

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

PATRÍCIA BACHESCHI GOMEZ DE LAMADRID

A MUDANÇA DO PARADIGMA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE A  
RECEITA FEDERAL E OS CONTRIBUINTES

SÃO PAULO

2020

PATRÍCIA BACHESCHI GOMEZ DE LAMADRID

A MUDANÇA DO PARADIGMA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE A  
RECEITA FEDERAL E OS CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada à Escola de  
Direito de São Paulo da Fundação Getúlio  
Vargas, como requisito para obtenção do  
título de Mestre em Direito Tributário.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

SÃO PAULO

2020

PATRÍCIA BACHESCHI GOMEZ DE LAMADRID

A MUDANÇA DO PARADIGMA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE A  
RECEITA FEDERAL E OS CONTRIBUINTES

Dissertação apresentada à Escola de  
Direito de São Paulo da Fundação Getúlio  
Vargas, como requisito para a obtenção  
do título de Mestre em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca examinadora:

---

Prof. Dr. Flávio Rubinstein  
Professor Orientador  
Escola de Direito de São Paulo da  
Fundação Getúlio Vargas

---

Prof.  
<INSTITUIÇÃO>

---

Prof.  
<INSTITUIÇÃO>

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me abençoado com a oportunidade de fazer este mestrado e por ter me conduzido durante todo o processo.

Ao meu marido Christian, por ter me apoiado e incentivado nesse projeto, por ter tido paciência com a minha indisponibilidade de tempo, por ter me ouvido nos momentos difíceis e me ajudado a organizar as tarefas.

À Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas por ter proporcionado um ambiente que foi, ao mesmo tempo, de acolhimento e de aprendizado. Principalmente, ao coordenador do Mestrado Profissional em Direito Prof. Dr. Mário Engler, por acreditar em mim; e ao meu orientador Prof. Dr. Flávio Rubinstein pelo apoio e direcionamento em todos os detalhes.

À Receita Federal do Brasil por ter apoiado este projeto e a todos os colegas entrevistados, cujos nomes não são citados para preservar a confidencialidade da pesquisa, por terem participado, se aberto comigo e me permitido registrar suas percepções e opiniões, sem as quais este trabalho não teria base para existir.

Aos meus colegas de turma do Mestrado Profissional em Direito da FGV do grupo de pesquisa coletiva – Daniela, Felipe, Frederico, Júlia, Luiz, Marcela, Tarik, Thiago e Victor – pela colaboração na construção do referencial teórico comum.

Aos familiares e amigos que me ajudaram ao longo do processo, cronologicamente: aos meus pais Suely e Luis, pela orientação, incentivo e pela educação privilegiada que me proporcionaram, sem a qual eu não teria condições de realizar o curso de mestrado; às minhas amigas Patrícia e Andrea pelo incentivo, pelo apoio e pelas orações; ao meu amigo Paulo pelas sugestões de leitura sobre metodologias de pesquisa; à minha sogra e historiadora Marilu pelas sugestões de leitura e pela revisão das referências históricas utilizadas; às minhas amigas Janaína e Kamila, especialistas em comportamento do consumidor, pela orientação e colaboração no planejamento das entrevistas e na análise de seus resultados; à minha cunhada e tributarista Priscila pelas sugestões que vieram a aperfeiçoar a interpretação evolutiva de dispositivos do CTN proposta; ao meu amigo Renato e ao meu cunhado André pela revisão do texto; e ao meu novo amigo Leonardo, que me ajudou a organizar as referências e formatou o texto.

Este trabalho foi influenciado e é um pouco de cada uma dessas (muitas) pessoas.

## RESUMO

Este trabalho é parte de um esforço coletivo de pesquisa qualitativa sobre o *tax gap*. Com base em entrevistas e na análise de seus resultados, comprovamos que está havendo uma mudança no relacionamento entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes. Descrevemos a forma pela qual essa mudança está ocorrendo e destacamos seu alinhamento aos novos paradigmas do serviço e da cooperação propostos pela OCDE. Identificamos que as principais inseguranças envolvidas nesse processo são relativas à isonomia entre contribuintes e à falta de normatização dos procedimentos de autorregularização. Essa lacuna normativa, no limite, poderia ter como consequência a responsabilização pessoal do Auditor-Fiscal, inclusive como decorrência da confusão entre atos lícitos realizados em iniciativas que envolvem autorregularização e outros atos ilícitos, o que gera receio. Defendemos que esse desconforto é compreensível a partir de uma interpretação literal do CTN, mas que ele não tem fundamento jurídico. Apresentamos uma interpretação dos parágrafos únicos dos art. 138 e 142 do CTN, inclusive em seus aspectos históricos, sociológicos e evolutivos, para propor que eles continuem sendo aplicados e ensejem a responsabilização pessoal do Auditor-Fiscal nos casos de dolo ou fraude que envolvam obtenção de vantagem indevida, mas não nos casos em que o Auditor age regularmente dentro do contexto de iniciativas institucionais de autorregularização. Propomos, ainda a edição de legislação regulando as iniciativas de autorregularização da RFB e estabelecendo critérios objetivos para que os contribuintes possam participar delas, à semelhança do que já foi positivado na legislação sobre meios alternativos de solução de controvérsias tributárias. Defendemos que essa legislação, além de dar segurança ao Auditor-Fiscal, garantiria a isonomia entre contribuintes.

**Palavras-chave:** Tax gap. Administração tributária. Receita Federal do Brasil. Relação fisco contribuinte. Gerenciamento de risco. Conformidade tributária. Autorregularização. Isonomia entre contribuintes. Responsabilização pessoal de agentes públicos.

## ABSTRACT

This work is part of a collective qualitative research effort on the tax gap. Based on interviews and on the analysis of its results, we show that the relationship between the Federal Revenue of Brazil and taxpayers is changing. We describe this change and highlight its alignment with the new service and cooperation paradigms proposed by the OECD. We identify that the main insecurities involved in this process are related to equality among taxpayers and to the lack of regulation about self-compliance procedures. This lack of regulation could, ultimately, lead tax agents to be held accountable for acts carried out in initiatives that involve self-compliance, including situations where lawful acts could be confused with other illegal acts, which creates insecurity. We argue that this discomfort is understandable based on a literal interpretation of the Brazilian tax code, but that it has no legal basis. We present an interpretation of the paragraphs of articles 138 and 142 of the Brazilian tax code, including its historical, sociological and evolutive aspects, to propose that they continue to be applied to punish tax agents in cases of fraud that involve obtaining an undue advantage, but not in cases where the tax agent acts regularly within the context of institutional initiatives of self-compliance. We also propose the enactment of legislation regulating RFB's self-compliance initiatives and establishing objective criteria for taxpayers to participate in them, similar to what has already been confirmed in the legislation on alternative means of resolving tax disputes. We argue that this legislation, in addition to providing security to the tax agent, would guarantee equality among taxpayers.

**Keywords:** Tax gap. Tax administration. Taxpayer relationship. Risk management. Tax compliance. Self-compliance. Equality among taxpayers. Accountability.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Lista das entrevistas realizadas .....	24
<b>Quadro 2</b> – Unidades descentralizadas da RFB .....	33
<b>Quadro 3</b> – Relação entre o tax gap e a economia informal .....	41
<b>Quadro 4</b> – Tax gap e os desconhecidos .....	43
<b>Quadro 5</b> – Interessados no tax gap .....	44
<b>Quadro 6</b> – Condutas dos contribuintes e do Estado que contribuem para o <i>tax gap</i> ... 48	
<b>Quadro 7</b> – Mapa da citação do relacionamento entre RFB e contribuintes como causa ou solução do problema do contencioso tributário federal pelos entrevistados. 106	
<b>Quadro 8</b> – Resultados da Malha Pessoa Jurídica em 2015.....	116
<b>Quadro 9</b> – Resultados do FAPE entre 2017 e 2018.....	118
<b>Quadro 10</b> – Principais benefícios do programa brasileiro de OEA .....	138
<b>Quadro 11</b> – Resumo do perfil profissional dos entrevistados.....	145

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> – Elementos tributários preocupantes em decisões de investimento.....	47
<b>Gráfico 2</b> – Resultados do FAPE da DELEX entre 2016 e 2019 por número de notificações .....	125
<b>Gráfico 3</b> – Resultados do FAPE da DELEX entre 2016 e 2019 por crédito tributário .....	126
<b>Gráfico 4</b> – Recolhimento tributário do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo no mês anterior e nos meses subsequentes às reuniões de conformidade coletivas da “Operação Cartórios” .....	133
<b>Gráfico 5</b> – Evolução do recolhimento tributário do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo entre 2014 e 2019 .....	134
<b>Gráfico 6</b> – Evolução do recolhimento de Carnê Leão do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo entre 2014 e 2019.....	134



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Símbolo da Receita Federal do Brasil.....	25
<b>Figura 2</b> – O leão como alegoria da identidade da Receita Federal do Brasil.....	26
<b>Figura 3</b> – Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil .....	27
<b>Figura 4</b> – Organograma da Receita Federal do Brasil .....	31
<b>Figura 5</b> – A divisão geográfica do Brasil em Regiões Fiscais .....	32
<b>Figura 6</b> – Macroprocessos finalísticos da Receita Federal do Brasil e valores entregues.....	35
<b>Figura 7</b> – Desdobramento do macroprocesso “Fiscalização Tributária e Combate a Ilícitos” .....	36
<b>Figura 8</b> – Desdobramento do processo de trabalho de primeiro nível “Promover a conformidade tributária” .....	37
<b>Figura 9</b> – Exemplo de pirâmide de conformidade .....	79
<b>Figura 10</b> – Visão geral do gerenciamento de risco proposto pela norma AZ/NZS 4360:1995 .....	81
<b>Figura 11</b> – O Modelo de Conformidade proposto pela Força Tarefa da Economia Informal à ATO .....	84
<b>Figura 12</b> – Processo de gerenciamento de risco de conformidade tributária proposto pela OCDE em 2004.....	88
<b>Figura 13</b> – Matriz de classificação de risco de conformidade .....	89
<b>Figura 14</b> – Modelo de influências do contribuinte.....	90
<b>Figura 15</b> – Pirâmide de conformidade tributária.....	91
<b>Figura 16</b> – Processo de trabalho do FAPE.....	121
<b>Figura 17</b> – Retroalimentação e aprimoramento do FAPE .....	122
<b>Figura 18</b> – Exemplo de carta-convite para reunião de conformidade coletiva da DERPF .....	128
<b>Figura 19</b> – Anverso do folheto de resumo das informações passadas na reunião de conformidade coletiva da “Operação Cartórios” da DERPF .....	131
<b>Figura 20</b> – Verso do folheto de resumo das informações passadas na reunião de conformidade coletiva da “Operação Cartórios” da DERPF.....	132

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1</b>	<b>Motivação pessoal.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2</b>	<b>Contextualização fática .....</b>	<b>13</b>
<b>1.3</b>	<b>Metodologia de pesquisa .....</b>	<b>20</b>
1.3.1	Passo-a-passo do estudo .....	21
<b>1.4</b>	<b>A Receita Federal do Brasil.....</b>	<b>25</b>
1.4.1	Breve histórico .....	25
1.4.2	Missão, visão e objetivos.....	26
1.4.3	Competências .....	27
1.4.4	Estrutura .....	29
1.4.5	Cadeia de valor e processos de trabalho.....	34
<b>2</b>	<b>TAX GAP .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1</b>	<b>Definição.....</b>	<b>39</b>
2.1.1	Importância da identificação do <i>tax gap</i> .....	43
<b>2.2</b>	<b>Causas do <i>tax gap</i> .....</b>	<b>45</b>
<b>2.3</b>	<b>O que motiva os contribuintes a cumprir as obrigações tributárias .....</b>	<b>49</b>
2.3.1	Etapas da decisão do contribuinte .....	49
2.3.2	Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes.....	50
2.3.3	Teorias sobre a motivação dos contribuintes .....	54
2.3.4	Aplicações para as Administrações Tributárias .....	60
<b>2.4</b>	<b>A relação entre fisco e contribuinte: paradigmas e estratégias de conformidade .....</b>	<b>62</b>
2.4.1	Tradicional relação entre fisco e contribuinte e a evolução do paradigma .....	62
2.4.2	Transparência e acesso à informação .....	64
2.4.3	Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária.....	66
2.4.4	Classificação do contribuinte .....	68
2.4.5	Aplicação de sanções.....	69
2.4.6	Considerações gerais sobre a relação entre fisco e contribuintes.....	72
<b>2.5</b>	<b>O novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte .....</b>	<b>74</b>
2.5.1	Regulação responsiva .....	76
2.5.2	Gerenciamento de risco .....	80

2.5.3	Assimilação do gerenciamento de risco e da regulação responsiva pela administração tributária .....	82
2.5.4	Conceito e mensuração da conformidade tributária .....	85
2.5.5	Relacionamento aprimorado.....	86
2.5.6	Conformidade cooperativa .....	98
2.5.7	Certeza tributária e cooperação internacional .....	107
2.5.8	Digitalização e <i>compliance-by-design</i> .....	109
2.5.9	O <i>enforcement</i> e o <i>mix</i> de atividades.....	112
<b>3</b>	<b>DESCRIÇÃO DAS INICIATIVAS ESTUDADAS .....</b>	<b>116</b>
<b>3.1</b>	<b>Malha da Pessoa Jurídica e Fiscalização de Alta Performance (FAPE)..</b>	<b>116</b>
3.1.1	Descrição do trabalho do SEFAP da DELEX.....	119
<b>3.2</b>	<b>Reuniões de Conformidade.....</b>	<b>127</b>
3.2.1	Reuniões de conformidade coletivas da DERPF com titulares de cartórios ..	128
<b>3.3</b>	<b>Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA) .....</b>	<b>134</b>
<b>4</b>	<b>RESULTADO DA PESQUISA QUALITATIVA.....</b>	<b>143</b>
<b>4.1</b>	<b>Perfil profissional dos entrevistados .....</b>	<b>143</b>
<b>4.2</b>	<b>Descrição da mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes .....</b>	<b>144</b>
4.2.1	Caracterização da mudança .....	144
4.2.2	Iniciativas associadas à mudança .....	146
4.2.3	Conceitos associados à mudança.....	147
4.2.4	Benefícios percebidos na mudança .....	153
<b>4.3</b>	<b>Dúvidas e dificuldades envolvidas na mudança.....</b>	<b>155</b>
4.3.1	Aspectos organizacionais .....	155
4.3.2	Medo da responsabilização pessoal.....	156
4.3.3	Isonomia de tratamento entre contribuintes .....	161
4.3.4	Ameaça ao poder de <i>enforcement</i> .....	163
4.3.5	Desafios de execução .....	165
4.3.6	Outros aspectos.....	168
<b>5</b>	<b>REFLEXÃO SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA .....</b>	<b>170</b>
<b>5.1</b>	<b>Sobre as iniciativas estudadas .....</b>	<b>170</b>
5.1.1	Classificação.....	173
5.1.2	As iniciativas resolvem os problemas? .....	175
<b>5.2</b>	<b>Sobre as três preocupações.....</b>	<b>177</b>

<b>5.3</b>	<b>E a execução?</b> .....	<b>191</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>194</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>201</b>
	<b>ANEXO 1 – TERMO DE CONSENTIMENTO</b> .....	<b>216</b>
	<b>ANEXO 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA</b> .....	<b>218</b>
	<b>ANEXO 3 – MAPA MENTAL DA MUDANÇA</b> .....	<b>220</b>
	<b>ANEXO 4 – MAPA MENTAL DAS DIFICULDADES</b> .....	<b>221</b>
	<b>ANEXO 5 – MAPA DE CÓDIGOS</b> .....	<b>222</b>
	<b>ANEXO 6 – RELATOS DAS ENTREVISTAS CODIFICADOS</b> .....	<b>224</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Motivação pessoal

A motivação para o projeto que deu origem a esta dissertação surgiu de uma curiosidade que se desenvolveu progressivamente na pesquisadora desde que passou a trabalhar como Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) em 2010 e, especialmente, durante os cinco anos em que atuou na fiscalização, inicialmente aduaneira pós-despacho e, depois, de tributos internos de indústrias.

Ao longo desses anos, a autora teve oportunidade de fiscalizar diversas empresas e percebeu que o perfil delas e das pessoas físicas que as animam são muito diferentes: algumas parecem ter o intuito de fraudar dolosa e inescrupulosamente o sistema tributário; outras parecem querer obter vantagens aproveitando-se das brechas do sistema; e outras, ainda, parecem se esforçar para cumprir com suas obrigações tributárias, mas falham diante da complexidade do sistema e, às vezes, por serem mal assessoradas na área tributária.

Claro que as consequências objetivas para essas empresas e pessoas variam em função do tipo de conduta revelada pela fiscalização. Assim, consequências como o percentual da multa aplicada através do auto de infração, a proposição de representação para fins penais para o Ministério Público Federal, a proposição de medida cautelar fiscal para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o arrolamento de bens, são objetivas e variam em função da conduta e do perfil da empresa e das pessoas por trás delas.

Em todos os casos, entretanto, o procedimento de fiscalização a que são submetidas é muito similar, envolvendo intimações para apresentar informações e documentos, diligências, entrevistas e, geralmente, a lavratura de um auto de infração ao final. Esse procedimento é custoso e desgastante para todos os contribuintes. Além disso, a autora sentia que, principalmente no caso dos contribuintes que se esforçam, mas falham no cumprimento de suas obrigações tributárias, o procedimento de fiscalização e autuação gera ressentimento, sentimento de injustiça, quebra da confiança e uma deterioração de sua relação com o fisco.

A autora sentia que alguns contribuintes, após submetidos a esse procedimento, tinham menor propensão do que antes a cumprir suas obrigações tributárias. Isso lhe parecia incoerente com o objetivo da própria fiscalização, que é gerar a percepção de presença fiscal e de risco, para que o contribuinte tenha incentivo de cumprir

espontaneamente com suas obrigações tributárias. Daí a curiosidade que levou a autora a estudar o assunto em maior profundidade.

## 1.2 Contextualização fática

Mundialmente, a consciência sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias vem crescendo. A conformidade tributária é hoje considerada uma parte crítica das considerações sobre governança das empresas<sup>1</sup>; e está-se criando um consenso de que ter boas práticas de governança, assim como ambientais e sociais<sup>2</sup> embutidas na estratégia cria valor para as empresas<sup>3</sup>. Além de criar valor para as empresas, a conformidade tributária cria valor para a sociedade por afetar diretamente a arrecadação e, indiretamente, o financiamento do Estado e das políticas públicas; e por promover justiça fiscal e social. Daí a importância de estudar a conformidade tributária e a relação entre o fisco e o contribuinte.

Historicamente, a RFB, assim como a maioria dos fiscos do Brasil e do mundo, tem usado as fiscalizações, as autuações e a aplicação de multas e outras sanções como principais ferramentas para pressionar o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias e arrecadar recursos. Essa abordagem tradicional é conhecida como “economia do crime” ou “polícia-e-ladrão”, como será estudado no Capítulo 2. Como resultado, a relação entre o fisco e os contribuintes brasileiros é marcada pela desconfiança mútua e pelo antagonismo.

Essa desconfiança, o antagonismo e a tensão entre a RFB e os contribuintes brasileiros manifestam-se através de um volume cada vez maior de Autos de Infração não pagos e levados ao litígio administrativo e judicial. Essa litigiosidade tributária federal tem trazido baixo resultado de arrecadação para o Estado brasileiro e congestionamento dos tribunais, com perdas para o fisco e para os contribuintes. Temos testemunhado

---

<sup>1</sup> KPMG INTERNATIONAL. **Corporate tax**: a critical part of ESG. Junho de 2019. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/03/corporate-tax-a-critical-part-of-esg.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2020.

<sup>2</sup> Em inglês, fala-se em “*Environmental, Social and Governance*” e utiliza-se a sigla ESG para se referir a esse conjunto de práticas.

<sup>3</sup> Um estudo de 2019 mostra que 57% dos executivos e profissionais de investimento entrevistados acreditam que programas de ESG criam valor para o acionista da empresa. MCKINSEY & COMPANY. **The ESG premium**: new perspectives on value and performance. Disponível em: <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability/our-insights/the-esg-premium-new-perspectives-on-value-and-performance>. Acessado em 17/02/2020.

muitas manifestações nesse sentido na mídia e no mundo acadêmico, como demonstram os seguintes exemplos.

Meng<sup>4</sup> levantou a hipótese de que a metodologia tradicional de arrecadação utilizada pela Fazenda Nacional, que é a fiscalização seguida da autuação e da imposição de multas ao contribuinte quando da detecção de ilícitos tributários, pode estar sendo pouco efetiva para o desejável incremento da arrecadação e contribuindo para o indesejável aumento do contencioso ou do estoque da Dívida Ativa da União (DAU).<sup>5</sup>

Estrada confirma essa percepção de que um aumento no volume de autuações não implica, necessariamente, em incremento imediato da arrecadação lembrando que o valor total das autuações da Receita Federal no ano de 2017 superou a marca de R\$ 200 bilhões, mas que apenas 0,47% desse valor foi pago ou parcelado no mesmo ano<sup>6</sup>.

O resultado é um enorme volume de dívida ativa da União, que cresce a cada ano e atingiu R\$ 2,4 trilhões em dezembro de 2019. Desse total de créditos, mais de 67% foi classificado como irrecuperável (rating D, 53%) ou com baixa perspectiva de recuperação (rating C, 14%) pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>7</sup>. Como salientam Nolasco e Faricelli, há um volume enorme de processos vinculados a esses créditos que, apesar de fadados ao insucesso, seguem pendentes<sup>8</sup>.

Enquanto na esfera tributária federal brasileira estamos vendo esse aumento da litigiosidade tributária, novas teorias e abordagens têm surgido, baseadas principalmente na economia comportamental e na psicologia, indicando caminhos diferentes da abordagem tradicional para fechar o chamado *tax gap*<sup>11</sup>.

Essas teorias sugerem que técnicas de segmentação e de incentivos e que relações de cooperação e de serviço-cliente podem trazer melhores resultados arrecadatórios. Por essa razão, alguns autores que estudam o *tax gap* e a relação entre os

---

<sup>4</sup> Márcia Cecília Meng é Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e liderou a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo até dezembro de 2018.

<sup>5</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017, p. 12.

<sup>6</sup> ESTRADA, Roberto Duque. Crise do contencioso administrativo fiscal. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/09/02/crise-do-contencioso-administrativo-fiscal.ghtml>. Acesso em: 25 out. 2019.

<sup>7</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2020. Dados 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acessado em 18/09/2020.

<sup>8</sup> NOLASCO, Rita Dias, FARICELLI, Priscila. Os avanços da MP do contribuinte legal. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/25/os-avancos-da-mp-do-contribuinte-legal.ghtml>. Acesso em: 28 out. 2019.

<sup>11</sup> O *tax gap* é a diferença entre as arrecadações potencial e efetiva; e será estudado no Capítulo 2.

fiscos e os contribuintes defendem uma mudança de paradigma nessa relação – do tradicional “polícia-e-ladrão”<sup>12</sup> para alternativas baseadas, principalmente, na confiança e na prestação de serviço.

As administrações tributárias de alguns países já conseguiram transformar suas relações com os contribuintes nesse sentido. É o caso, por exemplo, do *Australian Taxation Office* (ATO)<sup>13</sup> da Austrália, do *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) do Reino Unido<sup>14</sup> e do *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS)<sup>15</sup> de Singapura.

No Brasil, também se debate o tema<sup>16</sup> e começam a surgir cada vez mais iniciativas nesse sentido. Em 2018, por exemplo, foi muito comentada a iniciativa do fisco estadual paulista que, através da Lei de Estímulo à Conformidade Tributária (Lei Complementar nº 1.320/2018), definiu princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabeleceu regras de conformidade tributária<sup>17</sup>. Inspirada nessa iniciativa, em outubro de 2018, a Receita Federal abriu a Consulta Pública RFB nº 4 para receber opiniões sobre o programa denominado Pró-Conformidade a ser

---

<sup>12</sup> O paradigma da “polícia-e-ladrão” também é conhecido como economia do crime e é o modelo tradicional de relacionamento entre Fisco e contribuinte, marcado pelo antagonismo e pela desconfiança, e será estudado com mais detalhes no subitem 2.3.2.1.

<sup>13</sup> Conforme será detalhado no subitem 2.5, o ATO contribuiu de maneira relevante para a mudança de paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte através da aplicação pioneira do processo de gerenciamento de risco e do modelo de regulação responsiva à administração tributária e do desenvolvimento do modelo de conformidade no contexto da OCDE. Além disso, o ATO aplica princípios de economia comportamental – *behavioral insights*, em inglês – para entender como os contribuintes tomam suas decisões e para tornar fácil o cumprimento das obrigações tributárias. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/behavioural-insights-in-the-ato/>. Acessado em 18/09/2020.

<sup>14</sup> O HMRC tem baseado sua estratégia de administração tributária na economia comportamental e na responsabilidade social dos contribuintes, além de adotar códigos de conduta entre fisco e contribuintes e a conformidade cooperativa, como será demonstrado ao longo desta dissertação.

<sup>15</sup> A autora teve a oportunidade de conhecer o IRAS e de conversar com dois de seus agentes no contexto do programa de mestrado, durante uma semana de imersão realizada na *National University of Singapore* (NUS) entre os dias 13 e 17 janeiro de 2020. Segundo o relato dos agentes, no passado o IRAS também se relacionava com seus contribuintes conforme o paradigma polícia-e-ladrão, mas em determinado momento isso foi transformado. Hoje o IRAS parte da crença de que os contribuintes geralmente querem cumprir suas obrigações tributárias e procura criar um ambiente no qual é fácil para o contribuinte cumprir suas obrigações tributárias e difícil de não fazê-lo, através de um modelo que integra serviço e ações de conformidade com base no gerenciamento de risco. Disponível em: <https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Taxes-in-Singapore/Helping-and-Encouraging-Compliance/>. Acessado em 18/09/2020.

<sup>16</sup> O tema é tão vivo hoje no debate nacional que pelo menos dois eventos do cenário tributário brasileiro em 2019 tiveram suas temáticas relacionadas a esse quadro: o Congresso “Avanços e desafios na recuperação dos créditos da dívida ativa da união – diálogos interinstitucionais”, realizado pela PGFN e pela Escola da AGU na Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) entre os dias 30 e 31 de maio; e o 4º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores-Fiscais, realizado pelas maiores entidades dos Fiscos do Brasil e de Portugal<sup>16</sup> entre os dias 17 e 19 de junho no Hotel Macksoud Plaza, cujo tema central foi o “Novo paradigma na relação fisco-contribuinte”.

<sup>17</sup> SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Sobre o programa “Nos Conformes”**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em: 28 out. 2019.



lançado pelo órgão<sup>18</sup>, que até a presente data não havia sido oficialmente criado, mas que suscitou debate na sociedade acerca de seus pontos positivos e negativos. Em 2019, foi assinada a já mencionada Medida Provisória n. 899, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que regulamentou a transação tributária prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo objetivo é possibilitar a resolução de litígios e a extinção do crédito tributário mediante concessões do fisco e dos contribuintes<sup>19</sup>.

A realidade é que a RFB vem gradualmente evoluindo na construção de uma relação cada vez mais baseada na transparência com os contribuintes. Meng traça um histórico das iniciativas de conformidade e de autorregularização dentro do órgão.

A autora relata que se pode considerar que esse processo começou em 2002, com a divulgação ao público dos extratos de processamento da DIRF, mas que o primeiro mecanismo efetivamente autorregulatório foi a disponibilização dos extratos de processamento do cruzamento entre a DIRF e a DARF, que permitiu ao contribuinte promover a correção de suas declarações antes da imposição de penalidades. A autora continua relatando a evolução dessa iniciativa, denominada Malha Pessoa Física, lembrando que, desde 2005, seu resultado pode ser facilmente consultado pelo contribuinte através do Portal e-CAC<sup>21</sup>; e que ela foi sendo aperfeiçoada através do projeto cartas<sup>22</sup>, do e-Defesa<sup>23</sup> e da declaração pré-preenchida<sup>24</sup>. A Auditora-Fiscal ressalta que a Malha Pessoa Física é um sistema eletrônico dinâmico, que diariamente

---

<sup>18</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Receita Federal abre consulta pública sobre a instituição de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Pró-Conformidade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade>. Acesso em: 29 out. 2019.

<sup>19</sup> DEMARTINI, Pedro. MP do Contribuinte Legal: Uma alternativa aos programas de parcelamento e a busca por créditos (ir)recuperáveis. **Estadão**. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/mp-do-contribuinte-legal-uma-alternativa-aos-programas-de-parcelamento-e-a-busca-por-creditos-irrecuperaveis/>. Acesso em: 28 out. 2019.

<sup>21</sup> Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte. Disponível em: <https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/login>. Acesso em: 01 nov. 2019.

<sup>22</sup> O Projeto Cartas consiste no envio de correspondência postal aos contribuintes sem registro de acesso à internet, para informá-los de que foram retidos em Malha Pessoa Física e de que poderiam efetuar a regularização.

<sup>23</sup> O sistema e-Defesa apresenta as autuações do contribuinte e permite-lhe pagá-las ou contestá-las. Disponível em: [http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/julgamento-administrativo/e\\_defesa](http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/julgamento-administrativo/e_defesa). Acesso em: 01 nov. 2019.

<sup>24</sup> A declaração pré-preenchida pode ser obtida no site da RFB e permite que o contribuinte tenha acesso às informações das quais o Fisco já tem conhecimento e preencha sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) anual a partir delas, evitando erros e esquecimento.

processa sua base de dados para apurar inconsistências, e que até hoje é o mais eficiente mecanismo de autorregularização oferecido pela RFB<sup>25</sup>.

Outra iniciativa de autorregularização que já existe na RFB desde 2012 é a Malha Pessoa Jurídica. Apesar de seu objetivo ser semelhante ao da Malha Pessoa Física, Meng salienta que a Malha Pessoa Jurídica não é um sistema eletrônico único e não é automatizada, mas funciona de forma manual<sup>26</sup>. A autora relata que ainda em 2012 a RFB começou a desenvolver um sistema eletrônico para que o contribuinte pudesse consultar um extrato de suas inconsistências fiscais identificadas pela Malha Pessoa Jurídica, mas o projeto foi descontinuado devido a restrições orçamentárias em 2013. Em 2015, o projeto foi retomado, mas com a modificação de que os contribuintes passaram a ser informados de suas inconsistências principalmente através do envio de cartas e, em alguns casos, através de ligações telefônicas<sup>27</sup>.

Meng trata ainda das ações de conformidade dirigidas especificamente aos chamados maiores contribuintes<sup>28</sup>. Dada sua relevante participação na arrecadação tributária federal<sup>29</sup>, esses contribuintes são acompanhados pela Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes (COMAC). Desde 2013, a missão da COMAC passou a ser assegurar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias dos maiores contribuintes. Em 2015, a Portaria RFB nº 641/2015 formalizou essa diretriz e institucionalizou o contato direto com o Grande Contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)<sup>30</sup>, do envio de cartas, de ligações telefônicas e de reuniões agendadas. A autora explica que parte dessas reuniões não têm objetivo de abordar

---

<sup>25</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017, p. 25-31.

<sup>26</sup> O funcionamento manual da Malha Pessoa Jurídica ocorre por meio da extração de dados de vários sistemas, que depois são cruzados através de planilhas eletrônicas para identificação de inconsistências.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 31-33.

<sup>28</sup> A Portaria Receita Federal nº 3.311, de 20 de dezembro de 2017, definiu, para o ano de 2018, os parâmetros das pessoas jurídicas consideradas diferenciadas, entre outros: (i) receita bruta acima de R\$ 200 milhões; ou (ii) massa salarial acima de R\$ 65 milhões; ou (iii) débito declarado em DCTF acima de R\$ 25 milhões; ou (iv) débito declarado em GFIP acima de R\$ 25 milhões. Segundo o Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018 (p. 16), 8.969 pessoas jurídicas enquadraram-se nesses parâmetros.

<sup>29</sup> Segundo o Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018 (p. 16), os maiores contribuintes representam menos de 0,01% do total de empresas no Brasil, mas são responsáveis por 60% da arrecadação total.

<sup>30</sup> O DTE é uma caixa postal eletrônica opcional, acessível ao contribuinte através de seu Portal e-CAC. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/processos/processo-digital/conheca-as-vantagens-de-aderir-ao-domicilio-tributario-eletronico-dte>. Acessado em 01/11/2019.

inconsistências, mas sim de aproximar o fisco e o contribuinte, e que elas são relevantes para a compreensão do negócio do contribuinte e para a presença fiscal<sup>31</sup>.

Uma análise do Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018<sup>32</sup> confirma que a RFB tem se concentrado sobre os chamados grandes contribuintes, tanto através das tradicionais ações de fiscalização, baseadas no paradigma “polícia-e-ladrão”; como através de ações de monitoramento, que começaram a ser realizadas mais recentemente e que se baseiam em novos paradigmas de relacionamento com o contribuinte. A análise do Plano Anual de 2019 revela ainda que a conformidade e a simplificação tributária constam do rol atual de prioridades da RFB, com destaque para as iniciativas de autorregularização e de cumprimento espontâneo da obrigação tributária. Além das já citadas iniciativas da Malha Pessoa Física e da Malha Pessoa Jurídica, o Plano Anual de 2019 traz como novidades: i) dentro da Malha Pessoa Jurídica, as Fiscalizações de Alta Performance (FAPE) da COFIS; e ii) dentro das ações de conformidade dirigidas aos maiores contribuintes, os alertas de inconformidade<sup>33</sup>.

O Projeto Fiscalizações de Alta Performance (FAPE) da COFIS foi lançado em 2017 e consiste na seleção de contribuintes e no lançamento de tributos de forma automatizada, com vistas ao incremento da presença fiscal<sup>34</sup>. Sua abrangência é nacional e seu foco é em irregularidades com menor nível de complexidade e grande abrangência entre os contribuintes<sup>35</sup>. O Plano Anual de 2019 dá conta de que entre os anos de 2017 e 2018 haviam sido realizadas cinco operações nacionais de FAPE.

Apesar de existirem iniciativas de conformidade nos fiscos brasileiros e de haver certo consenso de que essas propostas façam sentido em outros países, muitos por aqui questionam se podem funcionar no Brasil.

Dentro desse contexto, tendo como foco a administração tributária federal brasileira e, como pano de fundo, a curiosidade pessoal da autora, esta pesquisa partiu da

---

<sup>31</sup> Ibidem, p. 33-34.

<sup>32</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

<sup>33</sup> Segundo o Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018 (p. 23), os alertas de inconformidade consistem em mensagens eletrônicas enviadas a grandes contribuintes cujas declarações - Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-C) entregues através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) - a RFB tenha identificado como não entregues, incompletas ou divergentes entre si.

<sup>34</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**, p. 21.

<sup>35</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e Resultados de 2017**, p. 19. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

premissa de que está ocorrendo uma mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes - do modelo tradicional antagonista de punição para uma combinação deste com os novos modelos de cooperação e de serviço-cliente -, mas que essa transformação está em estágio inicial, envolta em incertezas, inseguranças e resistências. O presente estudo teve como objetivo entender de que maneira essa mudança de paradigma está ocorrendo; mapear as dúvidas e dificuldades envolvidas no processo; e refletir sobre elas. Para isso, colhemos experiências e impressões de pessoas-chave da RFB e de contribuintes através de entrevistas qualitativas, utilizando três recentes iniciativas específicas de conformidade da RFB como instrumentos para basear as conversas.

A primeira iniciativa estudada foi um projeto da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização de Comércio Exterior (DELEX) inspirado na iniciativa nacional do FAPE da COFIS, a que nos referimos como “FAPE da DELEX”. A segunda foram as reuniões de conformidade coletivas realizadas pela Delegacia Especial da Receita Federal de Pessoas Físicas em São Paulo (DERPF) com apoio da Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (COMAC). A terceira foi o programa Operador Econômico Autorizado (OEA) da aduana brasileira. Essas iniciativas são descritas no Capítulo 3.

O fato de ocupar o cargo de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil foi essencial para que a autora pudesse realizar o presente estudo, pois possibilitou o acesso às informações necessárias para tanto. Por outro lado, esse mesmo fato se revelou simultaneamente um desafio, porque foi necessário sair desse papel para ter um olhar isento sobre as iniciativas.

Por fim, ressaltamos que a presente dissertação faz parte do projeto coletivo de pesquisa sobre o *tax gap*, de iniciativa de sete alunos da turma 2018 de tributário do Mestrado Profissional em Direito da Fundação Getúlio Vargas e realizado sob orientação de cinco professores da mesma instituição de ensino. A proposta desse projeto coletivo de pesquisa foi construir um referencial teórico comum sobre o tema do *tax gap*, a partir do qual as pesquisas individuais poderiam se desenvolver.

Na seção 1.3, descrevemos a metodologia adotada na pesquisa. Na seção 1.4, tecemos breves considerações sobre a instituição RFB, importantes sobretudo para o leitor externo ao órgão. No Capítulo 2, é apresentado o referencial teórico sobre o *tax gap*. No Capítulo 3, tem-se a descrição das três iniciativas da RFB que foram instrumentais para o estudo. No Capítulo 4, apresentamos o resultado da análise dos dados qualitativos obtidos através das entrevistas, que compreende a descrição da mudança do relacionamento entre a RFB e os contribuintes e as dificuldades envolvidas nesse

processo. No Capítulo 5, fazemos uma reflexão com base nos resultados da pesquisa e propomos uma interpretação de dois dispositivos do CTN e uma legislação de apoio para solucionar uma das principais inseguranças associadas à mudança no relacionamento entre a RFB e os contribuintes. Por fim, no Capítulo 6 tem-se a conclusão do trabalho.

### 1.3 Metodologia de pesquisa

Como mencionado, parte do referencial teórico apresentado no Capítulo 2 foi construída em conjunto pelo grupo de trabalho do projeto coletivo de pesquisa do *tax gap* através de pesquisa bibliográfica colaborativa orientada<sup>36</sup> (seções 2.1 a 2.4) e parte foi realizada individualmente pela autora (seção 2.5).

As breves considerações sobre a instituição RFB apresentadas na seção 1.4 foram construídas com base no conhecimento pessoal da autora, acumulado em dez anos de trabalho no órgão, e através das informações abertas encontradas no site da RFB.

Para descrever as iniciativas que serviram de base para o presente estudo, foi utilizada uma combinação de métodos. Para descrever a iniciativa do FAPE da DELEX, foi utilizado o método das entrevistas. Já no caso das reuniões de conformidade coletivas e do programa brasileiro de OEA, além das entrevistas, foi possível utilizar também a observação como um método adicional de estudo, pois o formato desses tipos de trabalho e o cronograma o permitiram. Os dados numéricos apresentados foram fornecidos pelos entrevistados, pelos gestores das iniciativas ou obtidos através de fontes públicas de informação (dados abertos).

Para atingir os objetivos da pesquisa de entender de que maneira está ocorrendo a mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes - do modelo tradicional antagonista de punição para uma combinação deste com os novos modelos de cooperação

---

<sup>36</sup> Sob orientação e supervisão dos professores, o grupo inicial de dez alunos foi dividido em cinco duplas. Cada dupla foi responsável pela pesquisa e redação de uma seção relativa ao *tax gap*: i) o que é o *tax gap* e em que contexto ele se insere; ii) quais as causas relevantes do *tax gap*; iii) o que motiva os contribuintes a cumprir as obrigações tributárias; iv) relação fisco-contribuinte: paradigmas e estratégias de compliance; e v) relação procuradorias & judiciário-contribuinte: paradigmas e estratégias de compliance. Na sequência, cada texto passou por uma revisão, realizada por uma dupla diferente da responsável pela sua redação original. Os textos revisados foram consolidados e adaptados em seu formato e linguagem para comporem um texto único. Então, esse texto passou por três rodadas de revisão. A primeira rodada de revisão foi de estrutura, realizada por dois alunos sucessivamente e validada pelos professores. A segunda rodada de revisão foi de linguagem, realizada por três outros alunos sucessivamente. Finalmente, a terceira rodada de revisão foi de forma, realizadas por mais três alunos sucessivamente. Ao final desse processo, que ao todo durou cerca de um ano, foi obtida a versão final do referencial teórico comum do projeto de pesquisa coletivo do *tax gap*. Cada aluno teve a liberdade de escolher que partes desse referencial teórico comum incluir em seu trabalho individual.

e de serviço-cliente – e para mapear as dúvidas e dificuldades envolvidas no processo foram utilizados dois métodos: o de entrevistas para coletar dados; e o da análise temática para extrair significado deles. Salienta-se que os resultados desse tipo de análise revelam tendências, mas não têm relevância estatística.

Optou-se pelo método da entrevista como uma das bases deste estudo porque ele permite “entrar na perspectiva da outra pessoa”<sup>37</sup> – qual seja, do entrevistado – e colher informações não observáveis. Esta opção implicou no estabelecimento de uma relação pessoal e subjetiva da autora com os entrevistados, num processo de colaboração para produção desta dissertação como resultado. Nesse processo, durante a etapa das entrevistas, os entrevistados assumiram o protagonismo, a “centralidade explicativa” e foram colocados pela autora como “centro gerador de visões” como propõem Meihy e Ribeiro.

Mais do que mera palavra, na entrevista se processa o intercâmbio de percepções sobre acontecimentos explicáveis nos quadros da vida coletiva. O entrevistado “doa”, livremente, sua experiência em troca de registros de cunho amplo [...] temos: co-labor-ação, como junção de fatores que comungam. Trata-se, pois de pensar processos de trabalho que nascem compartilhados.<sup>38</sup>

Existem diversos tipos de entrevistas<sup>39</sup> e combinou-se mais de um tipo na elaboração do presente estudo. Para delinear o perfil profissional dos entrevistados foi utilizado um questionário fechado. Para descrever processos de trabalho, foi utilizada a entrevista aberta (em dois casos, combinada à observação). Para capturar percepções, visões e opiniões, foi utilizada a entrevista semi-estruturada.

### 1.3.1 Passo-a-passo do estudo

O primeiro passo do estudo foi entender e descrever as três iniciativas de conformidade – FAPE da DELEX; reuniões de conformidade coletivas da DERPF; e Programa OEA - em seu caráter objetivo. No caso do FAPE da DELEX, foi realizada

---

<sup>37</sup> PATTON, Michael Quinn. **Qualitative research & evaluation methods**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002. p. 340-341.

<sup>38</sup> MEIHY, José Carlos Sebe B; RIBEIRO, Suzana L. Salgado. **Guia prático de história oral: para empresas, universidades, comunidades, famílias**. São Paulo: Contexto, 2019, p. 21-23.

<sup>39</sup> Para informações sobre tipos de entrevista e em que situações utilizar cada tipo, consultar: PATTON, Michael Quinn. **Qualitative research & evaluation methods**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002, p. 339-348.

uma entrevista informal de conversação com uma Auditora-Fiscal da RFB que atuava nesse processo de trabalho. No caso das reuniões de conformidade coletivas, foi realizada a observação de duas delas, realizadas no auditório da superintendência regional da oitava região fiscal da RFB em São Paulo, nos dias 21 e 22 de agosto de 2019. No caso do programa OEA, a autora participou do seminário “Programa brasileiro Operador Econômico Autorizado no estado de São Paulo: parceria aduana/empresas por um Brasil mais competitivo”, realizado em 10 de dezembro de 2019 no teatro da FIESP em São Paulo; e teve acesso às informações do site do programa<sup>40</sup>. O resultado dessa etapa encontra-se no Capítulo 3.

O segundo passo do estudo foi entrevistar pessoas envolvidas com as iniciativas do FAPE da DELEX, das reuniões de conformidade e do programa OEA para colher informações subjetivas – como suas percepções e opiniões – sobre essas iniciativas e sobre a relação da RFB com os contribuintes de maneira geral. Além disso, foram selecionados para entrevista líderes da instituição RFB. A lista com os nomes não foi incluída nesta dissertação para preservar a identidade dos entrevistados e garantir a confidencialidade da entrevista.

Os entrevistados concordaram em participar do estudo através da assinatura de um termo de consentimento, cujo modelo encontra-se no Anexo 1 a esta dissertação. Os termos de consentimento assinados foram arquivados pela autora.

O roteiro de entrevista foi essencialmente único, com as adaptações necessárias para que fosse aplicável à cada iniciativa. Partindo-se dos três tipos básicos de entrevistas qualitativas descritos por Patton<sup>41</sup> e tendo como referência a experiência de uma pesquisadora de mestrado da Fundação Getúlio Vargas que utilizou entrevistas em seu trabalho<sup>42</sup>, optou-se por uma abordagem combinada entre questionário fechado e entrevista aberta padronizada.

Assim, o roteiro inicial de entrevista era composto de duas partes, sendo a segunda parte dividida em três blocos. A primeira parte do roteiro consistiu em um questionário de cinco perguntas fechadas, cujo objetivo era delinear brevemente o

---

<sup>40</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portal do programa brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 08 mar. 2020.

<sup>41</sup> PATTON, Michael Quinn. **Qualitative research & evaluation methods**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002, p. 342-348. Os três tipos de entrevistas qualitativa descritos por Patton são: i) entrevista informal de conversação; ii) o guia de entrevista; e iii) a entrevista aberta padronizada.

<sup>42</sup> SALES, Rosmari Capra. **Os valores ofertados e percebidos no processo de decisão por escolas internacionais: uma análise no contexto da cidade do rio de janeiro**. Dissertação (Mestrado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017.

histórico e perfil profissional do entrevistado. A segunda parte do roteiro continha a entrevista qualitativa propriamente dita e foi dividida em três blocos.

O primeiro bloco continha duas perguntas cujo objetivo era entender que tipo de contato o entrevistado tinha com os contribuintes. O segundo bloco continha seis perguntas cujo objetivo era entender a percepção do entrevistado acerca da relação entre a RFB e os contribuintes.

O terceiro bloco era variável conforme o entrevistado. No caso dos entrevistados que trabalharam com o FAPE da DELEX, continha cinco perguntas cujo objetivo era entender sua percepção acerca dessa iniciativa. Analogamente, no caso dos entrevistados que trabalharam com as reuniões de conformidade ou com o OEA, continha cinco perguntas cujo objetivo era entender sua percepção acerca desses trabalhos. Já no caso dos entrevistados que ocupavam posições de liderança nas quais tiveram contato com mais de uma dessas iniciativas e, eventualmente, com outras, o terceiro bloco continha perguntas acerca de sua percepção sobre os FAPes da COFIS/DELEX; e/ou sobre as reuniões de conformidade ou sobre o programa OEA, conforme o caso; e uma pergunta aberta para capturar outras iniciativas relevantes.

O Anexo 2 traz o roteiro de entrevista com suas versões A, B, C e D do bloco 3. Resumindo, o roteiro de entrevista continha cinco perguntas fechadas e, a depender do entrevistado, 11 ou 13 perguntas abertas. Sua estrutura era, portanto, composta pelas seguintes partes e blocos.

- Parte 1 – questionário (cinco perguntas fechadas)
- Parte 2 – entrevista (11 ou 13 perguntas abertas)
  - Bloco 1 – contato do entrevistado com o contribuinte (duas perguntas)
  - Bloco 2 – percepção do entrevistado acerca da relação fisco-contribuinte (seis perguntas)
  - Bloco 3 – percepção do entrevistado acerca do FAPE (versão A), das reuniões de conformidade (versão B), do OEA (versão C) ou de mais de uma dessas iniciativas (versão D) (três ou cinco perguntas)

As entrevistas foram realizadas entre os dias 22 de agosto de 2019 e 20 de fevereiro de 2020. O Quadro 1 abaixo resume as informações sobre as entrevistas realizadas.



Com exceção de três<sup>43</sup>, as entrevistas não foram gravadas para evitar que os entrevistados ficassem desconfortáveis e/ou deixassem de expressar opiniões eventualmente controversas. Todas as entrevistas foram conduzidas pela autora com base no roteiro de entrevista e foram tomadas notas por escrito. Terminadas as entrevistas, a autora redigiu em documento eletrônico formato word os respectivos relatos com base em sua memória recente e em suas notas escritas. O Anexo 6 reúne os relatos das 16 entrevistas realizadas.

**Quadro 1 – Lista das entrevistas realizadas**

Número da entrevista	Data da entrevista	Posição	Iniciativa	Modo	Local	Cidade	Duração aproximada
1	01/07/2019 e 20/02/2020	Auditor-Fiscal da RFB	FAPE	Pessoal e Telefone	Cafeteria e Residência da autora	São Paulo	03:00
2	22/08/2019	Contribuinte	Reuniões de Conformidade Coletivas	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	00:15
3	23/08/2019	Contribuinte	Reuniões de Conformidade Coletivas	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	00:15
4	03/09/2019	Contribuinte	Reuniões de Conformidade Coletivas	Pessoal	Local de trabalho do contribuinte	São Bernardo do Campo	03:00
5	06 e 09/09/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Reuniões de Conformidade Coletivas	Telefone	Residência da autora	São Paulo	03:00
6	26/09/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Reuniões de Conformidade Coletivas	Pessoal	Dependências da RFB	Varginha	02:00
7	14/11/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Reuniões de Conformidade Coletivas	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	02:00
8	14/11/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Nenhuma	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	01:00
9	21/11/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Nenhuma	Pessoal	Dependências da RFB	Ribeirão Preto	02:00
10	22/11/2019	Auditora-Fiscal da RFB	FAPE	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	01:00
11	22/11/2019	Auditor-Fiscal da RFB	FAPE	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	01:00
12	28/11/2019	Ex-Auditor-Fiscal da RFB e advogado	Nenhuma	Pessoal	Hotel	São Paulo	01:00
13	11/12/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Nenhuma	Pessoal	Dependências da RFB	Brasília	01:00
14	11/12/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Nenhuma	Pessoal	Dependências da RFB	Brasília	01:00
15	11/12/2019	Auditor-Fiscal da RFB	Nenhuma	Pessoal	Dependências da RFB	Brasília	01:00
16	27/12/2019	Auditor-Fiscal da RFB	OEA	Pessoal	Dependências da RFB	São Paulo	01:00

Fonte: Elaborada pela autora.

O terceiro passo do estudo foi analisar os dados qualitativos coletados nas entrevistas de modo a extrair significado deles, identificando temas relevantes para discussão. Isso foi realizado pelo método da análise temática. Segundo Braun & Clarke, a análise temática é “um método para identificar temas e padrões de significado em um conjunto de dados em relação a uma pergunta de pesquisa”<sup>44</sup>.

A ideia básica desse método é partir do registro das entrevistas por escrito e a cada trecho atribuir um código, que é uma palavra ou expressão curta que capture a essência daquela fala. A escolha dos códigos é subjetiva e reflete uma leitura possível dos dados, de escolha do pesquisador, tendo em vista o objetivo da pesquisa. O pesquisador, então, vai juntando os códigos que se repetem entre as entrevistas e discernindo os grandes temas comuns.

É um processo trabalhoso, demorado, iterativo e que exige uma boa dose de raciocínio abstrato e não-linear. Braun & Clarke propuseram uma sistematização desse processo em fases, que foram observadas nesta pesquisa: i) transcrição das entrevistas e

<sup>43</sup> As entrevistas de números 13, 14 e 15 foram gravadas.

<sup>44</sup> BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. **Successful qualitative research: a practical guide for beginners**. Londres: Sage, 2013, p. 175.

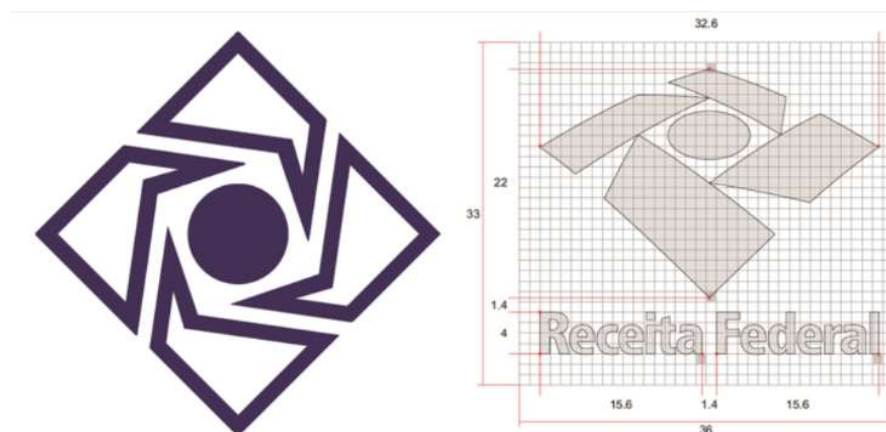
familiarização com o conjunto de dados; ii) geração dos códigos iniciais; iii) criação dos temas iniciais; iv) revisão dos temas iniciais; v) nomeação e definição dos temas; vi) redação do relatório final<sup>45</sup>. O produto final da análise temática das entrevistas é o Capítulo 4 deste trabalho. Os produtos intermediários – os relatos codificados das entrevistas e o mapa de códigos – foram juntados nos Anexos 5 e 6.

## 1.4 A Receita Federal do Brasil

### 1.4.1 Breve histórico

A Receita Federal foi criada em 20 de novembro de 1968 em substituição à Direção Geral da Fazenda Nacional. Em 1973, foi adotado o símbolo da Receita Federal, no qual o círculo central simboliza a moeda, cercada por traços diagonais, alegorizando a mão do cidadão que paga seu tributo, e a do Estado que recolhe os valores para promover o bem comum.

**Figura 1** – Símbolo da Receita Federal do Brasil



Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Em 1979, o leão foi instituído como alegoria da identidade da Receita Federal, visando reforçar a imagem da Receita Federal como uma presença robusta, justa e amistosa. O *slogan* da época dizia que o leão era manso, mas não era bobo.

---

<sup>45</sup> Ibidem, capítulos 7 a 13.

**Figura 2** – O leão como alegoria da identidade da Receita Federal do Brasil



Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Através da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria da Receita Federal foi unificada com a Secretaria da Receita Previdenciária para formar a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que passou a centralizar a arrecadação, controle e fiscalização de todos os tributos federais e contribuições previdenciárias<sup>46</sup>, no modelo organizacional que conhecemos atualmente.

#### 1.4.2 Missão, visão e objetivos

O planejamento estratégico da RFB para o período de 2016 a 2019 estabeleceu como missão, visão, valores e objetivos o seguinte<sup>47</sup>.

**Missão:** Exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade”.

**Visão:** Ser uma instituição inovadora, protagonista na simplificação dos sistemas tributário e aduaneiro, reconhecida pela efetividade na gestão tributária e pela segurança e agilidade no comércio exterior,

<sup>46</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **50 Anos da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria>. Acesso em: 27 jun. 2019; BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **História da Administração Tributária no Brasil**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/historia-da-administracao-tributaria/historia-da-administracao-tributaria-no-brasil/historia-da-administracao-tributaria-no-brasil>. Acesso em: 27 jun. 2019.

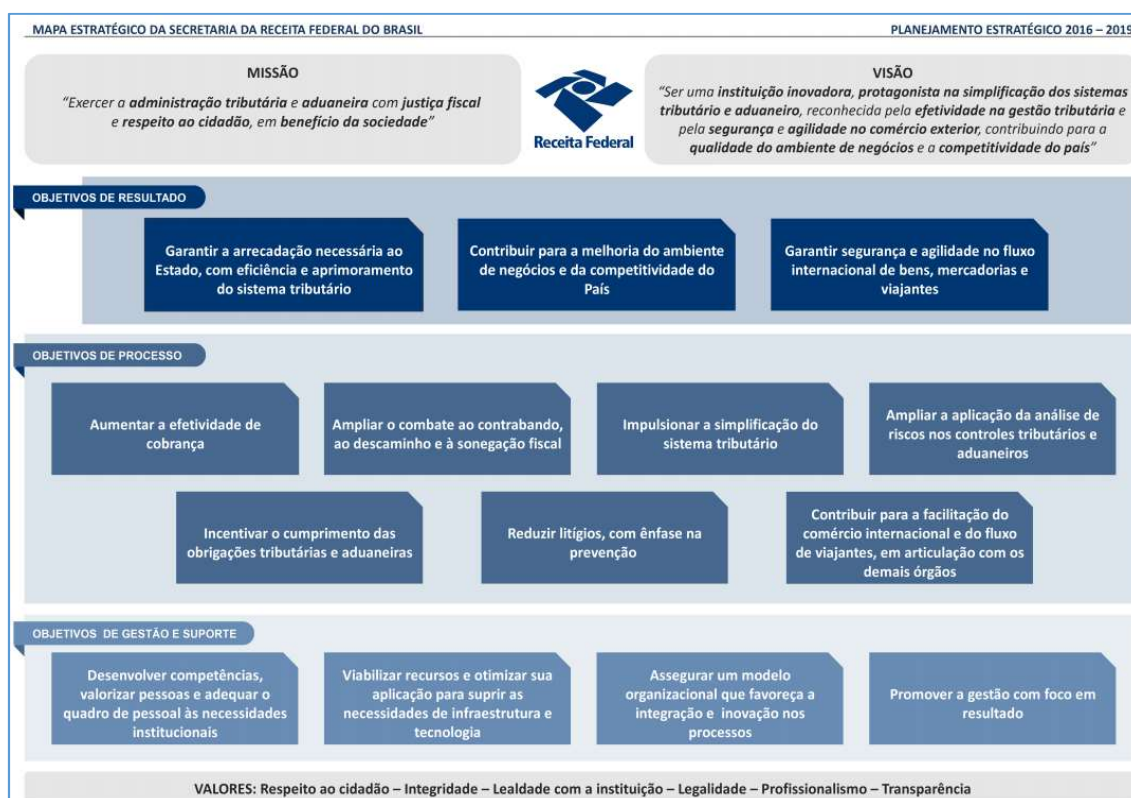
<sup>47</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 27 jun. 2019. O Planejamento Estratégico da RFB estava, no momento da conclusão deste trabalho, passando por um processo de revisão para o período 2021-2023.

contribuindo para a qualidade do ambiente de negócios e a competitividade do país”.

Valores: respeito ao cidadão; integridade; lealdade com a instituição; legalidade; profissionalismo; e transparência.

A Figura 3 abaixo resume essas informações, agregando os objetivos de resultado; de processo; e de gestão e suporte<sup>48</sup>. Destaca-se a primeira parte do primeiro objetivo de resultado – garantir a arrecadação necessária ao Estado, com eficiência. Como veremos no Capítulo 4, as entrevistas revelaram que este objetivo é entendido por muitos Auditores-Fiscais da RFB como o principal papel do órgão e deles mesmos.

**Figura 3 – Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**



Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

### 1.4.3 Competências

<sup>48</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Mapa Estratégico 2016-2019**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/planejamento-estrategico/mapa-estrategico-2016-2019-revisado-a4-vf2.pdf/view>>. Acesso em: 08 mar. 2020.

As competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil englobam a administração dos tributos internos e do comércio exterior:

- gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada;
  - gestão e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiro;
  - repressão ao contrabando e descaminho, no limite da sua alçada;
  - preparo e julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União;
  - interpretação, aplicação e elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal;
  - subsídio à formulação da política tributária e aduaneira;
  - subsídio à elaboração do orçamento de receitas e benefícios tributários da União;
  - interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial ou a distância;
  - educação fiscal para o exercício da cidadania;
  - formulação e gestão da política de informações econômico-fiscais;
  - promoção da integração com órgãos públicos e privados afins, mediante convênios para permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal e para a racionalização de atividades, inclusive com a delegação de competência;
- atuação na cooperação internacional e na negociação e implementação de acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Competências da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>. Acesso em: 27 jun. 2019.

#### 1.4.4 Estrutura

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é composta por unidades centrais e por unidades descentralizadas, distribuídas por todo o território nacional. A Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017 aprovou o Regimento Interno da RFB que estava em vigor durante a maior parte do período dentro do qual esta pesquisa foi realizada e, especialmente, quando as entrevistas foram realizadas<sup>51</sup>. Em 27 de julho de 2020, entrou em vigor o Decreto n. 10.399/2020, que estabeleceu uma nova estrutura para a RFB, e foi publicada a Portaria ME nº 284/2020, que estabeleceu o novo Regimento Interno da RFB. O texto a seguir foi baseado na estrutura vigente até 26 de julho de 2020, mas foram adicionados comentários sobre as alterações mais importantes introduzidas pelo novo Regimento Interno.

As unidades centrais situam-se em Brasília e são formadas por cinco subsecretarias, 11 unidades de assessoramento direto ao secretário e quatro adidâncias. Elas representam o núcleo estratégico da RFB e são responsáveis pelo gerenciamento dos macroprocessos de trabalho definidos no mapa estratégico do órgão, apresentado na seção 1.4.5. As cinco subsecretarias são, portanto, estruturadas por macroprocessos de trabalho, da seguinte forma:

- Subsecretaria de Tributação e Contencioso (SUTRI);
- Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (SUARA);
- Subsecretaria de Administração Aduaneira (SUANA);
- Subsecretaria de Fiscalização (SUFIS); e
- Subsecretaria de Gestão Corporativa (SUCOR).

Este estudo concentrou-se, principalmente, sobre atividades da SUFIS. As atribuições da SUFIS abrangem o planejamento, a coordenação e a supervisão das atividades de programação, de fiscalização e de acompanhamento econômico-tributário dos maiores contribuintes. Os esforços de trabalho e recursos desta subsecretaria são direcionados à administração de tributos internos, para elevar a percepção de risco pela sociedade mediante o aumento da presença fiscal. Com isso, objetiva-se a expansão do nível de cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, promovendo, por via de consequência, o incremento da arrecadação.

---

<sup>51</sup> Durante o período em que a presente pesquisa foi realizada, a estrutura da RFB estava sendo reformulada, foi um período de transição.

Subordinadas às subsecretarias, ainda nas unidades centrais, temos as coordenações-gerais. Para fins deste estudo, importa notar que subordinadas à SUFIS, temos as seguintes coordenações-gerais:

- Coordenação-Geral de Fiscalização (COFIS);
- Coordenação-Geral de Programação e Estudos (COPES); e
- Coordenação-Especial de Maiores Contribuintes (COMAC).

A COFIS tem competência para gerenciar as atividades da fiscalização dos tributos internos, que incluem a execução de fiscalizações propriamente ditas; a gestão da malha fiscal; o controle de procedimentos especiais, como bebidas e fumo; e o desenvolvimento e gerenciamento dos sistemas de suporte, controle e avaliação da fiscalização.

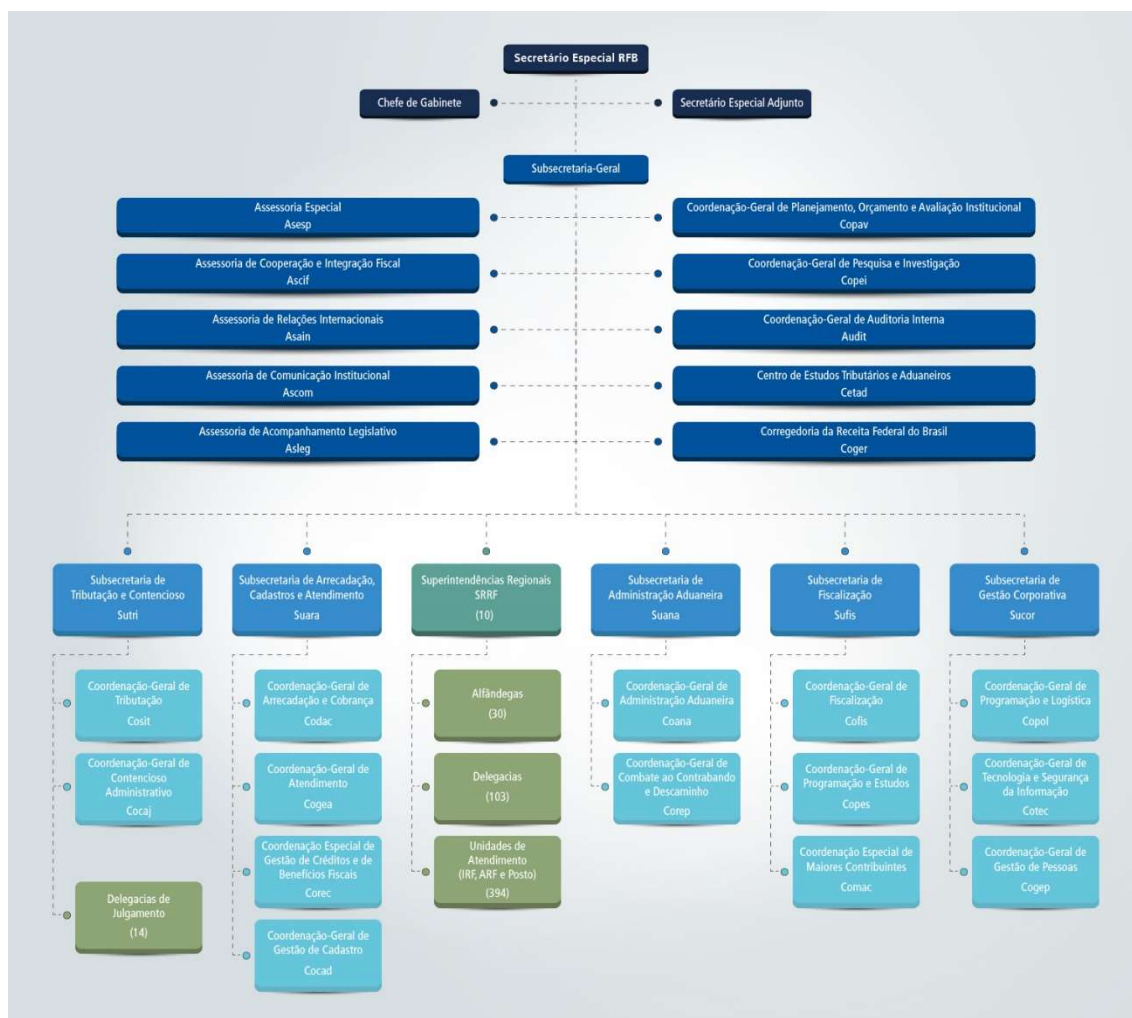
O papel da COPES é gerenciar as atividades de programação e seleção de contribuintes, que abrangem a formulação de regras de seleção de contribuintes para a fiscalização; o gerenciamento de sistemas de informações e declarações; o estabelecimento e acompanhamento de metas; e a realização de estudos tributários em temas específicos. Registra-se que, com o novo Regimento da RFB, publicado em 27 de julho de 2020, a COPES passou a ter uma Coordenação de Gerenciamento de Riscos (CORIS). Essa alteração estrutural está alinhada com o resultado desta pesquisa, como o leitor aprenderá do resultado das entrevistas e da reflexão sobre esta pesquisa.

Já a COMAC gerencia as atividades: relacionadas ao acompanhamento econômico-tributário dos contribuintes diferenciados, que incluem a definição de critérios para seleção dos maiores contribuintes; a identificação de contribuintes de interesse da administração tributária, em função do potencial econômico-tributário e das variáveis macroeconômicas de influência, para inclusão no programa de acompanhamento diferenciado; e a definição de critérios para as ações prioritárias relativas a estes contribuintes.

Este estudo abordou também uma iniciativa da SUANA, o programa OEA. A estrutura da SUANA também passou recentemente por uma alteração que parece fazer sentido com base nos resultados desta pesquisa. Com o novo Regimento da RFB, essa subsecretaria passou a abrigar o Centro Nacional de Operadores Econômicos Autorizados (CeOEA).

A Figura 4 mostra o organograma das unidades centrais da RFB em azul e apresenta, também, a posição das unidades descentralizadas, em verde, dentro dessa estrutura<sup>52</sup>.

**Figura 4 – Organograma da Receita Federal do Brasil**



Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Além da estruturação por processos de trabalho, a RFB é, também, organizada por um critério geográfico devido à grande extensão territorial que abrange e devido às diferenças regionais que precisa acomodar. Assim, o Brasil, aos olhos da RFB, é dividido em dez regiões fiscais, compostas por uma ou mais unidades da federação, apresentadas

<sup>52</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Estrutura da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional>. Acesso em: 29 nov. 2019. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Quadro geral das unidades descentralizadas**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/quadro-geral-das-unidades-descentralizadas>. Acesso em: 29 nov. 2019.



na Figura 6. Cada região fiscal tem uma superintendência regional. As superintendências regionais, como pode ser visualizado na Figura 5, são subordinadas diretamente ao Secretário-Especial da RFB e representam o nível tático da organização. Elas abrigam projeções regionais das funções das unidades centrais<sup>53</sup>, que se reportam às coordenações-gerais, e são responsáveis pela gestão das respectivas atividades no seu âmbito de atuação. As superintendências regionais são responsáveis, ainda, pela supervisão das unidades sob sua jurisdição.

As unidades descentralizadas são, portanto, formadas por 10 superintendências regionais. O presente estudo concentrou-se na oitava região fiscal, que abrange o estado de São Paulo e, por isso, é a mais relevante para a RFB.

**Figura 5 – A divisão geográfica do Brasil em Regiões Fiscais**



Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Subordinadas às dez superintendências regionais, existiam 541 outras unidades descentralizadas, as delegacias e alfândegas<sup>54</sup>, que representam o nível operacional da RFB e, efetivamente, executam as atividades de arrecadação, controle e recuperação de créditos, atendimento ao contribuinte, fiscalização, controle aduaneiro, entre outras. O

<sup>53</sup> Exemplificando o conceito de projeção regional: a COFIS, unidade central estratégica localizada em Brasília, possui dez projeções regionais nas Superintendências Regionais. Essas projeções regionais da COFIS são chamadas de Divisões de Fiscalização (DIFIS) e se reportam à COFIS.

<sup>54</sup> Subordinadas às delegacias e alfândegas podem, ainda, haver unidades menores, como agências, postos de atendimento, recintos alfandegados, entre outros.

Quadro 6 apresenta um resumo das 551 unidades descentralizadas que compunham a estrutura da RFB até 26 de julho de 2020. Com o novo Regimento Interno, a estrutura da RFB foi otimizada e o número de unidades descentralizadas, reduzido para 489.

## Quadro 2 – Unidades descentralizadas da RFB

QUADRO RESUMO DAS UNIDADES DESCENTRALIZADAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL											
Tipo de Unidade	1ª RF	2ª RF	3ª RF	4ª RF	5ª RF	6ª RF	7ª RF	8ª RF	9ª RF	10ª RF	Total
Superintendência Regional (SRRF)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10
Delegacia Especial da RFB de Administração Tributária (Derat)								1			1
Delegacia Especial da RFB de Fiscalização (Defis)								1			1
Delegacia Especial da RFB de Fiscalização de Comércio Exterior (Delex)								1			1
Delegacia Especial da RFB de Instituições Financeiras (Deinf)								1			1
Delegacia Especial da RFB de Maiores Contribuintes (Demac)						1	1	1			3
Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (Derpf)								1			1
Delegacia Especial da RFB de Comércio Exterior (Decex)							1				1
Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF)	7	9	7	7	6	11	8	21	10	8	94
Alfândega da Receita Federal do Brasil (ALF)	4	3	1	1	1	1	4	4	7	4	30
Delegacia da RFB de Julgamento (DRJ)	2	1	1	1	1	2	1	2	2	1	14
Inspetoria da Receita Federal do Brasil (IRF)	1	12	3	6	3	1	0	1	6	9	42
Agência da Receita Federal do Brasil (ARF)*	29	23	24	27	30	41	20	60	40	33	327
Posto de Atendimento da RFB (Posto)	4	1	9	1	1	6	1	1	0	1	25
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>49</b>	<b>45</b>	<b>43</b>	<b>42</b>	<b>62</b>	<b>34</b>	<b>89</b>	<b>65</b>	<b>56</b>	<b>551</b>

Obs.: \* 25 ARF estão suspensas desde 6 de julho de 2018

Fonte: Extraído de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Como é possível visualizar no Quadro 2, sete delegacias da RFB eram classificadas como especiais. Isso se deve ao fato de essas unidades serem especializadas em um processo de trabalho ou em um determinado perfil de contribuinte. As iniciativas que serviram de base para este estudo se desenvolveram no bojo de duas delegacias especiais localizadas na cidade de São Paulo e, portanto, subordinadas à oitava região fiscal.

O FAPE analisado foi o conduzido pela Delegacia Especial da RFB de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria (DELEX). A DELEX tinha como vocação principal executar fiscalizações de tributos internos e aduaneiras tradicionais. No entanto, ela contava também com o Serviço de Fiscalização de Alta Performance (SEFAP), responsável pelo FAPE da DELEX. Com o novo Regimento da RFB, a DELEX passou a se dedicar exclusivamente a atividades de aduana, relacionadas ao comércio exterior. Por essa razão, seu nome foi alterado para Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior em São Paulo (DECEX/SPO) e ela deixou realizar o FAPE de tributos internos descrito no Capítulo 3.

As reuniões de conformidade coletivas foram conduzidas pela Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (DERPF) com apoio da COMAC. A DERPF é uma delegacia especializada nos processos de trabalho que envolvem pessoas físicas e abrange um leque mais amplo de atividades, que incluem, além da fiscalização, cadastros,

arrecadação, cobrança, atendimento e orientação ao cidadão. Essa unidade continua existindo. Seu nome foi alterado para Delegacia de Pessoas Físicas da RFB, mas a sigla pela qual é conhecida (DERPF) continuou a mesma.

O programa brasileiro de OEA, apesar de ser uma iniciativa nacional conduzida pela SUANA, tem um de seus Centros Regionais na Equipe de Gestão de Operadores Econômicos Autorizados (EQOEA) da DELEX. Com o novo Regimento Interno, como vimos, esta unidade teve seu escopo concentrado nas atividades relativas ao comércio exterior e passou a ser conhecida como DECEX. O programa OEA continua funcionando na DECEX.

Em dezembro de 2019, a RFB contava com 9.095 Auditores-Fiscais; 6.583 Analistas-Tributários; 5.282 servidores Administrativos; e 1.584 servidores do Serpro<sup>55</sup> para atender a cerca de 17,6 milhões de empresas ativas registradas no sistema CNPJ e 201,9 milhões de inscrições regulares no sistema CPF<sup>56</sup>.

#### 1.4.5 Cadeia de valor e processos de trabalho

A RFB definiu sua primeira cadeia de valor em 2011, para o planejamento estratégico do período 2012-2015. Em 2014, essa cadeia de valor foi atualizada para a versão atual<sup>57</sup>.

A RFB explica que: “A cadeia de valor é a representação gráfica de como são organizados e agrupados os processos de trabalho de uma instituição, a fim de que ela cumpra sua missão e gere valor para seus clientes”<sup>58, 59</sup>. Internamente, as atividades desempenhadas pela RFB e por seus servidores são pensadas dentro dessa lógica dos processos de trabalho.

Esses processos de trabalho são divididos em duas categorias – finalísticos; e de gestão e suporte. Para este estudo, interessam os processos de trabalho finalísticos, que

---

<sup>55</sup> Serviço Federal de Processamento de Dados.

<sup>56</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Anexo “Receita Federal em números”. **Revista Fato Gerador**, 17. ed, p. 52, dez. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador>. Acesso em: 10 mar. 2020.

<sup>57</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno, p. 14.

<sup>58</sup> Para a RFB, clientes são os cidadãos, os contribuintes, a sociedade, o Estado, os parceiros institucionais do órgão, entre outros.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 11.

são aqueles vinculados à essência e aos objetivos da organização e que entregam valor aos clientes da RFB<sup>60</sup>.

Os processos de trabalho são, também, organizados em níveis hierárquicos. Os de nível mais alto são os macroprocessos, que são desdobrados em processos de primeiro nível, depois de segundo nível, e assim por diante, até que se atinja o nível de detalhamento operacional<sup>61</sup>.

A RFB possui seis macroprocessos finalísticos, representados na Figura 6 a seguir. Cada macroprocesso contribuiu diretamente para a entrega de um valor principal, registrado na mesma linha, e indiretamente para os demais valores<sup>62</sup>.

**Figura 6 – Macroprocessos finalísticos da Receita Federal do Brasil e valores entregues**

MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS DE TRABALHO	PRINCIPAL VALOR ENTREGUE
Gestão das políticas tributária e aduaneira	Aperfeiçoamento dos sistemas tributário e aduaneiro
Gestão do crédito tributário	Arrecadação federal
Fiscalização tributária e combate a ilícitos	Combate aos ilícitos e à evasão fiscal
Controle aduaneiro	Eficiência do controle do comércio exterior e proteção à sociedade
Prevenção e solução de litígios tributários e aduaneiros	Segurança jurídica e redução de litígio
Relacionamento com sociedade, governos e organismos nacionais e internacionais	Qualidade dos serviços prestados e fortalecimento do relacionamento institucional

Fonte: Adaptado pela autora de <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1>. Acessado em 18/09/2020.

Nota-se que o macroprocesso de trabalho “Fiscalização tributária e combate a ilícitos” atua diretamente na entrega do valor “Combate aos ilícitos e à evasão fiscal”. No entanto, como mencionado, deve contribuir também, ainda que indiretamente, para a entrega dos demais valores, entre os quais encontramos “Qualidade dos serviços prestados e fortalecimento do relacionamento institucional” e “Arrecadação Federal”.

A descrição do macroprocesso finalístico “Fiscalização tributária e combate a ilícitos” corrobora com esse entendimento, pois consiste em

<sup>60</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>61</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>62</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Os valores entregues à sociedade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/as-entregas-da-cadeia-de-valor>. Acesso em: 29 nov. 2019.

promover a conformidade tributária espontânea do contribuinte, em identificar e selecionar sujeitos passivos na condição de não cumprimento da obrigação tributária ou que incorram na prática de ilícitos tributários e aduaneiros e em executar procedimento de fiscalização para constituir o crédito tributário.<sup>63</sup>

Vejamos como o macroprocesso “Fiscalização Tributária e Combate a Ilícitos” se desdobra em processos de trabalho de primeiro nível<sup>64</sup>:

**Figura 7** – Desdobramento do macroprocesso “Fiscalização Tributária e Combate a Ilícitos”



Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno.

Nota-se que dentro do macroprocesso “Fiscalização tributária e combate a ilícitos” encontramos, na segunda linha da Figura, os processos consecutivos de primeiro nível “Realizar Pesquisa e Seleção” e “Realizar a Fiscalização”. Esses processos de trabalho são produto de uma visão classificada pela doutrina de economia do crime e do paradigma fiscal tradicional cunhado de polícia-e-ladrão. Como será visto no Capítulo 2, esses conceitos foram descritos por Becker<sup>65</sup> em 1968 e depois desenvolvidos por Allingham & Sandmo<sup>66</sup> em 1972.

No entanto, ainda dentro do macroprocesso “Fiscalização tributária e combate a ilícitos” encontramos também na primeira linha o processo de primeiro nível “Promover

<sup>63</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. 2014. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno, p. 22.

<sup>64</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Cadeia de valor**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/arquivos-e-imagens/cadeia-de-valor-rfb-v20141123.pdf/view>. Acesso em: 29 nov. 2019.

<sup>65</sup> BECKER, Gary S. **Crime and Punishment: An Economic Approach**. *Journal of Political Economy*, Chicago, v. 76, n. 2, p. 177, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019.

<sup>66</sup> ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. **Income tax evasion: a theoretical analysis**. *Journal of Public Economics*, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019.

a conformidade tributária". Esse processo de trabalho “compreende atividades que reduzam os custos de conformidade dos contribuintes e induzam e fomentem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principal e acessória”<sup>67</sup>. Ele pode ser entendido como produto dos novos paradigmas de relação entre fiscos e contribuintes que vêm sendo propostos pela literatura internacional, baseados na cooperação, confiança e na visão do contribuinte como cliente para quem os fiscos prestam serviços.

O processo de trabalho de primeiro nível “Promover a conformidade tributária” é detalhado em dois outros processos de trabalho de segundo nível: um finalístico “Gerir Ações de Conformidade”, que “abrange iniciativas que promovam ou induzam a autorregularização de sujeitos passivos que apresentem indícios de descumprimento de obrigação tributária”; e outro de gestão e suporte “Gerir Iniciativas Visando à Redução do Custo de Conformidade”, que “compreende iniciativas relacionadas à simplificação das obrigações tributárias”<sup>68</sup>.

**Figura 8** – Desdobramento do processo de trabalho de primeiro nível “Promover a conformidade tributária”



Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno.

Duas das iniciativas descritas neste trabalho – a Fiscalização de Alta Performance (FAPE) e as reuniões de conformidade – nascem como exemplos de processos de trabalho finalísticos de segundo nível “Gerir Ações de Conformidade”. Isso porque elas induzem a autorregularização de sujeitos passivos que apresentam indícios de descumprimento de obrigação tributária. No entanto, como também será descrito em detalhes adiante, a depender da reação dos contribuintes, elas podem converter-se em processos de fiscalização. Sendo assim, elas atuam diretamente na entrega do valor “Combate aos ilícitos e à evasão fiscal”, mas, também, na entrega dos demais valores e,

<sup>67</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno, p. 22.

<sup>68</sup> Ibidem, p. 22.

em nossa visão, especialmente na entrega dos valores “Qualidade dos serviços prestados e fortalecimento do relacionamento institucional” e “Arrecadação Federal”.

## 2 TAX GAP

### 2.1 Definição<sup>69</sup>

O *tax gap* pode ser definido, segundo a maioria das fontes, como a diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário<sup>70</sup>. Trata-se da 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.

A maioria dos autores<sup>71</sup> reconhece que o aprofundamento dessa conceituação universalista, com vistas à obtenção de uma definição mais precisa e, sobretudo,

<sup>69</sup> Este item 2.1 foi uma construção coletiva com ajustes e atualizações pontuais da autora.

<sup>70</sup> Conforme James Alm & Jay A. Soled, “[...] tax gap is the difference between what taxpayers are legally obligated to pay in taxes and what they actually pay in taxes” (ALM, James; SOLED, Jay. *Wither the tax gap. Colloquium on tax policy and public finance*, New York University School of Law, New York, 2016, p. 3).

De acordo com a ARC, o *tax gap* representa “[...] differences between the planned tax take and what actually comes in” (ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.], p. 2. Disponível em: [https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014\\_jul\\_Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf](https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014_jul_Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf). Acesso em: 18 jul. 2020). Por sua vez, como anotam Norman Gemmell & John Hasseldine, a IRS conceitua *tax gap* como “[...] the difference between the tax that taxpayers should pay and what they actually pay on a timely basis” (GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. *The tax gap: a methodological review. Victoria University of Wellington*, Chair in Public Finance, 2012, p. 2).

Para Mazur e Plumley, citados por Murphy, *tax gap* é “[...] the difference between the amount of tax that should be imposed by the tax code of a country and the amount that is actually reported and paid on timely filed returns” (MAZUR; PLUMLEY, 2007 apud MURPHY, Richard. *Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory. City Political Economy Research Centre City*, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, p. 2. Disponível em: [https://www.city.ac.uk/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf](https://www.city.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf). Acesso em: 29 jul. 2020.)

Para Warren, “Tax gap is the difference between potential tax collections and actual tax collected” (WARREN, Neil. *Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. eJournal of Tax Research*, v. 16, n. 3, p. 538. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018.). Cf. também INTERNAL REVENUE SERVICE. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\\_gap\\_facts-figures.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf). Acesso em: 29 jan. 2019.

<sup>71</sup> Edes Marcondes do Nascimento, por exemplo, distingue a metodologia empregada *pelo Internal Revenue Service* (IRS) dos EUA, que “busca estimar o gap tributário bruto e líquido, sendo que o valor líquido refere-se ao valor bruto menos aquilo que foi pago tardiamente”, da utilizada para “a mensuração do gap tributário pela HM Customs and Excise, do Reino Unido [...] aplicada diretamente ao IVA. Há duas abordagens. Na *top-down*, calcula-se a diferença entre o valor teórico do IVA que deveria ser pago e os valores efetivamente recebidos. A *bottom-up* usa dados operacionais e de inteligência para corroborar a abordagem *top-down* e atribui as perdas a áreas específicas de problemas. Atribuem-se as perdas no IVA a erros, ignorância, dificuldades financeiras, elisão abusiva e evasão deliberada”. (NASCIMENTO, Edes Marcondes do. **A administração e o gap tributários**. Disponível em: <https://studylibpt.com/doc/118907/a-administra%C3%A7%C3%A3o-e-o-gap-tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 29 jul. 2020.) Destaca o autor, ainda, metodologia distinta utilizada por Giles na Nova Zelândia (Ibidem, p. 7-8). Ao discorrer sobre um dos mais utilizados indicadores de aferição do “gap” tributário, em metodologia desenvolvida no âmbito da OCDE, Pedro Gundes Santos Cardoso anota que “o último indicador apresentado, e o mais utilizado nas estimativas do ‘gap’ tributário, é conhecido por VAT Revenue Ratio - V RR. O V RR, diferentemente do CER, expurga do Consumo Nacional as receitas do IVA, mais uma vez incorporando as críticas feitas ao



funcional, do *tax gap*, exige que sejam consideradas e combinadas certas variáveis típicas das distintas realidades econômico-sociais em que seu estudo esteja inserido.

Para os estudiosos da Associação de Receitas e Alfândega do Reino Unido (ARC)<sup>72</sup>, em artigo sobre o *tax gap*, a despeito da admissão de um conceito aparentemente simples, ele é cheio de armadilhas e controvérsias, o que dificultaria a obtenção de uma aceitação universal acerca do conteúdo pragmático de sua definição<sup>73</sup>.

Quanto a critérios e conteúdos variáveis, passíveis de integrar a definição de *tax gap* em determinado sistema tributário, pode-se apontar a distinção entre o planejamento tributário/elisão eficaz (*tax avoidance*) e os meios ilegais de não pagamento de tributos (*tax evasion*). Para alguns autores<sup>74</sup>, essas questões devem ser tratadas separadamente para fins de aferição do *tax gap* de um sistema tributário. Para outros<sup>75</sup>, os planejamentos não deveriam compor o *tax gap* se estiverem baseados na lei; todavia, se estiverem à sua

---

CER. O indicador também situa-se entre 0 e 1, podendo ultrapassar 1 nos casos de efeitos cascatas na tributação da economia, por exemplo. Apesar de ser o mais utilizado, este indicador ainda tem a limitação de não incorporar as peculiaridades de cada sistema de tributação, o que deve ser considerado em análises comparativas” (CARDOSO, Pedro Gundes Santos. **Estimando o "gap" tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012**. 2015. 37 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2015, p. 4-5. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16263>. Acesso em: 18 jul. 2020.)

<sup>72</sup> A ARC é a união de membros sêniores do que seria a Receita Federal do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs* – HMRC), que inclui profissionais da área tributária, contadores, advogados, gerentes, estatísticos, entre outros.

<sup>73</sup> “*One way of describing the Tax Gap is to call it the difference between actual and anticipated tax revenues. Put like this it seems simple but, in fact, it is full of pitfalls and dispute over what certain terms mean, consequently it is hard to get universal acceptance of any number*” (ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 1).

<sup>74</sup> Como destaca Tony Beare em artigo publicado na edição de novembro de 2014 do *Tax Journal*: “*The 'tax gap' figures for 2012/13 make interesting reading. The Government estimate of £34 billion per annum includes an estimated £3.1 billion lost to tax avoidance (down from £3.4 billion in the previous year) and £15.4 billion from illegal activity (£5.4 billion lost to criminal attacks, £4.1 billion lost to evasion and £5.9 billion lost to the 'hidden economy'). Although this compares well to other jurisdictions as a proportion of total tax liabilities, there is clearly room for improvement. [...] These figures show that tax evasion and other illegal activity are costing the country nearly 5 times as much as tax avoidance [...] These figures show that tax evasion and other illegal activity are costing the country nearly 5 times as much as tax avoidance*” (BEARE, Tony. Mind the (tax) gap!). **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

No mesmo sentido os estudiosos da ARC: “*Even if it is agreed that 'avoidance' is a legitimate part of defining the Tax Gap another, and even trickier pitfall, is what commentators or HMRC mean when they use the term avoidance. Some people seek to distinguish 'planning' from avoidance, i.e. using the reliefs and allowances that are there, and accepting all the consequences. An example of this might be a company choosing to remunerate a Director by means of a dividend, instead of a bonus on which NIC would be due for both company and individual. There are some clear examples of tax lost which cannot be attributed to avoidance (...)*” (ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 4).

<sup>75</sup> RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015, p. 60.

margem, devem ser considerados como ilícitos e, portanto, compor o cálculo do *tax gap*, tendo em vista que são eventos não declarados ou declarados a menor pelo contribuinte.

A despeito das discussões e diferentes posições apontadas, no decorrer deste estudo serão verificadas hipóteses de declaração de planejamentos tributários, bem como adoção de modelos alternativos para evitar esse tipo de comportamento dos contribuintes. Dessa forma, considera-se que o planejamento tributário, ainda que lícito, figura como elemento do *tax gap*.

Ademais, pode-se discutir, entre outros pontos, (i) se tributos pagos em atraso, mas recolhidos em algum momento, deveriam ser considerados no cômputo do *tax gap*; (ii) se obrigações tributárias objeto de discussão judicial quanto à sua existência e/ou extensão, deveriam também ser admitidas em tais estimativas; ou mesmo (iii) se os custos da administração tributária com ações que visam à conformidade fiscal precisam, de algum modo, ser abatidos dos valores recuperados em decorrência dessas ações<sup>76</sup>.

Outra questão em debate é a associação entre o *tax gap* e a economia informal (*shadow economy*). Nesta linha, verifica-se estudo acerca da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) no Brasil que aponta, como causa do *tax gap*, a economia informal no país, que engloba atividades legais e ilegais dos agentes de mercado. Em resumo, o estudo traz o seguinte Quadro:

**Quadro 3 – Relação entre o tax gap e a economia informal**

Tipo de atividade	Transações monetárias		Transações não monetárias	
<b>Atividades ilegais</b>	Comercio de bens roubados; tráfico e produção de drogas; prostituição; apostas; contrabando; fraudes, etc.		Permuta de drogas, bens roubados, etc. Produção e criação de drogas (plantação) para uso pessoal. Roubo para uso pessoal.	
	Evasão fiscal	Elisão Fiscal	Evasão fiscal	Elisão Fiscal
<b>Atividades legais</b>	Não declaração de renda de trabalhador autônomo ou assalariado. Não declaração de receitas de serviços e operações.	Descontos de funcionários, benefícios não enquadrados como salários (indenizações)	Permuta de serviços e bens	Trabalho realizado pelo próprio beneficiado ( <i>do-it-yourself</i> ) e por vizinhos em seu favor (sem cobrança).

Fonte: LUCINDA, ARVATE, 2005, p. 2<sup>77</sup>

<sup>76</sup> ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap.** [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 3-4.

<sup>77</sup> O Quadro foi baseado nos Estudos de Schneider e Kinglmair, citados por Lippert e Walker, que por sua vez, aparecem no artigo de Lucinda e Arvate, 2005, p. 2. Cf. LUCINDA, Claudio R; ARVATE, Paulo R. A study on the shadow economy and the tax-gap: the case of CPMF in Brazil. **Public Choice Society**, 2005, p. 1-19.

Embora alguns pontos sejam questionáveis sob a perspectiva jurídica – como o caso da elisão fiscal não monetária –, fato é que nenhuma dessas atividades é diretamente alcançada pela tributação, mas todas geram valores, validando o posicionamento dessa corrente.

Além do que estudiosos vislumbram acerca do que é o *tax gap*, há autores, por outro lado, que apontam para um campo de sua não-incidência conceitual, ou seja, o que não seria *tax gap*. Conforme Warren (2018)<sup>78</sup>, o *tax gap*: (i) não se resume às informações formalmente conhecidas – e aqui ganha relevância o conceito de economia informal<sup>79</sup> –; (ii) não pode ser extinto por completo, sendo tal pretensão irrealizável; (iii) não se pauta em um único e melhor método de identificação, inexistindo metodologia perfeita; (iv) não é um meio de avaliação da performance operacional da administração tributária, sobretudo porque é permeado por realidades desconhecidas, não reveladas facilmente, conforme quadro abaixo<sup>80</sup>:

---

<sup>78</sup> WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 9-10.

<sup>79</sup> “Other definitions of the tax gap found in the literature include those employed by, for example, Giles (1997b; 1999b), who first define the ‘hidden economy’ or ‘hidden income’. This is designed to capture income that is earned but is hidden from the tax authorities and, usually, official statisticians. The tax gap is then defined as hidden income multiplied by a suitable tax rate. This raises numerous conceptual and measurement issues, such as: what is included in hidden income, and what is a ‘suitable’ tax rate?” (GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. The tax gap: a methodological review. **Victoria University of Wellington**, Chair in Public Finance, 2012. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 12 jul. 2020, p. 3).

<sup>80</sup> WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 11.

### Quadro 4 – Tax gap e os desconhecidos

Tax Gap e os desconhecidos		
<i>Donald Rumsfeld Fev 2002:</i>		
Existem conhecidos conhecidos; tem coisas que nós sabemos que sabemos. Nós também sabemos que há conhecidos desconhecidos, isto é nós sabemos que tem coisas que não sabemos. Mas existem também os desconhecidos desconhecidos - aquelas coisas que nós não sabemos que não sabemos.		
TAX GAP E OS DESCONHECIDOS		
<b>Conhecidos conhecidos</b>	Aquilo que sabemos que sabemos	<i>Não-apresentação/não-declaração</i> : Registrado para efeitos fiscais, mas não apresentado em declarações fiscais, conforme requerido <i>Pagamento insuficiente</i> : Débito fiscal declarado, mas pago em atraso ou não pago
<b>Conhecidos desconhecidos</b>	Aquilo que sabemos que não sabemos	<i>Declaração a menor</i> : Declarações entregues, mas sem declarar todos os valores tributáveis ou fatos geradores (p.e. salários/benefícios para contribuições sociais)
<b>Desconhecidos desconhecidos</b>	Aquilo que não é possível saber	<i>Não-registro</i> <i>Atividade econômica não observada</i> : fatos geradores e valores tributáveis que não são registrados nos dados oficiais
<b>Desconhecidos conhecidos</b>	Aquilo que não queremos saber	<i>Sabido mas ignorado (financia execução de baixo benefício);</i> <i>Sabido mas não admitido como sabido (negligenciado)</i>

Fonte: Extraído de WARREN, 2018, p. 11. Adaptado pelo grupo de pesquisa do tax gap.

#### 2.1.1 Importância da identificação do *tax gap*

Como aponta Warren<sup>81</sup>, identificar o *tax gap* não é importante apenas para se ter a dimensão de perdas fiscais de um sistema, mas também, por exemplo, para aferir como e em que grau a finalidade da norma tributária pode ser distorcida na sua implementação e administração.

A mensuração do *tax gap*, nesse sentido, mostra-se relevante para apontar ineficiências no desenho normativo fiscal, como a indução de comportamentos econômicos distorcidos por parte dos contribuintes, originalmente não previstos ou pretendidos pela legislação fiscal (também chamados de externalidades negativas). Da mesma forma, o *tax gap* pode lançar luzes sobre as desigualdades decorrentes do fato de que nem todos recolherem a parcela justa da carga tributária pretendida.

Ainda segundo o citado autor, as estimativas de *tax gap* podem demonstrar como a complexidade e os altos custos de conformidade de um sistema tributário podem levar à redução dos índices de aderência às normas tributárias – raciocínio que corrobora a colocação do Brasil na 125ª posição no relatório *Doing Business 2018* do Banco Mundial, indicando que, em média, as empresas brasileiras gastam cerca de 1.958 horas por ano

<sup>81</sup> WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 4.

para calcular e pagar impostos<sup>82</sup>. No mais, uma análise do *tax gap* projetada ao longo do tempo também revela seu potencial preditivo na identificação de perdas de receitas fiscais e, nessa medida, pode se apresentar como um indicador da sustentabilidade do sistema tributário.

Para Warren<sup>83</sup>, a grande contribuição do estudo do *tax gap* é a capacidade de conectar, de forma clara, (i) a estrutura de política fiscal, o desempenho da administração tributária e o comportamento dos contribuintes; com (ii) questões mais amplas de crescimento econômico e sustentabilidade fiscal (custeio do Estado – outro ponto que merece reflexão no Brasil).

Embora as estimativas e estudos do *tax gap* sejam costumeiramente fruto das atividades desenvolvidas pelas autoridades tributárias, dado o cenário acima descrito – revelador da abrangência e interconectividade do tema com os diversos aspectos da realidade tributária –, a abordagem do *tax gap* é, na verdade, tema que interessa à sociedade como um todo, onde cada parte interessada tem diferentes focos e pontos de vista em relação ao assunto, conforme se verifica no quadro abaixo<sup>84</sup>:

#### Quadro 5 – Interessados no tax gap

##### Interessados no Tax Gap

Interessado	Porque o interesse no <i>tax gap</i>	O que é <i>tax gap</i> para eles
Fazenda	Desenho de política tributária	Questão de política
Administração tributária	Integridade tributária	Questão de conformidade
Contribuintes	Igualdade/justiça tributária	Questão comportamental
Políticos	Percepções da comunidade sobre justiça e relutância em pagar tributos	Preocupações dos eleitores
Estatísticos oficiais	Confiabilidade do modelo de informação das estatísticas tributárias	Confiabilidade da informação

Fonte: Extraído de WARREN, 2018, p. 24. Adaptado pelo grupo de pesquisa do tax gap.

<sup>82</sup> THE WORLD BANK. **Doing Business 2018**: Reforming to create jobs. 2018. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

<sup>83</sup> WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 33.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 24.

Com base em dados de 2016, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) estimou o *tax gap* brasileiro em 22,9% da arrecadação ou 7,6% do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>86</sup>.

Um estudo recente estimou que a administração tributária dos EUA (*Internal Revenue Service – IRS*) deixará de arrecadar mais de US\$ 630 bilhões em 2020, o que corresponde a cerca de 15% do total da arrecadação do país<sup>87</sup>.

As causas do *tax gap* no cenário local e internacional, melhor detalhadas adiante, são inúmeras, sendo difícil uma indicação precisa dessa realidade. Alguns obstáculos para o estudo do *tax gap* no Brasil e em outros países são o grande número de tributos e suas distintas alíquotas, a grande gama de isenções e benefícios fiscais, bem como a escassez de dados<sup>88</sup>.

## 2.2 Causas do *tax gap*<sup>89</sup>

Superada a definição do conceito de *tax gap*, parte-se para a análise de suas causas e de sua dimensão dentro de um país ou região. A partir dos estudos que buscam aferir o *tax gap*, percebe-se divergências nas fórmulas e elementos que o integram. O presente tópico investiga as principais causas desse fenômeno nas perspectivas jurídica, econômica e de administração tributária.

No que diz respeito à conduta dos contribuintes, os estudos acerca do *tax gap*, com destaque para o *The Tax Gap: A Methodological Review*, elaborado por Gemmill e Hasseldine (2012), sugerem um consenso majoritário em relação às suas causas, sendo elas: (i) a ausência de declaração do contribuinte; (ii) a declaração a menor da operação ou majoração de deduções; e (iii) o pagamento a menor de tributos<sup>90</sup>. Dessa forma, é

<sup>86</sup> SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil:** Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

<sup>87</sup> SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential**. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper No. 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475>. Acessado em 12/09/2020.

<sup>88</sup> SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil:** Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019, p. 27.

<sup>89</sup> Este item 2.2 foi uma construção coletiva com ajustes e atualizações pontuais da autora.

<sup>90</sup> “Plumley (2005) notes that this defined gap is split into three components: non-filing (failure to file a return), under-reporting (of income and also overstating of deductions), and under-payment (failure to fully pay reported taxes owed)”. (GEMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The Tax Gap: A Methodological Review**. Working Paper Series 2435, Victoria University of Wellington, Chair in Public

possível sustentar que o *tax gap* é causado pela ausência de conformidade do contribuinte com as normas impostas pelas administrações tributárias, cujas razões serão exploradas mais adiante<sup>91</sup>.

Além das condutas dos contribuintes, o *tax gap* também pode ser decorrente de condutas estatais. Segundo o trabalho desenvolvido por Raczkowski (2015), a depender do país, a evasão tributária corresponde entre 80% e 90% do *tax gap*, sendo que o restante resulta de planejamentos tributários lícitos<sup>92</sup>, corrupção excessiva e baixa efetividade da administração tributária.

A percepção do autor de que a deficiência da arrecadação não é apenas decorrente de ações do contribuinte se alinha aos dados apontados nos recentes relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre certeza tributária (*tax certainty*). Esses estudos buscam entender como a certeza na tributação das atividades dos países impacta nas decisões de investimento e nas relações comerciais.

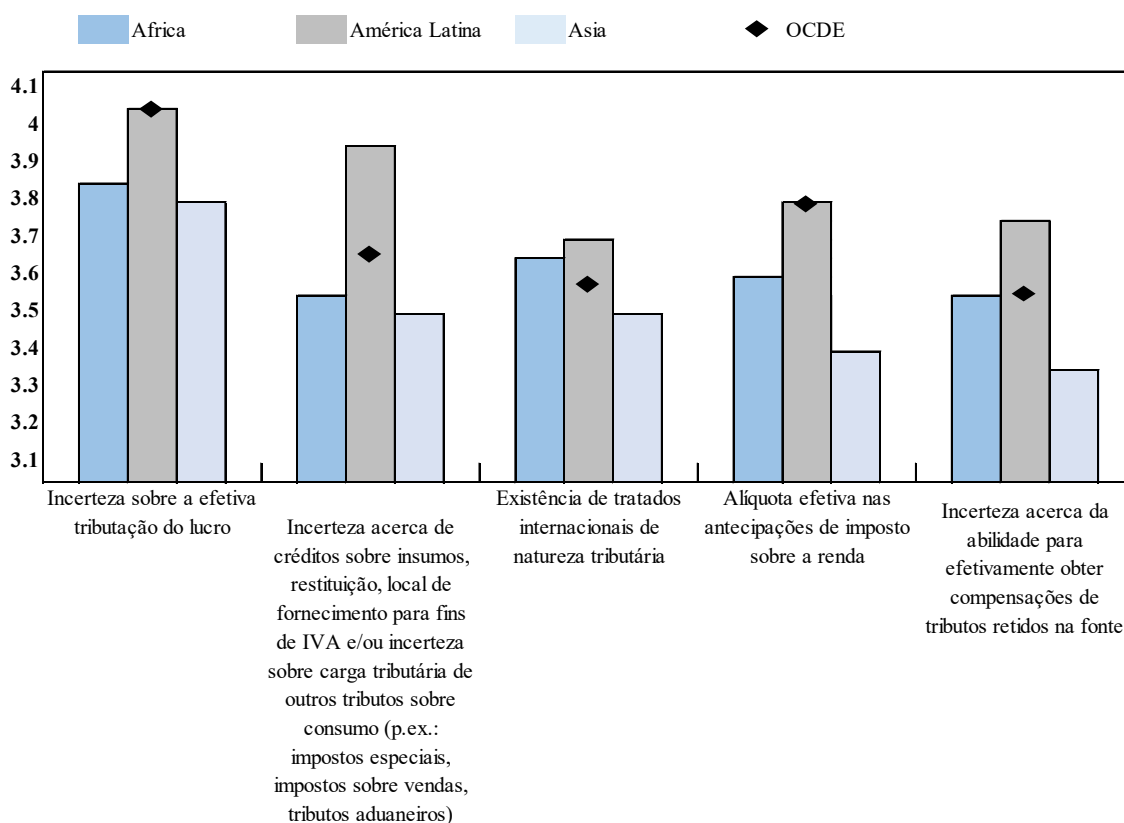
O relatório da OCDE, publicado em março de 2017 e atualizado em julho de 2018, traz informações com relação aos elementos tributários considerados como preocupantes no momento da decisão de investimento ou operação com outros países. Entre os motivos, o que parece mais importante é a incerteza quanto à efetiva tributação da renda e do consumo. Esse fator aparece à frente de critérios como carga tributária ou existência de acordos internacionais entre os países, por exemplo.

---

Finance, p. 5. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 29 jul. 2020.

<sup>91</sup> Ainda que não seja objeto deste capítulo, percebe-se que este é o motivo para a tendência dos governos no Brasil e no mundo elaborarem programas para estímulo da conformidade tributária. Oportuno citar o programa “Nos Conformes” do governo do estado de São Paulo, piloto no Brasil, bem como a iniciativa do governo federal em criar o Programa Pró-Conformidade em âmbito nacional.

<sup>92</sup> Ressalva-se que o autor retira este elemento das causas de evasão.

**Gráfico 1 – Elementos tributários preocupantes em decisões de investimento**

Fonte: Extraído de ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Certainty**. OCDE: Paris, 2018. Adaptado pelo grupo de pesquisa do tax gap.

A incerteza na tributação da renda e do consumo acaba promovendo um cenário de disputas administrativas e judiciais entre os contribuintes e o Estado, o que notadamente ocorre nos países da América Latina e Caribe (ALC), situação que prejudica as decisões de investimento e relações comerciais.

Nesse sentido, não é possível atribuir a responsabilidade pelo *tax gap* exclusivamente às condutas de contribuintes, a partir da conclusão inicial alcançada há pouco, mas também ao Estado.

Várias fontes de incerteza tributária podem ser verificadas no Brasil, tais como a imprevisibilidade e a inconsistência do tratamento conferido pelas autoridades tributárias, bem como a excessiva burocracia para estar em conformidade com a legislação tributária e a falta de clareza da legislação tributária, crítica bastante recorrente ao sistema tributário brasileiro.

Parte considerável do *tax gap* é causada por condutas (ou sua falta) adotadas pelo próprio Estado, relacionadas à ineficiência do sistema tributário, à administração tributária, aos mecanismos e órgãos de resolução de disputa, entre outros. Acerca dos



fatores de incerteza tributária, destacam-se as inconsistências das decisões para contribuintes em situações similares ou a imprevisibilidade na mudança de interpretação sobre questões tributárias.

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

**Quadro 6** – Condutas dos contribuintes e do Estado que contribuem para o *tax gap*

<b>Contribuintes</b>	(i) falta de entrega de declarações fiscais capazes de informar o Fisco acerca do evento tributável; (ii) declaração a menor do montante devido, ou ainda com despesas e créditos majorados; e (iii) pagamento a menor dos tributos declarados.
<b>Governos</b>	(i) a falta de clareza da legislação, que acaba por induzir a erro ou abre margem a interpretações desalinhadas aos interesses do Sistema Tributário; (ii) a imprevisibilidade e a inconsistência do Fisco acerca de temas correlatos para contribuintes em situação análoga; (iii) mora dos órgãos julgadores na definição de temas tributários relevantes, bem como posicionamentos antagônicos; e (iv) burocracia considerável e falta de estímulos à conformidade em relação a legislação tributária.

Fonte: Elaborado pelo grupo de pesquisa do *tax gap*

Como se percebe, embora existam condutas dos contribuintes capazes de criar o distanciamento entre o potencial arrecadatório e o efetivo recolhimento, é inegável que o Estado também possui papel relevante na indução do *tax gap*. O Quadro 6 acima sintetiza essas causas de formação. Diversas são as causas do *tax gap* e sua origem decorre tanto dos contribuintes quanto do Estado.

## 2.3 O que motiva os contribuintes a cumprir as obrigações tributárias<sup>93</sup>

Outro elemento para compreender o *tax gap* e suas causas consiste em buscar as razões que motivam os contribuintes a cumprirem as obrigações tributárias.

Em 1987, Smith e Kinsey questionavam que, sob uma perspectiva de escolha racional, a questão central e mais relevante era saber por que as pessoas cumprem as obrigações tributárias, e não por que elas a descumprem, dado os baixos níveis de auditoria e a relativa brandura das sanções tipicamente impostas<sup>94</sup>. Assim, o verdadeiro enigma seria por que há tão pouca trapaça<sup>95</sup>, já que os incentivos econômicos para a evasão são, em regra, fartos?

Passados trinta e três anos, a questão permanece atual e suscita cada vez mais estudos teóricos e empíricos, já que o funcionamento dos sistemas tributários depende diretamente do nível de conformidade apresentado pelos contribuintes.

### 2.3.1 Etapas da decisão do contribuinte

Para analisar o motivo pelo qual os contribuintes cumprem as obrigações tributárias, é necessário, previamente, entender as etapas que integram essa decisão.

Segundo Smith e Kinsey, o processo decisório e o conteúdo das decisões não podem ser confundidos entre si. No modelo proposto pelos autores, o contribuinte parte de um estado de inércia. Afetado por fatores situacionais, tais como o contexto em que o indivíduo está inserido, sua situação social e econômica e o nível de informação a que tem acesso, ele se move entre os estados de inércia e de consideração ativa de opções.

Uma vez engajado no referido processo, o conteúdo da decisão, isto é, a opção por uma ação específica, também depende de fatores situacionais, tais como, considerações sobre ganhos e perdas decorrentes de ações alternativas<sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup> Este item 2.3 foi uma construção coletiva com contribuição substancial da autora.

<sup>94</sup> SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 641, 1987. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents). Acesso em: 25 jan. 2019.

<sup>95</sup> Essa questão foi suscitada por Alm e Torgler. Os autores destacam que todos os modelos econômicos de comportamento do contribuinte concluem que deveria haver muito mais evasão tributária do que se observa na prática. Cf. ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-011-0761-9>. Acesso em: 18 jul. 2020.

<sup>96</sup> SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em:

Com base nesse modelo, Azman<sup>97</sup> esclarece que o processo individual de decisão do contribuinte pode ser dividido em três estágios: 1) enquadramento mental da situação; 2) reunião de informações e formação de intenções sobre o que fazer; e 3) a implementação da decisão. A análise do autor concentra-se nas duas primeiras etapas<sup>98</sup>.

Durante o primeiro estágio, o contribuinte constrói um modelo mental que simplifica uma realidade complexa. Este modelo mental induz e limita as opções que o indivíduo reconhece. Sua construção sofre a influência de alguns fatores, a saber, as informações disponíveis para o contribuinte, o nível de dificuldade e o custo que ele percebe em relação às opções que reconhece e a oportunidade de escolha entre cada opção.<sup>99</sup>

Ao longo do segundo estágio, o contribuinte desenvolve intenções sobre o que fazer, com base nas opções apresentadas na primeira etapa. Para Azman, esse processo segue tanto o modelo econômico, comumente denominado *economics-of-crime* (economia do crime), como o modelo não econômico, que são complementares entre si<sup>100</sup>. Tais modelos serão explorados a seguir.

Portanto, a decisão do contribuinte de cumprir ou descumprir suas obrigações tributárias é complexa e informada por diversos fatores, econômicos ou não, que devem ser estudados em detalhe, para que se possa entender o comportamento e as atitudes adotados pelos contribuintes e, assim, elaborar medidas para incremento do nível de conformidade.

### 2.3.2 Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes

#### 2.3.2.1 O modelo da economia do crime

De acordo com o modelo da economia do crime, desenvolvido por Allingham e Sandmo, o contribuinte é visto como um indivíduo racional que busca maximizar a

---

[https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents). Acesso em: 25 jan. 2019, p. 642-645.

<sup>97</sup> AZMAN, D. Don't Tell Mom I Didn't Pay My Taxes: The Efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future. *The Tax Lawyer*. v. 63, n. 4, p. 1251-1277, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41149508?seq=1>. Acesso em: 15 jan. 2019.

<sup>98</sup> Ibidem, p. 1256

<sup>99</sup> Ibidem, p. 1256-1259.

<sup>100</sup> Ibidem, p. 1259-1261.

utilidade esperada da aposta na evasão<sup>101</sup>. Este modelo tem origem na teoria da utilidade esperada, segundo a qual uma pessoa decide cometer uma infração à lei se a utilidade esperada da ilicitude excede a utilidade obtida com o uso do tempo e demais recursos em outras atividades<sup>102</sup>.

Desta forma, o contribuinte pondera, de um lado, os benefícios econômicos da ilicitude bem-sucedida e, de outro, os riscos de detecção e de punição, comparando as utilidades esperadas decorrentes de uma ou outra conduta, conforme suas probabilidades<sup>103</sup>.

Portanto, dois fatores influenciariam o processo decisório do contribuinte, que se desenvolve em um ambiente cercado de incertezas: as chances de o contribuinte ser alvo de auditorias; e o valor das penalidades a ele impostas no caso de autuação pela autoridade fiscal<sup>104</sup>.

A adoção dessa teoria sofre críticas, especialmente pela existência de outros fatores, que influenciam o comportamento dos contribuintes e são alheios à lógica puramente econômica por ela proposta<sup>105</sup>, como será visto a seguir.

Em regra, as taxas de auditoria são muito baixas e as penalidades raramente excedem o valor do tributo evadido, além de não serem aplicadas com frequência<sup>106</sup> (situação que não corresponde ao cenário brasileiro). Assim, sob essa lógica, a maioria dos contribuintes deveria descumprir suas obrigações tributárias. Apesar disso, ainda que se considerem países com baixo índice de conformidade, a evasão raramente atinge o

---

<sup>101</sup> ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 324.

<sup>102</sup> BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 177, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019.

<sup>103</sup> KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-291, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

<sup>104</sup> ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019, p. 7.

<sup>105</sup> Os próprios autores reconhecem a influência de fatores não pecuniários na decisão do contribuinte, resumindo-os na reputação como cidadão na comunidade. (Cf. ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 326, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019.)

<sup>106</sup> ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 8-9.

nível previsto por tais análises, ou seja, há um número elevado de contribuintes que pagam seus tributos independentemente de incentivos financeiros<sup>107</sup>.

Referida conclusão indica que há outros fatores que influenciam a tomada de decisões pelos contribuintes. Os indivíduos possuem limitações de autocontrole e racionalidade, bem como, sistematicamente, percebem mal as situações ou as consequências de uma ação, por exemplo, superestimando probabilidades e aderindo a promoções empolgantes, mas negativas sob o ponto de vista econômico-racional. Desta forma, as decisões por eles tomadas não podem ser analisadas apenas sob a ótica racional proposta pela teoria econômica.

Ainda, contribuintes são influenciados pelo contexto social e por noções coletivas, como normas sociais, reciprocidade, patriotismo, confiança, altruísmo e moralidade, conceitos que também fogem à lógica de incentivos financeiros<sup>108</sup>.

Além disso, a forma pela qual escolhas são apresentadas influencia a disposição para a tomada de decisões arriscadas pelos indivíduos. Por exemplo, em determinada pesquisa científica foram apresentadas duas opções aos participantes: (i) 50% de chances de ganhar 1.000 unidades monetárias; e (ii) 100% de chances de ganhar 500. Apenas 16% dos participantes manifestaram preferência pela primeira opção. Por sua vez, em outra pesquisa, 69% dos participantes optaram por 50% de chances de perder 1.000 sobre 100% de chances de perder 500<sup>109</sup>.

Desse modo, a aversão a perdas financeiras supera, em regra, o prazer decorrente de ganhos financeiros<sup>110</sup>. As pesquisas demonstram que os indivíduos apresentam aversão a risco diante de perspectivas positivas e propensão a risco na presença de perspectivas negativas, o que também contraria o modelo da economia do crime.

Em suma, observa-se que os indivíduos nem sempre são racionais, individualistas, autocontrolados e orientados por resultados, como indica o modelo da economia do crime, razão pela qual seu comportamento não pode ser estudado apenas sob esse viés.

---

<sup>107</sup> ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 9.

<sup>108</sup> Ibidem, p. 11-12.

<sup>109</sup> KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 273, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

<sup>110</sup> Ibidem, p. 268-274.

### 2.3.2.2 O modelo *Slippery Slope*

Em 2008, psicólogos da Universidade de Viena propuseram um modelo complementar aos anteriores, chamado de *Slippery Slope*<sup>111</sup>. Este modelo distingue conformidade tributária voluntária e forçada, que são previstas com base em dois parâmetros da relação entre as autoridades tributárias e os contribuintes: confiança e poder<sup>112</sup>. Nesse sentido, o grau de poder ou coação atribuído pelos contribuintes às autoridades informa o nível de conformidade forçada, enquanto o grau de confiança informa o nível de conformidade voluntária<sup>113</sup>.

Esse modelo foi testado em uma pesquisa empírica realizada através de questionários *on-line* respondidos por contribuintes da Áustria, Reino Unido e República Tcheca, testando quatro variáveis: confiança percebida nas autoridades, poder percebido das autoridades conformidade voluntária e conformidade forçada.

Os resultados confirmaram, de um lado, que a conformidade voluntária depende primariamente da confiança e que está positivamente relacionada com idade e educação; e, de outro, que a conformidade forçada depende do poder atribuído às autoridades tributárias e que está negativamente relacionada com confiança e com educação<sup>114</sup>.

Apesar dos experimentos empíricos confirmarem a utilidade do modelo, questiona-se a possibilidade de incluir nele uma dimensão adicional de ação por parte das autoridades, correspondente ao paradigma do serviço, que será tratado mais adiante<sup>115</sup>.

---

<sup>111</sup> O termo *slippery slope* refere-se a um tipo de argumento lógico. Parte-se de uma proposição que, encadeada a outras, chega em uma conclusão ou resultado indesejado ou negativo. Esse tipo de argumento é considerado falacioso por alguns. Em português, costuma ser traduzido como falácia da bola de neve.

<sup>112</sup> MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/226309777\\_Voluntary\\_versus\\_enforced\\_tax\\_compliance\\_Empirical\\_evidence\\_for\\_the\\_slippery\\_slope\\_framework](https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework). Acesso em: 14 jan. 2019.

<sup>113</sup> ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

<sup>114</sup> MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/226309777\\_Voluntary\\_versus\\_enforced\\_tax\\_compliance\\_Empirical\\_evidence\\_for\\_the\\_slippery\\_slope\\_framework](https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework). Acesso em: 14 jan. 2019.

<sup>115</sup> ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

### 2.3.3 Teorias sobre a motivação dos contribuintes

Diversos autores, tais como Feld e Frey (2002), defendem que a conformidade tributária não é resultado apenas das variáveis do modelo da economia do crime. Como visto, há outros fatores não econômicos que explicam a motivação dos contribuintes quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, como explicações de cunho psicológico, social e moral. Parte desses fatores será explorada nos tópicos seguintes.

#### 2.3.3.1 *Posturas motivacionais dos contribuintes*

As ações humanas nem sempre são premeditadas. No campo tributário, a legislação é ambígua, complexa e sofre mudanças constantes, podendo ser infringida de forma intencional ou não. Há duas dimensões de análise da reação dos contribuintes: uma de viés comportamental, referente ao cumprimento de obrigações tributárias, e outra relacionada à avaliação que indivíduos e grupos fazem das autoridades fiscais e dos sistemas tributários<sup>116</sup>.

Indivíduos e grupos articulam crenças, tentam racionalizar sentimentos e usam valores e ideologias para justificar como se posicionam em relação a autoridades. Essas atitudes em relação ao fisco e ao sistema tributário são chamadas posturas motivacionais e podem refletir tanto orientações positivas como negativas dos contribuintes<sup>117</sup>.

Como orientações positivas, destacam-se sentimentos de obrigação moral em agir de acordo com o interesse coletivo e a aceitação da autoridade fiscal como detentora de legitimidade. No tocante a orientações negativas, os contribuintes podem desenvolver reações de vigilância e limitação do poder do fisco, caso não acreditem que as autoridades ajam de forma cooperativa e em benefício da sociedade, bem como desengajamento em relação à administração tributária e, ainda, podem buscar moldar a lei para atender a seus interesses particulares<sup>118</sup>.

É importante destacar que tais posturas podem coexistir nos indivíduos e não encontram relação direta com o cumprimento, ou não, das obrigações tributárias, como

---

<sup>116</sup> BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009, p. 17.

<sup>117</sup> Ibidem, p. 18. As posturas motivacionais citadas pela autora são: *commitment*, *capitulation*, *resistance*, *disengagement* e *game playing*.

<sup>118</sup> Ibidem, p. 18-19.

demonstram estudos empíricos<sup>119</sup>. Portanto, os fiscos devem trabalhar em duas frentes: reconhecer e lidar com ilicitudes e, ao mesmo tempo, estimular posturas motivacionais cooperativas nos contribuintes.

### 2.3.3.2 *Moral tributária*

Moral tributária representa a motivação intrínseca de pagar tributos, isto é, a vontade dos indivíduos de pagar tributos (TORGLER, 2003). Ao contrário da evasão fiscal, a moral fiscal não mede comportamentos individuais, mas, sim, atitudes. Ela reflete a obrigação moral de pagar tributos, a crença de que pagando-os o indivíduo está contribuindo para a sociedade, e pode também refletir o remorso moral ou a culpa por fraudar o sistema tributário.

Essa moral fiscal, por sua vez, depende não só da educação do contribuinte, mas também da interação dele com as autoridades tributárias, do sistema legal e do ambiente constitucional. Estudos empíricos realizados na Suíça demonstraram a existência de um contrato psicológico implícito na relação entre fisco e contribuintes, baseado em uma relação de confiança<sup>120</sup>, especialmente nos cantões com maior direito de participação direta.

Esses estudos concluíram que fatores institucionais como a democracia direta e a autonomia local aumentam a motivação intrínseca dos contribuintes para pagar tributos, pois esses instrumentos lhes possibilitam influenciar na destinação da receita arrecadada pelo fisco.

Além disso, existem pelo menos dois equilíbrios sociais estáveis quanto à moral fiscal: um no qual os cidadãos têm moral fiscal alta e estão preparados para pagar seus tributos, no qual a legislação tributária deposita confiança nos contribuintes e os custos da administração tributária são baixos; e outro equilíbrio no qual os cidadãos têm moral fiscal baixa, exploram as brechas da lei e trapaceiam sempre que podem, no qual a

---

<sup>119</sup> BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009, p. 24.

<sup>120</sup> FELD, Lars P; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, jul. 2002. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s101010100032>. Acesso em: 12 jul. 2020.



legislação tributária desconfia dos contribuintes e a administração tributária é grande e custosa<sup>121</sup>.

A Suíça é um exemplo do primeiro tipo de sistema tributário, onde predomina a confiança, e a moral fiscal é alta e a evasão tributária é baixa. Alemanha, França e Itália são citadas como exemplos do segundo tipo de sistema tributário, em que a moral fiscal é baixa e a evasão tributária é relativamente mais alta<sup>122</sup>.

Ademais, há uma correlação entre a moral fiscal e a confiança no Estado, no Poder Judiciário e no sistema legal. A percepção das pessoas sobre como são tratadas pelas instituições afetam sua predisposição em cooperar com essas. Cidadãos que consideram as leis e as autoridades justas e respeitadas tendem mais à conformidade do que aqueles com percepções negativas sobre o Estado<sup>123</sup>.

Esse ponto se apresenta relevante no contexto brasileiro. São poucas as iniciativas adotadas pelo fisco de conscientização do contribuinte sobre o conteúdo de sua cidadania fiscal. Aliado a isso, o perfil da autoridade tributária ainda é orientado, em sua maioria, pela fiscalização e punição (ROCHA, 2018). Nesse contexto, devem ser pensadas medidas para criar um ambiente de confiança entre fisco e contribuinte que estimule a percepção plena dos contribuintes sobre sua moral fiscal.

Desta forma, a participação dos contribuintes e sua interação com o fisco e demais instituições constituem fatores relevantes para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

### 2.3.3.3 Norma de reciprocidade

No campo do comportamento individual em cenários de ação coletiva, a teoria tradicional, conhecida como “lógica da ação coletiva”, foi formulada por Mancur Olson em 1965. Segundo essa teoria, o indivíduo é inerentemente egoísta, com quem a sociedade não pode contar para contribuir voluntariamente para o bem comum e que, se tiver oportunidade, será um *free rider* em relação às contribuições dos demais membros do grupo. Nessa linha, para forçar o indivíduo a contribuir com a sociedade, seria

---

<sup>121</sup> FREY, Bruno S. A constitution for knaves crowds out civic virtues. **The Economic Journal**, v. 107, n. 443, p. 1043-1053, jul. 1997. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2957848?seq=1>. Acesso em: 12 jul. 2020.

<sup>122</sup> Ibidem, p. 1051.

<sup>123</sup> Ibidem, p. 1051-1052.

necessário lançar mão de subornos e ameaças através de um aparato regulatório custoso<sup>124</sup>.

Há um paralelo conceitual e temporal entre a teoria da “lógica da ação coletiva” e o modelo da economia do crime, já que ambos retratam o contribuinte como individualista, que se pauta apenas por seu proveito econômico.

Kahan, entretanto, defende que a referida teoria é falsa e que a postura dos indivíduos é estabelecida de forma recíproca, com nuances emocionais.

Assim, quando percebem cooperação nos demais pares, os indivíduos são movidos por honra, altruísmo e estão dispostos a contribuir para o bem comum. Ao contrário, quando percebem que os outros estão se esquivando ou se aproveitando deles, os indivíduos são movidos por ressentimento e orgulho e tendem a retaliar, retendo sua cooperação, mesmo se isso implicar desvantagem material significativa<sup>125</sup>.

Portanto, os indivíduos se comportariam como “reciprocadores” morais e emocionais, que querem se perceber e serem percebidos pelos demais como justos, mas que detestam sentir que os outros estão se aproveitando deles<sup>126</sup>.

Além disso, como os indivíduos são “reciprocadores”, suas decisões alimentam e reforçam os demais, gerando espirais. Assim, na espiral positiva, se os indivíduos acreditam que os demais pagam seus tributos, eles estarão mais inclinados, por culpa, vergonha ou orgulho, a pagar seus tributos também e, com isso, reforçarão a percepção de que as pessoas em geral tendem a pagar seus tributos<sup>127</sup>. Da mesma maneira, se os indivíduos tiverem a impressão de que os outros sonegam seus tributos, gera-se a espiral negativa.

Nessa linha, alguns incentivos materiais da administração tributária podem ser autodestrutivos, devido às pistas sociais. Quando, por exemplo, o Estado faz propaganda de que as penalidades por sonegação fiscal serão aumentadas, isso leva os indivíduos a inferirem que mais contribuintes estão escolhendo sonegar<sup>128</sup>, o que pode gerar a espiral negativa mencionada no parágrafo anterior.

Por outro lado, a administração tributária pode usar a norma da reciprocidade a seu favor para reforçar a confiança entre os contribuintes. Uma maneira de fazer isso é

---

<sup>124</sup> KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law. **John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers**, n. 281, 2002, p. 34. Disponível em: [http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp\\_papers/281](http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281). Acesso em: 14 jan. 2019.

<sup>125</sup> Ibidem, p. 1.

<sup>126</sup> Ibidem, p. 12.

<sup>127</sup> Ibidem, p. 13.

<sup>128</sup> Ibidem, p. 14.

simplesmente informar os cidadãos de que a grande maioria das pessoas paga seus tributos e que os sonegadores são exceção. Além disso, se os contribuintes compreendem que as penalidades existem para os sonegadores, isso não dissipará a confiança; pelo contrário, assegurará à maioria que eles não estão sendo explorados quando escolhem pagar seus tributos<sup>129</sup>.

Ademais, é recomendável à administração tributária que, ao informar sobre penalidades, sempre justaponha informações que reforcem a confiança, além de garantir a divulgação de que a grande maioria das pessoas paga seus tributos voluntariamente no mesmo nível de atenção e exposição em relação à má notícia de que uma pequena minoria sonega.

#### *2.3.3.4 Reputação fiscal*

Assim como os indivíduos, recentemente as empresas têm sido consideradas parte da sociedade e seu comportamento tem sido avaliado em termos morais. Por um lado, isso criou para as empresas a oportunidade de usar a responsabilidade social como uma ferramenta para melhorar sua reputação. Por outro lado, as expôs ao risco de perder sua reputação caso a sociedade julgue que não agem conforme as normas sociais.

A perda de reputação pode gerar danos às marcas e, portanto, ao valor financeiro das empresas. Além disso, pode motivar boicotes dos consumidores, o que afeta as vendas e o lucro das empresas. Por isso, manter uma boa reputação traz valor e é importante para elas.

A responsabilidade social envolve, entre outras coisas, o pagamento de tributos, porque são contribuições para a sociedade. Daí que o desejo de manter uma boa reputação perante a sociedade vem se tornando mais uma motivação para as empresas pagarem tributos.

Gribnau e Jallai trazem essa discussão para o campo do planejamento tributário agressivo. Os autores fazem uma provocação interessante, baseada na percepção de que atuar dentro dos limites da lei não seria mais suficiente para caracterizar um comportamento tributário como moralmente responsável. Para eles, a reflexão sobre planejamento tributário não deve se dar no plano da legalidade, mas sim no da moralidade e, por isso, exigiria reflexão ética por parte das empresas. Eles complementam sugerindo

---

<sup>129</sup> Ibidem, p. 15.

que boas práticas de governança tributária podem contribuir para promover essa mentalidade moral<sup>130</sup>.

Algumas administrações tributárias, atentas a esse movimento, têm tentado dissuadir empresas, especialmente multinacionais, de adotar planejamentos tributários agressivos através de iniciativas que ficaram conhecidas pela expressão em inglês *namings and shaming*<sup>131</sup>. Essas iniciativas consistem em tornar públicos os nomes dos grandes devedores de tributos e das empresas que têm baixa arrecadação como consequência de adotarem planejamentos tributários agressivos. Espera-se que a divulgação dessas informações gere indignação na sociedade que, então, pressionaria as empresas a mudar de comportamento, para aumentar sua arrecadação.

Uma das experiências desse tipo que ficou mais conhecida foi a da administração tributária do Reino Unido em relação à rede multinacional de cafeterias Starbucks<sup>132</sup>. Outros alvos foram as gigantes de tecnologia Google e Amazon.

No Brasil, a Portaria PGFN n. 721/2012 regulamentou a Lista de Devedores, disponível gratuitamente na internet para consulta<sup>133</sup> de qualquer interessado. Para Rubinstein e Vettori, apesar de ostensivamente a Lista de Devedores ser um instrumento para consolidar dados sobre grandes dívidas e facilitar a cobrança, ela pode ser vista como um meio de inibir a delinquência tributária e a elisão fiscal por forçar os contribuintes a escolher entre liquidar suas dívidas tributárias ou arriscar ter sua reputação prejudicada. Portanto, a Lista de Devedores da PGFN poderia ser interpretada como uma iniciativa brasileira de *namings e shaming*. No entanto, como os próprios autores reconhecem, não há dados disponíveis quanto ao impacto dessa estratégia sobre a arrecadação tributária dos contribuintes listados<sup>134</sup>.

---

<sup>130</sup> GRIBNAU, Hans J.L.M.; e JALLAI, Ave-Geidi. **Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency**. In: Nordic Tax Journal, vol. 1, 2017, p. 70–88. Disponível em: <https://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2017.1.issue-1/ntaxj-2017-0005/ntaxj-2017-0005.xml>. Acesso em: 21 mai. 2018.

<sup>131</sup> A expressão em inglês *namings and shaming* significa, em português, nomear e envergonhar.

<sup>132</sup> Para mais detalhes, consultar: BBC NEWS. **Starbucks “paid just £8.6m UK tax in 14 years”**. 16 out. 2012. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-19967397>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>133</sup> Disponível em: <https://listadevedores.pgfn.gov.br>. Acesso em: 21 set. 2020.

<sup>134</sup> RUBINSTEIN, Flavio; e VETTORI, Gustavo. Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning. In: Derivatives & Financial Instruments, vol. 18, n. 1, 2016, 19p.

## 2.3.4 Aplicações para as Administrações Tributárias

### 2.3.4.1 *Paradigmas da coação, serviço e confiança*

Em 2011, James Alm e Benno Torgler demonstraram que a aplicação do modelo racional-teórico tradicional da utilidade esperada (“policia-e-ladrão” ou “economia do crime”) – segundo o qual a conformidade tributária é função apenas da renda, da alíquota tributária, da probabilidade de fiscalização e da penalidade tributária – mostra que o nível de conformidade esperado seria muito menor do que o observado na realidade ou a aversão ao risco dos contribuintes seria significativamente mais alto que o normal.

Portanto, para os autores, esse modelo teórico não é suficiente para explicar o motivo pelo qual os contribuintes pagam seus tributos. Eles propõem a extensão desse modelo através da economia comportamental, da ética, das normas sociais e da teoria da prospecção para alcançar resultados mais próximos à realidade.

Nesse sentido, existem diferentes comportamentos individuais que pedem diferentes estratégias de conformidade tributária. Daí surgem os três paradigmas de atuação das administrações tributárias: coação (tradicional); serviço (amigável); e confiança (ética)<sup>135</sup>.

### 2.3.4.2 *Nudge*

Além do paradigma tradicional da coação e dos novos paradigmas do serviço e da confiança, na última década, os *nudges* são considerados outro fator motivador do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Os *nudges* foram propostos em 2008 por Richard Thaler e Cass Sunstein e consistem em abordagens destinadas a conduzir as pessoas a uma determinada direção, mantendo, contudo, sua liberdade decisória<sup>136</sup>. Seu principal objetivo é tornar a vida mais simples, segura e fácil, sem interferir na vida das pessoas a ponto de coagi-las a seguir um caminho desejado pelo Estado.

---

<sup>135</sup> ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

<sup>136</sup> THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and Happiness**. Yale: New Haven & London, Yale University Press, 2008, p. 1

Dentre os tipos de *nudges* mais importantes, alguns estão relacionados a aspectos já abordados no presente estudo, como simplificação tributária e o uso de normas sociais. Aqui rememora-se o exemplo disposto no item anterior acerca da potencial influência na forma de enviar mensagens aos contribuintes.

Referida estratégia conta com pontos positivos, como o baixo custo e um relevante índice de efetividade e celeridade<sup>137</sup>. Essas características levam os fiscos a voltarem sua atenção ao uso de *nudges*. Exemplos disso são a criação do *Behavioral Insights Team (Nudge Unit)* no Reino Unido e do *White House Social and Behavioral Sciences Team*, nos EUA.

A Sociedade de Psicologia do Reino Unido<sup>138</sup>, através de seu grupo consultivo de mudança de comportamento, produziu uma análise sobre conformidade tributária e destacou a experiência do time de mudança de comportamento da administração tributária do Reino Unido, que adotou muitas das iniciativas de *nudging* propostas por Thaler e Sunstein (2008).

O relatório demonstrou que a equipe tem realizado uma série de ensaios controlados randomizados, dentre os quais um que testou a influência de normas sociais no pagamento da dívida fiscal através de quatro tipos de cartas<sup>139</sup> enviadas a 140 mil contribuintes. O relatório alerta que o apelo a normas sociais em cartas enviadas aos contribuintes pode aumentar a conformidade voluntária no curto prazo, embora a efetividade dessas intervenções possa diminuir ao longo do tempo.

A conclusão da Sociedade de Psicologia do Reino Unido é de que o fator mais importante a longo prazo consiste em manter a moral tributária positiva, a confiança e a legitimidade das autoridades tributárias e do Estado como um todo. Portanto, as

---

<sup>137</sup> THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and Happiness**. Yale: New Haven & London, Yale University Press, 2008, p. 3.

<sup>138</sup> Para mais detalhes sobre a Sociedade de Psicologia do Reino Unido, consultar: <https://www.bps.org.uk/about-us>. Acesso em: 16 set. 2019

<sup>139</sup> O primeiro modelo de carta foi enviado ao grupo de controle do experimento e não mencionava normas sociais. Os três outros modelos de carta continham a declaração de que “9 em cada 10 pessoas pagam seus impostos em dia”. Um afirmava que isso era verdade para o contexto da Grã-Bretanha como um todo, outro para o código postal dos contribuintes e o terceiro para a cidade natal dos contribuintes. As intervenções pareceram ter sucesso: 67,5% fizeram pagamentos no grupo de controle; 72,5% para as normas sociais nacionais; 79% para as normas sociais de código postal e 83% para as normas sociais da cidade natal. Conforme THE BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY. **Behaviour Change: Tax & Compliance**. P. 3. Disponível em: [https://disciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556972/mod\\_folder/content/0/Behaviour%20change\\_%20Tax%20%20compliance.pdf?forcedownload=1](https://disciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556972/mod_folder/content/0/Behaviour%20change_%20Tax%20%20compliance.pdf?forcedownload=1). Acesso em: 04 jan. 2019.

iniciativas de *nudging* devem fazer parte desse esforço, sem ir de encontro a esses objetivos de longo prazo<sup>140</sup>.

## 2.4 A relação entre fisco e contribuinte: paradigmas e estratégias de conformidade<sup>141</sup>

### 2.4.1 Tradicional relação entre fisco e contribuinte e a evolução do paradigma

Historicamente, a relação entre o fisco e os contribuintes no Brasil se mostra conflituosa, pautada em paradigmas repressivos que apostam no medo da punição, fator diretamente relacionado com o alto risco de detecção<sup>142</sup>. Nesse sentido, para maior efetividade na arrecadação, a administração tributária brasileira se pautou tradicionalmente no modelo padrão de conformidade, confiando sua efetividade no poder do Estado de impor a observância das normas com base em aplicações de penalidades e meios de coerção (*enforcement compliance* ou “conformidade forçada”)<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> Ibidem, p. 4.

<sup>141</sup> Este item 2.4 foi uma construção coletiva com ajustes e atualizações pontuais da autora.

<sup>142</sup> CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. **Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 2, 2017, p. 232.

<sup>143</sup> O Estado utiliza uma série de meios de coerção, que abrange (i) a certidão de regularidade fiscal; (ii) as punições pecuniárias (multas ordinárias, qualificadas e agravadas) e (iii) administrativas (por exemplo, a inaptidão da inscrição cadastral). O Fisco se vale, ainda, cada vez mais frequentemente, da responsabilização tributária dos sócios e administradores, além da representação para imputação de responsabilidade criminal (crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90; representação fiscal para fins penais, prevista no art. 44, § 1º e art. 83 da Lei 9.430/96; e crimes contra a Previdência Social, aqueles previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal). Além disso, nos últimos anos foram diversos os aprimoramentos na gestão, controle, coerção e cobrança da dívida tributária, dentre eles, apenas no âmbito Federal, pode-se destacar: (i) Lei 9.429/97, que autoriza o protesto extrajudicial da dívida ativa da União; (ii) Lei 10.522/02 que cria o CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não quitados do setor público Federal; (iii) IN 264/02, que regulamentou os procedimentos para o arrolamento de bens e propositura de ação cautelar fiscal; (iv) EC 42/03, integração entre fiscos; (v) Lei complementar 118/05, que alterou o CNT para prever a possibilidade de penhora *on-line* de ativos financeiros na hipótese de não pagamento ou apresentação de garantia e alargou o conceito de alienação fraudulenta presumida; (vi) Lei 11.488/07, que alterou a Lei 9.430/95 para majorar e instituir novas multas pelo não recolhimento de tributos; (vii) Lei 11.941/09, que em seu artigo 58 dispôs sobre a possibilidade de utilização de bancos públicos para a cobrança da dívida ativa; (viii) Portaria 721/12, que introduziu a lista de devedores da PGFN; (ix) Portaria PGFN 948/2017, que regulamenta o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade; (x) Portaria PGFN 396/2016, que institui o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, que visa o acompanhamento patrimonial, procedimentos de Protesto, acompanhamento de parcelamentos e garantias; (xi) Portaria Conjunta 1.525/2016, que criou o Grupo de Atuação Especial no Combate à Fraude à Cobrança Administrativa e à Execução Fiscal, no âmbito da RFB e PGFN; (xii) Portaria RFB 1.750/18, que regulamentou a prática de representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária; (xiii) Lei 13.259/16, que passou a prever a possibilidade de dação em pagamento em imóveis para a extinção de créditos tributários com a União; (xiv) Lei 13.043/14, que modificou da LEF para prever a possibilidade de apresentação de apólice de seguro como garantia ao crédito fiscal. Além disso, a digitalização de processos e procedimentos são outros exemplos do maior grau de controle adotado

Muito embora a conformidade forçada continue tendo seu espaço na identificação e repressão daqueles contribuintes que deixam de cumprir suas obrigações, nem todos os problemas das administrações tributárias podem ser resolvidos dessa forma. Estudiosos apontam que há espaço e ganhos quando o fisco se afasta do paradigma do crime para, então, enxergar o contribuinte como seu cliente<sup>144</sup>, entendendo-o além da perspectiva puramente econômica e sob uma diversidade de ações focadas na motivação da conformidade tributária<sup>145</sup>. Esse é o chamado paradigma do serviço<sup>146</sup>.

O estreitamento do relacionamento entre o fisco e contribuintes é um dos objetivos declarados da OCDE<sup>147</sup>, que, a fim de restaurar a confiança dos contribuintes com o fisco, já publicou diversos relatórios e recomendações abordando o tema.

Nesse contexto de OCDE, surgiram, em posição de destaque, os programas de *co-operative compliance* (conformidade cooperativa), desenvolvidos com o objetivo de fomentar uma relação de confiança entre a Administração Tributária e seus administrados. Tais programas são baseados em uma estratégia moderna de conformidade, firmada na transparência e na cooperação das partes. Além disso, considera que, em princípio, há uma disposição dos contribuintes para atendimento às obrigações fiscais e tributárias.

Para a alavancagem da conformidade fiscal pretendida, parecem necessários, entre outros, 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

---

pelas autoridades fiscais, bem como o acompanhamento de teses de maior relevância e impacto no orçamento, como divulgado anualmente no relatório “PGFN em números”, também foram importantes medidas para a cobrança dos créditos fiscais. Cf. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números: Dados de 2017. Edição de 2018.** Disponível em: [https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf). Acesso em: 21/08/2020.

<sup>144</sup> O artigo “Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior”, de James Alm et al (2012), enfatiza essa mudança de compreensão ao comentar que os governos e as autoridades deixam de ser enxergados como órgãos superiores passando a serem vistos como servidores dos cidadãos, agentes do bem-estar da comunidade. Cf. ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

<sup>145</sup> Acrescente-se a essa nova visão uma outra realidade: o crescimento de uma “consciência fiscal”, denominada pela literatura como *tax morale* apresentada na subseção 2.3.3.2.

<sup>146</sup> BIRD, Richard. Smart tax administration. **Economic Premise**, Washington, DC, n. 36, p. 4, 2010.

<sup>147</sup> Objetivos institucionais da OCDE: Disponível em: <https://www.OCDE.org/about/>. Acesso em: 29 jan. 2019.



utilização de anistias e parcelamentos<sup>148</sup>, adequada calibragem na aplicação das sanções e dos recursos públicos

Alguns desses temas serão explorados a seguir, no limite do escopo provocativo desta seção introdutória. Já a conformidade cooperativa da OCDE será explorada com mais detalhes na seção 2.5.

#### 2.4.2 Transparência e acesso à informação

Parece possível concluir que a mudança do paradigma de relacionamento entre fisco e contribuinte está evoluindo, de um ambiente essencialmente conflituoso para uma via de mão dupla, baseada na cooperação, mas também que o sucesso desse novo modelo dependerá da qualidade da informação fornecida por todos os envolvidos nesse novo desenho.

Seguindo adiante, são múltiplos os tratados e acordos, nacionais e internacionais, que preveem assistência mútua, evitar a bitributação, tornar efetiva a troca de informações fiscais, bem como evitar a erosão de base tributável. Nessa toada, deve-se considerar a revolução digital, que vem transformando quase todos os aspectos da relação entre fisco e contribuintes, principalmente na coleta e uso de dados e a maneira pela qual as administrações fiscais monitoram a conformidade fiscal.

No cenário brasileiro, a base empírica da relação de confiança e cooperação com interação contínua entre a administração pública e os contribuintes será a garantia da precisão das declarações apresentadas ao fisco, de maneira transparente. Tais declarações não poderão se limitar às informações exigidas por lei, alcançando-se todas as informações que um órgão do fisco necessitar para realizar uma avaliação de risco

---

<sup>148</sup> No contexto da conformidade cooperativa também aparece como reflexão essencial a utilização de parcelamentos e anistias com maior racionalidade. Isso porque a reiterada abertura de programas de refinanciamento de dívidas (federais, estaduais e municipais: Refis, PERT, PRT, PEP, PPI etc.), com alta relação custo-benefício e descontos de até 90% (noventa por cento) em algumas rubricas, reduz a credibilidade do fisco, abala a confiança daquele contribuinte que busca se manter em dia com suas obrigações fiscais e incentiva a prática de planejamentos tributários ainda que a operação seja alvo de autuação fiscal. Essa é a conclusão que Amaury José Rezende (2015) chega em sua dissertação de livre docência intitulada “Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas”. Cf. REZENDE, Amaury José. **Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas**. Tese (Livre-Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, São Paulo, 2015.

realmente direcionada (a classificação dos contribuintes será um item explorado adiante)<sup>149</sup>.

Por essa razão, aliás, parece necessário criar instrumentos que permitam ao contribuinte ter amplo conhecimento do entendimento adotado pela administração tributária sobre determinado tema, formalizado por quaisquer normas complementares segundo dispõe o art. 100, CTN<sup>150</sup>. Tal norma visa, portanto, concretizar a legislação tributária e tornar pública a interpretação construída pela administração, bem como promover a sistematização e publicação de suas decisões e orientações.

Sobre a vinculação do poder público às suas decisões/orientações, bem como a necessária transparência dos atos normativos para garantir a segurança jurídica, Rubinstein dispõe que embora o fornecimento de informações ao contribuinte não pressuponha a obrigação de manutenção da legislação tributária indefinidamente, “[...] tais informações podem gerar expectativas individuais, fundadas no princípio da boa-fé, que vinculam o poder público à orientação que tenha provocado comportamentos por parte dos contribuintes”<sup>151</sup>. E ainda, se a administração tributária tem o dever de informar ao contribuinte todos os atos de forma transparente e tempestiva, tem também a obrigação de ser coerente com essas informações, além do que a oscilação de orientações representa risco à observância do princípio da boa-fé objetiva.

Evolução nesse sentido que merece destaque é o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros (ICAT)<sup>152</sup>, elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)<sup>153</sup> da Escola de Direito de São Paulo da Fundação

<sup>149</sup> Acompanhando essa tendência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, expediu a Interpretação Técnica “ICPC 22”, correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 23, que foca na “Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro”. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/ICPC-22-IFRIC-23-aud.docx>. Acesso em: 27 jan. 2019.

<sup>150</sup> “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

<sup>151</sup> RUBINSTEIN, Flavio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária, v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 179-180

<sup>152</sup> Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/node/43709>. Acesso em: 29 jan. 2019.

<sup>153</sup> Outro trabalho interessante e digno de nota, também liderado pelo NEF, foi o livro “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, o qual, agrupando decisões de acordo com o tema envolvido, reproduziu o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), firmado até 2015 (Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Relatório Analítico de Jurisprudência até 2015**. São Paulo: FGV Direito SP: Max Limonad, 2016.).

Getulio Vargas (FGV Direito SP), que, a partir de critérios objetivos, afere e divulga o índice de transparência das instâncias administrativas de julgamento de processos administrativos tributários dos estados e do Distrito Federal.

Tanto essas publicações, como a criação de ambientes de consulta, tais como o Dados Abertos<sup>154</sup>, contribuem para a observância da transparência fiscal. No entanto, a ideia de verdadeira transparência carece de uma maior abertura de dados e informações, que compreende quanto e como cada contribuinte efetivamente recolhe de tributo, bem como quanto e como o Estado o utiliza<sup>155</sup>. Nessa última perspectiva, compreende, dentre outros, o acesso irrestrito dos contribuintes às autuações lavradas pelos órgãos fazendários; a divulgação de benefícios fiscais concedidos de forma global ou individualizada; e a abertura, de forma didática, da carga tributária dos produtos.

Nesse sentido, é possível concluir que a verdadeira transparência legitima o cidadão como fiscal, incute a cultura da vigilância compartilhada e do cumprimento das obrigações fiscais, cria estímulos para a investigação da regularidade fiscal e propõe um novo paradigma de responsabilidade fiscal<sup>156</sup> e premiação, distanciando-se daquele que apenas focava na punição<sup>157</sup>.

Embora seja possível verificar avanços, parece haver ainda um longo caminho para que, de forma autêntica e voluntária, contribuintes e Estado tenham a real percepção de seus papéis dentro do sistema tributário.

#### 2.4.3 Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária

---

<sup>154</sup> Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em: 2 fev. 2019.

<sup>155</sup> “Com o objetivo de aumentar a transparência das informações relativas aos gastos públicos tanto da União quanto dos Estados e dos Municípios, bem como tornar públicos os dados sobre a distribuição da renda e da riqueza no Brasil, o ministro da Fazenda editou as portarias números **161** e **165**, publicadas no Diário Oficial em 2016. O Ministro da Fazenda também determinou a divulgação anual do Resultado Fiscal Estrutural na portaria nº **170**. Da mesma forma que os demais relatórios, trata-se de um instrumento que tem como objetivo contribuir para o aumento da transparência da política fiscal. O indicador representa a poupança gerada pelo esforço discricionário e recorrente do setor público, que contribui para a solvência de longo prazo do Estado brasileiro”. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal>. Acesso em: 29 jan. 2019.

<sup>156</sup> A exposição e o constrangimento do não pagador de impostos também são recursos para aumento do *compliance* fiscal.

<sup>157</sup> É o que se verifica no projeto da Nota Fiscal Paulista (<https://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/>), programa já difundido para vários outros Estados do país, que devolve aos consumidores até 20% (vinte por cento) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) efetivamente recolhido e, a partir da inclusão do Cadastro de Pessoa Física (CPF) do cidadão, permite: ampliação da fiscalização, verificação quanto ao *compliance* fiscal dos estabelecimentos, ciência quanto ao valor arrecadado (ou não) por cada comerciante (na medida em que o crédito devolvido ao consumidor é um percentual do que recolhe o vendedor). Além disso, como estímulo à adesão ao programa, realiza sorteios mensais de valores em espécie.

A ideia de transparência resvala em outra tendência que se entende como campo fértil para exploração na linha da conformidade cooperativa: a simplificação. Sob uma nova perspectiva de como a administração tributária pode influir no aumento da conformidade tributária voluntária, a simplificação compreende tanto questões instrumentais (obrigações acessórias) quanto questões legais no que tange à própria obrigação principal<sup>158</sup>.

Legislações complexas<sup>159</sup>, além da multiplicidade de declarações (aplicáveis aos contribuintes ou responsáveis tributários), criam um campo propício para a evasão e elisão fiscais, tornando mais desafiadoras a ação fiscalizatória e o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Portanto, reduzir a complexidade busca viabilizar uma gestão tributária mais eficiente, delegada de maneira planejada aos contribuintes que, justamente por assumirem esse ônus, devem ter o cumprimento de seus deveres facilitados pela administração tributária. A OCDE tem feito esse alerta há algum tempo<sup>160</sup>.

Há diversos estudos no sentido de avaliar não apenas a carga tributária, mas também o custo de conformidade, isto é, as despesas relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias (pessoal, TI, etc.). Esses estudos levam em conta a quantidade de tributos e o tempo necessário para preparar, arquivar e efetivamente recolher, sendo relevante os apontamentos da publicação *Doing Business*, já indicados anteriormente.

Apesar de a realidade brasileira atual ainda focar na conformidade forçada, é possível verificar as primeiras iniciativas da administração pública relacionadas a conformidade voluntária. Nesse sentido: i) a RFB, no final do ano de 2018, divulgou o

---

<sup>158</sup> Especialmente quando o objeto de estudo for o sistema tributário brasileiro que, diante de sua complexidade e alta burocracia, não facilita a interpretação dos cidadãos para cumprimento de suas obrigações. A “Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira”, realizada, em 2010, pela Escola de Administração Fazendária, constatou que mais de 22% (vinte e dois por cento) da população brasileira não conhece os impostos que paga e mais de 42% (quarenta e dois por cento) estaria disposta a um aumento na carga tributária em troca de mais serviços públicos em seu favor. Cf. BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal**. 2010. Disponível em: <https://www.enap.gov.br/index.php/pt/>. Acesso em: 30 mar. 2019

<sup>159</sup> Explorando esse volume de normas, curioso o artigo de Eduardo Salusse, publicado no jornal Valor Econômico, ao final de 2018 (30/12/2018). Em seu título, o artigo já explora a quantidade de produção legislativa: “300 Normas Federais para o Fim do Ano”. SALUSSE, Eduardo. 300 Normas Federais para o Fim do Ano. **Valor Econômico**, 30 dez. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6043019/300-normas-federais-para-o-fim-de-ano>. Acesso em: 16 jul. 2020.

<sup>160</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. OCDE: Paris, 2010a e ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure**. OCDE: Paris, 2011a.

balanço de suas ações de simplificação<sup>161</sup>, destacando diversos avanços no sentido de simplificação, agilização e digitalização de procedimentos, além de melhorias no atendimento aos contribuintes; ii) no âmbito estadual, especificamente no Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), surgiu um grupo de trabalho apoiado pelos estados de Alagoas, São Paulo, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Bahia e Minas Gerais, igualmente com o objetivo de descomplicar os procedimentos que uma empresa deve seguir para cumprir com suas obrigações tributárias<sup>162</sup>; e (iii) foram apresentados diversos projetos de reforma tributária que preveem um sistema mais simples, neutro e transparente<sup>163</sup>.

Como visto, são muitos os desafios da contemporaneidade para a simplificação, mas já é nítida a preocupação sobre o tema em diversas frentes, sendo necessária a implementação de ferramentas e institutos eficientes que permitam ao fisco promover uma nova relação com os contribuintes, focando numa postura preventiva e não mais repressiva. Essa também é a recomendação do *Forum on Tax Administration (FTA)*<sup>164</sup>.

Assim, o que parece fazer sentido como concentração da atividade fiscal, no atual cenário, é o que a OCDE designou em seu relatório *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* como sendo atividades *up stream* (mais próximas do fato gerador) e *by design* (conformidade planejada)<sup>165</sup>, que serão exploradas com mais detalhes em outros pontos deste trabalho.

#### 2.4.4 Classificação do contribuinte

A partir da análise racional do ambiente tributário e partindo-se da premissa de que deve o fisco escolher as medidas para estimular efetivamente a conformidade, o uso

---

<sup>161</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Balanço das Ações de Simplificação da RFB**: 2018. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/arquivos-e-imagens/pagina-inicial/balanco-das-aco-es-de-simplificacao-rfb-2018.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>162</sup> VIEIRA, Débora. Grupo de trabalho Grupo de trabalho debate simplificação das obrigações tributárias no âmbito nacional. **Agência Alagoas**, 21 set. 2017. Disponível em: <http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/noticia/item/19788-grupo-de-trabalho-debate-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-no-ambito-nacional>. Acesso em: 29 jan. 2019.

<sup>163</sup> Dentre eles, as propostas do Centro de Cidadania Fiscal (CCif), Everardo Maciel, Marcos Cintra e a originalmente proposta pelo, então, Deputado Haully.

<sup>164</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Forum on Tax Administration (FTA)**. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>165</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. OCDE: Paris, 2017a, p 19.

de abordagens baseadas na avaliação de risco tem seu lugar para fins de gerenciamento dessa conformidade.

Nesse sentido, surgem diversos critérios para atribuição de notas como, por exemplo, o recolhimento em dia dos tributos, a correção dos dados contidos na escrituração das obrigações acessórias, dentre outros. Tais critérios, se analisados cumulativamente, implicam em determinada classificação fiscal que, quanto mais alta, permite benefícios aos contribuintes nela enquadrados, buscando reforçar positivamente a conformidade do seu comportamento. De igual forma, quanto pior a classificação do contribuinte, poderá ele estar sujeito a regramentos mais rígidos.

Ainda que sem deixar totalmente de lado o tradicional paradigma consequencialista, motivado por questões de vantagem financeira<sup>166</sup>, a classificação dos contribuintes conforme seus diferentes comportamentos revela-se como alternativa para separar aqueles inadimplentes que de fato pretendem sonegar.

No Brasil, é importante mencionar a iniciativa pioneira do estado de São Paulo, já seguida por outros estados, que ficou denominada como “Programa Nos Conformes” (Lei Complementar Estadual nº 1.320/18), por meio do qual a fazenda estadual paulista passou a promover a classificação de contribuintes de acordo com o grau de atendimento às obrigações tributárias<sup>167</sup>, incentivando positivamente o adimplemento por meio de tratamento mais benéfico àqueles com melhor classificação.

Verifica-se, portanto, que os benefícios inerentes aos programas de classificação fiscal dos contribuintes podem incentivar a conformidade tributária voluntária e aproximar o fisco dos contribuintes, em linha com as melhores práticas internacionais.

#### 2.4.5 Aplicação de sanções

Nesse novo cenário de transparência e cooperação, a sanção passa a servir como um aparato que confere mais eficácia social à legislação tributária, permitindo um “Estado fiscal suportável”<sup>168</sup>, com maior harmonia entre os sujeitos da obrigação tributária.

---

<sup>166</sup> Na medida em que o modelo ideal pode estar amparado em uma sistemática de pesos e medidas diversas, a depender da estratégia de administração adotada.

<sup>167</sup> Do contribuinte e de seus fornecedores.

<sup>168</sup> Expressão utilizada por Nabais (2005) como título da sua obra: “Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável”. Cf. NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

Sanções em razão de comportamentos irregulares devem ser, portanto, aplicadas com parcimônia, mesmo porque o ônus de interpretar e aplicar a legislação<sup>169</sup> passou a ser do próprio contribuinte (princípio da solidariedade entre Estado e cidadãos<sup>170</sup>), que deve ser tratado sob outra perspectiva<sup>171</sup>, dentro da nova dinâmica de colaboração com o fisco<sup>172</sup>.

Por sua vez, a lógica sancionadora parte da falsa e exclusiva premissa de que o contribuinte está predisposto ao inadimplemento, sendo a ele financeiramente mais vantajoso empregar os valores do tributo não recolhidos em investimentos financeiros ou em seu próprio negócio.

Esta premissa, contudo, ignora (i) o volume das normas sobre tributação e as divergências na interpretação da legislação tributária<sup>173</sup>; (ii) que o inadimplemento decorre, em grande parte, da elevada quantidade de obrigações acessórias a serem cumpridas<sup>174</sup>; (iii) o fato de que ao contribuinte é altamente custoso litigar<sup>175</sup>; ou (iv) o simples fato de que pode ter ocorrido mero erro de avaliação ou preenchimento, sem qualquer intuito de não pagamento de tributo.

Aqui vale mencionar o estudo preparado pelo então Secretário da RFB, Jorge Antonio Deher Rachid, intitulado “Sanções Tributárias Federais e Análise Comparativa com outros Países”, que compara o percentual de multas aplicadas no Brasil a diversos outros países<sup>176</sup>.

<sup>169</sup> Tão plural e dinâmica, especialmente se considerar a já mencionada alta complexidade do sistema tributário brasileiro.

<sup>170</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Art. 3º, inciso I. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 jul. 2020.

<sup>171</sup> Cada vez mais subjetiva e menos objetiva, de acordo com os paradigmas atuais.

<sup>172</sup> “Transferir ao contribuinte todas essas tarefas e responsabilizá-lo por cometimento de infração sem considerar o aspecto subjetivo, a sua boa-fé, a existência de culpabilidade, mesmo a título de culpa leve, não é condizente com o papel que hoje joga o contribuinte nas relações de tributação”. (MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 249.)

<sup>173</sup> Não são raras as vezes que o contribuinte não sabe que norma aplicar, sendo que até mesmo setores dentro do mesmo órgão público divergem sobre o correto entendimento sobre a matéria consultada.

<sup>174</sup> Cf. THE WORLD BANK. **Doing Business**: Medindo a regulamentação do ambiente de negócios. Disponível em: [http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB\\_tax](http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax). Acesso em: 27 jan. 2019.

<sup>175</sup> Ex.: custos como honorários, despesas de deslocamento, custas processuais, oferecimento de garantias para créditos tributários em contencioso judicial, laudos técnicos, pareceres jurídicos, perícias especializadas, advogados internos, gestão do contencioso, risco de imagem com acionistas e investidores, questões regulatórias perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e *Security Exchange Commission* (SEC), questionamentos de auditores externos independentes, impactos quanto à certificação de sua regularidade fiscal, entre outros.

<sup>176</sup> RACHID, Jorge Antonio Deher. **Sanções tributárias federais e análise comparativa com outros países**. Apresentação à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, realizada em 20 de

A avaliação detalhada dessas penalidades não será objeto deste estudo, mas é importante ressaltar que, em muitos países analisados, o modelo se aproxima àqueles de fiscalização orientadora e de incentivo à autorregularização por parte do contribuinte, inclusive com procedimentos de pré-contencioso e/ou meios alternativos de solução de disputas, o que estimula o adimplemento de forma espontânea – e não de maneira repressiva, como ocorre no Brasil.

Esse dado é relevante, pois, ao conciliar altas penalidades com um sistema tributário que incentiva e viabiliza a autorregularização e a adoção de meios alternativos na solução de disputas entre fisco e contribuinte, para fins de adimplemento e regularidade fiscal, as sanções se tornam medidas excepcionais, e não regra.

No Brasil, confirmando que as penalidades mais agressivas estão se tornando a regra, na contramão das tendências mundiais, confira-se o “Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da RFB para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário - Resultados de 2017”<sup>177</sup>. O documento aponta que em 2017 foram elaboradas 2.877 Representações Fiscais para Fins Penais (RFFP), relativamente a 25,42% dos procedimentos de fiscalização encerrados<sup>178</sup>.

Além disso, o estudo da RFB não avalia, em cada uma das jurisdições comparadas, importantes fatores, como o volume de contencioso fiscal, o índice de recuperabilidade dos créditos tributários constituídos e a falta de sua correção monetária, a eventual redução da inadimplência nos casos em que tenha ocorrido majoração das penalidades, a frequência com que são aplicadas sanções, o tempo de duração de processos tributários, o custo do contencioso (e sua quase inexistência nos países utilizados na comparação do estudo) entre outros.

Assim, merece espaço a verificação de idoneidade do contribuinte, inclusive para a aplicação de sanções e penalidades<sup>179</sup>, como forma de praticar uma tributação

---

dezembro de 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2019.

<sup>177</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2017. 2018.** Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf). Acesso em: 30 jan. 2019.

<sup>178</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>179</sup> A atual metodologia aplicável às multas Federais, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, prevê penalidades bastante agressivas. A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do



isonômica<sup>180</sup>, prestigiando, inclusive, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade<sup>181</sup> como meios de realização da Justiça e não confisco.

#### 2.4.6 Considerações gerais sobre a relação entre fisco e contribuintes

Para a construção de uma boa política de combate à evasão fiscal, calcada num padrão de conformidade cooperativa e que torne a arrecadação tributária mais eficiente, é essencial avaliar diversos fatores que não se resumem a estritas recomendações objetivas focadas na conformidade forçada, detecção e punição dos contribuintes inadimplentes (economia do crime).

A busca da eficiência fiscal e cooperação mútua pressupõe a substituição da lógica de punição pela lógica de incentivo, passando necessariamente por discussões acerca de novos padrões de confiança e transparência e deixando para trás a tradicional relação antagônica entre fisco e contribuinte.

Com valores de ética fiscal cada vez mais fortes e novos paradigmas de relacionamento (como o paradigma do serviço), a mudança de comportamento que se espera em um programa de cooperação fiscal ainda esbarra na má gestão dos recursos arrecadados e na baixa percepção de contrapartida dos serviços públicos como empecilhos à sua implementação.

Para afastar as justificativas dos contribuintes para certa tolerância da evasão fiscal e maximizar sua arrecadação<sup>182</sup>, o Estado tem uma importante missão de melhorar

---

débito pode, inclusive, ser majorada para 150% (cento e cinquenta por cento), quando comprovada falsidade ou fraude, e ser, ainda, respectivamente, de 112,5% (cento e doze e meio por cento) ou 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), em casos de ser constatado embaraço à fiscalização.

<sup>180</sup> MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 246: “A leitura que se impõe dos referidos princípios constitucionais tributários é aquela que passe a considerar um cenário em que os próprios fins do Estado mudaram e, em razão disso, a exegese de tais princípios exige que não sejam interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas também de garantia de uma justa distribuição dos encargos, pela realização isonômica do dever de contribuir aos gastos públicos.”

<sup>181</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Art. 37. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 jul. 2020.

<sup>182</sup> Bastos adverte pela existência de pesquisas indicativas de que nos países onde a relação entre cobrança de tributos e alocação de recursos se apresenta desequilibrada, o índice de legitimidade fiscal costuma ser baixo pelo fato de os cidadãos não acreditarem – ou não perceberem – a boa aplicação, pelo Estado, dos recursos obtidos com a arrecadação de tributo. Essa constatação acaba por implicar em maior propensão à sonegação os tributos. (BASTOS, Frederico Silva. **Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: Contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte**. In: XXI

sua governança. Nesse sentido, além de abandonar o paradigma punitivo, para a implementação de uma verdadeira conformidade cooperativa se faz necessário investir na transparência de dados e acesso à informação, na simplificação do sistema tributário, no diálogo construtivo, na estabilidade das orientações e decisões emanadas pelo poder público sobre matérias tributárias, na racionalidade do uso de programas de parcelamento, na redução da litigiosidade<sup>183</sup>, na premiação (classificação) dos bons contribuintes, entre outras providências.

Sob essa nova perspectiva, parece fazer mais sentido a concentração da fiscalização na conformidade atual e futura dos contribuintes, ao invés de o fisco focar nos períodos anteriores (que em breve decairão pela falta de lançamento).

Garantir uma legítima expectativa e regularidade de caixa à administração tributária, a partir da arrecadação (presente e futura) dos contribuintes em bases corretas e seguras, afigura-se como o foco, em detrimento de cobranças via autuações fiscais retroativas, incrementadas com altas multas e juros que, na maioria das vezes, não trazem nenhum recolhimento imediato, mas apenas aumentam o contencioso existente e estimulam a implementação de refinanciamentos da dívida pública.

A contemporânea relação entre fisco e contribuintes, portanto, deixa de espelhar interesses isolados e individuais de um lado ou outro, sequer existindo dois lados e, quanto menos, opostos (paradigma adversarial), mas apenas um interesse: o do bem comum.

O bem comum passa a ser viabilizado por arrecadação tributária – dever e direito de todos – baseada na confiança recíproca, na imparcialidade, na compreensão mútua, no diálogo, na transparência, na aplicação de uma lei fiscal justa, na segurança jurídica e na

---

CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI. Florianópolis: CONPEDI/UFF, 2012, p. 162-190. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uff.php> (livro Direito Tributário). Acesso em: 21 ago. 2020.

<sup>183</sup> A prática demonstra que também são essenciais mudanças no contencioso, seja para conferir maior rapidez ao deslinde das questões, seja para o aperfeiçoamento da aplicação do correto entendimento (é comum que o desfecho das controvérsias perante o Poder Judiciário seja diametralmente oposto àquele alcançado na esfera administrativa do litígio – o que não parece fazer sentido sob qualquer ângulo de análise). Sobre os longos litígios tributários, confira-se o relatório da OCDE intitulado *Tax Certainty* que analisou 51 (cinquenta e um) países no relatório de 2018 aponta a necessidade de melhorias na qualidade e ferramentas de resolução de disputas tributárias (p. 18-21 e 34-35). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Update on Tax Certainty**. Paris: OCDE, 2018a.

Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-OCDE-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>. Acesso em: 16 set. 2019. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Certainty**. OCDE: Paris, 2018b.

alocação eficiente dos recursos públicos; valores de interesse de todos os envolvidos: fisco, contribuintes e sociedade.

## 2.5 O novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte<sup>184</sup>

Nesta seção, busca-se descrever detalhadamente no que consiste o novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte a que o presente trabalho faz referência. Isso é feito através da reconstrução histórica dos movimentos que levaram ao seu desenvolvimento, iniciado na Austrália na última década do século XX e aperfeiçoado colaborativamente por um conjunto de países através da OCDE<sup>185</sup> ao longo das primeiras duas décadas do século XXI.

Dado que o fisco se relaciona com diversos perfis de contribuinte, o modelo geral de relacionamento precisa ser adaptado às especificidades de cada segmento. Neste trabalho, optou-se por restringir o escopo do estudo ao relacionamento do fisco com as pessoas jurídicas, dedicando-se maior atenção aos grandes contribuintes, porque esse segmento é o mais relevante para a arrecadação tributária federal brasileira<sup>186</sup>. Registra-se, todavia, que os mesmos princípios de relacionamento se aplicam tanto ao segmento empresarial quanto ao das pessoas físicas<sup>187</sup>.

O novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte de que se trata aqui tem fundamento teórico nos conceitos da regulação responsiva e do gerenciamento de risco. Esses conceitos foram inicialmente desenvolvidos com outros objetivos e assimilados pelas administrações tributárias em momentos posteriores. A aplicação

---

<sup>184</sup> Este item 2.5 foi uma construção individual da autora.

<sup>185</sup> A OCDE é uma organização internacional que trabalha para construir “melhores políticas para uma vida melhor”. Seu objetivo é moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos. Ela trabalha com governos, formuladores de políticas e cidadãos no estabelecimento de padrões internacionais baseados em evidências e na busca de soluções para uma série de desafios sociais, econômicos e ambientais. Ela se posiciona como um fórum e um centro de conhecimento exclusivos para dados e análises, troca de experiências, compartilhamento de melhores práticas e aconselhamento sobre políticas públicas e estabelecimento de padrões internacionais. Disponível em: <https://www.OECD.org/about/>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>186</sup> Segundo o Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018 (p. 16), os maiores contribuintes representam menos de 0,01% do total de empresas no Brasil, mas são responsáveis por 60% da arrecadação total. Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

<sup>187</sup> Registra-se, também, que o Fórum de Administração Tributária da OCDE desenvolveu abordagens específicas para o relacionamento com as pessoas físicas e que o respectivo material pode ser encontrado no site: <http://www.OECD.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/individuals/>. Acesso em: 23 jul. 2020.

desses conceitos depende de uma compreensão mais ampla das causas por trás do comportamento de conformidade do contribuinte. A intenção é incentivá-lo na direção desejada da conformidade tributária através de técnicas como as da economia comportamental, ao mesmo tempo em que se busca eficiência na alocação dos recursos da administração tributária. Parte-se da premissa de que apenas uma minoria dos contribuintes está disposta a ir até as últimas consequências para evitar a tributação e investe-se em orientar e tornar fácil para a maioria cumprir com as obrigações tributárias através da prestação de serviços desenhados para atender às necessidades dos contribuintes. Para isso, a administração tributária se aproxima, se abre, dialoga mais e coloca o contribuinte no centro de suas atividades, quebrando com o paradigma tradicional de distância, desconfiança e antagonismo entre fisco e contribuintes em geral. Ao mesmo tempo, busca-se tornar mais difícil descumprir as obrigações tributárias.

Apesar de dedicar mais esforços à prestação de serviço, através da facilitação e da orientação, e ao diálogo entre as partes do que o paradigma da economia-do-crime, o novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte continua dependendo das tradicionais estratégias de *enforcement*, como as auditorias, para garantir a percepção de justiça e confiança necessárias para a sustentação do sistema. A diferença é que, ao invés de serem aplicadas para todos os contribuintes e em geral alguns anos após a ocorrência do fato gerador, as estratégias de *enforcement* passaram a ser aplicadas apenas para tratamento dos riscos mais graves, como os que envolvem planejamento tributário agressivo, fraude e lavagem de dinheiro. Com o dinamismo crescente do ambiente de negócios, tem-se também procurado realizá-las em momentos mais próximos do fato gerador. Além disso, mais recentemente, as auditorias têm feito uso intensivo de dados de diferentes fontes e de ferramentas avançadas para sua análise.

Essa abordagem geral foi, inicialmente, detalhada para o segmento dos grandes contribuintes corporativos, em grande medida para combater o planejamento tributário agressivo. Para eles, criou-se a abordagem específica da conformidade cooperativa, que incorporou ao modelo geral de relacionamento os conceitos da transparência em troca de certeza tributária e da cooperação com base na confiança, justificada objetivamente pela governança corporativa tributária e pela estrutura de controle fiscal. O modelo continua em constante evolução e a tendência é que caminhe no sentido da internacionalização e da cooperação entre administrações tributárias, como demonstra a iniciativa do ICAP<sup>188</sup>.

---

<sup>188</sup> Ver seção 2.5.8 para mais detalhes sobre o ICAP.

Em um segundo momento, a abordagem geral começou a ser expandida e detalhada para pequenas e médias empresas (PME). Esse segmento contém um número muito maior de contribuintes, o que inviabiliza que o fisco se relacione com as PME no formato da conformidade cooperativa desenvolvida para os grandes contribuintes. Para superar esse desafio, tem-se buscado modelos inovadores, que possam oferecer a mesma proposta de valor – transparência em troca de certeza tributária – em outros formatos. As soluções encontradas pelos fiscos para se relacionar com as PME estão baseadas em novas tecnologias e vêm caminhando na direção da digitalização do relacionamento e da automatização das intervenções.

Por fim, registra-se que a OCDE já vem trabalhando, nos últimos anos, em preparar as administrações tributárias para uma próxima transformação mais profunda, impelida pela disrupção digital. As pesquisas nesse sentido indicam que no futuro a conformidade será abordada mais próxima do fato gerador (*upstream*), planejada (*by design*) e fazendo uso intensivo de dados de diversas fontes. Espera-se, dessa forma, incorporar as tarefas fiscais de maneira automatizada e em tempo real aos processos de negócio através de parcerias com desenvolvedores de sistemas e de declarações pré-preenchidas, por exemplo.

Nas subseções seguintes, trata-se dos elementos mencionados acima com mais detalhes, a partir de uma perspectiva histórica, que permite entender quando, por que e de que forma cada elemento foi adicionado ao novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte.

### 2.5.1 Regulação responsiva

A teoria sobre regulação responsiva surgiu na década de 90, no contexto do debate mundial mais amplo sobre a desregulamentação da economia e do impasse entre os modelos regulatórios da dissuasão e da conformidade.

Nesse momento, Ian Ayres<sup>189</sup> e John Braithwaite<sup>190</sup> procuraram transcender esse debate, propondo “que a regulação seja responsiva à estrutura da indústria, no sentido de que diferentes estruturas conduzirão a diferentes graus e formas de regulação”<sup>191</sup>. Nesse

---

<sup>189</sup> Ian Ayres é um economista e advogado norte-americano.

<sup>190</sup> John Braithwaite é um criminólogo australiano.

<sup>191</sup> AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation: transcending the deregulation debate.** Oxford: Oxford University Press Incorporated, 1992, p. 4. Tradução nossa.

modelo, o governo deveria estar sintonizado com as diferentes motivações dos atores regulados (empresas, associações e indivíduos dentro delas), de modo que a regulação adotasse estratégias de maior ou menor intervenção conforme a conduta da indústria ou de suas empresas<sup>192</sup>.

Ayres e Braithwaite partiram de premissas que fazem sentido até hoje. A primeira é de que os agentes regulados têm diferentes motivações e objetivos em diferentes situações. Alguns aderem ao modelo da escolha racional<sup>193</sup>, têm objetivo de maximizar seu ganho financeiro e respondem a incentivos extrínsecos como multas durante a maior parte do tempo. Outros não aderem a esse modelo, costumam agir por motivações ligadas a conceitos de responsabilidade social e moral<sup>194</sup>, e respondem a incentivos intrínsecos, de reforço positivo.

Outra premissa é de que uma estratégia de regulação baseada totalmente na persuasão sofrerá abuso quando os agentes são movidos pela racionalidade econômica; e que, por outro lado, uma estratégia de regulação baseada majoritariamente na punição minará a boa-vontade dos agentes quando movidos por seu senso de responsabilidade.

Também é uma premissa dos autores que a estratégia de punição é mais cara que a de persuasão, porque desperdiça recursos em litígios.

Por fim, os autores assumem que uma estratégia de regulação baseada principalmente na punição promove uma subcultura empresarial organizada de resistência à regulamentação, na qual os métodos legais de resistência e contra-ataque são incorporados às normas sociais da indústria<sup>195</sup>.

Os autores constroem sua proposta em cima dessas premissas, combinando uma ampliação da estratégia do “olho por olho”<sup>196</sup> com a pirâmide de conformidade proposta

---

<sup>192</sup> Ibidem, p. 4.

<sup>193</sup> Estudado no item a da seção 2.3.2

<sup>194</sup> Algumas das motivações desse tipo foram estudadas no item 2.3.3

<sup>195</sup> Ibidem, p. 19-20.

<sup>196</sup> A expressão original em inglês é “*tit-for-tat*”. Ayres e Braithwaite (1992) explicam que a estratégia do “*tit-for-tat*” foi desenvolvida por John Scholz com base na teoria dos jogos em 1984. Segundo essa estratégia, o regulador deve se abster de punir enquanto a empresa cooperar; mas quando a empresa trapacear, o regulador deve substituir a resposta cooperativa pela punição. Se essa retaliação assegura o retorno à cooperação, então o infrator é perdoado e os benefícios da cooperação mútua são restabelecidos (p. 21). Com base na premissa de que os agentes regulados têm diferentes motivações e objetivos em diferentes situações, Ayres e Braithwaite sugerem que o “*tit-for-tat*” seja aplicado simultânea e sequencialmente em diferentes “jogos” (p. 34); para restringir o descumprimento de regras de agentes puramente econômicos e também para inculcar confiança e virtude cívica (p. 20). Além disso, ao contrário da formulação clássica do “*tit-for-tat*”, na qual as sanções são vistas apenas como dissuasivas e normalmente monetárias, Ayres e Braithwaite propõe que elas possam, também, ser reputacionais, de consciência, morais e até concebidas para incapacitar agentes irracionais (p. 35). Cf. AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation: transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press Incorporated, 1992.

por Braithwaite em um trabalho anterior<sup>197</sup> e chegam à conclusão de que as instituições regulatórias:

deveriam ser desenhadas para nos proteger dos canalhas ao mesmo tempo que deixam espaço para a estimulação da virtude cívica. Isso requer o desenho de instituições dinâmicas ao invés de estáticas. Primeiro, deveríamos buscar resolver os problemas regulatórios apelando para a responsabilidade social da empresa. Se isso fracassar, o dinamismo de uma estratégia responsiva permite mudar a motivação do apelo para o interesse próprio racional, escalando através de ameaças dissuasivas. Se isso fracassar e estivermos diante de uma empresa que irracionalmente resiste às ameaças dissuasivas ou que comete uma ofensa tão lucrativa que está além do alcance da dissuasão, a estratégia de controle muda da dissuasão para a incapacitação. Em última análise, isso significa pena de morte empresarial, quando se retira a licença ou alvará de funcionamento dela<sup>198</sup>.

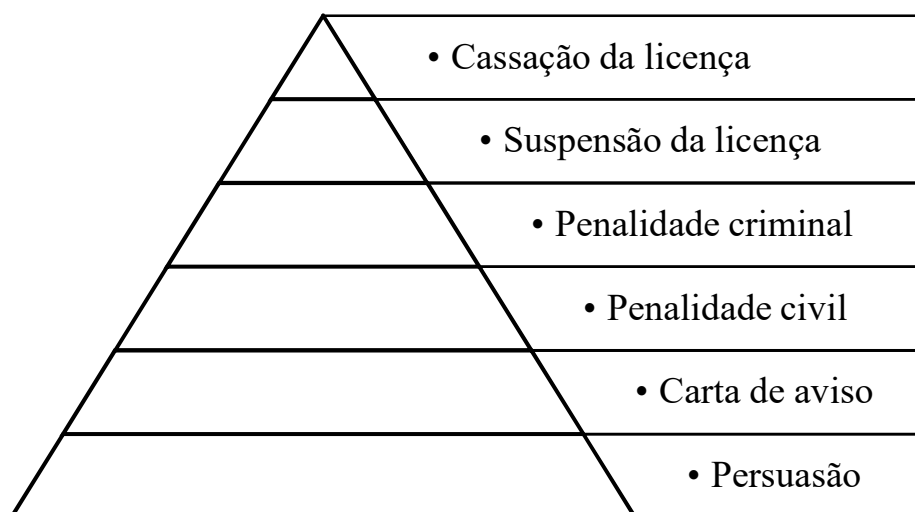
Essa ideia é ilustrada pelos autores na forma da pirâmide de conformidade (Figura 9)<sup>199</sup>. Os tipos de sanção e de escalonamento que encontramos nesse exemplo de pirâmide em particular foram pensados para a área da saúde e não são adequados para o contexto tributário. É mais para a forma da pirâmide de conformidade do que para seu conteúdo (tipos de sanção), entretanto, que os autores chamam a atenção. A proporção de tamanho entre os níveis da pirâmide de conformidade representa a proporção de atividade em cada um. A maior parte de ação regulatória ocorre na base da pirâmide, onde são feitas tentativas de obter conformidade pela persuasão. Na próxima fase, o *enforcement* escala para uma carta de aviso; se a carta falha em obter a conformidade, escala para a imposição de uma pena civil monetária; se isso falha, persecução criminal; se isso falha, fechamento da empresa ou suspensão temporária da licença de operação; se isso falha, cassação permanente da licença.

---

<sup>197</sup> John Braithwaite havia inicialmente proposto a pirâmide de conformidade para o contexto da regulação da segurança do trabalho em minas de carvão em: BRAITHWAITE, John. **To Punish or Persuade: enforcement of coal mine safety**. Albany: State University of New York Press, 1985.

<sup>198</sup> AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation: transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press Incorporated, 1992, p. 53.

<sup>199</sup> Ibidem, p. 35

**Figura 9** – Exemplo de pirâmide de conformidade

Fonte: AYRES, Ian. BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation**: transcending the deregulation debate. Oxford: Oxford University Press Incorporated, 1992, p. 35. Adaptada pela autora.

Ayres e Braithwaite sugerem ainda nuances importantes desse modelo para que as ferramentas de persuasão moral e o sistema de regulação sejam mais efetivos:

- ter sanções de diversos níveis de severidade à disposição e poder escolher qual usar em função do grau de falta de cooperação da empresa e da aceitabilidade moral e política da sanção<sup>201</sup>;
- recorrer apenas à sanção mínima suficiente para garantir a conformidade<sup>202</sup>;
- ter sanções de nível severo à disposição, mesmo que nunca ou raramente usadas<sup>203</sup>;
- construir uma imagem de “invencibilidade” perante os atores regulados, por exemplo exibindo poder de fogo em disputas estratégicas<sup>204</sup>; e
- manter as punições como pano de fundo do relacionamento com o regulado (ao invés de trazê-las para o primeiro plano)<sup>205</sup>.

A fim e ao cabo, a lógica que Ayres e Braithwaite apresentam através desse modelo é de que

ao afirmar com credibilidade a vontade de regular de maneira mais intrusiva, a regulamentação responsiva pode canalizar as transações do

<sup>201</sup> Ibidem, p. 36-37.

<sup>202</sup> Ibidem, p. 50.

<sup>203</sup> “Quanto maior a vara, menos ela é usada”. Ibidem, p. 40-41

<sup>204</sup> Ibidem, p. 46

<sup>205</sup> Ibidem, p. 48



mercado para formas menos intrusivas e menos centralizadas de intervenção do governo [...] retendo, assim, muitos dos benefícios de um governo ‘laissez-faire’, sem abrir mão da responsabilidade governamental de corrigir falhas de mercado.<sup>206</sup>

### 2.5.2 Gerenciamento de risco

Mais ou menos na mesma época, em 1995, os Conselhos de Normas da Austrália e da Nova Zelândia aprovaram uma norma técnica regional sobre gerenciamento de risco preparada pelo Comitê Técnico Conjunto OB/7 – Gerenciamento de Risco<sup>207</sup> e identificada como AS/NZS 4360:1995<sup>208</sup>. Até 2009, na falta de normas internacionais de gerenciamento de riscos, ela continuava sendo “adotada como referência nas implementações de processos de gerenciamento de riscos” e “amplamente aceita”<sup>209</sup>, quando foi substituída pela norma internacional ISO 31000:2009<sup>210</sup>. A norma AS/NZS 4360:1995 estabeleceu a essência do processo de gerenciamento de riscos. Essa essência subsiste até hoje, com alguns detalhes tendo sido aperfeiçoados ao longo dos últimos 25 anos.

---

<sup>206</sup> Ibidem, p. 4-5

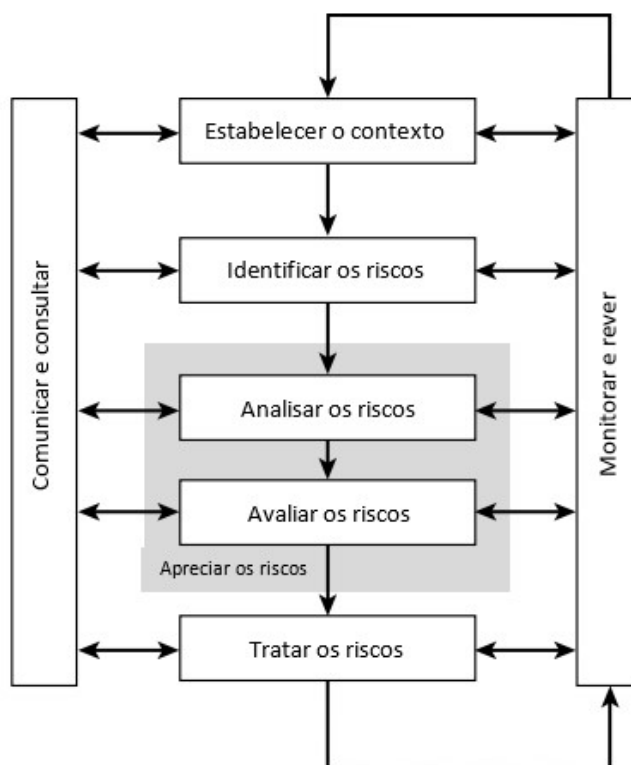
<sup>207</sup> O Comitê Técnico Conjunto OB/7 – Gerenciamento de Risco era, na época, composto pela Universidade de Nova Gales do Sul, de Sidney, Austrália; e por mais 19 entidades de governo e associações privadas da Austrália e da Nova Zelândia: Sociedade Australiana de Computação; Aduana Australiana; Instituto Australiano de Gerenciamento de Riscos; Departamento de Serviços Administrativos da Austrália; Departamento de Defesa da Austrália; Autoridade de Gerenciamento de Riscos Ambientais da Nova Zelândia; Instituição de Engenheiros da Austrália; Instituição de engenheiros profissionais da Nova Zelândia; Conselho de Seguros da Austrália; Instituto de Seguros da Nova Zelândia; Ministério da Agricultura e Florestas da Nova Zelândia; Ministério do Comércio da Nova Zelândia; Ministério de Gerenciamento de Emergências e Defesa Civil da Nova Zelândia; Governo Local da Nova Zelândia; N.S.W. Departamento de Assuntos Urbanos e Planejamento; N.S.W. Fundo Gerenciado pelo Tesouro; Associação Nacional de Corretores de Seguros da Austrália; Instituto de Valores Mobiliários da Austrália; e Associação de Gerentes de Riscos e Seguros da Australásia.

<sup>208</sup> A norma AS/NZS 4360:1995 foi revisada e atualizada em 1999 e em 2004.

<sup>209</sup> ALDENUCCI, Marcelo Gil. SPINOSA, Luiz Marcio. FAVARETTO, Flávio. Mapeando a norma de gerenciamento de riscos AS/NZS 4360 no PMBOK, p. 2. *In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, 29., 2009, Salvador. **Anais eletrônicos...** Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009\\_TN\\_STP\\_098\\_663\\_13545.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009_TN_STP_098_663_13545.pdf). Acesso em: 11 jul. 2020.

<sup>210</sup> A ISO 31000:2009 foi superada pela ISO 31000:2018, atualmente vigente. A ISO é uma organização internacional independente, não governamental, criada em 1946, com sede em Genebra, Suíça, que conta com 164 organismos nacionais de normas técnicas como membros (<https://www.iso.org/about-us.html>). A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) é um dos membros fundadores da ISO e sua representante no Brasil (<http://www.abnt.org.br/abnt/conheca-a-abnt>). A ISO 31000:2018 foi adotada pelo Brasil através da norma ABNT NBR ISO 31000:2018.

**Figura 10** – Visão geral do gerenciamento de risco proposto pela norma AZ/NZS 4360:1995



Fonte: JOINT TECHNICAL COMMITTEE OB/7 – RISK MANAGEMENT. **AS/NZS 4360:1999**. 1999. Disponível em: [http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS\\_NZS\\_4360-1999\\_Risk\\_management.pdf](http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS_NZS_4360-1999_Risk_management.pdf). Acesso em: 23 jul. 2020.

O objetivo da AS/NZS 4360:1995 foi “fornecer uma estrutura genérica [...] independente de qualquer indústria ou setor econômico” para estabelecer o gerenciamento de risco, definido por ela como “um processo iterativo que consiste em etapas bem definidas, que, tomadas em sequência, auxiliam a tomar melhores decisões, pois contribuem para uma maior compreensão dos riscos e de seus impactos”<sup>211</sup>. O risco, por sua vez, é definido pela norma como “a chance de algo acontecer que terá um impacto sobre objetivos” e que “é medido em termos de conseqüências e probabilidade”<sup>212</sup>. A AS/NZS 4360:1995 deixa claro que para ser mais eficaz, o gerenciamento de riscos deve se tornar parte da cultura da organização como uma política documentada e ser relevante para seu contexto e objetivos estratégicos. De acordo com a visão geral reproduzida em

<sup>211</sup> JOINT TECHNICAL COMMITTEE OB/7 – RISK MANAGEMENT. **AS/NZS 4360:1999**. 1999, p. iii. Disponível em: [http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS\\_NZS\\_4360-1999\\_Risk\\_management.pdf](http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS_NZS_4360-1999_Risk_management.pdf). Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>212</sup> *Ibidem*, p. 3

português na Figura 10 acima, a norma estabelece que os principais elementos do processo de gerenciamento de risco são: a) estabelecer o contexto; identificar os riscos; c) analisar os riscos; d) avaliar os riscos; e) tratar os riscos; f) monitorar e rever; e g) comunicar e consultar<sup>213</sup>. Por fim, ela afirma que esse processo pode ser aplicado a uma vasta gama de organizações, incluindo as públicas; e a uma vasta gama de negócios, incluindo prevenção de fraudes, conformidade legislativa, tesouraria e finanças, para citar alguns<sup>214</sup>.

### 2.5.3 Assimilação do gerenciamento de risco e da regulação responsiva pela administração tributária

O encadeamento dos fatos sugere que a assimilação do gerenciamento de risco da AZ/NZS 4360:1995 pelas administrações tributárias pode ter sido iniciado pela própria Austrália (*Australian Taxation Office – ATO*).

Isso porque em 1997, a OCDE, através de seu Comitê de Assuntos Fiscais<sup>215</sup>, reconheceu em Nota<sup>216</sup> que o processo de gerenciamento de risco estava se desenvolvendo e que nos anos anteriores tinha “se tornado cada vez mais preferido pelas organizações” porque permitia o uso “de seus recursos” escassos da maneira mais eficiente e eficaz<sup>217</sup>; e registrou que algumas administrações tributárias vinham seguindo a mesma tendência. A análise das referências bibliográficas da Nota indica que a ATO provavelmente foi uma das primeiras administrações tributárias a utilizar o gerenciamento de risco, junto com as da Holanda e dos Estados Unidos da América (EUA)<sup>218</sup>.

<sup>213</sup> Ibidem, p. 7-8

<sup>214</sup> Ibidem, p. 23-24

<sup>215</sup> O Comitê de Assuntos Fiscais existe desde 1971. Ele reúne legisladores e administradores tributários sêniores a cada dois anos para tratar de questões tributárias internacionais e domésticas. O Comitê se organiza através órgãos subsidiários e recebe suporte do Centro de Política e Administração Tributária, que é composto de economistas, advogados e administradores muito reconhecidos dentro de suas profissões. OWENS, Jeffrey. Tax in a borderless world: the role of the OCDE. In: IRS/George Washington University Annual International Tax Conference, 10., 2007, Washington. **Apresentação de slides...** Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/39854340.ppt>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>216</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. **Risk Management – Practice Note**. 1997, emendado em 2001. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/administration/1908440.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

<sup>217</sup> Ibidem, p. 4

<sup>218</sup> Das nove referências bibliográficas apresentadas na Nota Prática sobre Gerenciamento de Risco da OCDE de 1997, uma foi a norma australiana sobre gerenciamento de risco AS/NZS 4360:1995; duas haviam sido apresentadas na Conferência de Pesquisa sobre Compliance da ATO de 1995; e uma quarta era sobre o gerenciamento de risco na administração pública australiana. Isso demonstra que a experiência australiana foi uma das principais fontes sobre a aplicação do gerenciamento de risco à administração

O relato histórico institucional da administração tributária da Austrália sustenta essa hipótese, pois afirma que o órgão tinha participação ativa em organizações internacionais, dentre as quais o Comitê de Assuntos Fiscais, desde a década de 80<sup>219</sup>.

A mencionada Nota de 1997 explica, ainda, que a assimilação do gerenciamento de risco pelas administrações tributárias ocorreu porque devido à escassez de recursos, as estratégias anteriormente utilizadas - do lançamento de ofício e/ou da verificação de todas as declarações tributárias - tinham se tornado inviáveis, o que levou à adoção da estratégia do lançamento por homologação com a verificação posterior de contribuintes selecionados. Nesse novo cenário, surgiu a necessidade de aumentar a probabilidade de selecionar o contribuinte não-conforme; e ela foi atendida pela técnica do gerenciamento de risco, associada ao cruzamento de informações e à segmentação de mercado<sup>220</sup>.

De acordo com John Braithwaite, a ATO foi também a primeira a adotar a abordagem da regulação responsiva proposta por ele em 1992<sup>221</sup>. Isso ocorreu porque em 1986 a ATO havia introduzido o lançamento tributário por homologação<sup>222</sup> e, na década de 90, percebeu que tinha um grande *tax gap* decorrente da economia informal e da evasão tributária, que era prática aceita na ética de trabalho australiana<sup>223</sup>. Então, em novembro de 1996, a ATO estabeleceu a Força Tarefa da Economia Informal com objetivo de resolver esse problema<sup>224</sup>. Em abril de 1998, a Força Tarefa terminou por recomendar à ATO a adoção de um Modelo de Conformidade<sup>225</sup>. A psicóloga Valerie Braithwaite da

---

tributária a que o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE recorreu na época; e indica que a ATO já utilizava o gerenciamento de risco antes de 1995. A Nota trouxe também em suas referências dois textos sobre a experiência dos Estados Unidos da América, um texto sobre a experiência da Holanda e um livro da Nova Zelândia sobre gerenciamento de risco, adicionado na revisão da Nota em 2001.

<sup>219</sup> EDMONDS, Leigh. **Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910–2010**. Australian Taxation Office, Canberra, 2010, p. 174. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/assets/0/104/300/362/b48310f7-ba18-4241-85b6-17c1c35a066d.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020

<sup>220</sup> Ibidem, p. 8-9

<sup>221</sup> BRAITHWAITE, John. **Markets in vice markets in virtue**. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 71

<sup>222</sup> EDMONDS, Leigh. **Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910–2010**. Australian Taxation Office, Canberra, 2010. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/assets/0/104/300/362/b48310f7-ba18-4241-85b6-17c1c35a066d.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020, p. 181

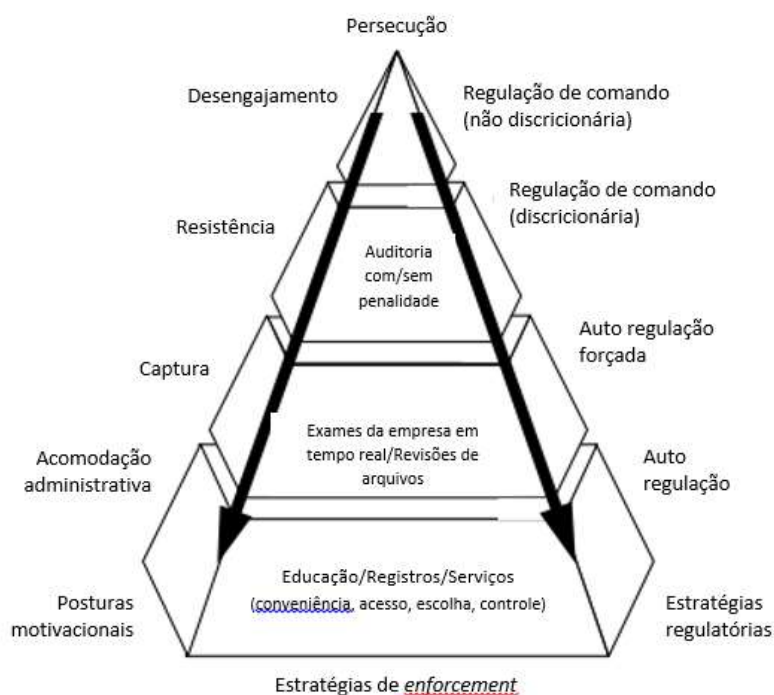
<sup>223</sup> BAJADA, Christopher. **Australia's cash economy: a troubling issue for policymakers**. Oxon: Routledge, 2002.

<sup>224</sup> A Força Tarefa da Economia Informal era composta por representantes da indústria, de grupos comunitários e do governo. Cf. SHOVER, Neal; JOB, Jenny; CARROLL, Anne. The ATO Compliance Model in action: a case study on building and construction. In: BRAITHWAITE, Valerie. **Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion**. Hampshire, England: Ashgate, 2003, p. 159-176.

<sup>225</sup> CASH ECONOMY TASK FORCE. **Improving tax compliance in the cash economy**. Abr. 1998. Disponível em: <http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/improving%20tax%20compliance.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

Escola de Pesquisa de Ciências Sociais da Universidade Nacional da Austrália atuou na Força Tarefa e seu trabalho anterior, sobre posturas motivacionais e normas de confiança, junto com o dos Professores Ian Ayres e John Braithwaite, sobre estratégias de regulação, influenciaram fortemente a concepção desse Modelo de Conformidade<sup>226</sup>, cuja versão em português está representada na Figura 11.

**Figura 11** – O Modelo de Conformidade proposto pela Força Tarefa da Economia Informal à ATO



Fonte: CASH ECONOMY TASK FORCE. **Improving tax compliance in the cash economy**. Abr. 1998. Disponível em: <http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/improving%20tax%20compliance.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

Os princípios subjacentes ao Modelo de Conformidade proposto eram quatro: i) compreensão do comportamento do contribuinte; ii) construção de parcerias comunitárias; iii) aumento da flexibilidade nas operações da ATO para incentivar e apoiar a conformidade; e iv) opções regulatórias cada vez mais ampliadas para reforçar a conformidade<sup>227</sup>.

Segundo John Braithwaite, “o primeiro ponto do modelo de conformidade da ATO, a compreensão do comportamento dos contribuintes, foi abordado

<sup>226</sup> Ibidem, p. 22.

<sup>227</sup> Ibidem, s. n.

predominantemente pela ATO sob a rubrica de gerenciamento de riscos”, que ele associa à já estudada norma AS/NZS 4360:1995<sup>228</sup>.

Dessa maneira, 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.

#### 2.5.4 Conceito e mensuração da conformidade tributária

Em 1999, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou outra Nota<sup>229</sup>, através da qual discutiu o conceito de conformidade tributária e chamou a atenção para a importância e para a dificuldade de se mensurá-la.

A Nota diferenciou dois tipos de conformidade tributária: a administrativa, referente à entrega de declarações e pagamento de tributos de maneira tempestiva; e a técnica, referente à exatidão do cálculo dos tributos em face da lei tributária<sup>230</sup>. Reconhecendo que existe ambiguidade na interpretação e na aplicação da lei tributária, a Nota afirma que isso gera uma “zona cinza” ou incerta; e que, dentro dessa zona cinza, a administração tributária e os contribuintes podem adotar posições diferentes ao definir a postura de conformidade, desde a mais conservadora até a mais agressiva no sentido de minimizar os tributos devidos. Sobretudo para questões mais complexas, com frequência aplicáveis a grandes corporações, a incerteza seria resolvida pelo Poder Judiciário, após certo período<sup>231</sup>. Até que isso ocorresse, entretanto, as diferentes posições adotadas pela administração tributária e pelo contribuinte dentro da zona cinza levariam ao dilema “conformidade de acordo com a percepção de quem - do contribuinte, da autoridade tributária ou de outra pessoa?”<sup>232</sup>.

---

<sup>228</sup> BRAITHWAITE, John. **Markets in vice markets in virtue**. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 71.

<sup>229</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Measurement – Practice Note**. 1999, emendado em 2001. Disponível em: <https://www.OECD.org/tax/administration/1908448.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>230</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>231</sup> *Ibidem*, p. 3-4.

<sup>232</sup> *Ibidem*, p. 5.

Quanto à mensuração da conformidade tributária, a Nota afirma que ela é necessária em dois momentos no contexto do processo de gerenciamento de riscos: primeiro, para identificar áreas e níveis de não-conformidade; e segundo, para avaliar a efetividade das estratégias de tratamento<sup>233</sup>. A Nota trouxe os métodos mais utilizados até então e as dificuldades encontradas, concluindo que até aquele momento não existiam “modelos simples ou ‘de prateleira’ para medir o nível de conformidade do contribuinte”<sup>234</sup>.

A questão da mensuração da conformidade foi, na sequência, desenvolvida através de outros estudos. Como resultado, em 2008 a OCDE propôs uma estrutura de monitoramento e um conjunto de indicadores de conformidade tributária<sup>235</sup> e, em 2014, um guia prático que propôs o seu enriquecimento com mensurações oportunas dos resultados da conformidade<sup>236</sup>.

#### 2.5.5 Relacionamento aprimorado

Em julho de 2002, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE criou o Fórum de Administração Tributária (*Forum on Tax Administration – FTA*)<sup>237</sup> como um novo órgão subsidiário específico, suportado por dois subgrupos: Conformidade; e Serviço ao Contribuinte. Desde então, o FTA realizou 12 Plenárias<sup>238</sup>, das quais algumas foram importantes na construção do novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte e, por isso, serão destacadas na sequência.

---

<sup>233</sup> Ibidem, p. 5-6

<sup>234</sup> Ibidem, p. 11

<sup>235</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience.** 2008a. Disponível em: <http://www.OECD.org/tax/administration/40947920.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020

<sup>236</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.** Paris: OCDE Publishing, 2014a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264223233-en>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>237</sup> “O Forum on Tax Administration (FTA) foi criado em julho de 2002 para desenvolver uma resposta global às questões de administração tributária. O FTA visa influenciar o ambiente em que os sistemas tributários operam: deixar o diálogo de confronto para um engajamento mais construtivo com os contribuintes. Reúne Comissários de 53 países OCDE e não-OCDE para compartilhar informações e experiências e identificar boas práticas internacionais para resolver problemas administrativos específicos”. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/>. Acesso em: 14 jul. 2020.

<sup>238</sup> As plenárias do FTA foram realizadas nas seguintes cidades e épocas: 1) Sevilha em janeiro de 2004; Dublin em junho de 2005; 3) Seul em setembro de 2006; 4) Cidade do Cabo em janeiro de 2008; 5) Paris em maio de 2009; 6) Istambul em setembro de 2010; 7) Buenos Aires em janeiro de 2012; 8) Moscou em maio de 2013; 9) Dublin em outubro de 2014; 10) Pequim em maio de 2016; 11) Oslo em setembro de 2017; e 12) Santiago em março de 2019. A próxima Plenária do FTA está prevista para ocorrer virtualmente em dezembro de 2020.

Em 2004, o subgrupo de Conformidade do FTA publicou uma nota de orientação<sup>239</sup> com objetivo de “fornecer uma estrutura para a aplicação de princípios modernos de gerenciamento de riscos de conformidade para o gerenciamento de riscos de conformidade **tributária**” (grifo nosso), afirmando que a orientação derivou da experiência prática de Administrações Tributárias de países da OCDE<sup>240</sup>.

Inicialmente, a Nota definiu quatro categorias amplas de obrigação para os contribuintes e estabeleceu que a conformidade “estará essencialmente relacionada à medida em que um contribuinte cumpre essas obrigações”<sup>241</sup>, que são:

1. registro no sistema;
2. apresentação tempestiva das declarações tributárias;
3. preenchimento completo e preciso das declarações tributárias; e
4. pagamento das obrigações tributárias no prazo<sup>242</sup>.

O gerenciamento de risco de conformidade foi definido como “um processo estruturado para a identificação, avaliação, classificação e tratamento de riscos de conformidade”, que é iterativo e “consiste em etapas bem definidas para apoiar uma melhor tomada de decisão”<sup>243</sup>. Na sequência, propôs-se um modelo de processo de gerenciamento de risco de conformidade<sup>244</sup>, reproduzido em português na Figura 12 e muito semelhante ao da AZ/NZS 4360:1995.

Em linha com a ideia de regulação responsiva proposta por Ayres e Braithwaite, a OCDE afirma nessa nota de orientação de 2004 que

historicamente, muitas autoridades arrecadoras abordaram riscos de conformidade apenas em termos de programas de ‘enforcement’. Estratégias tradicionais de intervenção reativa, como auditoria abrangente, representam abordagens caras, embora necessárias, para abordar alguns aspectos da não conformidade. No entanto, [...] os fatores subjacentes ao comportamento de conformidade dos contribuintes em qualquer área específica de risco são freqüentemente bastante complexos e, como resultado, dificilmente serão tratados com êxito com uma estratégia de ‘ação única’ - particularmente uma baseada exclusivamente nas ações de verificação e ‘enforcement’. Nesse

---

<sup>239</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. 2004. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

<sup>240</sup> Austrália, Áustria, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Irlanda, Japão, Coreia, Nova Zelândia, Noruega, Suécia, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos. Ibidem, p. 4.

<sup>241</sup> Ibidem, p. 7

<sup>242</sup> Ibidem, p. 7

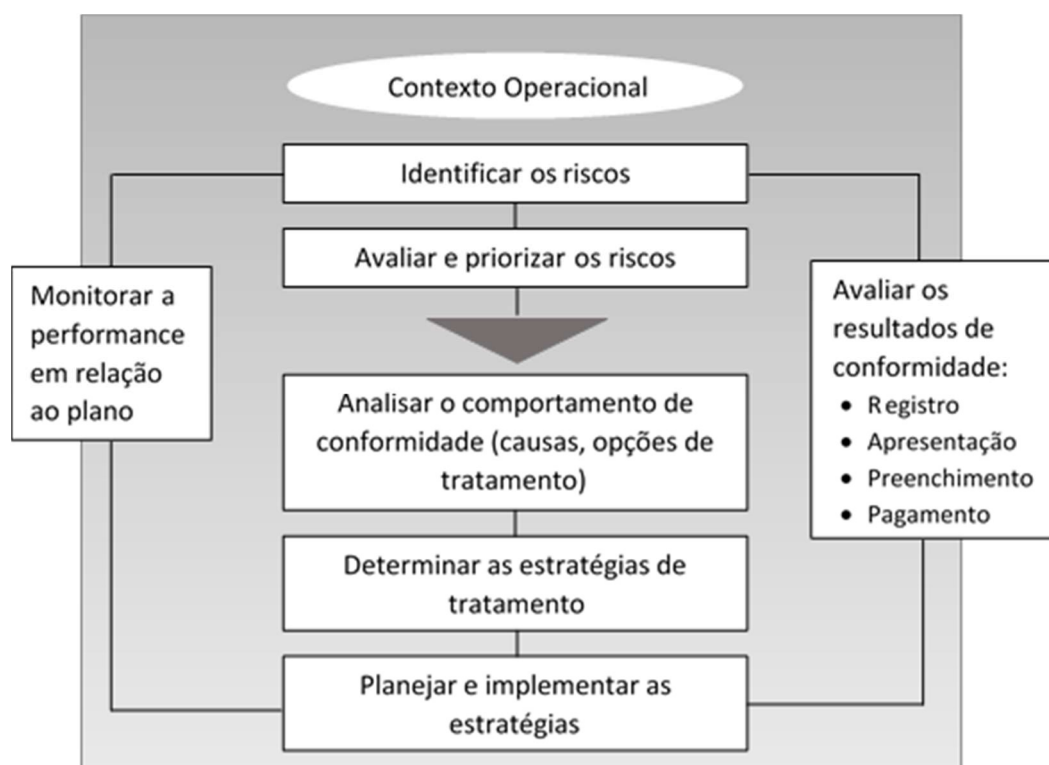
<sup>243</sup> Ibidem, p. 8

<sup>244</sup> Ibidem, p. 9



sentido, as orientações incentivam as autoridades arrecadoras a dedicar maior atenção à compreensão dos fatores que moldam o comportamento de conformidade dos contribuintes, para que um conjunto potencialmente mais eficaz de respostas - aquelas que lidam com o comportamento não conforme subjacente, em vez de se concentrarem no tratamento dos sintomas - possa ser criado e implementado<sup>245</sup>.

**Figura 12** – Processo de gerenciamento de risco de conformidade tributária proposto pela OCDE em 2004



Fonte: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. 2004, p. 9. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

A nota de orientação descreve passo-a-passo<sup>246</sup> o processo de gerenciamento de risco de conformidade aplicado à administração tributária, mas ressalta que as abordagens descritas representam um estado final desejado. A jornada para chegar até esse estado

<sup>245</sup> Ibidem, p. 9-10

<sup>246</sup> Os passos são: 1) estabelecer o contexto; 2) identificar riscos; 3) avaliar e priorizar riscos; 4) analisar o comportamento de conformidade; 5) determinar as estratégias de tratamento; 6) aplicar as estratégias; e 7) avaliar os resultados. Ibidem, p. 12-69

final envolve desenvolver uma cultura organizacional adequada, que é um elemento necessário de apoio à abordagem de gerenciamento de riscos de conformidade<sup>247</sup>.

Fica claro, portanto, que a adoção do novo modelo de trabalho não era algo simples e imediato, mas sim o resultado de um processo de desenvolvimento da administração tributária, que envolveria diversos aspectos além dos já mencionados organizacional e cultural.

O principal aspecto a ser desenvolvido seria um sistema de avaliação de riscos que considerasse a consequência e a probabilidade da não-conformidade<sup>248</sup>, no qual os riscos seriam priorizados através de uma matriz<sup>249</sup> reproduzida em português na Figura 13.

**Figura 13** – Matriz de classificação de risco de conformidade.

<b>Consequência</b>	Extrema	Alto	Alto	Severo	Severo	Severo
	Muito grande	Alto	Alto	Alto	Severo	Severo
	Grande	Significativo	Alto	Alto	Alto	Alto
	Média	Moderado	Moderado	Significativo	Significativo	Significativo
	Pequena	Baixo	Baixo	Moderado	Moderado	Significativo
		Rara	Improvável	Possível	Provável	Quase certa
<b>Probabilidade</b>						

Fonte: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance.** 2004, p. 28. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

Outro aspecto essencial seria o gerenciamento de dados e informações considerando sua adequação, acurácia e sigilo e o uso de sistemas e ferramentas para sua análise<sup>250</sup>.

Uma das novas informações a serem analisadas e consideradas no sistema de avaliação de riscos seriam “as causas atrás dos sintomas”, ou seja, o que conduzia aos comportamentos específicos observados nos contribuintes. Para isso, a nota propunha analisar: i) o que está sendo feito; ii) quem está fazendo; e iii) por que está fazendo<sup>251</sup>.

<sup>247</sup> Ibidem, p. 10

<sup>248</sup> Ibidem, p. 26-27

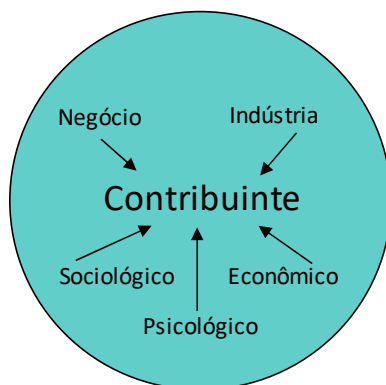
<sup>249</sup> Ibidem, p. 28

<sup>250</sup> Ibidem, p. 30-32

<sup>251</sup> Ibidem, p. 42

Para responder à terceira pergunta, a nota propunha considerar os diversos fatores que influenciam o comportamento de conformidade, como o perfil da empresa e da indústria; fatores econômicos<sup>252</sup>, psicológicos/comportamentais<sup>253</sup>, sociológicos e outros<sup>254</sup>, conforme ilustra o modelo de influências do contribuinte<sup>255</sup>, reproduzido em português na Figura 14.

**Figura 14 – Modelo de influências do contribuinte**



Fonte: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. 2004, p. 39. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

As administrações tributárias precisariam, também, reconhecer que a conformidade não era binária, mas que existia um espectro de comportamentos possíveis dos contribuintes em relação a ela. Para apoiar o discernimento desse espectro de comportamentos, a OCDE sugeriu que o modelo de posturas motivacionais proposto por Valerie Braithwaite poderia contribuir.

Esse modelo dividiu os comportamentos de conformidade em quatro posturas motivacionais<sup>256</sup>, duas majoritariamente aquiescentes e duas majoritariamente não-aquiescentes: 1) desengajado, que decidiu não cumprir; 2) resistente, que não quer cumprir, mas o fará se persuadido; 3) aquele que tenta cumprir, mas nem sempre consegue; e 4) apoiador, que quer fazer a coisa certa, comprometido em apoiar o sistema e em aceitar e gerenciar suas demandas.

<sup>252</sup> Peso do encargo financeiro; custo de conformidade; desincentivos e incentivos.

<sup>253</sup> Diferenças individuais; inequidade percebida; percepção de risco; apetite para risco.

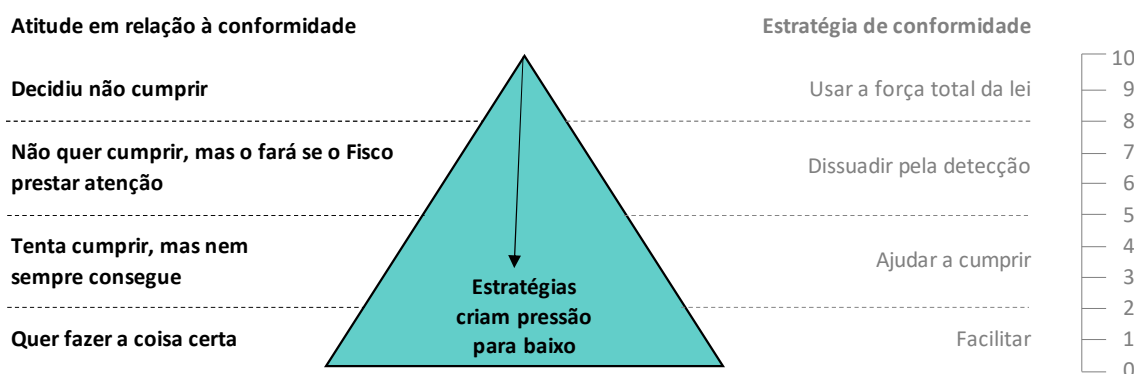
<sup>254</sup> Oportunidade da não-conformidade; normas sociais; dissatisfação com as autoridades tributárias.

<sup>255</sup> Ibidem, p. 39

<sup>256</sup> As posturas motivacionais derivam do modelo de influências do contribuinte e caracterizam a maneira como os indivíduos se relacionam com a autoridade tributária e com o sistema tributário que ela administra. Cf. Ibidem, p. 41

Com base nesse espectro de comportamentos de conformidade, de acordo com a lógica da regulação responsiva, os riscos de conformidade deveriam ser tratados com estratégias equilibradas, conforme ilustra a pirâmide de conformidade reproduzida em português na Figura 20.

**Figura 15 – Pirâmide de conformidade tributária**



Fonte: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance.** 2004, p. 41. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

Ainda na linha da proposta de Ayres e Braithwaite, a OCDE incluiu entre as melhores práticas para aperfeiçoar e alavancar a conformidade que a administração tributária: desse incentivo para o contribuinte cumprir suas obrigações tributárias; mas que o punisse quando apropriado e de maneira proporcional ao risco, através de uma variedade de ferramentas de severidade gradual<sup>257</sup>; e que tornasse seus poderes e atuação visíveis<sup>258</sup>.

Apesar de não ter dado tanta ênfase a eles, a nota de 2004 anunciou, também, aspectos que viriam a se tornar essenciais do modelo que estava sendo construído ao recomendar que as partes interessadas fossem envolvidas na implementação<sup>259</sup>, que uma relação de confiança fosse construída com a comunidade<sup>260</sup>; que as obrigações do contribuinte fossem tornadas claras e que seu cumprimento fosse facilitado.

Passados dois anos da publicação da nota que direcionou as administrações tributárias para a aplicação do gerenciamento de risco a suas atividades, na plenária de

<sup>257</sup> Por exemplo, cartas curtometradas, diligências, auditorias de conformidade, auditorias amplas, auditorias de fraude, persecução penal.

<sup>258</sup> Ibidem, p. 48-57

<sup>259</sup> Desenhar as estratégias de tratamento colaborativamente com representantes dos contribuintes, da indústria e seus intermediários, como contadores e advogados. Ibidem, p. 59

<sup>260</sup> Agir com justiça e integridade; buscar uma abordagem flexível e personalizada. Ibidem, p. 46-47

2006 do FTA, realizada em Seul, ficou claro que um novo problema significativo e crescente havia surgido: a não-conformidade internacional, o que levou as administrações tributárias a unirem forças para combatê-la. Além disso, as discussões do fórum nesse ano revelaram preocupações sobre a governança corporativa e sobre o papel dos intermediários tributários em relação à não-conformidade e à promoção de arranjos inaceitáveis para minimização de tributos<sup>261</sup>.

Outros dois anos mais tarde, na plenária da Cidade do Cabo em 2008, o FTA apresentou a proposta de um novo modelo de relacionamento entre administrações tributárias e grandes contribuintes, chamado de relacionamento aprimorado<sup>262,263</sup>. Criado por um grupo liderado pela administração tributária do Reino Unido<sup>264</sup> após realizar um estudo junto a representantes de grandes corporações e de intermediários tributários<sup>265</sup>, o modelo de relacionamento aprimorado foi baseado em experiências de programas piloto da Irlanda<sup>266</sup>, Holanda<sup>267</sup> e EUA<sup>268</sup>.

Esse modelo foi desenvolvido com o objetivo de influenciar a demanda das grandes corporações pelo planejamento tributário agressivo<sup>269</sup> fornecido pelos intermediários tributários<sup>270</sup>. Ele assume como premissa a revelação do estudo de que, apesar de o comportamento tributário das grandes corporações ser direcionado a gerenciar custos tributários, obter segurança jurídica o mais cedo possível em relação a questões

<sup>261</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Declaração Final de Seul**. 2006. Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/administration/37463807.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2020.

<sup>262</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Study into the role of tax intermediaries**. 2008b. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>263</sup> A expressão original em inglês é “*enhanced relationship*”.

<sup>264</sup> O grupo de estudo era composto pela administração tributária do Reino Unido, conhecida como *HM Revenue and Customs* (HMRC), e pelo Secretariado da OCDE; e trabalhou em estreita colaboração com representantes da Austrália, Canadá, Chile, França, Índia, Irlanda, Japão, México, Holanda, África do Sul, Espanha e EUA. *Ibidem*, p. 3.

<sup>265</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>266</sup> Programa irlandês de **Abordagem co-operativa de conformidade tributária**, com mais informações expostas no Anexo 8.1 (p. 77-79).

<sup>267</sup> Programa holandês de **Monitoramento horizontal**, com mais informações expostas no Anexo 8.1 (p. 79-82).

<sup>268</sup> *Compliance Assurance Program* (CAP) dos EUA, com mais informações expostas no Anexo 8.1 (p. 83-86).

<sup>269</sup> O planejamento tributário agressivo foi então definido como um tipo de risco de conformidade tributária típico de grandes contribuintes, que pode ser dividido em dois tipos principais de preocupação: de que se faça mau uso da legislação tributária para obter resultados que não foram previstos pelo legislador; e de que os contribuintes não divulguem sua visão sobre a incerteza ou sobre o risco assumido em relação à “zona cinza” da lei. *Ibidem*, p. 11

<sup>270</sup> O estudo identifica dois tipos de intermediários tributários: os consultores tributários, que são escritórios de advocacia, de contabilidade ou outros que fornecem consultoria tributária sofisticada; e os bancos e outras instituições financeiras, que criam e viabilizam o uso de instrumentos financeiros e outros arranjos com objetivos tributários. *Ibidem*, p. 14.

tributárias estava se tornando igualmente importante, principalmente para empresas publicamente listadas<sup>271</sup>.

O modelo de relacionamento aprimorado reforça o benefício da eficiência na alocação de recursos que o gerenciamento de risco traz para as administrações tributárias; e dá um passo além nessa direção ao apontar que o gerenciamento de risco seria benéfico, também, para muitos contribuintes. Isso porque os contribuintes que se comportassem de maneira transparente e que demonstrassem representar um risco baixo teriam um menor custo de conformidade e a possibilidade de obter certeza tributária antecipada ao discutir processos e riscos em tempo real com a administração tributária<sup>272</sup>.

O estudo deixa claro, entretanto, que uma boa avaliação de riscos pela administração tributária dependeria de informações atuais, relevantes e confiáveis e que, além do entendimento das questões tributárias, ela teria outro elemento-chave: o entendimento do contribuinte. Para entender o contribuinte, a administração tributária precisaria levar em conta a estrutura comercial, o tamanho e as atividades do contribuinte, a qualidade de seus processos e sistemas contábeis, seu nível de abertura em relação à administração tributária e o nível de consenso entre ambos quanto à interpretação da legislação tributária<sup>273</sup>.

Nesse contexto, o estudo propõe que “um relacionamento mais colaborativo e baseado na confiança pode se desenvolver entre as administrações tributárias e os grandes contribuintes corporativos que cumprem a lei e que vão além das obrigações legais para trabalhar juntos em cooperação”<sup>274</sup>. Esse seria o relacionamento aprimorado.

Ele poderia ser alcançado se, de um lado, as administrações tributárias demonstrassem, no trato com os contribuintes: entendimento baseado em consciência comercial<sup>275</sup>; imparcialidade<sup>276</sup>; proporcionalidade<sup>277</sup>; abertura através da divulgação e

---

<sup>271</sup> Por um lado, a direção das empresas, os analistas de mercado e investidores institucionais pressionam as empresas para entregarem uma alíquota tributária efetiva baixa, particularmente em comparação a outras empresas da mesma indústria. Por outro lado, existe a preocupação de minimizar a incerteza e aumentar a previsibilidade de fluxos de caixa futuros, para possibilitar uma avaliação e divulgação mais precisas do valor do negócio para o mercado. Outros fatores que influenciam o comportamento tributário das grandes empresas são: exigência de uma boa governança corporativa; divulgação pública de informações financeiras e outras; e contabilização de passivos fiscais incertos. *Ibidem*, p. 13, 15 e 16

<sup>272</sup> *Ibidem*, p. 24-25.

<sup>273</sup> *Ibidem*, p. 25-26.

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>275</sup> Inclui entender como os negócios são feitos no mercado, as características do setor da indústria em que o contribuinte opera e as características únicas do negócio do contribuinte em particular. *Ibidem*, p. 34-35.

<sup>276</sup> Imparcialidade significa resolver as questões de maneira consistente, objetiva e focada na quantidade certa de tributo, e não em maximizar a arrecadação. *Ibidem*, p. 35.

<sup>277</sup> Proporcionalidade envolve alocar recursos tendo em vista uma perspectiva ampla, priorizando as questões mais relevantes, minimizando auditorias especulativas, fazendo questionamentos apropriados e

transparência<sup>278</sup>; e capacidade de resposta<sup>279</sup>. De outro lado, os contribuintes precisariam oferecer transparência<sup>280</sup> e divulgação<sup>281</sup> das informações necessárias para que a administração tributária realizasse uma avaliação de risco totalmente informada.

Isto posto, o FTA reconhecia que alguns contribuintes iriam preferir continuar no modelo tradicional, baseado em obrigações legais; e recomendava que as administrações tributárias fizessem a melhor avaliação de risco possível desses contribuintes com base nas informações disponíveis, alertando que isso poderia implicar em mais recursos alocados para auditá-los e explorar questões relativas a eles<sup>282</sup>.

Em 2010, o FTA publicou um estudo que categorizou as causas e os fatores determinantes do comportamento dos contribuintes em cinco grupos: a) dissuasão, como por auditorias, percepção de risco de detecção e severidade das sanções; b) normas, tanto pessoais quanto sociais; c) oportunidade, tanto para cumprir quanto para não cumprir as obrigações tributárias; d) justiça e confiança, tanto no governo quanto no fisco e nos demais contribuintes; e e) fatores econômicos, tanto gerais como relacionados aos negócios, à indústria e ao valor do imposto devido. Reconhecendo que não havia respostas fáceis sobre como influenciar o comportamento dos contribuintes, a recomendação era de

---

focados, descontinuando auditorias quando não parecem ser um bom uso dos recursos, discutindo as causas e soluções para as questões e ajudando o contribuinte a aprender com seus erros e reduzir o risco de recorrência. *Ibidem*, p. 35-36.

<sup>278</sup> Soluções de consultas a dúvidas dos contribuintes e audiências públicas sobre mudanças na política e na administração tributárias têm um papel relevante para a abertura e transparência da administração tributária. Em geral, os contribuintes querem saber mais, também, sobre como a administração tributária aborda o gerenciamento de risco, o que envolve três níveis: estratégia geral; mecanismos de seleção para auditoria; e classificação individual de risco. A recomendação do FTA é que a administração tributária ofereça maior transparência em relação à estratégia geral, incluindo tipos de comportamento ou transações que enxerga como riscos e como responde a eles, mas que não forneça todos os detalhes sobre quais contribuintes ou questões são selecionados para auditoria. Quanto à divulgação da classificação individual de risco, o FTA afirma que algumas administrações tributárias tiveram experiências positivas, mas recomenda que cada país decida se e como fazer isso. *Ibidem*, p. 36-37.

<sup>279</sup> Capacidade de resposta envolve reconhecer o valor da certeza tributária e da resolução definitiva para o contribuinte e ajudá-lo a obtê-las sempre que possível, garantindo que decisões tomadas no nível operacional sejam consistentes com a orientação da gerência sênior. Além disso, envolve fornecer respostas rápidas, eficientes e profissionais às solicitações dos contribuintes. *Ibidem*, p. 37.

<sup>280</sup> Transparência seria o ambiente dentro do qual atos de divulgação ocorreriam, descreveria a abordagem em relação a questões tributárias que dão origem a incerteza e teria três níveis interdependentes: individual, cultural e estrutural. *Ibidem*, p. 41-42.

<sup>281</sup> A divulgação de que trata o relacionamento aprimorado vai além das informações que os contribuintes são legalmente obrigados a apresentar e inclui qualquer transação ou posição em que exista um grau significativo de incerteza ou imprevisibilidade tributária, ou em relação ao qual a administração tributária tenha indicado preocupação publicamente. A divulgação seria muito benéfica quando antecipada e em tempo real. Ela poderia ser oferecida, no mais tardar, na declaração tributária, mas seria de pouca ajuda depois disso. *Ibidem*, p. 41-42.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p. 45.

que as administrações tributárias combinassem esses cinco elementos em suas estratégias<sup>283</sup>.

O relato histórico institucional da ATO mostra que o órgão continuava bem alinhado com o modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte que estava sendo construído pelo FTA da OCDE, pois diz que no final dos anos 2000, “as idéias da ATO sobre conformidade e serviço tornaram-se mais sofisticadas”, mas podiam ser resumidas pelo aforismo “a prevenção é melhor do que remediar” e pelos “3Cs”- consulta, colaboração e co-design”.

A ATO colaborava através de parcerias com os maiores contribuintes para chegar a um acordo sobre a aplicação da lei tributária sem o custo de investigações detalhadas e litígio. A partir de 2007, esse trabalho resultou em acordos com algumas grandes corporações que, além de promover melhores práticas de governança tributária, reduziram custos de conformidade tributária. Outro grupo de interesse da ATO passaram a ser os intermediários tributários, cujos serviços eram utilizados por cerca de 95% das empresas e 75% dos indivíduos e nos quais a ATO investiu pesadamente através da prestação de serviços. Esses serviços incluíam recursos *online* e acesso prioritário ao pessoal da ATO<sup>284</sup>.

Além da Austrália e de alguns outros países<sup>285</sup>, o Reino Unido também havia incorporado o modelo de relacionamento aprimorado às suas estratégias de gerenciamento de risco<sup>286</sup>. Nesse contexto, em dezembro de 2009, o Reino Unido introduziu um Código de Práticas Tributárias para Bancos que trouxe um elemento novo e importante para o modelo do relacionamento aprimorado ao deixar explícito a expectativa de que os contribuintes cumprissem “com o espírito, assim como com a letra,

---

<sup>283</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Understanding and influencing taxpayers’ compliance behaviour**. 2010b. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/46274793.pdf>. O estudo se baseou nos resultados de pesquisas científicas anteriores que haviam procurado explicar o comportamento de conformidade dos contribuintes e cujos autores foram, em sua maioria, citados na seção 2.3 deste trabalho. Esses resultados foram utilizados para realizar uma pesquisa com administrações tributárias sobre como elas vinham utilizando esses resultados na prática.

<sup>284</sup> EDMONDS, Leigh. **Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910–2010**. Australian Taxation Office, Canberra, 2010. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/assets/0/104/300/362/b48310f7-ba18-4241-85b6-17c1c35a066d.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020, p. 242

<sup>285</sup> O rol de países que haviam implementado modelos de relacionamento aprimorado incluía também Irlanda, Holanda, EUA, Nova Zelândia e África do Sul.

<sup>286</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. 2013a, p. 24.



da lei, discernindo e seguindo as intenções do Parlamento”<sup>287</sup>. O conceito de que as empresas deveriam cumprir com o espírito da lei tributária tanto quanto com sua letra foi incorporado pelas orientações da OCDE para empresas multinacionais em sua revisão de 2011, deixando claro que isso não requeria que as empresas pagassem mais tributo do que o exigido pela lei<sup>288</sup>.

A literatura mostra que, principalmente na Austrália e na Nova Zelândia, o modelo do relacionamento aprimorado foi objeto de críticas. Já em 2007, Mark Burton defendia que uma das premissas em que o modelo da regulação responsiva se basearia – a determinação da lei – seria falsa<sup>289</sup>.

Em 2009, Burton e Justin Dabner registraram que estabelecer o relacionamento aprimorado na Austrália e na Nova Zelândia vinha sendo problemático, principalmente pela dificuldade de cada uma das partes atender às expectativas da outra. Por essa razão, os autores defendiam que essas expectativas não deviam ser exageradas e que o termo “parceria” deveria ser evitado<sup>290</sup>. Em 2012, os autores aprofundaram essa percepção trazendo aspectos importantes que influenciariam a relação entre fisco e contribuinte, como tensões ideológicas, limitações legais e internas da administração tributária, pressões institucionais, políticas e até internacionais, relacionadas ao investimento estrangeiro no país<sup>291</sup>.

Em 2012, Dabner argumentava que o objetivo de formar um relacionamento aprimorado estava fora do controle das administrações tributárias da Australasia, mas que questões culturais sugeriam um resultado mais promissor no Reino Unido<sup>292</sup>.

<sup>287</sup> De acordo com o item 1, “Overview”. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/code-practice-taxation-banks>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>288</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Update of the OCDE Guidelines for Multinational Enterprises**. 2011b, p. 60. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/inv/mnc/48004323.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>289</sup> BURTON, Mark. Responsive regulation and the uncertainty of law: time to reconsider the commissioner’s model of cooperative compliance? **eJournal of Tax Research**, n. 4, 2007. Disponível em: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2007/4.html>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>290</sup> DABNER, Justin; BURTON, Mark. **Lessons for Tax Administrators in Adopting the OCDE’s “Enhanced Relationship” Model: Australia’s and New Zealand’s Experiences**. 2009. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2707900>. Acesso em: 28 jul. 2020.

<sup>291</sup> DABNER, Justin; BURTON, Mark. The 'Enhanced Relationship' Model Collides with Reality: The Determinants of the Relationship between Tax Administrators and Tax Intermediaries. **The Law and Society Association Annual Conference**, p. 1-17, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2701036>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>292</sup> DABNER, Justin. Constraints on the “partnership” model: what really shapes the relationship between the tax administrator and tax intermediaries in Australasia and the United Kingdom. **British Tax Review**, v. 4, p. 526-552, jul./ago. 2012. Disponível em: <https://research.monash.edu/en/publications/constraints-on-the-partnership-model-what-really-shapes-the-relat>. Acesso em: 26 jul. 2020.

Também em 2012, Judith Freedman discutiu a aplicação da regulação responsiva à administração tributária, desta vez tendo como pano de fundo a experiência do Reino Unido. A autora questiona a medida em que a persuasão seria uma boa ferramenta para controlar comportamentos dentro da “zona cinza” da lei, apontando dois problemas: i) do “Estado de direito”, relativo à discricionariedade que os agentes da administração tributária teriam em relação ao tratamento do contribuinte e às consequentes possibilidades de tratamento desigual entre contribuintes e de captura ou corrupção dos agentes públicos; e ii) dos “objetivos misturados”, que surgiriam da relação entre regulação responsiva e gerenciamento de risco.

Freedman conclui que a aplicação da regulação responsiva e da classificação de risco pela administração tributária ao segmento de grandes contribuintes corporativos poderia gerar valor desde que a administração tributária: i) não demandasse do contribuinte que ele fosse além da lei em sua conformidade; e ii) focasse em encorajar a transparência e a auto-regulação do contribuinte, sem tentar impedi-lo de adotar interpretações questionáveis da lei, das quais a administração tributária discordasse.

Na visão da autora, as bases para a aplicação da regulação responsiva e do gerenciamento de risco à administração tributária seriam uma boa legislação baseada em princípios, bons mecanismos para examinar e controlar a discricionariedade e diálogos que incluíssem todos os grupos envolvidos em cada questão, e não apenas algumas partes, para inspirar confiança no público<sup>293</sup>.

Em 2012 a plenária do FTA ocorreu em Buenos Aires e, desta vez, contou não só com líderes de administrações tributárias, mas também com líderes de empresas. O principal resultado da reunião foi o compromisso de combater o abuso fiscal através de *offshores*. Nesse contexto, os participantes estabeleceram também seus objetivos comuns - maior certeza tributária, consistência e eficiência -; e reconheceram que o relacionamento adversarial entre administrações tributárias e contribuintes corporativos multinacionais era contrário a esses objetivos.

O FTA concordou também que era preciso criar estratégias inovadoras, que consumissem menos tempo e recursos das administrações tributárias e dos contribuintes para a resolução de problemas, ao mesmo tempo em que incentivassem o cumprimento das leis tributárias e buscassem uma abordagem mais transparente de ambas partes. Isso

---

<sup>293</sup> FREEDMAN, Judith. Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. *UBC Law Review*, v. 44, n. 3, p. 627, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2027406>. Acesso em: 26 jul. 2020.

seria possível à medida que a boa conformidade tributária estivesse no centro da governança corporativa<sup>294</sup>.

Nessa ocasião, foi lançado o projeto “O relacionamento aprimorado cinco anos depois de sua aplicação”<sup>295</sup>.

## 2.5.6 Conformidade cooperativa

Ainda em 2012, o Centro de Política e Administração Tributária<sup>296</sup> da OCDE propôs para o G20<sup>297</sup> que fosse desenvolvido um trabalho sobre o planejamento tributário internacional agressivo<sup>298</sup>. Esse estudo foi acelerado pela já mencionada polêmica envolvendo a baixa arrecadação tributária da rede multinacional de cafeterias Starbucks no Reino Unido e resultou na publicação de um relatório pela OCDE em fevereiro de 2013<sup>300</sup>.

Esse relatório foi um divisor de águas no cenário tributário internacional ao afirmar que os governos perdiam uma parte substancial da receita da tributação sobre a renda por causa de planejamentos tributários destinados a transferir lucros para locais onde estão sujeitos a um tratamento fiscal mais favorável. Essa prática foi associada à

<sup>294</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Declaração Final de Buenos Aires**. 2012b. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax7thmeetingoftheforumontaxadministrationstrengtheningtaxcompliancethroughcooperation.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>295</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. 2013a. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>. Acesso em: 30 jul. 2020, p. 16.

<sup>296</sup> O Centro de Política e Administração Tributária é o órgão que dá apoio ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE.

<sup>297</sup> De acordo com o Ministério das Relações Exteriores do Brasil, o Grupo dos 20 ou G20 não é uma organização internacional. Ele foi criado em 1999 como um fórum de diálogo informal entre ministros de finanças e presidentes de bancos centrais de economias desenvolvidas e emergentes, com o objetivo de enfrentar os desafios relacionados à instabilidade do sistema financeiro internacional. Desde a crise financeira global de 2008, passou a reunir Chefes de Estado e Governo e é hoje o principal mecanismo de governança econômica mundial. O G20 é integrado pela África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15586-brasil-g20>. Acesso em: 17 jul. 2020.

<sup>298</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **History of the G20 & taxation**. Entrevista de 12min38seg com Masatsugu Asakawa, Vice-Ministro de Finanças para Assuntos Internacionais do Japão, e com Pascal Saint-Amans, Diretor do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE. 2019d. Disponível em: <https://youtu.be/vyrzdg8kFB8>. Acesso em: 17 jul. 2020.

<sup>300</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 26 jul. 2020.

expressão *Base Erosion and Profit Shifting*<sup>301</sup> em inglês, que acabou por se difundir na forma do acrônimo BEPS. Associada principalmente às empresas multinacionais, ela atraiu a atenção da mídia internacional e se tornou um item importante da agenda política dos líderes do G20<sup>302</sup>.

Alguns meses depois, em julho, seria publicado o Plano de Ação sobre o BEPS<sup>303</sup>, contendo 15 ações, das quais destacamos duas na sequência<sup>304</sup> porque impactaram o rumo do relacionamento que estava sendo construído pelo FTA entre as administrações tributárias e seus contribuintes corporativos multinacionais.

A ação 11 do BEPS tratava de estabelecer metodologias para coletar e analisar dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los. Essa ação tinha ênfase na necessidade das administrações tributárias de identificar as áreas de risco, reconhecia a limitação das auditorias como ferramentas para detecção precoce de planejamento tributário agressivo e indicava que uma medida potencialmente útil nesse sentido seriam os programas de cooperação e de conformidade entre os contribuintes e as administrações tributária<sup>305</sup>.

A ação 12 do BEPS, por sua vez, tratava de exigir que os contribuintes revelassem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo através de normas de declaração obrigatória e a previsão era de que fosse conduzida de maneira coordenada com os trabalhos relativos à cooperação e à conformidade<sup>306</sup>.

Também em julho de 2013, como resultado do projeto “O relacionamento aprimorado cinco anos depois de sua aplicação”, que envolveu o estudo da experiência prática de 24 países<sup>307</sup>, a OCDE propôs o modelo da conformidade cooperativa<sup>308</sup> em

<sup>301</sup> A expressão em inglês *base erosion and profit shifting* significa erosão da base tributária e transferência de lucros em português.

<sup>302</sup> Ibidem, p. 13-14.

<sup>303</sup> Ibidem.

<sup>304</sup> As outras 13 ações do BEPS são: 1) abordar os desafios fiscais da economia digital; 2) neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos; 3) reforçar as normas relativas às Sociedades Estrangeiras Controladas; 4) limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; 5) combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; 6) prevenir a utilização abusiva do convênio; 7) prevenir que o status de Estabelecimento Permanente seja artificialmente evitado; 8, 9 e 10) garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor; 13) re-examinar a documentação de preços de transferência; 14) tornar mais efetivos os instrumentos de resolução de disputas; e 15) desenvolver um instrumento multilateral.

<sup>305</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>306</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>307</sup> África do Sul, Alemanha, Austrália, Áustria, Canadá, Dinamarca, EUA, Eslovênia, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Hong Kong, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, Rússia, Singapura e Suécia.

<sup>308</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.

substituição ao do relacionamento aprimorado<sup>309</sup>. O estudo levou em conta, além da experiência das administrações tributárias, a perspectiva do mundo empresarial e as críticas que o modelo do relacionamento aprimorado havia recebido nos anos anteriores; e contou com a participação de duas organizações internacionais de administração tributária: o *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT) e o *Inter-European Organisation of Tax Administrations* (IOTA).

O valor e os sete pilares do relacionamento aprimorado<sup>310</sup> foram validados através desse estudo, mas foi acrescentado um elemento de rigor ao conceito para demonstrar que a relação entre o contribuinte e a administração tributária deveria se basear em critérios objetivos e na confiança justificada.

Um sistema robusto de governança corporativa reforça a comunicação e a transparência e, por isso, passou a ser considerado parte integrante da relação cooperativa. Nessa mesma linha, um sistema de controle e gestão de riscos fiscais, também chamado de estrutura de controle fiscal, tornou-se um instrumento muito importante<sup>311</sup>.

A estrutura de controle fiscal, segundo a OCDE consiste no controle interno de todos os processos e transações com possíveis consequências fiscais<sup>313</sup> (e não somente os processos fiscais) e deve ser um dos elementos de um sistema de controle interno amplo da empresa, segundo os princípios da boa governança corporativa<sup>314</sup>.

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

---

2013a. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>. Acesso em: 30 jul. 2020

<sup>309</sup> O nome do modelo foi alterado para deixar claro que a cooperação é a base para atingir o objetivo da conformidade.

<sup>310</sup> A expressão “sete pilares do relacionamento aprimorado” faz referência à conclusão apresentada pela OCDE em seu estudo sobre o papel dos intermediários tributários, de 2008, de que para estabelecer uma relação de confiança, de um lado, as administrações tributárias precisariam demonstrar, no trato com os contribuintes: entendimento baseado em consciência comercial; imparcialidade; proporcionalidade; abertura através da divulgação e transparência; e capacidade de resposta. De outro lado, os contribuintes precisariam oferecer transparência e divulgação das informações necessárias para que a administração tributária realizasse uma avaliação de risco totalmente informada.

<sup>311</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>313</sup> *Ibidem*, p. 65

<sup>314</sup> Por exemplo, conforme estabelecidos pelas já mencionadas Orientações para Empresas Multinacionais da OCDE, disponíveis em: <https://www.oecd.org/daf/inv/mne/OCDEguidelinesformultinationallenterprises.htm>

transparência e na compreensão da conduta tributária dos contribuintes como produto de diferentes fatores<sup>315</sup>.

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<sup>316</sup>. 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<sup>317</sup>.

A apreensão de que o relacionamento aprimorado poderia requerer do contribuinte que ele fosse além da lei em sua conformidade foi explicado pela OCDE como uma consequência das referências ao espírito da lei<sup>318</sup>. Sobre isso, a OCDE se posicionou no sentido de que a interpretação do espírito da lei tributária pela administração dentro de uma relação cooperativa deve ser a mesma que dentro de uma fiscalização tradicional; e que essa interpretação da administração tributária não pode substituir as normas tributárias criadas pelo Poder Legislativo ou decididas em casos concretos pelo Poder Judiciário.

Além disso, a OCDE deixou claro que deve haver espaço para que a administração tributária e o contribuinte discordem sobre a interpretação do espírito da lei tributária dentro da conformidade cooperativa, desde que o contribuinte seja aberto e transparente em relação a sua posição divergente e não a esconda da administração tributária<sup>319</sup>.

Apesar de a conformidade cooperativa não garantir que não haja conflitos, segundo a OCDE ela reduz sua quantidade e ajuda a resolvê-los de maneira mais eficiente graças à transparência. Além disso, segundo a OCDE ela seria compatível com meios alternativos de solução de conflitos, como a mediação e a arbitragem, que também contribuiriam para a eficiência e imparcialidade na resolução de conflitos tributários<sup>320</sup>.

---

<sup>315</sup> Ibidem, p. 45-49.

<sup>316</sup> Ibidem, p. 50

<sup>317</sup> Ibidem, p. 52

<sup>318</sup> Encontradas no Código de Práticas Tributárias para Bancos do Reino Unido e na Revisão de 2011 das Orientações para Empresas Multinacionais da OCDE, conforme mencionado na seção 2.5.5.

<sup>319</sup> Ibidem, p. 54-55.

<sup>320</sup> Ibidem, 56

Por fim, no estudo de 2013, a OCDE reconheceu o risco de apego e de perda da imparcialidade dos agentes públicos associado à abordagem da conformidade cooperativa; e para evitar isso, recomendou que as administrações tributárias refletissem sobre os princípios de boa governança interna<sup>321</sup>, dando ênfase à garantia de que as decisões relativas aos grandes contribuintes não fossem tomadas por uma pessoa só<sup>322</sup>.

Em 2015, Luciana Ibiapina Lira Aguiar trouxe para o contexto brasileiro a discussão sobre a governança corporativa tributária como parte do relacionamento entre administração tributária e contribuinte.

A autora definiu a governança corporativa tributária como:

o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros 'stakeholders', respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.<sup>323</sup>

Ao elencar as boas práticas de governança corporativa tributária, Luciana chamou atenção para a crescente relevância da conformidade em relação às obrigações acessórias para garantir a transparência na relação entre fisco e contribuinte<sup>324</sup>. Nesse sentido, a autora explica que instrumentos de checagem constante da consistência de informações prestadas ao fisco e da observância das obrigações são parte dos requisitos de governança tributária.

---

<sup>321</sup> São apontadas seis categorias de medidas de melhoria da governança interna observadas nas administrações tributárias: 1) normas de integridade, valores e regras sobre apresentação de documentos; 2) processos de trabalho normalizados e sistemas de operação; 3) participação de mais de uma pessoa nas decisões sobre grandes contribuintes; 4) programas de formação e contato periódico entre os técnicos; 5) sistemas de rotação; e 6) sistemas de avaliação e supervisão da qualidade dos trabalhos realizados. *Ibidem*, p. 77

<sup>322</sup> *Ibidem*, p. 94

<sup>323</sup> AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial**. 2015. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 59

<sup>324</sup> Outras boas-práticas de governança tributária citadas por Luciana Ibiapina Lira Aguiar são um bom entendimento, sempre atualizado, do sistema tributário brasileiro; o envolvimento da administração executiva e do Conselho de Administração; e o cuidado com os serviços jurídicos prestados por terceiros.

O estudo conclui que a governança corporativa tributária pode trazer diversos benefícios e até vantagens competitivas para a empresa que a aplica<sup>325</sup>, mas que para ser efetiva e permear todos os tipos de contribuintes, ela deveria considerar a sintonia entre o fisco e os contribuintes e a forma como suas relações são desenvolvidas<sup>326</sup>.

Nessa mesma linha, a OCDE definiu em 2016 a estrutura de controle fiscal como “a parte do sistema de controle interno que garante a precisão e a completude das declarações e divulgações tributárias feitas por uma empresa”<sup>327</sup>. Dentro da lógica da conformidade cooperativa, a administração tributária pode confiar nas declarações tributárias da empresa que tenha uma estrutura de controle fiscal efetiva, que seja transparente e que divulgue seus riscos fiscais e, assim, reduzir as auditorias sobre elas<sup>328</sup>.

Os seis princípios de uma boa estrutura de controle fiscal, de acordo com a OCDE, são: i) definição da estratégia fiscal; ii) aplicação abrangente; iii) atribuição de responsabilidades; iv) documentação da governança; v) execução de testes periódicos de performance; e vi) garantia de controle de riscos e de confiança dos relatórios produzidos<sup>329</sup>.

Um estudo recente baseado em duas pesquisas com representantes de grandes organizações da Holanda indicou que há uma associação positiva entre certeza tributária e a estrutura de controle fiscal exigida pelo programa de conformidade cooperativa; e concluiu que a necessidade de segurança por parte das grandes organizações sobre suas posições tributárias as estimula a melhorar suas estruturas de controle fiscal para adquirir essa certeza<sup>330</sup>.

---

<sup>325</sup> Segundo Luciana, a governança corporativa traz como benefícios mensuráveis a redução de custos com sanções pecuniárias e com controvérsias e a redução de incertezas na tomada de decisões; e também o benefício não-mensurável da preservação da reputação corporativa.

<sup>326</sup> Na linha do que foi construído pela OCDE e exposto anteriormente, Luciana menciona como relações favoráveis para a efetividade da governança corporativa tributária: a substituição do paradigma do crime pelo paradigma do cliente; a construção de mecanismos indutores de comportamento; e a abertura de canais efetivos de comunicação. A autora traz como exemplo desse tipo de relação a experiência da ATO.

<sup>327</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. Paris: OCDE Publishing, 2016a. p. 7. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 27 jul. 2020

<sup>328</sup> Ibidem, p. 7.

<sup>329</sup> Ibidem, p. 15

<sup>330</sup> GOSLINGA, Sjoerd; SIGLÉ Maarten; VELDHUIZEN Robbert. Cooperative compliance, tax control frameworks and perceived certainty about the tax position in large organisations. *Journal of Tax Administration*, v. 5, n. 1, 2019, p. 41. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/7841/aa64dbe85ffc8fdcc1aa072919a283015806.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.



Mais de 60% das administrações tributárias que participaram de uma pesquisa da OCDE informaram que tinham ou estavam implementando abordagens de conformidade cooperativa em 2017<sup>331</sup>.

As tendências apresentadas até aqui de mudança no relacionamento entre administração tributária e contribuintes, bem como o modelo de conformidade cooperativa da OCDE vêm sendo discutidos no cenário tributário brasileiro.

Sérgio André Rocha defendeu que a reconstrução da confiança entre o fisco e os contribuintes é essencial para a reconstrução do Sistema Tributário Nacional, que estaria quebrado. Ao analisar as causas da natureza conflituosa e repressiva dessa relação, o autor aponta para a lei tributária como um instrumento de dominação de contribuintes que não se sentiriam voluntariamente inclinados a contribuir; para a transferência para o contribuinte de atividades de liquidação, pagamento e acessórias à fiscalização; e para a falta de conhecimento técnico e tempo de resposta adequados do Poder Judiciário no campo fiscal.

Rocha se inspira na experiência de mudança da administração tributária da Suécia a partir dos anos 70 para defender que cabe ao Estado dar o primeiro passo para a reconstrução da confiança entre fisco e contribuinte e, para isso, propõe que a administração tributária passe do paradigma da economia do crime para o paradigma do serviço, no qual o contribuinte passa a ser visto como consumidor e a autoridade fiscal, como prestadora de serviços de orientação, apoio e educação fiscal<sup>332</sup>.

Carlos Otávio Ferreira de Almeida, ao refletir sobre a aplicação da conformidade cooperativa no Brasil, reconheceu que ela ainda era tímida, mas que as bases de um autêntico sistema de conformidade cooperativa estavam presentes nos programas OEA e de acompanhamento de maiores contribuintes da RFB, cuja implantação ele viu como “alvissareira”.

O autor citou, porém, como ameaças ao êxito da mudança de paradigma na relação fisco-contribuinte próprias do contexto brasileiro as incoerências dentro das próprias administrações tributárias e entre os braços administrador, legislador e julgador do Estado; os reiterados programas de anistia e remissão fiscal; a guerra fiscal entre entes

---

<sup>331</sup> Conforme dados da *International Survey on Revenue Administration* (ISORA). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Administration 2019: Comparative Information on OCDE and other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OCDE Publishing, 2019b. p. 54. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>332</sup> ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 507-527, 2018.

federativos; a intervenção de outros órgãos públicos para obter dados confiados sigilosamente ao fisco mediante programas de adesão voluntária; e a renúncia de receitas<sup>333</sup>. Para Almeida, a conformidade cooperativa seria um instrumento crucial para a redução dos elevados índices brasileiros de litigiosidade tributária<sup>334</sup>.

Uma publicação de agosto de 2020<sup>335</sup> é ilustrativa do panorama mais recente das visões de diversos atores sobre o tema do relacionamento entre a RFB e os contribuintes no Brasil. Essa publicação apresentou um diagnóstico e propostas de solução para o problema do contencioso tributário federal brasileiro<sup>336</sup> de 25 pessoas envolvidas nas disputas<sup>337</sup>, muitas das quais são referências em suas áreas específicas de atuação.

Seguindo a mesma linha de Almeida<sup>338</sup>, desses entrevistados, 20 trouxeram questões conexas ao relacionamento entre a RFB e os contribuintes como uma das causas ou como uma das soluções para o problema do contencioso tributário federal, como ilustra o Quadro 7.

O relacionamento estaria na causa do problema porque a RFB seria distante dos contribuintes e estaria estruturada para buscar erros ao invés de ajudar, porque as soluções de consulta não seriam efetivas<sup>339</sup>, porque haveria muitas obrigações acessórias<sup>340</sup> e

---

<sup>333</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, p. 77, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>334</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 469-482, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>335</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro: as descobertas de um estudo do ETCO e da consultoria EY sobre o crescimento dos litígios fiscais. **Revista ETCO**, n. 25, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>336</sup> A publicação apresenta os resultados do estudo realizado pela consultoria Ernst & Young (EY), que revelou que o contencioso tributário brasileiro ultrapassou os R\$ 3,4 trilhões em 2018, o equivalente a mais de 50% do Produto Interno Bruto (PIB) do país no período; e posicionou o Brasil como campeão mundial de litígios entre o Fisco e seus contribuintes.

<sup>337</sup> A publicação trouxe o ponto de vista dos contribuintes (representados por Diretores da Confederação Nacional da Indústria - CNI e da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - Fiesp e por tributaristas de alguns dos principais escritórios de advocacia do país), do Poder Executivo (através de Representantes do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN), do Poder Judiciário (por juízes especializados em Direito Tributário de três instâncias da Justiça Federal), do Poder Legislativo (pelo relator do projeto que converteu em lei a Medida Provisória do Contribuinte Legal), de pesquisadores e de representantes da sociedade civil que se ocupam do tema.

<sup>338</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 469-482, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>339</sup> Por demorarem demais para serem respondidas, serem muito genéricas, ou apresentarem viés pró-Fisco.

<sup>340</sup> Além de calcular e pagar os tributos, os contribuintes precisam cumprir uma série de formalidades e acessar diferentes sistemas para enviar dados ao Fisco, o que aumentaria os riscos de erros.

porque haveria excessos nos lançamentos, decorrentes da premissa dos Auditores-Fiscais de que haveria má-fé por parte de todas as empresas, sem diferenciar erros de tentativas de enganar o fisco.

**Quadro 7 – Mapa da citação do relacionamento entre RFB e contribuintes como causa ou solução do problema do contencioso tributário federal pelos entrevistados.**

Nº	Nome do entrevistado	Quem é	Quem representa	Contencioso tributário federal x relacionamento RFB-contribuintes	
				Causa	Solução
1	Adriana Gomes de Paula Rocha	Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial	Poder Executivo	X	X
2	Adriana Gomes Rêgo	Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)	Poder Executivo		X
3	Beno Suchodolski	Sócio do escritório Suchodolski Advogados Associados	Contribuintes	X	
4	Breno Vasconcelos	Sócio do escritório Mannrich e Vasconcelos Advogados, pesquisador do Insper e professor da FGV Direito SP	Contribuintes		X
5	Cássio Borges	Superintendente jurídico da Confederação Nacional da Indústria	Contribuintes	X	
6	Hamilton Dias de Souza	Sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados	Contribuintes		X
7	Helcio Honda	Diretor jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp)	Contribuintes	X	X
8	Heleno Torres	Professor titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP	Academia	X	
9	Juliana Furtado Costa Araújo	Procuradora da PGFN e professora da FGV Direito SP	Poder Executivo e Academia		X
10	Leonardo de Andrade Rezende Alvim	Procurador da PGFN, pesquisador do Insper e professor universitário	Poder Executivo e Academia		
11	Lorraine Messias	Economista com especialização em Direito Tributário e pesquisadora	Academia		
12	Marco Bertaiolli	Deputado federal (PSD-SP) e relator do Projeto de Lei de Conversão da MP do Contribuinte Legal	Poder Legislativo	X	X
13	Marcos Lisboa	Economista e presidente do Insper	Academia		
14	Mauro Silva	Presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil	Poder Executivo		X
15	Nelson Machado	Diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF)	Contribuintes	X	
16	Paulo Conrado	Juiz federal e professor de Direito Tributário da FGV Direito SP	Poder Judiciário	X	X
17	Paulo Sérgio Domingues	Desembargador do Tribunal Regional Federal da 3ª Região	Poder Judiciário		X
18	Phelippe Toledo Pires de Oliveira	Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário	Poder Executivo	X	X
19	Raquel Novais	Sócia da área tributária do escritório Machado Meyer Advogados	Contribuintes	X	X
20	Regina Helena Costa	Ministra do Superior Tribunal de Justiça e livre-docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	Poder Judiciário e Academia	X	
21	Rita Dias Nolasco	Procuradora da PGFN e diretora da Escola da Advocacia-Geral da União na 3ª Região	Poder Executivo		
22	Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri	Conselheira representante de contribuintes e vice-presidente do Carf	Poder Executivo		X
23	Roberto Quiroga Mosquera	Sócio do escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr e Quiroga Advogados e professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP) e da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP)	Contribuintes	X	
24	Vanessa Canado	Assessora especial do ministro da Economia, Paulo Guedes, sobre reforma tributária	Poder Executivo		
25	Zabetta Macarini Gorissen	Diretora executiva do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap)	Contribuintes	X	X

Fonte: INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro: as descobertas de um estudo do ETCO e da consultoria EY sobre o crescimento dos litígios fiscais. **Revista ETCO**, n. 25, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

A solução para o problema do contencioso passaria pela mudança do relacionamento através da aproximação da RFB dos bons contribuintes, da adoção de

critérios para diferenciar os bons dos maus contribuintes, da criação de programas de conformidade tributária e da autorregularização, que autorizaria a correção de falhas pelo contribuinte sem o lançamento tributário<sup>341</sup>.

### 2.5.7 Certeza tributária e cooperação internacional

A questão da certeza tributária, que já vinha sendo considerada na construção do novo modelo de relacionamento entre fiscos e contribuintes, ganhou maior importância a partir de 2016, pois nesse momento ficou claro que essa tinha se tornado uma componente importante das decisões de investimento internacional e poderia ter impacto sobre o crescimento econômico e sobre o emprego nos países. Como consequência, os líderes do G20 chamaram a OCDE e o Fundo Monetário Internacional (FMI) para trabalhar no tema, que tem recebido muita atenção nos últimos anos, com relatórios periódicos de progresso<sup>342</sup> e um evento específico - o Dia da Certeza Tributária – ocorrido pela primeira vez em 16 de setembro de 2019<sup>343</sup>.

O relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes também vem sendo impactado de outras formas pela globalização e pela mobilidade do capital internacional. O intercâmbio de informações fiscais de contribuintes entre administrações tributárias através de acordos bilaterais<sup>344</sup> e da convenção multilateral<sup>345</sup> da OCDE são exemplos disso. Outro exemplo é o intercâmbio automático de informações financeiras/bancárias de contribuintes através de modelos padronizados como o *Common*

---

<sup>341</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro: as descobertas de um estudo do ETCO e da consultoria EY sobre o crescimento dos litígios fiscais. **Revista ETCO**, n. 25, ago. 2020, p. 26-27. Disponível em: <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>342</sup> INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **2019 Progress report on tax certainty**. Paris, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/summits/osaka/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>343</sup> Mais informações sobre o evento Dia da Certeza Tributária podem ser obtidas no site <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/oecd-tax-certainty-day.htm>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>344</sup> A OCDE refere-se a esses acordos bilaterais como *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*. Mais informações podem ser encontradas em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>. Acessado em 20/09/2020.

<sup>345</sup> *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Mais informações podem ser encontradas em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Acessado em 20/09/2020.

*Reporting Standard (CRS)*<sup>346</sup> e o *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*<sup>347</sup>. Essas iniciativas buscam garantir que os fiscos tenham acesso a informações sobre as operações e sobre o patrimônio de seus contribuintes em outras jurisdições.

Outro exemplo são trabalhos conjuntos entre administrações tributárias para combater o planejamento tributário agressivo internacional. Iniciadas cerca de uma década antes<sup>348</sup>, em 2019 as auditorias conjuntas entre fiscos já eram vistas como elemento essencial da agenda de certeza tributária, para prevenir a erosão da base tributável e as disputas internacionais envolvendo bitributação de multinacionais<sup>349</sup>.

Em 2017, o FTA anunciou outra linha de trabalho conjunto entre fiscos através do *International Compliance Assurance Program (ICAP)*<sup>350</sup>. O ICAP é um programa cooperativo multilateral voluntário de avaliação de risco e garantia de conformidade desenvolvido para multinacionais e que facilita seu engajamento com as administrações tributárias participantes para obter maior certeza tributária. O programa, até o fechamento do presente trabalho, estava em seu segundo piloto, o ICAP 2.0, e contava com a participação de 17 administrações tributárias<sup>351</sup>.

A partir de 2016, o FTA passou a ter também como uma de suas prioridades a construção de capacidades nas administrações tributárias de países em desenvolvimento. Em sua mais recente plenária, realizada em Santiago em março de 2019, o FTA informou que promoveria uma plataforma de compartilhamento de conhecimento<sup>352</sup>, um programa

---

<sup>346</sup> O *Common Reporting Standard (CRS)* foi um padrão lançado em 2014 pela OCDE e pelo G20. Ele prevê a troca automática anual entre governos de informações de contas financeiras, incluindo saldos, juros, dividendos e receitas de vendas de ativos financeiros, reportados aos governos por instituições financeiras e cobrindo contas mantidas por indivíduos e entidades, incluindo *trusts* e fundações. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/automaticexchange.htm>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>347</sup> O *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* é uma lei dos EUA que exige que as instituições financeiras e certas outras entidades não-financeiras estrangeiras relatem os ativos mantidos por seus titulares norte-americanos. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>348</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Joint Audit Report**. 2010b, p. 34. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/45988932.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>349</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty**: Forum on Tax Administration. Paris: OCDE Publishing, 2019a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>350</sup> Conforme o Comunicado da 11ª reunião do FTA da OCDE, realizada em Oslo em setembro de 2017. Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Comunicado da 11ª reunião do FTA da OCDE**. 2017b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communicate-2017.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>351</sup> Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>352</sup> Plataforma de Compartilhamento de Conhecimento (*Knowledge Sharing Platform*). Disponível em: <https://ksp-ta.org/>. Acesso em: 22 jul. 2020.

de colaboração<sup>353</sup> e o uso de modelos de maturidade e de ferramentas de diagnóstico para ajudar as administrações tributárias a construir suas próprias capacidades<sup>354</sup>.

O *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* (TADAT) é uma dessas ferramentas diagnósticas. O TADAT foi desenvolvido para fornecer uma avaliação objetiva da saúde de nove principais áreas de resultado de desempenho (*Performance Outcome Areas* – POA) do sistema de administração tributária de um país e seu nível de maturidade no contexto das boas-práticas internacionais<sup>355</sup>. O modelo destaca a importância de dois elementos analisados neste trabalho<sup>356</sup>: o gerenciamento efetivo do risco pela administração tributária, no POA 2; e a conformidade das declarações tributárias apresentadas pelos contribuintes, no POA 6<sup>357</sup>.

A RFB se submeteu à avaliação do TADAT em janeiro de 2020<sup>358</sup>. Seus resultados serão usados como referência para o desenvolvimento de seu plano estratégico 2021-2023 e para reformas que estão sendo planejadas pelo órgão para os próximos anos<sup>359</sup>.

#### 2.5.8 Digitalização e *compliance-by-design*

A partir de 2016, a construção de administrações tributárias modernas passou a ser uma das prioridades do FTA. Os avanços tecnológicos passaram a ser vistos como

<sup>353</sup> Programa Inspetores Tributários sem Fronteiras (*Tax Inspectors without Borders*). Disponível em: <http://www.tiwb.org/>. Acesso em: 22 jul. 2020.

<sup>354</sup> Conforme ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **2019 FTA Santiago Communique**. 2019c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2019.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020. Segundo a OCDE, “Os modelos de maturidade são ferramentas relativamente comuns, frequentemente autoavaliativas, que ajudam uma organização a entender seu nível atual de capacidade em uma área funcional, estratégica ou organizacional específica, bem como o tipo de mudanças que provavelmente permitiriam à organização atingir um nível mais alto de maturidade”. Atualmente, o FTA oferece modelos de maturidade tecnológica, para portais de serviço e *big data*, de gerenciamento de dívida e de carga ou peso da conformidade tributária. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/maturity-model-series.htm>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>355</sup> TADAT SECRETARIAT. **TADAT Field Guide**. 2015. Disponível em: [https://www.tadat.org/assets/files/IMF\\_TADAT-FieldGuide\\_web.pdf](https://www.tadat.org/assets/files/IMF_TADAT-FieldGuide_web.pdf). Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>356</sup> Com a finalidade de enriquecer o presente trabalho, a autora realizou o curso *online* do TADAT, oferecido pelo FMI, e recebeu o certificado “*TADAT trained*” em maio de 2020. Assim, pôde identificar os POAs que tinham relação direta com o tema do relacionamento entre fisco e contribuinte.

<sup>357</sup> Disponível em: <https://www.tadat.org/overview#overview>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>358</sup> Disponível em: <https://www.tadat.org/completedAssessments>. Acesso em: 20 jul. 2020.

<sup>359</sup> Conforme foi dito pelo Sub-secretário especial da Receita Federal do Brasil, Sr. Jose Barroso Tostes Neto em entrevista disponibilizada no canal TADAT Videocast. Cf. TADAT SECRETARIAT. **A conversation with Special Secretary of Receita Federal do Brasil, José Barroso Tostes Neto**. Entrevista de 33:37 minutos disponibilizada no canal TADAT Videocast, 07 jul. 2020. Disponível em: <https://youtu.be/ayn9Dz5V4KA>. Acesso em: 27 jul. 2020.

oportunidades para a melhora dos serviços prestados aos contribuintes e para o fortalecimento da conformidade tributária de três formas: i) avançando no sentido de mais prestação de serviços digitais; ii) buscando cooperação com os provedores de serviços fiscais para estender os princípios da conformidade cooperativa para o setor de pequenas e médias empresas (PME); e iii) usando análises avançadas (*advanced analytics*)<sup>360</sup> de grandes conjuntos de dados (*big data*) para melhor identificar riscos, gerenciar recursos e direcionar intervenções<sup>361</sup>.

Nesse ano, a OCDE publicou dois estudos específicos sobre tecnologia aplicada à administração tributária. Um tratando de como gerenciar grandes bancos de dados (*big data*) e prover serviços digitais efetivos para os contribuintes<sup>362</sup>; e outro explorando oportunidades e desafios na análise avançada de dados (*advanced analytics*)<sup>363</sup>.

A questão de como se relacionar com as PME atingiu o fechamento de um ciclo também em 2016. Esse segmento é historicamente desafiador e custoso de ser administrado pelos fiscos por conter um número grande de empresas, com perfis heterogêneos e, em muitos casos, estrutura inadequada ou insuficiente para lidar com a tributação, o que torna essa atividade proporcionalmente mais custosa para elas e a incidência de erros, frequente. No paradigma tradicional da economia-do-crime, os fiscos se relacionavam através de estratégias de *enforcement* com as PME e com as grandes corporações, então não havia questionamentos quanto à igualdade de tratamento entre contribuintes nesse estágio.

O cenário mudou quando a possibilidade do relacionamento aprimorado passou a ser oferecida aos grandes contribuintes, mas não às PME. Elas ficaram de fora porque os recursos dos fiscos são limitados e insuficientes para cobrir seu grande número nesse

---

<sup>360</sup> Análise avançada de dados é o processo de aplicar técnicas de estatística e de aprendizado de máquina para extrair *insights* dos dados. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. Paris: OCDE Publishing, 2017a, p. 39. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>361</sup> Conforme o Comunicado da 10ª reunião do FTA da OCDE, realizada em Pequim em maio de 2016. Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Comunicado da 10a. reunião do FTA**. 2016c. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/fta-communicate-2016.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>362</sup> Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies**. Paris: OCDE Publishing, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>363</sup> Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work**. Paris: OCDE Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256453-en>. Acesso em: 30 jul. 2020.

modelo de trabalho. Nos anos seguintes, a academia suscitou inquietações quanto à possibilidade de violação dos princípios da igualdade entre contribuintes e da equidade<sup>364</sup>.

Talvez impulsionado por essas inquietações, em 2012 o FTA começou a refletir sobre como estender ao relacionamento com as PME os princípios do relacionamento aprimorado que estava sendo construído com os grandes contribuintes. Em outras palavras, a busca passou a ser sobre como as PME também poderiam se beneficiar de uma maior certeza tributária e menores custos de conformidade em troca de transparência.

Nesse primeiro momento, o FTA introduziu o conceito da abordagem “desde o início” (*right from the start*), que contemplava quatro dimensões centrais: i) agir em tempo real e preventivamente; ii) focar nos processos de trabalho de ponta a ponta do contribuinte; iii) facilitar o cumprimento e dificultar o descumprimento; e iv) envolver os contribuintes, seus representantes e outras partes interessadas, a fim de compreender melhor sua perspectiva e promover a cooperação<sup>365</sup>. Após mais um ano de trabalho, o FTA registrou que estava tendo dificuldade de criar soluções mais sistemáticas, abrangentes e potencialmente transformadoras para o segmento das PME e passou a empregar técnicas de *design* para construir soluções a partir do resultado desejado<sup>366</sup>.

Em 2014, surge o *tax compliance by design*, que estabeleceu a diretriz de aproveitar as novas tecnologias e incorporar a conformidade tributária nos sistemas utilizados pelas empresas para gerenciar suas finanças<sup>367</sup>. Fechando esse primeiro ciclo, em 2016, o FTA recomendou quatro estratégias de rede - que variavam em relação ao nível de abertura e ao estilo de governança - para que os fiscos cooperassem com os desenvolvedores de sistemas e com os fornecedores da indústria de serviços fiscais para incorporar a tributação nos processos de negócio das PME<sup>368</sup>.

---

<sup>364</sup> Ver seção 2.5.5 e, especialmente, FREEDMAN, Judith. Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. UBC Law Review, v. 44, n. 3, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2027406>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>365</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Right from the Start:** Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises. 2012a. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/right-from-the-start-influencing-the-compliance-environment-for-smes.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>366</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Together for Better Outcomes:** Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders. Paris: OCDE Publishing, 2013d. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200838-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>367</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Compliance by Design:** Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. Paris: OCDE Publishing, 2014b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264223219-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>368</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Rethinking Tax Services:** The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance. Paris:



Baseada nos dados de uma pesquisa internacional sobre administração tributária<sup>369</sup> realizada em 2018, a OCDE relatou progresso no *compliance by design* e no relacionamento com as PME através de sistemas desenhados para facilitar a conformidade:

Abordagens de ‘*compliance-by-design*’ têm sido usadas há muitos anos para o segmento de contribuintes pessoas físicas assalariadas através de retenção na fonte e declaração pelos empregadores. Esses arranjos sistêmicos, agora adotados por quase todas as administrações tributárias, ajudaram a maximizar a conformidade para essa parte da base tributável. A crescente disponibilidade e compartilhamento de dados agora está permitindo que essas abordagens sejam expandidas para cobrir outras fontes de renda, inclusive através de declarações pré-preenchidas. Apesar de ser um movimento incipiente, algumas administrações tributárias estão buscando introduzir abordagens sistêmicas para outros segmentos de contribuintes. Essas abordagens incluem trabalhar com desenvolvedores de sistemas na integração de regras tributárias nos sistemas contábeis, facilitando que as PME adotem arranjos de retenção na fonte através da introdução de cadeias seguras de informação, como notas fiscais eletrônicas e caixas registradoras eletrônicas seguras<sup>370</sup>.

#### 2.5.9 O *enforcement* e o *mix* de atividades

A principal atividade de *enforcement* das administrações tributárias em geral e da RFB em particular é a auditoria fiscal.

A auditoria fiscal é um exame que determina se o contribuinte calculou e declarou seus tributos devidos corretamente e se cumpriu suas obrigações acessórias. O FTA classifica as auditorias em três grandes categorias: abrangentes; de escopo limitado; e “de mesa”. As duas primeiras categorias de auditoria são mais profundas e costumam ser realizadas nas premissas do contribuinte, enquanto a última geralmente é realizada na administração tributária, com solicitação de documentos e comunicação com o

---

OCDE Publishing, 2016b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256200-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

<sup>369</sup> A pesquisa é realizada periódica e colaborativamente pela OCDE, FMI, CIAT e IOTA, é chamada *International Survey on Revenue Administration (ISORA)* e seus dados estão disponíveis em: <https://data.rafit.org/>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>370</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. Tax Administration 2019: Comparative Information on OCDE and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OCDE Publishing, 2019b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em: 27 jul. 2020, p. 23.

contribuinte por carta ou telefone<sup>371</sup>. Na RFB, a maioria das auditorias fiscais realizadas insere-se na categoria “de mesa”.

O objetivo imediato da auditoria é determinar se as informações que serviram de base para o contribuinte preparar suas declarações fiscais estão corretas. No entanto, seus objetivos mediatos são funcionar 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<sup>372</sup>. Portanto, a auditoria reforça normas sociais positivas e desempenha um papel mais amplo no apoio à conformidade tributária<sup>373</sup>.

Essa visão é consistente com o modelo *slippery slope*<sup>374</sup>, segundo o qual tanto a dissuasão quanto a confiança é necessária para suportar a conformidade tributária, mas a confiança - nas autoridades, no seu poder e na maneira pela qual ele é usado - é decisiva. Isso porque se o poder de fiscalizar não é percebido como legítimo, mas como coercitivo e injusto, ele mina a conformidade, especialmente a voluntária.

Por isso, o FTA defende que a influência das auditorias, desde que percebidas como legítimas e justas, é mais relevante para manter ou melhorar a confiança no sistema tributário do que para arrecadar através dos casos concretos<sup>375</sup>.

A relevância das auditorias permanece, portanto, válida no novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte, mas atualmente o ambiente no qual as administrações tributárias operam está passando por uma profunda transformação<sup>376</sup> e há novas abordagens à disposição<sup>377</sup> e desafios a enfrentar<sup>378</sup>.

Nesse contexto, para atingir seu objetivo de arrecadar, o FTA afirma que as administrações tributárias precisam garantir três elementos: i) otimizar a conformidade

---

<sup>371</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. Paris: OCDE Publishing, 2017a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 27 jul. 2020, p. 58

<sup>372</sup> Ibidem, p. 58-59

<sup>373</sup> Ibidem, p. 57

<sup>374</sup> O modelo *Slippery Slope* foi proposto por Kirchler, Hoelzl e Wahl em 2008, conforme exposto na seção 2.3 do presente trabalho.

<sup>375</sup> Ibidem, p. 38

<sup>376</sup> As transformações no ambiente estão ligadas à digitalização, ao uso de grandes volumes de dados de diversas fontes, às expectativas dos contribuintes em relação aos níveis e métodos de serviço prestados, à internacionalização das regras tributárias, à necessidade de prover certeza tributária para estimular o investimento e o crescimento econômico e às restrições orçamentárias. Ibidem, p. 13-14

<sup>377</sup> As abordagens proativas incluem a conformidade cooperativa, a intervenção a montante (*upstream*) ou mais próxima do fato gerador e o *compliance-by-design*, como das declarações pré-preenchidas e o uso da tecnologia aprimorada pela confiança (*trust-enhanced technology*). Ibidem, p. 13

<sup>378</sup> Os desafios recentes envolvem como lidar com as mudanças no mercado de trabalho e seus possíveis impactos na base tributável, como trabalhar com terceiros e como reduzir o peso das obrigações tributárias acessórias. Ibidem, p. 13

de maneira eficiente; ii) minimizar o custo das obrigações acessórias para os contribuintes; e iii) construir e manter uma relação de confiança com os contribuintes. Esses três elementos estariam inter-relacionados e seriam impactado pelo conjunto de atividades de conformidade do fisco. Por isso, seria muito importante balanceá-las adequadamente<sup>379</sup>.

Para refletir sobre as atividades de conformidade do fisco e sobre qual seria o *mix* adequado entre elas, o FTA propôs sua classificação de acordo com o momento em que elas são empregadas. Atividades reativas seriam respostas a consultas dos contribuintes ou auditorias realizadas após a entrega de declarações fiscais. Atividades proativas seriam aquelas realizadas antes do fato gerador ou da entrega da declaração, o que incluiria programas de conformidade cooperativa e incentivos comportamentais (*nudges*). Atividades mais próximas do fato gerador (*upstream compliance*) e de conformidade planejadas (*compliance-by-design*) seriam aquelas que ocorreriam em tempo real, com objetivo de facilitar e, em última análise, gerenciar a conformidade pelo contribuinte<sup>380</sup>.

De maneira geral, a OCDE tem incentivado que as administrações tributárias passem de atividades reativas, que frequentemente são individuais, para atividades proativas, coletivas, mais próximas do fato gerador e por projeto<sup>381</sup>. No entanto, pelo menos até 2017, a maioria das administrações tributárias ainda tinha grande foco em atividades reativas e, em especial, nas auditorias, que empregavam diretamente cerca de um terço de seus recursos humanos<sup>382</sup>.

As auditorias, entretanto, vêm passando por mudanças. Cada vez mais, elas são próximas do fato gerador, baseadas em análises de risco e direcionadas aos mais graves deles, como planejamento tributário agressivo, fraude e lavagem de dinheiro. O modelo de gerenciamento de risco de conformidade, por sua vez, também continua válido e útil, mas as técnicas de identificação, avaliação e priorização de riscos, bem como as fontes de informação, o momento das intervenções e os tipos de tratamento estão mudando<sup>383</sup>.

Nessa mesma linha, mas com um olhar mais voltado ao contexto e às dificuldades próprias de países menos desenvolvidos, o Banco Mundial propôs em

---

<sup>379</sup> Ibidem, p. 18-19

<sup>380</sup> Ibidem, p. 19

<sup>381</sup> Ibidem, p. 20

<sup>382</sup> Ibidem, p. 21

<sup>383</sup> Ibidem, p. 33

2019<sup>384</sup> que os fiscos combinassem investimentos complementares em *enforcement*, facilitação e confiança<sup>385</sup>. Reconhecendo que o maior desafio estaria em encontrar a combinação correta entre esses elementos, o Banco Mundial defendeu que essa estratégia seria capaz não apenas de fortalecer a conformidade forçada, como também de encorajar uma conformidade quase voluntária, gerar apoio político para reformas e criar condições que seriam mais favoráveis à construção de contratos fiscais mais fortes. Para orientar a análise de como melhor combinar, priorizar ou sequenciar os diferentes investimentos, o modelo recomendou atenção às restrições locais e ao entendimento da política e dos fatores que geram confiança em cada contexto específico.

---

<sup>384</sup> PRICHARD, Wilson; CUSTERS, Anna Louise; DOM, Roel; DAVENPORT, Stephen R; ROSCITT, Michael Anthony. **Innovations in Tax Compliance: Conceptual Framework**. Washington, D.C, 2019. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/816431569957130111/Innovations-in-Tax-Compliance-Conceptual-Framework>. Acesso em: 27 jul. 2020

<sup>385</sup> A relação de confiança com os contribuintes, segundo o Banco Mundial, poderia ser construída através de justiça, equidade, reciprocidade e prestação de contas pelos fiscos.

### 3 DESCRIÇÃO DAS INICIATIVAS ESTUDADAS

#### 3.1 Malha da Pessoa Jurídica e Fiscalização de Alta Performance (FAPE)

Meng<sup>386</sup> relata que em 2012 a RFB iniciou pilotos de um sistema de Malha Pessoa Jurídica, mas que foi apenas em 2015 que se estabeleceu um mecanismo de envio de cartas para estimular a autorregularização de contribuintes pessoas jurídicas.

Essas cartas alertavam o contribuinte da identificação de inconsistências no cruzamento de dados. No entanto, o contribuinte precisava acessar seu extrato através do e-Cac ou de atendimento presencial em uma unidade da RFB para ter conhecimento das inconsistências identificadas e, a partir daí poder promover a autorregularização.

Até 2017 o mecanismo de seleção dos contribuintes para este projeto funcionou de forma manual, extraindo-se eletronicamente dados de vários sistemas e cruzando-os através de planilhas para identificar parâmetros pré-estabelecidos, sugestivos de determinadas infrações. Meng apresenta ainda os seguintes dados relativos às atividades e resultados da Malha Pessoa Jurídica em 2015, afirmando que o total de pagamentos e reconhecimento de débitos correspondente a eles teve o valor aproximado de R\$ 6 bilhões.

**Quadro 8 – Resultados da Malha Pessoa Jurídica em 2015**

Ano-calendário	2012	2013	Total
Total de cartas enviadas	25.598	15.276	40.874
Extratos acessados pelo contribuinte	19.196	8.613	27.809
Autorregularização	17.474	4.240	21.714
Percentual de regularização	68%	28%	53%

Fonte: MENG, 2017, p. 33

Em 2017, a RFB implementou um novo projeto de abrangência nacional, chamado de Fiscalizações de Alta Performance (FAPE). Desenvolvido para modificar o comportamento dos contribuintes através do aumento da presença fiscal com uso eficiente de recursos, o FAPE foca em irregularidades fiscais de baixo nível de complexidade e grande abrangência entre os contribuintes. Essas irregularidades podem ser identificadas

<sup>386</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes.** Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017, p. 31-33.

e eventualmente confirmadas de maneira automatizada. Por ser automatizada, a ação é mais rápida e utiliza menos horas de trabalho de Auditores-Fiscais que as ações de fiscalização tradicional.

As pessoas jurídicas selecionadas para verificação dentro desse novo modelo recebem cartas geradas pelo sistema, através das quais são informadas das divergências identificadas, orientadas a verificar suas declarações fiscais e, caso necessário, promover sua retificação e o recolhimento de eventuais tributos (autorregularização) dentro de determinado prazo<sup>388</sup>. Se não houver comprovação de regularidade ou autorregularização tempestiva, há lançamento, também automatizado.

O ferramental tecnológico do FAPE foi desenvolvido por um pequeno grupo de servidores da RFB e demanda um número também reduzido de Auditores-Fiscais para sua operação. Sendo assim, seu custo é baixo.

Através da automatização dos processos de seleção dos contribuintes e de lançamento no caso de não haver autorregularização, o FAPE otimiza a utilização dos recursos da RFB porque libera os Auditores-Fiscais da execução de tarefas mais simples e possibilita que se dediquem a atividades estratégicas, que demandam mais planejamento e produção intelectual<sup>389</sup>.

Além disso, o FAPE tornou mais simples e fácil para o contribuinte ter acesso às inconsistências identificadas, pois estas constam em anexo à carta recebida por ele.

O FAPE também alcança um número de contribuintes muito superior ao da fiscalização tradicional. Só entre 2017 e 2018, o FAPE já havia alertado mais de 125 mil contribuintes, distribuídos conforme as operações abaixo.

---

<sup>388</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e Resultados de 2017**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019, p. 19.

<sup>389</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019, p. 21-22.

**Quadro 9** – Resultados do FAPE entre 2017 e 2018

<b>Operação</b>	<b>Quantidade de contribuintes alertados</b>	<b>Percentual de Autorregularização</b>	<b>Quantidade de autorregularizações</b>
Gilrat 2017	7.271	77%	5.599
Falso Simples	14.277	10%	1.356
Gilrat 2018	22.299	71%	15.897
Insuficiência IRPJ/CSLL	8.000	46%	3.678
<b>Subtotal</b>	<b>51.847</b>	<b>51%</b>	<b>26.530</b>
Autônomos	74.000	N/D	N/D
<b>Total</b>	<b>125.847</b>		

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

Os índices de autorregularização variaram conforme o grupo de contribuintes atingido, o tipo de divergência identificada e, principalmente, a frequência de divulgação das operações na mídia. Na média, excluindo-se a operação Autônomos, para a qual não há dados disponíveis, obteve-se um percentual médio de autorregularização de 51%.

Comparando-se os dados disponíveis da Malha Pessoa Jurídica e do FAPE, observa-se que os percentuais médios de autorregularização obtidos por eles parecem ser similares, um pouco acima de 50%. No entanto, o FAPE foi capaz de atingir um número bem superior de contribuintes, gerando mais impacto de presença fiscal e de percepção de risco na sociedade.

Além disso, ao contrário da Malha Pessoa Jurídica, o FAPE foi capaz de obter esses resultados de maneira automatizada e com alocação de baixo número de Auditores-Fiscais. Apesar de não haver dados sobre quantitativo de Auditores-Fiscais alocados em cada uma dessas atividades ao longo do tempo, tudo indica que o FAPE apresenta custos de operação bem inferiores ao da Malha Pessoa Jurídica, sendo mais eficiente.

Além disso, como já mencionado, o FAPE tornou mais simples e fácil para o contribuinte verificar as inconsistências identificadas, pois estas constam em anexo da carta que ele recebe, dispensando o acesso do contribuinte ao seu extrato via E-Cac ou atendimento presencial em uma unidade da RFB.

### 3.1.1 Descrição do trabalho do SEFAP da DELEX

O trabalho do extinto SEFAP da antiga DELEX (atual DECEX) apresentava semelhanças em relação à Malha Pessoa Jurídica e à Fiscalização de Alta Performance (FAPE) mencionadas no item anterior e será descrito com maiores detalhes neste item.

O SEFAP foi criado na DELEX em abril de 2016 baseado em uma experiência similar que havia sido conduzida anteriormente pela Alfândega do Aeroporto de Guarulhos. A equipe foi composta, ao longo desse período de cerca de três anos, na média, por quatro Auditores-Fiscais e uma secretária.

Os contribuintes com os quais essa equipe trabalhava eram pessoas jurídicas de porte pequeno ou médio com sede na jurisdição da DELEX, composta pelos municípios da Grande São Paulo. O escopo do trabalho restringia-se às operações e tributos internos (IRPJ, CSLL, IPI, PIS e Cofins), não englobando operações ou tributos de comércio exterior.

Em linhas gerais, o trabalho do SEFAP consistia em selecionar, dentre esse universo de contribuintes, aqueles que apresentavam determinados indícios de descumprimento de suas obrigações tributárias; e em enviar cartas a eles comunicando os indícios identificados e instruindo a se autorregularizarem sem cobrança de multa de ofício, dentro do prazo de 20 dias do recebimento da correspondência.

Nesse sentido, a ideia era muito semelhante à Malha Pessoa Jurídica e ao FAPE, mas não igual a nenhuma dessas iniciativas. Assim como na Malha Pessoa Jurídica, o trabalho de seleção dos contribuintes que receberiam as cartas não era totalmente automatizado, envolvendo extração eletrônica de dados de sistemas e cruzamento de dados através de planilhas eletrônicas por Auditores-Fiscais. E de maneira semelhante ao FAPE, a carta já informava as inconsistências identificadas e era gerada de maneira automatizada por sistema.

Em relação ao número de contribuintes abrangidos e à complexidade das questões tratadas, o FAPE da Delex podia ser visto como intermediário entre o FAPE da COFIS e a fiscalização tradicional.

Para cada carta enviada, existia um caminho a percorrer e alguns resultados possíveis. Primeiro, era necessário que a carta chegasse até o contribuinte. As cartas eram enviadas por via postal com Aviso de Recebimento (AR) para o endereço da empresa que constava no CNPJ. A equipe do SEFAP fazia o controle da entrega dessas correspondências aos contribuintes através dos AR que voltavam dos Correios. O AR



podia voltar com indicação de que tinha sido entregue ao destinatário; ou a correspondência podia ser devolvida com indicação de que não tinha sido entregue ao destinatário.

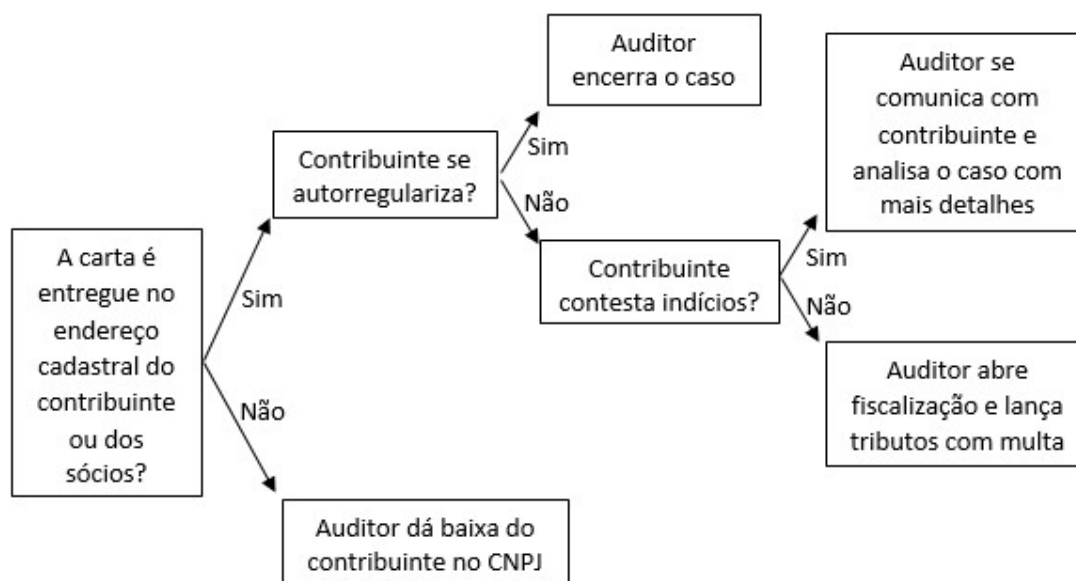
Para os contribuintes cujas correspondências eram devolvidas, o SEFAP insistia em tentar encontrar o contribuinte. Verificava se houve alteração no endereço perante o CNPJ e, em seguida, reenviava a carta. Caso a correspondência fosse devolvida pela segunda vez, o SEFAP enviava a carta pela terceira vez, para o endereço dos sócios da empresa, concedendo prazo de 30 dias para regularizar o endereço da empresa no CNPJ. Caso a correspondência enviada aos sócios também fosse devolvida; ou não houvesse manifestação ou ação nenhuma dos sócios, presumia-se que a empresa não existia e um auditor-fiscal do SEFAP procedia à sua baixa no CNPJ.

Quando a correspondência era entregue ao contribuinte, iniciava-se a contagem do prazo de 20 dias para que o contribuinte autorregularizasse sua situação fiscal ou apresentasse justificativa plausível e comprovada de que, apesar dos indícios apresentados, não existia irregularidade fiscal. Esse tipo de situação é chamada de falso-positivo. Um exemplo de falso-positivo é o contribuinte que possui alguma tributação diferenciada, não-incidência, isenção ou imunidade não identificado pelos parâmetros que compuseram a regra de seleção.

Nesses casos, um Auditor-Fiscal do SEFAP procedia à análise da resposta do contribuinte. Quando as informações e documentos apresentados pelo contribuinte não eram suficientes para a comprovação de que a irregularidade fiscal não existia, era necessário que o auditor-fiscal se comunicasse com ele para obter aquilo que faltou. Essa comunicação era feita por meios mais céleres do que na fiscalização tradicional e podia ser através de correio eletrônico, telefone e/ou atendimento presencial agendado.

Ao final desse processo de troca de informações e documentos com o contribuinte, o auditor-fiscal podia concluir que não havia irregularidade fiscal e encerrar o caso; ou podia confirmar que havia irregularidade e proceder ao lançamento dos tributos devidos com multa. Nos casos em que o contribuinte autorregularizava sua situação fiscal dentro do prazo, o caso era encerrado.

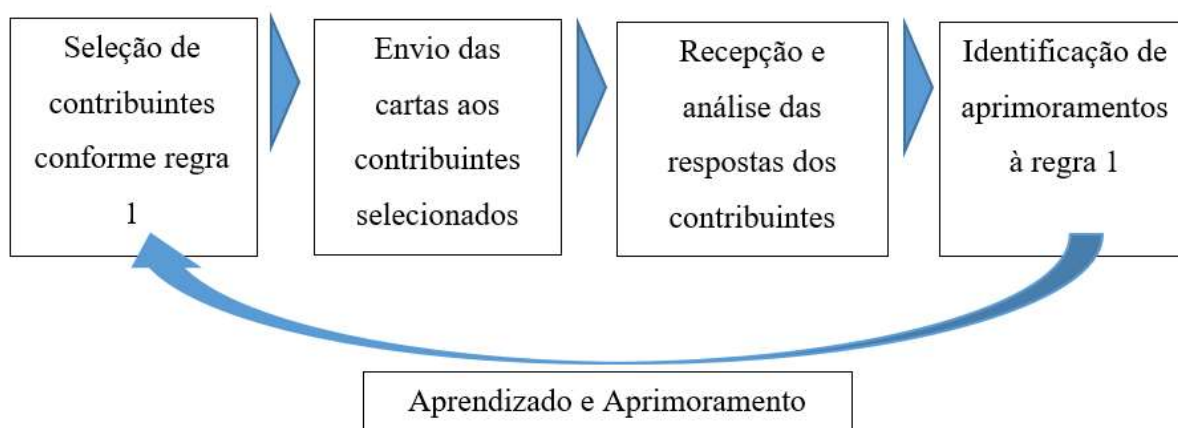
Os caminhos descritos acima são esquematizados de maneira simplificada na árvore da Figura 16 abaixo:

**Figura 16** – Processo de trabalho do FAPE

Fonte: Elaborado pela autora.

Esse trabalho tinha como objetivos aumentar a presença fiscal e a percepção de risco entre contribuintes pessoas jurídicas de porte pequeno e médio; incentivar a conformidade fiscal; e aumentar a arrecadação desse grupo de contribuintes. Esse incremento na arrecadação ocorria de maneira célere, pois o lançamento espontâneo do contribuinte não estava sujeito a litígio e podia ser cobrado imediatamente. Tudo isso da maneira mais eficiente possível, minimizando o uso de recursos humanos e os custos, através do uso da tecnologia e de inteligência fiscal.

Eficiência, neste contexto, significava ter o mínimo possível de troca de comunicações e de análise de alegações e documentos dos contribuintes, pois é isso que consome tempo nos procedimentos tradicionais de fiscalização e que impõe a alocação de um número mais elevado de auditores-fiscais nesses processos de trabalho. No FAPE da DELEX, a eficiência vinha sendo buscada através da inteligência fiscal utilizada para selecionar os contribuintes que receberiam as cartas através de “regras”, que eram aprimoradas com o tempo e com a experiência da equipe através da análise das respostas dos contribuintes.

**Figura 17** – Retroalimentação e aprimoramento do FAPE

Fonte: Elaborado pela autora.

A equipe do SEFAP aprendeu que para alcançar a eficiência desejada, era preciso buscar e escolher combinações de indícios (regras) que maximizassem a probabilidade de haver, de fato, um descumprimento objetivo de obrigação tributária, que não comportasse questionamentos ou interpretações diferentes. Dessa forma, maximizava-se o número de contribuintes que autorregularizam sua situação fiscal e minimizava-se o número de casos que demandam a intervenção de um auditor-fiscal, seja para analisar a contestação do contribuinte, seja para fazer o lançamento dos tributos devidos.

O SEFAP também conseguia eficiência através do uso da tecnologia para substituir o trabalho humano nas tarefas repetitivas e/ou burocráticas, que eram realizadas em lotes pelo sistema. Antes disso, porém, um Auditor, utilizando da inteligência fiscal aprimorada pelos aprendizados das experiências anteriores, definia os parâmetros de regra de seleção de contribuintes a serem atingidos pela ação fiscal.

Definida a regra de seleção, as informações necessárias dos contribuintes eram extraídas de uma só vez da base de dados da RFB através do sistema chamado DW SPED. Em seguida, essas informações eram exportadas para planilhas eletrônicas, as quais eram cruzadas, filtradas e depuradas pelo auditor-fiscal, conforme a regra de seleção, para obter uma lista de contribuintes que se adequasse à regra e que receberia as cartas. Na sequência, era utilizada a ferramenta de mala-direta do editor de texto para gerar automaticamente em formato .pdf as cartas que seriam enviadas aos contribuintes.

Finalmente, o auditor-fiscal conferia, assinava digitalmente a carta gerada pela mala-direta e enviava o arquivo eletrônico contendo a carta assinada para a secretária do

SEFAP. A secretária, por sua vez, se encarregava da criação de um dossiê eletrônico interno sigiloso para armazenamento dos documentos relativos a cada contribuinte; da impressão das cartas; e do envio das correspondências por via postal.

Dessa forma, minimizava-se a necessidade de intervenção humana no processo, agilizando-o e tornando-o menos custoso para a instituição, ao mesmo tempo em que se garantia a inteligência fiscal humana em suas etapas-chave.

Esse processo de trabalho do SEFAP era realizado por projetos. O chefe da equipe e seu substituto ficavam responsáveis pela elaboração das regras de seleção, pela extração dos dados dos sistemas da RFB, pela geração da lista de contribuintes que receberiam as cartas e pela geração destas através da mala-direta.

Já os demais integrantes da equipe ficavam responsáveis pelas etapas subsequentes, de assinatura das cartas, envio das correspondências, controle dos ARs e prazos, recebimento e análise das respostas dos contribuintes, atendimento e comunicação com eles, decisão da providência a tomar em cada caso (encerramento, lançamento ou baixa da empresa no CNPJ) e respectiva execução. Enquanto a equipe se ocupava dessas etapas, o chefe e seu substituto trabalhavam na regra de seleção do próximo projeto.

O trabalho realizado no SEFAP também ganhava agilidade e eficiência por não ter obrigatoriedade de observar regras e procedimentos típicos da fiscalização, como a criação de um Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC); a realização de diligências (visitas) com a lavratura dos respectivos Termos de Constatação; e a comunicação obrigatória através de Termos de Início, de Intimação e de Encerramento dos procedimentos, com o controle de ciências e de prazos inerentes a cada uma dessas etapas.

O fato de não ter obrigatoriedade de observar esses procedimentos não afastava a possibilidade de eles serem realizados pelos auditores-fiscais do SEFAP se necessário. Por exemplo, em alguns casos selecionados os auditores-fiscais do SEFAP realizavam diligências ao endereço cadastral do contribuinte, geralmente para confirmar se a empresa existia de fato.

Isso se justificava porque o FAPE não era uma verificação minuciosa e completa das operações e da contabilidade do contribuinte. Era uma verificação rápida. Tanto que o contribuinte que recebia uma carta do FAPE, respondia e tinha sua justificativa aceita pelo auditor-fiscal não podia considerar que seu autolancamento foi homologado pela RFB. Ainda seria possível para a RFB, em outro momento, se julgasse necessário, abrir

uma fiscalização nesse contribuinte, para analisar os mesmos tributos nos mesmos períodos.

O trabalho realizado pelo SEFAP, conforme descrito nesta dissertação, era baseado em uma diretriz institucional da RFB, mais especificamente da COFIS. Ainda não havia base legal ou regulamentação dessa atividade porque era relativamente nova. No entanto, conforme defendeu Meng<sup>391</sup>, independente de normas específicas aplicáveis aos mecanismos de conformidade, a interpretação teleológica do parágrafo 2º do art. 147 do CTN revela um viés preventivo e de orientação do contribuinte, o que respaldaria a utilização de mecanismos de conformidade pelas administrações tributárias brasileiras.

O principal desafio do SEFAP era gerar e aprimorar cada vez mais as regras de seleção, de modo a maximizar a probabilidade de apontarem para contribuintes que de fato estivessem em situação de irregularidade fiscal; e minimizar a quantidade de falsos-positivos.

Outro desafio era controlar as cartas enviadas, os ARs recebidos e devolvidos, os prazos, as comunicações com os contribuintes, os documentos apresentados por eles, enfim, a situação de cada caso. Tudo isso era feito por planilhas compartilhadas pela equipe na rede de computadores da RFB, de modo que houvesse mais de um auditor-fiscal monitorando os prazos e ações requeridas para cada contribuinte.

O trabalho do SEFAP vinha apresentando resultados muito positivos, que podemos analisar pelo viés do número de correspondências enviadas, que é um indicativo de presença fiscal e percepção de risco; e pelo viés da arrecadação. Senão, vejamos.

Do ponto de vista do número de correspondências, desde a sua criação, no período de três anos entre abril de 2016 e abril de 2019, a equipe enviou 962 notificações. Destas, 220 ainda estavam em andamento, com autorregularização ou fiscalização em curso, quando os dados foram obtidos.

Dos 742 casos encerrados, obteve-se a seguinte distribuição de resultados, também demonstrada no Gráfico 2:

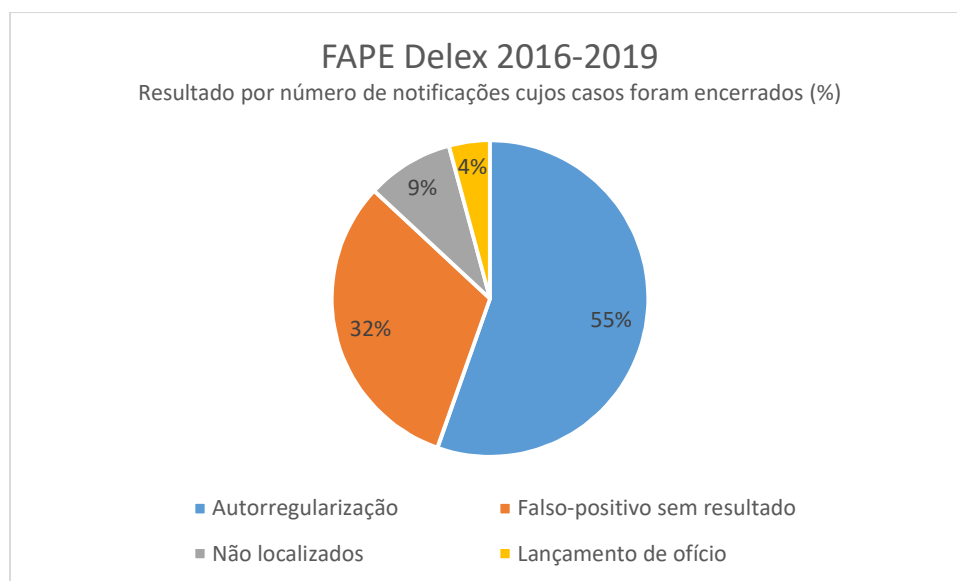
- 411 ou 55% tiveram o melhor resultado possível, ou seja, a autorregularização por parte do contribuinte;
- 234 ou 32% foram falsos-positivos e foram encerradas sem resultado;

---

<sup>391</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017, 2017, p. 39-43.

- 66 ou 9% dos contribuintes não foram localizados (baixa de ofício/mudança de jurisdição/falência);
- 31 ou 4% dos casos implicaram em abertura de fiscalização e lançamento de ofício.

**Gráfico 2** – Resultados do FAPE da DELEX entre 2016 e 2019 por número de notificações



Fonte: Elaborado pela autora<sup>392</sup>.

Do ponto de vista da arrecadação, esses 742 casos encerrados corresponderam, no total, a um crédito tributário recolhido, declarado ou lançado de R\$ 456.438.436,45, obtido das seguintes formas:

- R\$ 413.669.416,02 ou 91% por autorregularização (recolhido ou confessado, não sujeito a litígio e passível de cobrança imediata); e
- R\$ 42.769.020,43 ou 9% por lançamento de ofício.

<sup>392</sup> Gráfico foi elaborado com base em dados gerenciais consolidados fornecidos pela gestão do SEFAP.

**Gráfico 3** – Resultados do FAPE da DELEX entre 2016 e 2019 por crédito tributário

Fonte: Elaborado pela autora<sup>393</sup>.

Cada autorregularização correspondeu, em média, a R\$ 1 milhão de crédito tributário recolhido ou, pelo menos, confessado e, portanto, não sujeito a litígio e passível de cobrança imediata pela PGFN. Cada lançamento, por sua vez, correspondeu, em média, a R\$ 1,4 milhão de crédito tributário lançado e sujeito a litígio antes de sua cobrança.

Pode-se, ainda, analisar esses resultados da perspectiva da eficiência na utilização dos recursos humanos. Dado que essas notificações e esse crédito tributário foram obtidos ao longo do período de três anos por uma equipe de quatro Auditores-Fiscais, temos que, em média, cada Auditor-Fiscal, por ano:

- Notificou 80 contribuintes;
- Obteve 34 autorregularizações, correspondentes a um crédito tributário de R\$ 34.472.451,34;
- Fez três lançamentos de ofício, correspondentes a um crédito tributário de R\$ 3.564.085,04; e
- Trabalhou um crédito tributário de R\$ 38.036.536,37 recolhido, confessado ou lançado.

Ao analisarmos os resultados do ano de 2018 isoladamente, é possível notar que houve uma diminuição de mais de 50% dos casos de falso-positivo. Em 2018, houve

<sup>393</sup> Gráfico foi elaborado com base em dados gerenciais consolidados fornecidos pela gestão do SEFAP.

apenas 44 casos de falso-positivo encerrados sem resultado. Nos dois anos anteriores, de 2016 e 2017, houve, em média, 95 casos de falso-positivo encerrados sem resultado. Isso demonstra que a equipe vinha aprendendo ao longo do tempo e que houve um aprimoramento nas regras de seleção.

Como mencionado anteriormente, com a alteração da estrutura promovida pelo novo Regimento Interno da RFB, a iniciativa do FAPE da Delex descrita aqui foi descontinuada.

### 3.2 Reuniões de Conformidade

A RFB realiza alguns tipos diferentes de reuniões de conformidade: com pessoas jurídicas e físicas; individuais e coletivas; presenciais e virtuais. A autora teve a oportunidade de acompanhar uma série de reuniões de conformidade coletivas presenciais realizadas com pessoas físicas pertencentes ao grupo dos titulares de cartórios do estado de São Paulo.

A base normativa das reuniões de conformidade é a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015<sup>394</sup>, alterada pela Portaria RFB nº 2614, de 25 de agosto de 2017. A norma dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes.

Ela estabelece que um dos objetivos desse acompanhamento é promover iniciativas de conformidade tributária junto aos maiores contribuintes, priorizando ações para autorregularização. A Portaria autoriza também a realização de reuniões presenciais nas dependências da RFB para obtenção de informações e para prestar orientações ao contribuinte visando à conformidade tributária.

Merece destaque, ainda, que a referida norma estabelece que a reunião presencial, assim como os contatos telefônico e pelo e-CAC não caracteriza início de procedimento fiscal e nem implica em perda da espontaneidade do contribuinte (art. 3º, § 5º).

---

<sup>394</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portaria RFB n. 641, de 11 de maio de 2015**. Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>. Acesso em: 15 fev. 2020.

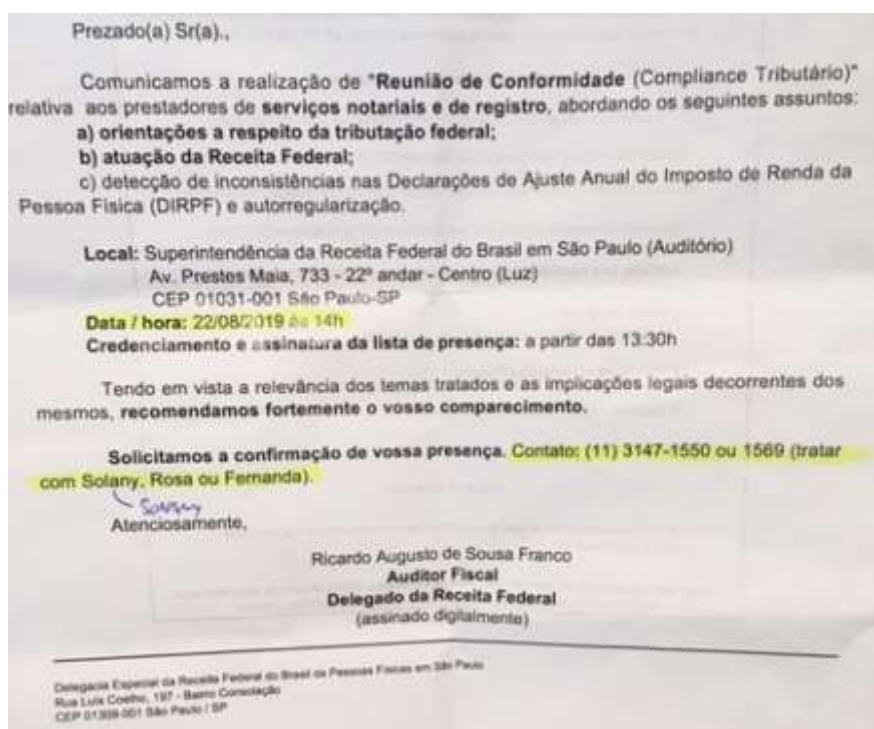


### 3.2.1 Reuniões de conformidade coletivas da DERPF com titulares de cartórios

A iniciativa da DERPF de realizar reuniões de conformidade com pessoas físicas titulares de cartórios partiu de uma experiência semelhante 6ª Região Fiscal (Minas Gerais). Em outubro de 2018 a 6ª Região Fiscal realizou diversas reuniões de conformidade com os titulares de cartórios do estado de Minas Gerais. Tanto que no Plano Anual de Fiscalização de 2019<sup>395</sup> consta que o rendimento de titulares de cartório seria trabalhado em algumas Regiões Fiscais.

De um total de cerca de 1600 cartórios no estado de São Paulo, foram selecionados cerca de 650 que apresentavam maiores valores de receita segundo dados obtidos no site Justiça Aberta da CNJ. Os titulares desses cartórios receberam as seguintes cartas em agosto de 2019.

**Figura 18** – Exemplo de carta-convite para reunião de conformidade coletiva da DERPF



Fonte: Elaborada pela autora<sup>396</sup>.

<sup>395</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. p. 48.

<sup>396</sup> Foto tirada pela autora com consentimento do destinatário da carta, um dos entrevistados.

Cada carta convidou seu destinatário para uma reunião de conformidade. Foram realizadas quatro reuniões em datas e locais diferentes<sup>397</sup>; e os participantes foram distribuídos por proximidade da sua localidade com o local da reunião. A carta recomendava fortemente o comparecimento dos destinatários e solicitava confirmação telefônica de presença. A DERPFI fez a gestão e controle do envio das correspondências com AR, atendimento telefônico para solução de dúvidas e confirmação das presenças. Estiveram presentes 738 pessoas no somatório das quatro reuniões.

A pesquisadora esteve presente e observou as reuniões realizadas em São Paulo nas datas de 22 e 23/08/2019, no auditório da superintendência da RFB.

As reuniões foram conduzidas pelo Superintendente-Adjunto da 8ª Região Fiscal; pelo Delegado da DERPFI e por seu adjunto; e pelo Delegado da DRF/Varginha e coordenador da operação cartórios na 6ª Região Fiscal. Os participantes eram representantes de cartórios de São Paulo e da região próxima. Alguns eram os próprios titulares, alguns seus substitutos, e alguns ocupavam outras funções em seus cartórios, como de escreventes. Alguns participantes compareceram sozinhos, outros acompanhados de familiares, advogados e/ou contadores.

Os palestrantes se revezaram nas apresentações, que abordaram os seguintes temas: educação fiscal; apresentação da RFB com ênfase no *compliance*; o segmento de atividade cartorária; atuação da fiscalização da RFB com ênfase no cruzamento de dados; as implicações legais da não-conformidade; orientações aos titulares de cartórios; e solução de dúvidas mais frequentes.

Dentro desses grandes temas, foram tratados assuntos como conformidade e *compliance* tributário; transparência; Cadeia de Valor da RFB com missão, visão, valores, objetivos; relato da Operação Cartórios da 6ª Região Fiscal; a mudança do paradigma de relacionamento dos fiscos do mundo com seus contribuintes; o Plano Anual de Fiscalização 2019; a pirâmide de conformidade, ressaltando a segmentação dos contribuintes e as consequências da não-conformidade (sanções administrativas, tributárias, penais, reputacionais); a atividade do fisco como vinculada; a mudança de comportamento desejada do contribuinte; a base e o incentivo à promoção da conformidade tributária na Cadeia de Valor da RFB; a Malha PF como maior experiência de conformidade tributária no mundo; dados específicos de receita e arrecadação do

---

<sup>397</sup> As reuniões de conformidade coletivas realizadas pela DERPFI com titulares de cartórios ocorreram nas seguintes datas e cidades: 20/08/2019 - Ribeirão Preto; 21/08/2019 - São José do Rio Preto; 22/08/2019 - São Paulo; e 23/08/2019 - São Paulo.

segmento de atividade cartorária; e o uso e cruzamento de dados em auditorias eletrônicas pela RFB através do SPED, da inteligência artificial e da formação de cientistas de dados.

Foi ressaltado que a Corregedoria do TJSP prevê a perda da delegação do titular do cartório por sonegação fiscal.

Foram passadas também orientações tributárias específicas rápidas, baseadas em Soluções de Consulta da RFB, tratando, entre outros assuntos, do percentual da receita do cartório considerado como rendimento, do tratamento tributários dos repasses e das deduções do Livro Caixa.



Os encaminhamentos foram para que os participantes revisassem suas DIRPF dos anos-calendário de 2014 a 2018 no tocante aos rendimentos cartorários e corrigissem eventuais erros, apresentando declarações retificadoras no prazo de 60 dias, junto com o pagamento ou parcelamento de eventual IR a maior resultante da retificação, com juros e sem multa. Após esse período, foi informado que a RFB faria novo cruzamento de dados das declarações e que, caso identificadas divergências, o titular poderia ser fiscalizado.

Além disso, foi lembrado que a atividade da RFB é vinculada e que, de acordo com a pirâmide de conformidade, no caso de fiscalização a RFB teria que usar toda a força da lei, o que significa lançamento através de Auto de Infração, com multa (qualificada ou não, a depender do caso), arrolamento de bens, representação para fins penais e representação para a Corregedoria do TJSP.

Ao final da reunião, foram lidas e respondidas algumas perguntas feitas pelos participantes através dos formulários em papel. A maior parte das dúvidas lidas tratava das deduções do Livro Caixa. Devido ao horário de encerramento da reunião, não foi possível ler nem responder todas as perguntas. Os participantes foram orientados a, no caso de dúvidas remanescentes, remeter-se ao Perguntas e Respostas e/ou formular novas soluções de consulta para casos mais abrangentes e/ou complexos.

Na saída do evento, foi distribuído aos participantes um folder com resumo das informações principais da apresentação e um kit do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), exposto nas figuras a seguir.

**Figura 19** – Anverso do folheto de resumo das informações passadas na reunião de conformidade coletiva da “Operação Cartórios” da DERP

**Reunião de Conformidade Titulares de Cartórios**


Agosto de 2019  
SÃO PAULO

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

### Modelo e Pirâmide de Conformidade

**Pirâmide de Conformidade Tributária**

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



**Perfis dos contribuintes**

Atitude em relação ao cumprimento	Estratégia de cumprimento
Decide não cumprir	Usar força da lei
Não quer cumprir, mas o faz se controlado	Dissuadir por detecção
Tenta cumprir, mas nem sempre consegue	Ajudar a cumprir
Disposto a cumprir	Facilitar

Fonte: tradução livre de Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Forum on Tax Administration. Compliance Risk group. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. 1 outubro de 2004, pp. 92.

### Compliance Tributário

**Objetivos da Reunião de Conformidade:**

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

**Compliance**

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

**Ótica do Fisco:**

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

**Ótica do contribuinte:**

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

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

**Figura 20** – Verso do folheto de resumo das informações passadas na reunião de conformidade coletiva da “Operação Cartórios” da DERP

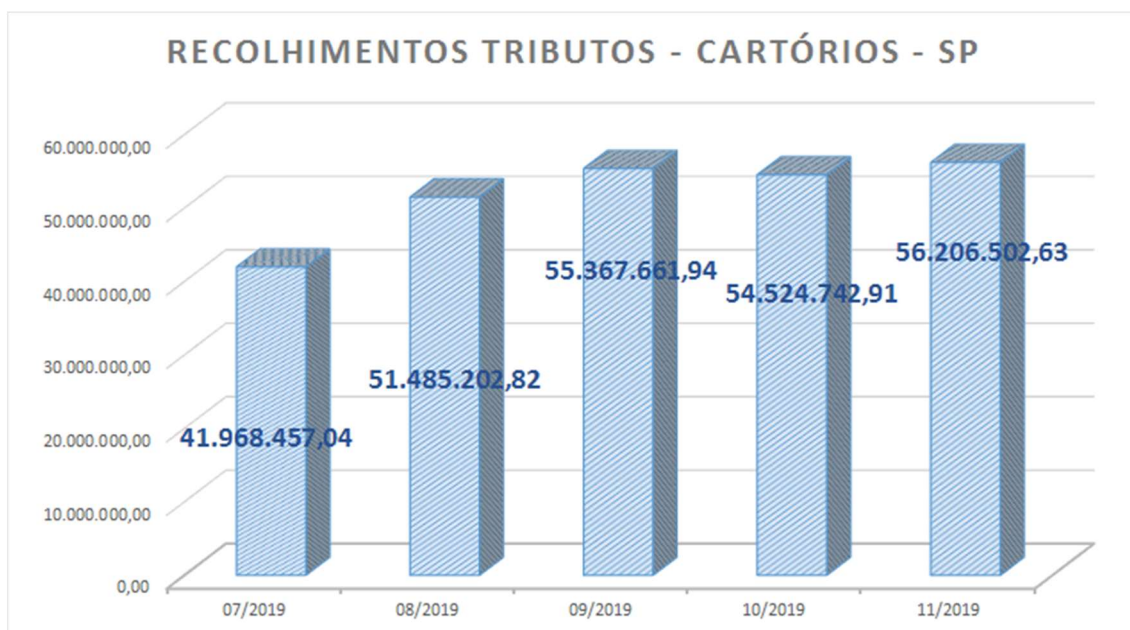
Legislação	Legislação	Origem de Informações Recomendações e Ponto de Atenção
<p><b>Federal:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Constituição Federal (arts. 236 e 145, §1º)</li> <li>➢ Lei nº 6.015/1973</li> <li>➢ Lei nº 8.134/1990 (art. 6º, incisos I a III)</li> <li>➢ Lei nº 7.713/1988 (arts. 8º e 11)</li> <li>➢ Lei nº 8.935/1994</li> <li>➢ Lei nº 9.532/1997 (art. 64)</li> <li>➢ Lei nº 10.169/2000 (art. 8º)</li> <li>➢ Lei nº 11.977/2009 (art. 27)</li> <li>➢ Lei nº 12.024/2009 (art. 3º)</li> <li>➢ Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda - art.s. 38, 68, 70 e 118)</li> <li>➢ Portarias SRF nº 326/2005 e RFB nº 2.439/2010</li> <li>➢ Instrução Normativa RFB nº 1.828/2018 (art. 4º, inciso I, alínea "c")</li> </ul> <p>Perguntas e respostas do IRRF: itens 42, 249, 402 e 405 (<a href="http://receita.economia.gov.br/interfacc/idadao/irpf2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf">http://receita.economia.gov.br/interfacc/idadao/irpf2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf</a>)</p> <p style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; text-align: center;"><b>Receita Federal do Brasil na Internet: Navegue e confira! <a href="http://idg.receita.fazenda.gov.br/">http://idg.receita.fazenda.gov.br/</a></b></p> <p><b>Estado de São Paulo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Lei nº 4.476/1984 (art. 31 a 33)</li> <li>➢ Lei nº 11.331/2002</li> <li>➢ Decreto nº 56.686/2011</li> </ul>	<p><b>Parecer e Soluções de Consulta da COSIT da Receita Federal:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Parecer Normativo nº 60/1978 (Despesa de custeio e aplicação de capital)</li> <li>➢ Solução de Consulta Interna nº 6/2015 (IRPF - Rendimentos de serviços notariais, Livro Caixa e Dispendios com empregados)</li> <li>➢ Solução de Consulta nº 493/2009 (Compensação de atos gratuitos)</li> <li>➢ Solução de Consulta nº 140/2016 (IRPF - Livro Caixa e Alimentação do empregado)</li> <li>➢ Solução de Consulta nº 3/2017 (IRPF - Emolumentos, Rendimentos Tributáveis e Livro Caixa)</li> <li>➢ Solução de Divergência nº 17/2017 (IRPF - Despesas dedutíveis de alimentação e plano de saúde)</li> <li>➢ Solução de Consulta nº 55/2017 (Interinidade)</li> <li>➢ Solução de Consulta nº 210/2018 (IRPF - Livro Caixa e Pagamento a Escritórios de Advocacia)</li> </ul> <p style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; text-align: center;"><b>Receita Federal do Brasil na Internet: Navegue e confira! <a href="http://idg.receita.fazenda.gov.br/">http://idg.receita.fazenda.gov.br/</a></b></p> <p><b>Provimentos :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Provimento CNJ nº 24, de 23/012 (Alimentação dos Dados no sistema "Justiça Aberta")</li> <li>➢ Provimento CNJ nº 45/2015 (Livro Diário Auxiliar da Receita e da Despesa)</li> </ul>	<p><b>Origem de informações:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP);</li> <li>➢ Conselho Nacional de Justiça (CNJ) (<a href="http://www.cnj.jus.br/corregedoria/justica_aberta/">http://www.cnj.jus.br/corregedoria/justica_aberta/</a>)</li> </ul> <p><b>Recomendações:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Verificar e ratificar / retificar o valor dos rendimentos oferecidas à tributação nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF);</li> <li>➢ Revisar as despesas escrituradas no Livro Caixa, adequando as deduções informadas à legislação tributária;</li> <li>➢ Promover a autorregularização no caso de inconsistências ou divergências nas informações declaradas;</li> <li>➢ Inscrever-se no Cadastro de Atividade Econômica da Pessoa Física (CAEPF);</li> <li>➢ Promover o ajuste dos endereço perante a Receita Federal, se houver ocorrido mudança no mesmo.</li> </ul> <p><b>Ponto de atenção:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ As Declarações de imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) em que foram detectadas divergências e inconsistências serão objeto de nova verificação e cruzamento de informações, no prazo de 60 (sessenta) dias, com adoção das medidas legais cabíveis, se for o caso.</li> <li>➢ Não cabe apresentação de declaração retificadora com mudança da forma de tributação (simplificada x completa). Na impossibilidade de transmissão de declaração retificadora, procurar uma unidade da Receita Federal do Brasil.</li> </ul>

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

Até 13/12/2019, a “operação cartórios” apresentou resultados tributários que demonstraram sensibilização e mudança no comportamento do segmento econômico: pagamentos de R\$ 53,607 milhões; parcelamentos de R\$ 20,305 milhões; dívida reconhecida, mas não paga de R\$ 49,036 milhões. O resultado parcial foi contabilizado em R\$ 122,948 milhões. O Gráfico 4 ilustra o salto no recolhimento de tributos do segmento entre os meses de julho, agosto e setembro. Entre julho e agosto, mês em que foram realizadas as reuniões de conformidade coletivas, observou-se um incremento de 23% no recolhimento tributário do segmento. E entre os meses de agosto e setembro, de 8%. A recuperação de créditos tributários teve ênfase no Carnê-Leão e na retificação de anos anteriores.



**Gráfico 4** – Recolhimento tributário do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo no mês anterior e nos meses subsequentes às reuniões de conformidade coletivas da “Operação Cartórios”

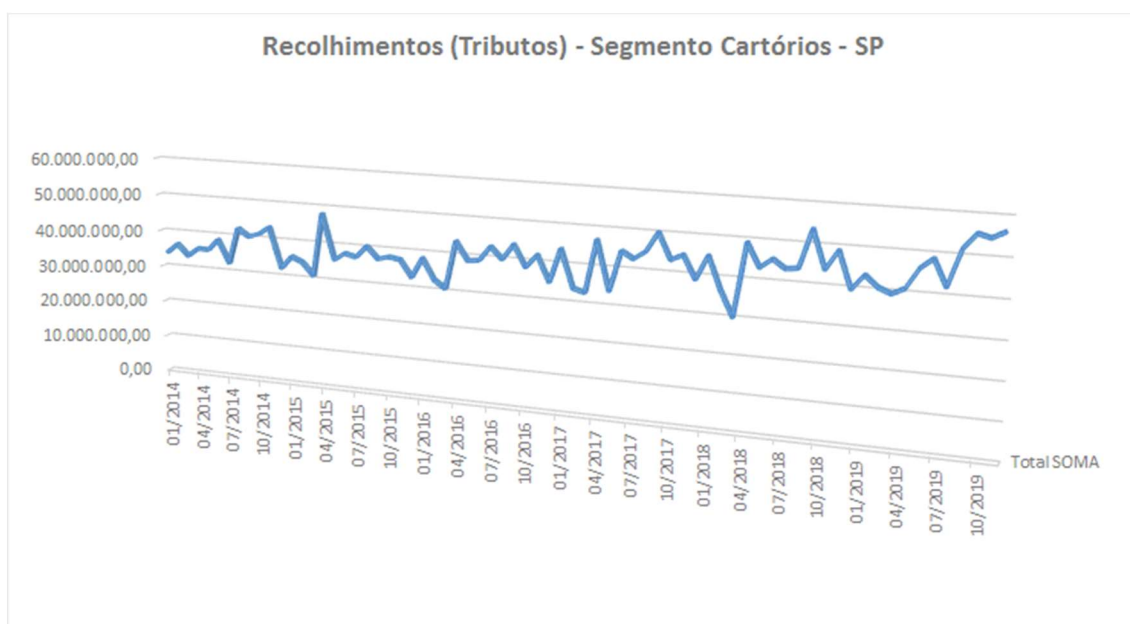


Fonte: Elaborado pela gestão da DERPF

Os Gráficos 5 e 6 ampliam essa perspectiva para um horizonte maior de tempo e mostram como o recolhimento tributário do segmento de titulares de cartório do estado de São Paulo evoluiu entre janeiro de 2014 e outubro de 2019. O Gráfico 5 mostra que o recolhimento tributário total desse segmento evoluiu nos últimos cinco anos: foi da casa dos R\$ 30 milhões para a casa dos R\$ 50 milhões em 2019. Uma parte significativa do recolhimento tributário do segmento dos titulares de cartórios dá-se através do Carnê-Leão<sup>398</sup>. O Gráfico 6 mostra que esse tipo específico de recolhimento (Carnê-Leão) apresentou o mesmo comportamento de evolução, indo da casa dos R\$ 20 milhões em 2014 para chegar próximo dos R\$ 40 milhões em 2019 após as reuniões de conformidade coletivas conduzidas pela DERPF.

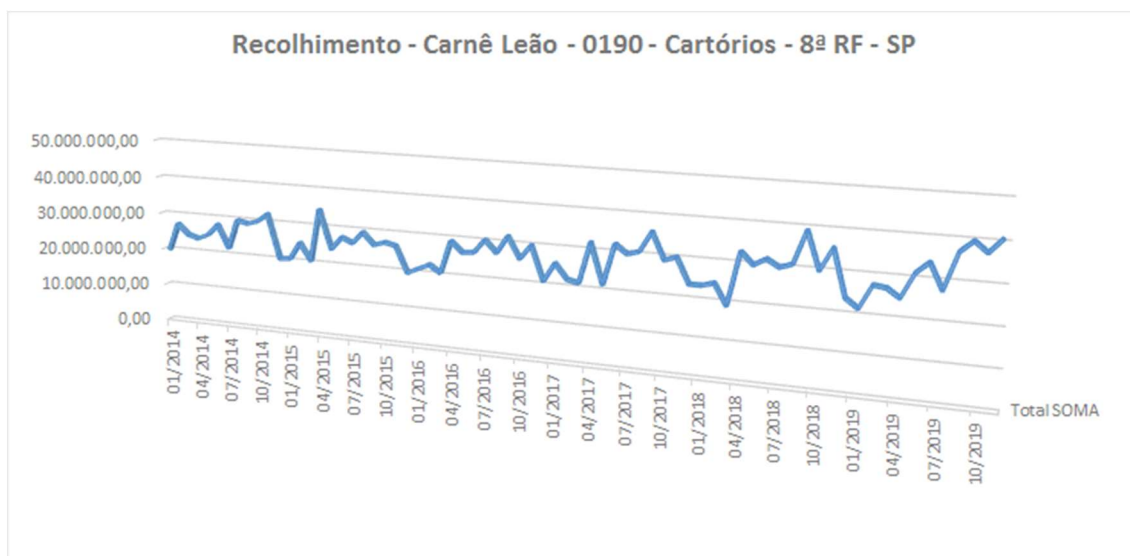
<sup>398</sup> Isso porque o Decreto-Lei nº 1.705, de 23 de outubro de 1979, em seu art. 1º estabeleceu que “Fica sujeita ao recolhimento antecipado do imposto de renda a pessoa física que perceber de outra pessoa física rendimentos decorrentes do exercício, sem vínculo empregatício, de profissão legalmente regulamentada [...]”. O Carnê-Leão é o meio através do qual essas pessoas físicas, que não estão sujeitas à tributação de sua renda na fonte, fazem o recolhimento mensal e obrigatório de seu Imposto de Renda. É o caso dos titulares de cartórios.

**Gráfico 5** – Evolução do recolhimento tributário do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo entre 2014 e 2019



Fonte: Elaborado pela gestão da DERP

**Gráfico 6** – Evolução do recolhimento de Carnê Leão do segmento dos titulares de cartórios do estado de São Paulo entre 2014 e 2019



Fonte: Elaborado pela gestão da DERP

### 3.3 Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA)

O programa brasileiro de OEA é dirigido às empresas que operam no comércio exterior, portanto é um programa da aduana brasileira, que integra a RFB. A RFB entende

a certificação OEA como reconhecimento aos operadores da cadeia logística internacional que demonstram capacidade de gerir riscos relacionados à segurança física das cargas e à conformidade tributária e aduaneira<sup>399</sup>.

Como será detalhado adiante, um dos maiores diferenciais do OEA em relação a outros programas de conformidade que existem na RFB é que a adesão é voluntária e incentivada pelo oferecimento de benefícios. Por outro lado, frisa-se que o OEA não é um programa de benefícios, mas sim uma forma diferente de controle, mais eficiente, com gestão de risco e parceria, que traz vantagens para a RFB e para as empresas.

Antes do OEA, existiu o despacho aduaneiro expresso (Linha Azul)<sup>400</sup> na RFB. No entanto, o máximo que chegou a ter foi de 58 empresas certificadas e essa foi uma das razões pelas quais foi substituído<sup>401</sup>.

Esse programa pode ser considerado o precursor que lançou a semente da adesão voluntária a um programa de conformidade aduaneira incentivada por benefícios. No entanto, existem diferenças importantes entre os dois programas, sendo a principal delas que o Linha Azul não era baseado no conceito de parceria e de colaboração entre a iniciativa privada e a RFB para gestão de risco e melhoria contínua, mas sim no paradigma tradicional da auditoria. Além disso, seu escopo restringia-se à conformidade, enquanto, como será visto adiante, o OEA engloba também a segurança. Ao contrário do

---

<sup>399</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Folheto do Programa Brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/folheto-programa>. Acesso em: 03 jan. 2019.

<sup>400</sup> O Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul) foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 476, de 13 de dezembro de 2004. Segundo o art. 2º dessa norma, a Linha Azul destinava-se a pessoas jurídicas industriais que operassem com regularidade no comércio exterior e consistia em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrassem a qualidade de seus controles internos, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitindo o seu monitoramento permanente pela fiscalização aduaneira. O Linha Azul desde sua normatização já seguia a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados (OEA) ou “SAFE Frameworks of Standards” da Organização Mundial das Aduana. A filosofia por trás do Linha Azul era buscar maximizar o aproveitamento dos recursos limitados da Administração Pública em oposição ao crescente volume de comércio exterior. Com esse intuito, a administração aduaneira necessitava criar um sistema que premiasse o cumprimento voluntário da legislação aduaneira e a busca da excelência no trato com a Administração Pública, de forma que a Aduana pudesse liberar recursos a serem alocados em áreas e operações de maior risco. Ademais, a agilização nos procedimentos aduaneiros possibilitava que os exportadores e importadores reduzissem seus custos com logística e estoques e, conseqüentemente, se tornassem mais competitivos no mercado global.

<sup>401</sup> O histórico da evolução entre os dois programas pode ser encontrado em: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Evolução do “Programa OEA” x “Linha azul”**. Disponível em: <http://www.portaloea.com.br/evolucao-do-oea.html>. Acesso em: 12 fev. 2020.

As empresas habilitadas na Linha Azul puderam manifestar sua vontade de migrar para o Programa Brasileiro de OEA-Conformidade até 01/03/2016, conforme orientação em: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Transição Linha Azul ao OEA-Conformidade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2016/transicao-linha-azul-ao-oea-conformidade>. Acesso em: 12 fev. 2020.



Linha Azul, o OEA é, também, um programa internacional. Segundo dados de 2019, programas similares já funcionam em 84 países e há 74 acordos bi-laterais e quatro plurilaterais entre países participantes<sup>402</sup>.

O OEA em seu formato atual é baseado no conceito criado por Lars Karlsson, que atuou na aduana sueca e na Organização Mundial de Aduanas (OMA). Esse conceito foi adotado pelo governo dos Estados Unidos da América (EUA) após os atos de terrorismo de 11 de setembro de 2001<sup>403</sup> através do programa *Customs-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT)*<sup>404</sup>. Hoje, os países que desejam criar programas desse tipo baseiam-se no *Framework of Reference do Scaled Agile Framework (SAFe)*<sup>405</sup>, que tem como pilares o relacionamento aduana-aduana; aduana-empresas; e empresa-anuente.

O programa brasileiro de OEA tem como base legal os artigos 578, 579 e 595 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, conhecido como Regulamento Aduaneiro; e o artigo 22 do Anexo da Diretriz do Mercosul/CCM nº 32 de 2008, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009.

Nesse contexto, em 2013 começou o planejamento do OEA e em 2014 foi lançado um piloto. Em 2015, o Brasil recebeu a visita de Lars Karlsson; e foi editada a Instrução Normativa da RFB nº 1.598, de 09 de dezembro de 2015 para disciplinar o programa. Dessa norma, podemos extrair algumas informações importantes sobre o OEA, conforme descritas abaixo.

O programa OEA tem como princípios: a facilitação; a agilidade; a simplificação; a transparência; a confiança; a voluntariedade; a parceria público-privada;

<sup>402</sup> WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes.** 2019, p. 3. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?db=web>. Acesso em: 03 jan. 2020.

<sup>403</sup> Os ataques ou atentados terroristas de 11 de setembro de 2001 foram uma série de ataques suicidas contra os Estados Unidos coordenados pela organização fundamentalista islâmica al-Qaeda. Aviões comerciais de passageiros foram sequestrados e colidiram intencionalmente contra torres do complexo empresarial do World Trade Center (Nova Iorque) e contra o Pentágono (nos arredores de Washington, D.C.), causando quase 3.000 mortes. Disponível em: <https://mundoeducacao.uol.com.br/historiageral/11-setembro.htm>. Acesso em: 24 set. 2020.

<sup>404</sup> O site do órgão de controle aduaneiro e de proteção de fronteiras dos EUA dá conta de que o Programa C-TPAT é uma de suas múltiplas camadas de estratégia de *enforcement* de cargas, que tem como objetivo reforçar as cadeias logísticas internacionais e melhorar a segurança das fronteiras norte-americanas. O programa C-TPAT também é voluntário, baseado na parceria e na cooperação público-privado e demanda das empresas cumprimento de melhores práticas de segurança para que possam usufruir de benefícios (tradução livre da autora). Cf. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Department of Homeland Security. U.S. Customs and Border Protection. **CTPAT: Customs Trade Partnership Against Terrorism.** Disponível em: <https://www.cbp.gov/border-security/ports-entry/cargo-security/ctpat>. Acesso em: 27 dez. 2019.

<sup>405</sup> O SAFe é uma base de conhecimento de princípios, práticas e competências integrados e comprovados para empresas (tradução livre da autora). Cf. SCALED AGILE. **Welcome to Scaled Agile Framework® 5.0!** Disponível em: <https://www.scaledagileframework.com/about/>. Acesso em: 14 dez. 2019.

a gestão de riscos; os padrões internacionais de segurança; a conformidade aos procedimentos e à legislação; e a ênfase na comunicação por meio digital. O primeiro objetivo do programa é proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo do comércio internacional, mas inclui também elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a RFB.

Além de empresas importadoras e exportadoras, o programa destina-se, também, a transportadores; agentes de carga; depositários de mercadorias sob controle aduaneiro em recinto alfandegado; operadores portuários ou aeroportuários; e Recintos Especiais para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex).

O programa brasileiro de OEA conta hoje com duas modalidades: segurança (OEA-S); e conformidade (OEA-C), sendo que esta última apresenta níveis diferenciados quanto aos critérios exigidos e aos benefícios concedidos (Níveis 1 e 2).

Para ser certificada como OEA-S, a empresa precisa cumprir determinados critérios de segurança aplicados à cadeia logística, relacionados a: segurança da carga; controle de acesso físico; treinamento e conscientização de ameaças; segurança física das instalações; e gestão de parceiros comerciais.

Já para ser certificada como OEA-C, a empresa precisa cumprir outros critérios, de conformidade em relação às obrigações tributárias e aduaneiras, relacionados a: descrição completa das mercadorias; classificação fiscal das mercadorias; operações indiretas; base de cálculo dos tributos; origem das mercadorias; imunidades, benefícios fiscais e suspensões; qualificação profissional; e controle cambial.

As empresas certificadas OEA podem usufruir de benefícios que se relacionam com a facilitação dos procedimentos aduaneiros, no país ou no exterior. Alguns desses benefícios são de caráter geral, extensivos a todas as modalidades de certificação; enquanto outros são específicos para cada modalidade de certificação, conforme ilustra o quadro abaixo, extraído de um folheto do programa.

Um dos benefícios oferecidos pelo OEA é o despacho sobre águas, cuja ideia é aumentar a agilidade. No seminário do programa brasileiro de OEA, realizado em 11 de dezembro de 2019 no teatro da FIESP em São Paulo, falou-se muito sobre esse benefício. Uma pesquisa revelou que 43% das empresas não o usa, mas que 90% delas gostaria. Já a empresa certificada OEA Volvo declarou no evento que a quase totalidade de suas importações marítimas hoje são sobre águas.

Da leitura da IN RFB n. 1.598/2015 depreende-se que o programa brasileiro de OEA conta com três etapas - certificação; monitoramento; e revalidação. Essas etapas serão abordadas com um pouco mais de detalhes adiante.

**Quadro 10 – Principais benefícios do programa brasileiro de OEA**

<b>Principais benefícios do Programa Brasileiro de OEA</b>	<b>S</b>	<b>C1</b>	<b>C2</b>
Publicidade no sítio da RFB	X	X	X
Utilização da logomarca "AEO"	X	X	X
Benefícios concedidos pelas Aduanas estrangeiras	X	X	X
Participação do Fórum Consultivo OEA	X	X	X
Parametrização imediata das declarações de exportação	X		
Reduzido percentual de seleção para canais de conferência	X		
Prioridade na conferência das declarações de exportação selecionadas	X		
Dispensa da garantia no Trânsito Aduaneiro	X		
Acesso prioritário do transportador OEA ao recinto aduaneiro	X		
Resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias		X	X
Dispensa de garantia na Admissão Temporária para utilização econômica		X	X
Carga pátio por 24h no modal aéreo (procedência direta do exterior)		X	X
Parametrização imediata das declarações de importação			X
Reduzido percentual de seleção para canais de conferência na importação			X
Prioridade na conferência das declarações de importação selecionadas			X
Despacho sobre Águas OEA (registro antecipado da declaração de importação)			X
Canal verde na Admissão Temporária <sup>1</sup>			X

<sup>1</sup> Depende da entrada em operação da DUIMP

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Folheto do Programa Brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/folheto-programa>. Acesso em: 03 jan. 2019.

Por fim, a IN RFB n. 1.598/2015 estabelece um fórum consultivo, formado por três servidores da RFB e por três representantes das empresas certificadas, todos vinculados ao programa. O objetivo do fórum consultivo é constituir um canal permanente de comunicação entre a empresa certificada e a RFB, no âmbito do programa OEA; e a ele cabe analisar as demandas apresentadas pelos operadores certificados como OEA ou pela sociedade, relativas ao programa, e propor seu aprimoramento técnico e normativo.

O programa OEA tem um portal dedicado no site da RFB, para transparência<sup>406</sup>. Nesse espaço, as empresas podem mandar dúvidas para o fórum consultivo.

<sup>406</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portal do programa brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 08 mar. 2020.

Em 2017 foram feitas mudanças importantes no programa brasileiro de OEA, para refletir o tamanho do país e a estrutura da RFB.

O programa OEA possui um módulo chamado de integrado, que incorpora outros órgãos anuentes que interferem no controle das operações de comércio exterior, como o Ministério da Agricultura, para que eles integrem seus requisitos e benefícios - como simplificação do licenciamento, diminuição da seleção para conferência física e análise prioritária - em um módulo específico do sistema.

O programa permite a assinatura de Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) com outras aduanas que possuam programas semelhantes. Os ARMs permitem às empresas brasileiras certificadas OEA usufruírem de benefícios relacionados à agilização e previsibilidade das cargas nas aduanas estrangeiras<sup>407</sup>. No seminário já citado foi informado que o programa brasileiro de OEA possui ARMs com alguns dos principais parceiros comerciais do Brasil, como a China.

Nesse mesmo evento, o programa OEA foi inserido no contexto maior da desburocratização, da simplificação e da facilitação, que tem permeado a pauta das demandas do mercado ao governo, e da quarta revolução industrial ou indústria 4.0<sup>408</sup>. As palavras mais usadas para descrever a essência do programa OEA foram “confiança” e “parceria”.

O programa foi bem avaliado e elogiado por todos os palestrantes e debatedores que participaram do evento, inclusive por algumas empresas certificadas OEA, como a Azul, a GE Celma e a Volvo. Foi citada uma pesquisa voluntária de satisfação realizada no âmbito fórum consultivo em 2019, que registrou 84% de satisfação das empresas certificadas com o programa brasileiro de OEA.

Por exemplo, o diretor de *supply chain* da empresa certificada OEA GE-Celma afirmou, em sua palestra no seminário, que: o OEA é prioridade da alta administração da empresa; o prazo de importação caiu de 14 dias em 2002 para 4,5 dias em 2019 e com estabilidade; o custo logístico diminuiu cerca de 70%; os tempos de importação e de exportação brasileiro com o OEA são menor do que nos EUA, Europa, Oriente Médio e

---

<sup>407</sup> Conforme consta no Folheto do Programa Brasileiro de OEA. Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Folheto do Programa Brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/folheto-programa>. Acesso em: 03 jan. 2019.

<sup>408</sup> A indústria 4.0 ou quarta revolução industrial se caracteriza por um conjunto de tecnologias que permitem a fusão dos mundos físico, digital e biológico. As principais tecnologias que permitem a fusão desses mundos são a manufatura aditiva, a inteligência artificial, a internet das coisas, a biologia sintética e os sistemas ciber físicos. Disponível em: <http://www.industria40.gov.br/>. Acessado em 20/09/2020.

Ásia; e que todos os prestadores de serviço da GE-Celma deverão ser OEA ou C-TPAT até o final de 2020.

Já a coordenadora de comércio exterior da empresa certificada OEA Azul Linhas Aéreas contou que diante do convite da RFB para participar de um processo pioneiro, a reação inicial foi negativa por desconhecimento. Havia dúvida sobre a abertura e a quebra de fronteiras entre a empresa e a RFB. A implementação durou nove meses e um dos passos mais difíceis foi a mudança de cultura e a conscientização. Ela relatou diversos ganhos para a empresa ao longo do processo, como, por exemplo: as áreas da empresa passaram a entender melhor o processo de trabalho das outras; houve redução de estoques; e a área de comércio exterior virou uma gerência e ganhou respeito dentro da empresa. Ao final, ela afirmou que hoje a Azul confia no apoio da RFB.

Ainda no seminário, foi passada a informação de que em cinco anos, o tamanho do OEA atingiu 100 bilhões de dólares americanos ao ano, com 2.000 declarações de exportação e 1.000 declarações de importação por dia. Até dezembro de 2019, o programa tinha 450 empresas certificadas, entre as modalidades de segurança e conformidade, das quais cerca de metade estão no estado de São Paulo.

Os participantes do seminário ressaltaram que a parceria com a iniciativa privada foi muito importante no desenvolvimento do programa brasileiro de OEA, porque o conhecimento e a confiança foram sendo construídos. Os processos de trabalho do OEA foram desenhados com base nas necessidades das empresas, entendidas através de conversas. Por isso, os benefícios do OEA às empresas vão além da desburocratização para atingir, por exemplo, acesso privilegiado a mercados, como o chinês através do ARM assinado em novembro de 2019.

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, assim, aumentar a eficácia dos processos de trabalho aduaneiros.

Em relação ao Portal Único do Comércio Exterior<sup>409</sup>, as empresas certificadas pelo OEA já tiveram dois benefícios: i) piloto do Despacho Único de Importação

---

<sup>409</sup> O Programa Portal Único de Comércio Exterior – Portal Siscomex foi lançado em 2014 pelo Governo Federal brasileiro com vistas a reduzir a burocracia, o tempo e os custos nas exportações e importações brasileiras. Um dos principais objetivos do Programa é criar um guichê único para centralizar a interação entre o governo e os operadores privados atuantes no comércio exterior. Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **O Programa Portal Único de Comércio Exterior**. Disponível em:

(DUIMP); e ii) informação antecipada do canal de seleção. Entre os benefícios futuros estarão o pagamento diferido dos tributos.

Como mencionado, a primeira etapa para a empresa que deseja participar do programa brasileiro de OEA é a certificação. A candidata inicialmente preenche um questionário de auto avaliação (QAA), que direciona a adequação de seus processos de trabalho ao programa. Muitas empresas optam por contratar consultorias especializadas para auxiliar nessa fase. A certificação exige um esforço grande, o operador leva tempo e tem custo para se preparar para entrar com o processo de certificação OEA. Ao final desta primeira etapa, a candidata recebe uma visita de validação da equipe do OEA da RFB.

No começo da implantação do programa, a visita de validação era temida, talvez por ser associada às diligências tradicionais do processo de trabalho da fiscalização. Hoje, as empresas candidatas entenderam que o objetivo da visita de validação da equipe OEA da RFB é diferente de uma visita da fiscalização, então ela passou a ser vista como uma oportunidade pelas empresas, de ter contato pessoal com a equipe da RFB e de serem avaliadas por ela em um contexto de colaboração para melhoria.

Naturalmente, depois desse investimento na preparação para sua certificação, o contribuinte espera uma resposta rápida da RFB. No início de 2019, havia um estoque alto de pedidos de certificação do OEA pendentes de análise e o prazo de resposta era de aproximadamente um ano. Então, o programa foi incluído na lista de projetos prioritários do governo federal e, ao longo do ano de 2019, foi feita uma força-tarefa para analisar esses pedidos. O resultado foi certificar um número grande dessas empresas; reduzir o estoque de processos; e reduzir o prazo de análise dos pedidos de certificação para aproximadamente 90 dias em dezembro de 2019.

Depois da certificação vem o monitoramento contínuo e a empresa passa a ter um ponto focal de contato na RFB. O ponto focal de contato é um servidor da RFB a quem as empresas podem recorrer para assessoria e para relato de incidentes<sup>410</sup>. O ponto focal da RFB, mesmo que não tenha conhecimento especializado na dúvida da empresa OEA, ajuda a encaminhar a demanda dentro do órgão. O ponto focal de contato foi citado

---

<https://www.siscomex.gov.br/conheca-o-programa/sobre-o-programa-portal-unico-de-comercio-exterior/>. Acesso em: 08 mar. 2020.

<sup>410</sup> Incidente é uma ação que corresponde a uma violação da segurança da cadeia logística, que pode ser física ou documental. Os principais incidentes em segurança são: exportação de drogas; importação de armas; contrabando; e descaminho. Os principais incidentes em conformidade são: fraude; subfaturamento; interposição fraudulenta; e erros de classificação fiscal

pelas empresas certificadas OEA como um dos grandes benefícios, pois ele facilita e agiliza a resolução das demandas da empresa. A RFB, por sua vez, também passa a ter um ponto focal de contato na empresa.

Em caso de incidentes identificados pela empresa certificada OEA, a RFB orienta que sejam comunicados primeiro à sua unidade local de despacho e depois à equipe OEA. A ideia é que haja retroalimentação de informações das empresas OEA para o gerenciamento de risco da RFB, para manter a cadeia logística segura.

Entre os objetivos do monitoramento, está detectar não-conformidades e falhas, visando melhorias. Isso é feito com base na análise de requisitos. O programa não exige perfeição no cumprimento dos requisitos por parte da empresa, mas tem que haver parceria e melhoria contínua.

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.

Essa etapa estava programada para ser realizada em maior escala a partir de 2020, pois, como visto, foi ao longo do ano de 2019 que o número de empresas certificadas aumentou de maneira significativa.

O programa OEA prevê ainda uma terceira etapa, de revalidação dos requisitos e que tem como objetivo, também, reforçar a parceria. Prevista para ser realizada a cada três a cinco anos, essa etapa será iniciada no futuro.

Foram citados como desafios do OEA para os próximos anos: evitar a seleção adversa<sup>411</sup> através do monitoramento; melhorar continuamente os benefícios para manter a atratividade do programa; manter a qualidade com o crescimento; criar um marco legal, que deverá incluir a possibilidade do pagamento diferido dos tributos da importação e outros benefícios; e evoluir para uma comunicação mais fluida entre os pontos de contato da RFB e das empresas.

---

<sup>411</sup> Na seleção adversa, más empresas seriam atraídas pelo programa brasileiro de OEA, fariam esforço para serem certificadas e depois relaxariam.

## 4 RESULTADO DA PESQUISA QUALITATIVA

Neste capítulo, apresenta-se os resultados das entrevistas, focando nos temas mais relevantes trazidos pelos participantes e nos *insights* extraídos deles. Na seção 4.1, o leitor encontra um panorama do perfil profissional dos entrevistados, cujas identidades não são reveladas para garantir a anonimidade da pesquisa.

As entrevistas semi-abertas trouxeram um volume grande de dados qualitativos não estruturados sobre as percepções, visões e opiniões dos entrevistados sobre a relação entre a RFB e os contribuintes, sobre como ela está mudando e sobre as incertezas e dificuldades envolvidas. As três iniciativas descritas no Capítulo 3 - o FAPE da DELEX; as reuniões de conformidade coletivas realizadas pela DERPFB com apoio da COMAC; e o programa brasileiro de OEA - serviram de base para as entrevistas.

Esses dados qualitativos foram tratados pelo método da análise temática<sup>412</sup>. O mapa de códigos encontrados nos relatos das entrevistas encontra-se no Anexo 4. Os principais temas identificados dessa forma nas falas dos participantes serão apresentados nas seções 4.2 e 4.3. O conteúdo bruto dos dados qualitativos coletados - os relatos das entrevistas tais como transcritos pela autora e contendo a versão final dos códigos utilizados - encontra-se no Anexo 5<sup>413</sup>.

Ressalta-se, mais uma vez, que os resultados desta pesquisa revelam tendências, mas não têm relevância estatística.

### 4.1 Perfil profissional dos entrevistados

O Quadro 11 constitui um panorama do perfil profissional dos entrevistados. Nota-se que a maioria dos entrevistados são Auditores-Fiscais da RFB; graduados nas áreas de engenharia, administração, economia, contabilidade e direito; que contam com mais de dez anos de trabalho na instituição e experiência em diversos de seus processos de trabalho.

Além disso, a maioria dos Auditores-Fiscais entrevistados exerce algum cargo de gestão na RFB. Apesar de esta informação não constar do Quadro 6 para preservar a

---

<sup>412</sup> O método da Análise Temática foi descrito na seção 1.3 deste trabalho.

<sup>413</sup> Para resguardar o sigilo da identidade dos entrevistados e a confidencialidade da pesquisa, foram suprimidos dos relatos das entrevistas os dados do perfil profissional dos entrevistados que pudessem identificá-los.



confidencialidade da pesquisa, frisa-se que: quatro entrevistados ocupam ou ocuparam a posição de Delegados ou de Delegados-Adjuntos de unidades da RFB; um entrevistado ocupa ou ocupou a posição de Superintendente de Região Fiscal; três entrevistados ocupam ou ocuparam a posição de coordenadores nacionais de fiscalização (COFIS), de pesquisa e seleção (COPEs) e de maiores contribuintes (COMAC); e dois entrevistados ocupam ou ocuparam a posição de subsecretários de fiscalização (SUFIS) e de arrecadação e atendimento (SUARA). Portanto, algumas das visões e opiniões registradas neste estudo provém de pessoas experientes e altamente qualificadas, que ocupam ou ocuparam cargos de liderança e destaque no órgão.

Dentre os contribuintes entrevistados, todos atuam na área do Direito e têm mais de 15 anos de experiência.

## **4.2 Descrição da mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes**

Todos os entrevistados percebem um movimento de mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes.

### **4.2.1 Caracterização da mudança**

Essa mudança parece estar em estágio inicial e isso apareceu de diferentes formas nos discursos dos entrevistados. Um Auditor-Fiscal da RFB entrevistado afirmou, por exemplo, que “a Receita busca uma mudança na sua relação com o contribuinte, mas isso ainda não é uma realidade porque não há maturidade dessa visão na casa”. Na visão de outra Auditora, está havendo uma mudança positiva na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes, “mas ainda tem que evoluir muito”.

A mudança no relacionamento entre a RFB e os contribuintes parece, também, não estar ocorrendo de maneira uniforme na RFB. O depoimento de uma Auditora que mudou de setor de trabalho é ilustrativo dessa variação: enquanto ela trabalhava no setor responsável por uma das iniciativas descritas no Capítulo 3, percebia uma mudança na relação entre a RFB e os contribuintes, mas quando foi transferida de setor “viu que continuava tudo igual”.

Alguns entrevistados trouxeram, ainda, a percepção de que a RFB estaria sendo obrigada a mudar seu relacionamento com os contribuintes. Um Auditor, nessa linha,

expressou que a relação “está mudando, mas por necessidade, porque a Receita está percebendo que não tem como ser diferente”.

**Quadro 11 – Resumo do perfil profissional dos entrevistados**

RESULTADOS PARTE 1 - QUESTIONÁRIO DE DELINEAÇÃO DE PERFIL PROFISSIONAL DO ENTREVISTADO							
Entrevistado	Posição	Graduação	Pós-Graduação	Experiência profissional prévia/posterior	Ano de ingresso na RFB	Processos de trabalho em que atuou na RFB	Tempo aproximado na posição atual
1	Auditora-Fiscal da RFB	Economia	Especialização em Direito Tributário	Não se aplica	2010	Fiscalização e despacho aduaneiros; seleção	2 anos
2	Contribuinte	Cursando Direito	Não informou	Não informou	Não se aplica	Não se aplica	20 anos
3	Contribuinte	Direito	Não informou	Advogado e professor	Não se aplica	Não se aplica	15 anos
4	Contribuinte	Direito	Não informou	Advogado e Delegado da Polícia Civil	Não se aplica	Não se aplica	15 anos
5	Auditor-Fiscal da RFB	Direito	Não informou	Advogado e Auditor independente	1994	Despacho e repressão aduaneiros; fiscalização aduaneira, de tributos internos e de maiores contribuintes; arrecadação e cobrança; assessoria de gabinete; e gestão de pessoas	14 anos
6	Auditor-Fiscal da RFB	Contabilidade e Direito	Não informou	Servidor municipal	1999	Fiscalização de tributos internos; arrecadação e cobrança; e gestão de pessoas	4 anos
7.1	Auditor-Fiscal da RFB	Administração	Não informou	Comprador internacional em empresa de adubos	2004	Seleção; fiscalização; despacho e repressão aduaneiros; arrecadação e cobrança; gestão de pessoas	3 anos
7.2	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia de Telecomunicações e Direito	Não informou	Engenheiro em empresas de telecomunicações e Auditor de Fisco Estadual	2006	Fiscalização aduaneira; arrecadação e cobrança; gestão de pessoas; e assessoria de gabinete	4 anos
8	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia e Direito	Mestrado em Direito Tributário	Servidor de banco de varejo de capital misto	1998	Seleção; arrecadação e cobrança; tributação; julgamento; gestão de pessoas; e atendimento	4 anos
9	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia Agrônoma e Direito	Pós-graduação em Direito Tributário; e cursando Mestrado em Administração Tributária	Empresário do agronegócio	1993	Seleção (quando era junto com a fiscalização); fiscalização de tributos internos; arrecadação e cobrança; julgamento; gestão de pessoas; atendimento; e cadastro	4 anos
10	Auditora-Fiscal da RFB	Administração	Não informou	Empresária do comércio varejista	2006	Seleção; fiscalização aduaneira; arrecadação e cobrança; gestão de pessoas; assessoria de gabinete; e atendimento	2 anos
11	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia e Administração	Mestrado em Contabilidade; e cursando pós-graduação em Direito Tributário	Engenheiro em empresas de construção civil; e empresário	2006	Fiscalização de tributos internos; arrecadação e cobrança; e gestão de pessoas	2 anos
12	Ex-Auditor-Fiscal da RFB e advogado	Matemática e Direito	Mestrado em Administração Tributária	Gestor de crédito rural em bancos	1989-2017	Arrecadação e cobrança; julgamento; gestão de pessoas; assessoria; atendimento	1 ano
13	Auditor-Fiscal da RFB	Direito e Contabilidade	Especialização em Direito Tributário	Auditor independente; Auditor de Fisco Estadual	1997	Fiscalização de tributos internos; arrecadação e cobrança; tributação; gestão de pessoas	6 anos
14	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia e Contabilidade	Não informou	Gerente de produção na indústria	2010	Seleção; monitoramento de maiores contribuintes; gestão de pessoas	6 anos
15	Auditor-Fiscal da RFB	Engenharia	Não informou	Engenheiro na indústria	2004	Seleção; fiscalização e despacho aduaneiros; gestão de pessoas; pesquisa e investigação	1 ano
16	Auditor-Fiscal da RFB	Odontologia	Não informou	Dentista	2010	Fiscalização aduaneira; OEA	5 anos

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações fornecidas pelos entrevistados.

Os entrevistados tocaram, também, no aspecto temporal da mudança do relacionamento entre a RFB e os contribuintes. Um entrevistado resumiu a percepção geral ao afirmar que “no longo prazo está havendo uma mudança”. A ideia de que a

mudança está ocorrendo lentamente apareceu também nas entrevistas sob a forma de marco no tempo ou relacionada a uma iniciativa. Um Auditor-Fiscal entrevistado relembrou, por exemplo, que a mudança no relacionamento entre a RFB e os contribuintes “começou na Receita há cerca de quinze anos, com os extratos de processamento das declarações do imposto de renda das pessoas físicas”<sup>414</sup>. Já outro foi ainda mais longe e lembrou que “existia a Cobrança Administrativa Domiciliar (CAD), que foi a precursora da conformidade, mas que foi extinta ainda na década de 90”.

Essas falas revelam, ainda, que não houve uma decisão pontual e centralizada que determinou a mudança a partir de um momento específico do tempo. Essa construção foi orgânica, espontânea e intuitiva. Ela partiu de diversos Auditores que enxergaram a necessidade de realizar seu trabalho de uma forma diferente, tendo em vista as necessidades de arrecadação, as necessidades dos contribuintes e os recursos disponíveis. Nessa linha, um dos Auditores entrevistados afirmou que “começou a mudar inicialmente com iniciativas locais, que depois se expandiram para os níveis regional e nacional”.

#### 4.2.2 Iniciativas associadas à mudança

Os entrevistados associaram a mudança na relação entre a RFB e os contribuintes a um conjunto de iniciativas. Esse conjunto de iniciativas inclui as três descritas no Capítulo 3 – FAPE, reuniões de conformidade e Programa OEA -, mas não se restringe a elas. Foram associadas à mudança, também, as iniciativas das Malhas da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica, o processo de trabalho do Monitoramento de Grandes Contribuintes com seus comunicados eletrônicos Emac, as declarações pré-preenchidas, a Educação Fiscal, o Núcleo de Atendimento Fiscal, os canais de atendimento digital (Portal e-CAC, Receitafone, Fale Conosco e aplicativos para celular) e a avaliação do TADAT.

Essas iniciativas foram surgindo em diversas áreas da RFB e lentamente tornando a ideia de transparência, cooperação e prestação de serviço cada vez mais presentes.

Com o tempo, a organização foi percebendo esse movimento e aos poucos formalizando a tendência no Plano Estratégico, na Cadeia de Valor e nos Processos de Trabalho. Um dos Auditores entrevistados observou isso: “a conformidade está na Cadeia de Valor da Receita literalmente como ‘conformidade’ e no Mapa Estratégico como

---

<sup>414</sup> O extrato de processamento das declarações das pessoas físicas, como visto na seção 1.2, começou em 2002, aproximadamente dezessete anos antes da entrevista.

‘incentivar o cumprimento de obrigações tributárias e aduaneiras’. Aos poucos, a RFB vem também comunicando a mudança para o público interno e externo, por exemplo através do Plano Anual de Fiscalização e da Revista Fato Gerador.

#### 4.2.3 Conceitos associados à mudança

Os entrevistados associaram a mudança na relação entre a RFB e os contribuintes, também, a um conjunto de conceitos, sendo o mais saliente o da oportunidade de autorregularização. Esse conceito foi associado à mudança, inclusive, pelos contribuintes entrevistados. Um deles, por exemplo, entendeu que a mudança era positiva no sentido de “facilitar a correção de erros”; outro contribuinte enxergou a mudança na iniciativa da RFB de “notificá-los para cumprimento voluntário das obrigações tributárias”; e o terceiro considerou positiva a “oportunidade de regularização sem multa e sem representação”.

Simultaneamente, parece haver uma maior ênfase na indução de comportamento do contribuinte. Um dos Auditores entrevistados, por exemplo, enxerga que seu papel é “promover mudança de comportamento no contribuinte e induzi-lo à conformidade e a pagar seus tributos”. Já outro Auditor revela que a mudança de comportamento é o resultado buscado ao afirmar que “de cada três reuniões de conformidade, duas dão resultado, ou seja, o contribuinte muda de comportamento, retificando declarações e pagando tributos”.

As falas dos entrevistados revelaram, também, que a mudança na relação entre a RFB e os contribuintes envolve a adoção de uma atitude de prestação de serviço, associada, principalmente, à orientação e ao esforço para resolver as demandas do contribuinte e à facilitação ou simplificação do cumprimento das obrigações acessórias.

Um Auditor entrevistado, nessa linha, afirmou que o servidor médio “está deixando de ser ver como autoridade sobre o contribuinte e passando a se ver no papel de servir o cidadão, de trata-lo como prestador de serviço, orientando-o” e que nesse contexto seu papel é “resolver o problema do contribuinte”.

Uma das Auditoras entrevistadas transpareceu essa mesma atitude e acrescentou que em sua opinião, “a Receita poderia se relacionar com o contribuinte oferecendo mais ajuda e resolvendo os problemas do contribuinte”. Outra Auditora afirmou que “há espaço para melhorar a orientação ao contribuinte, para simplificar a burocracia”.

As falas dos contribuintes entrevistados confirmam que eles têm necessidade de orientação. Após uma reunião de conformidade coletiva, um deles ponderou que “participar da reunião foi esclarecedor” e todos foram unânimes no sentido de que a iniciativa poderia ser melhorada para “trazer mais orientação tributária e educação fiscal” e para reduzir “a incerteza tributária passando orientações objetivas”.

A atitude de prestação de serviço foi associada por muitos Auditores entrevistados à necessidade concomitante de construir percepção de risco através da presença fiscal e do *enforcement* efetivo. Um Auditor associou os dois conceitos ao explicar que o contribuinte seria induzido à conformidade “gerando percepção de risco através da presença fiscal e orientando-o dentro dos limites da lei”.

A fala de outro Auditor entrevistado revela de que maneira esses dois conceitos estão associados ao afirmar que ele “se vê no papel de orientar e ajudar o contribuinte, mas, também, de usar todo o rigor da lei com quem não cumpre as obrigações tributárias” e que “as reuniões de conformidade têm que equilibrar o tom entre educação fiscal e *enforcement*”.

A associação entre prestação de serviço e percepção de risco revela que a RFB busca um equilíbrio entre estratégias de tratamento dos contribuintes. Os gestores de unidades da RFB demonstraram maior consciência em relação a esse aspecto. Uma Auditora, por exemplo, expressou a busca por esse equilíbrio ao afirmar que é necessário “de um lado, ter iniciativas de conformidade e de outro ter *enforcement*”.

Outro Auditor apontou que esse equilíbrio buscado ainda não foi atingido: “na Receita há um desequilíbrio de pessoas alocadas em processos de trabalho de *enforcement* e de conformidade. Há proporcionalmente muito mais Auditores-Fiscais alocados na fiscalização. Precisa haver uma realocação para equilibrar” e que isso passa por uma mudança de cultura institucional na qual os servidores internalizem que “a fiscalização é um instrumento, mas não é o único”.

Já outros Auditores dão mais ênfase à percepção de risco do que à prestação de serviço como indutora de comportamento, como o entrevistado para quem “a presença fiscal aliada à certeza da punição induz à conformidade”. A ênfase na percepção de risco está associada à crença dos Auditores de que a arrecadação é induzida pela percepção de risco. Isso fica claro na fala de um Auditor entrevistado para quem “os contribuintes cumprem suas obrigações tributárias por medo da punição”; e na de outro para quem “a conformidade só funciona se tiver a ameaça do *enforcement*” e “o que chamamos de

arrecadação espontânea no Brasil, que corresponde a cerca de 90% do total, na verdade é induzida”.

A associação entre prestação de serviço e percepção de risco, de todo modo, revela, também, que o conceito da regulação responsiva está presente na RFB, principalmente através do modelo da pirâmide de conformidade. Quando questionados especificamente em relação a esses conceitos, os Auditores afirmaram frequentemente que eram “o caminho para a Receita”.

Um dos Auditores entrevistados expressou essa ideia junto com a percepção de que a mudança não está ocorrendo de maneira uniforme ao afirmar que “hoje em dia todos os processos de trabalho têm essa premissa [da regulação responsiva], alguns mais avançados e outros menos”. Outro Auditor entrevistado tocou num aspecto específico da regulação responsiva – a graduação das penalidades – afirmando que “a principal diferença entre o FAPE e a reunião de conformidade é a intensidade ou força utilizada na comunicação dessas mensagens. Existem várias formas de comunicá-las e deveria seguir uma ordem: carta, entrevista na TV, informação no site da RFB, reunião com associação representativa do setor, reunião de conformidade individual e, finalmente, fiscalização”.

O conceito da regulação responsiva, entretanto, parece estar mais consolidado entre os gestores da RFB. Um Auditor verbalizou essa percepção ao afirmar, sobre a pirâmide de conformidade, que “ela norteia as Administrações Tributárias e que deve ser bem compreendida pelos altos gestores”. A razão para isso apareceu na fala de uma Auditora, para quem é preciso “ter a pirâmide de conformidade clara na cabeça para saber onde concentrar esforços no contexto de poucos recursos”.

Ainda assim, há quem desconfie da regulação responsiva, como o Auditor que, ao tratar do tema, afirmou que “quem financia a OCDE são os países ricos, nos quais geralmente estão as matrizes das grandes empresas. Elas influenciam a OCDE para que suas subsidiárias tenham tratamento diferenciado também nos outros países”.

O conceito de gerenciamento de risco de conformidade tributária está muito vivo na RFB e emergiu em quase todas as entrevistas. Os entrevistados falaram sobre o assunto usando diferentes termos: gestão de risco, segmentação, classificação e *ranking* de contribuintes. O que ficou claro é que as informações do SPED e o desenvolvimento de competências na ciência de dados possibilitaram a construção de um sistema de gerenciamento de risco, que é uma das bases do novo paradigma de relacionamento da RFB com o contribuinte e é condição para a aplicação da regulação responsiva.

Uma Auditora expressou essa importância ao afirmar que “o gerenciamento de risco é um ponto chave”. Já outro Auditor estabeleceu a relação condicional ao associar o gerenciamento de risco a “identificar o perfil de cada contribuinte para que a Receita possa tratar cada um de maneira diferente”.

A implementação prática do gerenciamento de risco, ao mesmo tempo, apareceu como um grande desafio nas falas dos entrevistados, como será visto na seção 4.3.

Interessante notar, também, que alguns contribuintes já foram sensibilizados pelo conceito de gerenciamento de risco fiscal e consideram-no positivo, pois um dos contribuintes entrevistados sugeriu espontaneamente que a Receita fizesse “segmentação dos contribuintes pessoas físicas com sistema de classificação e pontuação”.

Identificar o perfil do contribuinte, como exposto na seção 2.5 deste trabalho, envolve, entre outras coisas, compreender as causas por trás dos comportamentos. Alguns Auditores demonstraram, pessoalmente, ter um olhar atento ou uma curiosidade em relação a esse aspecto, independentemente da posição em que atuam. Um dos Auditores entrevistados verbalizou a pergunta que todos parecem se fazer: “quem não cumpriu foi por dificuldade ou foi fuga?”.

No entanto, a única iniciativa que demonstrou incluir a pesquisa acerca das causas por trás dos comportamentos objetivamente em seu processo de trabalho foi o programa OEA. Esse cuidado foi revelado pelo Auditor que explicou que “o OEA foca nos processos da empresa e em seu histórico”.

As falas dos entrevistados revelaram também algumas deficiências do paradigma tradicional de relação entre a RFB e os contribuintes<sup>415</sup> e da fiscalização, em particular. Alguns Auditores enxergam a fiscalização tradicional como uma ferramenta pouco eficiente de arrecadação, como o que afirmou que “o processo da fiscalização é demorado. Em média, para um contribuinte diferenciado, o procedimento de fiscalização consome 220h de trabalho do Auditor-Fiscal, leva cerca de um ano, depois passa pela DRJ, pelo CARF e pelo Poder Judiciário. Estudos apontam que esse processo todo dura cerca de quinze anos. Ao final, esse processo todo é custoso e existe uma chance baixa de o contribuinte pagar o que está sendo cobrado”.

---

<sup>415</sup> Outras características do paradigma tradicional que foram citadas nas entrevistas como deficiências e que ainda estão presentes na relação entre a RFB e os contribuintes foram: desconfiança, distância, ausência, opacidade, inacessibilidade, relação de mão única, incoerência ou falta de alinhamento interno, incerteza tributária, antagonismo, conflito, custo de cumprir obrigações acessórias e repressão.

O lapso temporal entre o fato gerador e a fiscalização foi outro problema apontado através de um exemplo: “em regra, se o fato gerador ocorreu em 2018, a empresa o apresentará à Receita através de suas declarações do SPED em 2019. A programação da Receita vai trabalhar essas declarações em 2020. Se for identificado indício de irregularidade, a fiscalização será programada em 2021. Com isso, o contribuinte persiste na prática da infração por vários anos”.

Para outros Auditores, algumas fiscalizações seriam injustas ou excessivas, como o que enxerga que é necessária “mediação entre o *enforcement* da Receita e os contribuintes”, e/ou teriam efeito negativo sobre o contribuinte, como a Auditora para quem “a Receita bate muito nas empresas pequenas sem motivo” e na experiência de quem “na fiscalização o contribuinte já liga dando patada, já vem com raiva”.

Essa raiva pode decorrer do custo que o contribuinte tem de atender uma fiscalização, como demonstra a fala do contribuinte que não deduz suas despesas médicas “para não correr o risco de ser selecionado para fiscalização e ter o custo administrativo e burocrático da fiscalização”; ou do impacto emocional que o procedimento tem sobre o fiscalizado, como demonstra a experiência do contribuinte que passou por uma fiscalização sem ter consciência de que estava exposto a risco fiscal e que se sentiu “como um bandido e ficou preocupado”.

Para alguns Auditores entrevistados, o poder de *enforcement* da RFB sofre também algumas limitações decorrentes da legislação que o tornam menos efetivo que o ideal. Foi citado, por exemplo, que “a multa de ofício poderia ser graduada em mais patamares”, que a extinção da punibilidade por crimes tributários através do pagamento deveria acabar e que a RFB deveria ter “mão pesada para fraudador” e poder “fechar o estabelecimento do contribuinte que identificasse como sonegador”.

A cultura do gerenciamento de risco e da regulação responsiva, associada às deficiências apontadas, parece estar levando a um reposicionamento da fiscalização. Diversos aspectos desse tradicional processo de trabalho da RFB estão sendo alterados. Os Auditores entrevistados afirmaram que “a ênfase na fiscalização está diminuindo e está sendo oferecida a oportunidade de autorregularização”, que “a estrutura passou a privilegiar reuniões de conformidade e autorregularização como primeira tentativa” e que “a fiscalização tradicional ficaria reservada aos casos de fraude” ou de planejamento tributário agressivo, nos quais há necessidade de reunir indícios probatórios e de construir uma narrativa.



Ainda assim, a fiscalização é a principal ferramenta de *enforcement* da RFB e os Auditores entrevistados compartilham o entendimento de que ela – reposicionada – continua sendo essencial no novo paradigma de relação com o contribuinte.

Outra característica da mudança de relacionamento entre a RFB e o contribuinte que ficou clara nas entrevistas é que ela está interligada com o processo de transformação digital pelo qual a RFB vem passando nos últimos dez anos. Esse processo envolveu a digitalização do atendimento, por exemplo através do Portal e-CAC e do sistema e-Processo; o desenvolvimento de competências em ciência de dados, com base nas informações provenientes do SPED; e a automatização de procedimentos internos de trabalho.

As falas dos Auditores entrevistados revelaram que prevalece a ideia geral de que o trabalho manual – aquele não automatizado por sistemas – é ineficiente. O trabalho realizado por ou com ajuda substancial dos sistemas, por sua vez, seria mais eficiente e melhor para o contribuinte.

Assim como a mudança no paradigma de relacionamento, a digitalização, entretanto, também não está ocorrendo de maneira uniforme na RFB, como observou um Auditor: “a eficiência da Receita na relação com o contribuinte varia entre diferentes processos de trabalho, dependendo, muitas vezes, se são eletrônicos e do nível de automatização”.

A fala de outro entrevistado mostra que o processo de digitalização do atendimento ao contribuinte é o que está mais avançado: “a maioria dos contribuintes faz suas declarações e paga seus tributos eletronicamente sem ter nenhum problema. Dos contribuintes que têm problemas, cerca de 90% consegue resolver eletronicamente. Apenas um percentual ínfimo dos contribuintes precisa de atendimento presencial e esses casos são deformidades do sistema”.

O gerenciamento de risco é outro processo de trabalho em que a RFB já busca e experimenta soluções para obter melhores resultados com o uso da tecnologia. Na voz de um Auditor, sobre as etapas de identificação, avaliação e priorização de riscos de conformidade, “se o contribuinte fez a coisa certa, não pode cair na malha, mas isso ainda acontece. Esse ponto pode ser melhorado através da inteligência artificial e do aprendizado de máquina”.

O FAPE é um exemplo de solução tecnológica que a RFB vem experimentando para a etapa de tratamento de alguns riscos de conformidade. Segundo um Auditor, “o FAPE foi uma estratégia criativa da Receita para aumentar a presença fiscal no contexto

da redução dos quadros de pessoal usando a tecnologia”. Segundo outro Auditor, “90% dos casos que a Receita trabalha hoje através da fiscalização tradicional poderiam ser trabalhados através do FAPE [...] incluindo a possibilidade de intimar e receber respostas, tendo modelos dos documentos (intimações e autos de infração) no sistema para serem enviados automaticamente”.

Essa tendência de automatização do trabalho de fiscalização pelas máquinas é válida, principalmente, para as fiscalizações que envolvam batimentos simples entre dados disponíveis nos sistemas da RFB, mas não para casos mais complexos e, muito menos, para casos de fraudes ou de planejamento tributário agressivo, que continuariam sendo trabalhados por pessoas, ainda que com auxílio de ferramentas de análise de dados.

Vislumbra-se, ainda, a automatização do processo de julgamento do contencioso. Nas palavras de um Auditor entrevistado, “não pode ter lançamento eletrônico com julgamento tradicional. Tem que usar inteligência artificial no julgamento, talvez ter impugnações em que o contribuinte seleciona opções no sistema”. Outro Auditor vai além e sugere que “o [julgamento] judicial também teria que seguir essa tendência”.

Outros conceitos associados ao novo modelo de relacionamento entre a RFB e os contribuintes que surgiram nas entrevistas foram: celeridade, desenho centrado no contribuinte, confiança, justiça, inclusão, colaboração, proximidade, proatividade, diálogo, abertura, transparência, ganha-ganha, certeza tributária, voluntariedade ou liberdade de escolha, conveniência, respeito e prevenção.

#### 4.2.4 Benefícios percebidos na mudança

Existe um benefício que quase todos os Auditores entrevistados percebem no novo modelo de relacionamento com o contribuinte: o aumento da eficiência na arrecadação. Aumentar a eficiência significa fazer um trabalho com mais qualidade, mais rápido e com custo menor.

No contexto atual de crise fiscal do Brasil, a RFB é especialmente sensível à pressão por arrecadação. Além disso, a RFB também está sujeita à redução do tamanho do Estado e à diminuição do número de servidores. Nesse contexto, ser mais eficiente é uma necessidade, e o novo modelo de relacionamento com o contribuinte, junto com a tecnologia, traz esse benefício.

Uma Auditora afirmou, por exemplo, que um ponto positivo do FAPE da Delex é que ele “arrecada rápido sem tanto trabalho”. Analogamente, um Auditor afirmou, em relação à reunião de conformidade, que ela é como “um atalho para uma rápida recuperação do crédito tributário, pois abrange um período grande, de cinco anos, com pouco emprego de mão-de-obra e em prazo curto”. Entre os pontos positivos do programa OEA, um Auditor também incluiu que “melhora a alocação de recursos da Receita”.

Outro grupo de benefícios reconhecidos por grande parte dos Auditores nas iniciativas descritas no Capítulo 3 é a satisfação do contribuinte e a melhora do ambiente de trabalho e da imagem da RFB.

Uma Auditora que atuou no FAPE da Delex relatou que quando ela orientava as empresas pequenas “elas ligavam para agradecer” e que ela “recebia elogios dos contribuintes, que diziam que era bom ter alguém para tirar dúvidas de maneira rápida”. Os contribuintes que participam de reuniões de conformidade também “parabenizam por orientar e dar oportunidade de autorregularização antes de autuar”, segundo outro Auditor que atua nelas. O programa OEA, analogamente, “melhora a relação com o contribuinte, muda a percepção da iniciativa privada em relação à Receita”, segundo um Auditor que trabalha no programa. Uma das razões para isso pode ser que, em relação à fiscalização, os contatos “são amigáveis, uma interface diferente entre público e privado, as empresas gostam, é menos assustador para elas”.

Uma Auditora apontou, sobre a satisfação do contribuinte, que “é bom para o ambiente de trabalho na Receita”. Ela relatou que, quando trabalhava em uma das iniciativas descritas no Capítulo 3, se sentia “melhor, mais feliz e profissionalmente mais realizada (...) porque estava arrecadando e colaborando com o contribuinte”.

Um terceiro grupo de benefícios que os Auditores enxergam que uma relação diferente com os contribuintes poderia trazer inclui a redução de litígios e a melhoria do ambiente de negócios, mas como isso poderia ser feito na prática parece ainda não estar totalmente solucionado.

Na visão de um Auditor, “a Receita tem consciência de que precisa reduzir litígios e aumentar o nível de confiança recíproca entre ela e os contribuintes” porque, como colocou outro Auditor, “não dá para trabalhar no nosso modelo atual com o contencioso que temos e com o prazo de vinte anos para decidir um caso”.

Nessa linha, um terceiro Auditor identificou que “as iniciativas da Receita que mais contribuem para tornar a relação entre ela e os contribuintes melhor são as

declarações eletrônicas, inclusive com informações pré-preenchidas. A Receita não precisa esconder do contribuinte o que sabe sobre ele. Isso evita erros e litígios”.

### **4.3 Dúvidas e dificuldades envolvidas na mudança**

Uma mudança de paradigma de relacionamento entre administração tributária e contribuintes é um processo complexo que envolve diversos aspectos. Nas subseções a seguir, são mencionados aspectos organizacionais, de execução e gerais que as entrevistas revelaram que dificultam a mudança. No entanto, será dada maior ênfase aos desafios jurídicos tributários, por ser essa a principal área de concentração do presente trabalho.

#### **4.3.1 Aspectos organizacionais**

A primeira dificuldade geral identificada através das entrevistas é que existe ainda um desconhecimento em relação ao novo modelo de relacionamento com o contribuinte e em relação às iniciativas associadas a ele. Referindo-se ao FAPE da Delex, por exemplo, uma Auditora afirmou que “muita gente dentro da Receita nem sabe que existe”. Na mesma linha, outro Auditor disse que “é necessário divulgar mais o trabalho das reuniões de conformidade como processo de trabalho”.

Ficou claro que há, também, uma resistência interna ao novo paradigma de relacionamento. Uma Auditora trouxe que “tem gente que é contra porque acha que está dando muita chance pro contribuinte e que, dessa forma, o contribuinte se planeja para não pagar seus tributos e se financiar dessa forma”. Outro Auditor, ao relatar sua experiência quando deu apoio à outra delegacia, disse que “as equipes de seleção e fiscalização foram conta a reunião de conformidade, mas foram ganhas quando todo o rigor da lei foi usado com os contribuintes que não se autorregularizaram”.

Essa resistência parece permear diversos os níveis da organização e influenciar a estrutura do órgão. Ela pode estar relacionada ao fato de a mudança de paradigma de relacionamento não estar entre as prioridades estratégicas do órgão, porque, como uma Auditora colocou, “o FAPE da Delex poderia ser melhorado se virasse algo importante para a delegacia e para a Receita (...) a equipe precisaria ser reforçada”. Na mesma linha, outro Auditor opinou que há “resistência interna da Receita, até para alocar pessoas para trabalhar no Programa [OEA]”.

A resistência interna ao novo modelo de relacionamento foi associada a uma barreira de cultura organizacional. Alguns Auditores identificam essa barreira ao que um deles chamou de “cultura fiscalista” da RFB: “a Receita ainda tem uma cultura predominantemente fiscalista, em que o costume é fiscalizar e penalizar o contribuinte (...) existe uma cultura de que não pode dizer para o contribuinte porque ele vai ser fiscalizado”.

Outros enxergam que por trás da resistência há uma cultura burocrática, como o Auditor que acha que “falta os servidores mudarem sua mentalidade, não olharem só para a tarefa que realizam e para a meta a ser alcançada, mas terem a visão do todo”. Uma Auditora, referindo-se aos colegas que são contra o FAPE da Delex, identifica que a cultura burocrática está ligada a uma insegurança: “são burocratas, querem procedimentos para se sentirem seguros, sentem-se protegidos pelo RPF<sup>416</sup>”.

Inquirindo mais profundamente, foi possível entender as reais preocupações e inseguranças dos Auditores em relação ao novo modelo de relacionamento entre a RFB e os contribuintes e em relação às iniciativas associadas a ele. Essas preocupações e inseguranças foram agrupadas em três grandes temas, apresentados a seguir. Como as preocupações e inseguranças têm questões jurídico-tributárias como pano de fundo, ambas serão apresentadas em conjunto.

#### 4.3.2 Medo da responsabilização pessoal

Uma das preocupações dos Auditores é que seus atos sejam interpretados como ou confundidos com infração funcional ou com crime, o que leva ao medo da responsabilização pessoal, administrativa e criminal. Esse tema é tão vivo dentro da RFB que um dos Auditores entrevistados chegou a mencionar que haveria uma “cultura do medo e do conservadorismo” no órgão, associada ao controle interno realizado pela corregedoria da RFB e ao controle externo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pelo Ministério Público Federal (MPF).

---

<sup>416</sup> A sigla RPF faz referência ao antigo Registro de Procedimento Fiscal, hoje substituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Trata-se de um documento interno da RFB que autoriza, dá base e delimita o escopo de um procedimento específico de fiscalização. Geralmente, o MPF identifica o contribuinte, o período e o tributo que o Auditor responsável pela fiscalização deve verificar.

Para entender esse medo, entretanto, é necessário primeiro entender alguns aspectos do sistema normativo dentro do qual os Auditores-Fiscais da RFB exercem suas atividades.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece no parágrafo único do art. 138 que o início de qualquer procedimento administrativo relacionado com uma infração exclui a espontaneidade do contribuinte em relação a ela: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a **infração**” (grifo nosso). Isso implica na perda do direito do contribuinte de recolher o eventual tributo devido sem multa.

O art. 7º do Decreto n. 70.235/72 complementa afirmando que o procedimento fiscal tem início, dentre outras hipóteses, com “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto” (inciso I) e que ele “exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas” (§ 1º).

Além disso, no parágrafo único do art. 142, o CTN afirma que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tendo essas normas em mente, é possível compreender que na visão de alguns Auditores “o CTN os obriga a autuar o contribuinte” e que “não tem base legal [para oferecer oportunidade de autorregularização] porque qualquer ato de ofício tira a espontaneidade”. Por essa razão, os Auditores que atuam nas reuniões de conformidade e no FAPE protegem-se tendo o cuidado de, em toda comunicação com os contribuintes, falar em “indícios” e não em infrações.

A Portaria RFB n. 641/2015, que dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes, contornou essa questão estabelecendo, no § 5º de seu art. 3º, que “não caracterizam início de procedimento fiscal, com perda da espontaneidade” o contato telefônico ou eletrônico e a reunião presencial nas dependências da RFB realizados como parte da atividade de acompanhamento diferenciado para obtenção de informações externas. Essa norma trouxe um pouco de segurança para os Auditores que realizam reuniões de conformidade com os contribuintes. No entanto, ela não se aplica a outras iniciativas.

O trabalho de Meng<sup>417</sup> revela que a preocupação com o respaldo normativo das ações de autorregularização continuou a existir na RFB mesmo após a edição da Portaria RFB n. 641/2015. A autora tratou do tema em 2017, ocasião em que defendeu que a interpretação teleológica do parágrafo 2º do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN) respalda a utilização de mecanismos de autorregularização pelas Administrações Tributárias brasileiras.

Mesmo assim, a insuficiência da legislação de apoio ao novo modelo de relacionamento entre a RFB e os contribuintes apareceu nas entrevistas realizadas entre 2019 e 2020 de diferentes formas. Muitos Auditores disseram simplesmente que falta um marco legal para a conformidade. Outros tocaram na fragilidade e no escopo limitado da Portaria RFB n. 641/2015 afirmando que “a legislação atual é infralegal e abrange apenas os maiores contribuintes”. Houve quem sugeriu que além de mais abrangente, a legislação deveria ser “mais específica e mais clara”, tendo em vista que ela traz poucos detalhes. Finalmente, houve quem estabelecesse um paralelo com outro ente federativo afirmando que “o estado de São Paulo tem lei complementar que regula as reuniões de conformidade”.

As possíveis consequências para os Auditores de uma atuação em desconformidade com a legislação são encontradas em seu regime disciplinar, na Lei de Improbidade Administrativa e no Código Penal.

O regime disciplinar dos servidores públicos federais, aplicável aos Auditores-Fiscais da RFB, está na Lei n. 8.112/90. O art. 121 estabelece que “o servidor responde civil, penal e administrativamente pelo exercício irregular de suas atribuições”. De acordo com o art. 124, “a responsabilidade civil-administrativa resulta de ato omissivo ou comissivo praticado no desempenho do cargo ou função”. O art. 127 estabelece a demissão como uma das penalidades disciplinares aplicáveis ao servidor<sup>418</sup>. De acordo com o art. 132, ela é aplicável nos casos de corrupção (inciso XI) e de violação a algumas proibições, como de “valer-se do cargo para lograr proveito pessoal ou de outrem, em detrimento da dignidade da função pública” (inciso XIII c/c art. 117, IX) ou “receber propina, comissão, presente ou vantagem de qualquer espécie, em razão de suas

---

<sup>417</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

<sup>418</sup> As demais penalidades administrativas previstas no art. 127 da Lei n. 8.112/90 como aplicáveis ao servidor público federal são advertência, suspensão, cassação de aposentadoria ou disponibilidade, destituição de cargo em comissão e destituição de função comissionada.

atribuições” (inciso XIII c/c art. 117, XII), para citar as mais relevantes no contexto de que se trata aqui.

A Lei n. 8.429/1992, conhecida como Lei da Improbidade Administrativa, dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de atos de improbidade administrativa. A lei define em seu art. 11 como ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública “qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições e notadamente: (...) II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício”. No inciso III do art. 12, a lei prevê para esses casos a pena de ressarcimento integral do dano, além da perda da função pública e de multa de até cem vezes o valor da remuneração do agente público, entre outras.

O Código Penal, por sua vez, prevê uma série de crimes praticados por funcionário público contra a administração em geral. Dentre eles, destacam-se três: i) o crime de excesso de exação, previsto no § 1º do art. 316, cuja conduta envolve exigir “tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”; ii) o crime de corrupção passiva, previsto no art. 317, cuja conduta envolve “solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem” e cuja pena é de detenção, de três meses a um ano, ou multa; e iii) o crime de prevaricação, previsto no art. 319, cuja conduta central envolve “Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal” e cuja pena também é de detenção, de três meses a um ano, e multa.

Assim, ao deixar de praticar o ato vinculado do lançamento o Auditor-Fiscal da RFB pode, em tese, estar sujeito a demissão, ao ressarcimento do dano, a detenção de três meses a um ano, e ao pagamento de multa. Trata-se de uma omissão tratada como séria pela legislação brasileira e é razoável que os Auditores tenham receio de sofrer as penalidades previstas para quem incorre nela.

É razoável, também, supor que quando o legislador previu essas condutas e penalidades, não pretendia deter iniciativas institucionais bem-intencionadas que ofereceriam a possibilidade de autorregularização sem multa ao contribuinte que erra para induzi-lo à conformidade tributária e assegurar a arrecadação devida, como as reuniões de conformidade e o FAPE, até porque nem se cogitava delas na época em que algumas



dessas leis foram elaboradas. Supõe-se que o legislador pretendia, isso sim, coibir atos isolados arbitrários e reprováveis de servidores com vistas a fraudar o interesse do contribuinte, da Administração e da sociedade.

Ocorre que essas duas situações muito diferentes têm um ato observável do Auditor em comum – identificar um indício de erro ou de falta de recolhimento do contribuinte e deixar de autuá-lo por isso – e essa é a raiz da confusão.

Entende-se que essa possibilidade de confusão existe porque há Auditores que acreditam que “está-se fazendo um favor ou beneficiando o contribuinte” ao oferecer a oportunidade de autorregularização a ele, através de iniciativas como o FAPE ou como as reuniões de conformidade. Um Auditor foi além e colocou claramente que “avisar o contribuinte do erro dele era considerado errado e até hoje há colegas que desconfiam que quem chama para reunião de conformidade está recebendo dinheiro do contribuinte”. Devido a essa possibilidade de confusão, os Auditores “ficam com medo de oferecer a oportunidade de autorregularização ao contribuinte e serem acusados por terceiros, até colegas, de corrupção passiva ou de estarem deixando de realizar o ato vinculado do lançamento”.

Com esse pano de fundo, é compreensível que se enxergue um risco pessoal de responsabilização funcional e penal para o Auditor que atua nas iniciativas associadas ao novo modelo de relacionamento entre a RFB e os contribuintes. Apesar de também ter sido mencionado por um Auditor que atua no Programa OEA, transpareceu nas entrevistas que o risco de responsabilização pessoal é mais saliente para os Auditores que atuam nas iniciativas do FAPE e das reuniões de conformidade.

Tendo em vista o risco de responsabilização pessoal, outras medidas de proteção aos Auditores que atuam nessas iniciativas são também melhores práticas de governança que funcionam para profissionalizar a relação, formalizar os contatos e prevenir riscos institucionais. Essas medidas incluem enviar convites de reunião por escrito, reunir-se com contribuintes sempre em grupos de pelo menos dois Auditores, registrar o conteúdo da comunicação por escrito, quando possível em sistema, e, dependendo do caso, dar preferência a tratar com entidades e associações ao invés de tratar com contribuintes individualmente.

A “cultura do medo e do conservadorismo” mencionada no início desta subseção e o medo da responsabilização pessoal não se restringem à omissão do ato de lançamento tributário, eles se estendem pela organização.

Foi capturado nas entrevistas, por exemplo, que os Auditores resistem a se posicionar em relação à zona cinza da lei, o que contribui para criar incerteza tributária. Isso foi observado pelos três contribuintes entrevistados que participaram de uma reunião de conformidade coletiva, sendo que um deles percebeu que “há uma cultura interna da RFB que dificulta e cria nos Auditores insegurança e resistência a assumir posicionamentos objetivos, que poderiam reduzir as incertezas tributárias e os litígios”. Um Auditor colocou a questão da seguinte forma: “as mensagens que a Receita passa para o contribuinte (...) não abordam a raiz prática dos problemas”. Um dos Auditores entrevistados tocou no mesmo ponto ao opinar que a RFB poderia “fazer pareceres mais objetivos” para se relacionar melhor com os contribuintes.

A cultura do medo e do conservadorismo pode, também, ser uma das causas da constatação feita por um Auditor entrevistado, de que “a Receita tem interpretação restritiva das regras cinzentas”.

A resistência a se posicionar objetivamente e a interpretação restritiva das regras cinzentas, por sua vez, podem estar entre as razões pelas quais os contribuintes “não costumam consultar a Receita através das soluções de consulta e, em geral, ouvem apenas um lado, o dos advogados”, como constatado por outro Auditor.

Um dos entrevistados demonstrou que o processo de transformação digital da RFB também é impactado pela cultura do medo e do conservadorismo quando afirmou que “a dificuldade que impede um maior avanço dos canais eletrônicos é o conservadorismo quanto à segurança da informação. Isso está ligado ao sigilo fiscal (...) a Receita se fecha a qualquer solução tecnológica que implique alguma possibilidade de *hackeamento*”.

Fica claro, portanto, que a cultura do medo e do conservadorismo, que em parte decorre do medo da responsabilização pessoal dos agentes, tem diversos, complexos e profundos impactos na relação entre a RFB e os contribuintes.

#### 4.3.3 Isonomia de tratamento entre contribuintes

Outra preocupação dos Auditores é quanto ao princípio da isonomia tributária, que poderia ser violado se a RFB oferecesse a oportunidade de autorregularização sem multa a um contribuinte e fiscalizasse outro que se encontra na mesma situação, nesse caso aplicando multa. Foi relatado em mais de uma entrevista que essa preocupação surgiu de situações concretas que ocorreram em relação às reuniões de conformidade e

ao FAPE e que geraram demandas judiciais por parte dos contribuintes que se sentiram prejudicados.

O princípio da isonomia tributária tem sede constitucional. Ele foi previsto no caput c/c o inciso II do art. 150 da Constituição Federal de 1988, da seguinte forma: “(...) é vedado à União (...): 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”.

Garantir a isonomia de tratamento entre contribuintes foi citado como o ponto mais sensível do FAPE da Delex e como seu maior desafio por um Auditor. Essa preocupação tem impacto sobre o processo de gerenciamento de risco. Isso foi observado pelo mesmo Auditor quando colocou que “tem que definir critérios objetivos de seleção” e também por uma Auditora, para quem “dentro de uma mesma regra de seleção, tem que dar oportunidade a todos de se autorregularizar, não tratar diferente para não dar margem a questionamentos”.

Outro Auditor, mesmo reconhecendo a necessidade de ter critérios claros para oferecer a possibilidade de autorregularização, oferece uma perspectiva positiva ao afirmar que “mesmo que haja questionamento de falta de isonomia, já há uma mudança positiva de paradigma no comportamento do contribuinte, porque ele estaria pleiteando o direito de pagar tributo, e não pleiteando para não o pagar”.

Garantir a isonomia entre contribuintes exige coordenação organizacional. Para evitar questionamentos de falta de isonomia, “o trabalho precisa ser coordenado nacionalmente”, segundo um Auditor. A coordenação precisa existir, também, entre processos de trabalho, especialmente os da seleção, da fiscalização e do monitoramento de maiores contribuintes, como ficou claro do conjunto das entrevistas.

As falas dos Auditores entrevistados sugeriram que a falta de isonomia de tratamento entre contribuintes tem impacto sobre a preocupação que será tratada na próxima subseção, da ameaça ao *enforcement*. Um Auditor, por exemplo, relatou que “há contribuintes que estão questionando a fiscalização por não ter sido oferecida a possibilidade de autorregularização antes”. Para outro Auditor, os questionamentos quanto à falta de isonomia entre contribuintes vão no sentido de “defender que todo contribuinte teria direito de ser chamado para conformidade antes de ser autuado”.

#### 4.3.4 Ameaça ao poder de *enforcement*

As últimas falas da subseção anterior sutilmente revelam que alguns Auditores enxergam a mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes como uma ameaça ao poder de *enforcement* do órgão, o que seria um grande perigo a ser evitado. Para entender essa preocupação, é necessário adicionar um elemento, rever algumas premissas anteriores e costurar tudo isso.

Ficou claro, nas entrevistas, que existe uma dúvida sobre como os contribuintes brasileiros se distribuem em relação às suas posturas motivacionais. Essa dúvida surgiu associada ao formato da pirâmide de conformidade. Os Auditores afirmaram coisas como “a pirâmide brasileira talvez não tenha a base tão larga”, “o formato da nossa pirâmide não é de pirâmide”, “a pirâmide brasileira é invertida” e “tenho dúvida se no Brasil os contribuintes se distribuem em forma de pirâmide ou de losango”. Outro Auditor colocou a questão da seguinte forma: “ainda temos que formar nossa pirâmide”, querendo dizer que a maioria dos contribuintes brasileiros ainda não estaria na base da pirâmide de conformidade, ou seja, não queria cumprir suas obrigações tributárias, e precisaria ser induzida a adotar essa postura.

Essas falas refletem que, por falta de um estudo científico, não se sabe com certeza qual é a atitude dos contribuintes brasileiros em relação à tributação. Isso leva as pessoas a presumirem hipóteses com base em suas experiências pessoais e profissionais. Uma boa parte dos Auditores presume – talvez corretamente, ou talvez enviesada por sua experiência na fiscalização – que a maioria dos contribuintes geralmente não quer cumprir suas obrigações tributárias e que não o faria se não tivesse medo de ser punida. Essa, aliás, é a premissa do paradigma tradicional da economia-do-crime, apresentada na subseção 2.3.2.

É por isso que, como exposto na seção 4.2, os Auditores acreditam que a arrecadação é induzida pela percepção de risco, construída através da presença fiscal e do *enforcement* efetivo. Em outras palavras, tradicionalmente, o poder de *enforcement* seria, junto com a presença fiscal, uma das ferramentas essenciais para garantir a arrecadação tributária<sup>419</sup>.

---

<sup>419</sup> Como visto na seção 4.2, recentemente a orientação ao contribuinte, a simplificação e a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias têm sido acrescentadas como ferramentas de indução à arrecadação, mas essa percepção não está consolidada e, ainda que estivesse, não invalidaria a hipótese tradicional, apenas acrescentaria a ela.

Como visto na seção 1.4.3, “garantir a arrecadação necessária ao Estado” faz parte do conjunto de objetivos de resultado da RFB; e as entrevistas revelaram que é um dos mais salientes para os Auditores. Como colocou um dos Auditores, na visão dele “o papel da Receita como instituição é fornecer recursos para o Estado” e o papel dele individualmente “está ligado à busca por eficiência na realização desse trabalho de arrecadação”.

É natural que o profissional tenha o instinto de proteger e melhorar suas ferramentas de trabalho, especialmente as mais importantes. Para o Auditor, o poder de *enforcement* é uma de suas ferramentas de trabalho essenciais, porque sem ela há o risco de não ser possível cumprir o objetivo principal pelo qual ele trabalha: a arrecadação necessária ao Estado. Por isso é que o poder de *enforcement*, para o Auditor, é algo a ser protegido, preservado e, se possível, melhorado. Por isso, também, que qualquer ameaça ao poder de *enforcement* é vista com desconfiança e reserva por alguns Auditores.

Os Auditores temem que, para garantir a isonomia tributária abordada na subseção 4.3.3, a RFB seja judicialmente forçada a oferecer a possibilidade de autorregularização a todos os contribuintes antes de autuá-los, independente do perfil ou da atitude dele. Nesse cenário, tanto o contribuinte que tenta, mas nem sempre consegue cumprir suas obrigações, como o que realiza planejamento tributário agressivo, como o fraudador teriam direito de ser notificados de indícios de irregularidades pela RFB e de recolher espontaneamente os tributos devidos sem multa antes que o fisco pudesse autuá-lo ou iniciar um procedimento de fiscalização que retirasse sua espontaneidade. Os Auditores aludiram a esse cenário ao expressar a preocupação de que “a conformidade não pode virar direito subjetivo do contribuinte”.

Nessa linha, um Auditor explicou que “a conformidade não pode virar garantia ou direito subjetivo do contribuinte, senão ela vira mais um passo do *enforcement*, vira escudo para não pagar tributo, e a duração média do processo [contencioso tributário] vai aumentar dos atuais quinze anos para dezesseis (...) a conformidade precisa ser conquistada pelo contribuinte com base no comportamento dele, tem que ser uma decisão da Receita oferece-la”.

Essa preocupação foi expressada por Auditores de diferentes níveis hierárquicos, em relação às reuniões de conformidade e ao FAPE. Um dos Auditores entrevistados a expressou em relação às reuniões de conformidade da seguinte forma: “a percepção de risco cairia muito, porque os contribuintes esperariam ser chamados para reunião de conformidade ao invés de declarar e recolher seus tributos e com isso a arrecadação

espontânea cairia”. Já outra Auditora demonstrou ter a mesma preocupação em relação ao FAPE: “tem também a preocupação de que o FAPE não vire direito subjetivo do contribuinte, para que ele não use isso para se planejar financeiramente e deixe de pagar seus tributos espontaneamente”.

Analisando as falas acima, é possível identificar as duas consequências vislumbradas e indesejadas pelos Auditores caso o direito à autorregularização sem multa tivesse, obrigatoriamente, que ser oferecido a todos os contribuintes, independentemente de seu perfil: i) queda da arrecadação; e ii) alongamento do prazo total do processo contencioso tributário.

Os Auditores foram claros ao se opor a esse cenário de maneira geral – “a conformidade não é para todos” – e, especialmente, em relação aos contribuintes que estariam no topo da pirâmide de conformidade: “não pode oferecer conformidade quando é fraude”. No entanto, alguns deles apontaram para desafios de execução ao ponderarem que “os problemas estão nas zonas cinzentas, e não naquilo que é claramente certo ou errado”, que “definir o que é ou não fraude nem sempre é claro” e que “nem tudo sabemos de antemão sem conversar com o contribuinte se é mesmo crime”.

Os Auditores aludiram a outra ameaça do novo paradigma de relação entre a RFB e os contribuintes ao poder de *enforcement* ao demonstrar a preocupação de que “o contribuinte que não se autorregulariza após uma ação de conformidade tem que ser fiscalizado e autuado”. Caso não houvesse acompanhamento e nem consequência para o contribuinte que não responde à abordagem cooperativa, a percepção é de que as iniciativas como o FAPE e as reuniões de conformidade seriam entendidas como blefes da RFB pelos contribuintes.

Nesse caso, a RFB ficaria desmoralizada, a percepção de risco dos contribuintes cairia e a arrecadação espontânea, também, já que seria, na verdade, induzida. Para evitar esse risco e dar credibilidade à autorregularização, um Auditor colocou que “tem que ter consistência da Receita e autuar conforme prometido”. Essa preocupação também aponta para desafios de execução, relacionados, neste caso, à escassez de recursos humanos e à coordenação organizacional.

#### 4.3.5 Desafios de execução

O conjunto das entrevistas revelou que o maior desafio de execução relacionado à mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes talvez seja fazer um

bom gerenciamento de risco, que como vimos é condição para aplicar a abordagem da regulação responsiva.

Vimos também, na seção 2.5, que o processo de gerenciamento de risco tem diferentes etapas: identificar, avaliar e priorizar riscos, analisar o comportamento de conformidade do contribuinte, determinar, planejar e implementar estratégias de tratamento e monitorar os resultados. Os Auditores entrevistados trouxeram em suas falas os desafios de execução do gerenciamento de risco relacionados a essas etapas.

O caráter desafiador das etapas de identificação, avaliação e priorização de riscos de conformidade é revelado, por exemplo, na fala de uma Auditora para quem “a maior dificuldade do gerenciamento de risco é escolher quem não será fiscalizado”. O desafio de identificar, avaliar e priorizar riscos ficou claro, também, nas opiniões dos entrevistados em relação a iniciativas específicas.

Uma Auditora identificou como oportunidade de melhoria do FAPE da Delex “desenvolver inteligência e diminuir o número de falsos-positivos”<sup>420</sup>. Ainda em relação ao FAPE da Delex, um Auditor colocou os desafios como perguntas e ao final forneceu sua solução: “Como segmentar contribuintes? Como separar o que é fraude e que não teria oportunidade de autorregularização e o que é erro? Tem que definir critérios objetivos de seleção”.

Um entrevistado que atua em outra área disse ouvir, em relação ao FAPE da Cofis, que “é arriscado para a Receita porque tem muitos falsos-positivos e reflexo indesejado de alto índice de litigiosidade”.

Analogamente, em relação à Malha PF, um Auditor afirmou que “se o contribuinte fez a coisa certa, não pode cair na malha, mas isso ainda acontece (...) pode ser melhorado”.

Outros entrevistados se referiram ao mesmo desafio quando trataram da possibilidade de classificação de contribuintes. Por exemplo o Auditor que, perguntado sobre como a RFB poderia se relacionar de outra forma com os contribuintes, levantou como primeira hipótese “desenvolver uma metodologia clara de classificação de contribuintes na pirâmide de conformidade”.

Em relação às etapas de determinação e planejamento de estratégias de tratamento de riscos de conformidade, um Auditor disse que o trabalho da RFB “poderia

---

<sup>420</sup> Como visto na subseção 3.1.1, o falso-positivo é o caso em que se identifica inicialmente um indício de irregularidade que, após verificação, não se confirma.

evoluir para definir em que casos oferece conformidade e em que casos vai direto para fiscalização”, mas que decidir em que casos oferecer a conformidade é um desafio.

Em relação à etapa de monitoramento, um Auditor que atua no Programa OEA incluiu entre as maiores dificuldades que enfrenta “realizar o monitoramento das empresas certificadas” e definir “como tratar eventuais problemas encontrados nas empresas”, o que ainda não estaria amadurecido.

Na subseção 4.2.3, vimos que a mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes está ligada à transformação digital. Naturalmente, decorre que outro desafio de execução está no desenvolvimento de sistemas. Um dos Auditores entrevistados ilustrou esse ponto ao afirmar que uma das dificuldades da Malha PF é “o custo e o tempo necessários para fazer melhorias no sistema, efetuadas pelo Serpro”. Esse desafio em parte decorre da cultura do medo e do conservadorismo exposta na subseção 4.3.2.

O terceiro desafio de execução é o da escassez de recursos materiais e humanos. Falta dinheiro para investir no desenvolvimento de sistemas, faltam servidores, sobretudo com as novas competências e conhecimentos exigidos, e falta dinheiro para contratar quem os tenha ou para capacitar quem não os tem.

O novo paradigma de relação entre a RFB e os contribuintes exige que os Auditores tenham conhecimentos mais profundos de gerenciamento de risco, de tecnologia e de mercado, por exemplo. Além disso, é necessário que os Auditores possuam outras competências de comunicação e de relacionamento os contribuintes.

Um dos Auditores entrevistados observou a falta de recursos humanos com os novos conhecimentos e competências exigidos e forneceu uma explicação para isso: “nem todo Auditor-Fiscal tem perfil para fazer reuniões de conformidade, porque elas exigem capacidade de persuasão oral. Essa competência não é comum entre os Auditores-Fiscais porque são selecionados por concurso público, que não testa competências humanas, então o perfil do Auditor-Fiscal costuma ser mais introspectivo”.

Isso ficou claro, também, nos depoimentos dos contribuintes que participaram da reunião de conformidade coletiva porque eles saíram com dúvidas e porque a sugestão de melhoria de um deles foi “adaptar o tom de alguns trechos da exposição, de forma que ficasse menos sarcástico e ameaçador e trouxesse mais orientação tributária e educação fiscal”.



Um dos entrevistados apontou, nessa mesma linha, que a RFB fala com o contribuinte em linguagem muito técnica nas suas comunicações escritas e em seu *site*, que ele tem dificuldade de entender.

Os desafios de execução mencionados não são independentes. Eles estão relacionados entre si. O desafio do desenvolvimento de sistemas influencia o desafio do gerenciamento de risco porque este processo é realizado através de sistemas. O desafio da falta de recursos, por sua vez, naturalmente influencia os outros dois. Além disso, esses desafios de execução são amplificados pelo desafio contextual do grande volume de contribuintes e de demanda que a RFB gerencia.

Registra-se que os três desafios de execução destacados – do gerenciamento de risco, do desenvolvimento de sistemas e da falta de recursos – não são os únicos, mas apenas os que pareceram mais importantes pela frequência de sua menção nas entrevistas; e que outros desafios de execução existem, como, por exemplo, o da coordenação organizacional, mencionado anteriormente.

#### 4.3.6 Outros aspectos

Registra-se, também, que foram mencionadas nas entrevistas diversas outras dificuldades relacionadas à mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes, por exemplo: a baixa qualidade dos serviços públicos, que prejudica a moral tributária e o contrato fiscal da sociedade brasileira; a complexidade do sistema tributário brasileiro e, em especial, a grande quantidade de benefícios fiscais que contém; o modelo federativo de tributação, que traz complexidade política e dificulta medidas de simplificação do sistema; a cultura brasileira em geral e de incentivo ao litígio em especial.

A proposta de pesquisa do programa de mestrado profissional dentro do qual este estudo foi realizado visa a produção de conhecimento aplicado e efetivamente útil ao meio profissional do candidato. Por essa razão, apesar de reconhecermos que as dificuldades apontadas acima têm influência relevante sobre o tema deste estudo, optou-se por restringir o escopo da discussão e direcioná-la a aspectos diretamente relacionados ao contexto profissional da autora, na tentativa de formular aprimoramentos efetivamente aplicáveis às práticas da RFB.

Por fim, registra-se que foram coletadas, também, diversas opiniões e sugestões dos entrevistados sobre como a RFB poderia se relacionar com os contribuintes. Essas

ideias estão registradas no Anexo 6 e algumas foram aproveitadas na reflexão e na construção da conclusão propositiva deste trabalho.

## **5 REFLEXÃO SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA**

O resultado das entrevistas confirmou a premissa inicial da pesquisa, de que está ocorrendo uma mudança no paradigma de relação entre a RFB e os contribuintes – do modelo tradicional antagonista para uma combinação deste com os novos modelos da cooperação e do serviço, mas que essa transformação está envolta em dúvidas, inseguranças e dificuldades.

Os temas e subtemas extraídos das entrevistas e apresentados nas seções 4.2 e 4.3 anteriores foram organizados em dois mapas mentais, que o leitor encontra nos Anexos 3 e 4.

Nesta seção, refletimos sobre esses temas e sobre as três iniciativas que serviram de base para a pesquisa em relação ao contexto fático, ao referencial teórico e à legislação vigente.

### **5.1 Sobre as iniciativas estudadas**

O FAPE da DELEX vinha apresentando bons resultados de presença fiscal, de arrecadação e, de acordo com as informações obtidas nas entrevistas, de satisfação dos contribuintes também, devido às orientações que recebiam e à possibilidade de correção de erros. Tudo isso era realizado com um número pequeno de recursos alocados graças à automatização de algumas etapas do processo de trabalho. Sendo assim, além de eficaz, parecia ser eficiente.

A iniciativa foi descontinuada porque a DELEX, ao ser transformada em DECEX com o Novo Regimento da RFB, perdeu a competência que possuía para tratar de tributos internos e passou a se dedicar exclusivamente a temas aduaneiros. A DECEX passou a contar com a Equipe de Assessoramento Técnico Aduaneiro (Eata), cujo time está composto por alguns dos Auditores-Fiscais que trabalhavam no antigo SEFAP. A Eata vem realizando ações muito parecidas com as que o SEFAP realizava.

A principal diferença entre o trabalho do antigo SEFAP e da atual Eata é que as inconsistências que esta busca corrigir são aduaneiras, como erros de classificação fiscal de mercadorias na importação. Outra diferença é que a Eata não é responsável pela definição das regras de seleção de contribuintes, como era o antigo SEFAP. As etapas de identificação, análise e avaliação de riscos de conformidade aduaneiros de toda a DECEX – e, inclusive, da Eata – ficaram concentradas em uma equipe especializada nisso, a Seção

de Gestão de Riscos Aduaneiros (Sarad). A Eata, por sua vez, está se especializando no tratamento desses riscos dentro do mesmo modelo de trabalho automatizado das cartas, criado no âmbito do antigo SEFAP.

Dado que a identificação, análise e avaliação de riscos de conformidade apareceu nas entrevistas como um dos grandes desafios não só do antigo SEFAP, mas de toda a RFB, a concentração dessas atividades em uma equipe parece fazer sentido. O sucesso da Eata dependerá, em grande medida, do desenvolvimento de competências ligadas ao gerenciamento de riscos de conformidade pela Sarad.

Um caminho que a Eata poderia experimentar no futuro seria variar o texto das cartas enviadas aos contribuintes para testar o impacto que o apelo às normas sociais pode ter sobre os índices de autorregularização, como foi feito pelo time de mudança de comportamento da administração tributária do Reino Unido na experiência relatada no subitem 2.3.4.2 desta dissertação.

A ideia de adaptar a comunicação com o contribuinte com base nos ensinamentos comportamentais também poderia ser aproveitada na iniciativa das reuniões de conformidade. Tomando como exemplo o texto da carta-convite para as reuniões de conformidade coletivas realizadas pela DERPF com os titulares de cartório, a frase “comunicamos a realização de reunião de conformidade” poderia ser substituída por “convidamos para a reunião de conformidade”. Analogamente, a frase “recomendamos fortemente o vosso comparecimento” poderia ser substituída por “a sua presença é muito importante”. Além disso, conforme sugerido por um dos contribuintes participantes entrevistado, a carta poderia deixar mais claro que o objetivo da reunião é orientar e dar oportunidade de corrigir eventuais erros.

Essa adaptação na comunicação poderia ser interessante também na apresentação oral e no diálogo com os contribuintes na própria reunião de conformidade. Um passo muito importante nesse sentido seria abrir mais espaço e tempo para os contribuintes exporem suas dúvidas e dificuldades para a RFB, criando uma via de mão dupla na comunicação. Isso pode ser feito de diferentes maneiras.

No caso das reuniões de conformidade coletivas, por exemplo, poderia-se reservar mais tempo do evento para a participação dos contribuintes. Outra opção seria abrir a possibilidade de os contribuintes enviarem suas contribuições por escrito para a RFB antes do evento. Ainda que não seja possível responder todas durante a reunião, reconhecer que essas questões existem, que precisam ser tratadas e encaminhá-las institucionalmente tem valor para o contribuinte.

Com base no que aprendemos sobre o que motiva os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias e sobre a abordagem comportamental, e partindo da premissa que os convidados para as reuniões de conformidade fazem parte da base e do meio da pirâmide de conformidade tributária, a RFB também poderia experimentar variar o tom da comunicação usada nesses eventos e avaliar o efeito disso. Por exemplo, poderia ser avaliado se os resultados de autorregularização e o relacionamento com o contribuinte se alteram em função do tom da comunicação, conforme seja baseada em diferentes tipos de incentivos, como ameaça, normas sociais ou moral tributária.

No que diz respeito aos diferentes formatos de reunião de conformidade (individual ou coletiva e presencial ou virtual) parece haver nichos adequados a cada um. Por exemplo, para transmitir orientações e responder dúvidas gerais e comuns a um grupo de contribuintes que não exijam tratar de informações sigilosas individuais, as reuniões coletivas são eficazes e eficientes. Se for necessário tratar de informações sigilosas de um contribuinte específico, é necessário fazer uma reunião individual com ele.

As reuniões de conformidade virtuais utilizando *softwares* de videoconferência são mais recentes. Durante a pandemia do COVID-19 elas foram a única alternativa viável diante do isolamento social e foram bem aceitas pelos contribuintes participantes. Com a difusão desse formato de trabalho e de *software* na sociedade, a tendência é que a RFB acompanhe. Esse movimento pode ser incentivado pela tendência de aumento da distância geográfica entre a sede dos grandes contribuintes e a unidade da RFB responsável por eles, decorrente da racionalização e da regionalização da estrutura organizacional da Receita Federal.

O programa OEA incorpora alguns conceitos associados ao novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte que não estão presentes em outras iniciativas: a atuação em parceria, colaboração ou cooperação entre fisco e contribuinte; a troca de transparência por benefícios, que incluem certeza tributária, celeridade e um ponto focal de contato na RFB; e a análise de uma dimensão extra no gerenciamento de risco. Essas características fazem com que o programa OEA seja hoje, ao nosso ver, o único da RFB que se enquadra no modelo de conformidade cooperativa proposto pela OCDE.

Como foi exposto na seção 2.5, o novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte envolve o gerenciamento de risco de conformidade tributária que, por sua vez, envolve compreender as causas por trás dos comportamentos dos contribuintes.

Em sua dissertação de mestrado de 2015, Luciana Ibiapina Lira Aguiar chama atenção para o fato de que o fisco australiano tem uma matriz de diferenciação de risco

que leva em consideração o nível de governança corporativa tributária e a transparência no relacionamento por parte do contribuinte. Isso foi recentemente lembrado em uma palestra<sup>421</sup> pela autora, que na mesma oportunidade apontou que o estudo da atitude dos contribuintes seria um dos caminhos de aperfeiçoamento do sistema de gerenciamento de risco da RFB e que o programa OEA teria sido um passo nessa direção e, possivelmente, na migração para o paradigma do cliente.

Essa opinião de Aguiar é compatível com o resultado desta pesquisa. No modelo da conformidade cooperativa da OCDE, a compreensão das causas por trás dos comportamentos do contribuinte envolve a análise da governança corporativa tributária e, mais especificamente, da estrutura de controle fiscal (*tax control framework*) do contribuinte. Apesar de essas expressões não terem surgido nas entrevistas e nem no material da iniciativa consultado, o programa OEA incorpora esses conceitos quando coloca ênfase na análise dos processos de gerenciamento de risco das empresas parceiras.

A troca de transparência por certeza tributária é outro conceito central para o modelo de conformidade cooperativa da OCDE. Cada uma das partes nessa relação obtém um benefício através dela. O programa OEA incorpora esse aspecto ao oferecer benefícios ao contribuinte e ao enfatizar o caráter ganha-ganha da relação. Tanto que o programa é de adesão voluntária e tem crescido no número de intervenientes certificados, o que demonstra que os benefícios que oferece são atrativos.

A conformidade cooperativa parece, portanto, ser um caminho bem completo e seguro para o novo relacionamento entre a RFB e os grandes contribuintes corporativos. Além disso, a aduana brasileira tem cinco anos de experiência com o programa OEA e seu aprendizado poderia ser aproveitado para desenvolver um modelo desse tipo para a área de tributos internos, adaptado ao contexto brasileiro.

### 5.1.1 Classificação

Cada uma das iniciativas através das quais a mudança vem acontecendo é direcionada a um dos quatro perfis principais de contribuinte da RFB: pessoas físicas, PME, grandes contribuintes corporativos e intervenientes no comércio exterior.

A Malha PF, as declarações pré-preenchidas, a Educação Fiscal, o Núcleo de Atendimento Fiscal e alguns dos canais de atendimento digital (Receitafone, Fale

---

<sup>421</sup> A palestra foi virtual, organizada pela Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA) para um grupo de Auditores-Fiscais da RFB em 13 maio de 2020.

Conosco e aplicativos para celular) são direcionados, principalmente, às pessoas físicas. A antiga Malha PJ e os atuais FAPes são direcionados às PME. O processo de trabalho do monitoramento de grandes contribuintes, os comunicados eletrônicos Emac e as reuniões de conformidade individuais são direcionadas aos grandes contribuintes corporativos. O Programa OEA é direcionado aos intervenientes no comércio exterior.

O Portal e-CAC foi pensado para atingir todos os segmentos, mas o acesso à integralidade de suas funcionalidades ainda está limitado aos contribuintes que possuem certificado digital, cujo custo é uma barreira para a maior parte dos cidadãos brasileiros. As reuniões de conformidade coletivas podem ser utilizadas para diversos segmentos de contribuintes.

O direcionamento das iniciativas a determinados perfis é uma das razões pela qual a experiência de relacionamento dos contribuintes com a RFB depende do segmento ao qual eles pertencem.

A maior parte das iniciativas associadas ao novo modelo de relacionamento são do tipo reativo conforme a classificação proposta pela OCDE. Ações reativas são típicas do modelo tradicional de relacionamento entre fisco e contribuinte. Elas se iniciam depois que o fato gerador ocorreu e que o contribuinte o declarou, ou sob demanda do contribuinte. É o caso das iniciativas de autorregularização – Malhas, FAPE, monitoramento de grandes contribuintes, Emacs e algumas reuniões de conformidade – e dos canais de atendimento digital.

Por outro lado, há iniciativas associadas ao novo modelo de relacionamento que não são predominantemente reativas. Algumas delas são do tipo proativo, ou seja, são realizadas antes da ocorrência do fato gerador e visam prevenir a inconformidade. É o caso das reuniões de conformidade coletivas com foco em orientação, a Educação Fiscal, o Núcleo de Atendimento Fiscal e o programa OEA.

Uma iniciativa apenas – a declaração pré-preenchida do IR da pessoa física – é do tipo mais próxima do fato gerador e de conformidade planejada. Essas ações são aquelas realizadas geralmente sem ou com pouca intervenção do contribuinte e através de sistemas especialmente desenhados para integrar as atividades fiscais na rotina de vida ou de negócios do contribuinte de maneira fácil.

### 5.1.2 As iniciativas resolvem os problemas?

As iniciativas baseadas na autorregularização são inovadoras nos procedimentos e na forma dos atos administrativos e com isso trazem maior eficiência para a administração tributária, o que é necessário no contexto de escassez de recursos. Essas iniciativas trazem, também, serviço na forma de orientação e facilitação na forma da manutenção da espontaneidade para o contribuinte. Elas têm, portanto, grandes méritos e têm desempenhado um papel muito importante na mudança da relação entre a RFB e os contribuintes.

No entanto, as iniciativas de autorregularização não rompem com a lógica tradicional de polícia-e-ladrão ou de gato-e-rato. Elas deixam os contribuintes livres para agirem como melhor lhes parecer dentro do sistema tributário e, ao mesmo tempo, presos com a incerteza tributária. Por outro lado, elas mantêm a RFB na posição de ter que correr atrás do prejuízo e de ficar excluída por assincronismo do debate tributário, ao invés de assumir uma posição de liderança nele. Isso é o que gera nos Auditores-Fiscais da RFB o conhecido sentimento de que trabalham “enxugando gelo”, isto é, realizando ações paliativas que não alcançam plenamente o objetivo pretendido.

Das ações reativas também decorre a maior parte do contencioso tributário. Isso está ligado à necessidade de certeza tributária do contribuinte. A necessidade de certeza tributária, apesar de muito discutida hoje no cenário tributário internacional e na OCDE, surgiu pouco e somente nas entrevistas com Auditores de nível hierárquico mais alto na RFB. Um desses Auditores colocou que “o grande contribuinte precisa de certeza jurídica para ter previsibilidade tributária no momento de formar o preço do seu produto ou serviço (...) o tributo para ele é um custo que, se ele souber de antemão qual é, embute no preço e repassa para o cliente”.

Se há incerteza tributária e o mercado tende a adotar posições tributárias agressivas, o contribuinte corporativo tem incentivo de fazer o mesmo para manter seus preços competitivos em relação aos concorrentes. Ele terá feito isso em regra por pelo menos cerca de três anos até que a RFB se posicione, e não necessariamente perante todas as empresas do setor. Nesse momento, o custo financeiro e de mercado para o contribuinte mudar de posição tributária, retificar suas declarações dos anos anteriores e recolher os tributos devidos, mesmo no contexto da autorregularização, sem a incidência da multa de ofício, pode ser alto para ele. Em muitos casos, pode racionalmente fazer mais sentido



para o contribuinte manter sua posição, deixar a RFB atuá-lo e discutir o crédito tributário pelas vias administrativa e judicial.

As iniciativas de autorregularização não atuam, portanto, sobre as causas de um dos maiores problemas do sistema tributário brasileiro hoje, que é seu enorme estoque de contencioso, alimentado por novas demandas que surgem a cada dia.

Então, parece que as iniciativas de autorregularização, apesar de terem pontos positivos, por seu caráter reativo têm limitações importantes: não contribuem especialmente para trazer certeza tributária aos contribuintes e, nesse sentido, não atacam a causa do problema do contencioso tributário, e não colocam a RFB em uma posição de liderança no debate tributário.

As ações proativas contribuem para a arrecadação e, portanto, para fechar o *tax gap*. Elas contribuem também para aumentar o nível de certeza tributária do contribuinte e, conseqüentemente, para reduzir a formação de contencioso tributário novo. Em regra, não são realizadas em ambiente de insegurança jurídica e nem geram risco de responsabilização pessoal para os servidores que atuam nelas. Dependendo da iniciativa, também gera eficiência, serviço sob forma de orientação e facilitação para os contribuintes e, se não em posição de liderança no debate tributário, pelo menos coloca a RFB num diálogo síncrono com os contribuintes.

Dentre as iniciativas proativas, uma que chama atenção é o programa OEA, pelas razões apontadas no item 5.1. O modelo de conformidade cooperativa se adequa bem ao segmento dos grandes contribuintes, por serem em menor número. No entanto, não é escalável para os grandes segmentos das PME e das pessoas físicas.

Apesar de só existir uma iniciativa mais próxima do fato gerador, de conformidade planejada – a declaração pré-preenchida de IRPF – esse caminho parece efetivo para obter a arrecadação justa, fechar o *tax gap*, reduzir a incerteza tributária e reduzir o volume de contencioso tributário novo, ao mesmo tempo em que reduz também o custo de cumprimento das obrigações tributárias, usa os recursos da RFB de maneira eficiente e a coloca em posição de liderança no cenário tributário.

A declaração pré-preenchida está disponível para os contribuintes pessoas físicas, mas exige certificado digital e nem todos conhecem, então ainda há espaço para que ela cresça nesse segmento e para que se torne ainda mais simples e fácil. Em Singapura, por exemplo, as pessoas físicas recebem uma mensagem do IRAS no celular informando quando sua declaração de IR está pronta, se há saldo a pagar ou a receber, e podem, respondendo à mensagem, autorizar a respectiva transação bancária. A iniciativa

da declaração pré-preenchida poderia também ser expandida para outros segmentos de contribuintes, como o das PME.

## 5.2 Sobre as três preocupações

A preocupação com a responsabilização pessoal do Auditor-Fiscal é séria porque tem potencial de causar danos graves (demissão, reparação do dano, detenção e multa) à vida pessoal do servidor e de seus familiares. Ela é, também, compreensível diante de uma interpretação literal ou gramatical (estática) dos parágrafos únicos dos artigos 138 e 142 do CTN conjugada com as Leis 8.112/90 e 8.429/92 e com o Código Penal. Por ser uma preocupação séria, compreensível, muito presente na RFB e que pode estar dificultando sua mudança de paradigma na relação com o contribuinte, não poderíamos deixar de examiná-la neste trabalho, o que passamos a fazer na sequência através da interpretação desses dispositivos do CTN.

O CTN traz um capítulo com seis artigos – do 107 ao 112 – dedicados à interpretação e integração da legislação tributária, o que já foi muito debatido e criticado pela doutrina. Ricardo Lobo Torres defendeu que essas normas são inválidas porque são ambíguas, insuficientes, redundantes, precisam elas mesmas ser interpretadas e, por isso, são inúteis<sup>422</sup>. Hoje, prevalece o entendimento ensinado por Schoueri de que “seria inaceitável que alguns textos legislativos, por terem a pecha de tributários, merecessem critérios de interpretação diversos dos demais”<sup>423</sup> e aplica-se, também ao Direito Tributário, a teoria geral da interpretação jurídica.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. organiza os métodos interpretativos em três grupos: a) interpretação gramatical, lógica e sistemática; b) interpretação histórica, sociológica e evolutiva; e c) interpretação teleológica e axiológica<sup>424</sup>.

A interpretação gramatical, de acordo com Ferraz Jr., obtém o significado da norma a partir da ordem e do modo pelo qual as palavras estão concatenadas<sup>425</sup>. O mesmo autor, entretanto, já indica que para obtenção do correto significado da norma é importante conectá-la com o contexto em que está inserida (interpretação lógica)<sup>426</sup> e com

---

<sup>422</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 317.

<sup>423</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 748.

<sup>424</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

<sup>425</sup> *Ibidem*, p. 252.

<sup>426</sup> *Ibidem*, p. 253-256.

o sistema jurídico como um todo, visto como uma unidade organizada hierarquicamente (interpretação sistemática)<sup>427</sup>. Ao tratar da teoria da interpretação jurídica, Ada Pellegrini Grinover coloca de maneira muito clara que, embora seja necessário não dispensar o método gramatical, ele “mostra apenas o sentido filológico<sup>428</sup> correspondente à época em que a norma foi elaborada” e precisa ser combinado com outras pesquisas para completar a atividade de interpretação da norma<sup>429</sup>. Portanto, para interpretar corretamente o CTN, não podemos utilizar apenas o método gramatical, precisamos combiná-lo com outras pesquisas.

Uma dessas pesquisas é a teleológica e axiológica, associada por Grinover à “consciência do conteúdo finalístico e valorativo do direito”<sup>430</sup> e por Ferraz Jr. à participação do intérprete na construção do sentido a partir das consequências avaliadas das normas<sup>431</sup>. Meng, ao refletir sobre a legalidade das iniciativas de autorregularização da RFB, se apoiou nesse método para concluir que “há respaldo normativo para a utilização de mecanismos de conformidade [leia-se de autorregularização] pela RFB, independente de normas específicas aplicáveis aos mecanismos, porque o próprio CTN os respalda (...)”. A Auditora-Fiscal chegou a essa conclusão a partir de uma interpretação teleológica do § 2º do art. 147 do CTN, construída sobre as observações ao art. 173 Anteprojeto do CTN da Comissão que o analisou, que para ela demonstra que “estava nos objetivos da norma em todas as suas etapas, desde o anteprojeto, passando pela análise da Comissão e resultando no projeto, um viés preventivo, que sempre permitiu a orientação ao contribuinte, após o recebimento de suas informações”<sup>432</sup>.

Complementamos a reflexão de Meng sobre a legalidade das iniciativas de autorregularização da RFB através do terceiro e último grupo de métodos interpretativos proposto por Ferraz Jr.: o histórico, sociológico e evolutivo. Começando pela interpretação histórica, pois, como ensina Grinover “a norma jurídica somente se revela

---

<sup>427</sup> Ibidem, p. 256-257.

<sup>428</sup> Segundo o dicionário Michaelis, filologia é a “ciência histórica que busca o conhecimento da cultura e civilização de um povo, em determinada época de sua história, por meio de textos e documentos escritos, especialmente os literários”.

<sup>429</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade**: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016. p. 112-113.

<sup>430</sup> Ibidem, p. 112.

<sup>431</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 266.

<sup>432</sup> MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**: uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017, p. 41-42.

por inteiro quanto colocada a lei em sua perspectiva histórica, com o estudo das vicissitudes sociais de que resultou e das aspirações a que correspondeu”<sup>433</sup>. A orientação de Ferraz Jr. vai na mesma linha, de que é preciso entender as razões condicionantes da gênese da norma através da recomposição do contexto histórico em que ela foi criada<sup>434</sup>.

Schoueri nos ajuda a estabelecer o contexto maior, internacional, em que o CTN nasceu quando relata que “a ideia de um Código Tributário relaciona-se com a polêmica sobre a autonomia do Direito Tributário”, especialmente em relação ao Direito Privado, e com o movimento da consideração econômica, surgido no início do século XX na Alemanha<sup>435</sup>, que teve seu primeiro Código Tributário publicado em 1919.

A ideia de codificação do direito tributário, entretanto, só veio a ganhar espaço cerca de vinte anos mais tarde no Brasil, onde até a década de 40 não houve ambiente político para sistematizar e unificar nacionalmente o direito tributário<sup>436</sup>.

Em 1940 se reconheceu a necessidade de elaboração, para o direito tributário, de um conjunto sistemático de normas gerais e, em 1941, o tema da codificação foi tratado na Primeira Conferência Nacional de Legislação Tributária<sup>440</sup>. Em 1942, com a redução do fluxo de comércio exterior decorrente da Segunda Guerra Mundial, consolidou-se uma

---

<sup>433</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 112

<sup>434</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 261-264

<sup>435</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 92 e 764.

<sup>436</sup> Isso ocorreu porque durante a primeira república brasileira, até a década de 30, vigorava em nosso país a política do café com leite. A política do café com leite é o nome que caracteriza a alternância no poder federal das elites oligárquicas paulista e mineira, ligadas à economia agrícola e à exportação de café (<https://mundoeducao.uol.com.br>). A economia brasileira era eminentemente agrícola, a riqueza estava ligada à propriedade da terra e o poder estava concentrado nas mãos das famílias que a detinham regionalmente, sobretudo daquelas ligadas à exportação do café no sudeste do país. A principal fonte de receita pública era a tributação sobre o comércio exterior e os estados tinham competência exclusiva para instituir impostos sobre a exportação. Esse cenário começou a mudar no final dos anos 20 com a crise cafeeira, a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque e as mudanças ocorridas na produção e organização do sistema capitalista. A Revolução de 1930 dá início à Era Vargas, que projeta um *novo* país, centralizado, industrial e moderno. Essa transformação econômica e política se evidencia na Constituição de 1934, que operou grandes alterações no sistema tributário brasileiro. A partir da Constituição de 1934, os municípios passaram a ter competência privativa para estabelecer alguns tributos, como predial e sobre serviços. Os estados, por sua vez, tiveram a alíquota do imposto de exportação limitada a 10% e foram proibidos de cobrá-lo em transações interestaduais. Ao mesmo tempo, passaram a ter competência privativa para instituir o imposto sobre vendas e consignações, cuja participação na arrecadação estadual cresceu rapidamente. Além disso, a receita dos impostos passou a ser repartida entre os entes (VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acessado em 16/08/2020. P. 2-4).

<sup>440</sup> Conforme a Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 ago. 2020.

nova estrutura de financiamento do Estado brasileiro, que passou a privilegiar a tributação sobre o produto ou consumo interno<sup>441</sup>.

Nesse contexto e após o afastamento de Vargas do poder, a Constituição de 1946 outorgou, pela primeira vez, em seu artigo 5º, XV, b, competência à União para que legislasse sobre normas gerais de direito financeiro, mas ela não foi imediatamente exercida.

Ao longo desse período, o Brasil continuou seu processo de industrialização<sup>442</sup> e deixou de ser um país eminentemente agrícola para se tornar urbano e industrial, mas ainda oligárquico. O Estado contribuiu com esse processo realizando elevados investimentos nas indústrias de base e na infraestrutura (como ferrovias, portos e energia elétrica)<sup>443</sup>.

Isso gerou um crescimento das despesas não acompanhado pelo das receitas públicas e, conseqüentemente, déficit fiscal e inflação crescentes. Para contornar esses problemas, além de emitir moeda, o Estado procurou desordenadamente aumentar a receita pública, através de constantes alterações da legislação visando expandir a base tributária ou elevar a carga de alguns impostos, atitude que encontrou resistência em segmentos influentes da sociedade<sup>444</sup>.

O primeiro Anteprojeto de Código Tributário Nacional foi desenvolvido nesse ambiente pelo professor Rubens Gomes de Sousa e encaminhado pelo Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha a Getúlio Vargas, que havia retornado à presidência pela eleição em 1950. Getúlio Vargas apresentou o Anteprojeto do CTN ao Congresso Nacional como o projeto de lei n. 4.834, em 20 de agosto de 1954, quatro dias antes de seu suicídio.

O relator do projeto de lei n. 4834-54 no Congresso foi o então deputado federal Aliomar Baleeiro, cujo parecer de dezembro de 1958 recomendou a aprovação do projeto pelo plenário com algumas emendas. Baleeiro registrou no início de seu parecer a desordem do sistema tributário brasileiro e defendeu sua unificação, da seguinte forma:

---

<sup>441</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acessado em 16/08/2020, p. 4-5.

<sup>442</sup> O processo de industrialização brasileiro nessa época foi concentrado na região Sudeste, pois ocorreu com base na infraestrutura, na mão-de-obra e no capital construídos através do café.

<sup>443</sup> Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/brasil/industrializacao-do-brasil.htm>. Acesso em: 20 ago. 2020.

<sup>444</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acessado em 16/08/2020, p. 7

quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o D.F. e os Municípios se regem por **textos diversos de direito tributário** (...). Cada Estado, ou Município, **regula diversamente** os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos (...) Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de direito público (...) No memo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais que **nem sempre coordenavam as respectivas exigências** para bom convívio entre si e com os governados. (...) A **unificação** do direito tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação (...) bastavam as razões ponderosas da metodização racional dos textos em substituição à superposição incongruente assim como as da simplicidade, comodidade, clareza e da sistematização (...) o conteúdo político da **unificação** do direito dentro do território (...) O milagre da **unidade** nacional do Brasil (...) <sup>445</sup> (grifos nossos).

É por isso que, na visão de Schoueri, a razão de ser do CTN foi a unificação do Direito Tributário, mas os “interesses políticos locais, que não queriam pôr em risco sua autonomia” impuseram dificuldade em sua primeira tramitação<sup>446</sup>, provavelmente razão pela qual o projeto não foi aprovado pelo Congresso nesse momento.

Foi após o fracasso dessa primeira tentativa de aprovação do CTN, em 1963, que Becker publicou sua célebre obra na qual afirmou que “todos os juristas que vivem à época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário”<sup>447</sup> e que Ulhôa Canto afirmou que “(...) o fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade (...); visa, tão-somente, obter dinheiro, seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas”<sup>448</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins nos fornece uma outra descrição, mais recente, mas também ilustrativa do cenário tributário brasileiro de meados do século XX, em que destacamos a arbitrariedade, a ilegalidade e os abusos a que os contribuintes estavam sujeitos, bem como a aparente disseminação da cultura da corrupção:

“faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para

<sup>445</sup> BALEEIRO, Aliomar. Parecer sobre o Projeto de Código Tributário Nacional Projeto nº 4.834-54. Diário do Congresso Nacional, Seção I. Quarta-feira, 10 de junho de 1959. P. 2776-2777. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10JUN1959.pdf#page=8>. Alternativamente, disponível, também, em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 ago. 2020.

<sup>446</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 93.

<sup>447</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 6.

<sup>448</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Reforma tributária**. Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base, v. VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

tributar (...) as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos (...) os **abusos e ilegalidades** geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o **arbítrio e a impunidade**, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários (...) os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espocar de ilegalidades por parte dos governos (...). Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados (...) **os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional (...)**<sup>449</sup> (grifos nossos).

A partir do governo militar em 1964, instaurou-se, sob a presidência do militar Humberto Castello Branco, um regime autoritário e centralizador, que procurou modernizar o país dentro da lógica industrial-capitalista e, ao mesmo tempo, manter a tradicional estrutura oligárquica de poder. Esse ambiente político, em que pese as consequências humanitárias e culturais, foi o que viabilizou a ampla e rápida reforma do sistema tributário operada pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e, na sequência, a revisão e adaptação do projeto de Código Tributário, que, aprovado, foi promulgado através da Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.

Portanto, de uma perspectiva histórica, o CTN se originou de um contexto de crise fiscal do Estado, de turbulência política e de desordem federativa tributária, em um regime de força, e teve como objetivos consolidar o Direito Tributário como um ramo autônomo do Direito, unificar o sistema tributário nacional, proteger o contribuinte de arbitrariedades, ilegalidades e abusos estatais, bem como evitar os ajustes particulares entre fiscais e contribuintes, que representavam perda de arrecadação.

Quando temos esse contexto e esses objetivos em mente, parece natural compreender que as disposições sobre denúncia espontânea e sobre o caráter vinculado e obrigatório do lançamento foram inseridas no CTN com o objetivo precípua de proteger o contribuinte das ilegalidades, arbitrariedades e abusos perpetrados pelos entes federativos na cobrança de tributos e de multas antes de sua promulgação. Aparece, também, um segundo objetivo, de comunicar que ajustes entre fiscais e contribuintes em prejuízo do Erário são proibidos.

---

<sup>449</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v. 105, n. 969, jul. 2016. 488 p. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_pr odutos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTrib\\_n.969.10.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_pr odutos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF). Acessado em 16/08/2020. P. 175

O conteúdo dessa mensagem, principalmente no art. 141 e no parágrafo único do art. 142, veio impregnado de um tom autoritário, rígido, limitador e ameaçador de linguagem. Esse tom, além de ser consoante com a ideologia política da época, possivelmente reflete outros objetivos. A rigidez e a restrição ao pensar valorativo podem ter sido inseridas para estabelecer limites claros entre o certo e o errado. Analogamente, o medo pode ter sido usado como ferramenta de mudança de uma cultura de relacionamento entre fisco e contribuinte que, segundo o registro de Ives Gandra sugere, podia ser generalizadamente inadequada e reprovável do atual ponto de vista de moralidade da Administração Pública.

Se foi esse o caso, não se tem certeza, pois os comentários da Comissão que analisou o Anteprojeto do Código Tributário sobre os dispositivos que vieram a se tornar os atuais art. 138, 141 e 142 do CTN não trazem luz nesse sentido<sup>450</sup>. É uma possibilidade, entretanto, que o uso desse tom na linguagem do CTN tenha servido a um objetivo saneador e moralizador, e que tenha deixado como legado a cultura do medo, do conservadorismo e da burocracia que observamos até hoje na RFB.

Passados mais de cinquenta anos, o CTN foi recepcionado por três constituições, continua vigente e, apesar de algumas de suas disposições terem sido alteradas, revogadas ou não serem mais utilizadas, nenhuma foi, até hoje, declarada inconstitucional, o que indica a qualidade jurídica da obra e sua utilidade, mesmo que possa conter imperfeições e desatualizações.

O contexto dentro do qual o CTN exerce sua função, entretanto, sofreu alterações ao longo desses 50 anos. É fato que o sistema tributário brasileiro continua complexo e, nesse sentido, permanece atual e válida a imagem do manicômio jurídico-tributário proposta por Becker. É fato, também, que o país (re)vive um momento de crise fiscal do Estado, de turbulência política e de guerra fiscal federativa. Por outro lado, hoje não vivemos mais em um regime autoritário, mas democrático, o Direito Tributário está

---

<sup>450</sup> Segundo o comentário 98 da Comissão que analisou o Anteprojeto do Código Tributário, o dispositivo que veio a se tornar o atual parágrafo único do art. 142 do CTN traçava como regras para o exercício do lançamento a vinculação, decorrente da inexistência de discricionariedade administrativa em matéria fiscal; e a obrigatoriedade, que seria uma aplicação específica da regra geral do atual art. 141 (segundo a qual o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias). Já no comentário 125, sobre o dispositivo que veio a ser tornar o art. 138 do CTN, encontra-se que a regra da exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea já era consagrada no direito então vigente e que é uma exceção ao princípio de que as infrações fiscais são consideradas objetivamente, ou seja, como fatos concretos, independentemente de suas causas intelectuais ou de seus efeitos materiais. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 22 ago. 2020.



plenamente consolidado como ramo autônomo e temos um sistema tributário unificado no país, ainda que com as peculiaridades e desafios inerentes a um sistema federativo.

Além disso, constata-se hoje que, ao menos na esfera federal, as arbitrariedades, ilegalidades e abusos contra os contribuintes não são mais a regra, e que os ajustes à margem do interesse nacional entre Auditores e contribuintes deram lugar à legalidade e à moralidade.

Contribuíram para isso as iniciativas institucionais estratégicas de integridade da RFB (Comissão de Ética, Auditoria Interna, Ouvidoria e Corregedoria)<sup>451</sup> cujas atividades passam neste momento por aperfeiçoamento e integração através do Programa de Integridade do Ministério da Economia (Prevenir)<sup>452</sup>, com objetivo de fortalecer a cultura de integridade que já existe na RFB<sup>453</sup>.

Houve, assim, uma transformação evolutiva em relação ao contexto em que o CTN foi promulgado. Ocorre que esse processo, baseado na interpretação estática do CTN, parece ter “passado do ponto” ao criar uma cultura em que o medo e o conservadorismo levam a um apego excessivo à letra da lei, ao distanciamento e à resistência à adoção de novos modelos de relação e de trabalho entre fisco e contribuinte. Nesse sentido, o tom autoritário, rígido, limitador e ameaçador do CTN, para além de não ser mais necessário e nem útil no presente, atrapalha a evolução da administração tributária federal.

---

<sup>451</sup> Essas iniciativas estão ligadas diretamente ao Gabinete da Secretaria Especial da RFB através de sua Secretaria Geral, como o leitor pode verificar na Figura 4, apresentada no item 1.4.4 sobre a Estrutura da RFB.

<sup>452</sup> O Ministério da Economia instituiu seu Programa de Integridade (Prevenir), através da Portaria ME n. 239/2019, cuja finalidade declarada em seu art. 1º é “promover a prevenção, a detecção, a remediação e a punição de práticas de corrupção, fraudes, irregularidades e desvios éticos e de conduta no âmbito institucional”. A origem do Prevenir é o Decreto n. 9.203/2017, que dispôs sobre a política de governança na administração pública federal, prevendo a criação de Comitês Internos de Governança e de Programas de Integridade pelos órgãos, “com o objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção”. Com a alteração efetuada pelo Decreto 9.901/2019, a responsabilidade pelo estabelecimento dos procedimentos necessários à estruturação, à execução e ao monitoramento dos programas de integridade dos órgãos e das entidades da administração pública federal foi atribuída à Controladoria-Geral da União (CGU). A Portaria CGU n. 57/2019 fez isso determinando que os órgãos da administração pública federal instituísem Programas de Integridade por fases e os formalizassem através de Planos de Integridade.

<sup>453</sup> Uma evidência de que a cultura de integridade é real na RFB é que desde a criação de sua Corregedoria, em 1997, foram aplicadas 869 penalidades administrativas de demissão de servidores por desvios éticos de conduta, todas de iniciativa da própria RFB e nunca impostas por órgãos externos. O número parece grande, mas corresponde a cerca de 4% do quantitativo atual de servidores da RFB (ver item 1.4.4 Estrutura da RFB). Se fosse possível calcular esse percentual em relação a todos os servidores que passaram pelo órgão ao longo desses 23 anos de existência da Corregedoria, ele seria muito menor. Isso revela que a grande maioria – pelo menos 96% – dos servidores da RFB tem conduta íntegra.

O legislador brasileiro parece estar sensível a essa limitação indesejável. A Lei n. 13.140/2015<sup>454</sup> traz um primeiro indício nesse sentido. Ao regular a autocomposição de conflitos envolvendo a Administração Pública Federal, que podem ser relativos a tributos federais, a lei limitou a responsabilização pessoal do agente público aos casos de dolo ou fraude que envolvam a recepção de vantagem indevida:

Art. 40. Os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito, somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem.

A Lei n. 13.998/2020 traz mais evidências da sensibilidade do legislador brasileiro à limitação que o tom autoritário, rígido, limitador e ameaçador do CTN impõe hoje à evolução da administração tributária. Entre os benefícios da transação tributária, a lei previu no inciso I de seu artigo 11 “a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”<sup>455</sup>. Se quem pode o mais, pode o menos<sup>456</sup> e o legislador decidiu que é lícito conceder descontos sobre penalidades já impostas ao contribuinte, é razoável entender como lícita a manutenção da espontaneidade do contribuinte nas iniciativas de autorregularização da RFB.

Todavia, para que a transação tributária não configure renúncia fiscal e não esteja sujeita às condições impostas pela Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)<sup>457</sup>, não pode haver tratamento diferenciado ao contribuinte envolvido, como salienta Mendonça<sup>458</sup>. Para garantir o tratamento isonômico entre

---

<sup>454</sup> A Lei n. 13.140/2015 é mais conhecida por dispor sobre a mediação de conflitos entre particulares, mas ela trata também da autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. Seu art. 38 deixa claro que as controvérsias relativas aos tributos federais podem ser objeto de autocomposição: “Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União (...)”.

<sup>455</sup> A Lei n. 13.998/2020 recentemente regulamentou o art. 171 do CTN ao dispor sobre a transação tributária na esfera federal.

<sup>456</sup> Brocardo jurídico cujo original em latim é *in eo quod plus est semper inest et minus*.

<sup>457</sup> A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A renúncia fiscal vem definida no §1º do art. 14 da referida lei: “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. (grifo nosso)

<sup>458</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. P. 175-178. Ao tratar da transação tributária, a autora traz dois pontos que nos ajudam a refletir sobre a autorregularização. Primeiro, ela defende que diante da preponderância do interesse público, se for

contribuintes na transação tributária, a Portaria AGU n. 249/2020 detalhou os critérios de classificação dos créditos como irrecuperáveis ou de difícil recuperação para três perfis de devedor (pessoa jurídica, pessoa física e empresários ou sociedades empresárias em recuperação judicial). Entendemos que a mesma lógica vale e poderia ser implementada para as iniciativas de autorregularização da RFB.

Além disso, assim como fez em relação à autocomposição de conflitos da Administração Pública, a lei também limitou a responsabilização pessoal do agente público aos casos de dolo ou fraude que envolvam obtenção de vantagem indevida na transação tributária federal:

Art. 29. Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Portanto, a legislação brasileira que trata de meios alternativos de solução das controvérsias jurídico-tributárias já positivou que a responsabilidade pessoal dos agentes públicos envolvidos nesses procedimentos é subjetiva, ou seja, depende de dolo ou fraude, da intenção do agente de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida.

Olhando para fora do Brasil, a RFB parece não ser a única administração tributária cuja evolução tem sido limitada por normas gerais de direito tributário desatualizadas. O CIAT tem, desde o final da década de 90, uma iniciativa colaborativa de Modelo de Código Tributário, que traz sugestões de normas gerais de direito tributário mais adequadas às necessidades de cada momento do tempo para a consideração de seus países-membros.

Helena Torres, que participou da última revisão do Modelo, lembra que “a maioria dos códigos latino-americanos foram escritos com base no Modelo de Código Tributário para a América Latina, elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa (Uruguai), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) e Giuliani Fonrouge (Argentina)”<sup>459</sup>. Portanto, os Códigos Tributários que essa iniciativa do CIAT toma por

---

observada, a LRF não afasta a viabilidade, mas confere validade à transação tributária. Depois, afirma que desde que não haja tratamento diferenciado ao contribuinte envolvido, a transação tributária não constitui renúncia fiscal.

<sup>459</sup> TORRES, Helena Taveira. **Novo modelo de Código Tributário do CIAT pode estimular reforma do CTN**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-ciat-estimular-reforma-ctn>. Acessado em 17/08/2020.

base se assemelham ao nosso CTN. Na introdução da última versão do Modelo, de 2015, são pontuadas as mudanças de contexto que levaram aos dispositivos propostos:

“As profundas mudanças experimentadas pelas Administrações Tributárias superaram rapidamente as regulações sobre as relações fisco-contribuinte contidas nos Códigos Tributários. Ainda que vários países os tenham adaptado desde os anos sessenta (...) os esforços empreendidos para melhorar o desempenho das Administrações Tributárias se confrontavam com sérias dificuldades de aplicação, emergentes da inadequação dos Códigos Tributários para regular corretamente o exercício de suas funções (...) faltava adaptar as regulações às novas tecnologias que as Administrações Tributárias vinham adotando como parte de seus processos de modernização (...) começou a redefinir-se também o papel das Administrações Tributárias. Superando a visão fiscalista, surgiu uma nova orientação que incorporava a noção de serviço e assistência ao contribuinte como um elemento fundamental. Isto significava que, mais que como um organismo repressor da desconformidade, a Administração Tributária deveria atuar como promotora dessa conformidade, especialmente facilitando para os contribuintes o cumprimento voluntário de suas obrigações (...) a internacionalização das relações econômicas, assim como o desejo de adotar novas regulações em matéria de revisão dos atos de natureza tributária, aconselharam atualizar o Modelo de Código Tributário do CIAT”<sup>460</sup> (tradução nossa).

Destacamos algumas características incorporadas a esse novo Modelo de Código Tributário em razão das mudanças apontadas. Nota-se, de plano, que ele não usa tom ameaçador em sua linguagem. Por exemplo, ao tratar do lançamento tributário de ofício em seu art. 91 não faz menção ao caráter vinculado ou obrigatório dessa atividade e nem à responsabilização do agente que a realiza. Além disso, o Modelo dispõe sobre atividades muito semelhantes a algumas das iniciativas de autorregularização da RFB. No item 4b do art. 91 prevê, por exemplo, uma hipótese de lançamento de ofício prévio semelhante ao FAPE da RFB<sup>461</sup>. No item 2 do art. 92, que trata das etapas do procedimento de lançamento, prevê da seguinte forma que seja oferecida a oportunidade de autorregularização: “como resultado dessas ações [de comprovação ou fiscalização], emitir-se-á um ato administrativo, no qual se fará uma proposta de regularização (...)”<sup>462</sup>.

---

<sup>460</sup> CIAT, 2015. **Modelo de Código Tributario del CIAT**: un enfoque basado en la experiencia ibero-americana. Ciudad de Panamá, mayo 2015. Disponível em: <https://www.ciat.org/nueva-version-del-modelo-de-codigo-tributario-del-ciat/>. Acessado em 17/08/2020. P. 15-16.

<sup>461</sup> O comentário n. 3 ao art. 91 explica que o lançamento de ofício prévio: “se refere aos casos em que não existe procedimento de fiscalização como passo prévio ao lançamento, porque a Administração Tributária atua através de procedimentos de controle tributário extensivo com base em informações que já possui e sem analisar a contabilidade do contribuinte”.

<sup>462</sup> O item 3 do mesmo artigo prevê que diante da proposta de regularização, o contribuinte pode manifestar sua conformidade, solicitar um acordo conclusivo ou discordar por escrito dentro de determinado prazo.

Essas características e dispositivos sugerem que as iniciativas de autorregulização são realidade não só na RFB, como também em outras administrações tributárias ibero-americanas, e que as normas gerais de direito tributário tais como pensadas e entendidas décadas atrás nesses outros países, assim como aqui, também não são mais suficientes para que seus fiscos respondam às necessidades e desafios da realidade social de hoje.

A solução proposta pelo CIAT envolve repensar as normas gerais de direito tributário. Isso pode, no futuro, resultar em uma revisão ou reforma do CTN. Isso seria desejável, mas não é necessário de imediato. O primeiro passo nessa direção pode ser a interpretação evolutiva dessas normas. As lições de Grinover sugerem que esse é um caminho acertado: “Embora a interpretação não se confunda com a produção do direito, o método evolutivo pode antecipar sua transformação, sendo mais um elemento que compõe o ordenamento jurídico”. A saudosa professora entende que o direito não é estático, mas sim dinâmico, pelo que “todo texto deve ser compreendido em cada momento e em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta” e “a visão evolutiva da interpretação das normas deve sempre iluminar os demais métodos [interpretativos]”<sup>463</sup>.

Como, então, fazer a interpretação evolutiva das normas do CTN de modo que as atividades necessárias e que já são realizadas na prática pelos Auditores da RFB, mas com medo e preocupação, possam ocorrer em um ambiente de segurança jurídica? Sem pretender esgotar o tema, mas sim fomentar o debate acadêmico, passamos a apresentar uma solução possível para o problema.

Ferraz Jr. sugere, sob a perspectiva da interpretação sociológica, que o intérprete levante as condições atuais do contexto em que a norma foi editada verificando as funções do comportamento e das instituições sociais na sociedade em que ocorrem<sup>464</sup>. Tomando essa sugestão como ponto de partida para uma interpretação evolutiva, podemos discernir que a função básica dos institutos da vinculação e da obrigatoriedade do lançamento e da exclusão da espontaneidade da denúncia na sociedade brasileira da década de 60 eram proteger e evitar prejuízo, de um lado, ao contribuinte e, de outro lado, ao Erário.

---

Esgotado o prazo e, caso o contribuinte não tenha regularizado sua situação tributária ou não tenha comprovado que ela já era regular, a Administração Tributária se manifestará para determinar os tributos omitidos e aplicar as sanções pertinentes.

<sup>463</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 114.

<sup>464</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 261-264

Entendemos que a interpretação evolutiva dos parágrafos únicos dos art. 138 e 142 do CTN deve ser construída de modo que esses dispositivos continuem exercendo essa função na sociedade brasileira de 2020.

Para isso, eles devem continuar sendo aplicados às situações de desvio de conduta, ou seja, àquelas situações excepcionais em que agentes públicos e contribuintes agem de modo antiético, imoral, não-profissional, à margem de iniciativas institucionais regularmente estabelecidas, geralmente às escondidas, com objetivo de obter vantagens pessoais e em prejuízo da arrecadação do Estado, da isonomia entre contribuintes e da concorrência leal no mercado. Em outras palavras, eles devem, como no caso da autocomposição de conflitos da Administração Pública e da transação tributária federal, ser aplicados aos casos de dolo ou fraude que envolvam obtenção de vantagem indevida.

Esses dispositivos não devem, entretanto, ser aplicados às situações em que o Auditor age dentro do contexto de uma iniciativa institucional que visa a arrecadação eficaz, a orientação ao contribuinte e a facilitação do cumprimento de suas obrigações tributárias, como é o caso das iniciativas institucionais de autorregularização da RFB. Essas iniciativas têm objetivos lícitos e alinhados ao interesse do Estado, do contribuinte, do mercado e da sociedade, e, desde que observado o princípio da isonomia entre contribuintes, não trazem prejuízos a nenhum desses sujeitos, muito pelo contrário, os beneficiam. Caso os parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 fossem aplicados à atuação dos Auditores dentro das iniciativas institucionais de autorregularização, estariam atuando de modo contrário à sua função, o que seria ilógico e, portanto, não pode ser admitido.

Assim, ainda que a preocupação com a responsabilização pessoal do Auditor que ele teme poderia resultar de sua atuação em iniciativas de autorregularização seja séria e compreensível a partir de uma interpretação literal ou gramatical dos parágrafos únicos dos artigos 138 e 142 do CTN, ela não tem fundamento em face de uma interpretação mais completa dessa lei, agregando os métodos teleológico-axiológico e histórico-sociológico-evolutivo.

Mesmo que desnecessária do ponto de vista jurídico, entendemos útil a edição de lei ordinária ou, pelo menos, de ato infralegal da RFB regulando as iniciativas de autorregularização, assim como foi feito pela Portaria AGU n. 249/2020 em relação à transação tributária federal. A norma serviria para formalizar a existência das iniciativas de autorregularização e para prever seus casos de aplicação e seus procedimentos. Isso traria segurança aos Auditores porque permitiria diferenciar com clareza as situações lícitas em que o Auditor age dentro dessas iniciativas institucionais das situações ilícitas

de desvio de conduta. Isso seria útil, também, para definir critérios que garantissem a isonomia de tratamento entre contribuintes, preocupação de que passamos a tratar na sequência.

As preocupações com a isonomia de tratamento entre contribuintes e com a ameaça ao poder de *enforcement* estão relacionadas e por isso a mesma reflexão cabe a ambas. Elas estão ligadas a um risco indireto de queda de arrecadação e de aumento do *tax gap* e a um risco direto de aumento do contencioso tributário, além de gerar riscos econômicos e concorrenciais para os contribuintes. Sendo assim, elas também são sérias.

A inquietação original é a da isonomia de tratamento entre contribuintes e ela tem fundamento constitucional (art. 150, II). Essa inquietação está ligada ao conceito da regulação responsiva e, como apontado na seção 2.5, ela também surgiu no cenário internacional após a criação do modelo de relacionamento aprimorado pela OCDE para as grandes corporações.

A OCDE enfrentou essa inquietação em 2013 através de dois argumentos: i) que os programas de relacionamento aprimorado não implicavam em tratamento tributário diferente para os contribuintes participantes; e ii) que contribuintes que tivessem avaliações de risco diferentes e conforme tivessem ou não firmado um compromisso de conduta com a administração tributária não estariam em situações equivalentes e isso justificaria que a administração tributária se relacionasse de maneira diferente com eles.

Ainda assim, na sequência a OCDE procurou tornar os critérios de avaliação de risco mais objetivos, ocasião em que mudou o nome do modelo para conformidade cooperativa e adicionou os elementos da governança corporativa tributária e da estrutura de controle fiscal para o contribuinte que desejasse participar. Uma solução para essa inquietação, portanto, já foi delineada pela OCDE: não diferenciar o tratamento tributário, mas apenas o relacionamento com os contribuintes, e com base em sua avaliação objetiva de risco. Para o segmento dos grandes contribuintes corporativos, essa solução foi integrada no modelo da conformidade cooperativa.

A solução que a RFB parece tendente a adotar é separar os contribuintes em grupos que estivessem na mesma situação. Para cada grupo, seria aplicado o mesmo tipo de tratamento: oferecendo a possibilidade de autorregularização a todos num primeiro momento e, num segundo momento, fiscalizando ou autuando os que não aderissem. Essa solução, a depender de como for executada, pode resolver o problema da falta de isonomia tributária.

A chave para que isso funcione é perceber que a autorregularização não se adequa a todos os casos e nem resolve todos os problemas de falta de conformidade tributária. É necessário que a RFB, com base na experiência prática, identifique objetivamente os tipos de inconformidade e de perfil de contribuinte aos quais cada tipo de iniciativa de autorregularização se adequa. Isso pode ser feito através do processo de gerenciamento de risco explorado no item 2.5: identificando e avaliando riscos, determinando os que podem ser tratados por cada estratégia de autorregularização, implementando as soluções e medindo resultados de maneira sistemática.

Procedendo dessa forma, e com uma boa coordenação organizacional dos processos de trabalho, a RFB aprenderá quais tipos de inconformidade e de perfil de contribuinte respondem bem às estratégias de tratamento baseadas na autorregularização e poderá, com o tempo, aperfeiçoá-las. Salientamos a importância de que esses critérios estejam formalizados e documentados na legislação, a exemplo do que fez, como já citado, a Portaria AGU n. 249/2020 em relação à transação tributária federal.

Nesse processo de construção, a RFB se deparará com tipos de inconformidade e com perfis de contribuinte que não responderão bem às estratégias de autorregularização. Para esses casos, é importante lembrar que existem outras alternativas, complementares às iniciativas de autorregularização, e que não geram as três preocupações de que tratamos: as ações preventivas (como a conformidade cooperativa) e as mais próximas do fato gerador, de conformidade planejada (como as declarações pré-preenchidas).

### **5.3 E a execução?**

Os desafios jurídicos envolvidos na mudança de relacionamento entre a RFB e os contribuintes parecem ser todos superáveis. Se não pela alteração do CTN, pela edição de lei ordinária ou de ato infralegal da RFB regulando as iniciativas de autorregularização, pelo seu aperfeiçoamento ou pela adoção de estratégias alternativas à autorregularização para o tratamento dos riscos de conformidade tributária. A execução das soluções escolhidas, por outro lado, parece ser um grande desafio, sobretudo diante da escassez de recursos.

Fica claro que a mudança do relacionamento entre a RFB e os contribuintes está inserida num contexto maior de transformação cultural e digital da organização. Esse é um processo longo e complexo. Processos como esse exigem planejamento de longo



prazo pela gestão estratégica do órgão e uma abordagem priorizada por etapas. Ter consciência disso é a primeira delas.

Esta pesquisa revelou alguns pontos que a gestão estratégica da RFB poderia considerar incluir como críticos em seu planejamento estratégico: encomendar uma pesquisa externa e estatisticamente relevante sobre as atitudes dos contribuintes brasileiros em relação às suas obrigações tributárias; investigar as causas por trás dos comportamentos dos contribuintes; aprimorar o sistema de gerenciamento de riscos de conformidade tributária; definir claramente os tipos de inconformidade e de perfil de contribuinte que respondem bem às estratégias de autorregularização, aperfeiçoá-las e formalizá-las em lei ordinária ou ato infralegal da RFB; desenvolver novas estratégias de tratamento de riscos de conformidade tributária, principalmente do tipo proativo e a montante ou por desenho, como um programa de conformidade cooperativa para grandes contribuintes corporativos e declarações pré-preenchidas para as PME; e encontrar uma solução mais ágil, flexível e acessível que a atual para desenvolver novos sistemas eletrônicos.

Os recursos humanos são o principal ativo da RFB e, por isso, cabe aqui uma reflexão sobre seu papel na transformação do órgão. Na média, os Auditores-Fiscais da RFB detém boas competências analíticas e bons conhecimentos técnicos de tributação e contabilidade ou de comércio exterior, conforme a área de atuação. Essas competências e conhecimentos continuam sendo necessários, mas deixaram de ser suficientes. Partindo da premissa de que a probabilidade de que novos concursos públicos sejam autorizados nos próximos anos é baixa, outro ponto crítico é desenvolver as novas competências necessárias no corpo funcional existente. Dado que são muitas e diversas – e que o super-auditor capaz de reunir todas não existe – é necessário capacitar as pessoas nas competências para as quais demonstrem ter mais aptidão e migrar de um modelo de trabalho essencialmente individual para um modelo de trabalho colaborativo entre pessoas de perfis complementares.

A boa notícia é que esse desafio não é só da RFB, mas de toda a sociedade brasileira, e que ela não precisa enfrentá-lo apenas com seus próprios recursos, mas pode recorrer a apoios externos também. A RFB pode, por exemplo, encontrar apoio técnico em iniciativas de cooperação internacional como da própria OCDE, ou em outras administrações tributárias. Pode, também, encontrar apoio para desenvolver novas estratégias de tratamento de riscos tributários nos próprios contribuintes, nos seus

assessores tributários (advogados e contadores) e nas suas associações representativas e em desenvolvedores de soluções contábeis e fiscais.

## 6 CONCLUSÃO

Este trabalho faz parte de um esforço coletivo de pesquisa qualitativa sobre o *tax gap*, realizado por sete alunos e cinco professores orientadores do programa de mestrado profissional em direito tributário da FGV Direito SP. Esse grupo de pesquisa cuidou de definir o *tax gap*, que corresponde à diferença entre as arrecadações potencial e efetiva de um determinado ente estatal, de entender suas causas, que têm raízes tanto em comportamentos do Estado quanto dos contribuintes, e de investigar o que motiva os contribuintes a cumprir suas obrigações tributárias.

Quanto ao último ponto, ficou claro que há diversas teorias. A teoria mais antiga e tradicional foi desenvolvida pelos economistas Michael G. Allingham e Agnar Sandmo em 1972 e enxerga o contribuinte como um ser racional, que calcula a utilidade de pagar seus tributos sopesando o benefício econômico da sonegação contra o risco percebido de detecção da ilicitude e a gravidade da punição decorrente dela.

Desde então, outros estudiosos procuraram demonstrar que nem todos os contribuintes são motivados exclusivamente pelo incentivo econômico-racional, mas há, também, os que respondem a outros incentivos extrínsecos, como as normas sociais e a confiança no sistema, e até a incentivos intrínsecos, como valores pessoais. Destacamos a contribuição dos psicólogos Erich Kirchler através do modelo *slippery-slope*, que distingue as conformidades tributárias voluntária e forçada, previstas com base no binômio confiança-poder entre as autoridades tributárias e os contribuintes, e Valerie Braithwaite através das posturas motivacionais cooperativas e não-cooperativas.

Os trabalhos de Erich Kirchler e Valerie Braithwaite destacam-se porque vieram a influenciar a construção de um novo modelo de relação entre fisco e contribuinte pelo Fórum de Administração Tributária da OCDE entre a última década do século XX e as duas primeiras décadas do século XXI, baseado também no gerenciamento de risco e na teoria da regulação responsiva do criminólogo John Braithwaite.

Este trabalho individual procurou trazer os resultados da pesquisa coletiva para a realidade da administração tributária federal brasileira. Partiu-se da premissa de que está ocorrendo uma mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes - do modelo tradicional antagonista de punição para uma combinação deste com os novos modelos de cooperação e de serviço-cliente -, mas que essa transformação está em estágio inicial, envolta em incertezas, inseguranças e resistências. O estudo teve como objetivo entender de que maneira essa mudança de paradigma está ocorrendo, mapear as dúvidas

e dificuldades envolvidas no processo e refletir sobre elas. Para isso, foram colhidas experiências e impressões de pessoas-chave da RFB e de contribuintes através de entrevistas, utilizando três recentes iniciativas específicas de conformidade da RFB como instrumentos para basear as conversas: o FAPE da Delex, as reuniões de conformidade e o programa OEA. Esses dados qualitativos foram tratados através do método da análise temática.

Os resultados da pesquisa confirmaram a premissa e revelaram que a mudança de paradigma na relação entre a RFB e os contribuintes está em estágio inicial, não é uniforme na organização, é de longo prazo e vem ocorrendo de forma orgânica e espontânea, impelida pela necessidade, a partir de iniciativas que, aos poucos, vem sendo formalizadas e comunicadas ao público interno e externo através de documentos institucionais como o Plano Estratégico, a Cadeia de Valor, o Plano Anual de Fiscalização e a Revista Fato Gerador.

A necessidade da mudança advém da percepção de que o paradigma tradicional de relacionamento, baseado primordialmente nas fiscalizações, tem deficiências que passam pela ineficiência de arrecadação e pela geração de um volume grande de contencioso tributário, e não é mais suficiente para atender às demandas atuais. Daí a ideia de que a estratégia da fiscalização precisa ser equilibrada com novas estratégias, através do gerenciamento de risco de conformidade tributária e da regulação responsiva, tal como a OCDE vem propondo há alguns anos com base nos trabalhos de Valerie e John Braithwaite. Esses conceitos foram frequentemente associados pelos Auditores à imagem da pirâmide de conformidade.

O *enforcement*, entretanto, não é abandonado e continua tendo um papel essencial no novo paradigma de relacionamento da RFB com os contribuintes, tal como o modelo da *slippery-slope* de Kirchler prediz. Fala-se em construir percepção de risco de detecção, já que não se sabe como os contribuintes brasileiros se distribuem em suas atitudes em relação às obrigações tributárias e à RFB, mas há uma crença de que a arrecadação é induzida e não espontânea para a maior parte das pessoas.

A construção da percepção de risco passa pela RFB se fazer mais presente para o contribuinte e pelo reposicionamento das fiscalizações, que ficariam reservadas a casos complexos, em que não houvesse cooperação do contribuinte ou em que houvesse fraude ou planejamento tributário agressivo, por exemplo. Já as novas estratégias estão associadas à indução de mudança de comportamento do contribuinte através da oportunidade de autorregularização de incorformidades tributárias e à prestação de

serviços pela RFB aos contribuintes, principalmente de orientação, de resolução de demandas e de facilitação ou simplificação das obrigações acessórias.

Além disso, as entrevistas revelaram que a mudança no paradigma de relacionamento entre a RFB e os contribuintes está ocorrendo em paralelo, de maneira integrada e interdependente com a transformação digital da RFB.

Os benefícios percebidos ou esperados pelos Auditores da RFB com a mudança que surgiram nas entrevistas foram a maior eficiência na arrecadação, a satisfação do contribuinte e, conseqüentemente, a melhora do ambiente de trabalho e da imagem da RFB perante a sociedade, e a redução de litígios que, por sua vez, melhoraria o ambiente de negócios no país.

As principais dúvidas e dificuldades envolvidas no processo de mudança de relacionamento entre a RFB e os contribuintes que as entrevistas revelaram têm a ver com aspectos organizacionais (desconhecimento, resistência interna e cultura burocrática, conservadora e fiscalista), com desafios de execução (desenvolvimento de sistemas de gerenciamento de riscos e eletrônicos de excelência em um contexto de escassez de recursos) e com aspectos legais.

As dúvidas relacionadas a aspectos legais que surgiram nas entrevistas foram três: a questão da isonomia de tratamento entre contribuintes; a ameaça ao poder de *enforcement* da RFB e, conseqüentemente, à arrecadação federal, que o novo paradigma de relacionamento poderia representar; e o medo da responsabilização pessoal do Auditor da RFB. Identificou-se, nas entrevistas, que essas preocupações são mais salientes para os Auditores envolvidos com o FAPE e com as reuniões de conformidade.

O medo da responsabilização pessoal decorre da possibilidade de confusão entre atos lícitos executados nessas iniciativas e atos ilícitos associados a infração funcional, a improbidade administrativa e a crimes como prevaricação, corrupção passiva e excesso de exação, que podem ter conseqüências sérias como reparação do dano, demissão, multa e detenção. Identificou-se, também, que essas duas situações muito diferentes têm um ato observável do Auditor em comum – identificar um indício de erro ou de falta de recolhimento do contribuinte e deixar de autuá-lo por isso – e que a análise desse ato à luz dos parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 do CTN combinados com as condutas ilícitas previstas nas leis 8.112/90 e 8.429/92 e no Código Penal é a raiz da confusão.

Nossas reflexões sobre os resultados das entrevistas concentraram-se nessas três dúvidas relacionadas a aspectos legais e procuraram compreender as novas estratégias de conformidade da RFB dentro do modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte

proposto pela OCDE e dentro do sistema tributário brasileiro, para entender se essas iniciativas são admissíveis, se podem resolver problemas práticos e o que ainda poderia ser necessário para isso ocorrer com o mínimo possível de fricção.

Inicialmente, classificamos as iniciativas da RFB, conforme proposto pela OCDE, de acordo com o momento em que ocorrem em relação ao fato gerador da obrigação tributária. São reativas as iniciativas de autorregularização, como Malha PF, FAPE e Malha PJ, monitoramento de maiores contribuintes, reuniões de conformidade e canais de atendimento digitais, porque se iniciam sob demanda do contribuinte ou após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e de sua declaração pelo contribuinte ao fisco, com viés corretivo. São proativos o Programa OEA, a educação fiscal e o NAF, porque ocorrem antes de haver obrigação tributária e tem viés preventivo de inconformidades. É *a* montante ou por desenho a declaração pré-preenchida de IRPF, porque é realizada em um momento bem próximo ao fato gerador, com pouca intervenção do contribuinte e através de sistema especialmente desenhado para integrar a atividade fiscal na rotina de vida do contribuinte de maneira fácil.

Isso permitiu entender, de início, que o medo da responsabilização pessoal do Auditor está relacionado e é inerente ao caráter reativo ou corretivo das iniciativas de autorregularização da RFB.

Esse medo é compreensível a partir de uma interpretação literal ou gramatical e, portanto, estática, dos parágrafos únicos dos artigos 138 e 142 do CTN. No entanto, defendemos que ele não tem fundamento em face de uma interpretação mais completa dessas normas, agregando os métodos teleológico-axiológico e histórico-sociológico-evolutivo.

Nos apoiamos, para isso, em um trabalho anterior de Meng, que ao fazer uma interpretação teleológica do § 2º do art. 147 do CTN, demonstrou seu viés preventivo, que sempre permitiu a orientação ao contribuinte, após o recebimento de suas informações.

Complementamos a visão de Meng sobre a legalidade das iniciativas de autorregularização da RFB através de uma interpretação dos parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 do CTN, inclusive em seus aspectos histórico, sociológico e evolutivo, à luz dos ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. e de Ada Pellegrini Grinover.

Após recompor o contexto histórico em que o CTN foi criado, demonstramos que a realidade política, social e jurídica dentro da qual ele exerce sua função sofreu alterações desde 1966: vivemos em um regime democrático, o Direito Tributário está

consolidado como ramo autônomo, temos um sistema tributário unificado, as arbitrariedades, ilegalidades e abusos contra os contribuintes não são mais a regra e os ajustes à margem do interesse nacional entre Auditores e contribuintes deram lugar à legalidade e à moralidade, ao menos na esfera federal.

Nesse novo contexto, o tom autoritário, rígido, limitador e ameaçador dos parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 do CTN, para além de não ser mais necessário e nem útil no presente, parece atrapalhar a evolução da administração tributária federal brasileira, pois tem alimentado uma cultura em que o medo e o conservadorismo levam a um apego excessivo à letra da lei, ao distanciamento e à resistência à adoção de novos modelos de relação e de trabalho entre fisco e contribuinte.

Diante dessa realidade, e inspirados na recente legislação sobre meios alternativos de solução de controvérsias jurídico-tributárias, propomos uma interpretação dos parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 do CTN para, como ensina Grinover, “fazer com que a interpretação do direito encaminhe a sua atualização”<sup>466</sup>. Sem pretender esgotar o tema, mas sim fomentar o debate acadêmico, apresentamos uma solução possível, que toma como ponto de partida a interpretação sociológica.

Discernimos que a função básica dos institutos da vinculação e da obrigatoriedade do lançamento e da exclusão da espontaneidade da denúncia na sociedade brasileira da década de 60 era proteger e evitar prejuízo, de um lado, ao contribuinte e, de outro lado, ao Erário. Entendemos que a interpretação dos parágrafos únicos dos arts. 138 e 142 do CTN deve ser construída de modo que esses dispositivos continuem exercendo essa função na sociedade brasileira de 2020.

Para isso, eles devem continuar sendo aplicados às situações em que o Auditor age com dolo ou fraude, com intenção de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida. Esses dispositivos não devem, entretanto, ser aplicados às situações em que o Auditor age dentro do contexto de uma iniciativa institucional lícita que visa a arrecadação eficaz, a orientação ao contribuinte e a facilitação do cumprimento de suas obrigações tributárias, como é o caso das iniciativas institucionais de autorregularização da RFB.

Mesmo que desnecessária do ponto de vista jurídico, entendemos útil a edição de lei ordinária ou, pelo menos, de ato infralegal da RFB regulando as iniciativas de autorregularização. Isso serviria para formalizar a existência das iniciativas de

---

<sup>466</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 113-114.

autorregularização, para prever seus casos de aplicação e seus procedimentos e traria segurança aos Auditores porque permitiria diferenciar com clareza as situações lícitas das ilícitas.

As preocupações com a isonomia de tratamento entre contribuintes e com a ameaça ao poder de *enforcement* estão relacionadas. A inquietação original é a da isonomia de tratamento entre contribuintes e ela tem fundamento constitucional (art. 150, II). Uma solução para essa inquietação já foi delineada pela OCDE: não diferenciar o tratamento tributário, mas apenas o relacionamento com os contribuintes, e com base em sua avaliação objetiva de risco. A RFB já segue a solução delineada pela OCDE ao separar os contribuintes em grupos que estão na mesma situação e, para cada grupo, aplicar o mesmo tipo de tratamento, oferecendo a possibilidade de autorregularização a todos num primeiro momento e, num segundo momento, fiscalizando ou autuando os que não cooperam.

Adicionamos que a chave para que isso funcione é ter claro que a autorregularização não se adequa a todos os casos e nem resolve todos os problemas de falta de conformidade tributária, e que é necessário que a RFB, com base na experiência prática, identifique objetivamente os tipos de inconformidade e de perfil de contribuinte aos quais cada tipo de iniciativa de autorregularização se adequa. Isso pode ser feito gradualmente através de um bom processo de gerenciamento de risco, com mensuração sistemática dos resultados das iniciativas. Salientamos a importância de que esses critérios estejam formalizados e documentados na legislação, a exemplo do que fez, como já citado, a Portaria AGU n. 249/2020 em relação à transação tributária federal.

Ao refletir se as novas estratégias de conformidade da RFB resolvem problemas práticos, chegamos à conclusão de que as iniciativas baseadas na autorregularização trazem maior eficiência na arrecadação, serviço na forma de orientação e facilitação na forma da manutenção da espontaneidade para o contribuinte. No entanto, por serem reativas, não rompem com a lógica tradicional de polícia-e-ladrão, não colocam a RFB em uma posição de liderança no debate tributário, não contribuem especialmente para trazer certeza tributária aos contribuintes e, nesse sentido, não atacam a causa do problema do contencioso tributário.

As ações proativas contribuem para a arrecadação, para aumentar o nível de certeza tributária do contribuinte e, conseqüentemente, para reduzir a formação de contencioso tributário novo, prestam serviço sob forma de orientação e facilitação para os contribuintes e, se não em posição de liderança no debate tributário, pelo menos



colocam a RFB num diálogo síncrono com os contribuintes. Dentre as iniciativas proativas, destacamos o programa OEA que hoje, ao nosso ver, é o único da RFB que se enquadra no modelo de conformidade cooperativa proposto pela OCDE. A aduana brasileira tem cinco anos de experiência com o programa OEA e seu aprendizado poderia ser aproveitado para desenvolver um modelo desse tipo para os grandes contribuintes na área de tributos internos.

Apesar de só existir uma iniciativa a montante e por desenho – a declaração pré-preenchida de IRPF – esse caminho parece efetivo para obter a arrecadação justa, fechar o *tax gap*, reduzir a incerteza tributária e reduzir o volume de contencioso tributário novo, ao mesmo tempo em que reduz também o custo de cumprimento das obrigações tributárias, usa os recursos da RFB de maneira eficiente e a coloca em posição de liderança no cenário tributário. Há espaço para que essa iniciativa seja aperfeiçoada e expandida para outros segmentos de contribuintes, como o das PME.

Reconhecemos que há desafios de execução, principalmente relacionados à escassez de recursos, mas que eles não são só da RFB, mas da sociedade brasileira como um todo, e que podem ser abordados colaborativamente. Ressaltamos, ainda, que a mudança do relacionamento entre a RFB e os contribuintes está inserida num contexto maior de transformação cultural e digital da organização, que esse é um processo longo, complexo, que exige planejamento de longo prazo pela gestão estratégica do órgão e uma abordagem priorizada por etapas.

Finalmente, relembremos alguns pontos que esta pesquisa revelou e que a gestão da RFB poderia considerar incluir como críticos em seu planejamento estratégico: encomendar uma pesquisa externa e estatisticamente relevante sobre as atitudes dos contribuintes brasileiros em relação às suas obrigações tributárias; investigar as causas por trás dos comportamentos dos contribuintes; aprimorar o sistema de gerenciamento de riscos de conformidade tributária; definir claramente os tipos de inconformidade e de perfil de contribuinte que respondem bem às estratégias de autorregularização, aperfeiçoá-las e formalizá-las em lei ordinária ou ato infralegal da RFB; desenvolver novas estratégias de tratamento de riscos de conformidade tributária, principalmente do tipo proativo e a montante ou por desenho, como um programa de conformidade cooperativa para grandes contribuintes corporativos e declarações pré-preenchidas para as PME; e encontrar uma solução mais ágil, flexível e acessível que a atual para desenvolver novos sistemas eletrônicos.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

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

ALDENUCCI, Marcelo Gil. SPINOSA, Luiz Marcio. FAVARETTO, Flávio. Mapeando a norma de gerenciamento de riscos AS/NZS 4360 no PMBOK. *In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, 29., 2009, Salvador. **Anais eletrônicos...** Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009\\_TN\\_STP\\_098\\_663\\_13545.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009_TN_STP_098_663_13545.pdf). Acesso em: 11 jul. 2020.

ALI, Hamza; GOTTLIEB, Isabel. How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes. **Bloomberg Tax**, 22 jan. 2019. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>. Acesso em: 27 out. 2019.

ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019.

ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

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

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-011-0761-9>. Acesso em: 18 jul. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, p. 58-82, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil**. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 469-482, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ARANHA, Osvaldo. **Exposição de motivos encaminhando ao Sr. Presidente da República o projeto de Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acessado em 16/08/2020.

ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap.** [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020

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

AZMAN, D. Don't Tell Mom I Didn't Pay My Taxes: The Efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future. **The Tax Lawyer.** v. 63, n. 4, p. 1251-1277, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41149508?seq=1>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BAJADA, Christopher. **Australia's cash economy: a troubling issue for policymakers.** Oxon: Routledge, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Parecer sobre o projeto de Código Tributário Nacional Projeto nº 4.834-54.** Diário do Congresso Nacional, Seção I. Quarta-feira, 10 de junho de 1959. P. 2776-2777.

BASTOS, Frederico Silva. **Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: Contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte.** In: XXI CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI. Florianópolis: CONPED/UFF, 2012, p. 162-190. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uff.php> (livro Direito Tributário). Acesso em: 21/08/2020.

BBC NEWS. **Starbucks “paid just £8.6m UK tax in 14 years”.** 16 out. 2012. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-19967397>. Acesso em: 27 jul. 2020.

BEARE, Tony. Mind the (tax) gap!. **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1963.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BIRD, Richard. Smart tax administration. **Economic Premise**, Washington, DC, n. 36, p. 1-5, 2010.

BRAITHWAITE, John. **Markets in vice markets in virtue.** Oxford: Oxford University Press, 2005.

BRAITHWAITE, John. **To Punish or Persuade: enforcement of coal mine safety.** Albany: State University of New York Press, 1985.

BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance.** Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009.

BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. **Successful qualitative research: a practical guide for beginners**. Londres: Sage, 2013.

BURTON, Mark. Responsive regulation and the uncertainty of law: time to reconsider the commissioner's model of cooperative compliance? **eJournal of Tax Research**, n. 4, 2007. Disponível em: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2007/4.html>. Acesso em: 26 jul. 2020.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Reforma tributária**. Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base, v. VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

CARDOSO, Pedro Gundes Santos. **Estimando o "gap" tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012**. 2015. 37 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16263>. Acesso em: 18 jul. 2020.

CASH ECONOMY TASK FORCE. **Improving tax compliance in the cash economy**. Abr. 1998. Disponível em: <http://www.ctsi.org.au/publications/ATOPubs/improving%20tax%20compliance.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

CIAT. **Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia ibero-americana**. Cidade do Panamá: 2015. Disponível em: <https://www.ciat.org/nueva-version-del-modelo-de-codigo-tributario-del-ciat/>. Acessado em 17/08/2020.

CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. **Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes**. Estudo & Debate, Lajeado, v. 24, n. 2, p. 230-248, 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/1324>. Acesso em: 20 jul. 2020.

DABNER, Justin. **Constraints on the "partnership" model: what really shapes the relationship between the tax administrator and tax intermediaries in Australasia and the United Kingdom**. British Tax Review, v. 4, p. 526-552, jul./ago. 2012. Disponível em: <https://research.monash.edu/en/publications/constraints-on-the-partnership-model-what-really-shapes-the-relat>. Acesso em: 26 jul. 2020.

DABNER, Justin; BURTON, Mark. **Lessons for Tax Administrators in Adopting the OCDE's "Enhanced Relationship" Model: Australia's and New Zealand's Experiences**. 2009. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2707900>. Acesso em: 28 jul. 2020.

DABNER, Justin; BURTON, Mark. **The 'Enhanced Relationship' Model Collides with Reality: The Determinants of the Relationship between Tax Administrators and Tax Intermediaries**. The Law and Society Association Annual Conference, p. 1-17, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2701036>. Acesso em: 26 jul. 2020.

DEMARTINI, Pedro. **MP do Contribuinte Legal: Uma alternativa aos programas de parcelamento e a busca por créditos (ir)recuperáveis**. Estadão. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/mp-do-contribuinte-legal-uma-alternativa-aos-programas-de-parcelamento-e-a-busca-por-creditos-irrecuperaveis/>. Acesso em: 28 out. 2019.

EDMONDS, Leigh. **Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910–2010**. Australian Taxation Office, Canberra, 2010. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/assets/0/104/300/362/b48310f7-ba18-4241-85b6-17c1c35a066d.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Department of Homeland Security. U.S. Customs and Border Protection. **CTPAT: Customs Trade Partnership Against Terrorism**. Disponível em: <https://www.cbp.gov/border-security/ports-entry/cargo-security/ctpat>. Acesso em: 27 dez. 2019.

ESTRADA, Roberto Duque. Crise do contencioso administrativo fiscal. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/09/02/crise-do-contencioso-administrativo-fiscal.ghtml>. Acesso em: 25 out. 2019.

FELD, Lars P; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, jul. 2002. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s101010100032>. Acesso em: 12 jul. 2020.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREEDMAN, Judith. Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. **UBC Law Review**, v. 44, n. 3, p. 627, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2027406>. Acesso em: 26 jul. 2020.

FREY, Bruno S. A constitution for knaves crowds out civic virtues. **The Economic Journal**, v. 107, n. 443, p. 1043-1053, jul. 1997. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2957848?seq=1>. Acesso em: 12 jul. 2020.

GEMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The Tax Gap: A Methodological Review**. Working Paper Series 2435, Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, p. 5. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 29 jul. 2020.

GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. The tax gap: a methodological review. **Victoria University of Wellington**, Chair in Public Finance, 2012. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 12 jul. 2020.

GOSLINGA, Sjoerd; SIGLÉ Maarten; VELDHUIZEN Robbert. Cooperative compliance, tax control frameworks and perceived certainty about the tax position in large organisations. **Journal of Tax Administration**, v. 5, n. 1, 2019. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/7841/aa64dbe85ffc8fdcc1aa072919a283015806.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

GRIBNAU, Hans J.L.M.; e JALLAI, Ave-Geidi. **Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency**. In: *Nordic Tax Journal*, vol. 1, 2017, p. 70–88. Disponível em: <https://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2017.1.issue-1/ntaxj-2017-0005/ntaxj-2017-0005.xml>. Acesso em: 21 mai. 2018.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro: as descobertas de um estudo do ETCO e da consultoria EY sobre o crescimento dos litígios fiscais. **Revista ETCO**, n. 25, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\\_gap\\_facts-figures.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf). Acesso em: 29 jan. 2019.

INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **2019 Progress report on tax certainty**. Paris, 2019. Disponível em: <https://www.OCDE.org/g20/summits/osaka/imf-OCDE-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

JOINT TECHNICAL COMMITTEE OB/7 – RISK MANAGEMENT. **AS/NZS 4360:1999**. 1999. Disponível em: [http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS\\_NZS\\_4360-1999\\_Risk\\_management.pdf](http://www.epsonet.eu/mediapool/72/723588/data/2017/AS_NZS_4360-1999_Risk_management.pdf). Acesso em: 23 jul. 2020.

KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law. **John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers**, n. 281, 2002. Disponível em: [http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp\\_papers/281](http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281). Acesso em: 14 jan. 2019.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-291, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

KPMG INTERNATIONAL. **Corporate tax: a critical part of ESG**. Junho de 2019. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/03/corporate-tax-a-critical-part-of-esg.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2020.

LIMA, José Oliveira de; MANINI, Miriam Paula. Metodologia para análise de conteúdo qualitativa integrada à técnica de mapas mentais com o uso dos softwares Nvivo e Freemind. **Informação & Informação**, Londrina, v. 21, n. 3, p. 63-100, set./dez. 2016. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/23879>. Acesso em: 20 jul. 2020.

LUCINDA, Claudio R; ARVATE, Paulo R. A study on the shadow economy and the tax-gap: the case of CPMF in Brazil. **Public Choice Society**, 2005, p. 1-19.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica.** São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 105, n. 969, jul. 2016. 488 p. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTrib\\_n.969.10.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF). Acessado em 16/08/2020.

MCKINSEY & COMPANY. **The ESG premium: new perspectives on value and performance.** Disponível em: <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability/our-insights/the-esg-premium-new-perspectives-on-value-and-performance>. Acesso em: 17 fev. 2020.

MEIHY, José Carlos Sebe B; RIBEIRO, Suzana L. Salgado. **Guia prático de história oral:** para empresas, universidades, comunidades, famílias. São Paulo: Contexto, 2019.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias.** Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MENG, Márcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil:** uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes. Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/226309777\\_Voluntary\\_versus\\_enforced\\_tax\\_compliance\\_Empirical\\_evidence\\_for\\_the\\_slippery\\_slope\\_framework](https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework). Acesso em: 14 jan. 2019.

MURPHY, Richard. Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory. **City Political Economy Research Centre City**, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, 9 p. Disponível em: [https://www.city.ac.uk/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf](https://www.city.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf). Acesso em: 29 jul. 2020.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal:** Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

NASCIMENTO, Edes Marcondes do. **A administração e o gap tributários.** Disponível em: <https://studylibpt.com/doc/118907/a-administra%C3%A7%C3%A3o-e-o-gap-tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 29 jul. 2020

NOLASCO, Rita Dias, FARICELLI, Priscila. Os avanços da MP do contribuinte legal. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/25/os-avancos-da-mp-do-contribuinte-legal.ghtml>. Acesso em: 28 out. 2019.

OWENS, Jeffrey. Tax in a borderless world: the role of the OCDE. *In*: IRS/George Washington University Annual International Tax Conference, 10., 2007, Washington. **Apresentação de slides...** Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/39854340.ppt>. Acesso em: 23 jul. 2020.

PARADA, Márcio Henrique Sales. O outro lado da moeda na nova relação entre fisco e contribuintes: a obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, jan./jun. 2019, p. 79-113.

PATTON, Michael Quinn. Qualitative interviewing *In*: \_\_\_\_\_. **Qualitative research & evaluation methods**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002.

PRICHARD, Wilson; CUSTERS, Anna Louise; DOM, Roel; DAVENPORT, Stephen R; ROSCITT, Michael Anthony. **Innovations in Tax Compliance: Conceptual Framework**. Washington, D.C, 2019. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/816431569957130111/Innovations-in-Tax-Compliance-Conceptual-Framework>. Acesso em: 27 jul. 2020.

RACHID, Jorge Antonio Deher. **Sanções tributárias federais e análise comparativa com outros países**. Apresentação à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, realizada em 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2019.

RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015.

REZENDE, Amaury José. **Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas**. Tese (Livre-Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, São Paulo, 2015.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 507-527, 2018.

RUBINSTEIN, Flavio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária, v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

RUBINSTEIN, Flavio; e VETTORI, Gustavo. **Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning**. *In*: Derivatives & Financial Instruments, vol. 18, n. 1, 2016, 19p.



SALES, Rosmari Capra. **Os valores ofertados e percebidos no processo de decisão por escolas internacionais**: uma análise no contexto da cidade do rio de janeiro. Dissertação (Mestrado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017.

SALUSSE, Eduardo. 300 Normas Federais para o Fim do Ano. **Valor Econômico**, 30 dez. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6043019/300-normas-federais-para-o-fim-de-ano>. Acesso em: 16 jul. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: Relatório Analítico de Jurisprudência até 2015. São Paulo: FGV Direito SP: Max Limonad, 2016.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Sobre o programa “Nos Conformes”**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em: 28 out. 2019.

SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential**. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper No. 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475>. Acesso em: 12 set. 2020.

SCALED AGILE. **Welcome to Scaled Agile Framework® 5.0!** Disponível em: <https://www.scaledagileframework.com/about/>. Acesso em: 14 dez. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SHOVER, Neal; JOB, Jenny; CARROLL, Anne. The ATO Compliance Model in action: a case study on building and construction. *In*: BRAITHWAITE, Valerie. **Taxing democracy**: understanding tax avoidance and evasion. Hampshire, England: Ashgate, 2003, p. 159-176.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil**: Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents). Acesso em: 25 jan. 2019.

TADAT SECRETARIAT. **A conversation with Special Secretary of Receita Federal do Brasil, José Barroso Tostes Neto**. Entrevista de 33:37 minutos disponibilizada no canal TADAT Videocast, 07 jul. 2020. Disponível em: <https://youtu.be/ayn9Dz5V4KA>. Acesso em: 27 jul. 2020.

TADAT SECRETARIAT. **TADAT Field Guide**. 2015. Disponível em: [https://www.tadat.org/assets/files/IMF\\_TADAT-FieldGuide\\_web.pdf](https://www.tadat.org/assets/files/IMF_TADAT-FieldGuide_web.pdf). Acesso em: 27 jul. 2020.

THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and Happiness**. Yale: New Haven & London, Yale University Press, 2008.

THE BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY. **Behaviour Change: Tax & Compliance**. 4 p. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556972/mod\\_folder/content/0/Behaviour%20change\\_%20Tax%20%20compliance.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556972/mod_folder/content/0/Behaviour%20change_%20Tax%20%20compliance.pdf?forcedownload=1). Acesso em: 04 jan. 2019.

THE WORLD BANK. **Doing Business 2018: Reforming to create jobs**. 2018. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Novo modelo de Código Tributário do CIAT pode estimular reforma do CTN**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-ciat-estimular-reforma-ctn>. Acessado em 17/08/2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acessado em 16/08/2020.

VIEIRA, Débora. Grupo de trabalho debate simplificação das obrigações tributárias no âmbito nacional. **Agência Alagoas**, 21 set. 2017. Disponível em: <http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/noticia/item/19788-grupo-de-trabalho-debate-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-no-ambito-nacional>. Acesso em: 29 jan. 2019.

WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes**. 2019. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?db=web>. Acesso em: 03 jan. 2020.

## TEXTOS DO BRASIL

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números**: Edição de 2018. Dados 2017. Disponível em: [https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf). Acesso em: 21/08/2020

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2020. Dados 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 18/09/2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Art. 3º, inciso I. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 jul. 2020.

BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal**. 2010. Disponível em: <https://www.enap.gov.br/index.php/pt/>. Acesso em: 30 mar. 2019

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2017. 2018. Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf). Acesso em: 30 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **50 Anos da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Anexo “Receita Federal em números”. **Revista Fato Gerador**, 17. ed. p. 52, dez. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador>. Acesso em: 10 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Balanco das Ações de Simplificação da RFB**: 2018. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/arquivos-e-imagens/pagina-inicial/balanco-das-acoes-de-simplificacao-rfb-2018.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Cadeia de valor**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/arquivos-e-imagens/cadeia-de-valor-rfb-v20141123.pdf/view>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Competências da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Coordenação-Geral de Planejamento, Organização e Avaliação Institucional – COPAV. **Manual Descritivo da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil**. Versão 1.2, abr. 2016. Documento interno, 75 p.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Estrutura da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Evolução do “Programa OEA” x “Linha azul”**. Disponível em: <http://www.portaloea.com.br/evolucao-do-oea.html>. Acesso em: 12 fev. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Folheto do Programa Brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/folheto-programa>. Acesso em: 03 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **História da Administração Tributária no Brasil**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/historia-da-administracao-tributaria/historia-da-administracao-tributaria-no-brasil/historia-da-administracao-tributaria-no-brasil>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Institucional**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Mapa Estratégico 2016-2019**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/planejamento-estrategico/mapa-estrategico-2016-2019-revisado-a4-vf2.pdf/view>. Acesso em: 08 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **O Programa Portal Único de Comércio Exterior**. Disponível em: <https://www.siscomex.gov.br/conheca-o-programa/sobre-o-programa-portal-unico-de-comercio-exterior/>. Acesso em: 08 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Os valores entregues à sociedade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/as-entregas-da-cadeia-de-valor>. Acesso em: 29 nov. 2019.

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

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portal do programa brasileiro de OEA**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 08 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portaria RFB n. 641, de 11 de maio de 2015**. Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>. Acesso em: 15 fev. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Quadro geral das unidades descentralizadas**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/quadro-geral-das-unidades-descentralizadas>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Receita Federal abre consulta pública sobre a instituição de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Pró-Conformidade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade>. Acesso em: 29 out. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e Resultados de 2017**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Transição Linha Azul ao OEA-Conformidade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2016/transicao-linha-azul-ao-oea-conformidade>. Acesso em: 12 fev. 2020.

## TEXTOS DA OCDE

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Risk Management – Practice Note**. 1997, emendado em 2001. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/administration/1908440.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Measurement – Practice Note**. 1999, emendado em 2001. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/administration/1908448.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. 2004. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Declaração Final de Seul**. 2006. Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/administration/37463807.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience**. 2008a. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/administration/40947920.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Study into the role of tax intermediaries**. 2008b. Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. OCDE: Paris, 2010a.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour**. 2010b. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/46274793.pdf>

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Joint Audit Report**. 2010b. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/45988932.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure**. Paris: OCDE, 2011a.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Update of the OCDE Guidelines for Multinational Enterprises**. 2011b. Disponível em: <https://www.OCDE.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises**. 2012a. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/right-from-the-start-influencing-the-compliance-environment-for-smes.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Declaração Final de Buenos Aires**. 2012b. Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/administration/tax7thmeetingoftheforumontaxadministrationstrengtheningtaxcompliancesthroughcooperation.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. 2013a. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on->

tax-administration/publications-and-products/compliance/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm. Acesso em: 30 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. Paris: OCDE Publishing, 2013d. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200838-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide**. Paris: OCDE Publishing, 2014a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264223233-en>. Acesso em: 20 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective**. Paris: OCDE Publishing, 2014b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264223219-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OCDE Publishing, 2016a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Rethinking Tax Services: The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance**. Paris: OCDE Publishing, 2016b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256200-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Comunicado da 10a. reunião do FTA**. 2016c. Disponível em: <http://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/events/fta-communique-2016.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. Paris: OCDE Publishing, 2017a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Comunicado da 11ª reunião do FTA da OCDE**. 2017b. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2017.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Update on Tax Certainty**. Paris: OCDE, 2018a. Disponível em: <http://www.OCDE.org/ctp/tax->

policy/tax-certainty-update-OCDE-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf.  
Acesso em: 16 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Certainty**. Paris: OCDE, 2018b.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty**: Forum on Tax Administration. Paris: OCDE Publishing, 2019a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Administration 2019**: Comparative Information on OCDE and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OCDE Publishing, 2019b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **2019 FTA Santiago Communique**. 2019c. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2019.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **History of the G20 & taxation**. Entrevista de 12min38seg com Masatsugu Asakawa, Vice-Ministro de Finanças para Assuntos Internacionais do Japão, e com Pascal Saint-Amans, Diretor do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE. 2019d. Disponível em: <https://youtu.be/vyrzdg8kFB8>. Acesso em: 17 jul. 2020.



## ANEXO 1 – TERMO DE CONSENTIMENTO



### PROJETO "A MUDANÇA DO PARADIGMA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE A RECEITA FEDERAL E OS CONTRIBUÍNTES"

---

#### Termo de Consentimento para Entrevista

O (a) Senhor(a) foi convidado(a) para participar, por meio de uma entrevista, do projeto de pesquisa “A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes”, desenvolvido pela Escola de Direito de São Paulo da FGV (FGV Direito SP). O projeto faz parte do programa de Mestrado Profissional em Direito, na linha de Tributário, e seu objetivo central é estudar algumas iniciativas da Receita Federal do Brasil de estímulo à conformidade tributária, evidenciando resultados obtidos, dificuldades encontradas e potenciais de melhoria.

A pesquisa é realizada sob a coordenação do professor Flávio Rubinstein. A pesquisadora e mestrandia Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid conduzirá a entrevista. A participação será de aproximadamente 60 minutos de seu tempo.

#### Registro do áudio

A entrevista será gravada e o áudio será armazenado durante o tempo da pesquisa para consulta restrita aos pesquisadores do projeto. O áudio não será divulgado. A entrevista será transcrita e não será publicada na íntegra. Alguns trechos representativos poderão ser utilizados em publicações. Na explicação da metodologia da pesquisa, serão indicados os nomes das instituições a que pertencem os entrevistados e sua posição ou função nelas.

#### Confidencialidade

A participação nesse estudo é voluntária. O(A) Senhor(a) tem o direito de deixar de responder a qualquer das perguntas formuladas.

As informações obtidas com sua participação serão utilizadas para fins estritamente acadêmicos relacionados à elaboração e divulgação de relatórios de pesquisa, bem como produtos relacionados, como artigos e livros.

Se houver qualquer aspecto desta pesquisa ou de sua participação que esteja obscuro ou que o(a) Senhor(a) não tenha compreendido, se tiver qualquer dúvida ou quiser relatar

algum problema relacionado à pesquisa, por favor, entre em contato com Patrícia Lamadrid, no telefone (011) 99485-4904 ou no e-mail [patricia.lamadrid@fgv.edu.br](mailto:patricia.lamadrid@fgv.edu.br).

Uma cópia preenchida e assinada deste formulário de consentimento ficará em seu poder.

### Consentimento em participar

Eu, \_\_\_\_\_, estou de acordo em participar da pesquisa supramencionada.

\_\_\_\_\_  
Assinatura do Participante

\_\_\_\_\_  
Data

\_\_\_\_\_  
Assinatura do Pesquisador

\_\_\_\_\_  
Data

## **ANEXO 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA**

### **PARTE 1 - QUESTIONÁRIO DE DELINEAÇÃO DO PERFIL PROFISSIONAL DO ENTREVISTADO**

- 1) Qual a sua área de formação?
- 2) Em que áreas e por quanto tempo você trabalhou nelas antes de entrar na RFB?
- 3) Em que ano você entrou na RFB?
- 4) Em quais áreas, principalmente, você trabalhou na RFB (marcar as áreas em que trabalhou com x):
  - Seleção
  - Fiscalização de Maiores Contribuintes
  - Fiscalização de Tributos Internos
  - Fiscalização Aduaneira
  - Arrecadação e Cobrança
  - Tributação
  - Julgamento
  - Despacho Aduaneiro
  - Repressão Aduaneira
  - Gestão corporativa (logística, tecnologia, RH)
  - Gestão de pessoas e de equipes
  - Assessoria de gabinete
  - Atendimento
  - Outros – especificar:
- 5) Desde quando você trabalha na sua posição atual?

### **PARTE 2 – ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA**

#### **BLOCO 1 - PESQUISA SOBRE O NÍVEL E A QUALIDADE DO CONTATO DO ENTREVISTADO COM O CONTRIBUINTE**

- 1) Você tem ou teve contato com os contribuintes no seu dia-a-dia de trabalho? Como é/foi o seu relacionamento com eles?

#### **BLOCO 2 – PESQUISA SOBRE A PERCEPÇÃO DO ENTREVISTADO ACERCA DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE**

- 2) Como você enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes?
- 3) Na sua visão, qual o seu papel na relação com o contribuinte?
- 4) Você acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte? Qual? Dê exemplos.
- 5) Como você acha que a RFB poderia se relacionar com os contribuintes? O que você acredita que poderia acontecer nesse caso?
- 6) Qual a sua opinião sobre a aplicação do modelo da Regulação responsiva, do Compliance Cooperativo e da Pirâmide de conformidade tributária no Brasil?

### **BLOCO 3 – PESQUISA SOBRE A PERCEPÇÃO DO ENTREVISTADO ACERCA DAS INICIATIVAS DE CONFORMIDADE**

#### **VERSÃO A – PARA ENTREVISTADOS QUE TRABALHAM COM O FAPE**

- 7) Qual é a sua percepção sobre a Fiscalização de Alta Performance (FAPE)?
- 8) Na sua visão, quais são os pontos positivos do FAPE?
- 9) Quais as dificuldades ou problemas que você enfrentou em relação ao FAPE?
- 10) Em relação à parte jurídica, você identifica algum questionamento ou limitação do FAPE?
- 11) Na sua opinião, como o FAPE poderia ser melhorado?

#### **VERSÃO B – PARA ENTREVISTADOS QUE TRABALHAM COM AS REUNIÕES DE CONFORMIDADE**

- 7) Qual é a sua percepção sobre as reuniões de conformidade?
- 8) Na sua visão, quais são os pontos positivos das reuniões de conformidade?
- 9) Quais as dificuldades ou problemas que você enfrentou em relação às reuniões de conformidade?
- 10) Em relação à parte jurídica, você identifica algum questionamento ou limitação das reuniões de conformidade?
- 11) Na sua opinião, como as reuniões de conformidade poderiam ser melhoradas?

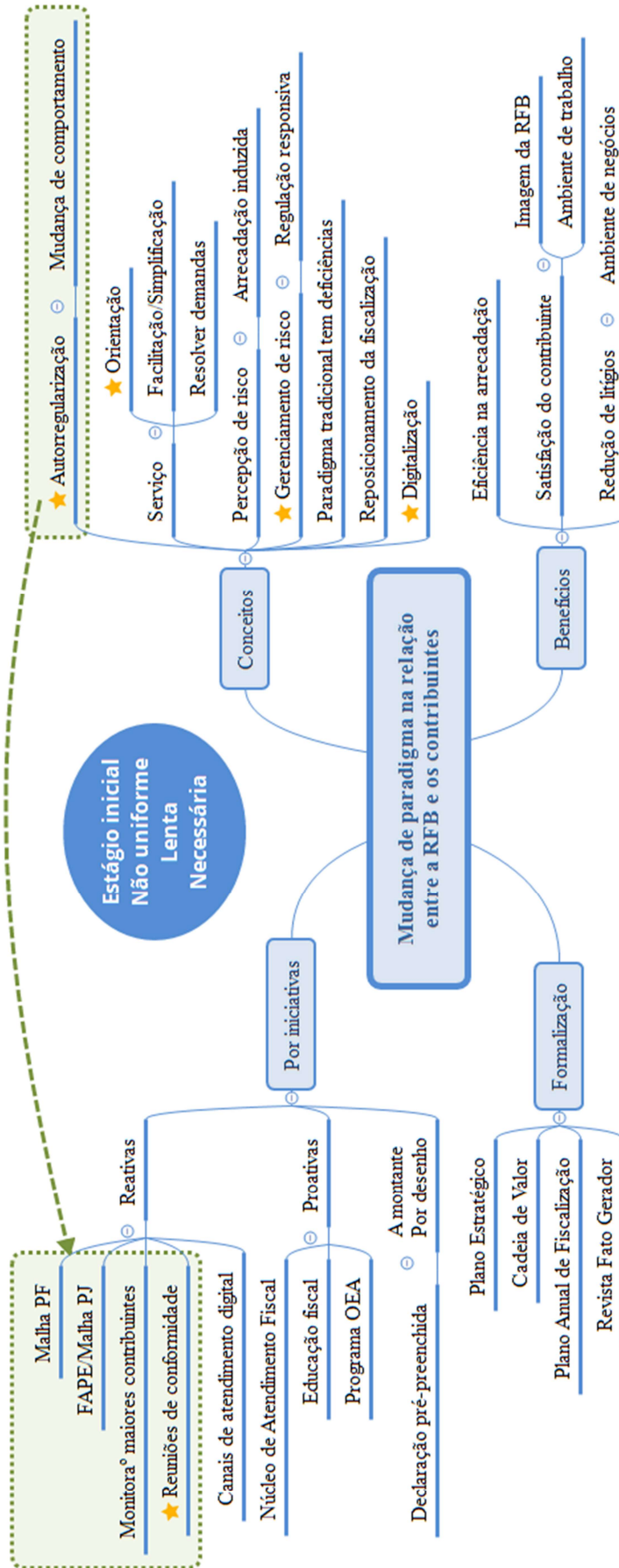
#### **VERSÃO C – PARA ENTREVISTADOS QUE TRABALHAM COM O OEA**

- 7) Qual é a sua percepção sobre o OEA?
- 8) Na sua visão, quais são os pontos positivos do OEA?
- 9) Quais as dificuldades ou problemas que você enfrentou em relação ao OEA?
- 10) Em relação à parte jurídica, você identifica algum questionamento ou limitação do OEA?
- 11) Na sua opinião, como o OEA poderia ser melhorado?

#### **VERSÃO D – PARA ENTREVISTADOS QUE TEM CONTATO COM MAIS DE UMA INICIATIVA DE CONFORMIDADE**

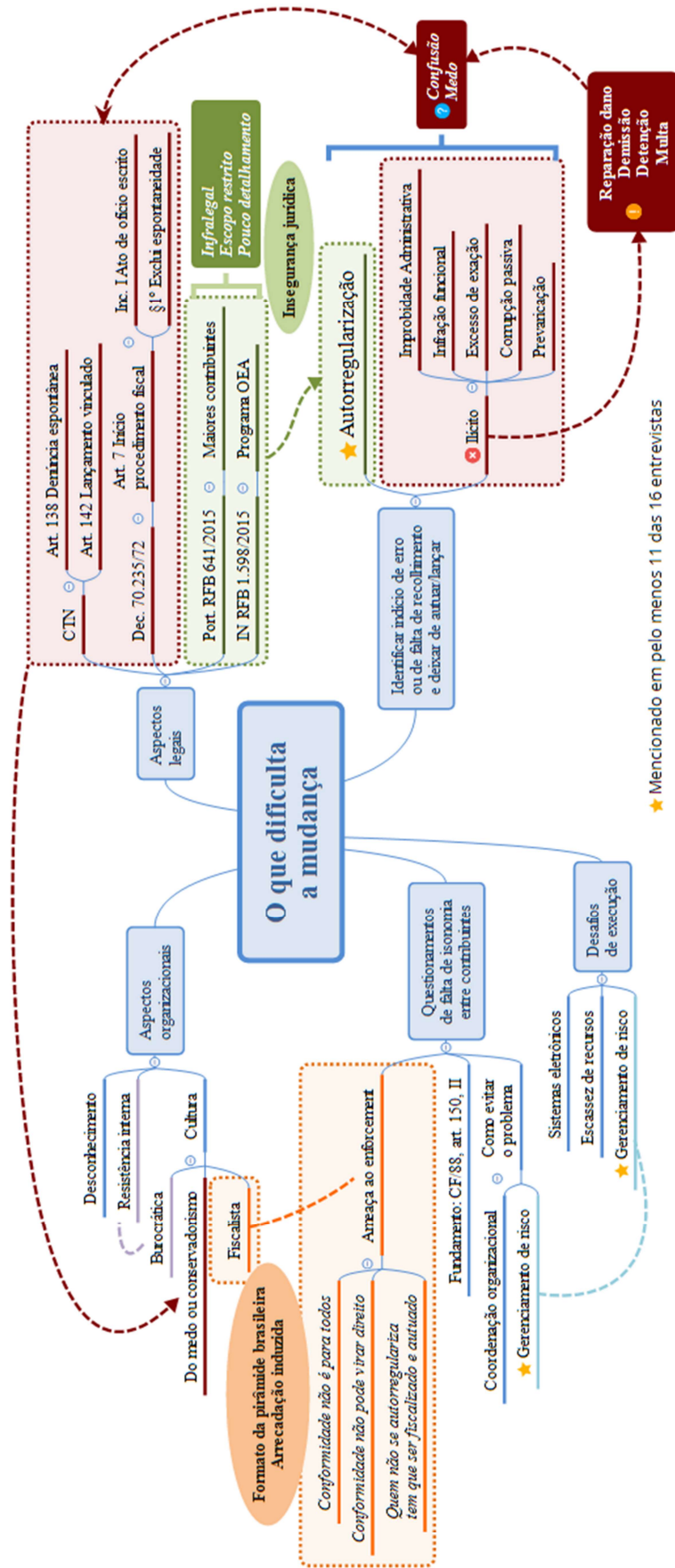
- 7) Qual é a sua percepção sobre a Fiscalização de Alta Performance (FAPE)?
- 8) Qual é a sua percepção sobre as reuniões de conformidade?
- 9) Na sua visão, quais iniciativas da RFB contribuem para tornar a relação entre ela e os contribuintes melhor?

ANEXO 3 – MAPA MENTAL DA MUDANÇA



★ Mencionado em pelo menos 11 das 16 entrevistas

ANEXO 4 – MAPA MENTAL DAS DIFICULDADES



## ANEXO 5 – MAPA DE CÓDIGOS

Temas/Códigos	Entrevistas															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<b>Descrição da mudança</b>																
<b>Caracterização da mudança</b>																
Há mudança ou busca pela mudança	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mudança não uniforme	X						X				X			X	X	X
Mudança incipiente				X				X		X			X	X	X	X
Mudança forçada/necessária			X							X				X		X
Mudança lenta									X			X	X	X		
Mudança a partir de iniciativas									X	X	X		X		X	X
<b>Iniciativas associadas à mudança</b>																
Educação fiscal					X	X	X									X
Núcleo de Atendimento Fiscal (NAF)						X										
Programa OEA	X								X	X	X			X		X
Malhas PF e PJ					X	X	X		X				X	X	X	
FAPE Cofis e Delex	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Monitora° de grandes contribuintes e Emac				X	X					X		X	X			
Reuniões de conformidade		X	X	X	X	X	X	X		X			X	X	X	
Declaração pré-preenchida			X			X						X				
Canais de atendimento digital												X				
<b>Conceitos associados à mudança</b>																
Autorregularização	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mudança de comportamento				X				X	X	X			X	X	X	
Serviço	X					X				X						
Orientação	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	
Facilitação/Simplificação		X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X		
Resolução de demandas	X				X							X		X		
Percepção de risco			X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X
Equilíbrio entre estratégias									X					X		
Arrecadação induzida					X	X	X						X	X		
Regulação responsiva	X			X				X	X	X	X	X	X	X	X	
Gerenciamento de risco			X	X	X				X	X	X				X	X
Segmentação de contribuintes			X	X								X			X	X
Causas por trás do comportamento				X								X				X
Classificação de contribuintes			X					X						X		
Fiscalização tem deficiências	X	X	X	X			X			X			X	X		
Enforcement tem limitações legais								X	X	X			X			
Reposicionamento das fiscalizações	X					X	X	X	X				X	X	X	
Digitalização		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		
Certeza tributária				X									X	X		
<b>Benefícios da mudança</b>																
Eficiência na arrecadação	X			X	X	X			X	X			X	X	X	
Satisfação, imagem e ambiente de trabalho	X			X	X				X					X		X
Redução de litígios e ambiente de negócio			X		X	X	X			X	X	X				
<b>Desafios</b>																

<b>Questões organizacionais</b>									
Desconhecimento	X		X			X			
Resistência interna	X		X X			X X		X X	X
Cultura organizacional	X			X	X X	X		X X	
<b>Medo da responsabilização pessoal</b>									
Auditor tem medo/é conservador	X	X	X		X		X X	X	X
Perda da espontaneidade					X X			X	
Lançamento vinculado	X	X	X					X	X
Insuficiência da legislação	X		X X X	X X	X				X
Confusão com prevaricação		X	X					X	
Confusão com excesso de exação			X						
Confusão com corrupção				X		X		X	
Governança e integridade	X			X X		X X	X X	X X	
Resistência a se posicionar		X X X						X X	
Interpretação restritiva das regras cinzentas			X						
Soluções de consulta não são usadas								X	
Segurança digital freia avanço tecnológico							X		
<b>Isonomia entre contribuintes</b>									
Isonomia e seleção			X X		X X	X		X	
Isonomia e coordenação organizacional					X	X		X X	
<b>Ameaça ao poder de enforcement</b>									
Dúvida sobre o formato da pirâmide			X	X X	X	X		X	X
Conformidade não pode virar direito	X		X	X				X X	
Conformidade não é para todos		X	X			X		X X	
Zona cinza da lei			X					X X	
Quem não autorregulariza tem que fiscalizar/autuar		X X		X					
<b>Desafios de execução</b>									
Como identificar, avaliar e priorizar riscos				X	X X	X X			
Critérios para classificar contribuintes				X				X X	
Como definir estratégias de tratamento				X				X	X
Como executar o monitoramento									X
Desenvolvimento de sistemas			X				X		
Requer novo conjunto de competências (hard e soft)		X X X							
Tom ameaçador		X X						X	
Adaptar linguagem técnica para contribuinte	X	X					X	X	
Volume de contribuintes e demanda							X	X	
Coordenação dos trabalhos		X X		X				X X	X



## ANEXO 6 – RELATOS DAS ENTREVISTAS CODIFICADOS

### Entrevista nº 1

Antes de mudar de processo de trabalho na RFB, a entrevistada tinha bastante contato com contribuintes no seu dia-a-dia de trabalho, por email, telefone e pessoalmente em reuniões agendadas na RFB, **sempre acompanhada de outro colega**. A entrevistada relatou que era uma prática comum do setor os Auditores-Fiscais telefonarem para os contribuintes que não respondiam os comunicados enviados ou **que não regularizavam sua situação fiscal**. O relacionamento da entrevistada com os contribuintes era bom, ela **recebia elogios dos contribuintes**, que diziam que **era bom para eles ter alguém para tirar dúvidas** de maneira rápida. Após a mudança, **esse procedimento mudou** e a diretriz é de autuar o contribuinte que não responde ou não **autorregulariza** sua situação.

A entrevistada enxerga que a relação entre a RFB e os contribuintes no antigo **FAPE** era diferente, era boa, porque **tentava-se ajudar o contribuinte**, havia colaboração, um ajudava o outro, então os contribuintes eram bonzinhos. Na experiência da entrevistada, **na fiscalização não é assim, o contribuinte já ligando patada, já vem com raiva**.

Na visão da entrevistada, **o papel dela na relação com o contribuinte é colaborar com ele para que ele resolva a situação**. Isso envolve ter tolerância com as dificuldades do contribuinte, de interpretação da lei, de uso dos sistemas e de recuperar documentos e livros fiscais.

**Quando estava atuando no modelo antigo do FAPE, a entrevistada achava que estava havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte. No entanto, com a mudança ela viu que continua tudo igual: se o contribuinte não respondeu, lavra o Auto de Infração. No antigo FAPE era diferente. Mesmo assim, no geral a entrevistada acha que está mudando. Os Auditores-Fiscais mais velhos têm muito medo, eles se sentiam inseguros no FAPE e pediram para sair** porque não conseguiam entender. Antes, Auditor-Fiscal era para lavrar Auto de Infração. Por isso, a entrevistada enxerga que pode haver um conflito geracional. **Os Auditores-Fiscais mais velhos são burocratas, querem procedimentos para se sentirem seguros, sentem-se protegidos pelo RPF, querem registrar tudo por email para dividir a responsabilidade. Com isso, na visão da entrevistada, o trabalho fica engessado. Mas na visão da geração anterior, burocracia significa proteção.**

A entrevistada acha que **a RFB poderia se relacionar com o contribuinte oferecendo mais ajuda e resolvendo os problemas do contribuinte. O CAC não responde nada. O contribuinte deveria poder falar com o Auditor-Fiscal; e o Auditor-Fiscal deveria ser**

### Códigos

Governança e integridade

Autorregularização

Satisfação  
Orientação  
Mudança não uniforme  
Autorregularização

FAPE da Delex  
Serviço

Fiscalização tem deficiências

Serviço  
Resolução de demandas

Mudança não uniforme

Há mudança  
Auditor tem medo

Cultura organizacional burocrática

Serviço  
Resolução de demandas

mais prestativo. Na experiência da entrevistada, existe uma diferença muito grande entre as empresas grandes e as pequenas. As pequenas têm muitas dúvidas e precisam de mais ajuda. Quando a entrevistada orientava as empresas pequenas, elas ligavam para agradecer. Se a RFB se relacionasse dessa forma com o contribuinte, a entrevistada acredita que teria menos infrações, menos irregularidades e mais conformidade; portanto, precisaria de menos fiscalização. As empresas deveriam ter benefícios por serem corretas, como no modelo OEA. A abertura dos Auditores-Fiscais cria proatividade no contribuinte para não perder os benefícios no modelo OEA.

Satisfação

Reposicionamento das fiscalizações

Programa OEA

A opinião da entrevistada sobre a aplicação do modelo da Regulação Responsiva, do Compliance Cooperativo e da Pirâmide de Conformidade Tributária no Brasil é que é o caminho ideal. Não pode tratar todo mundo igual. Isso traria benefícios para as duas partes. A RFB bate muito nas empresas pequenas sem motivo.

Regulação responsiva

Fiscalização tem deficiências

A entrevistada é a favor do antigo FAPE, é uma defensora do modelo, pois acredita que esse é o caminho. Isso porque para ela a RFB é um órgão arrecadador e não fiscalizador. A fiscalização não é a missão principal da RFB, é consequência. Ela relatou que a Secretaria da Fazenda do estado de Santa Catarina atua muito mais no modelo do FAPE, eles são menos engessados e mais flexíveis, podem ligar para o contribuinte, cobrá-lo, negociar. Existe outro modelo.

FAPE da Delex

Na visão da entrevistada, os pontos positivos do antigo FAPE são que ele arrecada rápido sem tanto trabalho; que o contribuinte fica feliz de alguém responder, se sente reconhecido, agradecido; e que é bom para o ambiente de trabalho na RFB. A entrevistada disse que se sentia melhor, mais feliz e profissionalmente mais realizada trabalhando no antigo FAPE, porque estava arrecadando e colaborando com o contribuinte. O trabalho fluía.

Eficiência na arrecadação  
Satisfação  
Ambiente de trabalho

Em relação às dificuldades ou problemas enfrentados em relação ao antigo FAPE, a entrevistada trouxe que tem gente que é contra porque acha que está dando muita chance para o contribuinte e que, dessa forma, o contribuinte se planeja para não pagar seus tributos e se financiar dessa forma. Alguns Auditores-Fiscais se sentiam inseguros trabalhando no antigo FAPE por falta de base legal, pois na visão deles o CTN os obriga a autuar o contribuinte. Além disso, como é novo, é tudo teste, não tem procedimentos, é tentativa e erro.

Resistência interna

Auditor tem medo  
Insuficiência da legislação  
Lançamento vinculado

Em relação à parte jurídica, o principal questionamento que muitos fazem em relação ao FAPE é a falta de base legal e um possível conflito com o CTN, que manda lavrar Auto de Infração. Além disso, tem também a preocupação de que o FAPE não vire um direito do contribuinte, para que ele não use isso para se planejar financeiramente e deixe de pagar seus tributos espontaneamente.

Insuficiência da legislação  
Lançamento vinculado  
Conformidade não pode virar direito

Na opinião da entrevistada, o antigo FAPE poderia ser melhorado se virasse algo importante para a delegacia e para a RFB. Ela acha que a equipe precisaria ser reforçada para ter um grupo próprio dedicado à seleção de contribuintes, para desenvolver inteligência e diminuir o número de falsos-positivos. Além disso, o trabalho poderia ser mais divulgado internamente, porque muita gente dentro da RFB nem sabe que existe.

Resistência interna

Desconhecimento

## Entrevista nº 2

Ele tem contato com a RFB em seu dia-a-dia de trabalho através de sistemas eletrônicos: mensalmente através da prestação de informações à DOI; e diariamente através da prestação de informações ao SINTER, que é um sistema novo.

Digitalização

Na visão dele, a RFB é fiscalizadora, arrecada dinheiro para custeio dos necessitados; a relação entre a RFB e os contribuintes antes era prejudicial para os contribuintes devido à aplicação de multas mesmo quando não havia dolo, em caso de erros, por exemplo. O primeiro contato dele com os servidores da RFB foi na reunião de conformidade e na opinião dele seu papel é fiscalizador. Na visão dele, como contribuinte seu papel na relação com a RFB é contribuir para a arrecadação. Ele acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte, que essa mudança é positiva, no sentido de verificar se houve dolo e, em não havendo, facilitar a correção de erros.

Fiscalização tem deficiências

Há mudança

Facilitação  
Autorregularização  
Reunião de conformidade

Ele recebeu a carta convidando para a reunião de conformidade, pelo que ele se recorda, por volta de 10 a 15 de julho. O Oficial do cartório telefonou para confirmar sua presença e esse contato foi facilmente realizado. O Oficial não pôde comparecer à reunião e pediu a ele para ir em seu lugar. Ele saiu de sua cidade por volta de 11:00, dirigiu seu carro até a estação de metrô Butantã, estacionou nesse local porque era rodízio da placa do veículo, e seguiu de metrô pela linha amarela da estação Butantã até a estação Luz, chegando ao local da reunião por volta de 12:30. Para ele, foi interessante participar da reunião, foi bom, sanou dúvidas, mas não todas. Restaram dúvidas sobre o que seria dedutível no Livro Caixa. Ele enxerga que ganhou experiência através da participação nessa reunião e de positivo poderá repassar ao Oficial que, se houve erro, haverá oportunidade de corrigir em 60 dias. Ele não teve dificuldade para participar da reunião. No entanto, teve alguma dificuldade para compreender as informações transmitidas. Isso porque ele sabe mais ou menos como faz o Livro Caixa, mas não conhece os detalhes técnicos, pois é o Oficial quem faz isso com ajuda do contador, então ele não conseguiu acompanhar todos os detalhes das informações tributárias técnicas. Na opinião dele, a reunião poderia ser melhorada explicando melhor o que é dedutível, porque para ele “ficou no ar” como fazer o Livro Caixa dos itens dedutíveis. Ele entendeu que precisa fazer um livro específico à parte com visto do

Orientação

Resistência a se posicionar

Autorregularização

Adaptar linguagem técnica para contribuinte

Resistência a se posicionar

corregedor e apresentar correções ao corregedor (juiz da comarca). Poderia listar os itens dedutíveis ou não dedutíveis.

### Entrevista nº 3

Ele tem contato com a RFB apenas através do cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias, seja como PF ou como titular de cartório, através dos sistemas eletrônicos (ex: preenchimento de DOI).

Digitalização

Ele enxerga a RFB como voraz. Para ele, a RFB está cada vez mais presente na relação com os contribuintes. Ele enxerga os servidores da RFB como pessoais normais e bons alunos na sua experiência como professor de direito. Para ele, o papel dos servidores da RFB é coibir ilícitos e financiar o Estado.

Percepção de risco

Para ele o papel dele na relação com a RFB se divide em duas partes: i) como cidadão comum é cumprir com suas obrigações; e ii) como Oficial de cartório é auxiliar a fiscalização tributária estadual e municipal, cada vez mais presente no seu dia-a-dia profissional, em relação ao controle do pagamento do ITCMD e ITBI pelos clientes do seu cartório.

Ele acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes, no sentido de estar mais presente e de notifica-los para cumprimento voluntários das obrigações tributárias.

Há mudança  
Percepção de risco  
Autorregularizaçã  
o

Ele chegou até a reunião de conformidade de forma compulsória, porque precisava, e não porque quis. Ele recebeu a carta, entendeu que por ser num auditório não seria uma questão individual que seria tratada. Foi fácil para ele confirmar presença pelo telefone e chegar ao local da reunião. Participar da reunião foi esclarecedor para ele, pois permitiu a ele entender quais são os padrões de fiscalização da RFB. Ele compreendeu as informações e a mensagem que foram passadas na reunião, mas entendeu que a reunião não abrangeu todas as situações, foi exemplificativa. Dentro do que foi dito, ficou claro e não houve dificuldade, mas ele sabe que há mais pontos que não foram tratados.

Mudança forçada

Orientação

Resistência a se  
posicionar

Ele percebeu que o recebimento da carta-convite gerou preocupação nele em algum grau, mas em outros colegas titulares de cartório a preocupação foi maior. Essa preocupação diminuiu após o contato telefônico. Como sugestão de melhoria, ele colocou deixar mais claro na carta que o objetivo da reunião era esclarecer.

Tom ameaçador

Outras sugestões do entrevistado:

- declaração pré-preenchida para facilitar o cumprimento da obrigação dos titulares de cartório – puxar automaticamente os dados que a RFB já tem, de fontes pagadoras e etc.

Declaração pré-  
preenchida  
Facilitação

- segmentação dos contribuintes PF com sistema de classificação e pontuação.

Ele exemplificou ainda que ele não deduz suas despesas médicas para não correr o risco de ser selecionado para fiscalização e ter custo administrativo/burocrático da fiscalização.

Gerenciamento de riscos  
Segmentação e classificação de contribuintes

Fiscalização tem deficiências

#### Entrevista nº 4

O entrevistado contou que foi fiscalizado pela RFB pela primeira vez em 2013 ou 2014. A fiscalização se deu através de termos de intimação e quatro reuniões presenciais com o Auditor-Fiscal nas dependências da RFB para tirar dúvidas. Quem atendeu a fiscalização foi o contador terceirizado do cartório, que atende cerca de 120 cartórios. O entrevistado não teve contato com o Auditor-Fiscal. A informação passada pelo contador foi de que o fiscal era razoável e aberto ao diálogo; e de que o procedimento foi tranquilo. Ao final, houve autuação no valor aproximado de R\$ 80 mil por glosas de deduções do Livro Caixa de despesas com plano de saúde dos funcionários. O entrevistado não tinha consciência de que estava exposto a esse risco fiscal, ou seja, de que o fato de ter deduzido essas despesas de seu Livro Caixa poderia acarretar em autuação fiscal. O entrevistado relatou que o fato de estar sob fiscalização teve um impacto emocional sobre ele: se sentiu como um “bandido”; e ficou preocupado com o que a fiscalização poderia encontrar e com as consequências. O entrevistado decidiu pagar o crédito tributário lançado para não ficar preocupado.

Fiscalização tem deficiências

O entrevistado fez um paralelo emocional dessa experiência de ser fiscalizado pela RFB com duas outras experiências:

1. periódica de controle da corregedoria do TJ a que os cartórios são submetidos; e
2. um procedimento administrativo pontual que ele enfrentou devido a uma reclamação decorrente de um testamento que ele fez e que desagradou um dos beneficiários, gerando questionamento.

O entrevistado relatou ter contato com a RFB no seu dia-a-dia de trabalho também através de sistemas eletrônicos, por exemplo a DOI, que ele tem que informar mensalmente; e a CND, que ele tem que consultar e conferir para praticar alguns de seus atos.

Digitalização

O entrevistado enxerga a RFB como **essencial** no mundo todo, mas no Brasil tem imagem **antipática** por causa da outra ponta – da prestação dos serviços públicos, que é ruim. O entrevistado sabe que a má qualidade dos serviços públicos não é culpa direta da RFB, mas ela não consegue fugir da imagem ruim que decorre daí. Além disso, o entrevistado mencionou, ao longo da entrevista, **que a RFB é eficaz e eficiente, competente no uso da tecnologia.**

Digitalização

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e o contribuinte como de **polícia-e-ladrão**.

O entrevistado entende que a função principal dos servidores da RFB é **fiscalizadora**. Sua função secundária é **educativa** (ensinar ao contribuinte como não errar – orientações em tese/abstrato), mas, devido a limitações legais e riscos, os servidores adotaram uma postura conservadora e fecharam-se mais do que o necessário para essa função secundária.

Orientação

Auditor é conservador  
Resistência a se posicionar

O entrevistado não foi questionado diretamente quanto à sua visão do seu papel na relação com a RFB, mas mencionou, espontaneamente, que como titular de cartório se considera um “**fiscal solidário**”. Isso porque em diversos atos ele é responsável por verificar se tributos (ITBI municipal e ITCMD estadual) foram recolhidos sob pena de responsabilidade solidária; e porque é obrigação acessória dele prestar informações à RFB sob pena de multa (ex: DOI - se não informa multa 1% do valor do imóvel).

Questionado se achava que estava havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte, o entrevistado hesitou, depois afirmou com pouca convicção que achava que sim e que a reunião de conformidade com os cartórios era um exemplo disso. Ele complementou afirmando que entende as dificuldades e questionamentos que surgem face às iniciativas de conformidade – como p.e. acusações de prevaricação por deixar de lançar multa – e que as reuniões de conformidade já são um começo.

Há mudança  
Mudança incipiente  
Reunião de conformidade  
Confusão com prevaricação  
Lançamento vinculado

Para o entrevistado, a reunião de conformidade com os titulares de cartório foi positiva por ter dado oportunidade de regularização sem multa e sem representação.

Autorregularização

A principal sugestão de melhoria dele em relação às reuniões de conformidade foi adaptar o tom de alguns trechos da exposição, de forma que ficasse menos sarcástico/ameaçador e trouxesse mais orientação tributária/educação fiscal. Nesse sentido, ele complementou:

Tom ameaçador

Orientação

- Não teria sido necessário trazer e nem dar tanta ênfase às punições da Lei 8.935/94, principalmente à perda da delegação – os titulares de cartório conhecem essa lei, não precisam de orientação quanto a ela, então soou como ameaça desnecessária

Tom ameaçador

- Teria sido mais útil para os participantes que a RFB reduzisse a incerteza tributária passando orientações objetivas sobre as principais dúvidas tributárias dos titulares de cartório (quais despesas podem ou não ser deduzidas do Livro-Caixa, principalmente)

Orientação

Certeza tributária

- Em relação a este ponto, o entrevistado afirmou que na visão dele as dificuldades são que: i) não existe uniformidade de entendimento entre Auditores (p.e. alguns Auditores entendem que despesa com café é dedutível, e outros que não é); e ii) há uma cultura interna da RFB que dificulta e cria nos Auditores

Coordenação dos trabalhos

Resistência a se posicionar



insegurança e resistência a assumir posicionamentos objetivos (que poderiam reduzir as incertezas tributárias e os litígios)

Redução de litígios

- Uma alternativa seria fazer um estudo/levantamento das fiscalizações e autuações de cartórios e divulgar percentuais (p.e. em x% das fiscalizações a despesa com café foi aceita como dedutível) para que os titulares de cartório pelo menos soubessem o nível de risco que estão assumindo ao optar pela dedução de cada tipo de despesa

- Um curso com orientações desse tipo, que poderia ser oferecido pela plataforma online da CNB-SP, poderia complementar a mensagem da reunião de conformidade e suprir esse ponto. Na opinião do entrevistado, esse curso não precisaria ser institucional da RFB, poderia ser oferecido por algum Auditor exercendo um papel acadêmico e deixando claro que são as opiniões dele, que não refletem um posicionamento oficial da RFB.

Orientação

### Entrevista nº 5

O entrevistado tem contato com os contribuintes no seu dia-a-dia de trabalho. Esse contato ocorre através de Alertas de Inconformidade enviados através dos sistemas Webanálise e Emac; e através de reuniões pessoais na RFB com agendamento.

Digitalização Emac Reuniões de conformidade

Nesses contatos, os contribuintes tentam despistar, alegando que estão em crise. Para o entrevistado, o AFRFB tem que se preparar para a reunião para mostrar que não é assim. Às vezes, a discussão com o contribuinte atinge um conflito verbal.

Requer novo conjunto de competências (hard e soft)

Portanto, o entrevistado enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes como tensa.

Na opinião do entrevistado, os contribuintes não têm pessoal e os que têm não conhecem a legislação. As consultorias tributárias vendem ilusões para o contribuinte. Portanto, o entrevistado enxerga que há um despreparo dos contribuintes em geral. Além disso, na opinião do entrevistado, os contribuintes apostam na insuficiência da RFB, seja por ineficiência ou redução de quadros.

Causas por trás do comportamento

Na visão do entrevistado, o papel dele na relação com os contribuintes é identificar comportamentos de risco e planejamentos tributários abusivos; e enfrentar essas situações, seja através do estímulo à autorregularização, seja através do encaminhamento para fiscalização. Para poder realizar esse papel, o entrevistado acredita que é essencial acompanhar a mídia, o mercado e investigar os setores econômicos. Além disso, é muito importante dialogar com a fiscalização antes das reuniões de conformidade.

Gerenciamento de risco

Requer novo conjunto de competências (hard e soft) Coordenação dos trabalhos

O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes. Isso porque há várias delegacias e colegas fazendo reuniões de conformidade. Ele esteve em 60 delegacias para dar suporte a iniciativas desse tipo.

Há mudança

Reuniões de conformidade

Com relação à pirâmide de conformidade, em quatro anos fazendo reuniões de conformidade, ele verificou que ela se aplica na prática. Tem contribuintes despreparados que tentam, mas não conseguem fazer correto (ex: IOF) e nesses casos a solução é rápida. Tem o contribuinte que não quer cumprir, mas se percebe que o fisco está atento e preparado e se o passivo é muito grande, regulariza parcial e espera parcelamento. Com o contribuinte que decidiu não cumprir, o entrevistado não faz reunião de conformidade, salvo em casos de Medida Cautelar Fiscal ou inaptidão.

O entrevistado acredita que a arrecadação espontânea poderia aumentar se a RFB se relacionasse de outra forma com os contribuintes. Na opinião dele, a RFB tem que investir em relacionamento, informação e orientação aos contribuintes. Eles desconhecem, por exemplo, os parcelamentos ordinários; e o Carnê-Leão. Existe um despreparo e desconhecimento muito grandes dos contribuintes. As informações do site da RFB não são fáceis para o leigo entender, o site deveria ser mais claro e ter linguagem mais próxima do contribuinte. A Educação Fiscal deveria ir além, com informações mais claras sobre o que o contribuinte deve declarar.

De positivo em relação às reuniões de conformidade, o entrevistado percebe que elas dão resultados visíveis e rápidos de declaração e recolhimento; contribuem para a presença fiscal e para o aumento da percepção de risco do contribuinte em relação à RFB; são um contato qualificado. Normalmente, geram mudança de comportamento, principalmente quando há oportunidade de autorregularização (ex: pagar Carnê-Leão). De cada três reuniões de conformidade, duas dão resultado, ou seja, o contribuinte muda de comportamento, retificando declarações e pagando tributos. A reunião de conformidade tem que ser um evento inesquecível para o contribuinte, tem que mostrar conhecimento da RFB. Tenta-se que seja amigável, mas às vezes os ânimos se alteram, tem momentos tensos, as partes levantam a voz. O tom da reunião é educado, respeitoso, mas não é amizade. Atribui responsabilidade ao contribuinte. O contribuinte tenta desqualificar o conhecimento da RFB. O entrevistado enxerga as reuniões de conformidade como um atalho para rápida recuperação do crédito tributário, pois abrange um período grande, de cinco anos, com pouco emprego de mão-de-obra e em prazo curto.

As dificuldades ou problemas que o entrevistado enfrentou em relação às reuniões de conformidade foram a falta de fiscalização subsequente; a resistência dos colegas que acham que está-se fazendo um favor ao ou beneficiando o contribuinte (é necessário fazer reunião interna preparatória quando ele chega na delegacia nova para conduzir uma reunião de conformidade); e o desconhecimento, apesar de haver cobrança da COMAC desde

Segmentação de contribuintes  
Regulação  
responsiva

Conformidade não é para todos

Orientação

Adaptar linguagem técnica para contribuinte

Educação fiscal

Eficiência na arrecadação

Percepção de risco

Autorregularização

Mudança de comportamento

Eficiência na arrecadação

Coordenação dos trabalhos

Resistência interna

Desconhecimento



2015 para que fossem realizadas reuniões de conformidade nas regiões fiscais.

Para que uma reunião de conformidade dê resultado, é necessário: selecionar bem o contribuinte; preparar bem a reunião; e acompanhar o resultado (às vezes o contribuinte retifica declarações ou recolhe tributos apenas parcialmente).

Gerenciamento de risco

Em relação à parte jurídica das reuniões de conformidade, o entrevistado identifica uma limitação quanto ao escopo da legislação. Isso porque a Portaria que as regula é específica para maiores contribuintes. A legislação deveria ser mais abrangente (ampliada para todos os contribuintes), mais específica e mais clara.

Insuficiência da legislação

Na opinião do entrevistado, as reuniões de conformidade poderiam ser melhoradas criando grupos especializados nesse tipo de trabalho para que as iniciativas pudessem ter começo, meio e fim. Poderia haver mais disseminação e treinamentos nacionais. Poderia haver um grupo nacional para contribuintes que estão em diversas regiões fiscais. A 10ª Região Fiscal criou um grupo regional, mas o mesmo se desfez devido a aposentadorias e remoções dos servidores alocados. Algumas delegacias fazem reuniões de conformidade por conta própria, mas não comunicam resultados à COMAC. É necessário divulgar melhor o trabalho das reuniões de conformidade como processo de trabalho.

Coordenação dos trabalhos

Pontos de atenção nas reuniões de conformidade: garantir que terá fiscalização após reunião de conformidade se o contribuinte não se autorregularizar (devedores contumazes do topo da pirâmide de conformidade). Contribuintes testam pedindo prorrogação e mudando de endereço.

Quem não autorregulariza tem que fiscalizar

## Entrevista nº 6

Em 2017, o entrevistado teve contato com as reuniões de conformidade através da COMAC. Na sequência, teve contato com o Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF). Finalmente, em 2018 participou da Operação Cartórios. Na visão do entrevistado, a arrecadação dessa operação superou a expectativa e, além disso, sensibilizou o segmento e gerou conscientização social.

Reuniões de conformidade NAF

Eficiência na arrecadação

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes como distante e adversarial. Na opinião dele, precisa aproximar essa relação, a Educação Fiscal é necessária e o desafio é estimular a arrecadação espontânea. Não adianta ser forte e ninguém saber.

Educação fiscal  
Percepção de risco  
Arrecadação induzida  
Conformidade não pode virar direito

Na opinião do entrevistado, os contribuintes cumprem suas obrigações tributárias por medo da punição. Se a conformidade fosse um direito subjetivo do contribuinte, a arrecadação cairia.

O entrevistado se vê no papel de orientar e ajudar o contribuinte, mas, também, de usar todo o rigor da lei com quem não cumpre as obrigações tributárias.

Orientação  
Percepção de risco

O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes. Exemplos disso são a Malha Pessoa Física, as cartas e o Emac.

Há mudança  
Malha PF, FAPE e Emac

O entrevistado entende que as reuniões de conformidade são uma estratégia da RFB para aumentar a arrecadação, mas não podem ser entendidas como direito subjetivo do contribuinte, porque neste caso a arrecadação cairia. Além disso, ele entende que as reuniões de conformidade têm que equilibrar o tom entre educação fiscal e *enforcement*.

Conformidade não pode virar direito  
Arrecadação induzida  
Orientação  
Percepção de risco

O entrevistado enxerga como pontos positivos das reuniões de conformidade que elas têm alcance melhor do que o contribuinte ir direto para a fiscalização. Os contribuintes parabenizam por orientar e dar oportunidade de autorregularização antes de autuar. Além disso, são eficientes e efetivas, pois geram alta arrecadação.

Satisfação  
Autorregularização  
Eficiência na arrecadação

As dificuldade e problemas que o entrevistado enfrentou em relação às reuniões de conformidade foram a resistência interna na RFB (ele citou exemplo das equipes de seleção e fiscalização de uma delegacia, que foram contra a reunião de conformidade, mas que foram ganhos quando todo o rigor da lei foi usado com os contribuintes que não se autorregularizaram). Além disso, ele disse que um desafio é calibrar o tom da reunião e ter cuidado com as palavras, de modo a ser firme sem que o contribuinte se sinta acuado e ataque. Segundo ele, é necessário, também, estar preparado para imprevistos, como confronto; e “fazer a lição de casa”, colocar embasamento teórico. Por fim, ele ressaltou a importância de fiscalizar e lançar o contribuinte que não retifica.

Resistência interna

Requer novo conjunto de competências (hard e soft)  
Quem não autorregulariza tem que fiscalizar

Em relação à parte jurídica das reuniões de conformidade, o entrevistado afirmou que há contribuintes que estão questionando a fiscalização por não ter sido oferecida a oportunidade da autorregularização antes, ou seja, há questionamentos quanto à uma possível quebra da isonomia entre contribuintes. Outro questionamento é quanto ao caráter vinculado do lançamento estabelecido no art. 142 do CTN, que não deixaria espaço para a conformidade. Nas reuniões de conformidade coletivas, o entrevistado entende que há risco de excesso de exação se convidar apenas os divergentes, então tem que convidar todos e deixar claro que muitos estão na conformidade. O entrevistado enxerga também um risco pessoal para o AFRFB que conduz as reuniões de conformidade, quanto a questionamentos judiciais de excesso de exação e de prevaricação. Por fim, o entrevistado citou que há falta de amparo legal para as reuniões de conformidade e que isso causa insegurança jurídica.

Isonomia entre contribuintes

Lançamento vinculado

Confusão com excesso de exação

Confusão com prevaricação

Insuficiência da legislação

Na opinião do entrevistado, as reuniões de conformidade poderiam ser melhoradas com a criação de uma lei para todos os contribuintes (a

Insuficiência da legislação

legislação atual é infralegal e abrange apenas maiores contribuintes). No entanto, ele reconhece que essa não é uma lei fácil de fazer.

### Entrevista nº 7

A entrevista foi realizada com dois entrevistados simultaneamente. Por essa razão, algumas respostas indicam (1) e (2).

Antes do início da entrevista, o entrevistado 1 reforçou que a conformidade está na Cadeia de Valor da RFB literalmente como conformidade e no Mapa Estratégico como incentivar o cumprimento de obrigações tributárias e aduaneiras.

O entrevistado 1 discorreu ainda sobre a **Malha PF**, afirmando que a principal dificuldade atualmente é que o contribuinte fica na malha por muito tempo – em geral 4 anos – porque o trabalho está atrasado; e isso prejudica a imagem da RFB perante os contribuintes, principalmente porque formadores de opinião da sociedade também caem na Malha PF. Cerca de 300.000 declarações caem na Malha anualmente na cidade de São Paulo. **A maior parte se autorregulariza**. Cerca de 10% - de 20 a 25.000 declarações exigem o trabalho de um Auditor-Fiscal. **Algumas declarações saem da Malha PF automaticamente depois que alguma empresa entrega uma DIRF em atraso, por exemplo**. A DERP também **faz análise de risco e exclui algumas declarações da Malha PF**. Nas declarações que sobram, tem índice de erro de cerca de 20%. A arrecadação anual da Malha PF no Brasil chega a quase R\$ 1 bilhão (números exatos constam no Relatório Anual de Fiscalização). Cerca de 60 Auditores-Fiscais trabalham na Malha PF no estado de SP. **Outra dificuldade atual da Malha PF são o custo e o tempo necessários para fazer melhorias no sistema (efetuadas pelo Serpro)**.

Instados a comparar a Malha PF com a Malha PJ, os entrevistados afirmaram que a **Malha PJ** é muito mais complexa que a Malha PF porque a PJ tem várias declarações, enquanto que a PF só tem uma. Além disso, os critérios de Malha são mais fáceis de serem estabelecidos para PF com alto grau de acerto.

Os entrevistados têm contato com contribuintes principalmente em dois casos: i) conhecidos que querem tirar dúvida ou resolver problema; e ii) desconhecidos cujo problema não foi resolvido em outros setores. O contato com conhecidos ocorre de maneira informal, frequentemente é pessoal e ocorre constantemente. O contato com desconhecidos ocorre de maneira formal e geralmente é por telefone. Os entrevistados classificam esses contatos como tranquilos na maior parte do tempo. Alguns dos contatos com desconhecidos são conflituosos porque o contribuinte já chega irritado, inconformado ou sentindo-se injustiçado. **Nesses casos, o papel dos entrevistados é resolver o problema do contribuinte quando está dentro de sua competência, dando tranquilidade aos**

Malha PF

Autorregularização

Digitalização

Gerenciamento de risco

Desenvolvimento de sistemas

Malha PJ

Serviço de Resolução de demandas

servidores para trabalhar com bom-senso e não tão presos a regras que muitas vezes não fazem sentido (ex: conceder prioridade a contribuinte que tem mais de 60 anos mesmo se ele não marcou essa opção no processo). Falou-se sobre a cultura do medo (corregedoria, TCU, MPF), do conservadorismo (sigilo fiscal e desconhecimento da maioria sobre possibilidades e riscos das tecnologias) e da preguiça na RFB.

Cultura organizacional (burocrática)

Auditor tem medo e é conservador

Os entrevistados consideraram difícil responder como enxergam a relação entre a RFB e os contribuintes. Chegaram à conclusão de que a RFB não é e nem deve ser simpática. O que a RFB deve buscar é ser eficiente e justa. O contribuinte em geral não fica feliz com a RFB porque ela cobra tributo, mesmo se ela é eficiente. O contribuinte só fica feliz com a RFB quando recebe restituição ou quando vê um par sonegador ser pego. Os entrevistados também salientaram que a eficiência da RFB na relação com o contribuinte varia entre diferentes processos de trabalho, dependendo, muitas vezes, se são eletrônicos e do nível de automatização. Foi citado como exemplo a Malha PF, que é eletrônica e que, apesar de ter pontos a serem melhorados, é considerada uma relação eficiente com o contribuinte. Ainda como exemplo de processo de trabalho eficiente, foi citada a análise das Perdcomps Fazendárias, cujo processamento é eletrônico através do Sistema de Controle de Créditos (SCC), cujo prazo de análise gira em torno de 3 a 6 meses, ao final do qual o sistema faz depósito automático na conta bancária informada pelo contribuinte. Por outro lado, como exemplo de processo de trabalho ineficiente foi citada a análise das Perdcomps Previdenciárias, que são processadas manualmente. Esse processamento manual gera um estoque grande e um prazo de análise longo, irritando os contribuintes, muitos dos quais pertencem ao segmento da classe média/baixa e para os quais o dinheiro da restituição faz falta. Isso gera nesses contribuintes o pensamento de que a RFB sabe tirar dinheiro deles, mas não sabe devolver e gera desgaste na relação. Foi citado o Trabalho de Alta Performance (TAP), que é criado por portaria do delegado para restituição em lote mais ágil – 3.000 processos trabalhados desde 2009 com análise simplificada e despacho decisório em lote. Os entrevistados citaram que a complexidade das normas infralegais editadas pela RFB também prejudica a imagem da RFB.

Mudança não é uniforme

Digitalização

Sobre a atitude dos contribuintes em relação ao cumprimento das obrigações tributárias, o entrevistado 2 reafirmou que ninguém fica feliz de pagar tributo e nem de receber contato da RFB. O entrevistado 1 afirmou que a RFB precisa investir mais e melhorar a educação fiscal dos contribuintes acerca da função social dos tributos; para assim melhorar a imagem que o contribuinte tem da RFB e a relação com ela.

Educação fiscal

Imagem da RFB

Sobre seu papel na relação com o contribuinte, o entrevistado 2 enxerga que é cobrar tributo e prestar serviços de utilidade (ex: emissão de CPF, Radar, restituição); e que a fiscalização seria um caso à parte de embate. O entrevistado 1 enxerga que seu papel é orientar o contribuinte e encontrar a melhor forma de analisar processos, identificar regras anacrônicas, onde pode usar a tecnologia e como ser mais eficiente.

Os entrevistados acham que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte. Foram citados como exemplos que a ênfase na fiscalização está diminuindo e está sendo oferecida a oportunidade de regularização. O entrevistado 1 afirmou que enxerga também uma mudança de postura/atitude do servidor público em geral, deixando de se ver como autoridade sobre o contribuinte e passando a se ver no papel de servir o cidadão, de trata-lo como prestador de serviço, orientando-o.

Sobre a pirâmide de conformidade, o entrevistado 2 disse que tem dúvida se no Brasil os contribuintes se distribuem em forma de pirâmide ou de losango. No caso dos titulares de cartórios, ele acredita que sua autorregularização decorre principalmente do medo de perder a delegação. A RFB chama para autorregularização quem tem chance de aderir, não chama fraudador. A RFB tem interpretação restritiva das regras cinzentas. O entrevistado 1 disse que para ele a pirâmide de conformidade é boa para disseminar a importância da autorregularização, mas é muito simples; e que não existe um estudo para saber se no Brasil os contribuintes se distribuem daquela forma. Além disso, para ele a pirâmide de conformidade perdeu relevância diante do estudo baseado em Inteligência Artificial que propõe uma disrupção na fiscalização.

Sobre a possibilidade de aumentar a arrecadação espontânea através de uma mudança na relação entre a RFB e o contribuinte, o entrevistado 2 afirmou que acha que existe espaço para esse aumento (através de simplificação, orientação, educação fiscal acerca da importância dos tributos), mas que esse aumento tem limite. O entrevistado 1 acha que sim, principalmente através da simplificação do pagamento dos tributos (hoje existem muitos sistemas diferentes; é difícil para o contribuinte e até para o Auditor-Fiscal saber quanto deve e como pagar; poderia ter pagamento por código de barras, por aplicativo no celular, poderia mandar DARF por carta) e da ampliação da opção da declaração pré-preenchida para todos os contribuintes, e não só para aqueles que possuem certificado digital, já que hoje custa caro ter um (poderia ter algum sistema de validação de identidade por QR code no celular, por exemplo, para evitar fraudes). Foram citados novamente como empecilhos a cultura do medo e do conservadorismo, além do custo de implantação das tecnologias.

Serviço

Orientação

Digitalização

Há mudança

Reposicionamento  
das fiscalizações  
AutorregularizaçãoServiço  
OrientaçãoDúvida sobre o  
formato da  
pirâmide  
Arrecadação  
induzida  
Conformidade não  
é para todos  
Interpretação  
restritiva das  
regras cinzentas  
Dúvida sobre o  
formato da  
pirâmide

Digitalização

Simplificação  
FacilitaçãoDeclaração pré-  
preenchida  
Mudança não  
uniforme  
DigitalizaçãoCultura  
organizacional  
Desenvolvimento  
de sistemas

Os entrevistados percebem que as reuniões de conformidade são boas, pois trazem bom resultado arrecadatário com mínimo esforço, quando comparadas à fiscalização; além de evitarem o litígio.

Além disso, para o entrevistado 1, as reuniões de conformidade têm como pontos positivos que fazem educação fiscal, mudam a relação entre a RFB e os contribuintes e contribuem para melhorar o ambiente de negócios do país. Para o entrevistado 2, as reuniões de conformidade têm como ponto positivo trazer uma boa percepção da RFB para o contribuinte.

Sobre as dificuldades enfrentadas em relação às reuniões de conformidade, o entrevistado 1 citou a falta de base legal; e a barreira cultural dentro da RFB (avisar o contribuinte do erro dele era considerado errado e até hoje há colegas que desconfiam que quem chama para reunião de conformidade está recebendo dinheiro do contribuinte). O entrevistado 2 lembrou que o estado de SP tem Lei Complementar que regula as reuniões de conformidade; e que outra dificuldade são os questionamentos quanto à falta de isonomia entre contribuintes, no sentido de defender que todo contribuinte teria direito de ser chamado para conformidade antes de ser autuado.

Sobre os questionamentos em relação à parte jurídica das reuniões de conformidade, os entrevistados reiteraram que seriam a falta de base legal; e a falta de isonomia entre contribuintes.

Sobre as possíveis melhorias às reuniões de conformidade, os entrevistados citaram que seria necessário enfrentar melhor o desafio de como responder às dúvidas dos contribuintes, especialmente quando a reunião é coletiva e as dúvidas são gerais e não específicas, relativas a um caso concreto. Além disso, seria necessário ter lei que regulamentasse as reuniões de conformidade.

## Entrevista nº 8

O entrevistado tem contato diário com contribuintes, principalmente de maneira pessoal. Os contatos geralmente tem caráter institucional, pois o entrevistado dialoga com, por exemplo, a FIESP, a FGV, Consulados, etc. O entrevistado classifica esses contatos como excelentes.

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes como conflituosa e marcada por desconfiança recíproca.

Ele enxerga que os contribuintes como um todo pagam tributos, até porque cerca de 1/3 do PIB brasileiro circula pelas três esferas do Estado (federal, estadual e municipal) sob a forma de tributos; mas que uma menor parte dos contribuintes busca se evadir.

Na visão do entrevistado, o papel dele como administração é de mediação entre o “enforcement” da RFB e os contribuintes.

Eficiência na arrecadação  
Redução de litígios

Reuniões de conformidade  
Orientação  
Ambiente de negócio  
Imagem da RFB

Insuficiência da legislação  
Cultura organizacional  
Confusão com corrupção

Isonomia entre contribuintes

Insuficiência da legislação  
Isonomia entre contribuintes

Requer novo conjunto de competências  
Insuficiência da legislação

Fiscalização tem deficiências



O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte, de duas maneiras: i) a estrutura passou a privilegiar reuniões de conformidade e autorregularização como primeira tentativa; e ii) virtualização do contato e diminuição do atendimento presencial, o que traz vantagens, mas também riscos.

Há mudança  
Reposicionamento da fiscalização  
Autorregularização  
Digitalização

Na opinião do entrevistado, a pirâmide de conformidade é um esquema abstrato de classificação de contribuintes, que separa o joio do trigo.

O entrevistado acredita que se a RFB se relacionasse de outra forma com os contribuintes, mais do que aumentar a arrecadação (que na opinião dele, ao ser 1/3 do PIB já é expressiva), seria reduzido o conflito entre a RFB e os contribuintes e também o contencioso que decorre dele. Um exemplo de ação nesse sentido seria permitir que os contribuintes trouxessem operações de planejamento para serem discutidas claramente com a RFB.

Redução dos litígios

O entrevistado percebe o FAPE como uma iniciativa que requer atenção porque traz consigo o risco de congestionar ainda mais o contencioso administrativo. Ele percebe também que seria necessário medir resultados para avaliar melhor.

FAPE

Instado a comparar o FAPE enquanto iniciativa semelhante à Malha PJ com a Malha PF, o entrevistado afirmou que a Malha PF tem um ponto importante a ser melhorado: o alto número de falsos positivos. Na opinião do entrevistado, se o contribuinte fez a coisa certa, não pode cair na Malha PF, mas isso ainda acontece. Ele enxerga que esse ponto pode ser melhorado através da inteligência artificial e do aprendizado de máquina.

Malha PF  
Como identificar, avaliar e priorizar riscos  
Digitalização

O entrevistado percebe as reuniões de conformidade como o futuro da relação fisco-contribuinte. Elas precisam melhorar no sentido de sua iniciativa ser de mão-dupla. Hoje, só a RFB pode ir até o contribuinte. É preciso abrir para que o contribuinte possa ir até a RFB também. Para isso, é necessário um marco legal semelhante à Medida Provisória 685/2015, que introduziu o *disclosure* obrigatório de planejamentos tributários. Os advogados reclamaram dessa MP porque ela trazia hipóteses de multa qualificada e porque existe no Brasil um fetiche com o sigilo fiscal. É necessário criar uma maior permeabilidade da RFB para o contribuinte e profissionalizar mais a relação fisco-contribuinte.

Reuniões de conformidade

Mudança incipiente

Insuficiência da legislação

Governança e integridade

Na visão do entrevistado, a RFB tem consciência de que precisa reduzir litígios e aumentar o nível de confiança recíproca entre ela e os contribuintes. Nessa linha, iniciativas de simplificação de obrigações acessórias e de redução de custos com compliance (ex: NFE, SPED, Redesim) contribuem positivamente, assim como audiências e consultas públicas antes de editar normas e medidas tributárias. O Banco Central faz isso de maneira generalizada e padrão.

Simplificação

## Entrevista nº 9

O entrevistado relatou que quando trabalhou com arrecadação e cobrança em Recife existia a Cobrança Administrativa Domiciliar (CAD), que ele enxerga como precursora da conformidade, mas que foi extinta ainda na década de 90. Ele contou que na época em que existia a CAD, o fiscal que trabalhava com ela era visto pelo contribuinte como “bom”, porque oferecia parcelamento com multa de mora se ele declarasse o tributo devido; enquanto que o fiscal da fiscalização tradicional era visto como “mau” porque lançava o tributo com multa de ofício. Esse sistema sofria críticas de falta de isonomia.

Mudança lenta  
Mudança a partir  
de iniciativas  
locais

O entrevistado tem contato com contribuintes na condição de representantes de instituições, de setores econômicos e de empresas grandes, organizadas (que emitem NF e não omitem receita, mas que frequentemente têm planejamentos tributários agressivos e se financiam com os tributos aproveitando-se da morosidade do sistema e dos Refis). Esses contatos costumam ser reuniões pessoais encaminhadas pelo Gabinete do Secretário da RFB, sempre acompanhado de pelo menos mais um colega da RFB. Essas reuniões costumam ser amigáveis, solicitadas pelos contribuintes, e têm como tema pedidos de benefícios fiscais, de simplificação de obrigações acessórias ou de reforço no controle da RFB às empresas menores para evitar concorrência desleal. Ex: setor de bebidas e de papel imune.

Governança e  
integridade

Simplificação

O entrevistado enxerga que a relação entre a RFB e os contribuintes é conflituosa; que o conflito advém da complexidade do sistema tributário brasileiro; e que a complexidade advém da legislação produzida pelo Congresso no contexto do modelo federativo de tributação. Esse modelo é complexo, entre outras razões, pela existência de um grande número de benefícios fiscais, que abrem brechas para fraudes e geram a necessidade de controle para evitá-las; e a necessidade de controle se traduz em obrigações acessórias. Dentro desse contexto, a RFB tenta unificar e simplificar processos, mas é difícil fazer isso com uma legislação tão complexa (como um queijo suíço) e com um Confaz no qual a RFB representa um voto (vencido) contra 27 votos dos fiscos estaduais, cujos interesses são diferentes. O entrevistado citou como ponto positivo que a atuação da RFB em relação ao contribuinte é sempre pautada na legalidade, não existindo problemas de arbitrariedades; e como ponto negativo a falta de *enforcement* do fisco brasileiro quando comparado a outros fiscos do mundo (ex: ao contrário de Administrações Tributárias de outros países, a RFB não consegue cobrar dívidas e não tem poder para fechar o estabelecimento do contribuinte).

Simplificação

Governança e  
integridade

Enforcement tem  
limitações legais

Na visão do entrevistado, o papel dele como Auditor-Fiscal da RFB é promover mudança de comportamento no contribuinte e induzi-lo à conformidade e a pagar seus tributos: i) gerando percepção de risco através da presença fiscal; e ii) orientando-o dentro dos limites da lei (após o início da fiscalização já não pode deixar de lançar o

Mudança de  
comportamento  
Percepção de risco  
Orientação



tributo devido). Outro papel seria fazer com que a legislação tributária seja cumprida. No entanto, lançar Autos de Infração não é o objetivo do trabalho, é apenas um resultado dele.

O entrevistado acha que a RFB busca uma mudança na sua relação com o contribuinte, mas isso ainda não é uma realidade porque não há maturidade dessa visão dentro da RFB. Falta os servidores mudarem sua mentalidade, não olharem só para a tarefa que realizam e para a meta a ser alcançada, mas terem a visão do todo. Falta também criar uma cultura de orientar o contribuinte. A RFB ainda está “engatinhando” nesses aspectos.

Há busca pela mudança

Cultura organizacional (burocrática)

O entrevistado enxerga que a RFB poderia se relacionar de outra forma com os contribuintes se o modelo tributário fosse simplificado e se seu poder de *enforcement* fosse aumentado. Ele enxerga também que o processo de trabalho da seleção e programação poderia evoluir para definir em que casos oferece conformidade para o contribuinte e em que casos vai direto para fiscalização. A seleção poderia enviar cartas de conformidade (FAPE) e até receber/processar respostas a intimações. Esse trabalho deveria ser realizado por projetos por setor econômico, com as cartas sendo enviadas a todos os contribuintes do setor simultaneamente; e ter comunicação coordenada à imprensa antes e durante as fases do trabalho. A fiscalização tradicional ficaria reservada aos casos de fraude. Além disso, a multa de ofício poderia ser graduada em mais patamares para incentivar o pagamento (95% dos que declaram seus tributos os pagam). Com isso, o entrevistado acredita que os contribuintes mudariam de comportamento e abandonariam rapidamente as condutas objeto desses projetos.

Enforcement tem limitações legais

Como definir estratégias de tratamento

Coordenação dos trabalhos

Reposicionamento da fiscalização  
Enforcement tem limitações legais

Mudança de comportamento

Na opinião do entrevistado, os modelos da regulação responsiva, do *compliance* cooperativo e da pirâmide de conformidade são o caminho para a RFB, assim como para a maioria das Administrações Tributárias do mundo. O entrevistado mencionou que um estudo da RFB identificou que a pirâmide dos contribuintes brasileiros tem formato mais próximo de um losango. No entanto, o entrevistado é contra a classificação de contribuintes por regras gerais porque isso gera riscos de um novo contencioso e de erros de classificação (ex: empresa que sabemos corrupta pela investigação da Lava Jato teria classificação A). Para o entrevistado, seria melhor introduzir esse modelo por opção e habilitação do contribuinte, à semelhança do programa Operador Econômico Autorizado (OEA) da Aduana. Provavelmente essa opção atrairia principalmente os grandes contribuintes, porque possuem estrutura para atender ao modelo. O entrevistado mencionou um estudo internacional que mostra que a maior parte das Administrações Tributárias que adotaram modelos de conformidade o fizeram nesses moldes, por opção dos contribuintes e inicialmente com um grupo pequeno deles.

Regulação responsiva

Dúvida sobre o formato da pirâmide  
Classificação de contribuintes  
Critérios para classificar contribuintes

Programa OEA

A percepção do entrevistado sobre a iniciativa do FAPE é positiva. Cerca de 80% dos contribuintes que recebem cartas do FAPE se

FAPE

autorregularizam. Para ele, a redução do quadro de Auditores-Fiscais da RFB é uma tendência irreversível e, nesse contexto, a RFB precisa usar a tecnologia e a inteligência artificial a seu favor. Segundo o entrevistado, 90% dos casos que a RFB trabalha hoje através da fiscalização tradicional poderiam ser trabalhados através do FAPE da seguinte forma: por projetos; com planos de auditoria objetivos (árvores de decisão) incluindo a possibilidade de intimar e receber respostas; tendo modelos dos documentos (intimações e Autos de Infração) no sistema para serem enviados automaticamente; atacando setores econômicos em massa; e realizando comunicação coordenada das operações através da imprensa. Tudo isso para mudar o comportamento dos contribuintes. Desafios: i) Cosit acha que não tem base legal porque qualquer ato de ofício tira a espontaneidade do contribuinte (tese do entrevistado é que isso só se caracterizaria quando a RFB tem todos os elementos sobre o fato gerador, mas que no caso do FAPE teria só indícios); ii) como evitar que vire “direito subjetivo” do contribuinte; iii) tem que garantir que o contribuinte que recebe carta do FAPE e não se autorregulariza seja autuado, para criar a percepção de risco e evitar de o contribuinte “jogar” com a probabilidade de ser autuado; e iv) julgamento do contencioso administrativo decorrente dos lançamentos do FAPE tem que ser eletrônico em lote (segundo o entrevistado, a RFB tem tecnologia de inteligência artificial para isso) e o judicial também teria que seguir essa tendência.

A percepção do entrevistado sobre as reuniões de conformidade também é positiva, pois dá resultado e mostra presença fiscal. Assim como no caso do FAPE, ele enxerga que esse trabalho tem que ser coordenado com o da programação (para evitar a situação em que o mesmo contribuinte pela mesma razão é chamado para reunião de conformidade e tem dossiê de fiscalização sendo produzido pela seleção); que a seleção tem que ter uma fase de conformidade; que tem que ter um plano; e que falta comunicação das ações na imprensa. Desafios/dificuldades: como decidir em que casos oferecer; questionamentos de falta de isonomia entre contribuintes (quem foi chamado para reunião de conformidade e teve opção de se autorregularizar sem multa vs quem foi autuado com multa); e como garantir que a conformidade não se torne “direito subjetivo” do contribuinte (pois nesse caso o entrevistado acha que a percepção de risco dos contribuintes cairia muito, que eles esperariam ser chamados para reunião de conformidade ao invés de declarar e recolher seus tributos e que com isso a arrecadação espontânea cairia).

Para o entrevistado, não dá para trabalhar no nosso modelo atual com o contencioso que temos e com o prazo de 20 anos para decidir um caso. Nesse contexto, outra iniciativa que poderia tornar a relação entre a RFB e os contribuintes melhor seria ter um conselho trazendo representantes da sociedade e da RFB para discutir a legislação tributária de modo a fortalece-la e simplifica-la (uniformizar entendimento antes do litígio).

Autorregularização  
Digitalização

Reposicionamento  
das fiscalizações

Digitalização

Mudança de  
comportamento  
Insuficiência da  
legislação  
Perda da  
espontaneidade  
Conformidade não  
pode virar direito  
Quem não  
autorregulariza tem  
que fiscalizar  
Percepção de risco

Digitalização

Reuniões de  
conformidade

Isonomia e seleção  
Isonomia e  
coordenação dos  
trabalhos

Como definir  
estratégias de  
tratamento

Conformidade não  
pode virar direito

Arrecadação  
induzida

Redução de litígios

### Entrevista nº 10

A entrevistada não tem contato com contribuintes no seu dia-a-dia de trabalho.

A entrevistada acha que a relação entre a RFB e os contribuintes está melhorando, mas enxerga que existe um muro entre os dois. Os contribuintes enxergam a RFB como um “pai mau”, a RFB não é querida. Da parte da RFB, existem servidores que enxergam que há vários tipos de contribuintes e servidores que acham que todos os contribuintes são “bandidos”.

Na visão da entrevistada, o papel dela como Auditora-Fiscal é usar toda a força da lei com os contribuintes que não estão e nem querem ficar na conformidade, mas só com esses; é ter a pirâmide de conformidade clara na cabeça para saber onde concentrar esforços no contexto de poucos recursos.

A entrevistada acha que está havendo uma mudança positiva na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes, mas ainda tem que evoluir muito. Exemplos: i) FAPE que dá até duas oportunidades para o contribuinte se autorregularizar sem multa e que, com isso, induz o contribuinte mal intencionado à conformidade, orienta o que não sabia como fazer, comunica que a RFB mudou de atitude; e ii) Operador Econômico Autorizado (OEA) que por um lado oferece benefício e por outro exige comportamento do contribuinte, criando uma via de mão dupla.

A entrevistada acha que a RFB poderia se relacionar com o contribuinte de forma mais transparente, mas para isso o conceito de sigilo fiscal precisaria ser revisto. Ela acha, por exemplo, que benefícios fiscais deveriam ser divulgados, pois há setores econômicos e empresas que têm benefícios fiscais e outros que não têm, mas a sociedade não sabe disso. A RFB deveria divulgar números como esses e também da carga tributária efetiva, inclusive comparada a outros países. Isso mudaria a percepção da sociedade acerca da carga tributária e acerca do Estado e da RFB. Essa maior transparência, associada a iniciativas de conformidade, mudaria a visão do contribuinte da base e do meio da pirâmide sobre a RFB para recuperá-los, trazê-los para a conformidade. Em paralelo, precisaria ter maior poder de *enforcement* (“mão pesada”) para fraudador. Além disso, a entrevistada mencionou que há espaço para melhorar a orientação ao contribuinte, para simplificar a burocracia e que seria necessário fazer uma Reforma Tributária.

Na opinião da entrevistada, a regulação responsiva, o compliance cooperativo e a pirâmide de conformidade são o caminho para a RFB, não só pela redução de recursos, mas por ser melhor. E mesmo quem não acha que é o melhor caminho entende que é o único possível no contexto de poucos recursos. O Gerenciamento de Risco é um ponto-chave: de um lado, ter iniciativas de

Há mudança

Cultura organizacional

Reposicionamento da fiscalização

Regulação responsiva

Mudança incipiente  
Mudança a partir de iniciativas locais  
FAPE  
Autorregularização  
Mudança de comportamento  
Orientação  
Programa OEA

Imagem da RFB

Mudança de comportamento

Enforcement tem limitações legais  
Orientação  
Simplificação

Regulação responsiva

Mudança forçada  
Gerenciamento de risco

conformidade; e de outro ter *enforcement*. A maior dificuldade do gerenciamento de risco é escolher quem não será fiscalizado. A entrevistada fez uma analogia com análise de custo e benefício de implantar sistemas de segurança em comércio varejista: compare o custo dos furtos vs custo de implantação do sistema de segurança vs desconforto trazido pelos controles para os clientes honestos. A entrevistada acha também que o formato da nossa pirâmide não é de pirâmide, que muitos colegas da RFB dizem que é invertida, mas talvez seja um retângulo. Não se sabe exatamente, mas o fato é que a nossa é diferente da Alemanha, talvez seja mais parecida com a da Espanha por questões culturais, tem mais gente no topo.

Equilíbrio entre estratégias

Como identificar, avaliar e priorizar riscos

Dúvida sobre o formato da pirâmide

A percepção da entrevistada sobre o FAPE é positiva e ela acha que é um caminho sem volta. Ela enxerga quatro pontos positivos principais no FAPE: i) **umenta presença fiscal**; ii) **otimiza o uso dos escassos recursos humanos da RFB**; iii) **umenta a arrecadação**; e iv) **melhora a relação da RFB com o contribuinte**. **É eficiente para arrecadação: o FAPE de tributos internos da Delex, em dois ou três anos, com quatro ou cinco auditores-fiscais, obteve cerca de R\$ 400 milhões em débitos confessados em DCTF**. Recentemente, começou a funcionar o FAPA (FAPE aduaneiro), com a diferença que ele implica em pagamento efetivo, pois exige a retificação de Declaração de Importação, que implica em débito automático em conta corrente dos tributos da importação.

Percepção de risco

Eficiência na arrecadação

As maiores dificuldades encontradas pela entrevistada em relação ao FAPE foram: i) **resistência interna na RFB por desconhecimento e medo da mudança** (mas isso não vai impedir a ampliação da iniciativa, os servidores vão se render quando virem os resultados dela); e ii) **como garantir a isonomia entre contribuintes (dentro de uma mesma regra de seleção, tem que dar oportunidade a todos de se autorregularizar, não tratar diferente para não dar margem a questionamentos)**.

Resistência interna  
Desconhecimento  
Auditor tem medo  
Mudança forçada

Isonomia e seleção

Segundo a entrevistada, **existem pessoas na RFB que questionam a base legal do FAPE e a perda da espontaneidade**. A Cofis fez um estudo sobre isso. No entanto, a entrevistada acha que isso não é um problema porque a carta enviada pelo FAPE diz que “pode ter erro” e “sugere o contribuinte rever”. Nesse sentido, a **Malha PF** é uma espécie de FAPE. Hoje é bem aceita, mas **há 12, 13 anos atrás, quando ela começou, os servidores também achavam um absurdo avisar o contribuinte que podia haver erro na declaração dele**.

Insuficiência da legislação  
Perda da espontaneidade

Malha PF  
Cultura organizacional (fiscalista)

A entrevistada acha que o FAPE poderia ser melhorado: i) **melhorando a ferramenta de automatização da parte operacional**; e ii) **fazendo a divulgação interna dos benefícios da iniciativa**.

Digitalização

Sobre a diferença entre o FAPE da DELEX e o da COFIS, a entrevistada explicou que enxerga o FAPE da DELEX como intermediário entre o **FAPE da COFIS (totalmente automatizado, mais superficial e aplicável apenas a questões bem objetivas, que**

Digitalização

não precisam de verificação e não tem muita probabilidade de falso positivo) e a fiscalização tradicional (manual, profunda, que entra na escrituração do contribuinte e em interpretações subjetivas). Isso porque o FAPE da DELEX não é automatizado, é realizado por pessoas. Abrange número intermediário de contribuintes e trata questões de complexidade intermediária também, porque permite alguma análise, ainda que mais rápida e superficial.

Sobre o tratamento do contencioso decorrente do FAPE, a entrevistada disse que o FAPE da DELEX não tem gerado volume tão grande de contencioso e que é tratado normalmente pela DRJ. Aparentemente não gerou problema. Já o FAPE da COFIS por ser automatizado, gera volume maior de contencioso e tem rito especial. Ela acha que impugnações passam por um servidor da COFIS analisar e confirmar o Auto de Infração antes de ir para a DRJ, mas ela não sabe bem.

### Entrevista nº 11

O entrevistado não tem contato com contribuintes no seu dia-a-dia de trabalho.

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes marcada pela desconfiança da RFB em relação aos contribuintes, pois há uma percepção na RFB de que o nível de sonegação é muito grande. De uns dois anos para cá isso começou a mudar, inicialmente com iniciativas locais, que depois se expandiram para os níveis regional e nacional. Passou-se a privilegiar um contato maior com o contribuinte, a autorregularização, começou-se a pensar na estratégia da pirâmide de conformidade. Hoje em dia, todos os processos de trabalho têm essa premissa, alguns mais avançados e outros menos.

Na visão do entrevistado, o papel da RFB como instituição é fornecer recursos para o Estado. Como gestor o papel do entrevistado está ligado à busca por eficiência na realização desse trabalho de arrecadação. Já o papel do Auditor-Fiscal depende do processo de trabalho em que ele atua e do perfil individual de cada pessoa. Em uma delegacia de fiscalização, como é o caso da delegacia do entrevistado, trabalha-se com fraude, e nesses casos o papel do Auditor-Fiscal é atuar com todo o rigor da lei, usando o poder de *enforcement*. Já no caso do Operador Econômico Autorizado (OEA), por exemplo, o Auditor-Fiscal e o contribuinte trabalham com base na confiança mútua, então o papel do Auditor nesse caso é orientar, esclarecer, dar suporte. Os Auditores-Fiscais que trabalham no FAPE também têm mais esse perfil.

O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte, decorrente de uma mudança de mentalidade: a RFB tem buscado cada vez mais mudar o comportamento do contribuinte na direção da

Cultura organizacional (fiscalista)  
Dúvida sobre o formato da pirâmide  
Mudança a partir de iniciativas locais  
Autorregularização  
Regulação responsiva  
Mudança não é uniforme

Eficiência na arrecadação

Programa OEA  
Orientação  
Serviço

FAPE

Há mudança

Mudança de comportamento

conformidade espontânea ao invés de autuá-lo, porque recupera-se pouco do crédito tributário constituído através de Autos de Infração. Já a mudança de comportamento do contribuinte aumenta a arrecadação e não gera litígio. Exemplos dessa mudança são o OEA, o FAPE e o acompanhamento dos maiores contribuintes. Para o segmento dos maiores contribuintes existe base legal e entende-se que Emacs e reuniões de conformidade não fazem perder a espontaneidade. Por isso esse processo de trabalho funciona como modelo para os demais na linha da conformidade. O entrevistado ressaltou que a desconfiança no contribuinte e nos Auditores-Fiscais trava algumas mudanças. Ex: resistência à possibilidade de transação tributária no Brasil por medo de corrupção; enquanto que no Reino Unido o Auditor-Fiscal tem um *range* de multas que pode aplicar dependendo do comportamento do contribuinte.

O entrevistado acredita no modelo do OEA como forma de relacionamento entre a RFB e os contribuintes. Tem que estabelecer confiança, ter parceria e fazer gestão de risco. A pirâmide de conformidade é interessante e é o caminho, mas há fatores externos que influenciam na sua aplicação. Além disso, ainda temos que formar nossa pirâmide (empurrar contribuintes para a base da pirâmide). Isso não depende só da RFB. Depende principalmente de questões políticas: que a utilização dos recursos públicos pelo Estado seja melhor; que os contribuintes vejam retorno dos tributos pagos sob forma de serviços públicos; e que se acabe com a possibilidade de extinção da punibilidade por crimes tributários através do pagamento. Isso reduziria a sonegação. A RFB também pode atuar na formação da pirâmide gerando percepção de risco. O entrevistado mencionou também a consulta pública prévia de atos normativos da RFB (como foi feito para o Pro Conformidade em 2018) como uma forma positiva de diálogo entre a RFB e os contribuintes. Nesse contexto, o entrevistado acredita que o ranqueamento de contribuintes por critérios objetivos é positivo e deve ser implementado, mas que é importante estabelecer bons critérios para isso. Sobre o benefício para o bom contribuinte de ser avisado antes de ter fiscalização aberta, o entrevistado disse que nos casos de fraude isso não pode acontecer, que o fator surpresa precisa existir para que seja possível levantar provas. A conformidade não é para todos.

Ainda sobre a aplicação dos modelos da regulação responsiva, do compliance cooperativo e da pirâmide de conformidade no Brasil, o entrevistado afirmou que não dá para aplicar a pirâmide de conformidade da OCDE no Brasil porque falta estudo objetivo sobre a distribuição do comportamento dos contribuintes. Existe uma questão cultural brasileira que precisa ser levada em conta. Ele acha por isso precisa ir aos poucos, aplicando e medindo resultados. A recuperação de créditos do contencioso gira em torno de 3-5%. Esse modelo não é eficiente. Por isso os processos de conformidade são o caminho, porque são uma nova estratégia de arrecadação mais eficiente.

Fiscalização tem deficiências  
Eficiência na arrecadação  
Redução de litígios  
Emacs  
Reuniões de conformidade  
Confusão com corrupção  
Governança e integridade

Gerenciamento de risco  
Regulação responsiva

Dúvida sobre o formato da pirâmide

Enforcement tem limitações legais

Percepção de risco

Classificação de contribuintes

Conformidade não é para todos

Dúvida sobre o formato da pirâmide

Fiscalização tem deficiências  
Eficiência na arrecadação



Sobre o FAPE da DELEX, a percepção do entrevistado é de que é mais eficiente, garante maior presença fiscal, gera percepção de risco e mudança de comportamento do contribuinte, reduz litígio. É o caminho. Como resultado, gera arrecadação instantânea. Melhora a utilização dos recursos da RFB. Contribui para formar nossa pirâmide, para aumentar o nível de conformidade.

Eficiência na arrecadação  
Percepção de risco  
Redução de litígios  
Mudança de comportamento

A dificuldade que o entrevistado enfrentou em relação ao FAPE da DELEX foi a resistência interna. O ponto mais sensível do FAPE da DELEX e seu maior desafio é garantir a isonomia de tratamento entre contribuintes. Como segmentar contribuintes? Como separar o que é fraude (e que não teria oportunidade de autorregularização) e o que é erro? Tem que definir critérios objetivos de seleção. Como tratar linha de pesquisa do FAPE em que já houve fiscalização? Tem-se trabalhado com períodos diferentes nesses casos. O trabalho precisa ser coordenado nacionalmente para evitar questionamentos de falta de isonomia.

Resistência interna  
Isonomia e seleção

Como identificar, avaliar e priorizar riscos

Isonomia e coordenação organizacional

Na opinião do entrevistado, o FAPE da DELEX poderia ser melhorado na parte das ferramentas de tecnologia utilizadas. Hoje há receio de fazer lotes muito grandes de contribuintes porque depois tem que tratar isso. Além disso, tem que melhorar os critérios de seleção e torna-los mais precisos, porque existem falsos positivos (achou que havia irregularidades, mas não havia). Assim o FAPE da DELEX seria mais eficiente. Como o modelo do FAPE da COFIS, que estabelece critérios bem objetivos, que não deixam muita margem de erro.

Digitalização

Como identificar, avaliar e priorizar riscos

Sobre o OEA, o entrevistado explicou que o programa oferece benefícios nos procedimentos de importação/exportação aos contribuintes optantes e, em contrapartida, exige regularidade apenas da parte aduaneira. A redução do tempo de desembaraço e do custo logístico do contribuinte é grande, porque o contribuinte OEA fura toda a fila de parametrização das Declarações de Importação. Na opinião do entrevistado, deveria ser exigida conformidade de tributos internos também para ingressar e se manter no programa. Ele já expressou essa opinião para contribuintes OEA em um fórum específico desse grupo e observou resistência e contra-argumentação de que isso não faria sentido porque o OEA é um programa aduaneiro, que não tem nada a ver com tributos internos. Para o entrevistado, isso comunica que há uma desigualdade na relação, porque o contribuinte quer os benefícios do programa para reduzir seus custos logísticos, mas não quer se comprometer com a regularidade fiscal de tributos internos. O entrevistado acha que o modelo do OEA é interessante e será trazido para tributos internos no futuro. O entrevistado explicou, ainda, que no OEA cada Auditor-Fiscal é responsável por uma carteira de contribuintes e é o ponto de contato deles com a RFB como um todo (para qualquer assunto, ele é que orienta o contribuinte).

Facilitação

Orientação

## Entrevista nº 12

No início de sua carreira na RFB, o entrevistado atuou como gestor de uma área de arrecadação e cobrança e, nesse período, fazia atendimento direto a contribuintes. Para ele, o contato com o contribuinte era tudo. Ele buscava ter a **visão geral do contribuinte e tentava ajuda-lo a resolver seu problema**. Mais adiante, quando passou a atuar na alta gestão da RFB, o entrevistado **buscava fazer projetos de facilitação e simplificação** do atendimento (ex: Perdcomp, SCC). Quando resolvia problemas do contribuinte, sentia-se satisfeito porque isso aumentava a **eficiência** da Administração Tributária.

Resolução de demandas

Facilitação  
Simplificação

Hoje como advogado ele não encontra muitos perfis como esse na RFB. O entrevistado percebe que a RFB **se blinda**. O CAC funciona para fazer protocolos e para resolver problemas simples, mas não funciona para dialogar sobre problemas complexos; e os demais setores não recebem os contribuintes. Então, é difícil conseguir uma audiência para conversar sobre um problema complexo com um servidor da RFB que tenha uma visão pragmática do problema. O contribuinte fica sendo encaminhado de um setor para o outro, não consegue falar com quem poderia ter uma visão global do problema e não consegue resolvê-lo.

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e o contribuinte, no geral, como **muito boa**, tendo em vista o **volume de contribuintes** (aproximadamente 30 milhões). **A maioria dos contribuintes faz suas declarações e paga seus tributos eletronicamente sem ter nenhum problema. Dos contribuintes que têm problemas, cerca de 90% consegue resolver eletronicamente. Apenas um percentual ínfimo dos contribuintes precisa de atendimento presencial e esses casos são “deformidades” do sistema**, decorrentes de falhas nos processos da RFB, na identificação (certificado digital é caro e **RFB é reticente em implantar biometria**), no nível educacional do contribuinte (não consegue entender instruções do site da RFB), etc. Nesse contexto, o entrevistado acha que a RFB entrega um serviço com alto nível de qualidade, através de soluções de negócio variadas, usando muita tecnologia, dentro de um sistema tributário complexo. Esse ambiente construído pela RFB é excelente.

Volume de contribuintes e demanda

Digitalização

Segurança digital  
freia avanço tecnológico

Na visão do entrevistado, o papel dele como advogado é buscar o meio mais fácil para resolver demandas: resolutibilidade; agilidade; e satisfação.

O entrevistado acha que no longo prazo está havendo uma **mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte. A RFB avançou muito na automatização e o percentual de resolução de demandas por canais eletrônicos vem subindo em detrimento dos presenciais**. Na época em que o entrevistado atuava na alta gestão da RFB, o órgão fazia

Há mudança  
Mudança é lenta

Digitalização



pesquisas de satisfação com os contribuintes (através de instituições especializadas) para identificar *gaps* e pensar projetos para resolvê-los.

O entrevistado acha que a RFB poderia se relacionar de outra forma com os contribuintes se olhasse índices de **resolubilidade** (ex: tempo de resolução de demandas simples; nível de problemas em determinada área) para alterar processos de trabalho. O entrevistado salientou, também, que a RFB “fala” com o contribuinte (em suas orientações escritas no site, por exemplo) em linguagem muito técnica, que o contribuinte tem dificuldade de entender. Por fim, o entrevistado mencionou a necessidade de a RFB regular a “granularidade” das orientações no site, equilibrando entre generalidade e especificidade, para aumentar a chance de o contribuinte achar o que procura no site.

Resolução de demandas

Adaptar linguagem técnica para contribuinte

Orientação

O entrevistado acredita na pirâmide de conformidade. Ele acha que ela **norteia as Administrações Tributárias e que deve ser bem compreendida pelos altos gestores**. O objetivo da Administração Tributária é que o índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias seja alto. **Quem não cumpriu foi por dificuldade ou foi fuga?** Para quem quer cumprir, tem que facilitar através de canais remotos. **Para os demais, que tentaram burlar, vai para a malha, íntima. E para o contribuinte que tem alta propensão a risco, fiscalização e multa. A RFB já se organiza dessa forma.** As declarações e seu processamento, ambos eletrônicos, são exemplos disso.

Regulação responsiva

Causas por trás dos comportamentos

Gerenciamento de risco

O entrevistado não tem informação suficiente sobre o **FAPE** para avaliar se é eficaz do ponto de vista da arrecadação efetiva x custo. O que ele ouve falar é que **visa aumentar a presença fiscal e a percepção de risco do contribuinte**; e que **é arriscado para a RFB porque tem muitos falsos-positivos** e reflexos indesejados de alto índice de litigiosidade.

FAPE

Percepção de risco  
Como identificar, avaliar e priorizar riscos

O entrevistado não tem experiência direta com **reuniões de conformidade**. Como advogado, foi procurado por um contribuinte que foi chamado para uma reunião dessas, mas **recusou o caso porque percebeu que o contribuinte o procurou por ter trabalhado na RFB e por achar que isso poderia trazer facilidades**. A percepção do entrevistado sobre as reuniões de conformidade é **fantástica** porque **traz percepção de risco, mostra para o contribuinte que a RFB sabe tudo sobre ele** e que **está ali para que ele se regularize**. Complementam o FAPE em outro segmento de contribuintes.

Reuniões de conformidade

Governança e integridade

Percepção de risco  
Autorregularização

O entrevistado enxerga que o **FAPE e as reuniões de conformidade cumprem o mesmo objetivo**, de maneiras diferentes, para segmentos e perfis diferentes de contribuintes.

Segmentação de contribuintes

Na visão do entrevistado, as iniciativas da RFB que mais contribuem para tornar a relação entre ela e os contribuintes melhor são as **declarações eletrônicas, inclusive com informações pré-**

Declaração pré-preenchida

preenchidas. A RFB não precisa esconder do contribuinte o que ela sabe sobre ele. Isso evita erros e litígios. Para as empresas, o SPED e a NF-e permitem criar um ambiente de compliance em que elas também têm essa visão da declaração pré-preenchida (Ex: DCTF-Web traz algumas informações da RFB sobre a empresa). Além disso, tem os micro-projetos, como e-Processo, resoluções de malhas de maneira geral, sistemas de compensação e restituição eletrônicos e sistemas que permitem aos titulares de certificado digital fazer retificação de documentos.

Redução de litígios

Facilitação

Canais de atendimento digital

A dificuldade que impede um maior avanço dos canais eletrônicos é o conservadorismo da RFB quanto à segurança da informação. Isso está ligado ao sigilo fiscal, sobre o qual a confiança repousa. As bases de dados da RFB nunca foram hackeadas. Isso é bom, mas por outro lado é conseguido porque a RFB se fecha a qualquer solução tecnológica que implique alguma possibilidade de hackeamento. Por exemplo, a Cotec não aceitou implantar um sistema de identificação biométrica de contribuintes com a tecnologia e o apoio do Banco Brasil para substituir o certificado digital (que é caro) e poder atender mais contribuintes pelos canais eletrônicos devido a possibilidade de hackeamento.

Auditor é conservador

Segurança digital freia avanço tecnológico

### Entrevista nº 13

Falou-se sobre a tendência de automatização do trabalho de fiscalização pelas máquinas, principalmente das fiscalizações que envolvam questões de batimento como créditos de PIS/Cofins. O entrevistado ponderou, entretanto, que na visão dele boa parte da fiscalização, principalmente fraudes e planejamento tributário agressivo, não terá como ser realizada por máquinas. As fiscalizações de fraude e de planejamento tributário agressivo são bem diferentes, mas têm em comum as necessidades da reunião dos indícios probatórios e da construção da narrativa. O entrevistado fez uma analogia com a atividade da Polícia investigativa e com as denúncias do Ministério Público.

Digitalização

Reposicionamento das fiscalizações

A conformidade só funciona se tiver a ameaça do *enforcement*.

Arrecadação induzida

O contribuinte tem a percepção de que a RFB sempre chega para autuar. Isso ocorre porque o processo de trabalho da seleção na RFB tem alto índice de acerto – os indícios de irregularidades identificadas pela seleção são confirmados em cerca de 90% dos casos. No entanto, o número de fiscalizações e de autuações da RFB é pequeno em face do número de contribuintes. A grande maioria dos contribuintes comporta-se na conformidade.

A pirâmide de conformidade foi aplicada pela primeira vez na Nova Zelândia e depois foi adotada pela OCDE. Quem financia a OCDE são os países ricos, nos quais geralmente estão as matrizes das grandes empresas. Elas influenciam a OCDE para que suas subsidiárias tenham tratamento diferenciado também nos outros países.

Regulação responsiva

Há cerca de 15 anos houve uma mudança de paradigma, que foi a divulgação para os contribuintes PF dos critérios pelos quais eles haviam sido retidos na Malha PF. Muita gente na época na RFB achava que era um absurdo fornecer essa informação ao contribuinte e era contra. Começou-se a falar em *compliance* no mundo depois disso, há cerca de 10 anos.

Mudança lenta

Malha PF  
Cultura organizacional (fiscalista)

Em 2015 houve uma reformulação para os grandes contribuintes: Portaria 641, direcionada ao público externo: estabeleceu a forma através da qual os contribuintes seriam monitorados; e Portaria 645, direcionada ao público interno: estabeleceu como as inconformidades encontradas seriam tratadas, estabelecendo que teriam prioridade

Monitoramento de grandes contribuintes

A principal preocupação da Portaria 641/2015 foi proteger o Auditor-Fiscal que trabalha com a conformidade dos grandes contribuintes. O problema é que se o Auditor-Fiscal envia um Termo de Início de Procedimento ao contribuinte, acaba a espontaneidade do contribuinte. A Portaria 641 foi criativa dentro do ordenamento jurídico existente (PAF art. 7 + CTN 138) ao estabelecer formas de comunicação dos Auditores com os contribuintes, sendo que a única que exclui a espontaneidade é a diligência. Isso permite que haja monitoramento.

Auditor tem medo

Perda da espontaneidade

Em 2018, foram realizadas mais de 500 reuniões de conformidade, das quais participam uma espécie de “board” da RFB (com representantes de cada um dos principais processos de trabalho) e com representantes dos contribuintes que têm poder de decisão (sócios, presidente, diretoria) e não com advogados. Advogados não têm interesse na conformidade, e sim no litígio, porque o litígio traz receita para o escritório. Quem ganha com o litígio é só o advogado. Quando na reunião de conformidade só comparecem advogados, a reunião é encerrada pela RFB, porque não será produtiva. Na reunião, a RFB mostra os potenciais passivos tributários para o contribuinte. Geralmente, os problemas estão nas zonas cinzentas e não naquilo que é claramente certo ou errado.

Reuniões de conformidade

Zona cinza da lei

O resultado que a RFB tem que entregar para a sociedade é a arrecadação prevista no orçamento, nem a mais nem a menos; e não autos de infração. O contribuinte quer previsibilidade e segurança jurídica.

Certeza tributária

Existem duas estratégias de conformidade:

- massiva (quando atua sobre mais de 100 contribuintes): alertas eletrônicos, como p.e. FAPE, Malha PF, Emacs
- individual ou setorial: reuniões de conformidade, que são mais elaboradas

FAPE  
Malha PF  
Emacs  
Reuniões de conformidade

Após esse bate-papo inicial informal, foi realizada a entrevista semi-aberta:

Enquanto Subsecretário, o entrevistado não tinha contato com contribuintes individuais por uma questão de segurança ética. Tinha

Governança e integridade

contato com entidades e associações, que em geral queriam tratar de autuações a seus representados. O entrevistado percebeu que existe uma diferença entre o que a associação trazia nessas reuniões e a realidade do caso concreto. Em geral, essas reuniões não eram conflituosas, eram de alto níveis, pautadas na educação. O único caso em que houve conflito foi no da autuação de juízes e MP. Em geral, nessas reuniões o entrevistado direcionava o caso para a Coordenação de Tributação (COSIT) se fosse o caso; ou para averiguação do que estava acontecendo se fosse alguma fiscalização.

Sobre a relação entre a RFB e os contribuintes, o entrevistado enxerga que para os grandes contribuintes e para os contribuintes que estão na base e no meio da pirâmide de conformidade, ela é boa. Quem é autuado não gosta da RFB. O grande contribuinte tem presença e acesso político e leva a visão de que a RFB o atrapalha. Para o entrevistado, falta honestidade aos contribuintes que fazem isso.

Mudança incipiente

Sobre o *disclosure* de planejamentos tributários, houve a MP 685/2015 baseada na Ação 11 ou 12 do BEPS da OCDE. Essa MP não foi convertida em lei pelo Congresso e caducou. Ela foi muito criticada devido à disposição de seu art. 12, que trazia uma infeliz presunção de dolo. Em face de um planejamento tributário declarado pelo contribuinte, a MP 685 trazia três possibilidades: i) se a RFB concordasse com o planejamento, não havia tributo a recolher; ii) se a RFB discordasse do planejamento, era oferecida a oportunidade de autorregularização apenas através do pagamento do tributo que a RFB entendesse devido, sem nenhum acréscimo, nem juros; e iii) se a RFB identificasse que o contribuinte mentiu em relação ao que declarou, havia o lançamento do tributo com juros e multa de 150%.

Autorregularização

Um problema que o entrevistado enxerga na relação entre a RFB e o contribuinte é o atual lapso temporal entre o fato gerador e a fiscalização. Em regra, se o fato gerador ocorreu em 2018, a empresa o apresentará à RFB através de suas declarações do SPED em 2019. A programação da RFB vai trabalhar essas declarações em 2020. Se for identificado indício de irregularidade, a fiscalização será programada em 2021. Com isso, o contribuinte persiste na prática da infração por vários anos.

Fiscalização tem deficiências

Ainda sobre a relação entre a RFB e os contribuintes, o entrevistado ressaltou que os contribuintes querem ser agressivos no planejamento tributário. Eles não costumam consultar a RFB através das Soluções de Consulta. Em geral, ouvem apenas um lado, o dos advogados, que têm interesse contrário ao do contribuinte. Para o advogado (e só para ele) o litígio é interessante, porque traz receita para o escritório. Para o contribuinte e para a RFB o litígio não é interessante. No entanto, o contribuinte em geral não ouve o lado da RFB, não apresenta Consultas, não quer se expor e ser transparente para a RFB, porque

Soluções de consulta não são usadas

não existe uma relação de confiança. Os advogados querem o litígio e a empresa quer correr o risco, apostando na ineficiência da RFB.

Na visão do entrevistado, o papel dele na relação com o contribuinte é: i) facilitar para quem quer cumprir a norma; ii) ser transparente (ex: Plano Anual de Fiscalização); iii) guardar a força da fiscalização para os casos de fraude e de planejamento tributário agressivo; e iv) em suma, induzir os contribuintes à conformidade. Para o entrevistado, a arrecadação só é realmente espontânea na base da pirâmide de conformidade. Para o meio da pirâmide a arrecadação é induzida (pela percepção de risco e pela certeza da punição severa).

Para o entrevistado, está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte. Isso começou na RFB há cerca de 15 anos com os extratos de processamento das declarações do IR de PF. Antes, portanto, de se começar a falar em *compliance* há cerca de 10 anos no mundo. Em 2015, a RFB estendeu essa mudança para as PJ através da Portaria 641/2015 para os maiores contribuintes e do FAPE para as demais pessoas jurídicas.

Sobre novas formas de a RFB se relacionar com o contribuinte, o entrevistado levantou as seguintes hipóteses:

- desenvolver uma metodologia clara de classificação de contribuintes na pirâmide de conformidade

- conferir maior poder de *enforcement* à RFB para que pudesse, p.e., fechar o estabelecimento do contribuinte que identificasse como sonegador

- implementar a declaração/*disclosure* de planejamentos tributários propondo novamente a MP 685 com modificações

- implementar Solução de Consulta com efeito modulativo, nas quais determinadas situações de inconformidade identificadas pela RFB - sem dolo e comuns a um setor econômico – fossem propostas à Cosit, que, por sua vez, faria um *write-off* do passivo passado e definiria a forma de atuação considerada correta pela RFB com efeitos futuros. Isso traria a estabilidade e a segurança jurídica que as empresas buscam.

A percepção do entrevistado sobre o FAPE está ligada ao contexto de redução drástica do número de Auditores-Fiscais alocados na fiscalização. Em 2008 eram cerca de 5.000 e hoje 1.200. Para o entrevistado, a presença fiscal aliada à certeza da punição induz à conformidade. O FAPE foi uma estratégia criativa da RFB para aumentar a presença fiscal no contexto de redução dos quadros de pessoal usando a tecnologia. Além disso, ao invés de autuar, dá oportunidade de autorregularização ao contribuinte. É boa para a RFB (traz arrecadação imediata) e boa para o contribuinte (não gera passivo). O FAPE tem ainda a vantagem de aliar a capilaridade da

Facilitação

Reposicionamento das fiscalizações  
Mudança de comportamento

Arrecadação induzida

Há mudança

Mudança lenta

Mudança a partir de iniciativas locais

Critérios para classificar contribuintes

Enforcement tem limitações legais

Soluções de consulta não são usadas

Certeza tributária

FAPE

Arrecadação induzida  
Percepção de risco

Digitalização  
Autorregularização  
Eficiência na arrecadação  
Redução de litígios

malha com a inteligência da seleção, tendo ao mesmo tempo amplitude e flexibilidade, liberdade criativa. Eles aprenderam que os alertas do FAPE não podem ser genéricos, senão são entendidos como “blefes” pelo contribuinte. A comunicação pela RFB do dado concreto e específico do contribuinte que a RFB possui faz toda a diferença, pois traz credibilidade à ação. Sobre o questionamento de que o FAPE poderia gerar dificuldade no julgamento das impugnações decorrentes do grande número de autuações, o entrevistado ponderou que não pode ter lançamento eletrônico com julgamento tradicional. Tem que usar inteligência artificial no julgamento; talvez ter impugnação em que o contribuinte seleciona opções no sistema.

Percepção de risco

Digitalização

Sobre as reuniões de conformidade, o entrevistado percebe que elas avançaram e se profissionalizaram a um nível mais alto até do que países que fazem propaganda de ações desse tipo. Os EUA, por exemplo, fazem reuniões de conformidade com menos de 200 empresas, e dentro do contexto do programa de *compliance* deles. A RFB faz diferente: analisa um volume grande de dados, o que demanda muitas horas de trabalho de preparação, confirma os indícios identificados e então apresenta para o contribuinte numa conversa franca o potencial passivo tributário, o risco a que ele está exposto e todas as consequências que podem decorrer, como, p.e., não poder participar de concorrência por não ter Certidão Negativa de Débitos (CND). Nessa conversa, a RFB não fala em infração, mas sim em indícios, para manter a espontaneidade da denúncia do contribuinte, se for o caso. Essa iniciativa dá resultado: em 2018 arrecadou mais de R\$ 28 bilhões. Um cuidado que a RFB tem que ter nesta e em todas as iniciativas do gênero é para que a conformidade não vire um direito subjetivo do contribuinte para evitar a queda da arrecadação. Isso porque a arrecadação no Brasil é induzida e não espontânea.

Reuniões de conformidade

Autorregularização

Perda da espontaneidade  
Eficiência na arrecadação  
Conformidade não pode virar direito  
Arrecadação induzida

Questionado acerca de outras iniciativas que contribuiriam para tornar a relação entre a RFB e os contribuintes melhor, o entrevistado reafirmou que seriam as três, dependendo do perfil e da quantidade de contribuintes atingidos:

- para os contribuintes do meio da pirâmide:
- de massa (grande quantidade): FAPE
- grandes contribuintes (pequena quantidade): reuniões de conformidade
- fiscalização (para os contribuintes do topo da pirâmide - fraude e planejamento tributário agressivo).

Além disso, o entrevistado citou novamente:

- a reedição da MP 685
- a Solução de Consulta com efeito modulável



### Entrevista nº 14

Acerca de seu contato com os contribuintes, o entrevistado falou separadamente da experiência no monitoramento e na seleção/programação. Na área de monitoramento, o entrevistado tinha muito contato com os contribuintes, de diversas formas: por carta, por alertas eletrônicos (Emac), pessoalmente nas reuniões de conformidade. Além disso, como Coordenador, recebia visitas formais de representante de setores econômicos para tratar de pedidos de alterações legislativas (contatos mais políticos). O objetivo da área de monitoramento de maiores contribuintes é mudar o comportamento do contribuinte, então sempre se comunica com o contribuinte. Já na seleção, o objetivo é selecionar quem será fiscalizado, então a regra é não ter contato com o contribuinte para que ele não saiba que será fiscalizado. A exceção é o FAPE, mas dentro de um escopo bem definido. Portanto na seleção o contato é raro, formal (p.e. em diligências) e há barreiras.

Sobre a relação entre a RFB e os contribuintes, o entrevistado afirmou que na visão dele a RFB ainda tem uma cultura predominantemente fiscalista, em que o costume é fiscalizar e penalizar o contribuinte. Isso está mudando, mas apenas por necessidade, porque a RFB está percebendo que não tem como ser diferente. Há vários tipos de contribuintes e cada um enxerga a RFB de uma forma. Os contribuintes do topo da pirâmide, p.e., enxergam a RFB como inimiga. O sentimento do entrevistado é que para os contribuintes que não são diferenciados a RFB é distante. Para o contribuinte pessoa física, p.e., a grande meta é transmitir a declaração do imposto de renda. As pessoas nem pensam que isso é só o começo do trabalho da RFB. A Fazenda estadual é presente para os contribuintes em geral, aparece todo ano, enquanto que a RFB não existe. A consequência é que o contribuinte reserva dinheiro para acertar as contas com o fisco estadual porque tem certeza de que ele vai aparecer, mas não para a RFB, para a qual não sobra dinheiro do contribuinte. Ao final, o entrevistado complementou a resposta a esta pergunta afirmando que a relação da RFB com o contribuinte ainda é de mão única. Ela melhorou no que interessa à RFB, mas ainda não para o que interessa ao contribuinte, que não consegue chegar até a RFB quando precisa por iniciativa própria. Por exemplo, a RFB pode enviar Emac para o contribuinte fazendo-lhe perguntas; mas o contribuinte só pode responder, não pode tomar a iniciativa de mandar um Emac para a RFB para fazer uma consulta. A razão de ser assim é o medo da RFB de não conseguir atender à demanda, então ela não facilita a comunicação de iniciativa do contribuinte e, assim, fecha esse canal.

Para o entrevistado, o papel de todo Auditor-Fiscal, mas especialmente no acompanhamento de maiores contribuintes, é induzir mudança de comportamento no contribuinte. Isso pode ser

Emac  
Reuniões de conformidade

Mudança de comportamento

FAPE

Cultura organizacional (fiscalista)

Há mudança  
Mudança forçada

Mudança não uniforme

Mudança incipiente

Volume de contribuintes e demanda

Mudança de comportamento

feito de várias formas. O papel do Auditor-Fiscal não é penalizar o contribuinte por comportamentos errados. Essa é apenas uma forma de induzir mudança de comportamento. Na COMAC, por ser uma área transversal, o Auditor-Fiscal pode escolher a ferramenta mais adequada para induzir a mudança de comportamento do contribuinte. Já na seleção/programação só é utilizada uma ferramenta – a fiscalização.

Reposicionamento das fiscalizações

Mudança não é uniforme

O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes. O processo está em curso e é longo. A RFB vem percebendo que se usar a mesma ferramenta para todos os contribuintes não vai ter um bom resultado num contexto em que os recursos humanos estão cada vez mais escassos e em que a complexidade das situações a serem enfrentadas só aumenta. O processo da fiscalização é demorado. Em média, para um contribuinte diferenciado, o procedimento de fiscalização consome cerca de 220h de trabalho do Auditor-Fiscal, leva cerca de um ano; depois passa pela DRJ; pelo CARF; e pelo Poder Judiciário. Estudos apontam que esse processo todo dura cerca de 15 anos. Ao final, esse processo todo é custoso e existe uma chance baixa de o contribuinte pagar o que está sendo cobrado dele. Daí a necessidade de procurar outras formas de trabalhar; e a conformidade é uma delas. A RFB está mudando porque precisa. A mudança começou em 2015. Nessa época havia uma resistência interna muito grande à mudança decorrente da cultura fiscalista da RFB.

Há mudança  
Mudança lenta

Regulação  
responsiva

Fiscalização tem  
deficiências

Mudança forçada  
Cultura  
organizacional  
(fiscalista)

Sobre o que poderia mudar na RFB para que ela se relacionasse de outra forma com os contribuintes, o entrevistado trouxe que:

- na RFB há um desequilíbrio entre a quantidade de pessoas alocadas em processos de trabalho de *enforcement* e de conformidade. Há proporcionalmente muito mais Auditores-Fiscais alocados na fiscalização. Precisa haver uma realocação para equilibrar. Não há um número mágico, o equilíbrio deve ser encontrado por tentativa e erro.

Equilíbrio entre  
estratégias

- apesar de a COMAC ser uma área transversal, fica subordinada à SUFIS, então fica limitada. Poderia, como em outras administrações tributárias, ficar mais próxima do gabinete.

Coordenação dos  
trabalhos

- a COMAC poderia ser usada como ponto focal de contato do contribuinte com a RFB, para fazer política da boa vizinhança, receber consultas e demandas do contribuinte e encaminhá-las para solução dentro da RFB

Resolução de  
demandas

- Isso faz parte do conceito de ter uma relação de mão dupla com o contribuinte. Tem que ter também benefícios e facilitação para o contribuinte; e no caso do grande contribuinte isso tem que acontecer de maneira mais rápida. Um exemplo é o sistema Malha PF, no qual o contribuinte encontra um sistema de mão dupla de massa.

Facilitação

Malha PF



Sobre a aplicação dos conceitos da Regulação Responsiva, do *compliance* cooperativo e da pirâmide de conformidade tributária no Brasil, o entrevistado ressaltou que:

- a conformidade não pode virar garantia ou direito subjetivo do contribuinte, senão ela vira mais um passo do *enforcement*, vira escudo para não pagar tributo, e a duração média do processo vai aumentar dos atuais 15 anos para 16. A conformidade precisa ser conquistada pelo contribuinte com base no comportamento dele, tem que ser uma decisão da RFB oferece-la.

Conformidade não pode virar direito

- Isso porque o que chamamos de arrecadação “espontânea” no Brasil, que corresponde a cerca de 90% do total, na verdade é induzida. A conformidade só funciona se houver *enforcement*.

Arrecadação induzida

- dizem que a pirâmide de conformidade tributária é invertida no Brasil, mas na verdade não há estudo sobre a forma da nossa pirâmide.

Dúvida sobre o formato da pirâmide

- existe um problema de cultura interna: os Auditores-Fiscais têm medo da conformidade, tem medo de se relacionar com o contribuinte. Ex: mensagem da Malha PF que “diz sem dizer”, não dá para entender porque caiu na Malha lendo a carta. No começo do Emac teve esse medo e essa dúvida também, mas optou-se pela comunicação clara e objetiva

Cultura organizacional Auditor tem medo Resistência a se posicionar

- existe uma cultura de que não pode dizer para o contribuinte por que ele vai ser fiscalizado

Cultura organizacional (fiscalista)

O entrevistado expôs espontaneamente no início da conversa algumas de suas percepções sobre as reuniões de conformidade. Ele afirmou que a reunião muda a percepção do contribuinte sobre a RFB. Normalmente a reunião começa tensa porque o contribuinte não sabe o que esperar, ele confunde com a fiscalização e chega com um pé atrás. Por isso, um dos primeiros procedimentos na reunião é fazer o contribuinte relaxar. As reuniões geralmente são agradáveis, o contribuinte gosta e ao final agradece pela oportunidade, inversamente ao que geralmente ocorre nos casos de autuação. O resultado das reuniões é uma mudança rápida de comportamento do contribuinte. Às vezes o contribuinte chega na reunião com o problema resolvido (DARF pago); ou resolve no dia seguinte.

Reuniões de conformidade Imagem da RFB

Satisfação do contribuinte Fiscalização tem deficiências Eficiência na arrecadação

Quando perguntado, o entrevistado expôs suas percepções sobre as iniciativas do FAPE e das reuniões de conformidade em conjunto porque para ele as duas são muito parecidas. Em ambos os casos, tem-se um contribuinte que se comporta de maneira diferente do esperado. A reação da RFB diante desse cenário tem que ser comunicar duas mensagens ao contribuinte: i) que percebeu o comportamento; e ii) qual é o comportamento correto (ou esperado). A principal diferença entre o FAPE e a reunião de conformidade é a intensidade ou força utilizada na comunicação dessas mensagens. Existem várias formas de comunica-las e deveria seguir uma ordem: carta, entrevista na TV,

FAPE Reuniões de conformidade

Percepção de risco Orientação

Regulação responsiva

informação no site da RFB, reunião com associação representativa do setor, reunião de conformidade individual e, finalmente, fiscalização.

O FAPE tem uma característica complementar de automatizar o processo, mas, por essa mesma razão, fica limitado ao tratamento de situações mais simples. Já as reuniões de conformidade permitem tratar de situações mais complexas, mas demandam muito mais horas de trabalho de preparação. Outra semelhança entre o FAPE e as reuniões de conformidade é que ambas não são conclusivas em sua fase de conformidade. Se o contribuinte não muda o comportamento, tem que usar a ferramenta mais forte do lançamento. No caso do FAPE, automatizado pelo sistema; e no outro caso, manual pela fiscalização. As reuniões de conformidade no início eram individuais, mas hoje podem ser coletivas também. A experiência até agora mostrou que tanto no caso do FAPE quanto das reuniões de conformidade, quanto mais específica a informação que a RFB revela que sabe sobre ele e quanto mais clara a informação sobre o comportamento correto, maior a chance de o contribuinte mudar de comportamento. O contribuinte tem que se enxergar no comunicado, a RFB tem que explicar bem. A reunião de conformidade tem dificuldades a mais por ser presencial. As pessoas podem se exaltar, então o Auditor-Fiscal que conduz a reunião tem que ter o cuidado de deixar o contribuinte à vontade, confortável, para que ele não fique em posição defensiva, mas seja transparente, forneça as informações; e para que a reunião não vire um embate. O entrevistado citou o caso do contador que se sentiu exposto perante o seu chefe na reunião de conformidade. Nesses casos, precisa fazer um trabalho para retomar o controle da reunião. Outro aprendizado é que é importante trazer pessoas que têm poder de decisão na empresa para a reunião. Dentro desse contexto, o entrevistado ressaltou que nem todo Auditor-Fiscal tem perfil para fazer reuniões de conformidade, porque elas exigem capacidade de persuasão oral. Essa competência não é comum entre os Auditores-Fiscais porque são selecionados por concurso público que não testa competências humanas, então o perfil do Auditor-Fiscal costuma ser mais introspectivo. O entrevistado ressaltou ainda outra diferença entre o FAPE e as reuniões de conformidade: na área de grandes contribuintes, a regra é ter direito à conformidade, com exceções, p.e., nos casos de fraude. Para os demais contribuintes, o padrão é outro, da seleção seguida de fiscalização, então a conformidade é a exceção. Não pode aplicar FAPE para um contribuinte e seleção/fiscalização para outro por um mesmo indício. Por isso, no FAPE tem que ter o cuidado de fazer um recorte dos indícios que naquele ano serão tratados. Isso geralmente é feito na Portaria anual de metas da fiscalização através de projetos nacionais ou regionais. Nesse contexto, os que são contrários ao projeto dentro da RFB apontam para o risco de acusação de falta de isonomia. Isso ilustra, de novo, a resistência e a necessidade de mudança da cultura internas da RFB. Para o entrevistado, mesmo que haja questionamento de falta de isonomia, já há uma mudança positiva de paradigma no comportamento do contribuinte, porque ele estaria pleiteando o direito de pagar tributo, e não pleiteando para não o pagar como hoje.

Digitalização

Regulação  
responsiva

Adaptar  
linguagem  
técnica para  
contribuinte

Requer novo  
conjunto de  
competências  
(hard e soft)

Isonomia e  
seleção

Isonomia e  
coordenação  
organizacional  
Resistência  
interna  
Cultura  
organizacional  
Isonomia

Foi citado o exemplo do grupo que se sentiu prejudicado, levando um deles a entrar com ação judicial pleiteando o direito à conformidade. De qualquer modo, deveria ter critérios claros de quando oferecer a conformidade. No caso do FAPE esse critério é o indício na Portaria anual de metas.

Ao final da conversa, o entrevistado acrescentou que os Auditores-Fiscais em geral se sentem inseguros e têm medo de fazer reuniões de conformidade por questões correccionais. Já houve problemas correccionais na RFB em relação a Auditores-Fiscais que indevidamente exigem dinheiro do contribuinte para não autuá-lo (corrupção passiva). A conformidade ainda é confundida com o problema da corrupção passiva dentro da RFB. Os Auditores-Fiscais enxergam uma semelhança entre as duas situações, que se resume a identificar um indício de erro ou de falta de recolhimento do contribuinte e deixar de autuá-lo por isso. Então, ficam com medo de oferecer a possibilidade de autorregularização ao contribuinte e serem acusados por terceiros, até colegas, de corrupção passiva ou de estarem deixando de realizar o ato vinculado do lançamento por confusão. Por essa razão, é muito importante dar segurança ao Auditor-Fiscal. Uma das formas de fazer isso é através de algumas formalidades, como p.e., fazer o convite para a reunião por escrito através de carta ou Emac; fazer a reunião na RFB, com pelo menos dois e idealmente três Auditores-Fiscais; registrar a ata do que foi conversado na reunião por escrito no sistema. Dentro desse contexto, o entrevistado afirmou que é mais fácil fazer a conformidade como regra (caso dos grandes contribuintes) do que como exceção (caso dos demais contribuintes). No entanto, mesmo nos casos em que a conformidade é a regra (grandes contribuintes), existem exceções e zonas cinzentas, como, p.e., nos casos de fraude. Não pode oferecer conformidade quando é fraude. Mas definir o que é ou não fraude nem sempre é claro. Crime é claramente fraude. No entanto, nem tudo sabemos de antemão sem conversar com o contribuinte se é mesmo crime. Como exemplo, o entrevistado citou o exemplo da empresa que declarou um tributo como devido, mas recolheu no código errado.

O entrevistado fez algumas considerações finais no contexto do tema da entrevista:

- é necessário um processo de mudança de cultura institucional na RFB, que passa também pelos indivíduos, no sentido de que a fiscalização é um instrumento, mas não é o único
- a conformidade é fácil de fazer e fez evoluir a relação no sentido RFB -> contribuinte; no entanto tem o outro lado contribuinte -> RFB que ainda precisa ser trabalhado
- as mensagens que a RFB passa para o contribuinte são muito tributárias (técnicas?) e não abordam a raiz prática dos problemas. Além disso, as informações que a RFB utiliza poderiam ser mais detalhadas.

Como definir estratégias de tratamento  
Critérios para classificar contribuintes

Auditor tem medo

Confusão com corrupção

Confusão com prevaricação  
Autorregularização  
Lançamento vinculado

Governança e integridade

Conformidade não é para todos

Zona cinza da lei

Equilíbrio entre estratégias

Mudança incipiente

Adaptar linguagem técnica para contribuinte

- Foi citado o exemplo do fisco do Reino Unido, que classifica o risco (alto x baixo) de seus grandes contribuintes com base no número de funcionários da área de contabilidade ou no envolvimento de seus diretores em casos anteriores de fraude

Classificação de contribuintes

- ainda com base nesse exemplo, o entrevistado trouxe a ideia de a empresa ter liberdade de escolha e pagar o respectivo preço. Por exemplo: o fisco do Reino Unido não exige que a empresa tenha um determinado número de funcionário na área contábil e nem proíbe de contratar determinadas pessoas como diretoras, portanto não interfere nem invade a gestão da empresa. Por outro lado, se a empresa opta por ter uma área de contabilidade mais enxuta ou por contratar um diretor que já se envolveu em fraudes, vai pagar o preço, que é uma classificação de risco mais elevada e controles mais intensos do fisco.

- com relação ao ponto anterior, o entrevistado enxerga que no OEA (aduanas) tem mais essa possibilidade, pois a empresa pode escolher e tem interesse em aderir para ter os benefícios. Na área de tributos internos não tem esse diálogo tão profundo.

Programa OEA

- a mudança de cultura precisa ser também do contribuinte, para estar mais aberto e não se esconder da RFB. Para isso, ele deveria poder vir à RFB, perguntar e receber resposta rápida e sem penalidade

- o fato de o Congresso não ter convertido a MP 685/2015 (*disclosure* do planejamento tributário) em lei mostra que a mudança de cultura é ainda mais ampla, da sociedade como um todo

- Portugal e Espanha têm códigos de ética construídos em conjunto pelos fiscos e pelos grandes contribuintes. Cada parte disse o que era importante para ela que a outra fizesse. É de adesão opcional e o contribuinte recebe um selo quando cumpre.

- precisa abrir o canal de comunicação no outro sentido e ouvir o contribuinte

- o grande contribuinte precisa de segurança jurídica para ter previsibilidade tributária no momento de formar o preço de seu produto/serviço. Isso porque para ele o tributo é um custo que, se ele souber de antemão qual é, embute no preço e repassa para o cliente. O problema é que quando há um lançamento tributário, há criação a *posteriori* de um custo que não existia no momento da formação do preço. Daí esse custo sai do lucro da empresa ao invés de ser repassado ao cliente.

Certeza tributária

- o contribuinte precisa que a comunicação com a RFB seja rápida

Entrevista nº 15

Antes de entrar nas perguntas da entrevista, o entrevistado explicou que em sua posição atual a missão é mudar radicalmente o processo de seleção e programação e, por consequência, da fiscalização, da RFB.

Reposicionamento das fiscalizações

O entrevistado hoje não tem contato com contribuintes em seu dia-a-dia de trabalho.

Sobre a relação entre a RFB e os contribuintes, o entrevistado enxerga que a RFB está tentando se aproximar do contribuinte por meio da conformidade. Com a PF a relação é mais próxima por causa da Malha PF. Com a PJ a relação é distante, sem presença física na empresa e nem para esclarecer procedimentos. Nossa ausência induz evasão.

Mudança a partir de iniciativas

Malha PF

Na visão do entrevistado, o papel dele na relação com o contribuinte, atuando no processo de trabalho da seleção/programação ou gerenciamento de risco, é identificar o perfil de cada contribuinte para que a RFB possa tratar cada um de maneira diferente.

Gerenciamento de risco  
Segmentação de contribuintes  
Regulação responsiva

O entrevistado acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com o contribuinte porque está havendo debate. Há coordenações mais resistentes à autorregularização, como a COSIT. A COSIT faz pareceres de interpretação da legislação tributária e deveria respaldar a autorregularização, p.e., quanto aos questionamentos de falta de isonomia.

Há mudança  
Mudança não uniforme  
Resistência interna  
Autorregularização  
Isonomia entre contribuintes

Sobre como a RFB poderia se relacionar com o contribuinte, o entrevistado afirmou que a RFB poderia conscientizar o contribuinte da importância dos tributos. A educação básica do país e os desvios dos gastos públicos dificultam o esclarecimento da população quanto à educação fiscal. A RFB poderia também ouvir mais feedback dos contribuintes.

Educação fiscal

Mudança incipiente

Sobre a aplicação do modelo de Regulação Responsiva, Compliance Cooperativo e Pirâmide de Conformidade no Brasil, o entrevistado afirmou que a presença fiscal da RFB em alguns segmentos de contribuintes é muito baixa, quase zero. Existe um potencial de arrecadação não utilizado pela RFB gerando presença fiscal com custo menor para a RFB para sensibilizar o contribuinte a recolher. A segmentação de contribuintes é muito importante.

Percepção de risco

Eficiência na arrecadação  
Segmentação de contribuintes

Sobre o FAPE, o entrevistado afirmou que sua percepção é boa, mas que há potencial para avançar. Ele explicou que a parte técnica do FAPE é feita pela seleção/programação (define critérios e faz código de programação), mas o gerenciamento pela fiscalização. Em 2020 com a centralização da programação vai alinhar a estratégia. O FAPE será trazido para dentro do processo de trabalho da seleção. Isso vai evitar sobreposição pelos mesmos critérios entre o FAPE e a seleção/fiscalização.

FAPE  
Coordenação dos trabalhos

Isonomia e coordenação organizacional

Sobre as reuniões de conformidade, o entrevistado afirmou que a fiscalização existe para mudar comportamento e gerar arrecadação. A reunião de conformidade é mais rápida, tem custo menor e gera presença física. No entanto, para casos de fraude não funciona, tem que atuar.

Na visão do entrevistado, para tornar a relação da RFB com o contribuinte melhor, ela poderia orientar melhor o contribuinte, fazer pareceres mais objetivos. Além disso, poderia fazer construção conjunta com o contribuinte de normas infralegais.

### Entrevista nº 16

O entrevistado está no programa OEA desde o início. Ele contou que o piloto do OEA começou com o módulo de segurança em agosto de 2014. Nesse período ele fez um curso à distância do BID sobre OEA e participou da visita de técnicos do C-TPAT para auxiliar com o piloto. Entre fevereiro e março de 2015, o OEA segurança entrou em operação. Depois teve o piloto da conformidade e sua operação. Em 2019, foi realizada uma força tarefa para analisar o estoque de pedidos de certificação, que estava grande. Em 2020, espera-se começar a realizar os monitoramentos.

O entrevistado explicou que o marco SAFe é a base para a criação dos programas OEA no mundo, para que haja compatibilidade entre eles. No site da OMA explica o SAFe.

O entrevistado informou que tem contato com contribuintes em seu dia-a-dia de trabalho. Esses contatos geralmente são presenciais – em reuniões e visitas de validação – e por email. Ele descreveu esses contatos tendo como referencial os contatos da fiscalização com os contribuintes, afirmando que são amigáveis, uma interface diferente entre público e privado, as empresas gostam, é menos assustador para elas.

O entrevistado enxerga a relação entre a RFB e os contribuintes no geral como tendo um viés mais repressivo do que preventivo; e afirmou que no geral a RFB é temida pelos contribuintes.

No entanto, ele acha que está havendo uma mudança na forma através da qual a RFB se relaciona com os contribuintes através dos programas de conformidade. As pessoas na RFB estão percebendo que se não mudar essa relação, não vamos dar conta de melhorar a Aduana e o fluxo de comércio exterior brasileiros.

Sobre a pirâmide de conformidade, o entrevistado acha que o OEA tenta aplicá-la separando as empresas que tentam fazer as coisas do jeito certo das empresas que não querem cooperar. Há fatores culturais que dificultam a aplicação desse modelo no Brasil, como a percepção da impunidade, mas é possível. A pirâmide brasileira talvez não tenha a base tão larga.

Reuniões de conformidade  
Mudança de comportamento  
Eficiência na arrecadação  
Percepção de risco  
Conformidade não é para todos  
Orientação  
Resistência a se posicionar

Programa OEA

Satisfação do contribuinte

Há mudança  
Mudança a partir de iniciativas  
Mudança forçada

Segmentação de contribuintes

Dúvida sobre o formato da pirâmide



O entrevistado percebe que o OEA vem para quebrar o paradigma de relação historicamente repressiva e afastada entre a RFB e os contribuintes, aproximando e integrando as duas partes para melhorar o fluxo do comércio. O OEA procura tornar a relação entre a RFB e os contribuintes mais saudável e sinérgica. Para ele o programa ainda está num estágio insipiente e tem bastante para melhorar. Primeiro, é preciso enxergar o OEA como uma parte (ilha) inserida no contexto maior da Aduana (oceano). A Aduana precisa melhorar para que o OEA possa melhorar junto. Por exemplo, a cultura da segurança ainda é baixa no Brasil e o OEA sozinho não consegue melhorar isso. Tem que haver uma mudança cultural relacionada à segurança e à conformidade. O OEA foca mais no módulo de segurança. O módulo de conformidade é mais recente. O programa Linha Azul era de conformidade, mas tinha viés repressivo, era praticamente uma fiscalização na empresa, e foi aprimorado. O OEA foca nos processos da empresa e em seu histórico. Como pontos positivos do programa, o entrevistado citou que é uma excelente ferramenta de gerenciamento de risco; melhora a alocação de recursos da RFB; melhora a relação com o contribuinte; muda a percepção da iniciativa privada em relação à RFB; e fortalece a área de Comércio Exterior das empresas. Como dificuldades do programa, o entrevistado citou a resistência interna da RFB, inclusive para alocar pessoas para trabalhar no programa; a dificuldade de realizar o monitoramento das empresas certificadas; o medo dos servidores de deixar de autuar a empresa se perceberem algo errado, pela cultura da atividade vinculada; o cuidado para não transformar o processo de certificação em uma fiscalização (a equipe do OEA procura usar os produtos da fiscalização como AI e os dados do despacho aduaneiro como base para decidir em quais processos de trabalho da empresa focar no momento da certificação); e como tratar eventuais problemas encontrados na empresa (isso ainda não está amadurecido).

A base normativa do programa OEA é a IN RFB 1598/2015 e a base legal é um dispositivo bem simples do Regulamento Aduaneiro (não lembra o artigo). A COANA está trabalhando na construção de um Marco Legal do OEA, mas o entrevistado não tem maiores informações sobre isso. Assim como nas demais iniciativas de conformidade, existe o questionamento jurídico com base na atividade vinculada do CTN, que obrigaria o Auditor-Fiscal a autuar a empresa em caso de encontrar inconformidades. Esse questionamento cria insegurança nos Auditores-Fiscais que trabalham no OEA também.

Na opinião do entrevistado, o OEA poderia ser melhorado se a RFB alocasse mais servidores para trabalhar no programa; através da criação do Marco Legal; e melhorando o ambiente da Aduana

Mudança incipiente

Mudança não é uniforme

Causas por trás do comportamento

Gerenciamento de risco  
Satisfação e Imagem da RFB  
Resistência interna  
Como executar o monitoramento  
Auditor tem medo  
Lançamento vinculado  
Coordenação dos trabalhos  
Como definir estratégias de tratamento

Insuficiência da legislação

Lançamento vinculado

Auditor tem medo