar para grandes empresas precisaria ser realizada por emenda constitucional. Adicionalmente, porque a edição de tal norma iria de encontro a um ordenamento constitucional vigente, que é a necessidade de dar tratamento mais vantajoso para as empresas menores em relação às de maior porte.

Essa limitação, no entanto, não parece ser um impeditivo para a criação de um programa de *compliance* cooperativo federal, similar ao modelo conceitual proposto pela OCDE às administrações tributárias. Isso porque o modelo não busca derogar ou alterar as normas gerais tributárias que se aplicam às grandes empresas, concedendo-lhe reduções de carga tributária ou tratamento tributário mais benéfico sob o ponto de vista de obrigações principais. O principal objetivo da proposta da OCDE, nesse ponto, é garantir melhores níveis de cumprimento da legislação tributária pelas empresas.

Não é raro as discussões sobre isonomia tributária se limitarem a analisar a obrigação principal, isto é, o montante devido e pago pelos contribuintes. Mas, não parecendo ser esse um problema que se aplica ao *compliance* cooperativo, ainda cabe analisá-lo sob outras perspectivas da igualdade perante a lei.

Como apresentado no capítulo 2, o *compliance* cooperativo ainda pode ser discutido sobre três outras perspectivas da isonomia no contexto jurídico brasileiro: (1) mesmo o programa não proporcionando redução da carga tributária, a criação de

um programa que procura ajudar parte dos contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias fere o princípio da igualdade? (2) limitar a participação às grandes empresas desrespeita a isonomia? (3) realizar uma análise prévia, permitindo a participação no *compliance* cooperativo apenas de empresas que atendem condições estabelecidas pelo fisco seria uma diferenciação inaceitável? (4) as empresas participantes do programa recebem tratamento semelhante ou proporcional ao seu nível de semelhança?

(1) um programa que procura ajudar parte dos contribuintes a cumprirem suas obrigações fere o princípio da igualdade?

Segundo Paulsen (2018, p. 85), para que a igualdade seja analisada, também é importante analisar se a diferenciação de tratamento guarda relação com o objetivo que se propõe alcançar e se esse fim é um fim legalmente almejado. Nesse sentido, não parece haver dúvida de que é interesse não apenas dos participantes e da administração pública, mas de toda a sociedade que os principais contribuintes estejam cumprindo corretamente suas obrigações tributárias e pagando os tributos tempestivamente e nos montantes devidos. Da mesma forma, é do interesse público uma menor quantidade de disputas tributárias administrativas e judiciais, resultado da maior certeza jurídica sobre o montante a ser realmente pago de tributos.

A dúvida sobre a equidade desse ponto do programa parece estar relacionada, portanto, não à esfera tributária, mas a outros ganhos que poderiam advir da relação. Um dos receios é que um programa voltado apenas a uma parcela dos contribuintes possa resultar em benefícios concorrenciais aos participantes que não estariam disponíveis às demais empresas. Por exemplo, uma empresa com uma relação mais próxima com a administração tributária poderia conseguir uma aprovação mais rápida de que determinado planejamento tributário é legalmente válido. Em tese, essa assimetria de informações poderia gerar uma redução de custos e despesas tributárias para as empresas participantes em relação aos seus competidores, que continuarem recolhendo tributos ou realizando provisões. Por não ter um canal de comunicação tão eficiente com o fisco, acabariam sofrendo de uma desigualdade concorrencial, embora não necessariamente tributária.

Por outro lado, é importante destacar que o inverso também pode ocorrer. Uma empresa participante pode, antes de outras empresas que atuam no mesmo

segmento econômico, receber a confirmação de que um planejamento que tem adotado ou que pretende adotar, não está em sintonia com a legislação tributária e que deve alterar a forma e o montante dos tributos devidos. Nesse caso, a empresa incorporaria um custo ou despesa antes de seus concorrentes, o que também não lhe é interessante.

Em ambas as situações, o ponto de questionamento não parece ser a participação no programa, mas a assimetria de informações que poderia ocorrer. Nesse sentido, a administração tributária poderia adotar medidas para que essa assimetria seja minimizada, evitando que diferentes interpretações tributárias sejam usadas por contribuintes que estão em situações semelhantes. Um possível tratamento para esse questionamento seria utilizar o produto das discussões com as empresas participantes como material para melhorar as normas e orientações disponíveis a todos os contribuintes.

Outro ponto de diferenciação que pode ser analisado é a possibilidade de menor incidência de auditorias e aplicação de medidas coercitivas para os contribuintes participantes em relação aos demais. Se existir uma relação direta entre participação no programa de *compliance* cooperativo e uma menor quantidade de procedimentos fiscais em relação aos demais contribuintes, pode ocorrer uma diferenciação de tratamento não justificada. Isso porque não é possível garantir que uma empresa participante possua um menor risco tributário do que todas as empresas não participantes⁶.

No entanto, se a menor incidência de fiscalizações decorre de uma apuração do risco das empresas, que utiliza critérios impessoais e tem no programa de *compliance* cooperativo uma das possíveis fontes de informação, não parece haver uma diferença infundada ou que contribuintes em situações semelhantes não estejam sendo tratados de forma homogênea. Isso porque mesmo que uma empresa de baixo risco não seja participante do programa, também auferiria as vantagens da adoção de boas práticas tributárias.

(2) limitar a participação às grandes empresas desrespeita a isonomia?

⁶ Sob o ponto de vista de lógica, não é possível afirmar que toda empresa que participa do programa seja mais confiável que uma empresa que está fora do programa. É possível afirmar apenas que entre as empresas que foram analisadas, as aceitas são mais confiáveis que as demais. Isso, no entanto, não impede que existam empresas com baixo risco, que não foram convidadas ou não se candidataram ao programa.

A diferenciação e a segmentação dos contribuintes não é uma novidade introduzida pelos programas de *compliance* cooperativo. A Secretaria Especial da Receita Federal, por exemplo, as tem realizado em seus trabalhos, criando ritos próprios ou mais céleres para os maiores contribuintes. Segundo a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015, a Receita Federal tem procurado priorizar estudos e procedimentos operacionais que digam respeito a contribuintes que possuem uma maior participação na arrecadação federal. Também tem instituído canais exclusivos de comunicação digital e criou a possibilidade de reuniões presenciais, com o objetivo de coletar informações junto aos contribuintes ou prestar orientações visando a regularidade tributária das grandes empresas.

Isso, no entanto, ainda não parece responder a eventuais dúvidas sobre a isonomia. Segundo a OCDE, essa justificativa estaria na maior complexidade que as grandes empresas possuem no cumprimento das obrigações tributárias, que acabaria por expô-las a um maior risco de erros tributários e de atuações fiscais. Essa posição também é defendida por Majdanska e Pemberton (2019, p. 131) e reforçada pela experiência holandesa, em que empresas de menor porte podem aderir, mas têm mais dificuldade em cumprir com as obrigações inerentes ao *compliance* cooperativo. No caso brasileiro, a existência do Simples Nacional, voltado para micro e pequenas empresas, de um regime específico para microempreendedores individuais e de adicionais tributários de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido incidentes sobre faixas de lucros típicas de grandes empresas são exemplos de como a complexidade tributária das grandes empresas parece ser superior a das demais porte.

Não parece, portanto, que no Brasil possa ser considerada inadequada uma diferenciação que procura dar maior suporte estatal no cumprimento das obrigações tributárias a quem o próprio Estado demanda maior participação no pagamento dos tributos e adicionalmente, demanda maior prestação de informações e complexidade na apuração do débito tributário.

Com relação ao termo “grandes empresas”, parece ser importante que a administração tributária converta esse conceito um tanto quanto “aberto” em um conjunto de critérios objetivos, como informações de faturamento, arrecadação ou outros dados facilmente mensuráveis, comparáveis (MAJDANSKA; PEMBERTON, 2019, 131) e interpeláveis pelos contribuintes em caso de discordância. Essa prática,

que já é adotada no Brasil ao definir os maiores contribuintes (Portaria RFB nº 2.176, de 28 de dezembro de 2018), procura dar maior transparência à sociedade e definir de forma, clara, quais empresas estão aptas a participar do programa e quais não estão. Mesmo que seja possível criticar os cortes adotados, principalmente em situações limítrofes em que pequenas diferenças monetárias ou de funcionários podem definir se um contribuinte integra ou não as empresas elegíveis, critérios objetivos parecem ser mais razoáveis e comparáveis que definições muito abertas e que deixem margens para interpretações muito diferentes sobre o real sentido da norma.

(3) realizar uma análise prévia, permitindo a participação no compliance cooperativo apenas de empresas que atendem a condições estabelecidas pelo fisco seria uma diferenciação inaceitável?

É importante ponderar que a diferenciação de contribuintes não é algo novo no comportamento da Fazenda Pública brasileira. Decorre, em certa medida, de juízos de oportunidade e de conveniência, que por sua vez, se fazem necessários em virtude da limitação de recursos e de análises de custo-benefício (PAULSEN, 2018, p. 45). Na aplicação de medidas coercitivas, o fisco atua há bastante tempo, valendo-se de critérios para definir quais contribuintes serão alvo da aplicação de sanções administrativas. A baixa de ofício da inscrição do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), por exemplo, é direcionada às entidades que possuem um comportamento de omissão na entrega das declarações obrigatórias. Procedimentos de fiscalização também não são realizados em todos os contribuintes, mas apenas em contribuintes que tenham sido selecionados durante estudos econômico-fiscais (Instrução Normativa RFB nº 6.478/2017, art. 1º, §2º), que não chegam a ser detalhados publicamente.

Carvalho (2017, p. 187 apud PAULSEN, 2018, p. 45) também defende a necessidade de o fisco possuir um certo nível de discricionariedade, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada pelo Estado. Mas, assim como abordado no questionamento anterior, também é importante a adoção de critérios claros e impessoais, preferencialmente objetivos, para justificar a diferenciação que resulta do uso da discricionariedade. Em relação à definição de quais contribuintes podem aderir, a

experiência internacional indica que programas de classificação de risco de *compliance*, com critérios claros para a sociedade, são importantes para garantir a diferenciação justificada do contribuinte, atendendo assim a isonomia tributária. Ao avaliar questões como o histórico tributário dos contribuintes, como o pagamento tempestivo dos tributos e o cumprimento de obrigações acessórias, o seu risco em cometer infrações tributárias ou de conseguir cumprir com os pressupostos de uma relação mais colaborativa, a administração tributária passa a ter condições de afirmar que dois contribuintes, que antes eram classificados como em situações semelhantes, tiveram diferenças identificadas a tal ponto, que uma mudança no tratamento pela administração pública passou a ser necessária.

Outro ponto que as análises internacionais avaliam como importante sob o ponto de vista de isonomia, além da definição de regras claras e objetivas, é a publicidade dessas normas, dando condições para que todos os contribuintes conheçam os critérios que necessitam cumprir para aderir ao programa. A publicidade também possui um outro papel em prol da igualdade: garantir que eventuais discordâncias com a avaliação da administração tributária sejam reavaliadas, administrativa ou judicialmente, validando o entendimento do fisco ou garantindo que a falta de isonomia nas avaliações seja corrigida.

(4) as empresas participantes do programa recebem tratamento semelhante ou proporcional ao seu nível de semelhança?

Com exceção do Reino Unido, que permite a participação de todas as empresas de grande porte, trocando o exame de admissibilidade por uma segmentação dos participantes com base no seu risco de conformidade tributária, os países que adotaram o *compliance* cooperativo preveem tratamento semelhante para todos os participantes, assim como ocorre no modelo conceitual da OCDE

Isso, no entanto, não parece ser condição suficiente para eliminar o risco de tratamentos diferentes para contribuintes que estejam em condições semelhantes. Uma das possibilidades é que os julgamentos dos profissionais sejam diferentes entre si, criando injustiças entre contribuintes. Uma segunda possibilidade, mais grave, conhecida como captura do agente regulador, seria a possibilidade de que o representante estatal acabe colocando os interesses do ente privado acima dos interesses do Estado. Fora a possibilidade deliberada de beneficiar a empresa em prol

de vantagens pessoais, há a possibilidade de que essa captura seja involuntária, sem intenção deliberada de preterir o interesse estatal. Isso poderia ocorrer, por exemplo, quando a autoridade tributária, receosa de que a discussão de determinados temas leve ao encerramento da relação colaborativa, evite discuti-los, ainda que relevantes.

Para que esses riscos não se materializem, parece ser fundamental que eventuais programas de *compliance* cooperativo também contemplem medidas ativas para evitar que tratamentos não isonômicos se originem na forma como seus agentes atuam. Isso incluiria, por exemplo, treinamentos dos funcionários envolvidos com o programa, possibilidade de reavaliação ou harmonização das decisões por uma “segunda instância” do fisco e registros das reuniões entre fisco e contribuintes.

4 CONCLUSÃO

Desde a sua criação, no início da década de 2000, o *compliance* cooperativo tem se difundido entre os países, como um importante instrumento de promoção do *compliance*, principalmente de grandes empresas. Surgiu em um contexto de revisão dos princípios de atuação da administração tributária, em que essas procuravam implementar novas formas de trabalho em contraste à tradicional estratégia baseada apenas ou majoritariamente em medidas coercitivas.

O *compliance* cooperativo, enquanto parte dessa estratégia mais ampla, procurava criar uma relação mais colaborativa com as grandes empresas, reduzindo o uso de planejamentos tributários agressivos e garantindo maior segurança na apuração e recolhimento dos tributos. Para que alcançasse seus objetivos, a OCDE apontou que as administrações tributárias deveriam aprofundar o conhecimento sobre as operações comerciais das empresas e agir com imparcialidade, proporcionalidade, agilidade e transparência. Já os contribuintes precisariam agir com abertura e transparência, rompendo a tradição de informar apenas o que a legislação exige.

A OCDE afirma que uma relação mais colaborativa pode gerar benefícios tanto para a administração tributária quanto para empresas. Para o Estado seria possível melhorar o nível de *compliance* das empresas e garantir uma melhor utilização dos recursos públicos, além de reduzir disputas administrativas e judiciais. Já para os contribuintes, seria possível garantir um maior nível de confiança sobre a sua regularidade tributária, reduzir custos com auditoria interna e externa e diminuir provisões e gastos com disputas com a fazenda pública.

O *compliance* cooperativo também tem suscitado questões sobre a sua legalidade. Experiências malsucedidas como a sueca e o fato de cada país possuir suas particularidades jurídicas e realizar adaptações em seus programas em relação ao modelo conceitual têm levado a questionamentos e desenvolvimento de estudos sobre a legalidade da iniciativa. Uma das possíveis linhas de perquirição é se o *compliance* cooperativo, enquanto modelo de atuação colaborativo fisco-grandes contribuintes voltado ao cumprimento das obrigações tributárias, atende ao princípio da isonomia tributária.

Embora a OCDE afirme que o modelo não é voltado a reduzir a carga tributária desses contribuintes e possui como principal critério de *dicrîmen* a maior complexidade e importância arrecadatória das empresas, estudos como os realizados por Balharova (2016) e Majdanska e Pemberton (2019) apontam pontos de dúvida nos programas adotados pelos países.

Não é possível afirmar que o Brasil já possua um programa de *compliance* cooperativo tributário. Por outro lado, parece estar realizando avanços na atuação da administração tributária, que podem levar à criação de um programa federal desse tipo em um futuro não muito distante. O OEA, administrado pela Secretária Especial da Receita Federal, voltado para a área aduaneira, utiliza os mesmos princípios e forma de atuação colaborativa com as empresas para agilizar os procedimentos de importação e exportação de mercadorias e serviços. O *Nos Conformes*, programa de promoção do *compliance* do Governo de São Paulo, traz características importantes para o funcionamento de uma relação mais cooperativa entre fisco e empresas, além de trazer diretrizes de atuação para a administração tributária estadual muito semelhantes aos promulgados pela OCDE para o *compliance* cooperativo.

Sob o prisma da Igualdade Tributária, princípio fundamental do Sistema Tributário Nacional, o *compliance* cooperativo, enquanto modelo conceitual da OCDE, não parece infringir a mais tradicional das interpretações, que é a discriminação pelo montante devido ou pago de tributos ao Estado. Por outro lado, ainda parece ser possível analisar o programa sobre quatro outras possibilidades:

- (1) *um programa que procura ajudar parte dos contribuintes a cumprirem suas obrigações fere o princípio da igualdade?*
- (2) *limitar a participação às grandes empresas desrespeita a isonomia?*

- (3) *realizar uma análise prévia, permitindo a participação no compliance cooperativo apenas de empresas que atendem condições estabelecidas pelo fisco seria uma diferenciação inaceitável?*
- (4) *as empresas participantes do programa recebem tratamento semelhante ou proporcional ao seu nível de semelhança?*

Esses aspectos, que vão além de uma análise tradicional do montante pago de tributos, mostram pontos de atenção que as administrações tributárias ou legisladores precisam ter na elaboração de programas de *compliance* cooperativo. Se nenhuma dessas análises se mostrou impeditiva de que programas dessa natureza sejam adotados no Brasil, por outro lado, mostram que cuidados precisam ser tomados e medidas implementadas para evitar que contribuintes em condições semelhantes sofram tratamento desigual.

Para que a equidade seja garantida, há necessidade de que medidas voltadas à impessoalidade, transparência e publicidade também sejam contempladas. São exemplos de cuidados necessários: a adoção de critérios objetivos em substituição a definições abertas, suscetíveis de múltiplas interpretações (“grandes empresas”, “alto risco”, “baixo risco”); transformação em orientações a todos os contribuintes de posicionamentos adotados em casos específicos; e adoção de medidas protetivas da imparcialidade dos representantes do fisco.

Em relação ao estudo do *compliance* cooperativo, outras perguntas sobre a legalidade e a aplicação de demais princípios constitucionais surgiram durante o desenvolvimento desse trabalho e podem ensejar trabalhos futuros. A motivação recente de alguns países em implementar seus programas por meio do processo legislativo tradicional, rompendo com a indicação da OCDE, de adoção por meio da alteração de processos administrativos pelos fiscos, é um dos pontos que precisa ser compreendido. Também é preciso aprofundar como o *compliance* cooperativo se relaciona e em que medida depende de uma estratégia mais ampla de promoção do *compliance*, especialmente medidas de gerenciamento de risco, para que seja exitoso. Por fim, também é necessário avaliar o *compliance* cooperativo à luz dos demais princípios e garantias dos contribuintes (como direito ao sigilo fiscal e legalidade).

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Carlos O. F. de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Direito Tributário Atual**, [São Paulo], v. 2, p. 58-82, 2017.

BALHAROVÁ, M. **Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Comercial) – Universidade Hague de Ciências Aplicadas, Haia, 2016. Disponível em: https://www.academia.edu/attachments/49712007/download_file?st=MTU1NzI4NzAxMSwzNzkuMjU0LjI1NC4zLDgwNTMzODkz&s=profile. Acesso em: 07 fev. 2019.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM 804**. Aprova a Interpretação Técnica ICPC 22 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de incerteza sobre o tratamento de tributos sobre o lucro. DOU, Brasília-DF, 28 dez. 2018. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0800/deli804.html>. Acesso em: 02 jun. 2019.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 jul. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1598, de 09 de dezembro de 2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 11 dez. 2015. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=anotado>. Acesso em: 19 jul. 2019

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas OEA**. Brasília, Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/arquivos-e-imagens/arquivos/perguntas-respostas.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 12 mai. 2015. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>. Acesso em: 28 jul. 2019

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2.176, de 28 de dezembro de 2018**. Brasília: Ministério da Fazenda, 31 dez. 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97789>. Acesso em: 28 jul. 2019

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Civil Originária 765/RJ. Constitucional. Competência. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária. Art. 102, I, "F", da Constituição do Brasil. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT. Empresa Pública. Prestação de serviço postal e correio aéreo nacional. Serviço público. Art. 21, X, da Constituição do Brasil [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 1 de junho de 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559781>. Acesso em: 29 jul. 2019.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**: 6º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011

COLON, D. W. Legal security differences: co-operative comparison between the United Kingdom and the Netherlands. **Archives of Business Research**, Birmingham, v. 5, n. 3, p. 95-100, mar. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.14738/abr.53.2017>. Acesso em: 12 jun. 2019.

EY. **Co-operative Compliance**. 2014. Disponível em: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Co-operative_compliance_final_final_brochure_HR.pdf. Acesso em: 07 fev. 2019.

HUISKERS-STOOP, E; GRIBNAU, H. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring model. **Journal of Tax Administration**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 66-110, fev. 2019. Disponível em: <http://jota.website/index.php/JoTA/issue/viewIssue/21/33>. Acesso em: 18 jun. 2019.

LARSEN, Lotta Björklund. **SWEDEN: Failure of a Cooperative Compliance Project?**. [s. l.]: 2016. Disponível em: <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1057730/FULLTEXT01.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2019.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%c3%87%c3%83O_FINAL_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 20 mar. 2019.

MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different treatment, same outcome: reconciling cooperative compliance with the principle of legal equality. **Journal of Tax Administration**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 111-144, fev. 2019. Disponível em: <http://jota.website/index.php/JoTA/issue/viewIssue/21/33>. Acesso em: 18 jun. 2019.

OCDE. **Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance**. 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2019.

_____. **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OCDE, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 12 fev. 2019.

_____. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OCDE, 2008. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2019.

_____. **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en. Acesso em: 30 out. 2018.

_____. **Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective**. Paris: OCDE, 2014. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-compliance-by-design_9789264223219-en. Acesso em: 12 fev. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PIMENTA, Guilherme. CVM determina que empresas antecipem possíveis questionamentos da Receita. **Jota**, São Paulo, [s. n.], 20 fev. 2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/mercado/cvm-determina-que-empresas-antecipem-possiveis-questionamentos-da-receita-20022019. Acesso em: 26 mar. 2019.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. 2016. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 02 jun. 2019.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. São Paulo: Assembleia Legislativa, [2018]. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 25. Jul. 2019.

SOUZA, Renato. Cortes na Receita Federal atingem recursos destinados à Lava-Jato. **Correio Braziliense**, Brasília, 12 jun. 2018. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2018/06/11/interna_politica,687715/cortes-na-receita-federal-atingem-recursos-destinados-a-lava-jato.shtml. Acesso em: 29 jul. 2019.