

UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA - UNED
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES - IEF

MÁSTER UNIVERSITARIO OFICIAL EN HACIENDA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA Y TRIBUTARIA: ESPECIALIDAD EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
(QUINTA EDICIÓN 2019-2020)

UNED, IEF, ICEX, AECID, AEAT, CIAT

Flávio Vilela Campos

A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE COMPARADA

Madrid
(2020)

RESUMO

O avanço da globalização, na economia digital e mobilidade de capitais trouxe reflexos na complexidade das relações sociais e econômicas, com conseqüente incremento de conflitos fiscais e queda na arrecadação. Ao mesmo tempo as Administrações tributárias intensificaram ações coordenadas para captação, tratamento e troca de informações e combate ao planejamento tributário agressivo. Este cenário de grande volume de informações, incertezas jurídicas e aumento de conflitos demonstrou a necessidade de mudança de uma relação tradicional baseada no controle após entrega de declarações, para uma relação cooperativa, com maior transparência entre as partes, ao tempo que promove maior segurança jurídica. Essa nova relação está fundamentada nos princípios da transparência, boa-fé, confiança justificada e espírito de colaboração, e é composta por ações gerais de assistência e transparência para facilitar o cumprimento voluntário, tendo as estratégias de controle como mais um instrumento para induzir esse comportamento. Em paralelo, são construídos modelos de cumprimento cooperativo personalizados, especialmente para os grandes contribuintes, que apresenta como principais requisitos a demonstração pela empresa de um bom governo fiscal que assegure o correto cumprimento voluntário, a transparência de sua estratégia fiscal e a responsabilidade de seu Conselho de Administração por essa estratégia e governo fiscal. Ademais, destaca-se sua fundamentação no gerenciamento de riscos de cumprimento; no caráter voluntário para adesão de empresas de baixo risco; na instituição de foros de diálogo e códigos de boas práticas tributárias; e na resolução de dúvidas em tempo real, com mecanismos alternativos e céleres para solução de divergência. No Brasil não há modelos de cumprimento cooperativo com características personalizadas, se encontrando em desenvolvimento programas gerais com caráter cooperativo, especialmente por ações de assistência e controles extensivos (ou até intensivos) com prévia indicação da inconsistência para autocorreção pelo contribuinte. Recomenda-se que modelos de cumprimento cooperativo sejam objetos prévio de planejamento e avaliação da capacidade operacional da Administração tributária, com a instituição gradual por meio de projeto piloto com grandes contribuintes de baixo risco, com a construção conjunta, em fórum de diálogo, de código de boas práticas tributárias e guia com diretrizes para elaboração e avaliação de marco de controle fiscal, estabelecendo processo para adesão e seguimento no modelo de cumprimento cooperativo. Em paralelo, recomenda-se a instituição de medidas de assistência e boa administração tributária, especialmente para as PYMES, além de controle extensivo com a possibilidade de prévia autorregularização, limitando o controle intensivo para situações de fraude e planejamento tributário agressivo. Destaca-se que o cumprimento cooperativo é uma das estratégias para o incremento do cumprimento voluntário, sendo também fundamental o foco no controle dos evasores e devedores contumazes. “Flexible en lo posible, estricta en lo necesario”.

Palavras chave: Conformidade Cooperativa. Relação Cooperativa. Boa Administração Tributária. Governança Corporativa. Transparência. Confiança Legítima. Boa-fé.

SUMARIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. A RELAÇÃO ENTRE O CONTRIBUINTE E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO MODELO TRADICIONAL À CONFORMIDADE COOPERATIVA. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	15
2.1. ABORDAGENS DA RELAÇÃO COOPERATIVA. ESTRATÉGIAS GERAIS Y ESTRATÉGIAS PERSONALIZADAS	17
2.2. PILARES DO MODELO DE CONFORMIDADE COOPERATIVA	20
2.2.1. <i>Sistema Tributário Simples.....</i>	<i>20</i>
2.2.2. <i>Gerenciamento de Riscos de Conformidade</i>	<i>21</i>
2.2.3. <i>Segurança Jurídica.....</i>	<i>22</i>
2.2.4. <i>Transparência.....</i>	<i>23</i>
2.2.5. <i>Conhecimento da Realidade Empresarial, Imparcialidade, Proporcionalidade, Abertura e Reação das Administrações Tributárias.</i>	<i>24</i>
2.3. REQUISITOS COMUNS NOS MODELOS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA EM GRANDES CONTRIBUINTES	26
2.3.1. <i>Marco de Controle Fiscal</i>	<i>26</i>
2.3.2. <i>Comunicação da Estratégia Fiscal</i>	<i>27</i>
2.3.3. <i>Responsabilidade da Estratégia Fiscal pelo Conselho de Administração da Companhia</i>	<i>28</i>
2.4. BENEFÍCIOS ESPERADOS	29
2.4.1. <i>Benefícios para Administração Tributária.....</i>	<i>29</i>
2.4.2. <i>Benefícios para os Contribuintes</i>	<i>30</i>
2.5. DESAFÍOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO	32
2.5.1. <i>Capacidade Operacional.....</i>	<i>32</i>
2.5.2. <i>Mudança Cultural – Habilidades Interpessoais.....</i>	<i>33</i>

2.5.3.	<i>Mudança de Conduta – Capacidade de Proporcionar Segurança Jurídica em Tempo Real. Resolução de Problemas Fiscais Pendentes.</i>	34
2.5.4.	<i>Comunicação</i>	35
2.5.5.	<i>Mudanças Legislativas</i>	35
2.5.6.	<i>Governança pela Administração Tributária</i>	36
2.5.7.	<i>Criação de Indicadores de Resultados – Efetividade</i>	37
2.6.	EXPERIÊNCIA DE PAÍSES COM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA	38
2.6.1.	<i>Austrália</i>	38
2.6.2.	<i>Holanda</i>	42
2.6.3.	<i>Reino Unido</i>	46
2.6.4.	<i>Itália</i>	49
2.6.5.	<i>Espanha</i>	52
3.	RELAÇÃO COOPERATIVA NO BRASIL: REVISÃO DAS MEDIDAS ADOTADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTADUAIS.	56
3.1.	SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	57
3.2.	AÇÕES DE ASSISTÊNCIA E OUTRAS ESTRATÉGIAS DE BOA ADMINISTRAÇÃO PARA FOMENTAR UMA RELAÇÃO COOPERATIVA	60
3.3.	ESTRATÉGIAS GERAIS DE CUMPRIMENTO COM CARÁTER COOPERATIVO	62
3.3.1.	<i>Controles Extensivos – Autorregularização</i>	65
3.3.2.	<i>Proposta de Programa “Pró-Conformidade”</i>	67
3.3.3.	<i>Programa “Nos Conformes” – Estado de São Paulo</i>	69
3.3.4.	<i>Estratégias de Cumprimento com Caráter Cooperativo nas Administrações Tributárias Estaduais no Brasil</i>	73
3.3.5.	<i>Experiências de Foros de Diálogo pela RFB</i>	78

3.4.	ESTRATÉGIAS PERSONALIZADAS PARA GRANDES CONTRIBUINTES DE CARÁTER COOPERATIVO	79
3.4.1.	<i>Modelos de Monitoramento de Grandes Contribuintes – Reuniões de Conformidade.....</i>	<i>81</i>
3.4.2.	<i>Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado – OEA</i>	<i>83</i>
4.	PROPOSTA DE MODELO E ESTRATÉGIAS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA NO BRASIL	87
4.1.	CAPACIDADE OPERACIONAL E PLANEJAMENTO.....	87
4.2.	GERENCIAMENTO DE RISCOS DE CONFORMIDADE.....	88
4.3.	PROPOSTAS DE MEDIDAS DE ASSISTÊNCIA E BOA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA MELHORA DO CUMPRIMENTO VOLUNTÁRIO.....	90
4.3.1.	<i>Obtenção e Tratamento de Informações. Borradores de Declaração. Controle Extensivo e Intensivo. Comunicações Personalizadas. Brindar Oportunidade de Autorregularização.....</i>	<i>91</i>
4.3.2.	<i>Prioridade na Análise de Devoluções ou Isenção de Pagamento Antecipado de Impostos</i>	<i>92</i>
4.3.3.	<i>Aplicação de Modelo de Sanções Diferenciadas</i>	<i>93</i>
4.3.4.	<i>Aplicação de “Bonificação” por Adimplência.....</i>	<i>93</i>
4.3.5.	<i>Registro de Intermediários Fiscais</i>	<i>94</i>
4.4.	PROJETO PILOTO DE CUMPRIMENTO COOPERATIVO PARA GRANDES CONTRIBUINTES	94
4.4.1.	<i>Criação de Fórum de Diálogo com Grandes Contribuintes.....</i>	<i>95</i>
4.4.2.	<i>Construção de um Código de Boas Práticas Tributárias para Grandes Empresas.....</i>	<i>95</i>
4.4.3.	<i>Construção e Implementação de Cumprimento de Cooperativo com Grandes Empresas.....</i>	<i>96</i>
4.5.	CRIAÇÃO DE OUTROS FÓRUMS DE DIÁLOGO.....	106
4.6.	MEDIDAS DE COERÇÃO	106

5. CONCLUSÕES.....	108
ANEXO A – QUESTIONÁRIO ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	115
BIBLIOGRAFÍA	117

1. INTRODUÇÃO

Os avanços na globalização, na economia digital e na mobilidade de capitais trouxe reflexos na complexidade das relações sociais e econômicas, com influência na abordagem da gestão tributária e consequente mudança na relação entre a Administração tributária e os contribuintes.

Uma economia onde os capitais migram com facilidade entre jurisdições e as relações cada dia dependem menos de meios físicos também trazem reflexos na complexidade das relações empresariais, uma situação que cria uma maior incerteza jurídica quanto a aplicação da norma tributária, com a ampliação nos planejamentos fiscais pelas empresas e consequente perda de arrecadação pelos Estados.

Diante desse complexo cenário econômico tributário e da queda de arrecadação, as Administrações tributárias, lideradas pela Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), desenvolveram ações coordenadas com o propósito de enfrentar os problemas da tributação internacional, dentre as quais se destaca o projeto BEPS¹ e o Fórum Global de Transparência e Intercambio de Informações², que dentre suas diversas ações preveem a transparência de informações de planejamentos tributários³ e modelos de troca de informações entre jurisdições⁴.

Ao mesmo tempo, ocorre um grande avanço nas tecnologias, permitindo que as Administrações tributárias recebam, de contribuintes e terceiros, informações sobre fatos econômicos com reflexos tributários quase em tempo real, como se exemplifica as faturas eletrônicas e informações contábeis e financeiras.

O tratamento dessas informações em “big data” e a utilização de inteligência artificial proporcionam à Administração tributária um grande incremento na capacidade de gestão de conformidade, com a possibilidade de segmentação dos contribuintes conforme seu perfil de riscos.

¹Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

²Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>

³BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

⁴Estándar común de intercambio de información (CRS). Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>>

Este cenário de grande volume de informações, incertezas jurídicas e aumento de conflitos fiscais demonstrou a necessidade de mudança na relação entre o fisco e os contribuintes, de uma relação tradicional baseada no controle após a entrega de declarações e autocumprimento tributário, para uma relação cooperativa, na qual a Administração tributária atua com ênfase na facilitação do cumprimento voluntário.

As Administrações tributárias ampliam ações de assistência e transparência de informações, como as declarações pré-preenchidas, os controles extensivos que incentivam a regularização de inconsistências pelos próprios contribuintes, ademais de avançar em mecanismos de orientação e célere resolução de dúvidas.⁵

Ao mesmo tempo criam-se modelos de conformidade cooperativa, nos quais a Administração tributária e contribuintes celebram acordos voluntários, fundamentados na transparência, confiança legítima, boa-fé e espírito de colaboração, com o compromisso de garantia de segurança jurídica pela Administração tributária e da aplicação de políticas fiscais responsáveis pelos contribuintes.⁶

Como exemplo, a Administração tributária da Austrália (ATO) celebra acordos voluntários com seus maiores contribuintes de baixo risco tributário, denominado “Annual Compliance Arrangement (ACA)” que consiste basicamente em um acordo administrativo mediante o qual se estabelecem, de acordo com as características do contribuinte, as regras pelas quais se desenvolverá o relacionamento entre o contribuinte e a Administração tributária.⁷

Cabe destacar que a relação cooperativa não prescinde das ações de controle, entretanto, ela passa ser mais uma ferramenta para o propósito de elevação dos índices de conformidade, dentro de um modelo que utiliza ao máximo de ações para facilitar o cumprimento voluntário

⁵El informe OCDE (2013B), *Together for better outcomes: engaging and involving SME Taxpayers and Stakeholders*, analiza las estrategias desarrolladas por las Administraciones tributarias con el objetivo de interactuar con y hacer partícipes las PYMES.

⁶Existen varias iniciativas de las administraciones tributarias en varios países, con énfasis en la publicación OCDE (2013A), *La relación cooperativa: un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*.

⁷Annual compliance arrangement (ACA). Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/>>

pelos contribuintes, entretanto aplica medidas coercitivas adequadas para mudar o comportamento daqueles que insistem em práticas evasivas.

Espera-se com a relação cooperativa a redução na brecha fiscal, com a diminuição e célere solução de litígios, além de uma aplicação mais efetiva dos recursos pela Administração tributária, ademais de uma maior segurança jurídica e uma redução de custos indiretos para o cumprimento tributário pelos contribuintes.

Alinhados com esta tendência internacional, as Administrações tributárias no Brasil desenvolveram robusto modelo de captação de informações, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)⁸, com a universalização da fatura eletrônica e conjunto de informações contábeis e fiscais recebidas dos contribuintes e de terceiros.

Foram criados modelos para participação dos contribuintes na formulação de normas, na construção de declarações e outras aplicações informáticas.⁹ Houve o incremento de ferramentas de assistência e orientação tributária com o objetivo de facilitar o cumprimento voluntário, além de modelos de controle extensivo interativos com o contribuinte.¹⁰

Ademais, estão sendo instituídos programas de conformidade de caráter cooperativo baseados na segmentação dos contribuintes conforme perfil de riscos, nos quais vantagens são aplicados

⁸Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED), obtenido el 28/07/2020 de: <<http://sped.rfb.gov.br/>>. Constituye una amplia e integrada gama de informaciones obtenidas de los contribuyentes y terceros, entre las que se destacan:

- Registro de Contabilidad Digital - ECD: el contribuyente presenta su propia contabilidad en un modelo estandarizado por la AT.
- Registro de Contabilidad Fiscal - ECF: se trata de la contabilidad a efectos fiscales, especialmente IR, es decir, con los ajustes previstos por la legislación fiscal.
- Facturas Electrónicas – NFe: emisión obligatoria de facturas electrónicas para todas las transacciones, que se almacenan en las bases de datos de la AT.
- Contabilidad Fiscal Digital - ICMS/IPI/PIS/COFINS (“IVA”): esta es una contabilidad fiscal para determinar el "IVA".
- Contabilidad Fiscal Digital para Retenciones - EFD-Reinf - esta es una declaración de retenciones por parte de fuentes de pago que no están relacionadas con la relación laboral.
- Contabilidad Digital de Impuestos, Seguridad Social y Obligaciones Laborales – eSocial: es la contabilidad digital de la nómina y todas las relaciones laborales, con efectos fiscales y de seguridad social.
- e-Financiera: declaración digital de las informaciones relacionadas con las transacciones financieras de los contribuyentes, que son proporcionadas por las instituciones financieras.

⁹Son ejemplos el SPED, que fue instituido por el Decreto 6.022/2007 e incluye en su artículo 5ª la previsión de la participación de representantes de los contribuyentes. Las consultas públicas están disponibles en el sitio web de la RFB. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais>>

¹⁰El control extensivo del IRPF proporciona un extracto del resultado de la gestión de riesgos de la declaración con la posibilidad de regularización por parte del contribuyente.

aos contribuintes de baixo risco tributário e gravames aqueles de alto risco. Entre as vantagens que se outorgam aos contribuintes conformes, está a obrigação de que a Administração tributária se comunique antes de uma auditoria fiscal, já que brinda a oportunidade de regularização do erro encontrado antes do seu início.¹¹

Esses programas estão sendo instituídos com caráter obrigatório para todos os contribuintes, sem um estudo cuidadoso da capacidade operacional da Administração tributária ou um projeto piloto que permita uma melhor avaliação dos possíveis impactos no comportamento dos contribuintes ou em possíveis litígios derivados da classificação de riscos lhes atribuída.

Estariam as ações e programas de conformidade cooperativa em desenvolvimento no Brasil alinhados às melhores práticas internacionais?

Diante desse cenário de mudança da relação entre a Administração tributária e contribuintes, com a implementação de ações e programas com caráter cooperativo no Brasil, o objetivo geral deste trabalho é estabelecer uma proposta de conformidade cooperativa para o Brasil, alinhada com as melhores práticas internacionais.

Em concreto:

- Analisar as diretrizes e experiências internacionais para o desenvolvimento de programas de conformidade cooperativa.
- Analisar as ações e programas com caráter cooperativo em desenvolvimento pelas Administrações tributárias no Brasil, traçando um paralelo com as principais práticas internacionais.
- Estabelecer uma proposta de conformidade cooperativa para o Brasil, alinhada com as melhores práticas internacionais.

¹¹Estados de São Paulo, Alagoas, Rio Grande do Norte e Ceará publicaran leyes instituyendo programas de cumplimiento con carácter cooperativo. Como ejemplo, la Ley Complementaria n 1320/2018 del estado de São Paulo/Brasil, que instituyó el programa "Nos Conformes". Obtenido el 20/06/2020 de: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>

2. A RELAÇÃO ENTRE O CONTRIBUINTE E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO MODELO TRADICIONAL À CONFORMIDADE COOPERATIVA. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.¹²

O modelo tradicional da relação tributária está fundamentado no controle, pelo qual o contribuinte toma conhecimento da existência de uma legislação tributária, a interpreta, calcula e paga os impostos que considera devidos, assim como apresenta as obrigações acessórias determinadas pela Administração tributária.

Posteriormente, durante o período de prescrição dos tributos, a Administração tributária analisa as informações apresentadas e os tributos pagos em relação com o conjunto de informação que obtém dos contribuintes e terceiros, seleciona os contribuintes para investigação e faz o lançamento tributário de débitos identificados no curso da inspeção, acompanhado das sanções pelo não cumprimento da legislação tributária.

Este modelo de autocumprimento pelo contribuinte e o posterior controle por parte da Administração tributária gera um modelo de confrontação constante entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, com uma alta taxa de litígios. Existem constantes queixas dos contribuintes pela falta de transparência da Administração tributária com respeito aos critérios utilizados para a interpretação e aplicação da legislação, um fator que cria insegurança e fomenta a acumulação de litígios fiscais.

O avanço da globalização e a complexidade das relações sociais e econômicas, que a cada dia depende menos dos meios físicos, também se reflete na complexidade das estruturas empresariais, situação que cria maior uma maior incerteza jurídica quanto a aplicação dos fatos à norma tributária, uma das razões para o aumento dos conflitos fiscais.

Ademais, com os avanços tecnológicos, que permitiu um incremento de informações e seu tratamento pela Administração tributária, inclusive pela intensificação da troca de dados entre jurisdições, ampliou a capacidade de controles pelo fisco, que em muitas ocasiões dispõe de todos os elementos necessário para o lançamento tributário em suas bases de dados.

¹² Este capítulo se basa especialmente en el informe de la OCDE (2013). La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.

Este cenário de aumento constante dos conflitos fiscais demonstrou a necessidade de mudança para um modelo de relação que favoreça a cooperação entre os contribuintes e a Administração tributária, com uma maior transparência entre as partes, ao tempo que promove segurança jurídica aos contribuintes.¹³

Surge assim uma relação cooperativa, que favorece a colaboração ao contrário da confrontação e se fundamenta na transparência, na boa-fé, na confiança legítima e no espírito de colaboração.

O modelo prevê a melhora dos serviços e a assistência aos contribuintes, o que favorece o cumprimento das obrigações fiscais e aumenta a eficiência, a eficácia e a equidade na atuação da Administração tributária, reduzindo os custos para o cumprimento das obrigações.

Numa conformidade cooperativa, os contribuintes estão dispostos a serem completamente transparentes, ao passo que recebem como contrapartida da Administração tributária segurança jurídica em suas opções fiscais. Essa redução nas incertezas tributárias permite uma melhor planificação e organização dos custos pelos contribuintes, enquanto promove uma maior previsibilidade da arrecadação para Administração tributária.

O modelo traz como pilares uma Administração tributária que busca compreender a realidade empresarial, atuando com imparcialidade, proporcionalidade e abertura, através de pautas claras e transparência na relação, enquanto os contribuintes devem ser transparentes e comunicar as informações sobre suas estratégias fiscais. Está fundamentado em critérios objetivos de modelos de governança corporativa tributária que demonstram confiança justificada do correto cumprimento tributário. (OCDE, 2013A)

Portanto, com bem sintetiza Herrán (2020), a conformidade cooperativa busca mudar o modelo clássico, baseado no controle, com procedimentos de caráter contraditório, nos quais o controle se realiza depois do cumprimento por parte do contribuinte, a declaração apresentada deve ser comprovada, com uma situação de “assimetria” em relação com a informação. Enquanto a conformidade cooperativa está baseada numa relação colaborativa, com procedimentos fundamentados na transparência, confiança legítima, boa fé e espírito de colaboração, com um controle em tempo real, e na qual a declaração apresentada se entende como correta, com a

¹³ Também a necessidade de intensificar a cooperação entre as Administrações tributárias, com mecanismos ágeis para o intercâmbio de informações e modelos de trabalho conjunto.

mitigação ou eliminação da assimetria da informação. Nas palavras de Valdez (2016), “en definitiva, el objetivo es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco” (p.19).

Por fim, há que destacar que a conformidade cooperativa, ao passo de facilitar ao máximo o cumprimento voluntário, deverá aplicar com os rigores legais as medidas coercitivas adequadas para coibir o não cumprimento tributário por aqueles que não adiram ao sistema contributivo.

Tratando de delinear o modelo de conformidade cooperativa, analisaremos nos próximos tópicos suas diferentes abordagens ou estratégias, bem como buscaremos enumerar os elementos que informes OCDE e literatura entendem como fundamentais para o modelo, que poderia ser sintetizado como a transparência dos contribuintes em troca da certeza da interpretação da legislação tributária pela Administração tributária.

2.1. ABORDAGENS DA RELAÇÃO COOPERATIVA. ESTRATÉGIAS GERAIS Y ESTRATÉGIAS PERSONALIZADAS

As abordagens internacionais de relação cooperativa podem ser divididas em dois modelos complementares, estratégias gerais que buscam envolver os contribuintes e demais partes interessadas para construir ambientes de relacionamento fundamentados nos princípios da conformidade cooperativa, com reflexos em todo o sistema tributário, dentre os quais se destacam as normas, a comunicação, a assistência, os serviços, a capacitação e o gerenciamento de riscos. Essas estratégias gerais, que podem ser segmentadas conforme o perfil dos contribuintes, são dirigidas a todos, grandes, médios e pequenos contribuintes. (OCDE, 2013B)

Outro modelo, complementar as estratégias gerais, apresenta abordagem caracterizada por um tratamento mais personalizado, pelo qual são construídos e avaliados a estrutura de governança corporativa fiscal que garanta o correto cumprimento tributário, com transparência pelas corporações de sua estratégia fiscal (planejamento tributário) e responsabilidade pelo Conselho de Administração pela governança tributária e política fiscal da empresa.

A aplicação do modelo de conformidade cooperativa personalizado normalmente tem aplicação em face de grandes contribuintes. Como exemplos, Austrália dispõe de modelo especial para

os 100 maiores contribuintes e segundo modelo para os 1000 (CIAT. Secretaria Ejecutiva, 2020)¹⁴. Espanha dispõe atualmente de 155 grandes empresas em seu programa¹⁵ e Itália 41¹⁶.

A participação no programa normalmente ocorre por solicitação do contribuinte ou por convite da administração tributária, sendo restrita a contribuintes de baixo risco. Desta forma, na Austrália há acompanhamento personalizado dos 100 ou 1000 maiores contribuintes (distintos modelos), entretanto, somente aqueles contribuintes de baixo risco e que demonstrem modelo de governança fiscal e transparência poderão solicitar a adesão ao Acordo de Conformidade Anual (ACA), recebendo benefícios da relação cooperativa (CIAT. Secretaria Ejecutiva, 2020). Outros países, como a Suécia, preveem participação por convite da Administração tributária (Sonetti, 2019, p. 50).

Em geral é realizado um projeto piloto, preferencialmente com contribuintes de baixo risco e com estrutura menos complexa, o que permite a estruturação do modelo em situações mais simples, com o paulatino avanço para outros grupos de contribuintes, com a colaboração dos contribuintes participantes.

A forma de aplicação ocorre normalmente pela participação em fóruns de diálogo e a construção conjunta de códigos de boas práticas e/ou marcos de controle fiscal que serão um guia para que as empresas desenvolvam estruturas de governança tributária. Por fim, haverá a celebração de acordos de conformidade cooperativa, como a adesão ao código de boas práticas da Espanha¹⁷, ou mais específicos, como o processo de adesão ao ACA na Austrália, pelo qual

¹⁴Conforme resposta da Administração tributária australiana (Australian Taxation Office - ATO) ao questionário aplicado sobre seu modelo de conformidade cooperativa, obtido pela parceria da Administração tributária brasileira (Receita Federal do Brasil – RFB) e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT em 22/04/2020.

¹⁵Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 21/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

¹⁶Elenco società ammesse al regime. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime/?page=schede>>

¹⁷Administración tributaria España - AEAT. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

é avaliada detalhadamente o modelo e integridade da governança corporativa tributária da empresa (CIAT. Secretaria Ejecutiva, 2020).

Cabe destacar o modelo de monitoramento horizontal da Holanda, única Administração tributária a implementar estratégia de cumprimento cooperativo “personalizada” junto às PYMES, utilizando-se da certificação de intermediários fiscais que funcionam como “garantidores” da boa governança corporativa tributária dos contribuintes a eles vinculados por meio de solicitação.

Dentro das estratégias gerais de conformidade cooperativa, aberta também para as PYMES, normalmente ocorre o compromisso de contribuintes, intermediários fiscais e outras partes interessadas em foros de diálogo para alavancagem ou mobilização do conhecimento, do alcance, da credibilidade, do esforço e dos recursos de todas partes interessadas, com o alinhamento conjunto de estratégias que complementam os esforços da Administração tributária para melhoria do sistema tributário (OCDE, 2013B, p. 58-59).

Referidos foros e estratégias conjuntas potencializam a comunicação da Administração tributária com os contribuintes, tanto pela ampliação das vias para o acesso, quanto pela credibilidade que as instituições agregam junto a seus participantes, além da participação da mídia na conscientização das obrigações fiscais, nos serviços oferecidos e nos riscos associados ao não cumprimento (OCDE, 2013B, p. 58-59).

A ampliação do conhecimento e dados mantidos pelas partes interessadas podem contribuir na identificação de padrões e na construção de soluções e produtos, tanto em novos serviços como em estratégias para gestão tributária (OCDE, 2013B, p. 58-59).

A participação na construção normativa promove melhor aceitação, tanto para o tramite junto ao parlamento, quanto pela maior aceitação pelos contribuintes quando da aplicação das normas, reforçando condutas positivas e discriminando comportamentos indesejados (OCDE, 2013B, p. 58-59).

A construção de serviços e assistência aos contribuintes de maneira participativa é fator preponderante na disponibilização de serviços com alta usabilidade, além de trazer *feedback* das necessidades e dificuldades dos contribuintes com as aplicações, serviços, orientações e assistências proporcionadas.

A capacitação de contribuintes e intermediários fiscais é fator chave para boa aplicação do sistema tributário, tendo elevado potencial de alavancagem pela participação de partes relacionadas na formulação e reprodução de programas de formação de intermediários fiscais e contribuintes.

As atividades de gerenciamento de riscos podem envolver as partes interessadas, desde a identificação e priorização de riscos, o desenho do modelo, até a implementação e avaliação dos resultados, contribuindo para melhores resultados de cumprimento, num processo transparente e participativo. (OCDE, 2013B, p. 48-53)

Destarte, são duas abordagens para as estratégias de conformidade cooperativa, “gerais”, com diversas ações de engajamento e trabalho conjunto com todos os contribuintes e “personalizadas”, normalmente para grandes contribuintes, por meio de acordos voluntários de cooperação.

2.2. PILARES DO MODELO DE CONFORMIDADE COOPERATIVA

Trataremos neste ponto elementos chave do modelo de conformidade cooperativa, desde aqueles que são base para seu bom funcionamento, como um sistema tributário simples e um robusto modelo de gerenciamento de riscos de conformidade, como aqueles essenciais para construção da relação cooperativa, por meio de uma Administração tributária que provê segurança jurídica, que busca conhecer a realidade empresarial e que atua e reage frente aos contribuintes com transparência, imparcialidade, proporcionalidade e abertura. Por outra parte, os contribuintes se comprometem com a transparência e responsabilidade de suas ações e estratégias fiscais em seu trato com a Administração tributária.

2.2.1. Sistema Tributário Simples

O bom funcionamento de um modelo de conformidade cooperativa se fundamenta na manutenção de um sistema tributário simples (como é indicado no modelo da Administração tributária Singapura¹⁸), que facilite o cumprimento e reduza a possibilidade de burla ao sistema. Os sistemas complexos, ricos em benefícios fiscais e regras de exceção, criam um espaço para

¹⁸ La administración tributaria de Singapur - IRAS tiene entre sus pilares del Marco Estratégico de Cumplimiento “mantener un sistema tributario simple que facilite el cumplimiento para el contribuyente y reduzca la posibilidad de que pueda burlar al sistema” (OCDE, 2013A, p. 30).

a planificação fiscal agressiva e a fraude fiscal, com o aumento das incertezas na interpretação da legislação tributária.

Valdés (2016) argumenta que a simplificação do sistema tributário, com modelos participativos para sua criação e reforma, além do emprego de uma boa técnica legislativa na elaboração das normas, são medidas eficazes na redução dos problemas interpretativos da norma tributária (p.45).

Sem um sistema impositivo simples, fica praticamente impossível cumprir a missão de facilitar, orientar e proporcionar assistência que promova segurança jurídica para o contribuinte e o cumprimento espontâneo para o Estado.

2.2.2. Gerenciamento de Riscos de Conformidade

Uma segunda base para sustentação de um modelo de conformidade cooperativa é o Gerenciamento de Riscos de Conformidade – GRC, processo sistemático em que a Administração tributária, conforme sua capacidade e recursos disponíveis, toma decisões deliberadas sobre que instrumentos de tratamento utilizará de forma eficaz para estimular a conformidade voluntária e prevenir e controlar o incumprimento, com base no conhecimento do comportamento dos contribuintes, suas causas e o contexto em que atuam (European Union, 2010, p. 5), (Yubero, 2020, p. 26).¹⁹

O gerenciamento de riscos de conformidade, além indicar as melhores decisões de seleção para fins de auditoria, tem o objetivo de subsidiar ações para otimizar o cumprimento voluntário pelos contribuintes, que em um modelo de autocumprimento, significa compreender e influir no comportamento de conformidade dos contribuintes.

A aplicação da conformidade cooperativa se fundamenta no desenvolvimento do GRC, pois esta permite classificar e segmentar os contribuintes de acordo com seu perfil de risco de cumprimento, para que assim se possa aplicar diferentes estratégias de tratamento aos

¹⁹ O modelo de gerenciamento de riscos de conformidade teve início em 1995 pela edição de norma conjunta australiana-neozelandesa AS/NZS 4.360 em 1995, sendo recomendado pela OCDE desde 2004, quando publicou o informe *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (OCDE, 2004).

contribuintes de acordo com seu perfil de conformidade, tornando efetivos os princípios da proporcionalidade das ações e reações da Administração tributária em relação ao contribuinte.²⁰

Entre as medidas aplicadas de tratamento do contribuinte conforme seu perfil de riscos, se destacam: prioridade no atendimento em serviços e na resolução de assuntos pendentes; a redução de algumas obrigações formais, os prazos e a periodicidade em sua apresentação; o tratamento diferenciado de multas e juros, ou para corrigir erros nas declarações segundo a classificação do contribuinte.

Ademais, a aplicação do GRC ao tempo que brinda benefícios aos contribuintes com baixo risco de cumprimento, respaldará o desenvolvimento de estratégias de controle com aqueles contribuintes que tenham decidido não cumprir com suas obrigações tributárias, mantendo um ambiente de concorrência justa e igualitária.²¹²²

Destarte, o gerenciamento de risco de conformidade estruturado com uma boa segmentação por perfis de riscos do contribuinte é uma metodologia necessária para implementar um programa de conformidade cooperativa, pois, do contrário, não há forma de diferenciar as estratégias de tratamento do contribuinte em função do seu perfil de conformidade.

2.2.3. Segurança Jurídica

A capacidade da Administração tributária proporcionar aos contribuintes segurança jurídica em suas opções é um pilar fundamental da conformidade cooperativa. Para sua efetividade a AT deverá trabalhar em tempo real, proporcionando segurança jurídica tempestiva, com a rápida definição de sua interpretação sobre os modelos de planejamento ou opções fiscais dos contribuintes, como o objetivo de não lhes apresentar surpresas.

Fernández (2018) argumenta que é necessário avançar na segurança jurídica em três planos diferentes. Primeiro na produção normativa, com a participação ativa de todas as partes interessadas. Em segundo lugar, ao estabelecer os critérios administrativos para a interpretação,

²⁰ Conforme aponta Valdés (2016) “el objetivo que ha de informar toda la gestión tributaria ha de ser el de individualizar las áreas de mayor riesgo, definir las políticas para afrontarlas, elaborar un plan de control de riesgos fiscales y desplegar distintas metodologías para cada tipología de contribuyentes” (p.31).

²¹ Siguiendo Nastri, Valdés & Sonetti (2018) “para mejorar significativamente los índices de cumplimiento tributario es necesario combinar la persuasión y el diálogo – la simplificación del sistema y su buena administración – con la coerción y el castigo” (p. 191).

²² “Cooperación cuando sea posible y coerción cuando sea necesaria” (OCDE, 2013A, p.47)

com o uso de atos administrativos e soluções de consultas com efeitos vinculantes a todas as autoridades fiscais (tanto pelos órgãos encarregados da aplicação, como pelos tribunais administrativos), ademais da aplicação dos critérios aplicados em respostas de consultas para qualquer obrigado fiscal. Em terceiro lugar, a importância de avançar na qualificação dos fatos de acordo com a sua natureza jurídica, já que as boas práticas tributárias são contrárias a interpretação econômica, que tem consequências arbitrárias e imprevisíveis. Neste contexto, a aplicação de cláusulas antiabuso podem aportar melhores parâmetros para diferenciar as chamadas economias de opção em confronto com o abuso de direito (p. 12-14).

A busca constante para resolução de riscos fiscais importantes é uma medida necessária para a redução de conflitos e segurança jurídica para os contribuintes, donde se busca o melhor conhecimento e o alinhamento entre a Administração tributária e o contribuinte em termos dos fatos, de modo que, em caso de divergência, se deixem para os tribunais exclusivamente a análise da interpretação legal dos fatos já acordados entre a AT e o contribuinte.

Ademais, deve se promover modelos de resolução de conflitos sem o uso de tribunais, favorecidos pela conciliação entre as partes e a rápida resolução das divergências, reduzindo assim os conflitos. Fernández (2018) cita como exemplo iniciativas “en Derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano, distinto del actuante, cuando así solicite el obligado tributario y siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica” (p. 15).

2.2.4. Transparência

Uma relação fundamentada na transparência, intenções mutuamente expressadas, na compreensão, no respeito mútuo e na cooperação real é um pilar fundamental na conformidade cooperativa.

A transparência se manifesta em uma Administração tributária que proporciona orientação clara e tempestiva, assistência e serviços para facilitar o cumprimento voluntário das obrigações por parte dos contribuintes. Busca oferecer borradores de declarações e resolver as divergências na interpretação tributária em tempo real, proporcionando a informação disponível nas bases da

AT para o correto preenchimento das declarações e muitas vezes no âmbito do controle extensivo, em um marco de relação cooperativa.²³

Com respeito aos contribuintes, estes se comprometem a cumprir com o “espírito da lei” e operar dentro de um marco de relação aberta e transparente, com um maior cumprimento espontâneo de suas obrigações (OCDE, 2013A, p. 53).

O objetivo é reduzir a assimetria da informação, motivo que as grandes empresas que aderem ao programa de conformidade cooperativa assumem o dever de informar para a Administração tributária sua estratégia de cumprimento e planejamento tributário, com uma comunicação completa e verdadeira dos principais riscos fiscais em tempo real (OCDE, 2013A, p. 23).

2.2.5. Conhecimento da Realidade Empresarial, Imparcialidade, Proporcionalidade, Abertura e Reação das Administrações Tributárias.

Para estabelecer uma verdadeira relação de confiança é necessário que a Administração tributária conheça a realidade empresarial, um fator fundamental para uma interpretação e aplicação imparcial, conhecendo as perspectivas empresariais e discriminando as causas corporativas do negócio jurídico, sua substância e sua forma.

O conhecimento da realidade empresarial geralmente ocorre através de estudos setoriais e pela organização da Administração tributária por setores econômicos²⁴. Mediante interações periódicas com os contribuintes, intermediários fiscais e suas associações (como nos foros de diálogos), assim como pelo compromisso da AT de considerar a perspectiva das corporações

²³ Fernández (2018) discurre sobre el Código del Contribuyente Europeo – CCE que tiene la finalidad de garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias, así como promover que estas adopten un enfoque más orientado a los servicios. “Para la Comisión Europea, el CCE puede ofrecer beneficios a largo plazo por varios motivos. Primero, aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones. Segundo, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones. Tercero, incrementa el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios. Finalmente, se convierte en un posible referente para los Estados miembros” (p.10).

²⁴ La ATO en Australia se organiza para el control de los grandes contribuyentes por sectores económicos (CIAT. Secretaria Ejecutiva, 2020). “La División de Grandes Casos de La Administración Tributaria de Irlanda está organizada por sectores. En Singapur existen interacciones periódicas con los contribuyentes en aras de comprender mejor sus operaciones comerciales y los riesgos fiscales inherentes, como parte de los objetivos de su Programa de Relaciones Cooperativas con los Contribuyentes” (OCDE, 2013A, p.21).

em suas interpretações e decisões, em uma relação aberta e colaborativa, dirigida a solução conjunta e tempestiva das divergências.

A designação de um interlocutor como ponto focal de tratamento junto a empresa é uma técnica comum nos modelos de conformidade corporativa aplicados aos grandes contribuintes, um profissional da administração tributária que adquire profundos conhecimentos e relacionamento com a empresa, uma situação que permite compreender melhor a realidade corporativa.

A imparcialidade da Administração tributária se manifesta na resolução de conflitos de maneira consequente e objetiva, visando o interesse coletivo, combinada com sentenças emitidas por instituições independentes, que respeitem as argumentações do contribuinte, com a discriminação dos motivos da decisão.

Da mesma forma, são manifestações da imparcialidade por parte da AT a segurança jurídica que proporcionam os instrumentos de solução tempestiva das consultas, com orientação clara e objetiva, que tenha em conta a realidade empresarial e seja uniforme em toda a AT, assim como uma relação aberta, profissional e respeitosa com o contribuinte, mantendo uma atitude crítica e técnica em face das informações e riscos identificados.

O modelo de conformidade cooperativa tem a proporcionalidade como um pilar que proporciona ao contribuinte um tratamento adequado conforme seu perfil de riscos, brindando benefícios aos contribuintes que constroem uma relação transparente de cooperação com a Administração tributária, ao passo que toma medidas oportunas e efetivas para combater o incumprimento tributário por parte daqueles contribuintes que insistem em não contribuir, aplicando o princípio da isonomia ao tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual.

Complementando e de maneira interrelacionada com os pilares anteriores, a reação da Administração tributária em relação as opções tributárias dos contribuintes caracteriza o modelo de conformidade cooperativa, através de reações baseadas na confiança recíproca e na transparência, onde as eventuais divergências de interpretações se veem naturalmente, buscando uma solução rápida, com imparcialidade, na busca do “espírito da lei”.

2.3. REQUISITOS COMUNS NOS MODELOS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA EM GRANDES CONTRIBUENTES

Na experiência internacional a conformidade cooperativa alcançou maior avanço especialmente junto aos grandes contribuintes. Dente os principais motivos se destacam: a alta participação e impacto desses contribuintes na arrecadação; o baixo número de contribuintes, o que permite controle personalizado dentro da capacidade operacional da Administração tributária; a complexidade de suas estruturas multinacionais, normalmente com um planejamento tributário arrojado e conseqüente ineficácia dos sistemas tradicionais de controle; ademais de suas alta capacidade litigiosa (Fernández, 2018, p. 9) (Valdés, 2016, p. 19).

O modelo se fundamenta especialmente na governança tributária e transparência das grandes empresas, com a implantação de um marco de controle fiscal, com a transparência traduzida pela comunicação de sua estratégia fiscal para a Administração tributária e pela responsabilidade do Conselho de Administração por sua política tributária (OCDE, 2013A).

2.3.1. Marco de Controle Fiscal

O modelo de conformidade cooperativa para os grandes contribuintes se fundamenta em critérios objetivos e na confiança justificada, especialmente devido ao governo fiscal da empresa, incorporado pela aplicação de um marco de controle fiscal consistente.

Desta forma, o modelo de conformidade cooperativa para os grandes contribuintes tem como elemento fundamental o marco de controle fiscal, um instrumento através do qual o contribuinte demonstrará a aplicação de processos sólidos de gerenciamento de riscos tributários em seu controle interno que garantam a segurança de um correto cumprimento fiscal, de acordo com sua política fiscal apresentada de forma transparente para a Administração tributária (OCDE, 2013^a, p. 63-69).²⁵

²⁵Fernández (2018) destaca las reformas para el buen gobierno corporativo en España: con la inclusión del riesgo fiscal como un nuevo componente en el sistema de gestión de riesgos de las sociedades cotizadas; con la atribución de la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración por la estrategia fiscal; además de la responsabilidad penal de persona jurídica. A nivel voluntario, los documentos preparados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores: el Código de Buen Gobierno y la Guía para la elaboración del Informe de Gestión son instrumentos que complementan la normativa mercantil. El Código de Buenas Prácticas Tributarias - CBPT y el Código de Buenas Prácticas Tributarias para Profesionales Tributarios - CBPPT son nuevos instrumentos para guiar el buen gobierno fiscal, además de dirigir la relación entre AEAT y quienes los firman.

Normalmente as Administrações tributárias não padronizam o marco de controle fiscal, mas ditam diretrizes e critérios objetivos para sua construção e aplicação conforme a realidade das empresas. O marco de controle fiscal deve se estender por todos os processos e procedimentos relacionados com a política fiscal da empresa, com aplicação integral e específica para cada imposto e com foco nos maiores riscos conhecidos. Deve dispor de mecanismos de controle para prevenir, detectar e sanar deficiências, além de supervisão para avaliação e melhora da efetividade nos controles. Ademais de ter capacidade para detectar riscos fiscais relevantes, deverá documentá-los e notificá-los oportunamente a Administração tributária. (OCDE, 2013A, p. 63-67).²⁶

2.3.2. Comunicação da Estratégia Fiscal

Conforme já disposto nos tópicos anteriores, a globalização e digitalização da economia, com as estruturas complexas das multinacionais tornaram as relações econômicas mais complexas, com reflexos na relação jurídica tributária.

Este contexto trouxe o incremento de planejamentos tributários internacionais, com a busca pelas empresas pela utilização de benefícios fiscais em diversas jurisdições, levando a um crescente conflito, onde os contribuintes argumentam pela liberdade de organização da atividade econômica, enquanto o Estado luta para evitar a erosão da base tributável e a transferência de lucros para países de tributação favorecida.

O Planejamento Tributário é considerado Agressivo - PTA quando o contribuinte se utiliza de opções jurídicas que respeitam formalmente as leis, entretanto de forma artificial, com o fim de evadir impostos. Trata-se de estratégias fiscais que, apesar de realizar negócios jurídicos formalmente válidos, deixam de revelar a verdadeira realidade (substância) do negócio jurídico.

Com objetivo de combater as práticas de PTA, as Administrações tributárias, lideradas pela OCDE, desenvolveram o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)²⁷, que prevê na ação

En la misma línea, la Asociación Española de Normalización (UNE) produjo el estándar UNE 19602 para implementar un sistema de cumplimiento y gestión de riesgos fiscales (p.15-16).

²⁶ Para Nastri, Valdés & Sonetti (2018), las características esenciales de un programa de control de riesgos fiscales son: estrategia fiscal; carácter integral (debe cubrir todas las políticas, procedimientos y procesos); responsabilidad (el plan de riesgos debe ser aprobado por el Consejo de Administración); funcionalidad institucional (debe pasar por todos los procesos y funciones); mecanismos de retroalimentación; fiabilidad (p.196).

²⁷ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

12 que se deve exigir que os contribuintes revelem seus mecanismos de planejamentos tributários agressivos²⁸.

Alinhado com essa diretriz de revelarem seus planejamentos tributários, os acordos de conformidade cooperativa preveem o compromisso de os contribuintes comunicarem sua estratégia fiscal e seus modelos de planejamento tributário para a Administração tributária. Destarte, decorre de acordo e não de imposição legal.

O objetivo é que num ambiente cooperativo e transparente, o contribuinte e a AT possam analisar o planejamento tributário em seu nascedouro, conhecendo dos fatos e avaliando suas consequências jurídicas tributárias.

Merece destacar que o modelo não previne uma divergência de entendimento entre a Administração tributária e o contribuinte, entretanto requer que o contribuinte comunique sua estratégia fiscal para a AT, de forma que, se existe uma divergência, esta será especialmente sobre a interpretação das consequências jurídicas tributárias e não sobre os fatos, permitindo que se busque uma rápida definição da melhor interpretação pelos órgãos com prerrogativa para decidir sobre a divergência de entendimento.

Ademais, a Administração tributária deverá dar publicidade das principais práticas de planejamento tributário, com sua interpretação oficial, promovendo maior segurança jurídica a todos os contribuintes.

2.3.3. Responsabilidade da Estratégia Fiscal pelo Conselho de Administração da Companhia

A relação transparente, materializada pelo marco de controle fiscal, normalmente inclui a responsabilidade pelo Conselho de Administração pela governança fiscal corporativa, desde o desenho e estratégia, até os mecanismos de controle e efetividade do modelo (OCDE, 2013A, p. 65).

²⁸ BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

Na Espanha, o art. 529.ter del RDLeg. 1/2010 inclui uma relação de deveres fiduciários de gestão de riscos fiscais que não podem ser objeto de delegação pelo Conselho de Administração:

España. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio:(...)

Artículo 529 ter. Facultades indelegables.

1. El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes: (...)

b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control. (...)

f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo. (...)

i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.²⁹

2.4. BENEFÍCIOS ESPERADOS

A implementação de modelo de conformidade cooperativa, além de brindar benefícios para as empresas e para as Administrações tributárias, proporciona benefícios aos países e à sociedade, já que a transparência e uma maior segurança jurídica, com a redução dos litígios e riscos fiscais por parte das empresas, promovem uma melhora do ambiente de negócios, fundamentais para atração de investimentos. Seguindo Valdez (2016), uma relação cooperativa oferece aos investidores e empresários incentivos por sua previsibilidade, confiança e celeridade para antecipar e resolver adequadamente eventuais dificuldades que possam surgir na aplicação dos tributos (p.35).

2.4.1. Benefícios para Administração Tributária

A relação cooperativa, dentro de um ambiente de transparência e confiança, promove um ambiente de jogo limpo entre os contribuintes e a Administração tributária, com o consequente

²⁹ España (2010). Real Decreto Legislativo 1/2010. BOE núm. 161, de 03/07/2010. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>>

aumento do grau de cumprimento voluntário decorrente da mudança de comportamento dos contribuintes e a conseguinte redução da brecha fiscal.

Um melhor entendimento dos negócios da empresa por parte da Administração tributária permite que as AT apliquem a legislação com maior imparcialidade, com interpretações voltadas para o interesse público geral da sociedade e não apenas no interesse imediato na arrecadação.

O trabalho em tempo real com os contribuintes aderentes ao modelo cooperativo permite que a AT possa conhecer e avaliar os principais riscos emergentes, influenciando junto aos contribuintes na correta aplicação da legislação tributária, atuando em eventuais mudanças na legislação, ao tempo que também permite uma rápida ação de controle junto aos contribuintes não conformes. Ademais proporciona informações macro para análise dos principais os setores econômicos.

Ao promover maior segurança jurídica e resolver litígios por meio de modelos alternativos e céleres, a AT reduz a quantidade de disputas desnecessárias e proporciona uma maior certeza nas previsões de receita orçamentária. Ademais, um ambiente cooperativo facilita a solução de lacunas existentes na legislação com ganho geral para um mercado de concorrência leal e não apenas no ganho imediato de um único caso concreto.

Por fim, a relação cooperativa reduz o foco da Administração tributária em contribuintes de alta conformidade, que passam a ser provedores de informação de qualidade, que subsidiaram o gerenciamento de riscos para aplicação de medidas coercitivas junto aos contribuintes incumpridores. (OCDE, 2013A, p. 38-39)

2.4.2. Benefícios para os Contribuintes

Uma relação entre as empresas e a Administração tributária fundamentada na transparência, boa-fé, confiança justificada e espírito cooperativo conduz a uma menor incerteza em relação as opções fiscais adotadas, assim como o trabalho em tempo real permite a resolução rápida das divergências identificadas, evitando o prolongamento de disputas desnecessárias. Ademais, os contribuintes têm uma maior oportunidade de apresentar os problemas relacionados com o sistema tributário e sua administração, com o propósito de reduzir lacunas da legislação e custos desnecessários para o cumprimento voluntário (OCDE, 2013A, p. 39).

Outro benefício às empresas é a redução dos custos indiretos para o cumprimento voluntário, pois a Administração tributária proporciona controles mais simples e ágeis para as empresas aderentes ao modelo, dentre as quais a ampliação da periodicidade ou facilidades no cumprimento de obrigações formais e a prioridade na devolução de impostos, permitindo um melhor planejamento, organização e redução de custos indiretos de cumprimento. Ademais, há uma redução de inspeções, com uma menor intervenção fiscal nas atividades dos contribuintes que participam do modelo cooperativo (OCDE, 2013A, p. 39).

No âmbito de responsabilidade social corporativa, um valor que cresce a cada dia na sociedade, a adesão a um modelo de conformidade cooperativa agrega valor na reputação da empresa com o público em termos de legitimidade e equidade, ajudando a reforçar a relação de confiança com a comunidade.

Valdés (2016) destaca a relevância que a política fiscal tem alcançado, especialmente com as redes sociais, o que leva a um alto risco de reputação corporativa devido a sua política fiscal agressiva. Exemplifica o caso da empresa Starbucks na Inglaterra, onde a companhia se viu afetada pela reprovação social, o que a levou a oferecer uma reparação ao Governo britânico por suas discutíveis estratégias fiscais (p.11).³⁰

Normalmente os países que têm implementado programas de conformidade cooperativa preveem a publicação no sítio web da Administração tributária a lista dos contribuintes que participam do programa, fortalecendo a reputação positiva destes contribuintes junto da sociedade.³¹ Ademais, muitas empresas começaram a revelar sua responsabilidade fiscal y sua

³⁰“La relevancia que la política fiscal ha adquirido en los últimos años en la opinión pública es más que considerable, y sorprendente. Las noticias sobre el reducido gravamen al que resultan sujetos los beneficios de determinadas multinacionales, merced al modo en el que llevan a cabo la planificación fiscal de su actividad han pasado del entorno de los estudios especializados, los despachos profesionales y las oficinas de las Administraciones tributarias al debate público “indignado” a través de las herramientas de comunicación que facilitan las llamadas ‘redes sociales’.

En una aproximación, tal vez precipitada, al particular se viene a calificar –con notorio escándalo– tal estado de cosas como una palmaria manifestación de conductas fraudulentas, ilícitas, de evasión fiscal, merecedoras de un duro reproche por el común de los ciudadanos que, por el contrario, realizan un más que considerable esfuerzo fiscal para aportar a las arcas públicas los recursos financieros requeridos para la cobertura de los gastos públicos. Hasta tal punto ha llegado la campaña de desprestigio social emprendida contra quienes así se comportan que, preocupados por el coste que la misma les podía suponer en términos de reputación, alguna de las compañías afectadas por dicho reproche, Starbucks, llegó a ofrecer al Gobierno británico una reparación económica a modo de compensación por sus discutibles estrategias de ahorro fiscal” (Valdés, 2016, p.11).

³¹ Son ejemplos las Administraciones tributarias de Australia, España, Italia.

participação nos programas de conformidade cooperativa, agregando responsabilidade fiscal e social a sua marca.³²

2.5. DESAFÍOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO

A construção e implementação de um modelo de cumprimento cooperativo requer uma grande mudança cultural tanto pela Administração tributária, quanto pelos contribuintes, demandando um conjunto de estratégias muito bem planejadas e desenvolvidas de forma paulatina, conforme a capacidade operacional da AT, e com cuidadosa comunicação interna e externa para os contribuintes e sociedade.

O modelo não se traduz em uma única medida, mas em um conjunto ordenado de estratégias de cumprimento cooperativo que traduzem uma mudança de uma atitude de confrontação para uma relação transparente e de colaboração, sendo essencial para sua implementação que se entendam as necessidades de inversão de recursos e de mudança cultural, e não só se visualizem os benefícios esperados.

2.5.1. Capacidade Operacional

Para atuar em um modelo de conformidade cooperativa, a Administração tributária necessita se estruturar para uma rápida interpretação e orientação de nova legislação, gerando segurança jurídica em tempo real. Para cumprir com esta atividade é necessário prover interlocutores com os contribuintes que participam do modelo, com as associações de contribuintes e com os intermediários fiscais, o que permite conhecer e aclarar as dúvidas sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária de maneira tempestiva.³³

³²Son ejemplos: Repsol, obtenido el 19/07/2020 de: <https://www.repsol.com/es/sostenibilidad/fiscalidad-responsable/relaciones-cooperativas-y-entorno/index.cshtml>; Rio Tinto, obtenido el 19/07/2020 de: <https://www.riotinto.com/sustainability/sustainability-reporting/taxes-paid-report>.

³³ Valdés (2016) propone la implantación de estos sistemas en tres pasos. “En primer lugar, una declaración unilateral de intenciones por parte de la Administración tributaria. En segundo lugar, la elaboración de una carta de servicios o código de conducta específico, de compromisos (...). La tercera fase consistiría en la adopción de acuerdos particulares con determinadas empresas, a tenor de sus específicas circunstancias.

Como requisitos previos para articular este tipo de sistemas se enuncian cuatro:

- fijar con claridad el ámbito objetivo y temporal de la cooperación reforzada;
- una evaluación de la capacidad de cada parte para aplicarla;
- la provisión efectiva de la estructura institucional necesaria a tal efecto, más allá de los compromisos de personas en concreto, y
- evaluación de la puesta en práctica efectiva, del cumplimiento de las expectativas creadas y de la resolución de las quejas que cada parte tenga en su funcionamiento efectivo (p. 26/27)”.

Para ajudar os interlocutores em sua relação com as empresas e partes relacionadas, normalmente se criam grupos de especialistas por tributos e assuntos com o fim de subsidiar e dar uniformidade na interpretação da legislação. Ademais são proporcionados aos contribuintes mecanismos de consulta para brindar segurança jurídica tempestiva, além de dar ampla publicidade nas decisões e outras orientações.

Prover transparência aos contribuintes das informações disponíveis nas bases de dados da Administração tributária é uma importante providência para evitar erros no preenchimento de declarações, assim como em mecanismos de alertas de inconsistências aos contribuintes visando a autorregularização. Entretanto, a implementação dessas medidas depende de se proporcionar capacidade operacional às AT para coleta, processamento e disponibilidade de informações em pouco tempo.

Um exemplo da necessidade de uma avaliação cuidadosa da capacidade operacional e dos custos para implementação pode ser visto na análise realizada sobre o modelo de conformidade cooperativa holandês (*horizontal monitoring*), que foi implementado em 2005 e estendido para PYMES em 2007. A avaliação do modelo por um comitê independente do governo no ano de 2012, apesar de destacar a avaliação conjunta positiva, evidenciou dificuldades e incertezas, dentre as quais algumas relacionadas a capacidade operacional e o custo de implementação, como destaca Valdés (2016):³⁴

- i) Se advierte que en cierto sentido se subestimaron las consecuencias y costes del modelo, en particular para las medianas y pequeñas empresas.
- ii) En el mismo sentido se hace notar que no está claro que se hayan reducido los costes de cumplimiento del sistema, ni para las empresas, que no aprecian la reducción de la presión administrativa, ni para la Administración que – en la fase inicial, al menos – ha tenido que invertir muchos recursos en la transformación del modelo (p. 41).

2.5.2. Mudança Cultural – Habilidades Interpessoais

A mudança de um modelo tradicional baseado na confrontação para um modelo de uma relação cooperativa requer uma forte mudança na cultura e na conduta da Administração tributária, com ênfase na formação de habilidades interpessoais, sem esquecer da manutenção de altos índices

³⁴ Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“Horizontal Monitoring”) publicado em 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

de capacitação técnica. Trata-se de uma mudança de “mindset” para o perfil de gestão de clientes e provisão de serviços.

A estruturação de unidades de grandes contribuintes, com a especialização por setores econômicos e uma visão individualizada dos maiores contribuintes (por exemplo, os 100 maiores da Austrália), deve ser precedida de políticas de seleção e capacitação de pessoas, que além da capacitação técnica, devem ser capacitados em habilidades e técnicas de negociação, comunicação e relacionamento.

Valdés (2016) destaca os modelos de financiamento da Administração tributária ou de retribuição de seus empregados, pois muitas vezes estão fundamentados em indicadores relacionados ao volume de sanções aplicadas, fator que não incentiva aos empregados a buscar a cooperação com os contribuintes (p. 48). Recomenda-se utilizar indicadores da efetividade da Administração tributária, como a redução da brecha fiscal, dos litígios, das omissões de declarações, do incremento da veracidade das informações prestadas e outros indicadores de melhora no cumprimento voluntário, ao contrário de indicadores voltados para a quantidade de aplicação de sanções ou de cobranças coativas.

2.5.3. Mudança de Conduta – Capacidade de Proporcionar Segurança Jurídica em Tempo Real. Resolução de Problemas Fiscais Pendentes.

Dentro do modelo de conformidade cooperativa o objetivo é proporcionar segurança jurídica em tempo real, permitindo que a Administração tributária, antes da entrega de declarações, conheça a realidade e as opções fiscais do contribuinte, assim como proveja orientação com certeza jurídica em face dessas opções.

Este modelo depende de que a AT esteja estruturada e crie mecanismos para avaliar o planejamento fiscal do contribuinte em tempo real, com um maior investimento de recursos na fase preparatória por meio de serviços confiáveis de informação e assistência, além de canais de consulta céleres e efetivos. De outra forma haverá a redução de custos resultantes de disputas administrativas e judiciais, além do incremento da adimplência e previsibilidade do pagamento voluntário de tributos.

A criação de mecanismos alternativos para célere solução de disputas é uma medida efetiva para redução de conflitos, com é exemplo o modelo sueco, onde existe uma opção para que a empresa “solicite uma resolução antecipada vinculante de um comitê judicial independente”

(OCDE, 2013A, p. 57). Ademais, normalmente no processo de adesão do contribuinte ao modelo de conformidade cooperativa busca-se mecanismos alternativos para resolução dos problemas fiscais pendentes.

2.5.4. Comunicação

Um bom planejamento e estruturação da comunicação do programa conformidade cooperativa aos contribuintes é fundamental para deixar clara a diferença entre o tratamento tradicional e o novo modelo de relacionamento cooperativo.

Os fóruns de diálogo são um espaço formal que facilita a interação e comunicação entre a Administração tributária e os contribuintes, os intermediários fiscais e outras organizações da sociedade, com o propósito de discutir e alinhar políticas, modelos, sistemas e procedimentos tributários (CIAT, 2015, p. 20).

A capacitação de contribuintes e intermediários fiscais são importantes medidas de comunicação orientadas tanto a um melhor cumprimento voluntário quanto para regularizações de erros objetos de regularização dentro de uma relação cooperativa, sendo importante seu desenvolvimento em programas estruturados e contínuos (CIAT, 2015, p. 20).

Outra iniciativa são as comunicações personalizadas pela Administração tributária aos contribuintes, que permitem atender de maneira objetiva as necessidades pontuais ou reportar divergências identificadas para fins de autorregularização pelo contribuinte, evitando litígios futuros e facilitando o cumprimento. São medidas comuns em países como o Brasil e Argentina (CIAT, 2015, p. 20).

2.5.5. Mudanças Legislativas

O modelo de conformidade cooperativa é precipuamente marcado por uma mudança de cultura e de conduta de relacionamento entre a Administração tributária e os contribuintes, pela qual na maioria dos países não se viu necessárias grandes alterações legislativas.

De toda forma, nos modelos legais mais fechados, conhecidos como “civil law”, de tradição romana, existe uma priorização do positivismo construído em um processo legislativo. Nesses países, como são exemplos Itália, Espanha e Brasil, se recomenda publicar uma legislação específica que brinde conceitos mais abertos, como são várias das práticas de conformidade cooperativa.

Nesse sentido foi a reforma italiana de 2014 com o objetivo de modificar a relação entre a Administração tributária e o contribuinte, proporcionando “um sistema fiscal mais equitativo, transparente e orientado ao crescimento econômico”³⁵, incentivando a participação do contribuinte e sociedade em todo o sistema tributário (Valdés, 2016, p. 85).

Assim, é essencial a análise do marco jurídico onde está vinculada a Administração tributária, avaliando a necessidade de algumas mudanças na legislação. Problemas relacionados a indisponibilidade do crédito tributário em face da oportunidade de regularizar inconsistências apenas com acréscimos moratórios de pagamentos atrasados, mesmo depois de o contribuinte ser informado da inconsistência pela Administração tributária (a perda da espontaneidade) ou a responsabilidade do Conselho de Administração pela estratégia fiscal da empresa, são exemplos de situações jurídicas que devem estar prescritas claramente na legislação para garantir a segurança jurídica dos contribuintes e dos empregados da Administração tributária.

2.5.6. Governança pela Administração Tributária

A estrutura de governo interno da Administração tributária para o modelo de aplicação da conformidade cooperativa é fundamental para continuidade de uma relação baseada na transparência, na confiança justificada e no conhecimento da realidade da empresa, entretanto, com a manutenção de uma distância necessária para avaliação profissional e crítica das opções fiscais do contribuinte (OCDE, 2013A, p. 71-72).

Neste sentido, geralmente existe um modelo de mudança periódica dos interlocutores junto aos contribuintes, além de guias orientativos de governo fiscal que apresentam critérios objetivos para avaliar a confiabilidade do marco de controle fiscal do contribuinte.

Conforme aponta Valdés (2016), para evitar uma relação muito estreita entre o interlocutor e a empresa, o sistema britânico prevê uma rotação de quatro anos e o sueco de cinco anos, além de mecanismos sistemáticos para separar as funções que deem garantia no controle interno (p. 43).

³⁵ Ley núm. 23, de 11 de marzo 2014. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita. Obtenido el 01/08/2020 de <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2014/3/12/14G00030/sg>>

Entre as medidas de controle interno, se destacam a criação de códigos de conduta para os empregados fiscais, o trabalho em equipe, com a avaliação cruzada, o registro e a documentação das reuniões e os trabalhos realizados, a avaliação por especialistas dos temas mais complexos e dos riscos mais elevados (OCDE 2013A, p. 76-78). Ademais, no Reino Unido, as disputas fiscais resolvidas estão sujeitas a avaliação externa por parte de um “Comité de Cuentas Públicas del Parlamento” (OCDE 2013A, p. 22).

2.5.7. Criação de Indicadores de Resultados – Efetividade

A avaliação de desempenho das Administrações tributárias apresenta em sua grande maioria indicadores de esforço e eficiência, por exemplo, o número e os valores de lançamentos tributários, cobranças e julgamentos realizados por auditor fiscal.

É essencial em uma relação cooperativa avançar em indicadores que demonstrem a efetividade do modelo na mudança do comportamento dos contribuintes, com o aumento na taxa de cumprimento voluntário, a redução da brecha fiscal, a redução de litígios, a redução de lacunas na legislação, com sua simplificação, além indicadores de provisão oportuna de segurança jurídica.

Como afirma Nastri, Valdés & Sonetti (2018), o correto funcionamento de um sistema tributário não se mede pelo incremento do volume de regularizações e sanções que gera a atividade de controle, mas pela redução da brecha fiscal e outras medidas de efetividade do sistema decorrentes do uso de ações de cooperação (p. 197). O Reino Unido é um bom exemplo de uma avaliação global da efetividade da estratégia aplicada, tendo a brecha fiscal como um indicador chave³⁶, assim como a “maximização dos ingressos, a satisfação dos contribuintes e a redução dos custos”. (OCDE, 2013A, p.82)

³⁶No Reino Unido existe um acompanhamento periódico da redução da brecha fiscal, sendo seu cálculo considerado um dos riscos fiscais no orçamento, conforme informações disponibilizadas pela Administração tributária britânica, obtido em 01/08/2020 de <<https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connect-computer-and-investigations>> e <<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/12resconapptaxgap.pdf>>

2.6. EXPERIÊNCIA DE PAÍSES COM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA

Neste tópico apresentaremos um resumo de algumas experiências internacionais mais avançadas na conformidade cooperativa, com enfoque em suas principais características.

2.6.1. Austrália

A Austrália, por meio de sua Administração Tributária (Australian Taxation Office – ATO) foi pioneira na aplicação de gerenciamento de riscos de conformidade e uma abordagem cooperativa por meio da confiança justificada pela reputação do contribuinte. Para alcançar os melhores resultados de conformidade desenvolve estratégias diferenciadas de práticas de relação e cumprimento cooperativo com as grandes empresas e com os pequenos e médios contribuintes.³⁷

O modelo de conformidade cooperativa australiano está fundamentado na demonstração pela empresa de uma boa governança fiscal. Para tal, a ATO apresenta orientações práticas e critérios objetivos para que o modelo de governo fiscal gere confiança justificada, situação que esta brindará um serviço personalizado ao contribuinte (CIAT, 2015, p. 13).

Existe um foco estratégico nas 100 maiores empresas, com as quais utiliza abordagem multitarefa de comprometimento dos contribuintes chaves (KTE), um modelo que busca trabalhar com as transações significativas dos principais contribuintes em tempo real, para garantir que eles obtenham resultados fiscais consistentes com a lei e orientações da ATO. A estratégia com esses contribuintes funciona com: único ponto de contato com equipe virtual de especialistas, permitindo assistência em todos tributos; centralização de solicitações buscando reduzir demandas ao contribuinte (somente uma vez); relatório integrado da fiabilidade tributária do contribuinte ao longo do tempo.

O modelo KTE utiliza metodologia de confiança justificada (justified trust) por meio de avaliação da governança tributária. Para os contribuintes que se disponham a construir uma relação transparente e cooperativa com ATO é oferecido o Acordo Anual de Conformidade

³⁷ Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo de Australia se obtuvieron de Australian Taxation Office - ATO en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

(ACA), um compromisso utilizado para adesão do contribuinte no programa. Ademais realiza processos anuais de revisão de conformidade antes da apresentação das declarações – PCR.

Para obter uma confiança justificada, busca evidências objetivas que levem a uma pessoa razoável a concluir que um contribuinte em particular tenha pagado a quantidade correta de impostos. ATO considera este um nível de segurança mais alto que a confirmação de riscos específicos.

Os 100 principais contribuintes recebem uma carta anual do Comissário de Tributação (líder máximo da ATO), informando-os sobre sua categorização de riscos (contribuinte chave; contribuinte chave com preocupações significativas; maior risco). Descreve-se claramente a categorização e a base da avaliação para cada imposto aplicável, o que essa classificação significa para os contribuintes e como a ATO pretende se envolver com eles nos próximos 12 meses. O contribuinte sabe o que necessita fazer para ter sua classificação de riscos reduzida.

A partir de 2020, os 100 principais contribuintes sabem como a ATO vê seu comportamento de conformidade e o perfil de risco por meio do nível de segurança obtido sob a abordagem de confiança justificada e sua categorização dentro de um modelo denominado Estrutura de Ações Diferenciadas (ADF). Como a ATO dispõe de alto e individualizado nível de conhecimento do contribuinte, ao contrário de apresentar classificação de riscos, como procedeu até 2019, passa a indicar o nível de garantia de conformidade e os pontos claros de avaliação do contribuinte.

Exige-se que as grandes empresas divulguem suas posições tributárias (RTP) mais contestáveis e significativas (planejamentos tributários). Por meio do RTP a ATO: personaliza a abordagem com o contribuinte em face de planejamentos complexos de alto risco; identifica áreas em que a AT necessita fornecer mais esclarecimentos e certeza sobre o correto tratamento das transações e planejamentos tributários complexos de alto risco; melhora o entendimento sobre o risco tributário dos contribuintes, setores e o mercado; melhora o diálogo com o contribuinte e sobre seu perfil de risco e governança corporativa tributária; permite que o contribuinte tome decisões cientes sobre as posições que tomou ou está considerando tomar que são consideradas planejamentos de alto risco (PTA) (transparência).

Ademais dos 100 maiores contribuintes, a ATO aplica revisão da governança tributária nas 1.000 principais empresas. A governança tributária é a área de foco principal sob a metodologia de confiança justificada para grandes empresas multinacionais. Sua avaliação pela ATO fornece

evidências de como ela está incorporada nas posições adotadas, na veracidade dos cálculos tributários e das declarações apresentadas, fator que poderá ensejar a redução da intensidade de consultas e intervenções pela Administração tributária.

A ATO disponibiliza aos contribuintes um Guia de revisão de governança e gerenciamento de riscos tributários com orientações práticas para ajudar as grandes empresas multinacionais a compreender como são classificadas quanto a governança tributária na aplicação da metodologia de confiança justificada. Ela recomenda que os contribuintes revejam o Guia para obter as melhores práticas, os procedimentos de autoavaliação e os exemplos detalhados sobre quais evidências podem ser fornecidas. Para avaliar a governança tributária de grandes empresas multinacionais, a ATO busca evidências de que existe uma estrutura de governança tributária, por meio do seguinte sistema de classificação por fases:

- Etapa 1: existe uma estrutura de controle tributário;
- Etapa 2: a estrutura de controle tributário é projetada de maneira eficaz;
- Etapa 3: a estrutura de controle tributário está funcionando na prática;
- Bandeira vermelha: não foi evidenciada uma estrutura de controle fiscal, ou esta estrutura gera preocupações significativas.

No escopo do Acordo Anual de Conformidade (ACA) a ATO constrói com o contribuinte um plano discriminando os processos e tributos acordados, oferecendo um conjunto de vantagens para a empresa, dentre as quais se destacam a disponibilização de interlocutor único; modelos céleres para solução de consultas e resolução de problemas evidenciados; prazos diferenciados para cumprimento de obrigações formais; sanções e juros diferenciados para correção de inconsistências verificadas; e a não sujeição de revisão de riscos ou inspeção após a entrega da declaração para situações e tributos alcançados pelo ACA (CIAT, 2013A, p. 29).

Entidades pequenas e médias:

ATO aplica um conjunto de medidas de gerenciamento de riscos de conformidade específicos para PYMES, com objetivo de reduzir a tolerância a não conformidade e criar um conjunto de medidas para criar um ambiente de jogo limpo (concorrência equitativa).

Com esse fim, realiza uma análise comparativa das empresas para avaliação de seu desempenho em comparação com seu setor, assim como utiliza de cruzamentos de dados de outros

contribuintes, instituições financeiras, além de um sistema de divulgação de pagamentos tributáveis (TPRS), pelo qual as fontes pagadoras são obrigadas a prestar informações dos pagamentos realizados, com os quais busca-se identificar omissão de renda ou de declarações; ausência de registro ou utilização de registros falsos.

A ATO adota como medida de desempenho o imposto garantido (tax assured). Em termos simples, o imposto garantido relata o valor do imposto pago pelos contribuintes nos quais ATO justifica a confiança de que eles estão pagando o valor correto do imposto. O objetivo é ter confiança e proporcionar à comunidade confiança, de que o maior número possível de empresas paga a quantia correta de imposto, com base em sua atividade econômica.

No escopo do processo de revisão ou auditoria, ao entrar em contato com os contribuintes, sempre levam em conta as circunstâncias individuais de seus negócios e oferecem uma oportunidade para que eles expliquem sua situação pessoal, com a oportunidade de resolver problemas de maneira rápida, transparente e cooperativa. As análises ajudam a determinar se há questões tributárias que exigem um exame e resposta mais detalhados por meio de uma auditoria.

O objetivo da ATO é trabalhar em cooperação com os contribuintes para construir uma boa relação, com o objetivo de melhorar o processo de resolução de pendências e minimizar os custos para seus negócios. Se o contribuinte cometeu um erro ou deixou algo de fora quando apresentou suas declarações, é oferecida a eles a oportunidade de fazer uma divulgação voluntária, com a oportunidade de organizar sua situação fiscal.

Conforme exposto, o modelo de conformidade cooperativa australiano está estruturado de forma distinta conforme o porte e perfil dos contribuintes. Para as 100 maiores empresas dispõe de modelo com característica personalizada, fundamentado na avaliação da governança e transparência da estratégia fiscal pela empresa, disponibilizando interlocutor único, segurança jurídica com resolução de dúvidas em tempo real e transparência para que o contribuinte saiba de forma clara onde deve melhorar sua governança fiscal. Em modelo semelhante, mas com menor nível de personalização atua nos 1000 maiores contribuintes.

Junto às PYMES atua com assistência e transparência de informações, disponibilizando a expectativa de imposto pago que a ATO espera do contribuinte, visando que se adéque ao padrão de forma voluntária.

O modelo de cumprimento cooperativo foi construído de forma planejada, estruturada e paulatina, com forte investimento na coleta de informações e gerenciamento de risco de cumprimento, permitindo segmentar os contribuintes e atuar com estratégias diferenciadas conforme seu perfil.

2.6.2. Holanda

O modelo de conformidade cooperativa holandês, denominado monitoramento horizontal (Horizontal Monitoring - HM) foi implementado em 2005 pela Administração Tributária e Aduaneira da Holanda³⁸ (NTCA), tendo sido desenhado com uma relação paritária entre a Administração tributária e os contribuintes, por isso destaca em sua própria denominação que a relação é horizontal e não vertical (NTCA, 2010)³⁹. Trata-se de único modelo de conformidade cooperativa com características personalizadas aplicado também para as PYMES (NTCA, 2016).⁴⁰

Tem como fundamento uma relação cooperativa sob os princípios da confiança justificada, transparência e o entendimento mútuo, pela qual se define de forma precisa as respectivas responsabilidades e as opções disponíveis na lei, dentro de um processo de negociação de acordos entre as partes (Sonetti, 2019, p. 59-60).

O modelo é instituído por meio de acordos individuais com as grandes empresas ou pela mediação de intermediários fiscais nos acordos com as PYMES, sendo requisito para adesão ao modelo que as empresas demonstrem a vontade de serem transparentes, com a disposição de

³⁸ The Netherlands Tax and Customs Administration

³⁹ The Netherlands Tax and Customs Administration (2010). Guide to horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment. Obtenido el 03/08/2020 de: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>

⁴⁰ The Netherlands Tax and Customs Administration (2016). Guide horizontal monitoring. Tax service providers. Esta Guía de supervisión horizontal para proveedores de servicios tributarios sustituye a la Guía de supervisión horizontal del segmento de las PYMES. Obtenido el 03/08/2020 de: <<https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide-horizon-monitoring-service-providers-dv4071z3pl.pdf>>

cumprir as obrigações tributárias de maneira aceitável, sem erros graves ou falsidades (OCDE, 2013A, p. 23).

O monitoramento horizontal tem como premissas a demonstração pela empresa de sua capacidade de prover mecanismos de controle interno e externo, ao tempo que a NTCA deverá proporcionar a resolução célere e efetiva de dúvidas apresentadas pelos contribuintes. Ademais, será realizada a supervisão dos contribuintes pela Administração tributária por suas características e perfil histórico de riscos de conformidade. Para as PYMES, a figura do intermediário fiscal funciona como o primeiro controle interno da qualidade das declarações apresentadas pela empresa (Valdés, 2016, p. 71).

O Modelo de Monitoramento Horizontal nas Grandes Empresas

A adesão ao HM ocorre por solicitação da empresa, que será objeto de avaliação pela NTCA. Inicia pela análise do grau de comprometimento da alta administração com os fundamentos do monitoramento horizontal, requisito considerado essencial para a admissão de uma empresa no modelo. Faz-se a avaliação do histórico, da estrutura organizativa, do modelo de controle interno e, caso tenha sócios internacionais, dos protocolos de preços de transferência, com o propósito de avaliar a capacidade da empresa dar prosseguimento no acordo. Na sequência existe um processo objetivo de resolução das pendências fiscais, para então iniciar o desenho do modelo do marco de controle fiscal da empresa, que deverá proporcionar segurança do correto cumprimento tributário, independentemente de análises pormenorizadas da contabilidade da empresa. Por fim, é realizada uma inspeção retrospectiva para avaliar o eficaz funcionamento do modelo de governança fiscal acordado (Valdés, 2016, p. 71-74).

O acompanhamento do monitoramento horizontal é realizado pela figura do “coordenador do cliente” (*client coordinator*), empregado da NTCA que funciona como supervisor e ponto focal da empresa (Valdés, 2016, p. 75). O modelo prevê a resolução de dúvidas em tempo real, motivo que não se espera novas correções após a entrega das declarações, dentro de uma política de não haver surpresas (Sonetti, 2019, p. 61).

O modelo de monitoramento horizontal prevê conceito de erro material ou relevante, considerando erros inferiores a um limite aproximado de 5% como um erro escusável (aceitável), ademais da avaliação do motivo do erro, se decorrente de falha procedimental ou

divergência de interpretação, mas sempre com foco na avaliação do eficaz funcionamento do sistema de governo fiscal (Valdés, 2016, p. 76).

A avaliação dos resultados do modelo HM constatou a redução de litígios, que normalmente se restringem à divergência de interpretação e são apresentados em conjunto pela NTCA e o contribuinte para solução em um tribunal independente (OCDE, 2013A, p. 58), ou por meios alternativos, como a mediação (Valdés, 2016, p. 82-84).

O Modelo de Monitoramento Horizontal nas PYMES

A adesão ao monitoramento horizontal pelas PYMES ocorre pela mediação de intermediários fiscais (*tax servisse provider*) que celebram um acordo (*covenant*) com a NTCA, pelo qual passam a ser profissionais acreditados pela Administração tributária para fins de prover o HM aos seus clientes. O acordo com as PYMES tem uma característica semelhante a adesão a um código de boas práticas, pelo qual a empresa aceita seguir suas regras (Sonetti, 2019, p. 61)(Valdés, 2016, p. 77).

O envolvimento dos intermediários fiscais é uma forma eficaz de proporcionar as PYMES a oportunidade de participação em modelo de conformidade cooperativa com caráter mais personalizado. Ademais, para garantir a qualidade dos profissionais habilitados no modelo, são utilizados processos seletivos por meio de associações profissionais (Valdés, 2016, p. 77).

O acompanhamento das PYMES participantes do HM é realizado pelo sistema de gerenciamento de riscos de conformidade, com a seleção de erros passíveis de correção pelo intermediário fiscal. Entretanto, caso se considere o erro inaceitável, tanto pelo seu excesso como pela falsidade, este será excluído do sistema cooperativo e o contribuinte submetido a controles periódicos (Sonetti, 2019, p. 62).

Avaliação do Modelo de Monitoramento Horizontal por Comitê Independente

O modelo de monitoramento horizontal foi implementado em 2005 e estendido para as PYMES em 2007. Em 2012, um comitê independente do governo realizou uma avaliação do modelo

cooperativo, que apesar de destacar a avaliação conjunta positiva, evidenciou dificuldades e incertezas.⁴¹

Entendeu o Comitê que houve falta de um prévio planejamento para fins de instituição do modelo cooperativo, que teria sido iniciado de forma intuitiva, sem um necessário detalhamento do programa e riscos envolvidos.

Concluiu ter sido precipitada a ampliação para as PYMES, com falta de indicadores e métricas para avaliar sua eficácia nesse grupo de contribuintes, com consequentes riscos de perda de arrecadação. Houve falta de investimento na capacitação funcional para mudança cultural da Administração tributária, situação que levou a muitos empregados a não acompanharem o processo de mudança.

Avaliou que no início da implementação foi passada uma visão de que o HM era o único modelo de gestão tributária da NTCA. Posteriormente esta falha foi corrigida para deixar claro que se trata de mais uma das estratégias de gerenciamento de riscos de conformidade, que tem o propósito de induzir o comportamento do contribuinte para conformidade voluntária, mas atua com firmeza com aqueles incumpridores.

Por fim, recomendou que um modelo de conformidade cooperativa deve ser iniciado por meio de projeto piloto, preferencialmente por setores com perfil de risco mais simples, permitindo a estruturação do modelo e de forma paulatina e planejada ir avançando sua aplicação para outros setores com perfil mais complexo.

Conforme exposto, o modelo de cumprimento cooperativo holandês se destaca por ser o único modelo com características personalizadas também aplicado as PYMES. O modelo tem foco na avaliação da governança e transparência da estratégia fiscal pela empresa, disponibilizando interlocutor único e segurança jurídica com resolução de dúvidas em tempo real. Aplica conceito de erro “material”, caracterizando como “aceitável” pequenas inconsistências

⁴¹ Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“Horizontal Monitoring”) publicado em 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

verificadas, passíveis de regularização sem penalidades, mantendo o foco na garantia da governança fiscal como um todo.

Para aplicação do cumprimento cooperativo junto as PYMES, utiliza da figura do intermediário fiscal, que atua como garante e primeiro controle interno de seus clientes junto a NTCA.

A avaliação do programa de cumprimento cooperativo por Comité independente nos deixa claro a importância do necessário planejamento e avaliação da capacidade operacional da Administração tributária para sua implementação, que deve ser iniciado em projeto piloto e de forma paulatina estendido para outros grupos de contribuintes.

2.6.3. Reino Unido

A Administração tributária do Reino Unido⁴²(HMRC), dispõe de modelo de monitoramento de cerca das 2000 maiores e mais complexas empresas, que se enquadram no escopo do programa de cumprimento cooperativo, que tem como principal característica a utilização de estruturado modelo de Gerenciamento de Risco de Cumprimento (GRC), com aplicação de diferentes estratégias em função do perfil de risco do contribuinte.⁴³

A participação no programa é estabelecida por critérios de porte, trabalhando com grandes empresas com diversos perfis de risco, diferente de outros modelos de cumprimento cooperativo internacionais que se concentram em contribuintes de baixo risco. De toda forma, tem como fundamento a confiança justificada em contribuintes abertos e transparentes, que apresentem sua estratégia fiscal e demais questões relevantes em tempo real.

Tem como principais estratégias de cumprimento cooperativo, além da aplicação do GRC, com foco de tempo e recursos onde existe maior risco de cumprimento; um intensivo gerenciamento de relacionamento pela figura de interlocutor e ponto focal da empresa, denominado *Customer Compliance Managers* (CCM); ênfase nas atividades de prevenção, ou seja, com o trabalho em

⁴² Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs o HMRC).

⁴³ Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo de Reino Unido se obtuvieron de HMRC en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

tempo real, antes das declarações serem apresentadas; e num serviço de assistência que promova certeza jurídica, especialmente em situações complexas.

O gerente de relacionamento da empresa (CCM) é um especialista em tributação (Auditor da HMRC) altamente capacitado em cumprimento cooperativo para garantir que a empresa pague corretamente seus impostos, sendo apoiado por equipes de especialistas em sua atuação. O CCM é o ponto de contato da empresa, bem como funcionário que acompanha de forma integral o contribuinte, inclusive com participação ativa em sua avaliação e revisão de riscos de cumprimento. Ademais, realiza reuniões periódicas e trabalha nos riscos relevantes em tempo real, buscando prover segurança e rápida resolução de problemas, sempre com foco de orientar e direcionar o contribuinte para o cumprimento voluntário.

O CCM realiza a avaliação do perfil de riscos do contribuinte de forma conjunta e colaborativa, prestando orientação para que saibam o motivo de não serem classificados como de baixo risco e possam se adequar de maneira eficaz.

O modelo de gerenciamento de riscos de cumprimento, denominado *Business Risk Review +* (BRR+), é composto pela avaliação pelo CCM do perfil ou estrutura de negócios do contribuinte, bem como de indicadores de comportamento. Os contribuintes são classificados dentro de quatro perfis de risco: baixo, moderado, moderado-alto, alto.

A avaliação do perfil (estrutura) de negócios não faz parte do processo de pontuação do BRR+, mas fornece o contexto onde as marcações de riscos comportamentais serão aplicadas. São analisados o porte, a complexidade das estruturas empresariais e fiscais, as transações exteriores, o grau de estabilidade e mudanças de negócios e composição acionária.

Os indicadores comportamentais são distribuídos em três dimensões. Primeiro se avalia a capacidade do contribuinte entregar o imposto correto no tempo certo, na qual se considera o tamanho e complexidade dos negócios, seu histórico de cumprimento e estrutura contábil fiscal. Segundo se avalia o modelo de governança fiscal, com suas responsabilidades e processos, bem como sua abertura e cooperação com a HMRC. Terceiro, é avaliada a estratégia tributária do contribuinte e transparência desta com a HMRC, ademais de analisar indícios de atividades de planejamento tributário agressivo e falsidades.

O resultado da classificação de risco define a forma de abordagem do contribuinte. Aqueles de baixo risco recebem atuações com foco no suporte e orientação, com reavaliação da

classificação de risco em três anos e normalmente não se realiza inspeções. Para outras classificações as atividades de monitoramento e inspeções são mais intensas, com a classificação de riscos anual. Os contribuintes de alto risco recebem programa específico, podendo serem aplicadas medidas especiais com caráter sancionador, sempre com objetivo de os conduzir para baixo risco.

A classificação do perfil de risco BRR+ não é objeto de divulgação externa, salvo ao próprio contribuinte, que quando recebe a avaliação de baixo risco costumam publicá-las como forma de fortalecer a reputação perante a sociedade.

Desde 2004 a HMRC requer informação de planejamentos tributários das empresas e dos intermediários fiscais que os produzem, com previsão de sanções para ambos pela não transparência da informação. Ademais, existe previsão legal da responsabilidade do Conselho de Administração da empresa por sua estratégia fiscal (Valdés, 2016, p. 59).

Conforme informa Valdés (2016), a HMRC atua de forma preventiva para proporcionar orientação clara e segurança jurídica aos contribuintes, dispendo de centros de consulta, publicações informativas (desde manuais a atos interpretativos vinculantes) e consultas escritas com efeito vinculante, que a HMRC assume o compromisso de resposta em 28 dias para as empresas no programa de cumprimento cooperativo. Ademais, dispõe de unidade especial (Advance Agreements Unit) para negociar questões interpretativas relevantes e controvertidas (p. 51).

Desenvolve estratégia para mitigação de litígios (HMRC's Litigation and Settlement Strategy – LSS), pela qual avalia o perfil das disputas para evitá-las em situações de baixa possibilidade de êxito. Ademais, antecipa acordos e mediação antes do lançamento, só iniciando auditoria caso o contribuinte não regularize o imposto, juros e penalidades (quando aplicável).

A HMRC dispõe de vários fóruns de diálogo, dentre os quais com os grandes contribuintes, com intermediários fiscais, inclusive específico com as “big four⁴⁴” de auditoria tributária e os 5 maiores escritórios de advocacia tributária, além de fórum para melhoria do sistema tributário.

⁴⁴ As Big Four são as quatro maiores e mais reconhecidas empresas de auditoria do mundo. São elas a Deloitte, a PriceWaterhouseCoopers, a Ernest&Young e a KPMG.

Realiza procedimentos de consulta à sociedade quando de lançamento de novas legislações, além de pesquisas anuais de satisfação dos grandes contribuintes.

O Reino Unido é um bom exemplo de uma avaliação global da efetividade da estratégia aplicada, tendo a brecha fiscal como um indicador chave, assim como a “maximização dos ingressos, a satisfação dos contribuintes e a redução dos custos” (OCDE, 2013A, p.82). Existem ainda indicadores específicos de resultados de ações de cumprimento cooperativo e redução de índices de riscos tributários.

Conforme exposto, Reino Unido tem seu modelo de cumprimento cooperativo fundamentado especialmente no gerenciamento de riscos de conformidade. Seu modelo não está limitado a contribuintes de baixo risco, pois aplica distintas formas de atuação conforme o perfil de cumprimento do contribuinte. Está fundamentado na avaliação da governança e transparência da estratégia fiscal pela empresa, disponibilizando interlocutor único, segurança jurídica com resolução de dúvidas em tempo real e transparência para que o contribuinte saiba de forma clara onde deve evoluir para melhorar sua classificação de risco.

2.6.4. Itália

A Administração tributária da Itália, Agenzia delle Entrate⁴⁵, iniciou processo de reestruturação em 2009, com a estruturação de Divisão de grandes empresas para coordenar os trabalhos desses contribuintes, para qual são submetidos os casos mais complexos. (OCDE, 2013A, p. 26 e 74)

Foi instituído modelo de Gerenciamento de Riscos de Cumprimento - GRC, fundamentado pela análise de setores econômicos, propiciando atuar de forma diferenciada conforme perfil de riscos dos contribuintes, tanto com ações de facilitação assistência e cooperação, quanto foco no controle de contribuintes de alto risco de cumprimento. O sistema de supervisão pela gerência de riscos atua sobre todos os grandes contribuintes, conjunto de empresas com receita superior a 100 milhões de euros, que correspondem a aproximadamente 3000 grandes empresas (OCDE, 2013A, p. 35).

⁴⁵ Sitio web de la Agenzia delle Entrate obtenido el 04/08/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>>

Após estruturado o modelo GRC com supervisão das grandes empresas, em 2014 foi publicada Lei 23, de 11 de março, com o propósito de mudar a relação entre a Administração tributária e os contribuintes, propondo um sistema tributário mais equitativo, transparente e orientado ao crescimento econômico.⁴⁶

Conforme aponta Valdés (2016), a lei está orientada para redução de conflitos, sob fundamentos da cooperação mútua e confiança legítima, atuando em todo o sistema tributário, desde a previsão e construção normativa, procedimentos de controle e resolução de litígios. Prevê a simplificação do sistema tributário e reorganização dos gastos fiscais, com maior assistência aos contribuintes, com a transparência de informações pela disponibilização de borradores de declarações, além da maior participação de intermediários fiscais. Especialmente, cria o programa de cumprimento cooperativo italiano (*adempimento collaborativo*), cuja adesão proporciona algumas vantagens, dentre as quais a redução de obrigações formais (p. 86).

O programa foi iniciado por projeto piloto em 2013, de caráter voluntário e reservado para grandes empresas por meio de solicitação, sendo planejado para sua paulatina extensão para outros grupos de contribuintes (Valdés, 2016, p. 87). Atualmente participam do programa 44 empresas, cujos nomes são divulgados no sítio web da *Agenzia delle Entrate*, fator que fortalece a reputação responsável dessas corporações.⁴⁷

Além do porte do contribuinte, traz como requisitos para participação no programa de conformidade cooperativa a implementação de Marco de Controle Fiscal (MCF)⁴⁸ que de garantia do correto cumprimento tributário, com eliminação dos principais riscos fiscais em modelo que facilite uma relação clara e transparente com a Administração tributária. Ademais, exige a utilização de modelo organizacional que prevê a responsabilidade dos administradores pelo governo fiscal da empresa (Nastri, Valdés & Sonetti, 2018, p. 198).

⁴⁶ Legge 11 marzo 2014, n 23 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita. (14G00030) (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014). Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2014-03-12&atto.codiceRedazionale=14G00030&elenco30giorni=true>

⁴⁷ Elenco società ammesse al regime. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime/?page=schede>>

⁴⁸ Conforme artigo 4 do Decreto legislativo de 5 de agosto de 2015, n. 128. Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00146), obtenido el 04/08/2020 de: <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/08/18/15G00146/sg>>

No escopo do procedimento de adesão ao programa de cumprimento cooperativo existe o compromisso da *Agenzia delle Entrate* de não utilizar as informações proporcionadas pela empresa em procedimentos de controle relativos a períodos anteriores, mesmo se ocorrer a exclusão do programa (Sonetti, 2019, p. 51-52).

Dentro do princípio da transparência, está prevista para os participantes do cumprimento cooperativo a divulgação de operações de planejamento tributário para a Administração tributária, que fará sua análise e parecer em trabalho participativo com os contribuintes, bem como divulgará em seu sítio web os principais modelos de planejamento tributário por ela considerados agressivo (Nastri, Valdés & Sonetti, 2018, p. 200).

A *Agenzia delle Entrate* disponibiliza canais para solução antecipada de dúvidas para os participantes do programa de cumprimento cooperativo, com previsão de análise de requisitos da consulta em 15 dias e 45 dias para resposta. O parecer apresentado vincula a Administração tributária, entretanto poderá não ser obedecido pelo contribuinte, situação que lhe obriga a informar ao fisco (Sonetti, 2019, p. 51).

O cumprimento cooperativo prevê diversos mecanismos para solução de conflitos, tanto durante a fase de investigação, quanto durante o litígio, com algumas previsões de redução de sanção (OCDE, 2013A, p. 57). Para os participantes do modelo cooperativo, não havendo acordo, a dívida ficará suspensa durante a disputa, sem a necessidade do oferecimento de garantias (Sonetti, 2019, 51).

Conforme exposto, Itália apresentou arrojado programa de cumprimento cooperativo, alinhando a modelos para grandes empresas com caráter personalizados mais avançados, como são exemplos os modelos da Austrália e Holanda, sustentando seu programa com prévio desenvolvimento de robusto sistema de gerenciamento de riscos de cumprimento e pela avaliação do marco de controle fiscal do contribuinte, que permita garantir o correto cumprimento voluntário e transparência de suas estratégias fiscais com a Administração tributária.

Não há dúvidas de que a principal mudança de um programa de cumprimento cooperativo seja cultural, com mudança de foco e condutas para uma relação cooperativa, entretanto, sendo Itália país berço de sistema jurídico fechado, conhecidos como “civil law”, realizou grande reforma legal com o propósito de criar um ambiente jurídico propício para mudar a relação entre o fisco

e o contribuinte, com objetivo de construir um sistema tributário equitativo, transparente e orientado ao crescimento econômico, sob os fundamentos da cooperação mútua e confiança legítima.

Merece destacar que, apesar de prever implementação escalonada para outros perfis de contribuintes, com projeto piloto iniciado em 2013, após 7 anos, ainda tem o restrito número de 44 empresas participando do modelo, situação que deixa dúvidas sobre a real capacidade do crescimento escalonado previsto.

2.6.5. Espanha

No escopo da concepção do cumprimento cooperativo na Espanha, a Administração tributária (Agencia Tributaria – AEAT)⁴⁹ estabeleceu a partir de 2009 dois fóruns de diálogo com objetivo de melhor aproximação dos contribuintes e sociedade, o Fórum de Grandes Empresas⁵⁰ e o Fórum de Associações e Colégios de Profissionais Tributários⁵¹, espaços construídos para o desenvolvimento da relação cooperativa entre AEAT e contribuintes.⁵²

Cabe destacar que, ao contrário da Itália que realizou prévia alteração legislativa para introdução da conformidade cooperativa, na Espanha, país também com sistema jurídico rígido - “civil law”, a relação cooperativa está sendo construída especialmente pela mudança cultural, por meio de “soft law”, independente de alterações legais⁵³. Trata-se de excelente exemplo para demonstrar que a principal mudança necessária é uma mudança de modelo mental, pondo destaque para uma relação fundamentada na cooperação, ao contrário do conflito.

⁴⁹Sitio web de la Agencia Tributaria obtenido el 05/08/2020 de: <<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>>

⁵⁰Foro de Grandes Empresas. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>

⁵¹Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>

⁵² Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo de España se obtuvieron de AEAT en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

⁵³ Guadaño (2020) informa que na Espanha a única disposição legal alterada foi a criação em 2015 de uma menção no art. 92.2 da LGT que prevê a possibilidade da AEAT com entidades privadas e organizações representativas com o fim de potencializar o cumprimento cooperativo (p. 11).

No âmbito do Fórum das Grandes Empresas foi construído de maneira cooperativa o Código de Buenas Prácticas Tributárias – CBPT⁵⁴, que se constitui em um instrumento de *soft-law*, voluntariamente assumidos pela AEAT e pelas empresas, que contém recomendações para melhorar do sistema jurídico tributário, por meio do incremento da segurança jurídica, redução de litígios e cooperação recíproca, sob fundamento nos princípios da transparência, confiança mútua e boa-fé.

Por outro lado, o Fórum de Associações e Colégios de Profissionais Tributários permitiu estabelecer um novo marco de relação com os intermediários fiscais, profissionais que fazem a integração entre a AEAT e os contribuintes, muitas das quais PYMES. Foram aprovados dois códigos de boas práticas, um para as entidades coletivas⁵⁵ e outro para os profissionais tributários⁵⁶. Ambos têm caráter voluntário e trazem conjunto de princípios, valores, normas e pautas de boas práticas tributárias na relação entre os intermediários fiscais, seus clientes e a AEAT, tendo as Associações e Colégios de Profissionais Tributários o compromisso de dispor, fomentar e facilitar essa relação. Ademais se destaca o papel desses como colaboradores da Administração tributária na promoção do combate de condutas fraudulentas no âmbito tributário.

Diante da boa experiência obtida na construção dos referidos códigos, estão em desenvolvimento outros com representantes de pequenas e médias empresas e com autônomos.

O modelo de conformidade cooperativa é concretizado mediante solicitação de adesão das empresas ao CBPT, sendo divulgado no sítio web da AEAT a lista de empresas que aderiram ao programa de conformidade, fator de demonstração da responsabilidade social da empresa.

⁵⁴Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

⁵⁵Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Obtenido el 05/08/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Associaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_Buenas_Practicas_Associaciones_y_Colegios_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Associaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios_.shtml>

⁵⁶Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Obtenido el 05/08/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Associaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios_.shtml>

Atualmente são 155 empresas espanholas participantes do programa de conformidade cooperativa.⁵⁷

No âmbito das grandes empresas os compromissos assumidos são concretizados pelo “Informe Anual de Transparência Fiscal”, pelo qual as empresas que aderem ao CBPT deverão reportar informações completas de sua estratégia fiscal, preferencialmente antes da apresentação de sua declaração de imposto sobre sociedades. Trata-se da materialização dos princípios da transparência, confiança legítima, boa-fé e espírito de colaboração.

O informe de transparência é instrumento chave do modelo de cumprimento cooperativo, pois nele as empresas de forma voluntária esclarecem sua forma de organização e sua estratégia fiscal, permitindo que a AEAT possa compreender de forma prévia como essas se estruturam e as motivações de seus planejamentos fiscais. As informações recebidas são objeto de valoração pelos órgãos de controle, permitindo que AEAT promova orientação e segurança jurídica para as empresas, reduzindo a litigiosidade, além de subsidiar o gerenciamento de riscos de conformidade.

O CBPT também prevê a aprovação e reponsabilidade pelo Conselho de Administração da empresa por sua política fiscal, de forma alinhada com o disposto na lei de sociedades de capital e outros modelos internacionais de cumprimento cooperativo.

No âmbito procedimental, visando a redução de conflitos, existe a previsão de atas de acordo durante o procedimento fiscal para situações que dependam da aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, ou seja, não possam ser quantificados de forma direta, quando são aplicadas redução das sanções em 50%.

O gerenciamento de riscos de conformidade realiza a avaliação e segmentação dos contribuintes por perfil de risco de cumprimento, entretanto não existe a divulgação pública dessa classificação de riscos do contribuinte, sendo instrumento interno de gestão da atuação da Administração tributária.

⁵⁷Adhesiones al código de buenas prácticas tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

Conforme aponta Sonetti (2019), ademais dos procedimentos de cumprimento cooperativo, a legislação espanhola prevê a publicidade dos dados relativos aos contribuintes que, de maneira voluntária, não cumprem com suas obrigações tributárias (p. 55).

Conforme exposto, o modelo de cumprimento cooperativo espanhol foi desenvolvido por meio de fóruns de diálogo, tanto como os grandes contribuintes, quanto pelas associações e colégios de profissionais tributários pelos quais foram aprovados códigos de boas práticas tributárias, instrumentos de “*soft law*” voluntariamente assumidos pela AEAT, empresas, associações e colégios profissionais e profissionais. Destarte, o modelo está fundamentado na vontade de mudança da relação tradicional para relação cooperativa, muito além de qualquer mudança legal.

Tem como ponto chave o “Informe Anual de Transparência Fiscal”, instrumento pelo qual as empresas reportam de forma voluntária sua estratégia fiscal para AEAT, materializando os princípios do modelo cooperativo.

3. RELAÇÃO COOPERATIVA NO BRASIL: REVISÃO DAS MEDIDAS ADOTADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTADUAIS.

Conforme analisado no capítulo anterior, a conformidade cooperativa é caracterizada por uma mudança do paradigma de relacionamento entre o fisco e o contribuinte, pela qual se desenvolvem estratégias de uma relação transparente, fundamentada na boa-fé, na confiança legítima e espírito de colaboração, que objetivam uma maior segurança jurídica e redução dos custos indiretos de cumprimento aos contribuintes, assim como uma maior previsibilidade para arrecadação, proporcionando redução da brecha fiscal e crescimento econômico com isonomia e equidade.

Para situar o contexto brasileiro, se apresentará uma breve explicação do sistema tributário e propostas de reformas em andamento, para então sintetizar as mais importantes ações com caráter cooperativo adotadas pela Administração tributária federal (Receita Federal do Brasil – RFB) e pelas Administrações tributárias estaduais do Brasil (Secretarias de Fazenda Estaduais – Sefaz), realizando a análise dessas ações em paralelo com as principais estratégias internacionais. Serão discriminadas as ações ou estratégias de cumprimento cooperativo com caráter personalizado para os grandes contribuintes; os programas ou medidas gerais com caráter cooperativo para todos os contribuintes; e outras ações de assistência ou de participação colaborativa que contribuem para o cumprimento voluntário.

Importante destacar que desde 2017 as Administrações tributárias estaduais e federal do Brasil tem recebido avaliações TADAT⁵⁸, que aliado à pesquisa de informes da OCDE, CIAT, FMI⁵⁹ e outras AT internacionais levaram a alguns estados editarem leis prevendo um novo modelo de relação tributária entre as AT e contribuintes, fundamentadas na simplificação, boa-fé, segurança jurídica, transparência, confiança mútua e cooperação.

Em 2018 o Estado de São Paulo foi pioneiro na instituição de programa de cumprimento de caráter cooperativo, seguido pelos estados de Alagoas (2018), Rio Grande do Norte (2019) e

⁵⁸ TADAT é uma ferramenta de diagnóstico para avaliação da Administração tributária, que visa proporcionar uma avaliação objetiva da solidez dos componentes fundamentais do sistema de administração tributária de um país ou como exemplo no Brasil de AT regionais. Obtenido el 13/08/2020 de: <<https://www.tadat.org/home>>

⁵⁹ FMI – Fundo Monetário Internacional

Ceará (2019). Outras Administrações tributárias, inclusive a RFB, manifestaram a intenção de editar programas semelhantes.

Para melhor conhecer as ações e programas de caráter cooperativo das administrações tributárias estaduais foram encaminhados questionários⁶⁰ para todos os 26 estados e Distrito Federal, com recebimento de respostas de 24 Administrações Tributárias estaduais do Brasil⁶¹, cuja síntese das principais ações ou estratégias serão objeto de análise neste capítulo.

Será realizada uma análise mais detalhada do Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, por ter sido o primeiro programa estruturado de conformidade tributária instituído no Brasil. Os demais estados serão objeto de avaliação consolidada, discorrendo sobre as principais práticas verificadas.

3.1. SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Não é o propósito do presente TFM a avaliação do sistemas tributário brasileiro e suas possíveis reformas, entretanto, por entender que um sistema tributário simples é uma premissa a um bom modelo de conformidade cooperativa, apresenta-se uma rápida visão dos sistema tributário brasileiro e algumas propostas de reforma em andamento no Congresso Nacional ou divulgadas pelo governo.

Brasil vem mantido uma carga tributária estável desde o ano 2000, aproximadamente de 32 % do PIB⁶² (alcançando 33,64 % em 2007, caindo para 31,84 % em 2014, com um pequeno crescimento constante de 2014 a 2017, quando alcançou 32,43 % do PIB).⁶³ O governo não tem a intenção de alterar a carga tributária a curto prazo, mas sim melhorar sua qualidade com uma reforma tributária que promova a simplificação do sistema.

A tributação indireta sobre bens e serviços tem maior relevância no total de ingressos do sistema tributário brasileiro, representando mais de 48 % de toda a carga tributária (15,71 %/32,43 %),

⁶⁰Modelo do questionário aplicado sobre abordagens de relação e cumprimento cooperativo, obtido com apoio da Receita Federal do Brasil – RFB, disponível no anexo A.

⁶¹Apenas não foram obtidas informações dos Estados do Pará, Paraná e Tocantins.

⁶² Produto Interno Bruto

⁶³Receita Federal do Brasil – RFB, 2019C. Carga Tributária no Brasil, informe que subsidiará os dados apresentados neste tópico. Obtenido el 06/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>>

seguido das contribuições para seguridade social (26,12 %), imposto sobre a renda (19,21 %) e impostos sobre a propriedade (4,59 %).

O sistema tributário brasileiro distribui a competência tributária entre as três entidades federadas (3 níveis de governo)⁶⁴, fazendo a distribuição dos ingressos tributários entre o governo federal (68 %), os governos regionais (estados federados – 26 %) e os governos locais (municípios – 6 %).

Como consequência dessa distribuição federada de competências, existem impostos sobre bens e serviços nos 3 níveis. O principal imposto sobre a bens (“IVA”) é competência dos estados federados e o principal imposto sobre os serviços é competência dos municípios. O governo federal dispõe de 3 tributos sobre bens e serviços, 2 sobre todos bens e serviços (“IVA”) e 1 sobre produtos industrializados.

Existem algumas propostas em debate no congresso para reforma da tributação sobre o consumo, sendo a principal a PEC 45/2019⁶⁵⁶⁶. Entre a suas disposições, se destaca: a extinção dos 5 atuais impostos sobre bens e serviços: imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins) e contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). A criação de dois novos impostos, o imposto sobre transações de bens e serviços (IBS), seguindo modelo de um imposto sobre o valor adicionado (IVA); e um imposto seletivo sobre o tabaco, álcool e talvez combustíveis.

Pela proposta o novo IBS terá alíquota única, tributação no destino (atualmente existe modelo misto – origem/destino), mas será dividido suas receitas entre os governos federais, estaduais e

⁶⁴La distribución de las competencias tributarias en Brasil está prevista en la Constitución, en el Título VI, Tributación y Presupuesto, Capítulo I, Sistema Tributario Nacional, artículos 145 a 162, obtenido el 08/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁶⁵Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019. Obtenido el 06/08/2020 de: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>

⁶⁶Existem outras propostas de reforma da tributação sobre bens e serviços, todas visando a simplificação e aplicando modelos de IVA. Destaca-se a PEC 110/2019. Obtenida el 06/08/2020 de: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Recentemente, 21/07/2020, o governo federal encaminhou projeto de lei para reforma de suas 2 contribuições federais sobre o consumo (COFINS e PIS), proposta que deverá tramitar em conjunto com as duas iniciativas citadas em andamento.

municipais. Está prevista a redução de incentivos fiscais e sua gestão de forma unificada e período de transição de 10 anos dos atuais impostos para o IBS.

Combinado com a simplificação e unificação de impostos as propostas têm o objetivo de reduzir os incentivos fiscais. Brasil tem um alto volume de benefícios fiscais, com um gasto fiscal⁶⁷ em 2018 estimado em R\$ 366.550 milhões (US\$ 95.000 milhões⁶⁸), que representa 5,13 % do Produto Interno Bruto – PIB e 20,18 % das receitas administradas pelo governo federal e o ICMS dos estados (não inclui o imposto sobre serviços, que são responsabilidade dos municípios)⁶⁹. Portanto, é fundamental sua ampla revisão, eliminando os incentivos tributários que não tenham uma demonstração clara e fundamentada de sua eficiência e contribuição ao crescimento econômico ou desenvolvimento social, com a simplificação do sistema tributário nacional.

De toda forma, apesar de haver consenso sobre a necessidade da reforma tributária sobre a tributação do consumo no Brasil, os atuais benefícios fiscais e o pacto federativo são fatores que dificultam sua aprovação.

O imposto sobre a renda é de competência federal e sua administração é realizada pela RFB. Para o IRPF, existe algumas propostas apresentadas pelo governo nos meios de comunicação que informam redução de alíquotas e de algumas deduções, como despesas de saúde e educação, ademais da tributação de dividendos (atualmente isentos). O IRPJ dispõe de modelo complexo com muitos benefícios fiscais, havendo previsão de simplificação e redução de suas alíquotas.

Por todo o exposto, verifica-se que o Brasil tem sistema tributário complexo, com distribuição de competências tributárias entre os 3 entes federados, sendo um grande desafio sua simplificação, fator fundamental para garantia de segurança jurídica e facilitação do

⁶⁷Los gastos fiscales son gastos gubernamentales indirectos realizados a través del sistema tributario para cumplir con los objetivos económicos y sociales y constituyen una excepción al sistema tributario de referencia - STR, reduciendo los ingresos potenciales y aumentando así la disponibilidad económica del contribuyente.

⁶⁸Tasa de cambio el 31/12/2018: US\$ 1 = R\$ 3,87

⁶⁹Datos obtenidos el 06/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>> y <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudios-e-tributarios-e-aduaneiros>> y <<http://www.febrafite.org.br/os-elevados-e-descoordenados-beneficios-fiscais-do-icms/>>

cumprimento voluntário, propiciando ambiente adequado para implementação de um modelo de cumprimento cooperativo.

3.2. AÇÕES DE ASSISTÊNCIA E OUTRAS ESTRATÉGIAS DE BOA ADMINISTRAÇÃO PARA FOMENTAR UMA RELAÇÃO COOPERATIVA

As Administrações tributárias brasileiras estão desenvolvendo várias ações de assistência para melhorar o cumprimento voluntário, medidas com um efeito muito positivo para melhora da relação com os contribuintes e estabelecer um ambiente de confiança mútua.

Apresentaremos algumas dessas ações de assistência e que entendemos apresentam um efeito positivo na construção de um modelo de cumprimento cooperativo no Brasil, assim como outras estratégias de boa administração para fomentar uma relação cooperativa.

Visando dar transparência e receber a contribuição dos contribuintes na construção de normas, serviços e programas de gestão tributária, tem ganhado relevo no Brasil a disponibilização de consultas públicas⁷⁰ pelos sítios web das Administrações tributárias em fase anterior ao seu lançamento. A RFB lançou 57 consultas públicas desde 2015, como foi exemplo o programa “pró-conformidade” em 2018.

Não existe no Brasil instrumentos normativos semelhantes a um Código de Boas Práticas Tributárias com recomendações para melhorar a aplicação do sistema tributário por meio do incremento da segurança jurídica y aplicação de políticas fiscais responsáveis, assim como orientando uma relação entre o fisco e contribuintes fundamentada na boa-fé e transparência. Em alguns estados federados existem leis intituladas de Código de Defesa do Contribuinte, pelas quais se estabelecem alguns direitos, garantias e obrigações dos contribuintes, entretanto não tem os contornos de um CBPT, com a recomendação de aplicação de políticas fiscais responsáveis, como é exemplo o modelo espanhol.

Como instrumentos para proporcionar maior segurança jurídica ao contribuinte existem no Brasil atos normativos como as Instruções Normativas e Atos Declaratórios Interpretativos que tem efeito vinculante aos servidores da RFB. As consultas são o instrumento para que o contribuinte obtenha da AT solução de dúvidas com efeito vinculante para os servidores da

⁷⁰Las Consultas públicas están disponibles en el sitio web de la RFB. Obtenido el 21/07/2020 de: <https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais>.

AT⁷¹. Entretanto, tem previsão legal de 1 ano para atendimento⁷², em que pese a RFB venha reduzindo os prazos para resposta, com prazo médio atual de 168 dias⁷³.

A experiência internacional demonstra, além dos mecanismos de consultas e atos normativos previstos na legislação brasileira, modalidades mais céleres para resolução de consultas, especialmente para contribuintes que aderem a modelos de conformidade cooperativa, visando proporcionar segurança jurídica em tempo real, inclusive antes da entrega das declarações. Ademais, há exemplos como a Suécia, onde existe uma opção para que a empresa solicite uma resolução antecipada vinculante a um comitê judicial e independente (OCDE, 2013A, p. 56), evitando-se a formação de litígios posteriores.

No Brasil não há previsão de modelos alternativos de resolução de litígios, seguindo extenso rito processual tributário, com 3 instâncias administrativas e 4 judiciais, muitas das quais redundantes, onde se rediscutem fatos e provas, tendo como consequência poder durar, em média, 18 anos, 10 meses e 7 dias para obter o trânsito em julgado de uma lide⁷⁴, a mais longa duração do litígio fiscal, em detalhada pesquisa comparada realizada por Silveira, 2019.

Recentemente foi aprovada lei regulamentando a transação de dívida tributária⁷⁵ para contribuintes que não cometeram fraudes e que possuem débitos considerados irrecuperáveis, sendo necessário tempo para avaliar sua eficácia na redução de passivos tributários no Brasil.

Novos modelos alternativos de solução litígios têm sido construídos em diversos países, como a mediação e arbitragem, além de mecanismos de solução prévia de litígios, antes da entrega da declaração, visando a célere solução de divergências entre a AT e contribuintes, evitando-se a formação de vultosos passivos tributários como é a realidade brasileira. Num modelo de conformidade cooperativa, onde prevalece a transparência e boa-fé, almeja-se que as divergências entre o fisco e contribuinte não estejam relacionadas a fatos, pois estes são exaustivamente avaliados e alinhados entre as partes, restando situações de divergências em

⁷¹La consulta sobre la interpretación de la legislación fiscal a nivel federal en Brasil está disciplinada por el Decreto 70.235/72 y regulada por la Instrucción Normativa RFB 396/2013.

⁷²Artículo 95 del Decreto 7574/2011, obtenido el 06/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm>

⁷³ RFB. Intranet. Coordinación General de Tributación – Cosit. Informe de Consultas Externas.

⁷⁴ Plazo medio de los procesos tributarios que cumplen todas las fases en el ámbito administrativo y judicial.

⁷⁵Ley 13988 de 14 de abril de 2020, obtenida el 21/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>

relação da interpretação das consequências jurídicas sobre os fatos, situações que devem ser objeto de célere apreciação por tribunais ou terceiros independentes.

A disponibilização de orientação clara e capacitação dos contribuintes e intermediários fiscais é medida importante para o correto cumprimento tributário, evitando-se erros por despreparo dos profissionais. As AT do Brasil dispõem de vários instrumentos de orientação em seus sites, manuais, perguntas e respostas, chats, dentre outros, entretanto não se verifica programas contínuos de formação dos profissionais, que com a tecnologia atual podem ser disponibilizados em formato EAD. Os fóruns de diálogo são importantes ambientes pelo qual se podem, com a participação das organizações de profissionais, construir programas permanentes de capacitação.

Por fim, para avaliação de resultados pela AT brasileira ainda prevalece indicadores de esforço e eficiência, especialmente pelas quantidades e valores de lançamento e cobrança. Num modelo de conformidade cooperativa, as melhores práticas internacionais indicam a avaliação dos resultados por indicadores de efetividade, como a redução da brecha fiscal, ou, como já se verifica em algumas AT do Brasil, a redução de omissão na entrega de declarações, o incremento em na veracidade das informações prestadas e o pagamento tempestivo de tributos.

3.3. ESTRATÉGIAS GERAIS DE CUMPRIMENTO COM CARÁTER COOPERATIVO

Abordaremos nesse tópico estratégias gerais com caráter cooperativo desenvolvidas pelas Administrações tributárias brasileiras, pelas quais se busca envolver os contribuintes em relação cooperativa, especialmente em ações para regularização de inconsistências e foros de diálogo.

Essas estratégias gerais vêm sendo ampliadas pelo lançamento pelos estados federados de programas de cumprimento com caráter cooperativo, que trazem como princípios fundamentais a simplificação, a boa-fé, a transparência, a cooperação, a confiança mútua e a segurança jurídica. A RFB chegou a lançar consulta pública para programa semelhante aos estaduais no final de 2018, entretanto não foi implementado.⁷⁶

⁷⁶ Avaliação mais detalhada desses programas serão objeto de análise nos tópicos 3.3.2 a 3.3.4.

Os programas trazem em seu escopo propostas de mudança da relação fisco contribuintes, alinhados em seus princípios, diretrizes e escopo às diretrizes preconizadas pela OCDE em seus informes de cumprimento cooperativo.

Prescreve modelo de classificação de riscos de todos os contribuintes, com estratégia de sua segmentação entre cumpridores e incumpridores, com reflexos positivos e negativos em função de seu perfil de cumprimento, bem como a possibilidade de sua divulgação pública.

Apesar das leis instituidoras dos programas de conformidade prescreverem princípios, diretrizes e escopo amplos, são relativamente recentes, sendo, na fase atual, ainda caracterizadas por ações de autorregularização aplicadas a todos os contribuintes, sem distinção de tratamento em função do perfil de risco de cumprimento.

Esse modelo tem sido o principal foco de cumprimento com caráter cooperativo por todas as administrações tributárias do Brasil, sendo utilizado em controles extensivos e, em alguns casos, uma análise fiscal prévia anterior ao controle intensivo, com a indicação da irregularidade ao contribuinte e a oportunidade de autorregularização sem a incidência de penalidades (exceto moratórias). Normalmente são encaminhadas comunicações personalizadas aos contribuintes indicando a irregularidade identificada e orientação para sua regularização (além da disponibilização das informações no sítio web da AT e caixa postal do contribuinte (domicílio eletrônico)).

Da análise dos modelos de conformidade noticiados nos informes OCDE, literatura e outras investigações, há uma prevalência na classificação de perfis de riscos dos grandes contribuintes e não foi localizado países onde a divulgação é pública, a semelhança do disposto por alguns programas de conformidade de estados brasileiros.

Normalmente para as PYMES são aplicadas medidas de assistência, como declarações pré-preenchidas e controles extensivos, pelos quais se dispõe serviços para facilitar o cumprimento tributário, bem como normalmente se oportuniza a regularização de inconsistências pelos próprios contribuintes. Como exemplo, Austrália oferece programas de divulgação da margem média do setor (receitas/despesas), oferecendo conformidade voluntária para que empresas fora do padrão se adequem (OCDE, 2013B), Argentina encaminha alertas para regularização (CIAT, 2015).

Destoa da prática internacional a utilização indiscriminada da autorregularização em controles intensivos para todos os perfis de riscos dos contribuintes. A experiência internacional utiliza esta prática em contribuintes de baixo risco e normalmente que estejam participando de programas de conformidade cooperativa, não sendo comum utilizar a oportunidade de autorregularização para situações de fraudes, contribuintes que se encontram no topo da pirâmide de conformidade. Ao tempo que se deve facilitar o cumprimento aos contribuintes de baixo risco, não se pode olvidar da necessidade de aplicar medidas coercitivas para os sonegadores, sob pena de se banalizar o instituto da autorregularização.

Além das iniciativas de autorregularização, outra estratégia com caráter cooperativo pelas Administrações tributárias no Brasil são os fóruns de diálogo, que normalmente são informais, entretanto há iniciativas formais (e com bons resultados) de fóruns de diálogo, como na construção no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED e no Programa OEA. No âmbito estadual, os programas de conformidade preveem a constituição de fóruns de diálogo, com representantes da AT e contribuintes para discutir a melhora do sistema e administração tributária.

Ponto que diverge dos modelos internacionais é que no Brasil não há fóruns de diálogo específicos para grandes contribuintes, como é modelo na Espanha e outros países, normalmente um instrumento precursor da criação de códigos de boas práticas e modelos de cumprimento cooperativo apropriados a este perfil de empresas multinacionais.

Apresentaremos de forma mais detalhada o modelo de controles extensivos com autoregularização da RFB, a proposta de programa “Pró-Conformidade” pela RFB, assim como o programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, uma síntese de outras ações com caráter cooperativo das Administrações tributárias estaduais e as experiências de foros de diálogo pela RFB.

3.3.1. Controles Extensivos – Autorregularização

Uma marca da RFB no Brasil é a malha fiscal da pessoa física, modelo de controle massivo das aproximadamente 33 milhões de declarações IRPF entregues⁷⁷, que são objeto de gestão de riscos por tratamento eletrônico das declarações, buscando eventuais inconsistências nas informações prestadas pelos contribuintes.

Desde 2005, o controle extensivo da pessoa física exhibe ao contribuinte pelo portal de atendimento RFB na internet a situação do processamento de sua declaração, com indicação das eventuais divergências localizadas, oportunizando ao contribuinte a possibilidade de autorregularização da pendência verificada, sem a incidência de penalidades (exceto moratórias) (Meng, 2017).

Trata-se de primeiro modelo transparência ao contribuinte das informações disponíveis na RFB, com a oportunidade de autorregularização, evitando-se o lançamento com multas de ofício. Por ano são aproximadamente 2,7 milhões de declarações que são objeto de retificação e regularização pelo próprio contribuinte.⁷⁸

Ademais da disponibilização das informações no sítio internet da RFB, também cartas personalizadas são enviadas aos contribuintes informando as pendências em suas declarações e oportunizando a regularização.

Apesar do controle extensivo de declarações ser uma experiência exitosa com as pessoas físicas, não obteve o mesmo desenvolvimento junto as pessoas jurídicas, onde existe alguns modelos de controle extensivo desde 2001, com algumas aplicações informáticas com o objetivo de efetuar o controle massivo das declarações de pessoas jurídicas. Em 2017 com avanços em sistemas internos da RFB (plataforma ConÁgil) foi viabilizado modelo piloto denominado Fiscalização de Alta Performance – FAPE, pelo qual foi possível ampliar o controle extensivo nas empresas.⁷⁹

⁷⁷RFB. Relatório Anual da Fiscalização 2019. Obtenido el 06/07/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>

⁷⁸RFB. Plano Anual da Fiscalização 2019 – Resultados 2018. Obtenido el 06/07/2020 de: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>

⁷⁹Coordenação Geral de Fiscalização - Cofis/RFB. Plano Projeto Malha Fiscal Analítica. Documento interno.

O modelo FAPE prevê a análise e seleção de contribuintes em parâmetros estabelecidos, divulgação nos meios de comunicação da operação fiscal com envio concomitante de comunicados personalizados e oportunizando a regularização pelos contribuintes sem penalidades (exceto moratórias). Posteriormente, é realizada análise dos resultados de regularização e o lançamento tributário automatizado daqueles contribuintes que não se regularizaram.

O controle extensivo tem como principal objetivo de que o contribuinte regularize as inconsistências verificadas, mudando seu comportamento, ao contrário de realizar lançamentos de ofício com penalidades, situação reservada apenas para aqueles que insistem em não cumprir suas obrigações tributárias.

Ademais do envio de cartas personalizadas, também foram desenvolvidas ações com a convocação de grupos de contribuintes em auditórios (ex. titulares de cartórios), nos quais foram apresentadas inconsistências comuns naquele setor, bem como oportunizada a regularização sem penalidades (exceto moratórias).

Por meio do modelo piloto FAPE foram desenvolvidas 10 operações no período de 2017 a 2019, com 189 mil contribuintes comunicados por inconsistências em suas declarações, com média de autorregularização de 40% e lançamento de aproximadamente 40 mil contribuintes no valor de R\$ 3,2 bilhões.⁸⁰ Existe outras operações preparadas, entretanto, em função da pandemia do covid-19, não se enviaram novas comunicações aos contribuintes.

Com os avanços das aplicações informáticas desenvolvidas para controle extensivo de pessoas jurídicas nas ações pilotos do projeto FAPE, encontra-se em desenvolvimento sua ampliação para as malhas fiscais analíticas, pela qual se pretende aplicar o controle extensivo de forma integrada entre os diversos parâmetros estabelecidos para o controle de inconsistências nas declarações, mantendo a possibilidade de autorregularização das inconsistências verificadas, semelhante ao controle extensivo das pessoas físicas.⁸¹

⁸⁰ Coordenação Geral de Fiscalização/RFB. Quadros Gerenciais Operações FAPE. Documento interno.

⁸¹ Coordenação Geral de Fiscalização/RFB. Plano Projeto Malha Fiscal Analítica. Documento interno.

3.3.2. Proposta de Programa “Pró-Conformidade”

A Receita Federal abriu uma Consulta Pública em outubro de 2018⁸² para receber opiniões sobre programa que era intenção ser lançado pelo Órgão, que pretendia estimular as empresas a adotarem boas práticas com o fim de evitar desvios de conduta, por meio do estabelecimento de uma classificação dos contribuintes conforme o grau de risco de cumprimento.⁸³

O programa era denominado Pró-Conformidade e tinha o objetivo de criar condições mais favoráveis aos contribuintes que têm um bom relacionamento com o fisco, facilitando o cumprimento de suas obrigações e lhes prestando atendimento eficiente e ágil, quando demandarem. O bom contribuinte teria prioridade em suas demandas e seriam previamente comunicados de suas pendências, para fins de autorregularização.

O programa partia do princípio da boa-fé que deve pautar a relação entre a Administração tributária e o contribuinte para convergir em uma atuação cooperativa no cumprimento das obrigações. O Pró-Conformidade previa medidas de assistência para facilitar o cumprimento voluntário, assim como medidas para evitar o conflito.

O programa previa realizar a classificação e divulgação do perfil de risco do contribuinte, que teriam a oportunidade de contestá-la em face de erro material na aplicação dos critérios de classificação.

A Receita Federal iria realizar a classificação dos contribuintes levando em conta quatro critérios objetivos que avaliavam o seu comportamento para com o fisco federal: situação cadastral compatível com as atividades da empresa; aderência nas informações prestadas à Receita Federal por meio de declarações e escriturações; tempestividade na apresentação das declarações e das escriturações; e adimplência no pagamento dos tributos devidos.

Conforme critérios acima os contribuintes estariam classificados nas categorias ‘A’, ‘B’ ou ‘C’, em ordem decrescente, conforme o risco de cumprimento que representam para a RFB.

⁸²La Consulta Pública RFB n° 4, de 2018 se abrió el 18/10/2018 en el sitio web de la RFB, con la fecha límite hasta el 31/10/2018 para recibir opiniones sobre el Programa “Pro-Cumplimiento”. Obtenido el 09/07/2020 de: <<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-1>>

⁸³ Informaciones del Programa de acuerdo con el borrador disponible en el sitio web de la RFB para opiniones durante el período de consulta pública.

A RFB adotaria medidas que incentivassem o contribuinte à autorregularização, adequadas ao perfil de cada grupo, de forma que os contribuintes que oferecessem menor risco teriam benefícios que vão desde o atendimento prioritário, inclusive na análise de demandas, informação prévia sobre eventuais irregularidades, culminando no recebimento do Certificado de Conformidade Tributária.

Para aqueles que oferecem maior risco, por sua vez, estariam sujeitos, de forma prioritária, a aplicação de medidas coercitivas previstas na legislação, como a inclusão em regime diferenciado de fiscalização ou mesma a aplicação prioritária de medidas legais que os incentivem ao pagamento dos tributos, dentre as quais a cassação de benefícios fiscais.

O programa previa, além da classificação dos contribuintes por perfil de riscos, a orientação e apoio ao contribuinte, a fim de estimulá-lo à autorregularização e à conformidade fiscal, bem como a divulgação do entendimento da RFB sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira.

Dentre os benefícios dispensados aos contribuintes pessoas jurídicas classificados na categoria “A” estava prevista a informação prévia sobre indício de infração apurado antes de iniciado o procedimento fiscal, hipótese em que não seria aplicada as penalidades previstas na legislação tributária federal, desde que o contribuinte promovesse a regularização no prazo indicado na informação.

Com isso, esperava-se haver aumento na eficiência dos procedimentos adotados pela RFB, sobretudo na alocação de recursos, que redundariam em redução do custo para o contribuinte quando do cumprimento das obrigações tributárias.

Em resumo, o Programa visava estimular o cumprimento voluntário e fomentar a autorregularização. Esperava-se como consequências a diminuição do contencioso e da inadimplência, a melhoria do ambiente de negócios no País, além de uma administração tributária mais eficiente.

A proposta inicial do programa previa sua aplicação obrigatória para todos os contribuintes pessoa jurídica (17,6 milhões) e pessoa física (202 milhões) sem nenhuma exclusão. Não estava previsto projeto piloto que pudesse avaliar a capacidade operacional da RFB para aplicar os benefícios e gravames previstos na legislação.

Após o recebimento sugestões via consulta pública foi preparada nova minuta pela qual estava previsto processo de habilitação dos contribuintes no programa mediante solicitação. O programa continuaria aberto para todos os contribuintes, entretanto teria caráter voluntário.⁸⁴

Entretanto, ademais das sugestões recebidas, também houve questionamentos sobre a possibilidade da instituição do modelo de cumprimento cooperativo por meio de ato infralegal (es decir, un acto administrativo, um reglamento), pois existem pareceres jurídicos⁸⁵ que entendem ser contrário a previsão expressa do art. 7º do Decreto 70.235/1972 de que o primeiro ato de ofício caracteriza o início de procedimento fiscal e exclui os benefícios derivados do cumprimento espontâneo pelo contribuinte, corroborado pelo art. 142 do CTN que dispõe ser a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória.

Diante dos questionamentos realizados foi opção da RFB postergar a implementação de modelo de conformidade cooperativa em âmbito federal no Brasil, sendo tema objeto de constantes debates para melhor avaliação de sua futura implementação.

3.3.3. Programa “Nos Conformes” – Estado de São Paulo

A Administração Tributária do Estado de São Paulo (Sefaz/SP) instituiu programa de conformidade tributária, denominado “Nos Conformes”, por meio da Lei Complementar estadual 1320 de 06 de abril de 2018⁸⁶. Foi o primeiro programa estruturado de cumprimento com caráter cooperativo instituído por uma Administração tributária no Brasil.

O Programa busca a evolução no relacionamento entre a AT e contribuinte com uma maior integração e participação dos contribuintes, entidades de classe e instituições de ensino nas práticas tributárias, estimulando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Tem como princípios: a simplificação do sistema tributário; a boa-fé e a previsibilidade das condutas; a segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; a

⁸⁴Borrador recibido por el autor de las áreas responsables por la propuesta del Programa luego después de la evaluación de las opiniones recibidas por la consulta pública.

⁸⁵ Información recibida por el autor de manera informal.

⁸⁶ La Ley Complementaria 1320/2018, instituye el Programa de Incentivos al Cumplimiento Tributario - "Nos Conformes", define los principios para la relación entre los contribuyentes y el Estado de São Paulo y establece reglas para el cumplimiento tributario. Obtenido el 10/07/2020 de: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/185824>>

publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e a concorrência leal entre os agentes econômicos.

Traz como diretrizes: facilitar e incentivar a autorregularização e conformidade fiscal; reduzir custos de conformidade para os contribuintes; aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a administração tributária; simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação.

Prevê em seu escopo: a simplificação de obrigações acessórias, a simplificação das formas de apuração e pagamento de tributos; medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas; e a capacitação de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado e público.

Assim o programa busca instituir uma nova lógica tributária, fundamentada na confiança entre o fisco e contribuintes e na concorrência leal, com incremento da qualidade de atendimento, ferramentas para regularização espontânea das obrigações tributárias, valorizando o comportamento tributário adequado.

Prevê a classificação dos contribuintes conforme o perfil de riscos tributário, utilizando critérios de adimplência das obrigações principais, de aderência entre as informações prestadas pelo contribuinte em confronto com as informações disponíveis nas bases de dados da Sefaz, assim como pelo perfil dos fornecedores dos contribuintes. Assim, trata-se de programa de aplicação obrigatória para todos os contribuintes.

A classificação fica disponível para consulta pública no site web da Sefaz/SP, sendo o contribuinte previamente informado de sua classificação, quando poderá requerer justificadamente sua correção em caso de erro material. Caso se oponha a divulgação de sua classificação, somente terão acesso o próprio contribuinte e outros contribuintes com quem tenha relação comercial.

A lei prevê contrapartidas aos contribuintes de baixo risco tributário, facilitando o cumprimento de forma mais simples e correta das obrigações tributárias, assim reduzindo o custo de conformidade. Dentre os benefícios exemplifica-se as maiores facilidades: de apropriação, compensação ou ressarcimento de créditos de "IVA" (ICMS); na abertura de novos estabelecimentos; na renovação de regimes especiais; e na transferência de créditos para outra empresa interdependente.

São criados procedimentos de análise informatizada de dados (controle extensivo) e análise fiscal prévia (controle “intensivo” prévio), pelos quais não fica configurado o início da ação fiscal, não afastando os benefícios derivados do cumprimento espontâneo pelo contribuinte. Por esses instrumentos se concede um incentivo a autorregularização pelos contribuintes, evitando-se o lançamento tributário com multas punitivas (exceto moratórias).

O Programa prevê o incentivo a autorregularização e assistência por meio de: serviços de orientação e informação; campanhas educativas periódicas; educação tributária; e treinamento aos funcionários.

Por outro lado, a lei estipula o conceito de devedores contumazes e regimes especiais de tributação para contribuintes classificados como de alto risco tributário, buscando implementar meios mais efetivos para cobrança dos contribuintes não cumpridores.

Destarte, o Programa tem como pilares: a classificação e segmentação dos contribuintes conforme seu perfil de risco de cumprimento tributário; o incentivo a autorregularização; a cobrança personalizada; e serviços de assistência tributária, buscando proporcionar aos contribuintes menor exposição a riscos de passivos tributários, uma administração tributária com maior eficiência e qualidade e um ambiente de negócios de concorrência igualitária.

O Programa não contempla distinção de tratamento para grandes contribuintes, nem aplica modelos de governo fiscal, de responsabilidade do conselho de administração e divulgação da estratégia fiscal da sociedade, comuns aos modelos de conformidade cooperativa de grandes contribuintes.

Aplicado questionário relativo às práticas de relação e cumprimento cooperativo junto à Sefaz/SP⁸⁷, foi possível avaliar o estágio de implementação do Programa “Nos Conformes”, bem como os resultados para referida administração tributária.

Em resumo, o Programa se encontra implementado especialmente quanto a classificação do perfil de risco dos contribuintes sujeitos ao regime geral de ICMS (“IVA), aproximadamente

⁸⁷Modelo do “Questionário Administrações Tributárias – Relação e Conformidade Cooperativa”, disponível no anexo A.

trezentos mil contribuintes que respondem por 90% da arrecadação. Portanto ainda não aplicados em contribuintes de regime simplificado.

São aplicados para classificação critérios de pagamento e aderência, não sendo implementado os critérios de relação com fornecedores. Os critérios aplicados têm o objetivo principal de identificação de inadimplência e omissão de receita pela não declaração de notas fiscais emitidas pelo contribuinte. Portanto, não estão contemplados dentre os critérios a utilização de falsos créditos (ainda não implementada relação com fornecedores) e de planejamento tributário agressivo – PTA.

Em consultas realizadas no sítio web da Sefaz/SP⁸⁸, constatou-se que a grande maioria dos contribuintes não autorizou a divulgação de sua classificação fiscal.

Ainda não foram regulamentados os benefícios aos contribuintes de baixo risco previstos no programa, como facilidades na obtenção de créditos e obrigatoriedade de oportunizar a autorregularização antes do início do procedimento fiscal. Portanto, não foram implementadas contrapartidas aos contribuintes em função de sua classificação de risco, não ocorrendo distinção de tratamento conforme seu perfil de risco de conformidade.

Não há litigiosidade quanto a classificação dos contribuintes, entretanto, até o momento não foram implementados o critério de classificação pelo perfil do fornecedor, tampouco benefícios aos contribuintes de baixo risco, motivo que, em nossa visão, ainda falta interesse dos contribuintes na busca de uma melhor classificação de risco.

As principais medidas implementadas pelo Programa foram a realização diligências presenciais, reuniões de trabalho, contatos telefônicos ou digitais (comunicações personalizadas), pelas quais se presta orientação ao contribuinte da interpretação da legislação tributária pela AT, bem como se oportuniza a autorregularização de inconsistências verificadas.

⁸⁸Consulta pública – clasificación de contribuyentes de ICMS. Obtenido el 11/07/2020 de: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Consulta%20P%C3%BAblica%20-%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribuintes%20do%20ICMS.aspx>>

Existe fórum de diálogo junto aos contribuintes (Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (Codecon/SP)), entretanto ainda carece de uma participação efetiva na melhora do sistema tributário, na edição de código de boas práticas e na gestão de riscos de cumprimento.

O Programa é avaliado especialmente pelos resultados de arrecadação diretamente vinculados às cobrança e autorregularizações, bem como o número de atividades de orientação realizadas, entretanto ainda não há avaliação da efetividade do programa por indicadores da mudança de comportamento dos contribuintes, como, por exemplo: a melhora de aderência nas declarações, a redução da inadimplência ou do tax gap.

Constata-se que o Programa “Nos Conformes” instituído pela Lei 1320/2018 tem escopo geral, obrigatório para todos os contribuintes de São Paulo, sem a previsão de implementação de projeto piloto e nem distinção de modelo para grandes contribuintes. O Programa está sendo implementado em etapas, tendo o atual estágio de implementação do Programa de conformidade tributária da Sefaz/SP como principais características:

- Orientação personalizada aos contribuintes para o pagamento de dívidas tributárias ou para a autorregularização de inconsistências verificadas.
- Ações de assistência para simplificação das obrigações tributárias acessórias para todos os contribuintes.

3.3.4. Estratégias de Cumprimento com Caráter Cooperativo nas Administrações Tributárias Estaduais no Brasil

Aplicados questionários de relação e conformidade cooperativa em todos os 26 estados e Distrito Federal, foram recebidas respostas de 24 unidades federadas, das quais além dos Estado de São Paulo, os Estados de Alagoas (2018), Rio Grande do Norte (2019) e Ceará (2019) também instituíram programas de conformidade com semelhante modelo.

As leis dos quatro programas de conformidade cooperativa instituídos têm como objetivos principais a mudança de uma relação tradicional da AT com os contribuintes, fundamentada no conflito, para uma relação baseada na boa fé e transparência; a simplificação e a facilitação do cumprimento tributário; e a participação do contribuinte e organizações na construção de soluções (fóruns de diálogo).

Os Programas preveem a classificação de todos os contribuintes em função de perfil de riscos de conformidade, concedendo benefícios aos contribuintes de menor risco, especialmente a maior celeridade e facilidades em restituições ou compensações de “IVA”, redução de obrigações acessórias e a possibilidade de regularização de inconsistências antes do início do procedimento fiscal. Ao contrário, há previsão de maior rigor na aplicação de medidas de coerção para contribuintes de alto risco de cumprimento.

Todos os programas ainda se encontram em fase inicial de implementação, nos quais ainda não se verifica o tratamento diferenciado dos contribuintes conforme seu perfil de risco de conformidade. Em geral, nessa fase inicial, a principal prática implementada são ações de controle extensivo (ou até intensivo) com prévia oportunidade para que o contribuinte regularize as inconsistências verificadas sem aplicação de penalidades (exceto moratórias), conhecida como autorregularização.

Os programas de conformidade têm por objetivo o avanço nas práticas cooperativas, com maior segurança jurídica aos contribuintes e tratamento diferenciado em função da classificação de riscos, entretanto são normas programáticas que ainda carecem de maior tempo para demonstrar sua implementação e efetividade nas administrações tributárias analisadas.

A maior diferença dos modelos que iniciam a implementação no Brasil para a experiência internacional se refere a abrangência do programa. Normalmente são disponibilizados benefícios e serviços especiais para contribuintes que aderem ao programa, pequeno grupo de contribuintes em modelos que requerem uma construção cooperativa conjunta entre a Administração tributária e o contribuinte. Nestes casos são possíveis oferecer consulta e segurança jurídica em tempo real, redução de penalidades em caso de alguma incorreção (dentro de critérios claros e objetivos), pois há acompanhamento muito próximo entre a AT e o contribuinte.

Ao contrário, As AT no Brasil têm instituído programas gerais de conformidade cooperativa para todos os contribuintes, sem muitas vezes avaliar a real capacidade operacional de implementação, fator que poderá reduzir os programas, com princípios, diretrizes e escopo tão vastos, em programas de controles extensivo e intensivo com autorregularização sem penalidades.

A experiencia internacional demonstra que a implementação de programa de conformidade cooperativa deve ser precedida de detalhado planejamento e avaliação da capacidade operacional da Administração Tributária, desenvolvidas em fases, normalmente com um projeto piloto com contribuintes de baixo risco e estruturas mais simples, para paulatinamente ir ganhando experiência que permita aumentar seu escopo.

Ademais dos programas de cumprimento com caráter cooperativo citados, a prática de oportunizar a autorregularização sem penalidades também é uma regra nas demais unidades federadas como modelo de relação cooperativa. Praticamente todos os entes federados utilizam esta prática como ferramenta de gestão tributária nos controles extensivos. Ademais, muitos também utilizam a autorregularização em procedimentos de monitoração de grandes contribuintes ou inclusive como etapa prévia de um procedimento intensivo⁸⁹, sempre com a possibilidade de o contribuinte regularizar as incorreções verificadas apenas com penalidades moratórias.

Verifica-se um forte avanço dos controles extensivos nos estados, principalmente por meio da utilização de informações do SPED, como as notas fiscais eletrônicas, dados de cartão de débito e crédito e a EFD-ICMS (livro fiscal eletrônico do "IVA"). Vários estados disponibilizam aos contribuintes cruzamentos entre as informações disponíveis nas bases de dados da AT e aquelas informadas pelos contribuintes, em poucos dias após a entrega das declarações.⁹⁰

⁸⁹ EJ: Alagoas, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, São Paulo.

⁹⁰Bahía enfoca su trabajo en controles extensivos. Ceará brinda transparencia a la información de los contribuyentes a través del sistema SIGET. El extenso programa de control del Distrito Federal se comunica diariamente con los contribuyentes y les informan las diferencias impositivas verificadas. Espírito Santo proporciona a los contribuyentes información sobre inconsistencias en su "Agencia Virtual - AGV". Minas Gerais automatizó el control extensivo mediante el Módulo de Autorregulación del Sistema Integrado de Administración de Tributaria del Estado (SIARE) como una herramienta de comunicación entre la AT y los contribuyentes. Mato Grosso envía informaciones para facilitar la presentación de las declaraciones por los contribuyentes del modelo de tributación simplificado (Simples Nacional). Maranhão tiene un control extensivo que brinda consultas a los contribuyentes el día posterior al envío de la declaración. Rio Grande do Norte brinda servicios en su Unidad de Impuestos Virtual - UVT, con transparencia de la información del contribuyente, suspensión automática del registro por incumplimiento y retorno del registro por la autorregulación. Rio Grande do Sul y Sergipe emiten comunicaciones de desacuerdos a los contribuyentes. Santa Catarina tiene un extenso sistema de control para contribuyentes de Simples Nacional desde 2013, con información transparente y excelentes resultados de regularización. Todos los modelos enumerados prevén la autorregulación "espontánea" por parte del contribuyente, sin la imposición de multas (exceto moratórias).

Em 14 estados (58%) foi indicada a expressa previsão legal (ou em Decreto) para procedimentos de autorregularização, sem a caracterização do início do procedimento fiscal e a perda dos benefícios derivados do cumprimento espontâneo pelo contribuinte.

Em comum nos estados federados a realização de grupos de trabalho (fóruns de diálogo) com contribuintes e intermediários fiscais com o objetivo de melhorar o sistema tributário e elucidação de dúvidas quanto a interpretação da legislação tributária. Entretanto, são poucas as experiências de grupos estruturados com pautas definidas e avaliação contínua e progressiva dos resultados de evolução da gestão tributária.

A título de exemplo, no Estado de Alagoas foi criado grupo de trabalho, com representantes da AT e dos contribuintes, encarregado de debater melhorias e fornecer subsídios ao chefe do poder executivo para regulamentação do programa de cumprimento com caráter cooperativo. Minas Gerais informa trabalhar de forma integrada com a sociedade e entidades de representação de contribuintes para o aperfeiçoamento da legislação tributária e do ambiente de negócios no estado, colhendo informações úteis para o combate à sonegação e em contínua parceria para a disseminação de conteúdos de importância fiscal que importem no aperfeiçoamento da conduta fiscal de contribuintes. Em Santa Catarina o programa de controle extensivo é realizado desde 2013 com transparência e participação de contribuintes e contadores. Sergipe instituiu em 2014 o Fórum Fazendário e Empresarial-FFE com a finalidade de organizar e promover a realização de reuniões periódicas com associações representativas de entidades de classe empresarial, para discussão sobre dificuldades e necessidades das sociedades empresariais.

Da análise das informações prestadas pela AT de Minas Gerais, apesar de não dispor de lei específica instituindo modelo de conformidade cooperativa e não divulgar em seu sítio na internet a classificação de riscos de conformidade dos contribuintes, traz em sua legislação modelo que premia o contribuinte de menor risco (adimplente) com bônus de redução na alíquota do ICMS de 1 a 2%.⁹¹

⁹¹Decreto del Estado de Minas Gerais 47.226/2017. Obtenido el 16/07/2020 de: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47226_2017.html>

O Estado do Maranhão aplica medida de facilitação para contribuintes adimplentes em suas obrigações, com a dispensa de antecipação do ICMS de mercadorias adquiridas de outros estados, bem como aplica gravame de majoração de base de cálculo para contribuintes incumpridores.

Em nenhum estado federado existe modelo de conformidade cooperativa distinto para os grandes contribuintes, fundamentado na governança corporativa tributária ou o marco de controle fiscal, na divulgação da estratégia fiscal e na responsabilidade do Conselho de Administração pela estratégia fiscal das empresas. Todos apresentam modelos semelhantes tanto para grandes contribuintes, quanto para as PYMES.

As avaliações de resultados ainda são marcadas pela medição das ações de controle e pelos resultados das autorregularizações, sendo exceção a análise de mudança de comportamento dos contribuintes e conseqüente incremento no cumprimento voluntário das obrigações.

Nessa linha são exemplos os resultados de incremento do cumprimento voluntário de contribuintes do “Simples Nacional” (sistema de tributación simplificado) em Santa Catarina, que demonstram crescimento nas informações prestadas pelos contribuintes do Simples Nacional superior ao crescimento de outros indicadores (como o PIB, número de empresas, outras AT similares) ao longo de consistente controle extensivo desde 2013. Estado de Sergipe dispõe de indicadores que buscam demonstrar a melhoras dos resultados da AT, como a redução de contribuintes omissos em declarações; o incremento na regularidade de pagamento e a melhora na qualidade das informações prestadas em declarações.

Portanto, da análise das práticas de conformidade cooperativa aplicadas pelas AT estaduais no Brasil, constata-se que na atualidade ainda está fundamentada em ações de autorregularização aplicadas em todos os contribuintes, sem distinção de tratamento em função do perfil de risco de conformidade. As novas lei publicadas desde 2018 trazem como objetivo a mudança de paradigma na relação fisco contribuinte e no tratamento diferenciado em função do perfil de risco, entretanto ainda são muito recentes, carecendo de tempo e a evolução das etapas de sua implementação para que se possa observar uma mudança de paradigma na relação entre a AT e o contribuinte.

3.3.5. Experiências de Foros de Diálogo pela RFB

Na RFB não existem fóruns de diálogo formalizados com os grandes contribuintes, PYMES ou intermediários fiscais, no entanto, existem algumas experiências com a participação efetiva dos contribuintes, como se exemplifica:

O SPED - Sistema Público de Contabilidade Digital é o principal instrumento para receber informações fiscais da RFB, que consiste em documentos fiscais (faturas eletrônicas), a contabilidade e os registros contábeis e fiscais. Sua construção e manutenção evolutiva conta com a participação efetiva de representantes de empresários, pessoas jurídicas e entidades representativas de profissionais de contabilidade.⁹²

Outros fóruns são criados informalmente, geralmente para abordar tópicos específicos. Como exemplo, para uma melhor avaliação do modelo “*Doing Business*”⁹³ no Brasil, foi criado um fórum entre a RFB e as federações contábeis, bem como com os profissionais que responderam ao formulário; para os livros fiscais dos produtores rurais, foi realizado um trabalho conjunto com seus representantes, inclusive durante a construção da aplicação informática. Também existem fóruns com representantes das indústrias de software para alinhamentos relacionados a obrigações formais.

Na área aduaneira, o programa operador econômico autorizado – OEA (analisado no tópico 3.2.2) possui um fórum consultivo formalizado, com a participação paritária dos representantes da RFB e dos operadores certificados, com o objetivo de estabelecer um canal permanente de comunicação entre o operador e o RFB, no âmbito do Programa OEA. É responsabilidade do fórum consultivo da OEA analisar as demandas apresentadas pelos operadores certificados como OEA ou pela sociedade, relacionadas ao Programa da OEA, e propor o aprimoramento técnico e regulatório do Programa.⁹⁴

⁹²El Sistema Público de Contabilidad Digital – SPED fue instituido por el Decreto 6022/2007, que incluye en su artículo 5º la previsión de la participación de representantes de los contribuyentes.

⁹³Cada año el Banco Mundial publica el Doing Business, que es un índice que mide la facilidad para hacer negocios en un país.

⁹⁴RFB. Programa Brasileiro de OEA. Obtenido el 06/09/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea>>

3.4. ESTRATÉGIAS PERSONALIZADAS PARA GRANDES CONTRIBUINTES DE CARÁTER COOPERATIVO

Na experiência internacional o típico modelo de cumprimento cooperativo se refere a estratégia personalizada de relação com os grandes contribuintes⁹⁵, que, conforme analisado no capítulo anterior, tem como principais características ou requisitos a avaliação e foco no marco de controle fiscal da empresa que de garantia do correto cumprimento tributário, a transparência da estratégia fiscal (planificação fiscal) pela empresa com a Administração tributária e a responsabilidade do Conselho de Administração pelo governo e estratégia fiscal.

Se destacam ainda algumas outras características comuns nas experiências mais avançadas:

- robusto modelo de gestão de riscos de cumprimento que permite avaliar o grau de risco da empresa e subsidiar a avaliação de seu governo fiscal;
- geralmente somente permitem a participação de contribuintes de baixo risco, que cumpram os requisitos, mediante solicitação ou convite;⁹⁶
- instituição de foros de diálogo com os grandes contribuintes comprometidos com o modelo de cumprimento cooperativo;
- instituição de códigos de boas práticas tributárias ou guias com diretrizes para o desenvolvimento do governo fiscal, com características de *soft law*;
- celebração de acordos de conformidade cooperativa com as empresas participantes;
- busca de resolução de conflitos pendentes entre a AT e empresa antes de iniciar participação no programa de cumprimento cooperativo;
- interlocutor da Administração tributária como único ponto focal junto a empresa, que receberá subsídios de especialistas;
- trabalho conjunto com as empresas e resolução de dúvidas em tempo real, antes da entrega das declarações;
- mecanismos alternativos para célere solução de divergência de entendimentos e solução de conflitos.

⁹⁵ Holanda é a única experiência de modelo personalizado com PYMES.

⁹⁶ Inglaterra é exceção, pois aplica seu modelo de cumprimento cooperativo em grandes contribuintes de todos os perfis de riscos, com aplicação de distintas medidas em função de sua classificação.

Da análise das ações de conformidade cooperativa implementadas pelas Administrações tributárias no Brasil, verifica-se que não existem modelos de tratamento personalizado, com a avaliação da governança corporativa tributária, a exigência de transparência fiscal, a responsabilidade dos administradores, o interlocutor como ponto de contato único, o tratamento de incertezas durante o acontecimento dos fatos, antes da entrega da declaração, com a solução de consulta e garantia de segurança jurídica em tempo real.

Dentro de modelo mais personalizado, existe na RFB e muitas das AT estaduais (Sefaz) modelos de monitoramento de grandes contribuintes, pelos quais se faz um acompanhamento mais próximo do cumprimento das obrigações tributárias, com a informação aos contribuintes do acompanhamento diferenciado, envios de alertas de inconsistências, numa relação mais próxima, entretanto, sem a construção de uma relação cooperativa, fundada na transparência, boa-fé, confiança justificada, espírito de colaboração e segurança jurídica, nos termos apresentados pela experiência internacional.

No âmbito da RFB são realizados estudos setoriais dos grandes contribuintes, bem como iniciativas personalizadas ou em grupos de contribuintes com características semelhantes, com posterior realização de reuniões para o incentivo ao cumprimento, pelas quais se apresenta ao(s) contribuinte(s) inconsistências na aplicação da legislação tributária, bem como oportuniza sua regularização apenas com acréscimos moratórios. Normalmente é realizada avaliação do perfil do contribuinte para que não seja oferecida esta oportunidade para contribuintes de alto risco. Trata-se de medida no âmbito tributário que mais se aproxima a um modelo de conformidade cooperativa, entretanto ainda muito distante das melhores práticas internacionais.

No âmbito da transparência pelos contribuintes de sua estratégia fiscal, houve tentativa de implementar a ação 12 BEPS⁹⁷, que recomenda a elaboração de normas para divulgação obrigatória de planejamentos tributários. A medida legislativa foi formalizada por meio unilateral pela RFB, sem o devido diálogo e consulta pública às partes interessadas, entretanto,

⁹⁷BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

não foi aprovada pelo parlamento brasileiro, sendo exemplo das dificuldades decorrentes de um modelo não fundamentado no diálogo.⁹⁸

Ocorre no âmbito aduaneiro brasileiro um modelo cooperativo com caráter mais personalizado. O modelo do Programa Operador Econômico Autorizado (OEA) guarda semelhanças com a conformidade cooperativa nos princípios e na forma de atuação baseada nos controles internos do interveniente em operações de comércio exterior. Certamente guardam características e escopos distintos, entretanto, entende-se como importante exemplo de modelo cooperativo implementado no Brasil e que demonstra excelentes resultados.

Apresentaremos de forma mais detalhada o modelo de monitoramento de grandes contribuintes e o programa OEA, ambos administrados pela RFB.

3.4.1. Modelos de Monitoramento de Grandes Contribuintes – Reuniões de Conformidade

A RFB realiza o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes que se encontra disciplinado pela Portaria RFB nº 641/2015⁹⁹. Entre os objetivos dessa atividade se encontra promover iniciativas de conformidade junto aos maiores contribuintes, priorizando ações de autorregularização. Dentre as formas de monitoramento e abordagem aos contribuintes está prevista a realização de reuniões de conformidade, atividade que não caracteriza a perda dos benefícios do cumprimento espontâneo por parte do contribuinte¹⁰⁰.

⁹⁸Foi editada Medida Provisória 685/2015 (espécie de lei de iniciativa do Poder Executivo), que criava uma declaração de planificação fiscal, entretanto não foi convertida em lei, perdendo sua eficácia. Obtenido el 09/08/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm#:~:text=62%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%2C%20adota%20a,na%20forma%20desta%20Medida%20Provis%C3%B3ria.>

⁹⁹Receita Federal do Brasil - RFB. Resolución RFB nº 641/2015. Sistema Normas. Obtenido el 08/07/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>>

¹⁰⁰ Resolución RFB 641, del 11 de mayo de 2015

Art. 3, § 1 IV - reunión presencial en las instalaciones de la RFB, con cita previa por e-CAC (centro de asistencia virtual);

§ 4 La reunión presencial tiene como objetivo, además de obtener información externa, proporcionar orientación al contribuyente con el objetivo del cumplimiento tributario.

§ 5° Las formas de contacto previstas en los puntos II, III y IV del § 1 no caracterizan el comienzo del procedimiento tributario, con la pérdida de espontaneidad. (traducción del autor del texto normativo)

Existe controversia jurídica con respecto a la disposición en la Resolución RFB de no caracterizar el comienzo del procedimiento tributario, en vista de la disposición expresa del art. 7° del Decreto 70.235/1972 que establece que el primer acto oficial caracteriza el inicio del procedimiento de inspección y excluye la espontaneidad del

A reunião de conformidade tributária está regulamentada pela Nota Comac nº 06/2018¹⁰¹ e poderá envolver único contribuinte, um grupo econômico ou diversos contribuintes com semelhanças econômico-tributária. Tem como objetivo a obtenção de dados e informações do contribuinte e o compartilhamento com o contribuinte do entendimento da RFB sobre sua situação fática, buscando modificar o comportamento do contribuinte por meio da autorregularização, trazendo para conformidade tributária.

Os contribuintes são selecionados de maneira técnica e impessoal para realização de reuniões de conformidade, sendo excluídos aqueles classificados com o perfil de não cumprir suas obrigações tributárias (“há decidido no cumprir”), os quais serão encaminhados diretamente para procedimentos de fiscalização. Dentre os fatores que levam a exclusão do contribuinte das reuniões de conformidade estão o histórico de reuniões anteriores sem a verificação de posterior mudança de comportamento e o forte indício da existência de fraude nas distorções identificadas.

Durante a reunião de conformidade são apresentadas informações que demonstrem a visão integral do contribuinte acompanhadas pela caracterização da não conformidade identificada, com a apresentação do entendimento da RFB e sua fundamentação legal. Recebe-se as informações e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, para, confirmado o entendimento da inconsistência objeto da reunião, apresentar prazo e formas de regularização da pendência sem aplicação de penalidades (exceto moratórias). O caso será encaminhado para procedimento de fiscalização caso o contribuinte não regularize a inconsistência identificada.

A reunião de conformidade poderá ser realizada com grupos de contribuintes com características econômicas tributárias semelhantes, apresentando de forma geral as incorreções identificadas pelo setor econômico. Trata-se de exemplo exitoso de reuniões de conformidade com setores econômicos a reunião realizada com o setor financeiro, especificamente quanto a aplicação de incentivo fiscal de redução do imposto sobre a renda sobre investimentos de não residentes. A RFB identificou que havia muitas situações com suspeitas de não cumprimento

contribuyente, corroborado por el art. 142 del Código Tributario Nacional que establece que la actividad administrativa de liquidación está vinculada (no hay discreción) y es obligatoria.

¹⁰¹ Coordenação Especial de Maiores Contribuintes - Comac/RFB. Nota Comac nº 06/2018. Informe para reunião de cumplimiento presencial.

dos requisitos para o benefício por não identificação do beneficiário efetivo dos rendimentos, realizando reuniões de conformidade com o setor financeiro. Após algumas reuniões e melhor alinhamentos dos entendimentos, se verificou um expressivo incremento de 400% na arrecadação por investimentos de não residentes (Amaral, 2020, p. 42), atingindo o objetivo de mudança de comportamento dos contribuintes.

Portanto, trata-se de modelo de monitoramento de grandes contribuintes que realiza reuniões personalizadas com empresas não classificadas como incumpridoras, oportunizando a regularização de inconsistências identificadas pela Administração tributária sem a aplicação de penalidades (exceto moratórias).

Entende-se uma tímida medida de aproximação com as grandes empresas, sem a aplicação dos princípios e características identificadas nos principais modelos de cumprimento cooperativo internacional, entretanto, vê-se como um possível precursor para subsidiar, com sua experiência no relacionamento com grandes empresas, a construção e a escolha de empresas para participação de projeto piloto de cumprimento cooperativo com as grandes empresas no Brasil.

3.4.2. Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado – OEA

O programa OEA está presente em mais de 70 países no mundo e segue diretrizes estabelecidas pela Estrutura Normativa SAFE da Organização Mundial das Aduanas, permitindo avanços em padrões internacionalmente reconhecidos.¹⁰²

O Operador Econômico Autorizado é um parceiro estratégico da Receita Federal que, após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela aduana brasileira, relacionados à maior agilidade e previsibilidade de suas cargas nos fluxos do comércio internacional.¹⁰³

¹⁰²RFB. Portal OEA. Obtenido el 07/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/arquivos-e-imagens/arquivos/folheto-portugues.pdf>>

¹⁰³RFB. Programa Brasileiro de OEA. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea>>

O programa brasileiro do operador econômico autorizado está disciplinado pela Instrução Normativa 1598/2015¹⁰⁴ e consiste na certificação concedida pela RFB aos operadores de comércio exterior que atendem aos critérios de segurança, cumprimento das normas e confiabilidade estabelecidos em seu Programa de OEA.

Trata-se de programa de adesão voluntária, que apresenta fundamentos correlacionados com o cumprimento cooperativo, especialmente a facilitação, agilidade, simplificação, transparência, confiança, cooperação, gestão de riscos, padrões de segurança e cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos.

Destaca-se entre seus objetivos o de proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo do comércio internacional; incrementar a gestão do risco das operações aduaneiras; elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e priorizar as ações da Aduana com foco nos operadores de comércio exterior de alto risco ou de risco desconhecido, objetivos aderentes ao modelo de conformidade cooperativa.

A adesão do operador de comércio exterior no programa OEA é implementada em três fases, pela avaliação de critérios de segurança e cumprimento das obrigações aduaneiras, permitindo o gradual avanço na certificação e no recebimento de benefícios.

A certificação no programa OEA consiste na avaliação do processo de gestão adotado pelo requerente para minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior, sendo seu requerimento realizado em etapas, com início pela verificação do cumprimento dos requisitos e autoavaliação. Posteriormente, deverá apresentar relatório complementar de avaliação de riscos, que consiste em um mapa de risco de seus processos de trabalho, relacionados aos critérios de conformidade. Ademais, para permanência no Programa, deverá o OEA manter o atendimento aos requisitos e critérios necessários para a obtenção da certificação.

Dentre os benefícios do programa correlacionados com o cumprimento cooperativo, destaca-se a simplificação, agilidade e prioridade em procedimentos; a dispensa de garantia; a consulta de

¹⁰⁴RFB. Sistemas Normas. Instrução Normativa RFB nº 1598 de 09/12/2015. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=>>

classificação fiscal em até 40 dias; o estabelecimento de ponto de contato único com a RFB; a publicidade dos participantes no sítio RFB e a utilização da logomarca “OEA”; e a participação em fórum, seminários e treinamentos.

O programa OEA teve grande aceitação pelos intervenientes do comércio exterior, sendo que até 30/06/2020 havia 490 certificações no programa, sendo 223 requerimentos nos últimos 12 meses, o que demonstra a grande atratividade do programa OEA entre os operadores.¹⁰⁵

Conforme estudo da Confederação Nacional de Indústrias (CNI), o programa OEA trouxe relevantes avanços na gestão de riscos, sendo tido como alternativa concreta para agilizar, simplificar e reforçar a segurança do comércio exterior brasileiro, permitindo que o controle aduaneiro se concentre em operadores com elevado risco. No período entre 2018 e 2030 “estima-se que a implantação do OEA cause economia de custos da ordem de US\$17,8 bilhões para exportadores e importadores no país. No que tange ao impacto sobre o comércio exterior, há potencial para aumentar a corrente de comércio brasileira em cerca de US\$30,7 bilhões no mesmo período”.¹⁰⁶

Conforme exposto, o programa OEA guarda muitas semelhanças em seus princípios e lógica de atuação com o cumprimento cooperativo. Trata-se de programa voluntário de relação cooperativa, que traz dentre seus fundamentos a transparência, a confiança justificada, a boa-fé e o espírito de colaboração, com o objetivo de simplificação e agilidade nos procedimentos para contribuintes de baixo risco. A avaliação do operador tem como foco principal em seu governo e controle interno, com modelo de gestão de riscos que permita prover segurança nas transações aduaneiras. Ademais atua com interlocutor único da Administração, consultas com prazos de respostas céleres e publicidade dos participantes para fortalecer sua imagem perante a sociedade.

O modelo foi implementado em 2015 e recebeu grande adesão pelos operadores do comércio exterior, com avaliação positiva pelos operadores e pela Administração aduaneira.

¹⁰⁵RFB. Estatísticas do Programa OEA. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>>

¹⁰⁶CNI. (2018). Impactos econômicos da implantação do Programa Operador Econômico Autorizado no Brasil. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/11/impactos-economicos-da-implantacao-do-programa-operador-economico-autorizado-no-brasil/>>

Certamente o programa OEA e o cumprimento cooperativo guardam características e escopos distintos. As grandes empresas consolidadas normalmente tem maior aderência em relação às normas aduaneiras, ao contrário, a utilização de planejamentos tributários agressivos é prática que ocorre com frequência nessas empresas.

De toda forma, o sucesso do programa aduaneiro demonstra que existe no Brasil ambiente propício para implementação de modelo de cumprimento cooperativo com os grandes contribuintes, sendo desejável a implementação de projeto piloto, que dentre as empresas candidatas, certamente estarão aquelas certificadas pelo programa OEA.

4. PROPOSTA DE MODELO E ESTRATÉGIAS DE CONFORMIDADE COOPERATIVA NO BRASIL

O propósito do presente capítulo é apresentar propostas de estratégias e modelos fundamentados nas melhores experiências internacionais para avanços nas ações e programas de cumprimento com caráter cooperativo em desenvolvimento no Brasil. Com esse fim, foram analisados na experiência internacional princípios, abordagens, pilares, requisitos, benefícios e desafios para sua implementação, além da experiência de alguns países com modelos mais avançados de cumprimento cooperativo. Ademais, conheceu-se as principais estratégias com caráter cooperativo implementadas no Brasil, numa análise paralela com as melhores experiências internacionais.

4.1. CAPACIDADE OPERACIONAL E PLANEJAMENTO

A mudança de paradigma de uma Administração tributária tradicional para uma relação cooperativa não depende somente de vontade e da edição de leis e regulamentos. Trata-se de processo que demanda estruturado planejamento, com cuidadosa avaliação da capacidade operacional da AT e conseqüente avaliação de seu escopo, com necessário aporte de investimentos iniciais e desenvolvimento em etapas que possam ser construídas de forma consistente e cooperativa com contribuintes e sociedade.

Se destaca alguns processos de trabalho que merecem cuidadosa avaliação da capacidade operacional e de investimento da Administração tributária, pois trazem elevado risco para o sucesso do programa de relação e cumprimento cooperativo: a capacidade de captação e célere tratamento de dados e assistência aos contribuintes; a formação dos profissionais da AT para mudança cultural, com capacitação em técnicas de relacionamento, negociação, ademais de temas técnicos; a necessidade de funcionários para atendimento personalizado dos contribuintes; a estruturação de modelo de governo interno para que se mantenha o trabalho técnico e o senso crítico numa relação colaborativa; a mudança no modelo de avaliação de resultados e retribuição dos funcionários que favoreça e demonstre o foco no cumprimento voluntário e cooperativo.

O primeiro passo é definir o escopo e estratégias de ações para facilitar o cumprimento voluntário e de cumprimento cooperativo a serem realizadas pela Administração tributária, traçando um planejamento estruturado dessas ações. Não há como dissociar as duas estratégias,

pois ações de assistência e participação do contribuinte e sociedade na formulação e administração do sistema tributário demonstram transparência da AT e fortalecem a relação confiança entre essa e o contribuinte, criando ambiente propício para o estabelecimento de modelos de cumprimento cooperativo.

A experiência internacional demonstra passos naturais para construção de um programa de conformidade cooperativa planejado com bases sólidas e cooperativas, iniciando com o desenvolvimento de consistente modelo de gerenciamentos de riscos de cumprimento, a elaboração de um projeto piloto de cumprimento cooperativo com os grandes contribuintes de baixo risco, a criação de fórum de diálogo com esses grandes contribuintes, donde se constrói um código de boas práticas tributárias e modelo de cumprimento cooperativo. Ademais, se recomenda criar outros fóruns de diálogo com entidades representativas de contribuintes e intermediários fiscais para construir propostas de melhoria do sistema tributário, medidas de assistência para facilitação do cumprimento voluntário e a melhoria da relação entre a Administração tributária, contribuintes e intermediários fiscais.

A seguir, serão detalhados os passos acima enumerados, assim como necessárias ações de reestruturação da Administração tributária e medidas de assistência para mudança de paradigma.

4.2. GERENCIAMENTO DE RISCOS DE CONFORMIDADE

Desenvolvimento de um modelo robusto de gerenciamento de riscos de cumprimento, que permita discriminar o perfil de riscos dos contribuintes com um bom nível de segurança, sem o qual existe o risco de tratar todos os contribuintes de maneira semelhante ou aplicar benefícios aos contribuintes não cumpridores devido a uma classificação incorreta recebida.

No capítulo 2 foi destacada a importância de estruturar um modelo sólido de gerenciamento de riscos de cumprimento, como base para a implementação de uma modelo de cumprimento cooperativo.

Conforme avaliação da experiência internacional, a relação entre a Administração tributária e o contribuinte no modelo de cumprimento cooperativo está fundamentada nos princípios da transparência, boa-fé, confiança justificada e espírito de colaboração.

Para sua aplicação, é necessário classificar os contribuintes de acordo com suas características de cumprimento tributário, segmentando-os por perfis de riscos, desde aqueles que estão disposto a pagar seus impostos corretamente, até o outro extremo, aqueles que decidiram não cumprir, normalmente envolvidos com organizações criminosas e outras atividades ilegais.

A partir da segmentação dos contribuintes por perfil de riscos de cumprimento, a Administração tributária deve construir diferentes estratégias de atuação conforme suas características, proporcionando orientação clara, assistência e transparência de informações por borradores de declarações, ou inclusive oferecendo a oportunidade de regularização de inconsistências sem multas punitivas para os contribuintes de baixo risco de cumprimento.

Em um segundo grupo, além da orientação e facilitação, deve identificar o incumprimento e aplicar modelos de controles extensivos, para que os contribuintes possam retornar rapidamente ao cumprimento voluntário.

Para um terceiro grupo, formado pelos contribuintes que não desejam cumprir, mas com uma ação firme e oportuna pela Administração tributária irão cumprir, deverá a AT aplicar controles extensivos complementados por inspeções em profundidade, o que demonstra uma ação firme do Estado para devolvê-los ao cumprimento.

Finalmente, para aqueles contribuintes que já tenham decidido não pagar seus impostos, resta aplicar todas as medidas coercitivas previstas na legislação, com a aplicação de inspeções intensivas, acompanhadas do bloqueio de ativos e ingressos, com demandas ao Ministério Público com fins penais e fechamento de estabelecimentos¹⁰⁷.

Portanto, um gerenciamento consistente de riscos de cumprimento permite a segmentação dos contribuintes conforme seu perfil de riscos, uma premissa para a aplicação de diferentes estratégias em função de suas características, modelo recomendado numa relação de cumprimento cooperativo que busca concorrência igualitária entre todos os contribuintes. Em outras palavras, tornar o mais fácil possível para os contribuintes que regularmente cumprem com suas obrigações tributárias, ao tempo que aplica a força da lei naqueles que insistem em não cumprir com seu dever de contribuir com seus tributos para a sociedade.

¹⁰⁷Situação não prevista na legislação brasileira, exceto para os setores de cigarros e bebidas

Importante destacar que as atividades da RFB estão fundamentadas em modelos de gerenciamento de riscos específicos em cada processo de trabalho, entretanto não existe um modelo integrado de Gerenciamento de Riscos de Cumprimento – GRC. Buscando se alinhar as diretrizes OCDE e as melhores práticas internacionais, está em desenvolvimento pela RFB um projeto de GRC integrado com todas áreas que permitirá identificar e traçar estratégias de tratamento conforme perfil de riscos dos contribuintes, modelo recomendado para se avançar em estratégias de cumprimento cooperativo mais personalizadas.

4.3. PROPOSTAS DE MEDIDAS DE ASSISTÊNCIA E BOA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA MELHORA DO CUMPRIMENTO VOLUNTÁRIO

Como disposto no capítulo 2, a construção de uma relação cooperativa com as PYMES é caracterizada por estratégias gerais fundamentadas nos princípios da transparência, boa-fé, confiança legítima e espírito de colaboração, com a simplificação de normas e procedimentos e a disponibilização de medidas de assistência que facilitem o cumprimento voluntário. Recomenda-se a implementação de diversas medidas para facilitar o cumprimento voluntário, obtenção de restituições e soluções de dúvidas, distinguindo o tratamento em função do perfil de risco dos contribuintes.

Merece reafirmar que o ponto chave para implementação de modelos com caráter cooperativo é o planejamento, estruturação e implementação por etapas, permitindo o amadurecimento do modelo tanto pela Administração tributária, quanto pelos contribuintes.

A previsão de programa de cumprimento com caráter cooperativo para todos os contribuintes e com inúmeras contrapartidas positivas e negativas, com está sendo disposto em alguns estados brasileiros, poderá levar a falta de capacidade operacional da Administração tributária para cumprir com o previsto na legislação, levando ao descrédito do modelo, bem como limitando o programa de cumprimento com caráter cooperativo a apenas um programa de autorregularização de erros sem penalidades.

No escopo de medidas gerais de uma relação cooperativa, trataremos medidas de boa administração tributária ou assistência, algumas com modelos interativos com os contribuintes, que favorecem o cumprimento voluntário e fortalece a relação de confiança entre os contribuintes e a Administração tributária.

4.3.1. Obtenção e Tratamento de Informações. Borradores de Declaração. Controle Extensivo e Intensivo. Comunicações Personalizadas. Brindar Oportunidade de Autorregularização.

O modelo de captação de dados dos contribuintes e partes relacionadas avançou muito no Brasil com a implementação quase universal da fatura eletrônica, bem como vasto conjunto de informações fornecidas pelo Sistema Público de Contabilidade Digital - SPED. São todas as informações das faturas eletrônicas em tempo real, da contabilidade, de livros fiscais para o IR, “IVA” e das relações de trabalho, assim como as informações financeiras e as relativas a pagamentos e retenções de impostos.

Esse conjunto de informações permite às AT do Brasil disponibilizar aos contribuintes, especialmente para PYMES que tem regimes especiais fundamentados em suas receitas, borradores de declarações com quase a totalidade das informações necessárias ao cumprimento tributário.

A disponibilização de borradores de declarações facilita o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes, proporcionando informações antes do prazo para entrega de declarações, que evita erros em seu preenchimento e incentiva o cumprimento voluntário das obrigações. Para essa medida não existe questões jurídicas com respeito a isonomia, já que adere perfeitamente a medidas gerais de assistência para facilitar o cumprimento voluntário, numa relação transparente da Administração tributária com os contribuintes.

Para informações massivas não disponíveis antes da entrega da declaração, recomenda-se que sejam objeto de controle extensivo. Entende-se que pelos atuais níveis de informações disponíveis, procedimentos de fiscalização decorrentes de cruzamentos direto de informações poderão ser objetos de controle extensivo, com a oportunidade autorregularização somente com penalidades moratórias antes do lançamento de ofício, reservando ao controle intensivo situações relacionadas a fraudes e planejamento tributário agressivo.

Recomenda-se que o controle extensivo seja executado preferencialmente em plataformas web onde o contribuinte poderá consultar extratos do processamento de sua declaração com indicações de eventuais indícios de incorreções, bem como poderão ser encaminhadas comunicações personalizadas aos contribuintes indicando indícios de inconsistências que poderão ser objeto de regularização sem penalidades.

Para o controle intensivo, reservado para fraudes e planejamento tributário agressivo, a experiência internacional não recomenda oportunizar a regularização sem penalidades antes de seu início. Entendemos que a aplicação generalizada e sem restrições do modelo de autorregularização para todas situações e perfis de contribuintes não é uma medida adequada, pois trata de maneira uniforme contribuintes com perfis de cumprimento muito diferentes, com grave risco de criar um direito subjetivo de que os contribuintes tenham um período prévio de autorregularização em todos os procedimentos de inspeção.

Cabe destacar que nos programas estaduais de autorregularização no Brasil, foram promulgadas leis estaduais com uma disposição expressa para aplicação da medida, a fim de instituir uma regulação especial as disposições do Código Tributário Nacional - CTN¹⁰⁸. Em nível federal, além do CTN, existe uma disposição legal na lei que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF¹⁰⁹ que estipula expressamente que qualquer ato oficial da Administração tributária exclui os benefícios da espontaneidade do contribuinte, motivo que se recomenda emitir uma lei federal para regular a possibilidade da autorregularização no escopo do procedimento extensivo.

4.3.2. Prioridade na Análise de Devoluções ou Isenção de Pagamento Antecipado de Impostos

A prioridade da análise de devoluções ou a isenção do pagamento antecipado de impostos para contribuintes de baixo risco de cumprimento é uma medida aderente ao modelo de gerenciamento de riscos de cumprimento, com aplicação de modelos automáticos de devolução de tributos para esses contribuintes, além da prioridade da análise em situações onde se verifique a análise manual.

¹⁰⁸El Código Tributario Nacional, Ley 5.172/1966 es una ley complementaria a la Constitución para la regulación general de la tributación en Brasil.

¹⁰⁹Decreto 70.235/1972, dispone sobre el proceso administrativo tributario en nivel federal.

Art. 7º El procedimiento fiscal comienza con:

I – el primero acto oficial, escrito, realizado por un funcionario competente, informando el sujeto pasivo de la obligación tributaria o su agente;

(...)

§1º El comienzo del procedimiento excluye la espontaneidad del sujeto pasivo en relación con los actos anteriores y, independientemente de la citación a los demás involucrados en las infracciones verificadas.(traducción del autor)

A título de exemplo, o Estado do Maranhão aplica uma medida de facilitação para os contribuintes cumpridores voluntários de suas obrigações, com a isenção do pagamento antecipado do ICMS das mercadorias adquiridas de outros estados, assim como um acréscimo em sua base de cálculo para contribuintes incumpridores.

4.3.3. Aplicação de Modelo de Sanções Diferenciadas

A aplicação de penalidades diferenciadas conforme o perfil de riscos de cumprimento dos contribuintes é medida efetiva de tratamento equitativo em função do seu perfil.

Contribuintes de baixo risco e com alto perfil de adimplência poderiam ter multas graduadas de maneira mais baixas, bem como falta de necessidade de garantia de dívidas tributárias em situações onde há divergência de interpretação.

Ao contrário, contribuintes com histórico de inadimplência e sonegação contumaz, seriam gravados com penalidades mais severas, obrigatoriedade de garantias para apresentar recursos e figuras agravadas nos crimes tributários sem a possibilidade de extinção da punibilidade.¹¹⁰

4.3.4. Aplicação de “Bonificação” por Adimplência

O histórico de inadimplência e sonegação no Brasil é tão grande, com recorrentes programas de parcelamentos especiais com anistias de multas, redução de juros e até remissão de tributos (por meio de leis com “caráter interpretativo” e retroativo)¹¹¹, que entende-se salutar a instituição de benefício direto no pagamento do tributo, com a redução de pequeno percentual de alíquota para contribuintes adimplentes.

Medida com esse perfil existiu quando da elevação da alíquota da COFINS de 2% para 3% pelo art. 8º da Lei 9.718/98, que permitiu em 1999 a compensação deste acréscimo com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)¹¹², desde que os contribuintes se encontrassem adimplentes.

¹¹⁰En Brasil ocurre la excusa absoluta si el contribuyente hace el pago del tributo y penalidades en cualquier momento.

¹¹¹Desde o ano 2000 foram publicadas mais de 10 leis prevendo o refinanciamento de dívidas tributárias federais com encargos reduzidos, sendo modelo recorrente também nos estados e municípios.

¹¹²La CSLL es semejante al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

O Estado de Minas Gerais dispõe em sua legislação um modelo que recompensa o contribuinte de menor risco com uma redução de 1 ou 2 % na alíquota do ICMS. Numa desejada reforma sobre a tributação indireta, poder-se-ia instituir diferencial de alíquota para contribuintes adimplentes em todo período, gerando ainda maior incentivo para mudança do comportamento do contribuinte.

4.3.5. Registro de Intermediários Fiscais

Dentre os países pesquisados, o único que aplica modelo “individualizado” de cumprimento cooperativo para pequenas e médias empresas é a Holanda, que utiliza dos intermediários tributários como parceiros do modelo de acompanhamento horizontal.

Entendemos que no Brasil poderia ser aplicado projeto piloto com contabilistas certificados pela administração tributária e modelos objetivos de classificação dos contribuintes com o compromisso do contabilista de orientação e manutenção dos contribuintes no perfil de baixo risco.

4.4. PROJETO PILOTO DE CUMPRIMENTO COOPERATIVO PARA GRANDES CONTRIBUINTES

Para a implementação de tamanha mudança cultural na relação entre a RFB e os contribuintes, atualmente com valores superiores a R\$ 3 trilhões (US\$ 750 bilhões) em litígio fiscal¹¹³, superiores a 40% do PIB brasileiro¹¹⁴, e prazos que podem alcançar a média de 18 anos para resolver disputas¹¹⁵ (Silveira, 2019), entendemos, tal como se desenvolveu na grande maioria dos países que vem implementando o cumprimento cooperativo, que se inicie com um projeto piloto que permita a construção conjunta do modelo.

Recomenda-se convidar grupo de 30 maiores empresas de capital aberto, assim como a Associação Brasileira de Sociedades Anônimas de Capital Aberto – ABRASCA para participar

¹¹³El stock de deudas tributarias en cobro coactivo judicial es R\$ 2,4 billones (US\$ 600.000 millones). Informe PGFN en números 2019. Obtenido el 24/07/2020 de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. El acervo de casos para juicio en el tribunal administrativo de segunda instancia en Brasil tiene un promedio superior a R\$ 600.000 millones (US\$ 150.000 millones). Evolução do Acervo do CARF, tribunal administrativo tributario. Obtenido el 24/07/2020 de: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>>

¹¹⁴PIB Brasil 2019 de R\$ 7,3 billones, obtenido el 24/07/2020 de:<ibge.gov.br>

¹¹⁵Prazo médio para ações que percorrem todas as fases do processo administrativo tributário em âmbito administrativo e judicial.

de um fórum de diálogo e construção do modelo de cumprimento cooperativo, pelo qual serão estipulados critérios para adesão, avaliação e seguimento no programa.

O início de um projeto piloto com um pequeno grupo de contribuintes permite, além da construção conjunta do modelo, um tempo adequado para capacitar tanto as empresas, quanto a Administração tributária para mudança de modelo de comportamento e conduta.

Importante destacar que esse grupo inicial tem o propósito de construir o programa piloto, com seus critérios para adesão e seguimento, sendo posteriormente aberto para participação de qualquer empresa que cumpra os requisitos estipulados, permitindo seu crescimento de forma escalonada e consistente.

4.4.1. Criação de Fórum de Diálogo com Grandes Contribuintes

Estabelecido o escopo e selecionadas as empresas para participação do projeto piloto, estas serão convidadas para compor fórum de diálogo, ambiente no qual os contribuintes e a Administração tributária poderão apresentar suas principais dificuldades e necessidades de forma transparente, além de ser fórum adequado para que a AT possa melhor conhecer os contribuintes e a causas empresariais dos principais modelos de planificação fiscal.

A implementação do fórum de diálogo cumpre esse papel de abrir espaço pelo qual se poderá construir planos de ações para uma relação mais transparente e aberta entre a AT e as grandes empresas, grupo especialmente voltado para os principais modelos de planejamento tributário e relações internacionais. Recomenda-se que no fórum seja construído código de boas práticas; modelo com diretrizes objetivas de governo fiscal corporativo (marco de controle fiscal); propostas de simplificação da legislação tributária, tanto para fechar lacunas da legislação, como para simplificar o cumprimento das obrigações.

É de fundamental importância que o foro tenha objetivos claros, estabelecendo os principais produtos a entregar, especialmente, num primeiro momento, o código de boas práticas tributárias para grandes empresas e guia de marco de controle fiscal com os critérios objetivos de avaliação e seguimento do cumprimento cooperativo.

4.4.2. Construção de um Código de Boas Práticas Tributárias para Grandes Empresas

Um dos primeiros produtos que se propõe para os fóruns de diálogo é a construção de um Código de Boas Práticas Tributárias - CBPT, instrumento que contém recomendações

voluntariamente assumidas pela administração tributária e pelas empresas, tendentes a melhorar a aplicação do sistema tributário nacional, por meio do incremento da segurança jurídica, da cooperação recíproca baseada transparência, na boa fé, na confiança justificada e espírito de colaboração entre a AT e as empresas, e na aplicação de políticas fiscais responsáveis pelas empresas, com o conhecimento do Conselho de Administração, a semelhança do CBPT espanhol¹¹⁶.

Recomenda-se a previsão no CBPT da obrigação de que o Conselho de Administração da empresa seja responsável pelo desenho e aplicação de seu governo fiscal, com a aprovação da política fiscal da empresa. Outro ponto importante para melhor delimitar a aplicação de políticas fiscais responsáveis é a disposição de normas antielusivas.

Cabe destacar que este é um marco geral para relação entre a Administração tributária e o contribuinte (diferente do modelo espanhol, que é o próprio marco de controle fiscal para a adesão dos contribuintes). Ademais de código de boas práticas, propõe-se construir um guia do marco de controle fiscal com diretrizes objetivas para adesão do contribuinte ao modelo de cumprimento cooperativo, traçando modelo de governança corporativa tributária que garanta controle e segurança do correto cumprimento das obrigações tributárias. Ao aderir ao cumprimento cooperativo a empresa adere as disposições do CBPT e às diretrizes do marco de controle fiscal.

4.4.3. Construção e Implementação de Cumprimento de Cooperativo com Grandes Empresas

Construído o CBPT, inicia-se o desenho do modelo de cumprimento cooperativo com as grandes empresas, pelo qual serão definidas as diretrizes do Marco de Controle Fiscal – MCF e o processo de avaliação da empresa para adesão e seguimento dentro do modelo de cumprimento cooperativo.

Propõem-se a construção de um guia de construção e avaliação do MCF da empresa que apresente orientações práticas e critérios objetivos para que a AT tenha confiança justificada

¹¹⁶Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

em seu funcionamento para proporcionar o correto cumprimento voluntário e a transparência das informações e estratégias fiscais.

Importante destacar que o foco deixa de ser em alguma inconsistência específica e passa para o processo de governo fiscal da empresa (MCF), de forma que proporcione evidências objetivas de que os mecanismos de controle interno e externo garantem o cumprimento tributário compatível com as atividades da empresa, além de prover transparência para RFB de sua estratégia fiscal (planificações fiscais).

Apresenta-se na sequência uma proposta de fases do processo de avaliação da empresa para adesão ao programa de cumprimento cooperativo:

- a) Grau de compromisso da alta administração com os fundamentos do modelo de cumprimento cooperativo.

Recomenda-se que o processo de adesão ao cumprimento cooperativo inicie com manifestação formal e reunião inicial com a alta administração da empresa, onde fique demonstrado o compromisso da empresa e da RFB numa relação cooperativa fundamentada na transparência, boa-fé, confiança justificada e espírito de colaboração.

Trata-se de requisito essencial para admissão no modelo de cumprimento cooperativo, pelo qual se formaliza o pacto, bem como evidencia-se as respectivas responsabilidades e contrapartidas do programa de cumprimento cooperativo.

Para celebração do acordo de cumprimento cooperativo, recomenda-se avaliação inicial do perfil de risco de cumprimento da empresa, conforme modelo GRC, pois propõem-se a aplicação do cumprimento cooperativo para grandes empresas de baixo risco de cumprimento, com o compromisso de aplicação de práticas fiscais responsáveis.

- b) Avaliação da estrutura de negócios da empresa.

A avaliação terá início com a análise da estrutura de negócios da empresa, fator que deverá influenciar no escopo da avaliação das condutas e respectivos controles fiscais existentes. Nessa fase serão apreciados o porte, a complexidade das estruturas empresariais e fiscais, as transações exteriores, o grau de estabilidade e mudanças de negócios e composição acionária e o perfil das partes relacionadas com a empresa (fornecedores, clientes, intermediários fiscais).

- c) Avaliação do histórico de comportamento da empresa.

Com o melhor conhecimento da estrutura de negócios da empresa, faz-se a avaliação de seu histórico de comportamento, nas dimensões do cadastro, entrega de declarações e veracidade de seu conteúdo, além do pagamento tempestivo dos tributos, reavaliando sua classificação no sistema de GRC dentro de uma visão mais abrangente e personalizada.

Destaca-se que um robusto modelo de gestão de riscos de cumprimento permitirá a avaliação acurada do grau de risco da empresa, proporcionando elementos para melhor subsidiar a avaliação de seu marco de controle fiscal.

d) Resolução de pendências fiscais.

No processo de adesão ao cumprimento cooperativo, recomenda-se buscar a resolução de disputas pendentes entre a Administração tributária e a empresa, visando iniciar a nova relação já saneando pendências fiscais anteriores.

Nesse ponto sugere-se desenvolver modelo alternativo solução litígio. Recentemente foi aprovada lei regulamentando a transação de dívida tributária¹¹⁷ para contribuintes que não cometeram fraudes e que possuem débitos considerados irrecuperáveis. Dentre possíveis propostas, poder-se-ia abrir a possibilidade de transação para contribuintes dispostos a ingressar no modelo de cumprimento cooperativo, sempre dentro de critérios objetivos que permitam aferir as características do litígio (não envolva fraude) e a real disposição da empresa em manter relação cooperativa e de responsabilidade fiscal.

e) Avaliação do marco de controle fiscal.

Trata-se de ponto chave do processo de avaliação, no qual a empresa deverá demonstrar que seu marco de controle fiscal dispõe de estrutura de controle interno e externo, com processos e responsabilidades definidas e aplicadas que permitem prover segurança do correto cumprimento tributário, ademais de proporcionar transparência de sua planificação fiscal para a Administração tributária.

¹¹⁷Ley 13988 de 14 de abril de 2020, obtenida el 21/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Ley/L13988.htm>

No processo de avaliação do MCF será analisado se sua estrutura está projetada com sistemas e processos de controles eficazes que permitam garantir o correto cumprimento tributário e transparência, bem como apreciar seu efetivo funcionamento.

Importante reafirmar que o foco da avaliação é que o MCF proporcione segurança do correto cumprimento em geral, independentemente de análises pormenorizadas da contabilidade da empresa.

f) Apresentação da estratégia fiscal.

A última fase do procedimento de adesão da empresa no cumprimento cooperativo é a avaliação da estratégia fiscal da empresa e da transparência desta com a Administração tributária, com a análise de indícios de planificação fiscal agressiva e falsidades.

Merece destacar que o modelo de cumprimento cooperativo não exige que a empresa concorde com todas as posições da Administração tributária, mas que seja transparente em suas posições, bem como que aplique práticas fiscais responsáveis.

Por fim, é importante que a avaliação para ingresso no modelo de cumprimento cooperativo, bem como posteriormente durante seu seguimento, seja transparente ao apresentar indicadores que possam demonstrar de maneira clara para as empresas onde ela precisa melhorar para que obtenha uma classificação de baixo risco de cumprimento.

A seguir, serão dispostas algumas características recomendáveis para o modelo de cumprimento cooperativo:

a) Designação de interlocutor único.

Recomenda-se que logo no início do procedimento de adesão ao modelo de cumprimento de cooperativo seja designado interlocutor da Administração tributária que será o único ponto focal junto a empresa, canalizando todas as demandas.

A interlocutor será o profissional da Administração tributária que acompanhará o cumprimento cooperativo da empresa desde sua adesão, com conhecimento profundo de sua realidade empresarial, permitindo assim fazer análise crítica de suas opções e planificações fiscais, fazendo a integração entre a empresa e diversos especialistas da AT.

b) Trabalho em tempo real

O modelo de cumprimento cooperativo prevê o trabalho da Administração tributária com a empresa em tempo real, com resolução de dúvidas antes da entrega da declaração.

O cumprimento desse compromisso pela Administração tributária depende de seu interlocutor contar com equipe de especialistas para subsidiar na resolução de dúvidas e execução de trabalhos específicos tanto na adesão, quanto do seguimento e supervisão do cumprimento do pacto acordado.

Para cumprir essa função de prover segurança jurídica tempestiva para empresas recomenda-se a evolução do atual modelo de consultas tributárias¹¹⁸, disponibilizando para as empresas em cumprimento cooperativo solução de consultas com prazo máximo de 40 dias. Para efetividade da consulta é fundamental sua formulação seja realizada em conjunto pela Administração tributária e o contribuinte, para que não existam dúvidas quanto a situação fática exposta, restando aos especialistas na resolução de consulta apenas a avaliação dos efeitos jurídicos da norma aos fatos.

- c) Prioridade na análise da devolução de impostos ou isenção de pagamento antecipado de impostos e de garantias em recursos.

A prioridade da análise de devolução, compensação ou transferência de impostos é medida aderente ao modelo de trabalho em tempo real com as empresas aderentes ao cumprimento cooperativo, ademais de decorrência da aplicação de menores controles para empresas de baixo risco dentro do modelo de GRC.

Da mesma forma, poderão ser isentos de antecipação de pagamento de impostos na importação ou de impostos estaduais das mercadorias adquiridas de outros estados ou da garantia em eventuais litígios fiscais.

- d) Informe de transparência fiscal.

¹¹⁸La consulta sobre la interpretación de la legislación fiscal a nivel federal en Brasil está disciplinada por el Decreto 70.235/72 y regulada por la Instrucción Normativa RFB 396/2013. Es formulada por escrito, instrumento que el contribuyente tiene para aclarar dudas con respecto a la interpretación de una disposición específica de la legislación tributaria y aduanera relacionada con los tributos administrados por la RFB y sobre la clasificación de servicios, intangibles y otras operaciones que producen variaciones en el patrimonio.

Ponto chave do modelo de cumprimento cooperativo é a transparência da empresa de sua planificação fiscal, reportando para Administração tributária todas as situações nas quais se identifique riscos fiscais relevantes.

Desta forma, sob as diretrizes estabelecidas no CBPT de aplicação de políticas fiscais responsáveis e respeito a normas antielisivas, recomenda-se a construção de informe de transparência fiscal pelo qual a empresa reportará sua estratégia fiscal para Administração tributária.

Esse informe guarda especial importância para que a AT conheça a planificação fiscal da empresa e possa personalizar os esclarecimentos e prover certeza sobre o correto tratamento para as transações e planejamentos tributários. Ademais, melhora o entendimento do risco tributário do contribuinte e seu marco de controle fiscal.

Em nível geral, os informes de transparência permitem que a Administração tributária conheça os principais modelos de planejamentos tributários, provendo esclarecimentos claros para todos os contribuintes e divulgando em sua página web os principais modelos de planejamento tributário e seu parecer, bem como atuando na gestão de riscos e controle de contribuintes não aderentes ao cumprimento cooperativo.

e) Construção de modelos alternativos de solução de divergências.

Um dos propósitos do cumprimento cooperativo é a redução dos litígios, motivo que para situações que, apesar de uma relação cooperativa, exista divergência de entendimentos entre a Administração tributária e o contribuinte, recomenda-se a construção de modelos alternativos para sua solução.

Propõem-se a criação de um tribunal administrativo, modelo alternativo e opcional aos contribuintes participantes no modelo de cumprimento cooperativo. Teria o propósito de analisar modelos de planejamentos tributários ou de interpretação de consequências jurídicas de dispositivos legais, para os quais haja um prévio alinhamento dos fatos entre o contribuinte e a Administração tributária.

Sendo mecanismo opcional de solução de disputas, sua decisão seria vinculante para a AT e empresa. Ademais, esta construção interpretativa de forma participativa proporcionaria conjunto de elementos jurídicos e econômicos para subsidiar a elaboração de atos

administrativos, jurisprudenciais ou legislativos para orientação de todos os contribuintes quanto à interpretação daquela situação.

O atual modelo paritário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹¹⁹ poderia ser modificado para incluir outros representantes da sociedade e do próprio ministério público e judiciário, compondo o tribunal proposto.

Cabe destacar que após a construção do modelo de cumprimento cooperativo, esse passa a estar aberto a todos os contribuintes que cumprirem os requisitos para adesão e seguimento no programa, motivo que não afeta o princípio da igualdade.

f) Prazos diferenciados para cumprimento de obrigações formais e de pagamento.

Dentre os benefícios previstos para participação no modelo de cumprimento cooperativo se recomenda a concessão de prazos ou periodicidades especiais para cumprimento de obrigações formais ou de pagamentos, permitindo que a empresa obtenha redução em seus custos indiretos de cumprimento.

Trata-se de medidas decorrentes da confiança justificada nos modelos de governo interno do contribuinte para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e em sua transparência com a Administração tributária, motivo que não afeta o princípio da igualdade, pois aberta a todos os contribuintes que cumprirem os requisitos para adesão e seguimento no programa.

A título de exemplo o prazo para entrega de sua contabilidade digital (ECD) poderia ser dilatado para entrega em conjunto com a Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (ECF)¹²⁰, facilitando também que nesse prazo as eventuais dúvidas existentes sejam saneadas antes da entrega da declaração. Tributos com apuração diária, semanal, decendial e quinzenal poderiam ter apuração mensal para contribuintes com acordo de cumprimento cooperativo.

g) Sanções diferenciadas para correção de inconsistências identificadas

¹¹⁹O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um tribunal administrativo que julga os processos tributários em segunda e terceira instância administrativa no Brasil. As turmas de julgamento são compostas de forma paritária por representantes da Administração tributária e confederações representativas de categorias econômicas e sindicais. Obtenido el 13/08/2020 de: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>>

¹²⁰O prazo normal para entrega da ECD é até o último dia útil de maio e o prazo de entrega da ECF é até o último dia útil de junho. Instruções Normativas RFB 1774/2017 e 1422/2013. Obtenido el 13/08/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>

Para empresas aderentes ao cumprimento cooperativo não se espera a realização de inspeções após o prazo de entrega da declaração, pois numa relação cooperativa se espera o conhecimento e solução de divergências relevantes em tempo real e que pequenas inconsistências identificadas posteriormente a esse prazo possam ser objeto de regularização pelo contribuinte.

Desta forma, recomenda-se a previsão da possibilidade de regularização de eventuais inconsistências identificadas após o término do prazo para pagamento sem a aplicação de penalidades (exceto moratórias).

Nesse sentido, é importante a definição do conceito de materialidade das divergências identificadas, pois não é adequada a exclusão de penalidades quando a AT está diante de inconsistências relevantes não lhe comunicadas, assim como situações de falsidades, situações que deverão implicar na rescisão do acordo de cumprimento cooperativo.

Do ponto de vista da Administração tributária, recomenda-se especial cuidado na estruturação de algumas áreas e atividades para fins de implementação do cumprimento cooperativo:

a) Formação para mudança cultural

Questão chave para a implementação do modelo de cumprimento cooperativo é a mudança do modelo mental (mindset) tanto dos empregados da Administração tributária, como dos contribuintes, uma cultura que deve ser construída nos fóruns de diálogo, sendo permeada em todos os processos de trabalho, numa atuação conjunta e transparente.

Trata-se de formação primordial para o sucesso do novo modelo de relação cooperativa, como bem demonstrou a avaliação do modelo neerlandês por comitê independente do governo, onde restou evidenciada a negligência da NTCA na capacitação funcional para mudança cultural, situação que levou a muitos empregados a não acompanharem o processo de mudança.¹²¹

A experiência internacional preconiza a realização de processo de contínuo de formação em ferramentas e habilidades de comunicação, negociação, trabalho em equipe, habilidade interpessoais. Nos programas de cumprimento de caráter cooperativo implementados no Brasil

¹²¹Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“*Horizontal Monitoring*”) publicado el 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

não se constatou um investimento estruturado na formação dos empregados nessas habilidades, fundamentais para o êxito de uma relação cooperativa.

Destaca-se ainda que especial atenção deve ser aplicada na seleção e capacitação dos interlocutores com empresas e das equipes de especialistas que lhe darão assistência, assim como na estrutura de trabalho das respectivas equipes.

b) Mudança de conduta e comunicação

O modelo de cumprimento cooperativo é especialmente marcado por uma mudança de cultura e de conduta no relacionamento entre a Administração tributária e o contribuinte, sendo a vontade de mudar para uma conduta cooperativa o principal vetor da mudança, motivo que parte substancial do programa de cumprimento cooperativo independe de qualquer alteração legislativa.

De toda forma, algumas das recomendações apresentadas, como se exemplifica modelos alternativos de solução divergências, isenção de antecipação impostos ou garantia de recursos, prazos diferenciados para cumprimento de obrigações e sanções diferenciadas, dependem de alteração legislativa que dê respaldo para o tratamento diferenciado desses contribuintes.

A boa comunicação é instrumento fundamental nessa mudança, permitindo deixar clara a diferença entre o tratamento tradicional e o novo enfoque do relacionamento cooperativo, sendo os foros de diálogo, programas de capacitação de contribuintes e intermediários fiscais e comunicações personalizadas aos contribuintes exemplos para bem comunicar a relação cooperativa.

Ademais, a divulgação no site web da Administração tributária e a criação de uma marca para as empresas que aderiram ao cumprimento cooperativo, são estratégias comunicativas que fortalecem a imagem das empresas participantes.

c) Medidas de governo interno da Administração tributária

O modelo de cumprimento cooperativo, ao tempo que tem no interlocutor único com a empresa um profissional da Administração tributária que com essa estabelece uma relação aberta e transparente, conhecendo sua realidade da empresarial, deverá criar mecanismos de controle interno para a manutenção de uma distância necessária para que realize avaliação profissional e crítica das opções fiscais do contribuinte.

Dentre medidas sugeridas, propõem-se a aplicação de rodízio periódico de interlocutores junto às empresas a cada quatro anos, permitindo que tenha tempo para conhecer o contribuinte, sem perpetuar na relação por longo período que possa levar a um excesso de proximidade.

Ademais, propõem-se a criação de códigos de conduta dos funcionários na execução de seus trabalhos; a instituição de equipes de trabalho com a presença de supervisor e modelo de avaliação cruzada; o registro e a documentação das reuniões e trabalhos realizados; a necessária avaliação por equipes de especialistas de temas mais complexos e/ou com riscos fiscais mais elevados.

Por fim, recomenda-se a construção de modelo de relatório anual, a ser prestados pelo interlocutor e seu supervisor, demonstrando por critérios objetivos os resultados do monitoramento do contribuinte, que proporcionem a confiança justificada da Administração tributária de que ele está cumprindo suas obrigações tributárias de forma compatível com suas atividades.

d) Modelo avaliação dos resultados e retribuição dos funcionários

A avaliação dos resultados das Administrações tributárias, os sistemas de seu financiamento e de retribuição dos empregados, normalmente estão fundamentados em atividades de controle e aplicação de sanções, modelo que se recomenda alterar, pois não incentivam aos empregados a buscar a cooperação com os contribuintes.

Num modelo de cumprimento cooperativo, deve-se buscar indicadores que demonstrem a efetividade da gestão tributária na mudança do comportamento dos contribuintes, com o incremento do cumprimento voluntário, propondo-se a implementação de modelos de avaliação e financiamento da AT e retribuição de seus funcionários por indicadores alinhados a esse modelo, como se exemplifica a redução da brecha fiscal, dos litígios, das omissões de declarações, do incremento da veracidade das declarações.

Cabe destacar que não se abandona os indicadores de esforço nas atividades de controle, entretanto passam a ser complementares aos indicadores da efetividade no incremento do cumprimento voluntário, foco principal da Administração tributária.

4.5. CRIAÇÃO DE OUTROS FÓRUNS DE DIÁLOGO

Conforme já disposto ao tratar dos fóruns de diálogo para grandes contribuintes, esses são ambientes adequados para que contribuintes, intermediários fiscais e a Administração tributária apresentem de forma transparente suas dificuldades e necessidades de melhoria do sistema tributário, processos e procedimentos de gestão tributária.

Desta forma, recomenda-se a paulatina criação de outros fóruns de diálogo, conforme capacidade operacional da Administração tributária, dentre os quais:

- a) Fórum com instituições representativas dos profissionais de contabilidade, com os quais sugere-se a criação de códigos de conduta desses profissionais e de suas organizações no relacionamento com a Administração tributária.
- b) Fórum com instituições representativas dos advogados tributaristas, com os quais sugere-se a criação de códigos de conduta desses profissionais e de suas organizações no relacionamento com a Administração tributária.
- c) Fórum com instituições representantes de médias empresas, grupo que guarda perfil distinto das pequenas e micro empresas, entretanto seu porte não permite aplicar modelos de marco de controle fiscal sofisticados como os utilizados para grandes empresas. Com avanço do modelo de cumprimento cooperativo para grandes empresas, poderá ser desenvolvido CBPT e MCF específico para esse grupo de empresas.
- d) Fórum com instituições representantes de pequenas e micro empresas, grupo de contribuintes que deverá prevalecer medidas automatizadas de assistência para facilitar o cumprimento voluntário.

Poderão ser criados outros fóruns específicos para setores ou outros grupos de contribuintes, conforme a necessidade e capacidade operacional da Administração tributária, sendo de fundamental importância que os fóruns tenham objetivos claros e sejam estabelecidos os principais produtos a serem entregues.

4.6. MEDIDAS DE COERÇÃO

Não se pode olvidar que para incentivar o cumprimento voluntário é fundamental que a AT aplique com efetividade medidas coercitivas sobre os contribuintes que, a despeito da transparência e facilidades disponibilizadas pela AT, insistirem na postura de não cumprimento tributário.

Dentre medidas de aplicação rotineira na grande maioria das Administrações tributárias internacionais, destaca-se o bloqueio administrativo de bens e direitos e a possibilidade de fechar estabelecimentos devedores e sonegadores contumazes, ademais da aplicação do crime tributário para situações graves de evasão fiscal.

Entende-se como necessário a implementação dessas medidas coercitivas no Brasil, além de modelos de regimes especiais de inspeção com a antecipação do pagamento de impostos ou sua responsabilidade pelo adquirente, em situações de contribuintes devedores ou evasores de impostos contumazes.

5. CONCLUSÕES

O avanço da globalização, na economia digital e na mobilidade de capitais, com reflexos na complexidade das relações sociais e econômicas, que a cada dia dependem menos de meios físicos, também se reflete nas relações empresariais, uma situação que cria uma maior incerteza jurídica quanto a aplicação da norma tributária, motivo de aumento de conflitos fiscais e queda na arrecadação.

Ao mesmo tempo há uma reação das Administrações tributárias frente a queda de arrecadação, com o desenvolvimento de estratégias conjuntas, como se exemplifica o projeto BEPS¹²² e o Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações¹²³, com ações contra o incremento de políticas fiscais agressivas pelas empresas, dentre as quais a intensificação da troca de informações entre jurisdições.

O grande avanço nas tecnologias, permite que as Administrações tributárias disponham de informações sobre fatos econômicos com reflexos tributários quase em tempo real, como se exemplifica as faturas eletrônicas e informações contábeis e financeiras, que aliada a troca de informações entre países, favorece o desenvolvimento de modelos robustos de gerenciamento de riscos de cumprimento que permitem classificar e segmentar grupos de contribuintes conforme seu perfil.

Este cenário de grande volume de informações, incertezas jurídicas e aumento de conflitos demonstrou a necessidade de mudança na relação entre o fisco e os contribuintes, de uma relação tradicional baseada no controle após a entrega de declarações e autocumprimento tributário, para uma relação que favoreça a cooperação, com maior transparência entre as partes, ao tempo que promove maior segurança jurídica.

Esse modelo de cumprimento cooperativo, fundamentado nos princípios da boa-fé, transparência, confiança justificada e espírito de colaboração, tem como importante fator para seu bom funcionamento um sistema tributário simples que permita à Administração tributária

¹²²Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

¹²³ Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>

prover segurança jurídica e aplicar modelo de gestão tributária com estratégias proporcionais ao perfil de riscos de cumprimento dos contribuintes.

Tem entre seus pilares uma Administração tributária aberta e que busca conhecer a realidade empresarial, atuando com transparência, imparcialidade e proporcionalidade, visando garantir segurança jurídica aos contribuintes. De outra parte, os contribuintes se comprometem a atuar com transparência e responsabilidade em suas atitudes e estratégias fiscais.

Num modelo de relação cooperativa, a Administração tributária tem como principal estratégia proporcionar orientações claras aos contribuintes, prestando assistência personalizada e promovendo transparência das informações disponíveis em suas bases de dados para facilitar o correto cumprimento voluntário pelos contribuintes, tendo as estratégias de controle como mais um instrumento para conduzir os contribuintes para o cumprimento voluntário.

O cumprimento cooperativo, além de ações gerais de cooperação fundamentadas no modelo, normalmente aplica modelo adequado aos grandes contribuintes, que apresenta como principais requisitos a demonstração pelo contribuinte de um bom governo fiscal que assegure o correto cumprimento voluntário, a transparência de sua estratégia fiscal com a Administração tributária e a responsabilidade pelo Conselho de Administração por essa estratégia e governo fiscal.

Se destacam além dos três requisitos acima dispostos, algumas características comuns nos modelos de cumprimento cooperativo com grandes contribuintes:

- robusto modelo de gestão de riscos de cumprimento que permite avaliar o grau de risco da empresa e subsidiar a avaliação de seu governo fiscal;
- geralmente somente permitem a participação de contribuintes de baixo risco, que cumpram os requisitos, mediante solicitação ou convite;¹²⁴
- instituição de foros de diálogo com os grandes contribuintes comprometidos com o modelo de cumprimento cooperativo;
- instituição de códigos de boas práticas tributárias ou guias com diretrizes para o desenvolvimento do governo fiscal, com características de *soft law*;
- celebração de acordos de conformidade cooperativa com as empresas participantes;

¹²⁴ Inglaterra é exceção, pois aplica seu modelo de cumprimento cooperativo em grandes contribuintes de todos os perfis de riscos, com aplicação de distintas medidas em função de sua classificação.

- busca de resolução de conflitos pendentes entre a AT e empresa antes de iniciar participação no programa de cumprimento cooperativo;
- interlocutor da Administração tributária como único ponto focal junto a empresa, que receberá subsídios de especialistas;
- trabalho conjunto com as empresas e resolução de dúvidas em tempo real, antes da entrega das declarações;
- mecanismos alternativos para célere solução de divergência de entendimentos e solução de conflitos.

Espera-se com a relação cooperativa um melhor ambiente de negócios, com a redução na brecha fiscal, a diminuição e célere solução de litígios, além de uma aplicação mais efetiva dos recursos pela Administração tributária, ademais de uma maior segurança jurídica e uma redução de custos indiretos para o cumprimento tributário pelos contribuintes.

Dentre referências internacionais na aplicação do cumprimento cooperativo se destaca a Austrália, precursora nessa mudança de relacionamento, com avanços paulatinos nos últimos 20 anos. Inicia pela aplicação da pirâmide de conformidade, que classifica os contribuintes conforme seu perfil de riscos e aplica estratégias diferenciadas de tratamento conforme esse perfil. Esse modelo avançou para o atual gerenciamento de riscos personalizado para seus 100 maiores contribuintes e modelo geral para as PYMES com publicação da margem média do setor (receita/despesa) e oportunidade de regularização para aqueles não aderentes às margens apresentadas.

Ademais, se destaca o modelo de gerenciamento de riscos britânicos, com indicadores orientados para redução da brecha fiscal, o monitoramento horizontal da holandês, único aplicado também para PYMES por meio de intermediários fiscais, os avanços em países com regime jurídico codificado, como os modelos italiano e espanhol, além dos exemplos de Código de Boas Práticas Tributárias e Informe Anual de Transparência Fiscal da Espanha.

As Administrações tributárias brasileiras têm avançado em ações de boa administração ou de cumprimento com caráter cooperativo junto aos contribuintes, com avanços nos serviços e assistência, mas especialmente pela oportunidade de autorregularização em controles extensivos e, em algumas situações, antes do início de procedimentos de controle intensivo.

Quatro Administrações tributárias estaduais publicaram leis com programas de cumprimento com caráter cooperativo alinhados nos princípios que norteiam os modelos internacionais, entretanto de caráter geral e obrigatório para todos os contribuintes. Trazem em seu escopo a previsão de classificação dos contribuintes conforme perfil de riscos de cumprimento e a aplicação de contrapartidas positivas e negativas em função desse perfil.

São projetos recentes (primeiro publicado em abril de 2018), sendo constatado como principal implementação a oportunidade de autorregularização antes de controles extensivos e, em algumas situações de controle intensivo, prática também verificada nas outras Administrações tributárias estaduais e na RFB.

Não existe no Brasil projetos de cumprimento cooperativo direcionados aos grandes contribuintes alinhados aos modelos internacionais, sendo restritas a ações de supervisão diferenciada desses contribuintes, sem a aplicação de avaliação do governo fiscal corporativo e exigência da transparência da estratégia fiscal pela empresa. O programa OEA, em âmbito aduaneiro, é programa implementado e com bons resultados no Brasil que apresenta fundamentos e estrutura alinhados ao cumprimento cooperativo, podendo subsidiar na construção desse modelo.

Da análise da experiência internacional, apresenta-se 10 medidas para fortalecer uma relação colaborativa entre a Administração tributária e os contribuintes, com a implementação de ações de assistência e boa administração tributária e programa de cumprimento cooperativo no Brasil:

- 1) Simplificação do sistema tributário nacional, medida fundamental para proporcionar ambiente favorável à transparência e segurança jurídica na relação jurídico tributária.
- 2) Cuidadoso planejamento e avaliação da capacidade operacional da Administração tributária, com consequente avaliação do escopo de programas de cumprimento com caráter cooperativo, das necessidades de investimentos iniciais e do desenvolvimento em etapas que possam ser construídas de forma consistente e cooperativa com os contribuintes.
- 3) Desenvolvimento de robusto modelo de gerenciamento de riscos de cumprimento que permita classificar e segmentar os contribuintes com segurança conforme seu perfil de risco, premissa para a instituição do modelo, sem o qual corre-se o risco de tratar todos os contribuintes de maneira semelhante, justamente o que o novo modelo de relação cooperativa não preconiza.

- 4) Implementação de ações de assistência e boa administração tributária, especialmente com as PYMES, brindando borradores de declarações e aplicando-se medidas de controle extensivo com o oferecimento da possibilidade de autorregularização. Recomenda-se reservar ao controle intensivo para combate à fraude e ao planejamento tributário agressivo, situação em que não se recomenda oferecer a oportunidade autorregularização antes do início da inspeção. Benefícios a contribuintes de baixo risco tributário poderão ser aplicados em medidas de caráter geral, como a prioridade na análise de devoluções, isenção de pagamentos antecipados de impostos, aplicação de sanções diferenciadas e bonificações por adimplência.
- 5) Criação de fóruns de diálogo com instituições representativas de contribuintes, além de intermediários fiscais, como contadores e advogados tributaristas, ambiente transparente e de abertura para iniciar a mudança da relação, apresentação e debate de propostas de simplificação e evolução do sistema tributário, assim como sua gestão.
- 6) Instituição de projeto piloto para construção de programa de cumprimento cooperativo com pequeno grupo de grandes empresas de baixo risco de cumprimento, com os quais será constituído fórum de diálogo, ambiente no qual serão elaborados:
 - a) Código de Boas Práticas Tributárias – CBPT, instrumento que contém recomendações voluntariamente assumidas pela administração tributária e pelas empresas, tendentes a melhorar a aplicação do sistema tributário nacional, por meio do incremento da segurança jurídica, da cooperação recíproca e na aplicação de políticas fiscais responsáveis pelas empresas.
 - b) Guia de diretrizes para construção e avaliação do Marco de Controle Fiscal – MCF das empresas que apresente orientações práticas e critérios objetivos para que a AT tenha confiança justificada em seu funcionamento para proporcionar o correto cumprimento voluntário e a transparência das informações e estratégias fiscais.
- 7) Construção do programa de cumprimento cooperativo com as grandes empresas, fundamentado em seu Marco de Controle Fiscal – MCF; na transparência de sua estratégia e planificação fiscal; e na responsabilidade do Conselho de Administração por esses.
- 8) Processo de avaliação da empresa para adesão ao cumprimento cooperativo composto pelas seguintes fases:
 - a) manifestação pela alta administração do compromisso com os fundamentos programa;

- b) avaliação da estrutura de negócios;
 - c) avaliação do histórico de condutas;
 - d) busca de resolução de conflitos fiscais anteriores;
 - e) avaliação do marco de controle fiscal;
 - f) avaliação da estratégia e planificação fiscal.
- 9) Estruturação e seguimento do modelo de cumprimento cooperativo com destaque para seguintes características:
- a) designação de interlocutor único para relacionamento com a empresa;
 - b) trabalho em tempo real, buscando a resolução de dúvidas antes da entrega da declaração;
 - c) apresentação de informe de transparência fiscal pela empresa com sua planificação fiscal e outros riscos fiscais relevantes;
 - d) prioridade na análise de devoluções, resolução de problemas, com medidas de facilitação ao cumprimento voluntário pela empresa;
 - e) aplicação de sanções diferenciadas para correção de inconsistências;
 - f) construção de modelos alternativos para solução de divergências.
- 10) Estruturação da Administração tributária para implementação do cumprimento cooperativo, especialmente:
- a) preparo dos funcionários para mudança cultural, com a capacitação em ferramentas e habilidades de comunicação, negociação, trabalho em equipe e habilidade interpessoais;
 - b) mudança de conduta, com sua clara comunicação aos contribuintes, que deverá ser materializada no destaque ao cumprimento voluntário pela maioria dos contribuintes e em sua conduta cooperativa nos fóruns de diálogo, nos serviços de assistência, nos programas de capacitação, na comunicação personalizada adequada e na aplicação de benefícios aos bons contribuintes;
 - c) implementação de medidas de controle interno que garantam que a relação cooperativa, aberta e transparente com os contribuintes, seja também pautada por uma avaliação profissional e crítica das opções fiscais do contribuinte;
 - d) avaliação dos resultados e a retribuição dos funcionários tenha foco em indicadores que demonstrem a mudança do comportamento dos contribuintes e incremento do cumprimento voluntário.

Por fim, não se pode esquecer que o modelo de cumprimento cooperativo ao mesmo tempo que tem como objetivo facilitar, prover transparência e cooperar com os contribuintes para o cumprimento voluntário, necessita para seu correto funcionamento e manutenção de uma concorrência leal e igualitária, que medidas coercitivas de controle sejam aplicadas de maneira exemplar naqueles contribuintes que insistem em não contribuir. “Flexible en lo posible, estricta en lo necesario”¹²⁵(OCDE, 2013A, p. 99).

Conclui-se que é recomendável a mudança do modelo tradicional para o cumprimento cooperativo no Brasil, entretanto, alinhado à experiência internacional, esse deve ser visto como mais uma estratégia de gestão tributária e implementado de forma gradual, iniciando por grandes empresas com baixo risco de cumprimento. Ademais, de forma conjunta recomenda-se a ampliação de medidas gerais de assistência e práticas com caráter cooperativo que fortaleçam a transparência e confiança que devem pautar a relação entre a Administração tributária e os contribuintes.

¹²⁵Resumen del informe del Comité independiente para evaluación del modelo “*horizontal monitoring*” de los Países Bajos: ‘La supervisión fiscal – hecha a medida. Flexible en lo posible, estricta en lo necesario’

ANEXO A – QUESTIONÁRIO ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

- Nota: em todas as questões, se possível, relacionar e explicar as práticas realizadas e respectivos atos normativos que a regulamentam (documentos anexos ou indicação de sítios web de pesquisa).

Abordagens de Relação e Cumprimento Cooperativo - engajamento e envolvimento de contribuintes (grandes contribuintes – GC e pequenas e médias empresas - PME).

Relativo às práticas de relação e cumprimento cooperativo ou engajamento e envolvimento de contribuintes (grandes contribuintes e pequenos e médios contribuintes) em seu País, solicito a gentileza de responder as questões abaixo:

1. Quais práticas de relação e cumprimento cooperativo, ou de engajamento e envolvimento de contribuintes, estão sendo aplicadas na Administração Tributária de seu país?
2. Existe um Marco de Controle Fiscal que oriente e regule a relação cooperativa, demonstrando que a relação entre o contribuinte e a administração tributária se baseia em critérios objetivos e na confiança justificada?
3. O cumprimento cooperativo ou acordo de conformidade cooperativa, como define o TADAT, exige alguma forma de adesão do contribuinte ao programa?
4. A Administração Tributária oferece, em contrapartida à adesão do contribuinte ao programa, alguma redução na classificação de riscos para fins de auditoria fiscal?
5. As penalidades por eventuais infrações tributárias são as mesmas para os contribuintes que participam do programa de conformidade cooperativa ou existe algum tratamento diferenciado (favorável)? O mesmo vale para a aplicação do instituto da transação, nos países onde ele é aplicado (transação → negócio jurídico pelo qual os sujeitos de uma obrigação (administração tributária e contribuinte) resolvem extingui-la mediante concessões recíprocas, para prevenir ou pôr fim ao litígio).
6. Atividades de gerenciamento de riscos: os órgãos de administração tributária podem (pelo menos em princípio) envolver contribuintes e partes interessadas em todas as etapas do processo de gerenciamento de riscos de conformidade, incluindo identificação e priorização de riscos, design e implementação de tratamentos e avaliação. A alavancagem dos recursos dos contribuintes e das partes interessadas dos grandes contribuintes (GC) e as pequenas e médias empresas (PME) podem contribuir para melhores resultados de conformidade e gerar outros benefícios. Como e em que medida seu órgão de administração tributária envolve contribuintes e partes interessadas (GC e PME) em atividades de gerenciamento de riscos de conformidade?
7. Quando identificadas inconsistências nas declarações apresentadas pelos contribuintes são oferecidas oportunidades para regularização antes da realização de auditorias e aplicações de multas?
8. Dentre as práticas de relação e cumprimento cooperativo existe metodologia de classificação dos contribuintes (GC e/ou PME?), com atribuição de bônus (ou ônus), em função da classificação recebida?

Ex. classificação dos contribuintes em categorias A, B, C, D em função de seu comportamento junto à administração tributária, com divulgação aos respectivos contribuintes e atribuindo consequências em função dessa classificação.

- 8.1. Havendo classificação, divulgação e atribuição de consequências, conforme item anterior, essa prática gerou contenciosos (contribuintes questionando administrativa e/ou judicialmente a administração tributária pela suposta incorreção da classificação recebida?)
- 8.2. Quais consequências existem aos contribuintes em função da classificação recebida (ex. informação prévia e prazo para regularização antes do início de auditoria)?
- 8.3. Caso positivo, após implementação dessa medida houve análise quanto a alteração do cumprimento voluntário das obrigações pelos contribuintes?
9. Existem indicadores para avaliação explícita e objetiva dos resultados dos programas de conformidade?

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT. (2010). *Código de Buenas Prácticas Tributarias*. Obtenido de: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf>
- Amaral, Mônica T. (2020). *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a administração tributária brasileira?* Tesis (postgrado). Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas. São Paulo.
- CIAT. Secretaria Ejecutiva. (2020). Respuestas a la encuesta en relación al cumplimiento cooperativo da Austrália.
- CNI. (2018). *Impactos econômicos da implantação do Programa Operador Econômico Autorizado no Brasil*. Obtenido el 20/08/2020 de: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/11/impactos-economicos-da-implantacao-do-programa-operador-economico-autorizado-no-brasil/>>
- Corral Guadaño, I. (2020). *La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?* *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 449-450,1-32.
- Cremades Ugarte, L; Arias, I. G. y Vargas, D. (2015). *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. CIAT. Documentos de Trabajo.
- European Union - Fiscalis Risk Management Platform Group. (2010). *Compliance Risk Management Guide: For Tax Administrations*.
- Fernández, J. M. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (compliance)*. Madrid: Francis Lefebvre.
- Herrán Piñar, A. d. (2020). *Un nuevo enfoque en el modelo de relación con el contribuyente: el cumplimiento cooperativo*. Seminario Internacional sobre Política Fiscal y Administración Tributaria. Antigua, Guatemala.

- Meng, M. C. (2017). *A Autorregularização e a Receita Federal do Brasil: Uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução de litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade pelos contribuintes*. Tesis (postgrado). Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas. São Paulo.
- Nastri, M. P., Valdés, J. A., & Sonetti, E. (2018). *La Dimensión Fiscal en la Gobernanza Corporativa: Entre Italia y España*. *Cronica Tributaria*, 166/2018, 189-212.
- NTCA. (2010). *Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*. Obtenido el 03/08/2020 de : <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>
- NTCA. (2016). *Guide horizontal monitoring. Tax service providers*. Obtenido el 03/08/2020 de: <<https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide-horizon-monitoring-service-providers-dv4071z3pl.pdf>>
- OECD. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. OECD Publishing.
- OECD. (2013A). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>
- OECD. (2013B). *Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en>
- Silveira, R. F. (2019). *Muito além da Zelotes: as disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017*. Tese (Master). Universidade Federal de Santa Catarina - Centro de Filosofia e Ciências Humanas. Florianópolis.
- Sonetti, E. (2019). *Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español*. *CEF*, 434, 41-76.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). *Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español*. Documento IEF, 6, 1-102.

Yubero, F. D. (2020). *Modelos organizativos de las administraciones tributarias y estrategia de las organizaciones avanzadas*. Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. UNED-IEF.