

Dever Fundamental de Conformidade Tributária e a Nova Relação entre o Contribuinte e o Estado

Fundamental Duty of Tax Compliance and the New Relationship Between Taxpayers and Tax Administration

Stéfano Rezende Monteiro

Advogado. Especialista em Direito Tributário e Aduaneiro pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Mestre em Direito e Ciência Jurídica pela Universidade de Lisboa – Universidade Federal de Minas Gerais. *E-mail:* srezendemonteiro@gmail.com.

Recebido em: 24-3-2022 – Aprovado em: 3-7-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.16.2022.2150>

Resumo

Esta investigação tem por escopo identificar a fundamentação constitucional do dever fundamental de conformidade tributária e descrever instrumentos de que dispõe a Administração tributária para sua concretização. Nesse contexto, são analisadas ações implementadas por organismos internacionais com o objetivo de conferir ao Fisco maior efetividade no monitoramento dos contribuintes, impondo maior transparência das informações fiscais e criando possibilidades de troca dessas informações, a fim de impedir o planejamento tributário agressivo e a evasão fiscal. Ao final, concluímos que, ainda que seja lícito à Administração tributária adotar novos modelos para aumentar a capacidade de monitorar e a fiscalizar o contribuinte, a máxima eficácia do objetivo de melhorar a arrecadação depende da mudança do paradigma da relação existente. Portanto, o estímulo a programas cooperativos de *compliance* tributária, que incentive a adesão voluntária à conformidade tributária, é necessário para a efetiva mudança de comportamento dos contribuintes.

Palavras-chave: dever fundamental; conformidade tributária; transparência; aplicação da lei; *compliance* cooperativo.

Abstract

The purpose of this investigation is to identify the constitutional basis of the fundamental duty of tax compliance and to describe instruments available to the Tax Administration for its implementation. In this context, we analyzed actions implemented by international organizations with the objective of giving the tax authorities greater effectiveness in monitoring taxpayers, imposing greater transparency of tax information and creating possibilities for exchanging this information, in order to prevent aggressive tax planning and tax evasion. In the end, we conclude that, even though its lawful for the tax administration to adopt new models to increase the capacity to monitor and inspect the taxpayer, the maximum effectiveness of the objective of improve

the collection depends on changing the paradigm of the existing relationship. Therefore, the stimulus to cooperative tax compliance programs, which encourage voluntary adherence to tax compliance, it is necessary for effective change in taxpayers' behavior.

Keywords: fundamental duty; tax compliance; transparency; law enforcement; co-operative compliance.

Introdução

A problemática que se pretende enfrentar diz respeito à verificação de que o reconhecimento do dever de conformidade associa-se à crescente implementação de instrumentos de *enforcement* da legislação tributária, sob notada influência de parâmetros internacionais, decorrentes de esforços capitaneados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com propósito de conferir maior eficiência às Administrações tributárias e combater, de forma mais enfática, esquemas de planejamento tributário agressivo e evasão fiscal.

Todavia, é necessário, também, investigar as bases necessárias para o desenvolvimento de ambiente que favoreça o cumprimento voluntário das exigências de conformidade tributária, pelo lado dos contribuintes e, ao mesmo tempo, esteja suportado pela disposição da Administração tributária em patrocinar mudanças de paradigmas, fomentando uma relação cooperativa e integrada, no qual ambos, contribuintes e Administração tributária, possam gozar de confiança recíproca.

Justifica-se a opção pelo tema pelo fato de que, em países de desenvolvimento tardio, como o Brasil, são elevadas as distorções sociais e, conseqüentemente, indiscutível a necessidade de atendimento de demandas básicas de parcela significativa da coletividade. Por isso, centramos atenção no aprofundamento da discussão relativa à existência de deveres contrapostos à carta de direitos, como meio de financiamento das ações necessárias à transformação da realidade brasileira e à realização dos objetivos consagrados no texto constitucional.

Não se propõe, entretanto, que o reconhecimento do dever de conformidade tributária seja, unicamente, a premissa a partir da qual se formula as bases da relação entre Administração tributária e contribuintes. Pelo contrário, em que pese o contexto dos esforços internacionais para dotar de efetividade as Administrações tributárias, e elevar os riscos da não conformidade, sustenta-se que apenas o incremento desses riscos – aumentando, correlativamente, os custos de conformidade – não será suficiente para a satisfação do objetivo de garantir a maior efetividade do Fisco, sendo necessário que este incorpore valores vocacionados à promoção de mudanças substanciais na forma com que se relaciona com os contribuintes, a fim de sedimentar o novo paradigma na relação tributária, suportados pelos fundamentos materiais do Estado constitucional.

Pretende-se, com essas perspectivas, demonstrar, por um lado, que é dever dos contribuintes manter sua conformidade fiscal e que a não conformidade

apresenta, e continuará apresentando, cada vez em maior grau, riscos ao contribuinte; por outro, cabe à Administração tributária propor alternativas para estimular a adesão voluntária à conformidade, modificando a forma com que aborda a relação jurídico-tributária.

1. Normas fundamentais no Estado constitucional

É pertinente, de início, estabelecer compreensões quanto à formação da ideia de Estado a fim de assentar a premissa de que se parte para contextualização do sentido que se quer empregar à noção de Estado constitucional.

Assim, adequado perpassar a intersecção do processo jurídico e histórico das positavações que resguardaram direitos individuais, destacando-se o advento das revoluções liberais inglesa, francesa e norte-americana, culminando na Declaração de Direitos britânica, de 1689, na Declaração dos Direitos do Homem e dos Cidadãos francesa, de 1789, e na Declaração de Direitos norte-americana, também de 1789, que consolidaram a decisiva influência desses eventos civilizatórios nos movimentos constituintes ocidentais, demarcando, como pano de fundo desse espaço de tensão entre cidadão e Poderes estatais, as pretensões de liberdade e de segurança¹.

Tal histórico refletiu, por um lado, o desejo que se formava nas sociedades pelo estabelecimento de uma organização racional do Estado, e, por outro, pela exigência de concessão aos cidadãos de instrumentos de tutela, capazes de limitar o arbítrio das ações estatais, cultivando-se, assim, a composição genética a partir da qual se desenvolve o conteúdo jurídico do Estado de direito, centrado na ideia que se resume no aforismo “*a rule of law and not of men*”, preferindo-se, então, a “soberania da lei sobre os homens do que a soberania dos homens sobre si mesmos”².

Consolida-se a compreensão de que o Estado deve ser garantidor de racionalidade entre os fins e os meios ao agir e deve fazê-lo apenas quando lei geral e abstrata o autorize, respeitando a liberdade e a propriedade privada dos indivíduos, compatibilizando esses comportamentos com três vetores condicionantes do agir estatal: o princípio da separação de poderes; a prevalência da lei geral do Parlamento sobre a ação do Executivo; e a proteção da propriedade e da liberdade dos cidadãos.

Com a evolução e a modificação de comportamentos e práticas sociais, foram amplificadas as zonas de embate entre indivíduo e Poderes estatais, passando-se a cobrar, para além dos elementos de conteúdo formal, a introdução de elementos de índole material³, que promovam não apenas a limitação do agir

¹ QUEIROZ, Cristina. *Direito Constitucional: as instituições do Estado Democrático de Direito e Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 361-362.

² AMARAL, Maria Lúcia. *A forma da república: uma introdução ao estudo do direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 140-141.

³ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 16. reimp. Coimbra: Almedina, 2003, p. 97-100.

estatal, mas o condicionamento quanto à forma do agir, exigindo-se que seja voltado à satisfação de um conjunto de finalidades e anseios coletivos.

Assim é que da limitação segue-se, pois, a conformação do exercício do poder estatal e a imposição de exigências que vinculem um determinado modo de agir, denotando a busca por respeito e pela promoção de fundamentos materiais da Constituição, centrados na tutela e na garantia da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da justiça e da segurança⁴.

É, pois, essa representação de Estado que ora se nomeia Estado constitucional, isto é, aquele que, além de princípio estrutural, representa um “objetivo constitucional”, consagrado por um conteúdo formal – revelado pela noção de supremacia constitucional, divisão de poderes e império da lei e suas garantias – e material – fundada na proteção dos direitos fundamentais e na consecução da justiça material⁵ que condiciona a ação dos poderes públicos em prol de objetivos e finalidades decorrentes da garantia da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da justiça e da segurança, amalgamando a democracia, o *rule of law* e as normas fundamentais em um conjunto coerente e coordenado de apoio mútuo e recíproco, que confere estabilidade e firmeza, proporcionando o ambiente institucional e social necessário ao desenvolvimento dos direitos, a confiança no agir justo e rechaço às formas de governo arbitrárias⁶.

1.1. Abordagem quanto à fundamentação constitucional dos deveres fundamentais de conformidade tributária

Cabe assentar, preambularmente, que a raiz material da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) traz consigo a afirmação de valores e objetivos fundacionais na Nação que emergiu do processo constituinte da redemocratização, atribuindo, por um lado, extensa pauta de direitos e, por outro lado, encarregando os Poderes constituídos e a sociedade de deveres necessários à realização das pretensões de desenvolvimento nacional e formação de sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I e II, da CRFB/1988).

Deveres fundamentais integram o tratamento dogmático que se confere às normas fundamentais, cujo catálogo evidencia exigências distintas e expõe influências particularmente próprias – seja da cultura jurídica, seja das premissas político-ideológicas – que impulsionam seu reconhecimento em textos normativos ou justificam sua fundamentação materialmente constitucional.

⁴ AMARAL, Maria Lúcia. *A forma da república: uma introdução ao estudo do direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora. 2012, p. 164-168; 170-178.

⁵ WEBER, Albrecht. El principio de estado de derecho como principio constitucional común europeo. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 84, Septiembre-diciembre, 2008, p. 27-28.

⁶ TOMUSCHAT, Christian. Lo rule of law como principio básico del sistema de protección de los derechos humanos. In: BOGDANDY, Armin von *et al.* (org.). *La tutela jurisdiccional de los derechos: Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integración*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2012, p. 98.

Com efeito, aceitando-se a influência de elementos materiais na conformação do Estado constitucional, o aspecto valorativo torna-se subjacente à positivação dos direitos fundamentais, influenciando-os, fundamentando-os e estabelecendo um ponto de viragem compreensiva a partir do qual se reconhece uma dimensão objetiva, implicando, para além da dimensão subjetiva, consagradoras de posições jurídicas individuais, a necessidade de observância de finalidades idealizadas pelo e para o conjunto social.

Sustenta-se que a dimensão objetiva reflete a necessidade de se compreender os direitos fundamentais sob o ponto de vista da comunidade política e social a que se dirige, enquanto valores e fins a que se propõe perseguir, ultrapassando, assim, o ponto de vista individual, próprio da dimensão subjetiva. Com efeito, é a influência de aspectos valorativos que revela a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, na medida em que subsidiam a existência de um efeito irradiador e orientador das condutas dos poderes públicos e dos particulares, revestindo deveres objetivos de proteção e prestação⁷.

Nesse sentido, estabelecemos a premissa segundo a qual as normas fundamentais estão suportados por um núcleo material de elevada carga axiológica, antecipadamente definido pela comunidade política, que regula, em posição especial na ordem jurídico-constitucional, a relação entre o Estado e os indivíduos e entre estes – por decorrência da noção de direitos fundamentais como ordem de valores extrai-se a ideia da eficácia horizontal ou “*Drittwirkung*”⁸ – e orienta a forma de compreender e validar as demais normas do sistema, constitucional e legal.

Desse modo, na existência desse *ethos* constitucional, vinculado à tutela da dignidade da pessoa humana, reside a fundamentação material dos deveres fundamentais, que – conquanto devam ser compreendidos como categoria jurídica autônoma – integram a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que congregam uma espécie de “estatuto de direitos e deveres do indivíduo”⁹.

Dessa perspectiva, somente se pode considerar deveres fundamentais aqueles que, do ponto de vista material, podem figurar, de maneira expressa ou implícita, na Constituição¹⁰.

Convém ressaltar que o catálogo de direitos impõe custos – diretos, nos direitos econômicos, sociais e culturais; indiretos, nos direitos de liberdade – e cor-

⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais da Constituição portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 108-109.

⁸ FORSTHOFF, Ernst. *El estado de la sociedad industrial: El modelo de la República Federal de Alemania*. Trad. Luis López Guerra e Jaime Nicolis Muniz. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 253.

⁹ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 169-170.

¹⁰ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 171.

relaciona deveres aos cidadãos destinatários das ações deste Estado, que também pressupõe custos ou, melhor dizendo, “suportes de existência e funcionamento do estado”, necessários para garantir a realização da Constituição e da liberdade como um todo, exigindo, pois, cooperação social e responsabilidade individual para que sejam custeados e implementados, dado que direitos, todos eles, carecem de financiamento, posto que não se implementam por “dívidas divinas”¹¹.

Assim entendido, compreende-se que são necessárias medidas voltadas à proteção e à promoção das normas, cuja implementação reclama a existência de meios para a efetivação, do ponto de vista material, sob pena de não se alcançar a substancialidade do Estado constitucional¹².

Arremata Nabais, então, que imposto é o “[...] preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos [...]” isto é, sociedade que congregue liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro¹³.

Pode-se afirmar, assim, que o regime de direitos e deveres fundamentais atrela-se à necessária assunção de responsabilidade individual para promoção da cooperação social, tendo por mote a realização da pessoa humana, porquanto dependente da coparticipação dos destinatários das ações estatais.

Nesse sentido, é por intermédio do Estado fiscal que se possibilita instrumentalizar a atuação administrativa para consecução dos objetivos constitucionais determinados pela Carta, na medida em que o financiamento público está baseado na arrecadação tributária, que se torna, em essência, o preço que recai sobre os cidadãos regulados politicamente pela Constituição, para realização desta e para a manutenção da sociedade por ela disciplinada, revelando a exigência de solidariedade comunitária do exercício indeclinável de cidadania fiscal¹⁴.

Temos, nesse contexto, que o Estado fiscal está indissociavelmente relacionado à cidadania fiscal, que pressupõe a igualdade entre os integrantes de uma comunidade para concretização de direitos e deveres necessários à manutenção do seu funcionamento e de sua organização, de modo que a todos incumbe suportar financeiramente o ônus decorrente, na medida das possibilidades individuais.

Assim, ao contemplar o catálogo de direitos, necessário admitir que a tarefa de os adimplir não pode ser atribuída exclusivamente ao Estado (prestador ime-

¹¹ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 175-176.

¹² GOMES CANOTILHO, José Joaquim. “Metodologia “fuzzy” e “camaleões normativos” na problemática actual dos direitos económicos, sociais e culturais”. In: *Estudos sobre direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 106.

¹³ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 181.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 179-189.

diato), mas deve incluir os cidadãos em geral (prestadores mediatos), isto porque a eles se dirige o dever fundamental de conformidade tributária como dever precípua da cidadania, que consagra a corresponsabilidade sobre os encargos atribuídos pela Constituição necessários à consecução do novo projeto de Nação desenhado pela Carta de 1988.

Portanto, depreende-se da materialidade constitucional, de seus objetivos – nomeadamente de promoção do desenvolvimento nacional e formação de sociedade livre, justa e solidária –, da estruturação do catálogo de normas de direitos fundamentais, dos princípios que encarta e também das próprias normas de organização e funcionamento do Estado substrato que confere fundamentação bastante para deles se extrair, implicitamente, os conteúdos normativos de deveres de conformidade tributária, imputáveis aos cidadãos, na condição de responsáveis financeiros pela sustentação do Estado e pela viabilização das condições para realização da Carta política que regula o funcionamento da sociedade.

2. Considerações preliminares acerca dos aspectos jurídicos da ideia de conformidade

Em linhas gerais, pode-se enquadrar a ideia de conformidade em uma compreensão mais ampla, atrelada ao conceito de governança, que teve relevante impulso a partir de 2002, com a lei Sarbanes-Oxley (Sarbanes-Oxley Corporate Act), quando, a partir deste ponto, “a integridade da governança corporativa e as práticas éticas deixaram de ser um requinte do negócio e passaram a ser uma imposição legal”¹⁵.

Tratando inicialmente, então, desta ideia maior de governança, depreendemos do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)¹⁶, quatro princípios basilares para uma boa governança corporativa, que cito: (a) transparência; (b) equidade; (c) prestação de contas (*accountability*); e (d) responsabilidade corporativa.

Nesse sentido, o estabelecimento de “normas e mecanismos baseados nesses princípios conferem às empresas que os adotam vantagens importantes em relação às demais, tornando-as muito mais competitivas”¹⁷. A propósito, assenta o IBGC que aprimorar práticas de *compliance* e de governança, como um todo, torna-se mais necessário “[...] à medida que o mercado e a sociedade valorizam organizações comprometidas com a integridade, levando a uma vantagem com-

¹⁵ ZENKNER, Marcelo. *Integridade governamental e empresarial: um espectro da repressão à corrupção no Brasil e em Portugal*. 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 348.

¹⁶ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Código de Melhores Práticas de Governança*. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015, p. 20-23. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.

¹⁷ ZENKNER, Marcelo. *Integridade governamental e empresarial: um espectro da repressão à corrupção no Brasil e em Portugal*. 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 364.

petitiva diante dos concorrentes e a critérios diferenciados na obtenção de investimentos, créditos ou financiamentos”¹⁸.

Assim, apoiado na relação de continente e conteúdo entre os conceitos de governança corporativa e *compliance*, temos que “[...] a reflexão sobre a identidade da organização é fundamental para se desenhar o sistema de governança da organização, incluindo a elaboração de um código de conduta sobre o qual se desenvolve o sistema de conformidade (*compliance*) [...]”¹⁹, de modo que o *compliance*, sob o ponto de vista da deliberação ética, se percebe como “[...] mecanismo de cumprimento de leis, normas internas e externas, de proteção contra desvios de conduta, objetivando a preservação e geração de valor para a organização”²⁰.

Pode-se afirmar, então, que o sistema de *compliance* alinha-se como parte da governança corporativa, representando um sistema formado por um conjunto de processos, dependentes entre si, que auxiliam a efetividade do sistema de governança e envolvem toda a organização, direcionando as iniciativas e as ações dos agentes de governança, tendo por base os princípios básicos de Governança corporativa, orientados pela constante deliberação ética.

Em que pese a temática tenha se destacado com o advento da Lei n. 12.846/2013, a Lei Anticorrupção Empresarial, não tardou para que o *compliance* passasse a se disseminar na cultura corporativa, alcançando as diversas áreas e níveis de funcionamento das organizações, destacando-se, para os fins deste trabalho, particularmente, a relação entre contribuintes e a Administração tributária. Na disciplina tributária, então, o tema *compliance* exige atentar-se para a forma com que as organizações disciplinam e orientam, internamente, o bom cumprimento das normas fiscais e das obrigações tributárias e, sobretudo, se os padrões de comportamento estão centrados na integridade, na transparência e na boa-fé e inspirados pelos princípios norteadores da boa governança.

Paulo de Barros Carvalho, ao enfatizar a relevância da matéria para fazer frente às complexidades das relações jurídico-tributárias, ressalta que a adesão ao *compliance* tributário já tem provocado efeitos sobre os departamentos fiscais, exemplificando que, “[...] além da estruturação de divisões administrativas espe-

¹⁸ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Compliance à luz da governança corporativa*. São Paulo: IBGC, 2017, p. 39 (Série IBGC Orienta). Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/23486/Publicacao-IBGCorienta-ComplianceSobaLuzDaGC-2017.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.

¹⁹ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Código de Melhores Práticas de Governança*. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015, p. 17. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.

²⁰ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Compliance à luz da governança corporativa*. São Paulo: IBGC, 2017, p. 11 (Série IBGC Orienta). Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/23486/Publicacao-IBGCorienta-ComplianceSobaLuzDaGC-2017.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.

cíficas, percebe-se a adoção de instrumento de maior controle de fornecedores e tomadores de serviços, adensamento da documentação produzida em cada operação e um maior cuidado com a transparência dos negócios”²¹.

Por outro lado, é despidiendo frisar que as exigências mercadológicas para que empresas detenham sólida cultura de governança corporativa, associada ao crescimento inevitável da capacidade das administrações tributárias, nacionais e internacionais, de processar, confrontar e compartilhar dados e informações relevantes sobre os contribuintes, do mesmo modo que aumentaram sobremaneira os riscos inerentes à não conformidade, elevaram os custos de conformidade.

Convém repisar que falar em custos de conformidade tributária não se restringe ao cumprimento da obrigação principal, isto é, do pagamento do tributo, mas alcança o custo da aquisição de conhecimento e tecnologias, remuneração de pessoal e tudo o que for necessário à satisfação de todas as determinações tributárias²², principalmente das obrigações acessórias – tais como obrigações de entrega de declarações ao Fisco, o correto cálculo do tributo a ser recolhido, a retenção em nome de terceiros, o registro de documentos fiscais nos livros pertinentes, a custódia de documentos relacionados ao tributo.

2.1. Breve panorama da evolução de mecanismos de conformidade tributária no direito internacional e sua recepção na ordem jurídica brasileira

A globalização, a abrangência multinacional das grandes corporações, a crescente integração de mercados e do comércio internacional e o intenso trânsito de pessoas, negócios e capitais entre as Nações tornaram cada vez menos relevantes as demarcações de fronteiras nacionais. Todavia, essa integração global, em que pese proporcione maior comodidade de acesso a produtos na cadeia global, cobra a necessidade de se dar maior atenção à verificação da incidência dos tributos, a fim de impedir que a maior facilidade do fluxo de capital signifique, também, maior facilidade para evadir-se do cumprimento de obrigações tributárias devidas.

Nesse contexto, a demanda pelo aprimoramento do controle e da transparência em transações e movimentação financeiras, associada à premente necessidade de tornar mais efetivos os mecanismos de acesso a dados dos contribuintes e controle da regularidade do pagamento de tributos, particularmente com o advento da última grande crise financeira mundial, em 2008, resultaram na proposição de distintas medidas com o objetivo de endereçar soluções a essas demandas.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 9-10.

²² MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Sílvio Hiroshi. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Universidade de São Paulo Brasil, São Paulo, v. 6, n. 14, enero-abril/2012, p. 49. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2352/235223852004.pdf>. Acesso em 19 set. 2020, p. 49.

Tal postura se tornou inconteste quando, em 2009, o G20 declarou o “fim da era do sigilo bancário”²³, como forma de coibir a evasão fiscal e exercer maior controle sobre regimes fiscais privilegiados e paraísos fiscais. O objetivo da declaração e das medidas seguintes alinham-se ao plano de promover novos paradigmas na relação das administrações fiscais e dos contribuintes, em um cenário de “verdadeira governança global da tributação”²⁴.

À reboque dessas iniciativas multilaterais, os EUA, em 2010 – sob influência da crise global de 2008, que teve seu epicentro precisamente no seu sistema financeiro –, implementou, como parte do *Hiring Incentives to Restore Employment Act* (Hire – Lei de incentivos para restaurar o emprego), o *Foreign Account Tax Compliance Act* (Fatca – Lei de conformidade fiscal de contas estrangeiras), cujo objetivo era coibir a evasão fiscal e, ao fazê-lo, reforçar a capacidade de arrecadação, particularmente necessária em razão da política de fortes estímulos fiscais que vinha sendo implementada, visando proteção de empregos e estímulo econômico.

A estratégia central, para tanto, consistia em atribuir deveres extraterritoriais para que instituições financeiras e não financeiras estrangeiras, localizadas fora do território norte-americano, monitorassem e prestassem informações acerca de movimentações financeiras realizadas por cidadãos/nacionais norte-americanos e residentes para fins fiscais nos EUA (US Person), sob pena de retenção de 30% dos valores remetidos, por fontes americanas, para essas instituições.

O Fatca impunha o dever diretamente às instituições, não exigindo, *a priori*, que houvesse a intermediação das jurisdições tributárias onde estavam localizadas, isto é, prevendo que a remessa das informações se realizaria de forma direta à Autoridade fiscal norte-americana, dispensando até mesmo a instauração de procedimento ou pedido no país²⁵.

Nada obstante, face à evidente dificuldade de conciliar tal procedimento com normas locais de proteção e sigilo desses dados, foi prevista a possibilidade de formalização de acordos intergovernamentais (*Intergovernmental Agreement – IGA*), a partir dos quais as jurisdições locais seriam formalmente intermediárias

²³ G20. Leader’s Statement. *A era do sigilo bancário acabou*. Group Of Twenty. London Summit. G20 Action Plan For Recovery And Reform. Declaration on Strengthening, 2 April 2009. Disponível em: http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20G20_040209.pdf. Acesso em: 3 dez. 2020.

²⁴ MAURÍCIO JUNIOR, Alceu. Governança global da tributação e os tratados internacionais de cooperação e transparência fiscal. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza, Ano 16, n. 23, jul.-dez./2018, p. 55. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1980/709>. Acesso em: 10 jan. 2021.

²⁵ COELHO, Carolina Reis Jatobá. Sigilo bancário e governança global: a incorporação do F.A.T.C.A. – Foreign Account Tax Compliance ACT no ordenamento jurídico brasileiro diante o impacto regulatório internacional. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros* [recurso eletrônico], ano 1, n. 2, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Brasília, jan.-jul./2015, p. 86. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-vol1-no2-jan_jul_2015.pdf#page=50. Acesso em: 16 dez. 2020.

das informações, ampliando, por um lado, o controle sobre a movimentação de informações, com maior formalidade e, por outro lado, incrementando as próprias possibilidades de investigar evasão fiscal pela jurisdição local.

O Brasil assinou o acordo intragovernamental que permitiu troca de informações entre fiscos em setembro de 2014, sendo internalizado pelo Decreto n. 8.506/2015, com procedimentos regulamentados pela Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 1.571/2015.

A OCDE, por seu turno, já havia iniciado o projeto de fomentar e implementar medidas voltadas a criar as condições necessárias para que o cenário de governança global se realizasse – dentre as quais a redefinição do Fórum Global sobre transparência e intercâmbio de informações para fins tributários (*Global Forum of Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose*), para alcançar países membros e não membros, cujo foco era a revisão das legislações acerca de sigilo, transparência fiscal e troca de informações de contribuintes.

Assim, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, assinada em 1988 pelos países-membros da OCDE, foi emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, de modo a permitir a assinatura por não membros a fim de ampliar a possibilidade de troca de informações tributárias entre os países.

O Brasil assinou a Convenção em 2011 e, posteriormente, aderiu ao Acordo Multilateral entre as Autoridades Competentes para intercâmbio automático de informações financeiras, sob um padrão comum (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard – MCAA/CRS*), e ao Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – MCAA/CbCR*). Já a internalização da Convenção deu-se com a edição do Decreto n. 8.842/2016, regulamentados pela IN RFB n. 1.680/2016 e IN RFB n. 1.681/2016.

Cabe dar destaque, ainda, à iniciativa da OCDE que culminou no lançamento, em 2015, do Relatório final acerca do Plano de ação para coibir a erosão da base tributária e transferência de lucros tributáveis (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*), ancorado em três objetivos primordiais, quais sejam enfatizar a *substância*, isto é, que a tributação recaia sobre a atividade efetivamente geradora de valor; a *coerência* entre as normas tributárias nacionais e internacionais; a *transparência*, com divulgação de planejamentos tributários, bem como com a troca de informações entre autoridades fiscais, país a país, refletindo, os dois últimos, nos Planos de Ação n. 12 e 13, respectivamente.

Para impedir-se a erosão da base tributária, elencou-se estratégias para impor obstáculos à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo, coordenando um esforço global para correção de deficiências das normas internas dos países e da assimetria informacional, dentro de estratégia transnacional e, particularmente quanto à Ação 12, evidenciou que os governos necessitam do acesso oportuno

tuno das informações relevantes de seus contribuintes para identificar e responder adequadamente aos riscos decorrentes de esquemas de planejamento fiscal agressivo ou abusivo.

Calha registrar que se trata de ação a ser compreendida sob o prisma eminentemente recomendatório, sem fixação de *standard* mínimo, apresentando, *ao revés*, uma estrutura modular (*modular framework*), de modo que os Países devem ter a liberdade para avaliar a relação de custo-benefício na implementação da medida, levando em consideração as suas peculiaridades internas²⁶.

Importa aludir que, em 2016, cerca de uma centena de países participaram das negociações para elaborar o projeto de Convenção Multilateral para implementar tratado fiscal relativo a medidas para prevenir a erosão da base tributária e transferência de lucros (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Multilateral Instrument – MLI*).

Nesse sentido, é possível concluir que os compromissos internacionais firmados pelo país, ao longo dos últimos anos, bem como a expressiva adesão de diversas Nações aos acordos internacionais que orientam os procedimentos para otimização das práticas tributárias, com as quais, em grande medida, o Brasil possui intensa relação diplomática e comercial, juntamente com a pretensão do país de inserir-se de forma efetiva no quadro de países-membros da OCDE, tendem a fomentar a inserção de projetos vocacionados à implementação desses instrumentos.

2.2. Insuficiência de instrumentos de enforcement para adesão voluntária à conformidade tributária

É razoável presumir que para a qualidade de vida em uma sociedade elevar-se ela terá de incorporar elevados padrões de conformidade tributária, uma vez que, assim fazendo, pode-se incrementar a capacidade de financiamento das atividades públicas com melhor distribuição dos custos desse financiamento, mitigando-se a regressividade e favorecendo a consecução de objetivos orientados à redução de desigualdades e promoção do desenvolvimento social e econômico equilibrado.

Nesse aspecto, desenvolver um eficiente e equânime sistema tributário deve ser objetivo primacial do Estado que tenha por missão a promoção do bem-estar social e econômico, atento ao dever de conformidade, da responsabilidade social e da cidadania fiscal para exigir o adimplemento das obrigações necessárias ao funcionamento e ao custeio das atividades estatais.

²⁶ SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos: uma análise da proposta do G20 e da OCDE através do plano de ação 12 do BEPS. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 3, n. 1, Brasília, p. 97-98, jan.-jun./2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2017.v3i1.2056>. Acesso em: 14 dez. 2020.

Com efeito, é necessário que seja capaz de prevenir externalidades de comportamento dos contribuintes – como podem ser considerados a não conformidade ou o inadimplemento contumaz – porquanto trazem consigo consequências para o próprio funcionamento justo e eficaz do sistema e para a sociedade em geral²⁷.

Nesse contexto, ao se deparar com o conjunto de iniciativas, normas e ferramentas apresentadas, que denotam o claro esforço global de conferir maior eficiência aos sistemas tributários, assegurando maior neutralidade fiscal, ampliando a capacidade de fiscalização e a efetividade do controle sobre práticas tributárias ilícitas ou abusivas²⁸, resta claro para os contribuintes que haverá permanente e progressiva elevação de riscos da desconformidade, tanto aqueles já conhecidos e avaliados quanto, sobretudo, daqueles ainda desconhecidos e, portanto, não avaliados.

Necessário observar, então, que a gestão de rotina de *compliance* está diretamente atrelada à gestão de riscos, que, por seu turno, implica administração de custos, diretos e indiretos, decorrentes do acompanhamento de fiscalizações, pagamento de sanções e prejuízos reputacionais e negociais²⁹.

Importa, assim, ter a precisa noção de quais são os “custos de conformidade” – isto é, soma de sacrifício empregado no cumprimento de obrigações de natureza tributária – e, sobretudo, que seja possível cotejá-los a fim de tomar decisões de conformidade baseadas na conclusão de que estes custos serão inferiores e menos deletérios ao contribuinte do que os custos decorrentes dos riscos advindos da não conformidade³⁰.

Entretanto, ainda que evidente a constante busca por aprimorar a capacidade da Administração em obter dados e fiscalizar de modo eficiente, de modo a, indiretamente, elevar a percepção de risco decorrente da não conformidade, esse esforço, isoladamente, não será capaz de endereçar soluções efetivas, devendo a Administração ser capaz de introduzir instrumentos que favoreçam a percepção de “ganhos” decorrentes da conformidade, isto é, é preciso que o “peso” dos custos da conformidade seja inferior ao peso relativo ao custo da não conformidade, a fim de estimular a adesão voluntária dos contribuintes.

²⁷ VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, São Paulo, jan.-abr./2019, p. 3. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 6 jan. 2021.

²⁸ PISCITELLI, Tathiane. *Compliance* das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 21.

²⁹ AGUIAR, Luciana Ibiapiana Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 95.

³⁰ VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, São Paulo, jan.-abr./2019, p. 4. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 6 jan. 2021.

Particularmente quanto à perspectiva de redução do custo de conformidade, convém destacar ferramentas como o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), criado pelo Decreto n. 6.022/2007, que unificou a forma com que contribuintes prestam informações contábeis e tributárias para as Administrações Tributárias, centralizando, em um ambiente digital, todos os três níveis de governo, além de órgãos de regulação, promovendo relevante simplificação e modernização da sistemática de emissão de documentos fiscais e de cumprimento das obrigações acessórias.

Todavia, para além da informatização, deve-se buscar, de forma efetiva, a simplificação da tarefa do contribuinte, evitando-se sobreposições, duplicidades e a necessidade de permanente conciliação das informações emitidas³¹ e tornando, portanto, menos complexo, menos redundante e, sobretudo, mais assertivo o cumprimento das obrigações acessórias³².

Nesse sentido, em particular, necessário ter a dimensão que a “informatização fiscal deve atuar como vetor no sentido de uma racionalização da atividade fiscalizatória, visando a um equilíbrio na cooperação entre fisco e contribuinte para o funcionamento harmônico do sistema tributário”³³.

Assim, se por um lado não há indicativos de que o ritmo das mudanças para expandir a cooperação entre autoridades fiscais será refreado, nomeadamente porque centenas de jurisdições já aderiram aos programas que incorporam objetivos de combate a estratégias elisivas de transferência artificial de lucros – como os planos BEPS –, por outro, países também estão se integrando aos fóruns de discussão dos organismos internacionais – como o Fórum sobre Administração Tributária (FTA) da OCDE – que objetivam propor alternativas para aprimorar os serviços aos contribuintes e a conformidade fiscal, contribuindo para aumentar os níveis de eficiência, eficácia e justiça da administração tributária e reduzir os custos de conformidade³⁴.

³¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional*. 271f. Dissertação (Mestrado). 2015. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 228-229.

³² LIMA, Edson Sampaio de *et al.* Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil. *Journal of Information Systems and Technology Management (JISTEM)*. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, v. 13, n. 1, jan.-abr./2016. p. 117-119. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752016000100101&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 15 dez. 2020.

³³ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional*. 271f. Dissertação (Mestrado). 2015. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 242.

³⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, 2017, p. 60. Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_otavio.pdf. Acesso em: 8 dez. 2020.

3. A necessidade de mudanças de paradigma da relação entre contribuinte e fisco como condição de possibilidade da eficácia da conformidade tributária

Necessário, assim, reconhecer que a busca por incrementar a eficiência, a efetividade e a equidade das políticas fiscais, no contexto das iniciativas globais para promoção, fortalecimento e aprimoramento dos resultados das administrações fiscais, subsidiadas pelas diversas possibilidades de cooperação internacional para troca de informações fiscais relevantes, certamente exigirão do contribuinte a capacidade de evidenciar, de modo fidedigno, a realidade das informações que presta, dos dados que fornece, dos cálculos para apuração do imposto que realiza, da substância dos negócios em que atua e dos efeitos econômicos por eles proporcionados, sob pena de arcar com os custos financeiros e reputacionais da não conformidade.

É certo, sob outro prisma, que tais providências demandarão dos contribuintes maiores investimentos em tecnologia, em treinamento, contratação de equipes e equipamentos etc., para atender às demandas inerentes aos novos marcos de transparência que, elevando o já alto custo de conformidade, retroalimentam a tendência de parte dos contribuintes de buscar escapar dos custos da tributação mediante adoção de planejamentos agressivos e, no limite, de evasão fiscal.

É premente, portanto, que a Administração tributária compreenda que precisa estabelecer um regime de contrapartidas ao contribuinte, a fim de tornar mais eficiente e eficaz tanto a sua atividade fiscalizatória quanto a sua capacidade arrecadatória.

Inspirando-se em estudos sobre racionalidade econômica e comportamento dos contribuintes, a OCDE identificou a necessidade de estimular que as administrações tributárias invistam em programas de promoção do *compliance* tributário, como forma de prevenir a evasão fiscal e reduzir conflitos fiscais que, no Brasil de 2014, considerando apenas 30 companhias abertas com maior receita líquida, gerava um volume sob litígio 7 (sete) vezes maior que o trabalhista e 3 (três) vezes maior que o cível³⁵.

Sustenta-se que é possível tornar a Administração tributária mais eficiente e eficaz, por meio da alavancagem da conformidade fiscal, da redução de custos para os contribuintes e do desenvolvimento de um ambiente baseado na confiança recíproca, que exige mudança na forma de atuação do Fisco, ainda caracterizada pela pouca abertura ao diálogo, pela postura prioritariamente repressiva e por adotar entendimentos que estimulam controvérsias.

Para o êxito dessa mudança na atuação do Fisco, contudo, a quebra do paradigma conflitivo é essencial porquanto decorre desse modelo o excesso de buro-

³⁵ DIAS, Pedro Carlos Antunes. *Compliance cooperativo: uma análise sobre a isonomia tributária do modelo conceitual proposto pela OCDE*. 2019. 27f. TCC. (Especialização) Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, p. 3-4. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5076>. Acesso em: 3 dez. 2020.

cracia, as elevadas multas, os inúmeros litígios administrativos e judiciais, a elevação dos custos de conformidade, o enorme montante de créditos tributários inadimplidos, os planejamentos agressivos, a corrupção etc.

Assim, a presença do Fisco, em diálogo aberto e instrutivo para estimular a conformidade fiscal ao tempo em que o contribuinte planeja, delibera e decide, reduz inseguranças e traz ganhos de credibilidade e, por conseguinte, estimula maior conformidade voluntária. Ao atuar sob um viés mais cooperativo, a fim de promover efetiva mudança na relação com contribuintes, favorece a modulação do comportamento, mais orientado ao *compliance* tributário, reduzindo custos desnecessários e preservando o *status* de confiança recíproca da relação.

Portanto, para o Fisco se engajar numa atividade conjunta com o contribuinte, é condição primária e essencial promover efetiva mudança de cultura e de comportamento, a fim de conquistar a credibilidade e a confiança necessárias para estimular a adesão voluntária do contribuinte ao modelo de conformidade fiscal³⁶.

Importa perseguir, nesse contexto, a existência de ambiente em que a maior estabilidade e certeza proporcione maior nível de segurança e confiabilidade dos contribuintes quanto aos impactos tributários em suas rotinas. Nessa medida, os ganhos decorrentes da maior previsibilidade e confiança permitem ao contribuinte construir planejamentos mais adequados, tornando dispensável os custos periódicos para ajustes decorrentes de mudanças abruptas³⁷.

3.1. O *compliance* tributário cooperativo: o novo paradigma da relação entre Fisco e contribuinte

Partindo-se da compreensão de que a mudança do paradigma da relação entre Fisco e contribuinte precisa alterar-se, deixando, então, a perspectiva da relação adversarial, produtora de inúmeros conflitos, para dar lugar à dimensão mais dialógica, focada no tratamento preventivo das questões de maior complexidade, importa regressar a estudos propostos pela OCDE³⁸, no qual se abordou o conceito de “*Enhanced Relationship*” ou “Relacionamento aprimorado”, como base inaugural dessa nova relação, intrinsecamente baseada no estabelecimento de mútua confiança entre Fisco e contribuinte, por meio da qual se estimula posturas mais colaborativas e harmoniosas.

³⁶ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, 2017, p. 71. Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_otavio.pdf. Acesso em: 8 dez. 2020.

³⁷ ARANDAS, Eduardo Fernandes. *Compliance* tributário cooperativo como instrumento de melhoria do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2018, p. 112. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Eduardo-Fernandes-Arandas.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2020.

³⁸ OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 18 dez. 2020.

Este estudo lançou as escoras a partir das quais o novo modelo de relação entre Fisco e contribuintes emergiria, identificando, como principais pilares dessa proposta, que o Fisco satisfaça as exigências de consciência comercial (*commercial awarness*), imparcialidade, proporcionalidade, abertura ao diálogo/transparência e responsividade (*responsiveness*).

Destaque-se, nesses pilares, a proposição de *commercial awarness*, que reflete, essencialmente, a noção de que é preciso que ambas as partes da relação conheçam o mercado, a estrutura e o negócio do contribuinte, a fim de buscar melhorar a compreensão acerca do ambiente corporativo e do processo decisório, reduzindo o espaço para presunções equivocadas no que tange às motivações para os atos praticados pelo contribuinte. A imparcialidade, nesse contexto, condiz com a ideia de uma atuação voltada à determinação objetiva de padrões de comportamento esperados, dentro de uma perspectiva de criação de “ambientes fiscais positivos”, que leve em consideração não apenas a função arrecadatória do Fisco³⁹.

No que concerne à relação dialógica e transparente, assume-se a necessidade de que a Administração e contribuintes comuniquem-se, de forma institucional e transparente, a fim que estes tenham a precisa noção de como portar-se, qual interpretação adotar e quais parâmetros deve observar. Trata-se, essencialmente, de viabilizar maior grau de certeza, previsibilidade e segurança entre as condutas e comportamentos esperados entre as partes da relação jurídica tributária.

Intrinsecamente ligada à construção dialógica, a *responsiveness* remete à capacidade da Administração fiscal de responder as dúvidas dos contribuintes com celeridade, permitindo que eles, de forma tempestiva, melhor determinem o modo de agir, inclusive para executar correções necessárias.

A partir desses pilares, chega-se ao desenvolvimento do modelo cooperativo, destacado pelo estudo *Co-operative Compliance framework: from Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance*⁴⁰. A proposta não está vinculada à criação de benefícios financeiros aos contribuintes, mas pretende contribuir para “(a) adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo; (b) correta aferição da responsabilidade tributária; (c) apresentação pontual da declaração referente ao tributo; e (d) pagamento tempestivo do montante devido”⁴¹.

³⁹ ARANDAS, Eduardo Fernandes. *Compliance* tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2018, p. 118-119. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Eduardo-Fernandes-Arandas.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2020.

⁴⁰ OECD. *Co-operative Compliance: A framework: From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 18 dez. 2020.

⁴¹ VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, São Paulo, jan.-abr./2019, p. 5. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 6 jan. 2021.

Abordar o modelo cooperativo de *compliance* tributário significa, então, optar por uma forma de relacionamento em que as autoridades fiscais privilegiem a adoção de políticas que incentivem a adesão voluntária à conformidade, em detrimento de um modelo que esteja focado em recrudescer as normas tributárias, elevar o número e a complexidade dos deveres, aumentar a capacidade de fiscalização e a quantidade de auditorias necessárias ao *enforcement* das normas tributárias.

Isto é, trata-se não de focar apenas no aumento dos riscos de desconformidade – porquanto tal medida está diretamente correlacionada com o aumento custo de conformidade –, mas de guiar o desenvolvimento de medidas que permitam reduzir tais custos, promovendo simplificações para o acompanhamento das normas e para o cumprimento das obrigações tributárias, a fim de incentivar o cumprimento correto dos deveres e a adesão voluntária a uma nova forma de relacionamento.

Assim, ancorado nos valores norteadores desse novo paradigma das relações entre Fisco e contribuinte, sustenta-se ser possível que as partes atuem segundo padrões que reduzam complexidades, garantam maior previsibilidade – quanto ao Fisco, certeza na arrecadação e assertividade na fiscalização; quanto ao contribuinte, certeza quanto à extensão das obrigações e aprimoramento da capacidade de gerenciar riscos tributários – e, afinal, diminuam a insegurança e proporcionem condições para maior adequação e adaptabilidade do planejamento tributário às normas, interpretações e metodologias da fiscalização, culminando na redução da litigiosidade.

Reforça-se, no entanto, a necessidade de que o contribuinte seja transparente na remessa de suas informações, repassando de forma correta e fidedigna seus dados e estratégias fiscais, a fim de que o Fisco enquadre o seu grau de risco e permita ao contribuinte, por sua vez, organizar-se de forma tempestiva, correta e sem incorrer em surpresas posteriores quanto ao posicionamento do Fisco, reduzindo, com isso, a necessidade de fazer provisões face aos riscos tributários desconhecidos.

Em suma, o *cooperative tax compliance* necessita, por um lado, que o contribuinte seja o mais transparente possível, prestando ao Fisco informações específicas de sua operação, particularmente daquelas com possíveis reflexos tributários e isto somente se realizará se estiver edificado um pressuposto essencial: a confiança. Para tanto, contudo, necessário que o Fisco comprometa-se com a criação e a estabilização de um ambiente de convívio harmônico, que garanta previsibilidade e reforce a confiança legitimamente depositada por aqueles que se dispuseram a partilhar todas as informações passíveis de impactos tributários, além daquelas estritamente exigidas⁴².

⁴² ARANDAS, Eduardo Fernandes. *Compliance* tributário cooperativo como instrumento de melhoria do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2018, p. 113.

No momento em que o Estado passa a atuar como promotor de mudanças de comportamentos sociais, orientando novos padrões de conduta, sob inspiração da premissa da boa governança, afasta-se da perspectiva estritamente regulatória, punitiva e adversarial a fim de implementar estratégias voltadas ao fomento da cultura de *compliance*. E, uma vez que essa cultura tenha aderência suficiente dos contribuintes, pode-se projetar como consequência a redução de custos para o Fisco, nomeadamente relacionados à fiscalização destes aderentes ao programa, porquanto poderá atuar de modo mais assertivo e direcionado; também pode-se esperar uma melhor percepção quanto à capacidade efetiva do sistema tributário de promover justiça fiscal – afastando-se, assim, o sentimento de que o bom pagador de tributos arca com o peso fiscal da evasão e sonegação dos maus pagadores⁴³.

Importa, nesse contexto, que se tenha atenção especial para os agentes econômicos empresariais, considerando o alto impacto que o inadimplemento reiterado e contumaz desses contribuintes tem para o desarranjo da neutralidade fiscal e do desequilíbrio na justeza da arrecadação – sem deixar de registrar, por oportuno, a importância de reforçar a necessidade de comprometimento do Estado com o correto emprego dos frutos da arrecadação, revertendo-os para a sociedade, na forma de prestação de serviços públicos eficientes, e não servindo para concessão de privilégios, renúncias fiscais sem critérios objetivos claros e métricas eficientes, ou, no limite, para financiar a corrupção.

Conclusão

Estruturou-se o trabalho desenvolvendo premissas para a percepção dos fundamentos materiais do Estado constitucional, que, ao passo que vinculam a atuação dos Poderes constituídos, em particular da Administração tributária, também fundamentam a instituição de deveres que se direcionam aos membros da comunidade organizada pela Constituição, visando a implementar os seus objetivos.

Conclui-se que recai sobre os cidadãos, com esteio no regime de direitos fundamentais, na solidariedade e na cidadania fiscal, o dever de conformidade tributária, alcançando a obrigação principal e, sobretudo, os deveres acessórios, necessários à verificação da efetiva adequação do comportamento do contribuinte.

Com essas premissas fincadas, parte-se à análise de normas internacionais que orientam a atuação das Administrações tributárias a fim de dotá-las de maior assertividade na execução das tarefas de fiscalização da correta tributação, sendo observadas relevantes iniciativas que alteram a percepção de riscos do contribuinte.

Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Eduardo-Fernandes-Arandas.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2020.

⁴³ VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, São Paulo, jan.-abr./2019, p. 7. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 6 jan. 2021.

te, particularmente porque focalizadas no desenvolvimento de instrumentos que promovem o maior intercâmbio de informações e troca de dados.

Por outro lado, consolidamos a ideia de que tais iniciativas, particularmente orientadas ao aumento de transparência e, por consequência, à criação de barreiras mais efetivas à evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo, têm relevante impacto nos custos de conformidade.

Entretanto, concluímos que não basta recrudescer a atividade fiscalizatória para tornar mais eficaz a capacidade arrecadatória. Sustenta-se, assim, a ideia de que a Administração tributária tem de buscar conciliar as dimensões do risco da não conformidade com os custos da conformidade e promover alternativas que favoreçam a adesão voluntária do contribuinte às práticas de conformidade tributária. Para tanto, apresenta-se o argumento de que é necessário promover uma viragem sobre a forma como são percebidas e conduzidas a relação entre Fisco e contribuinte.

Dessa maneira, colocar em foco programas orientados ao estímulo à cooperação vão ao encontro dos objetivos centrais da Administração tributária, de tornar a arrecadação mais eficiente e, ao mesmo tempo, reduzir a necessidade de implementar complexas estruturas de fiscalização e auditoria.

Como parte dessa estratégia, então, propõe-se a incorporação da noção de *compliance* cooperativo, por meio do qual se pretende instalar uma relação mais colaborativa, definida pela confiança recíproca, a fim de mitigar o uso de planejamentos tributários agressivos e garantir maior segurança e previsibilidade na apuração e no recolhimento dos tributos.

O atingimento dos objetivos pretendidos com a instauração desse novo modelo deve estar centrado em compromissos de imparcialidade, proporcionalidade, agilidade por parte do Fisco, que, em contrapartida, necessita que os contribuintes sejam transparentes, não se atendo a prestar as informações estritamente previstas na legislação, mas esclarecendo aquilo que se revelar necessário. Por parte dos contribuintes, é premente que se estimule a percepção de redução dos custos de conformidade e aumento da previsibilidade; igualmente pertinente que se estabeleça mecanismos outros para estímulo e valorização dos contribuintes que adiram aos compromissos de *compliance*, projetando, inclusive, consequências reputacionais positivas.

Entretanto, ainda são poucas as iniciativas implementadas no país para a promoção do *compliance* cooperativo como modelo alternativo de relacionamento do Fisco com os contribuintes. Em que pese não se refute a necessidade de buscar experimentações, a fim de corrigir erros e aperfeiçoar o modelo antes de promover sua ampliação, não se pode deixar de afirmar que sem a real confiança e efetiva disposição de promover mudança de paradigmas – que demanda mudar a cultura e a forma com que se analisa os fenômenos – o modelo de *compliance* cooperativo estará fadado ao insucesso.

Para inovar, nesse cenário, mais do que propor alteração normativa e realizar experimentações para medir a eficácia de uma determinada modelagem, é imperioso, antes, cambiar a forma com que se encara a relação entre Fisco e contribuinte e engajar-se, de forma decidida, na construção dessa nova relação, a partir de novos pilares. Manter-se escorados nos pilares – isto é, conceitos, compreensões e forma de abordar a atividade fiscalizatória – que sustentam o modelo que se pretende ultrapassar, impedirá o desenvolvimento sadio de novos conceitos, compreensões e abordagens.

Referências

- AGUIAR, Luciana Ibiapiana Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 93-125.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, 2017, p. 58-82. Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_otavio.pdf. Acesso em: 8 dez. 2020.
- AMARAL, Maria Lúcia. *A forma da república: uma introdução ao estudo do direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais da Constituição portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012.
- ARANDAS, Eduardo Fernandes. *Compliance* tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2018, p. 111-127. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Eduardo-Fernandes-Arandas.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.
- COELHO, Carolina Reis Jatobá. Sigilo bancário e governança global: a incorporação do F.A.T.C.A. – Foreign Account Tax Compliance ACT no ordenamento jurídico brasileiro diante o impacto regulatório internacional. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros* [recurso eletrônico], ano 1, n. 2, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Brasília, jan.-jul./2015, p. 83-122. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-voll-no2-jan_jul_2015.pdf#page=50. Acesso em: 16 dez. 2020.
- DIAS, Pedro Carlos Antunes. *Compliance cooperativo: uma análise sobre a isonomia tributária do modelo conceitual proposto pela OCDE*. 2019. 27f. TCC. (Especialização) Escola Nacional de Administração Pública, Brasília. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5076>. Acesso em: 3 dez. 2020.
- FORSTHOFF, Ernst. *El estado de la sociedad industrial: El modelo de la República Federal de Alemania*. Trad. Luis López Guerra e Jaime Nicolis Muniz. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

- G20. Leader's Statement. A era do sigilo bancário acabou. Group Of Twenty. London Summit. G20 Action Plan For Recovery And Reform. Declaration on Strengthening, 2 April 2009. Disponível em: http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20G20_040209.pdf. Acesso em: 3 dez. 2020.
- GOMES CANOTILHO, José Joaquim. “Metodologia “fuzzy” e “camaleões normativos” na problemática actual dos direitos econômicos, sociais e culturais”. In: *Estudos sobre direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.
- GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 16. reimp. Coimbra: Almedina, 2003.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código de Melhores Práticas de Governança*. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. 108 p. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Compliance à luz da governança corporativa*. São Paulo: IBGC, 2017. 56 p. (Série: IBGC Orienta). Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/23486/Publicacao-IBGCorienta-ComplianceSobaLuzDaGC-2017.pdf>. Acesso: 20 jan. 2021.
- LIMA, Edson Sampaio de *et al.* Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil. *Journal of Information Systems and Technology Management (JISTEM)*. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, v. 13, n. 1, jan.-abr./2016, p. 101-130. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752016000100101&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 15 dez. 2020.
- MAURÍCIO JUNIOR, Alceu. Governança global da tributação e os tratados internacionais de cooperação e transparência fiscal. *Revista Opinião Jurídica*, ano 16, n. 23, Fortaleza, jul.-dez./2018, p. 54-82. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1980/709>. Acesso em: 10 jan. 2021.
- MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Sílvio Hiroshi. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 6, n. 14, Universidade de São Paulo Brasil, São Paulo, enero-abril/2012, p. 46-76. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2352/235223852004.pdf>. Acesso em: 19 set. 2020.
- NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 18 dez. 2020.

- OECD. *Co-operative Compliance: A framework: From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-em>. Acesso em: 18 dez. 2020.
- PISCITELLI, Tathiane. *Compliance* das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 17-33.
- QUEIROZ, Cristina. *Direito Constitucional: as instituições do Estado Democrático de Direito e Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos: uma análise da proposta do G20 e da OCDE através do plano de ação 12 do BEPS. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 3, n. 1, Brasília, jan.-jun./2017, p. 96-119. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2017.v3i1.2056>. Acesso em: 14 dez. 2020.
- TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional*. 271f. Dissertação (Mestrado). 2015. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- TOMUSCHAT, Christian. Lo rule of law como principio basico del sistema de proteccion de los derechos humanos. In: BOGDANDY, Armin von *et al.* (org). *La tutela jurisdiccional de los derechos: Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integracion*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2012. p. 97-110.
- VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, São Paulo, jan.-abr./2019, p. 1-22. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 6 jan. 2021.
- WEBER, Albrecht. El principio de estado de derecho como principio constitucional común europeo. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 84, Septiembre-diciembre/2008.
- ZENKNER, Marcelo. *Integridade governamental e empresarial: um espectro da repressão à corrupção no Brasil e em Portugal*. 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

