

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MARCELA LADEIRA NARDELLI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA:
ESTABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DE PLANEJAMENTOS
TRIBUTÁRIOS SUBMETIDOS PREVIAMENTE À ANÁLISE DO FISCO**

SÃO PAULO

2021

MARCELA LADEIRA NARDELLI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA:
ESTABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DE PLANEJAMENTOS
TRIBUTÁRIOS SUBMETIDOS PREVIAMENTE À ANÁLISE DO FISCO**

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

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

SÃO PAULO

2021

Nardelli, Marcela Ladeira.

Planejamento tributário e segurança jurídica: estabilidade da interpretação jurídica de planejamentos tributários submetidos previamente à análise do fisco / Marcela Ladeira Nardelli. - 2021.

117 f.

Orientador: Flávio Rubinstein.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Planejamento tributário. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Segurança jurídica. 4. Contencioso administrativo. 5. Obrigação tributária. I. Rubinstein, Flávio. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

MARCELA LADEIRA NARDELLI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA:
ESTABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DE PLANEJAMENTOS
TRIBUTÁRIOS SUBMETIDOS PREVIAMENTE À ANÁLISE DO FISCO**

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

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

Data de aprovação: 16/03/2021

Banca Examinadora

Prof. Dr. Flávio Rubinstein
Professor Orientador
FGV DIREITO SP

Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araújo
Professora Avaliadora
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Marcos Vinicius Neder de Lima
Professor Avaliador
IBET - Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários

Para Dan, com todo o meu amor.

AGRADECIMENTOS

Optar pelo Mestrado da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas foi uma decisão muito acertada em minha vida e não a teria tomado se não fossem meus incentivadores incondicionais, aos quais hoje agradeço pela conclusão dessa tese: à minha mãe, Neusa Nardelli; ao meu inigualável companheiro, Daniel Santiago; ao meu segundo pai, José Eduardo Moreira e ao meu líder, Valter Pedrosa.

Agradeço, especialmente, ao meu professor e orientador, Flávio Rubinstein, por todo o suporte e paciência e, também, aos colegas do Projeto Coletivo pela experiência pioneira de pesquisa em grupo: Felipe Dias, Frederico Bocchi, Luiz Fernando Machado, Patrícia Lamadrid, Tarik Fontes, Thiago Oliveira de Matos e Victor Hugo Nascimento.

Aos professores Juliana Furtado, Paulo Conrado, Roberto Quiroga e Tatiane Piscitelli por nunca deixarem de ter tempo para boas discussões e pelas provocações para produção acadêmica de qualidade.

Agradeço imensamente aos amigos advogados, permanentes entusiastas dessa pesquisa, pelas ricas trocas ao longo dessa caminhada acadêmica, em especial, Breno Vasconcelos, Fernanda Camano, Karina Gomes de Andrade, Leonardo Aguirra de Andrade, Roberta Landi e Rodrigo Veiga Freire e Freire.

Por último, mas não menos importante, agradeço ao meu novo amigo Leonardo Tesser, tão cuidadoso em acompanhar a evolução deste trabalho.

Concluo mais essa etapa, certa de que valeu muito à pena e vocês todos são parte disso.

“Se você assume que não existe esperança, então você garante que não haverá esperança. Se você assume que existe um instinto em direção à liberdade, então existem oportunidades de mudar as coisas.”

(NOAM CHOMSKY)

RESUMO

O presente trabalho parte da definição e das causas do *tax gap*, passa pela análise dos paradigmas da relação entre fisco e contribuintes - avaliando, inclusive, as estratégias de conformidade -, para chegar ao contexto atual dos planejamentos tributários, no Brasil. A avaliação dos relatórios oficiais, dados e textos explorados neste trabalho aponta para um possível colapso do atual sistema de cobrança do crédito tributário – cobrança esta atualmente concentrada na fase final do contencioso (judicial) – indicando ineficiência no seu efetivo recebimento, dado o longo prazo esperado para possível adimplemento. Diante do alto grau de incerteza e insegurança jurídica constatado, emerge a necessidade de se buscar por formas alternativas de estabilização das controvérsias em matéria fiscal, que possam evitar o moroso contencioso, tão oneroso para a sociedade e desinteressante aos cofres públicos. A tese aqui proposta sugere um modelo eficaz de composição prévia, distante da declaração obrigatória de planejamento tributário, prestigiando maior diálogo entre fisco e contribuinte, elevando os padrões de transparência fiscal e, em última instância, representando medida eficaz de diminuição do contencioso tributário, na medida em que evita sua instauração, ao mitigar o risco de interpretações divergentes, pela estabilização do fato tributável de maneira antecipada.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Segurança jurídica. Contencioso tributário. Estabilização.

ABSTRACT

The current work starts from the definition and causes of the tax gap, passes through the analysis of paradigms of the tax authorities and taxpayer relationship – including the evaluation of conformity strategies – to reach the current context of tax planning. The evaluation of official reports, data and texts in this work indicates a possible collapse of the current tax collection system, which is currently concentrated in the final (judicial) litigation stage, indicating inefficiency in the effective receipt of payment due to the long expected term for possible compliance with tax obligations. Due to the high degree of legal uncertainty verified, the need to search for alternative means to stabilize tax disputes emerges, in order to avoid the time demanding litigation process, which is considerably costly for the society and disadvantageous for the government treasury. The proposal of this master dissertation is to suggest an efficient model of advance settlement that differs from the mandatory tax planning disclosure. The proposal honors the enhancement of the taxpayer and tax authorities' dialogue, raising the standards of tax transparency, and, finally, representing an efficient measure to reduce tax litigation by preventing disputes to arise through the reduction of the risk of conflicts of interpretation towards the previous stabilization of the taxable event.

Keywords: Tax planning. Legal certainty. Tax litigation. Stabilization.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ARC	<i>Association of Revenue and Customs</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Conselho de Contribuintes
CPC 2015	Código de Processo Civil de 2015
CTN	Código Tributário Nacional
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
GETAP	Grupo de Estudos Tributários Aplicados
IFA	<i>International Fiscal Association</i>
IMF	<i>International Monetary Fund</i>
IRS	<i>International Revenue Service</i>
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RFFP	Representação fiscal para fins penais
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TADAT	<i>Tax Administration Diagnostic Assessment Tool</i>
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 TAX GAP	14
1.1 Definição	14
1.1.1 Importância da identificação do <i>tax gap</i>	16
1.2 Causas do <i>tax gap</i>	17
1.3 O que motiva os contribuintes a cumprirem as obrigações tributárias?	20
1.3.1 Etapas da decisão do contribuinte	20
1.3.2 Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes	21
1.3.2.1 <i>O modelo da economia do crime e a existência de outros fatores alheios à lógica puramente econômica que influenciam o comportamento dos contribuintes</i>	<i>21</i>
1.3.2.2 <i>O modelo Slippery Slope</i>	<i>23</i>
1.3.3 Teorias sobre a motivação dos contribuintes	25
1.3.3.1 <i>Posturas motivacionais dos contribuintes</i>	<i>25</i>
1.3.3.2 <i>Moral tributária</i>	<i>26</i>
1.4 A relação entre fisco e contribuinte: paradigmas e estratégias de conformidade	28
1.4.1 Tradicional relação entre fisco e contribuinte e a evolução do paradigma	28
1.4.2 Conformidade cooperativa	31
1.4.3 Transparência e acesso à informação	32
1.4.4 Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária	35
1.4.5 Classificação do contribuinte	39
1.4.6 Aplicação de sanções	41
1.4.7 Considerações finais sobre a relação entre Fisco e contribuintes	44
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E LITIGIOSIDADE EXCESSIVA	47
2.1 Evolução do conceito de “planejamento tributário” e sua qualificação como “abusivo”	47
2.2 Contencioso pernicioso e os efeitos nefastos para os contribuintes e para o Estado	52
2.3 Declaração obrigatória de planejamento tributário	60
2.3.1 A Ação 12 do Projeto BEPS e o fracasso da experiência brasileira com a declaração obrigatória de planejamentos tributários. Medida Provisória 685/2015	62
2.3.2 A experiência internacional com a informação obrigatória de planejamento tributário	66
2.3.3 Existe ambiente, no Brasil, para uma declaração obrigatória de planejamentos tributários?	67

3	ESTABILIZAÇÃO PRÉVIA DE PARÂMETROS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS	73
3.1	Contribuinte. Planejamento tributário como direito e como obrigação. Interesse legítimo na apreciação de sua estrutura com eficiência tributária	75
3.2	Fisco. A arrecadação como interesse imediato. Interesse legítimo em validar a estrutura proposta pelo contribuinte	79
3.3	Necessidade de um órgão especializado para apreciação prévia dos casos de planejamento tributário: previsibilidade necessária (tanto para o fisco quanto para o contribuinte) em busca de segurança jurídica	81
3.3.1	Considerações sobre a instituição do órgão consultivo quanto aos planejamentos tributários pretendidos pelo contribuinte	85
3.3.2	Considerações sobre o direito comparado quanto à possibilidade de declaração voluntária ao fisco acerca de planejamentos tributários	89
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	96
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	100

INTRODUÇÃO

De iniciativa de alguns alunos do Mestrado Profissional em Direito Tributário, pela Fundação Getúlio Vargas, turma de 2018, o Capítulo 1 da presente dissertação faz parte de um Projeto Coletivo de pesquisa sobre o *tax gap*, cujo objetivo foi o de construir um referencial teórico comum sobre o tema, a partir do qual as pesquisas individuais poderiam se desenvolver livremente¹.

Pelo que evidenciaram as pesquisas do grupo, o *tax gap* pode ser genericamente definido como a diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato foi em determinado sistema tributário, sendo que, para efeitos deste estudo, considera-se que o planejamento tributário, ainda que lícito, é elemento contabilizável como causa.

Sua conceituação pragmática não é tarefa fácil e eventual pretensão de sua extinção por completo se mostra irrealizável. Seu estudo, no entanto, é relevante por possibilitar a conexão entre (i) estrutura de política fiscal, desempenho da Administração Tributária e comportamento dos contribuintes; com (ii) questões mais amplas de crescimento econômico e sustentabilidade fiscal, estando claro que o tema é de interesse da sociedade como um todo.

Ultrapassando-se a análise de suas causas e superando-se a compreensão sobre o que motiva o contribuinte a cumprir suas obrigações, fica claro caber ao Estado o estudo de medidas para incremento do nível de conformidade fiscal e aumento da arrecadação.

A mensuração do *tax gap*, nesse sentido, se mostra relevante para apontar ineficiências no desenho normativo fiscal, mapear comportamentos econômicos (externalidades negativas), além de lançar luz sobre as desigualdades e revelar seu potencial preditivo na identificação de perdas de receitas fiscais e alternativas para sua redução.

Historicamente, a relação entre o Fisco e os contribuintes, no Brasil, se mostra conflituosa, pautada em paradigmas repressivos, diretamente relacionados com o alto risco de detecção (penalidades) como garantia de arrecadação.

No entanto, entende-se que há espaço e ganhos quando o Fisco se afasta do paradigma do crime para enxergar o contribuinte além da perspectiva econômica, com o objetivo de com

¹ Parte do referencial teórico apresentado no Capítulo 1 do presente trabalho foi construída no contexto de um projeto coletivo, que permitiu uma pesquisa bibliográfica colaborativa, sob orientação e supervisão dos professores: Flávio Rubinstein, Juliana Furtado, Leonel Pessoa, Mário Engler, Paulo Conrado e Roberto Vasconcellos. O grupo de alunos (Felipe Dias, Frederico Bocchi, Luiz Fernando Machado, Patrícia Lamadrid, Tarik Fontes, Thiago Oliveira de Matos e Victor Hugo Nascimento) foi dividido em duplas, ficando cada uma responsável pela redação de um dos subitens discutidos pelo grupo. Após consolidação e adaptações de linguagem, o texto único passou por três etapas de revisão: estrutura, linguagem e forma. Cada aluno teve a liberdade de escolher que partes deste referencial teórico comum incluir em seu trabalho individual. A autora deste presente trabalho fez uso parcial, em seu primeiro capítulo, dos subitens 1.1. a 1.3, tendo redigido o subitem 1.4.

ele fomentar uma relação de confiança, baseada em uma estratégia moderna de conformidade firmada na cooperação (mudança de comportamento) – como é o caso dos programas de *cooperative compliance*, por exemplo.

Nessa linha, ao longo deste estudo, serão avaliadas possibilidades para alavancagem da conformidade fiscal pretendida, passando-se pela análise do contencioso perverso que se arrasta por décadas, gera instabilidade nas relações jurídico tributárias e representa um dos maiores riscos para a atividade econômica das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Levando em consideração os esforços da Receita Federal do Brasil (RFB), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e dos Poderes Legislativo e Judiciário, todos no sentido de aperfeiçoamento do sistema tributário como um todo, serão analisados os dados disponíveis sobre o contencioso tributário brasileiro para verificação (i) se há uma tendência de crescimento da litigiosidade e (ii) se a recuperabilidade dos créditos fiscais está dentro de padrões desejáveis para, então, se discutir sobre a necessidade de um mecanismo de resolução de disputas fiscais.

Passando pelo plano internacional - notadamente pelo fenômeno do crescimento da erosão da base tributária que motivou a (de)limitação das estruturas de planejamento tributário utilizadas pelos contribuintes – para melhor compreensão se existe ambiente, no Brasil, para uma declaração obrigatória de planejamentos tributários², a tese buscou percorrer os valores exaltados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), vez que invocados pelo Brasil para a criação de novas políticas públicas que, aparentemente, se distanciaram das modernas tendências internacionais de *cooperative compliance*, especialmente se consideradas as altas penalidades aplicáveis e aparente criminalização do planejamento tributário, como forma de se viabilizar juridicamente a exigência do tributo.

Será avaliada a contemporânea relação entre Fisco e contribuintes – baseada na transparência de dados, no diálogo construtivo, na compreensão mútua, na aplicação da lei fiscal e sua interpretação justa, na segurança jurídica e na alocação eficiente dos recursos públicos – que, abandonando o paradigma exclusivamente punitivo, deixa de espelhar interesses isolados de um lado ou de outro, em prol de um interesse único: o do bem comum,

² Uma estratégia de conformidade administrativa baseada apenas na obrigação e coerção pode até ser considerado um ponto de partida razoável, mas não é um bom ponto de término para se fechar o *tax gap*. (ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-011-0761-9>. Acesso em: 18 jul. 2020). Uma estratégia de conformidade administrativa baseada apenas na execução pode muito bem ser um ponto de partida razoável, mas não é um bom ponto de término para fechar a lacuna fiscal.

viabilizado pela arrecadação tributária, dever e direito de todos (fisco, contribuintes e sociedade).

Em busca da estabilidade das orientações emanadas pelo Poder Público e da segurança jurídica e, também, para garantia de legítima expectativa e regularidade de caixa à Administração Tributária, será avaliada a perda de eficácia do sistema tributário brasileiro, atualmente marcado pela litigiosidade excessiva e pelo distanciamento entre os momentos de (i) ocorrência do fato, (ii) instauração da controvérsia e (iii) verificação acerca do adequado tratamento tributário dispensado ao fato.

O que se propõe no presente trabalho é a criação de um órgão, dentro da Administração Tributária, que analise previamente os planejamentos tributários pretendidos pelos contribuintes, para que seja possível uma avaliação sobre existirem ganhos nesse deslocamento do momento da instauração e solução da controvérsia acerca da interpretação a ser fixada, evitando-se que ela surja muitos anos após a ocorrência do fato gerador e seu desfecho ocorra em momento ainda mais distante.

Neste sentido, busca-se, ao final, identificar a possibilidade, ou melhor, a necessidade de edição de medidas alternativas para se evitar a formação do contencioso tributário, especialmente o federal (mais vultuoso que os demais).

1 TAX GAP

1.1 Definição³

O *tax gap*⁴ pode ser definido, segundo a maioria das fontes consultadas, como a diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário⁵. Trata-se da diferença entre os tributos previstos na legislação e o que foi efetivamente declarado e recolhido pelos contribuintes em determinado cenário fiscal, seja ele local, nacional ou internacional.

A maioria dos estudiosos⁶ que trata do assunto reconhece que o aprofundamento dessa conceituação universalista, com vistas à obtenção de uma definição pragmática mais precisa e,

³ Este item foi uma construção coletiva, dentro do projeto coletivo noticiado. O texto inicialmente produzido pelos alunos sofreu ajustes e atualizações pontuais da autora para adaptação ao seu trabalho de pesquisa.

⁴ Tradução livre: lacuna fiscal.

⁵ ALM, James; SOLED, Jay. *Wither the tax gap. Colloquium on tax policy and public finance*, New York University School of Law, New York, 2016, p. 3.

ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 2.

GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The Tax Gap: A Methodological Review**. 2012. Working Paper Series 2435, Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, p. 5. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 29 jul. 2020, p. 2.

MURPHY, Richard. *Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory*. **City Political Economy Research Centre City**, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, 9 p. Disponível em: https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf. Acesso em: 29 jul. 2020, p. 2.

WARREN, Neil. *Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era*. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 3. Cf. também INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf. Acesso em: 29 jan. 2019.

⁶ Edes Marcondes do Nascimento, por exemplo, distingue a metodologia empregada *pelo Internal Revenue Service* (IRS) dos EUA, que “busca estimar o gap tributário bruto e líquido, sendo que o valor líquido refere-se ao valor bruto menos aquilo que foi pago tardiamente”, da utilizada para “a mensuração do gap tributário pela HM Customs and Excise, do Reino Unido [...] aplicada diretamente ao IVA. Há duas abordagens. Na *top-down*, calcula-se a diferença entre o valor teórico do IVA que deveria ser pago e os valores efetivamente recebidos. A *bottom-up* usa dados operacionais e de inteligência para corroborar a abordagem *top-down* e atribui as perdas a áreas específicas de problemas. Atribuem-se as perdas no IVA a erros, ignorância, dificuldades financeiras, elisão abusiva e evasão deliberada”. Destaca o autor, ainda, metodologia distinta utilizada por Giles na Nova Zelândia (NASCIMENTO, Edes Marcondes do. **A administração e o gap tributários**. Trabalho de Conclusão (Especialização em Direito Tributário). Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2008. Disponível em: <https://studylibpt.com/doc/118907/a-administra%C3%A7%C3%A3o-e-o-gap-tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 29 jul. 2020).

Ao discorrer sobre um dos mais utilizados indicadores de aferição do “gap” tributário, em metodologia desenvolvida no âmbito da OECD, Pedro Gundes Santos Cardoso anota que “o último indicador apresentado, e o mais utilizado nas estimativas do ‘gap’ tributário, é conhecido por *VAT Revenue Ratio* - V RR. O V RR, diferentemente do *C-Efficiency Ratio* - CER, expurga do Consumo Nacional as receitas do IVA (...). Apesar de ser o mais utilizado, este indicador ainda tem a limitação de não incorporar as peculiaridades de cada sistema de tributação, o que deve ser considerado em análises comparativas” (CARDOSO, Pedro Gundes Santos. **Estimando o “gap” tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012**. 2015. 37 p. Dissertação (Mestrado em

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

Quanto a critérios e conteúdos variáveis, passíveis de integrar a definição de *tax gap* em determinado sistema tributário, pode-se apontar a distinção entre o planejamento tributário e elisão eficaz (*tax avoidance*) e os meios ilegais de não pagamento de tributos (*tax evasion*).

Para alguns, essas questões devem ser tratadas separadamente para fins de aferição do *tax gap* de um sistema tributário⁷. Para outros, os planejamentos não deveriam compor o *tax gap* se baseados em lei; todavia, se estiverem à sua margem, deveriam ser considerados como ilícitos e, portanto, compor o cálculo⁸.

Ademais, pode-se discutir, entre outros pontos, se deveriam ser considerados no cômputo do *tax gap*: (i) tributos pagos em atraso, mas recolhidos em algum momento; (ii) obrigações tributárias objeto de discussão judicial quanto à sua existência ou extensão; (iii) os custos da Administração Tributária com ações que visam a conformidade fiscal (precisariam, de algum modo, ser abatidos dos valores recuperados em decorrência dessas ações⁹) ou mesmo (iv) a economia informal no país com suas atividades legais e ilegais.

Isso porque há itens que podem até ser questionados sob a perspectiva jurídica (se alcançados diretamente ou não pela tributação em si), mas que geram valores para o contexto de análise, visto que há um campo de não-incidência conceitual do termo.

Para efeitos deste estudo, considera-se que o planejamento tributário, ainda que lícito, figura como elemento contabilizável como causa do *tax gap*.

Em última instância, para melhor compreensão do conceito, vale esclarecer o que não seria *tax gap*¹⁰: (i) seu combate não é um fim em si mesmo; (ii) não se resume às informações formalmente conhecidas (e aqui ganha relevância o conceito de economia informal¹¹); (iii) não pode ser extinto por completo, sendo tal pretensão irrealizável; (iv) não se pauta em um único ou melhor método de identificação, inexistindo metodologia perfeita; (v) não é um meio de

Economia) – Departamento de Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16263>. Acesso em: 18 jul. 2020.)

⁷ BEARE, Tony. Mind the (tax) gap! **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

No mesmo sentido: ARC, [s.d.], p. 4.

⁸ RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015, p. 60.

⁹ ARC, [s.d.], p. 3-4.

¹⁰ WARREN, 2018, p. 9-10.

¹¹ Outras definições quanto ao *tax gap* encontradas na literatura incluem definições como "economia oculta" ou "renda oculta", valores que não costumam ser mapeados pelas autoridades fiscais e relatórios estatísticos e sobre os quais há dúvidas quanto à sua composição (GEMMELL, HASSELDINE, 2012, p. 3).

avaliação da performance operacional da Administração Tributária, sobretudo porque é permeado por realidades desconhecidas, não reveladas facilmente.

1.1.1 Importância da identificação do *tax gap*

A grande contribuição do estudo do *tax gap* é a capacidade de conectar, de forma clara, (i) estrutura de política fiscal, desempenho da Administração Tributária e comportamento dos contribuintes; com (ii) questões mais amplas de crescimento econômico e custeio do Estado¹².

Sua identificação não é importante apenas para se ter a dimensão de perdas fiscais de um sistema, mas, também, para aferir como e em que grau a finalidade da norma tributária pode ser distorcida em sua implementação e administração¹³.

A mensuração, nesse sentido, se mostra relevante para apontar ineficiências no desenho normativo fiscal, mapear a indução de comportamentos econômicos originalmente não pretendidos, distorcidos por parte dos contribuintes (externalidades negativas), além de lançar luz sobre as desigualdades decorrentes do fato de que nem todos recolhem parcela justa da carga tributária pretendida.

No mais, uma análise do *tax gap* projetada ao longo do tempo, revela seu potencial preditivo na identificação de perdas de receitas fiscais e alternativas para sua redução, se apresentando, nessa medida, como um indicador da sustentabilidade do próprio sistema tributário.

Além disso, investir nas estimativas de *tax gap* permite demonstrar como a complexidade e os altos custos de conformidade de um sistema tributário podem levar à redução dos índices de aderência às normas tributárias¹⁴.

Embora as estimativas e estudos do *tax gap* sejam costumeiramente fruto das atividades desenvolvidas pelas próprias autoridades tributárias, dado o cenário revelador da abrangência e interconectividade do tema com os diversos aspectos da realidade tributária¹⁵,

¹² WARREN, 2018, p. 33.

¹³ WARREN, 2018, p. 4.

¹⁴ Preocupação já externada também pela OECD: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Mandatory Disclosure Rules: Action 12 – 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015, p. 19-20.

¹⁵ Para além da abordagem conceitual, a realidade econômica atual remete a uma necessária reflexão e apropriação do conceito do *tax gap* em relação a situações específicas, como a tributação da economia digital. Exemplo disso no cenário internacional é a discussão sobre a proposta da União Europeia para a instituição de um imposto sobre consumo incidente sobre a economia digital (*Digital Sales Tax*). Essa discussão ganha especial relevo no Brasil, tendo em vista os embates entre os fiscos municipais e estaduais a respeito da tributação dos chamados bens digitais. Cf. ALI, Hamza; GOTTLIEB, Isabel. How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes.

sua abordagem é, na verdade, tema que diz respeito à sociedade como um todo, onde cada parte interessada terá diferentes focos e pontos de vista.

No cenário brasileiro, a título ilustrativo, tem-se a estimativa do *tax gap* trazida pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), segundo o qual a arrecadação tributária brasileira poderia crescer em 23,1% (vinte e três vírgula um por cento), caso fosse possível eliminar a evasão tributária cujo indicador médio para todos os tributos avaliados naquele trabalho foi da ordem de 7,7% (sete vírgula sete por cento) do PIB¹⁶. O mesmo estudo indica que, se não houvesse evasão alguma no Brasil, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% (trinta por cento), sendo mantido o mesmo nível de arrecadação.

As causas do *tax gap* no cenário local e internacional, melhor detalhadas adiante, são inúmeras, na verdade, sendo difícil uma indicação precisa e única sobre essa realidade pela carência¹⁷ ou falta de uniformidade de dados, grande número de tributos e suas distintas alíquotas, gama de isenções e benefícios fiscais concedidos, realidades peculiares de cada país ou jurisdição.

1.2 Causas do *tax gap*¹⁸

No que diz respeito à conduta dos contribuintes, os estudos acerca do *tax gap* sugerem um consenso majoritário em relação às suas causas, sendo elas: (i) ausência de declaração do contribuinte de eventos que disparariam a tributação; (ii) declaração a menor da operação ou majoração de deduções e (iii) recolhimento a menor de tributos devidos, pelo que se pode sustentar, numa afirmação mais ampla, que o *tax gap* é causado pela ausência de conformidade do contribuinte com as normas impostas pelas Administrações Tributárias, cujas razões serão exploradas mais adiante.

Bloomberg Tax, 22 jan. 2019. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>. Acesso em: 27 out. 2019.

¹⁶ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil**: Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

¹⁷ WARREN, 2018, p. 27. Além de escassos os dados referentes àqueles que evadem, pois não constam dos dados oficiais e não há incentivos a se manifestarem em pesquisas ou entrevistas, estudos do gênero também são escassos.

¹⁸ Este item foi uma construção coletiva, dentro do projeto coletivo noticiado. O texto inicialmente produzido pelos alunos sofreu ajustes e atualizações pontuais da autora para adaptação ao seu trabalho de pesquisa.

Além das condutas dos contribuintes, a deficiência da arrecadação é também decorrente de condutas estatais que se materializam pela baixa efetividade da Administração Tributária em si, bem como pela falta de certeza na tributação das atividades praticadas pelos contribuintes.

Sobre esse último ponto de incerteza tributária, registre-se que essa percepção se alinha aos dados apontados nos relatórios da OECD sobre o tema (*tax certainty*¹⁹), os quais buscam entender como a certeza na tributação das atividades impacta nas decisões de investimento e relações comerciais estabelecidas.

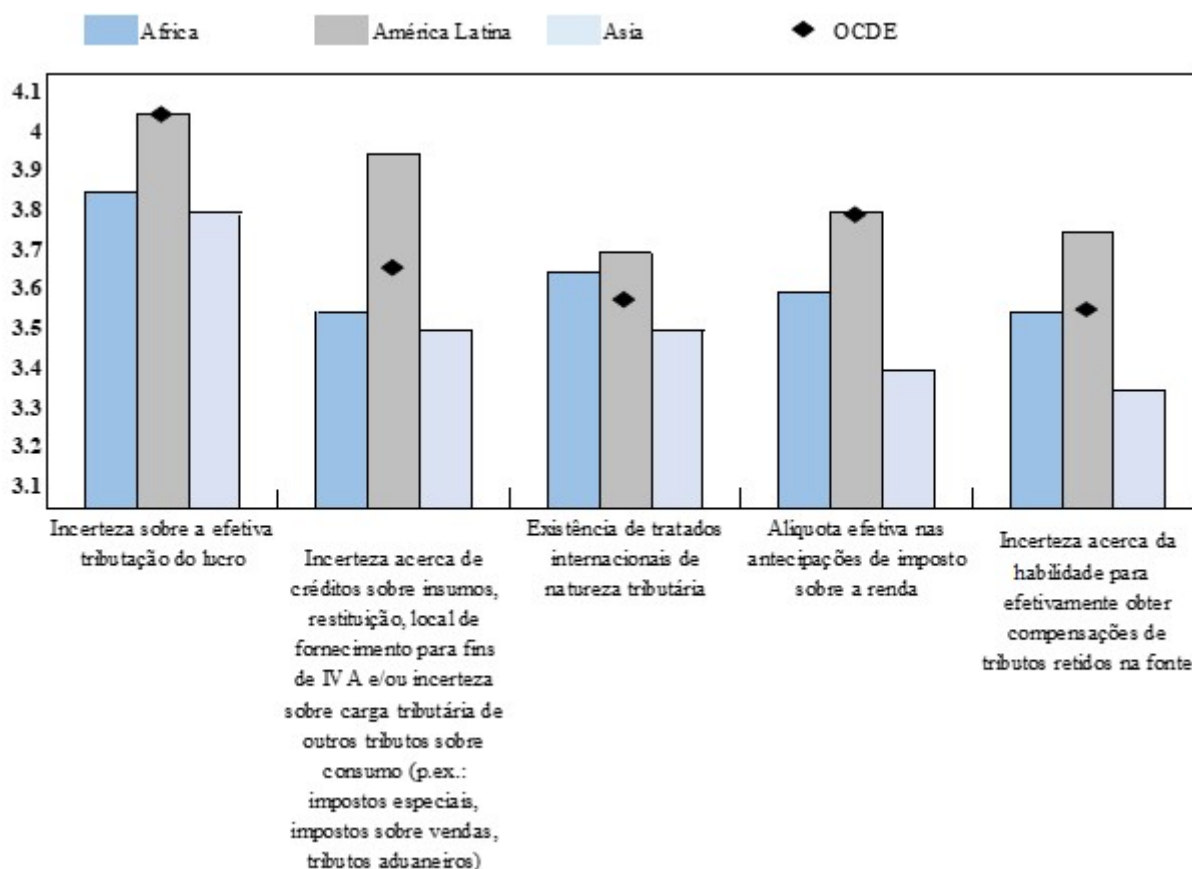
Dentre os elementos tributários considerados como relevantes no momento da decisão de investimento, o que aparece como sendo o ponto mais importante para a decisão é a (in)certeza quanto à efetiva tributação da renda que deverá ser suportada e ao direito a créditos fiscais e restituições.

Esses fatores são preocupantes na medida em que promovem um cenário frutífero para longas e custosas disputas entre os contribuintes e o Estado e despontam à frente de outros critérios também valiosos para a tomada de decisão de investimento, tais como, além da alíquota efetiva, a existência de acordos internacionais entre os países envolvidos.

Ainda sobre as fontes de incerteza tributária, registre-se o gráfico abaixo que evidencia as percepções, das corporações e dos empresários, acerca da origem das incertezas, donde é possível se inferir que vários dos itens nele apontados podem ser verificados no Brasil, tais como: imprevisibilidade e inconsistência do tratamento conferido pelas autoridades tributárias, excessiva burocracia para se estar em conformidade com a legislação tributária, falta de clareza da legislação. Confira-se:

¹⁹ INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Certainty**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. OECD: Paris, 2017.

Gráfico 1 – Origem das incertezas tributárias



Fonte: Extraído de ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Certainty**. OECD: Paris, 2018. Quadro adaptado pelos autores do capítulo coletivo.

Essas constatações tendem a confirmar a percepção de que parte do *tax gap* também é causada por condutas (ou sua falta) adotadas pelo Estado, relacionadas a ineficiências do sistema tributário, da Administração Tributária, dos mecanismos e órgãos de resolução de disputas, além da complexidade da legislação, entre outros²⁰.

²⁰ Em fevereiro de 2020, através da Portaria nº 283, foi criado pela Receita Federal do Brasil, em parceria com o IBGE e entidades patrocinadoras, um grupo de trabalho para a construção do Tax Gap e da Matriz de Insumos Produtos, com enfoque tributário. Aguarda-se a apresentação dos produtos do projeto. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Portaria nº 283/2020, de 7 de fevereiro de 2020**. Institui Grupo de Trabalho para coordenação e apoio ao Projeto Tax Gap e Matriz de Insumos Produtos com Enfoque Tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=106698&visao=anotado>. Acesso em: 22 fev. 2020.)

1.3 O que motiva os contribuintes a cumprirem as obrigações tributárias?²¹

Outro elemento para compreender o *tax gap* (e suas causas) consiste em buscar as razões que motivam os contribuintes a cumprirem as obrigações tributárias postas, o que passamos a analisar a partir de agora.

Em 1987, sob uma perspectiva de escolha racional, dados os baixos níveis de fiscalização e a relativa brandura das sanções tipicamente impostas, a questão central era saber por que as pessoas cumpriam as obrigações tributárias, e não porque elas as descumpriam²². Assim, o verdadeiro enigma seria a razão de haver tão pouca trapaça²³, já que os incentivos econômicos para a evasão eram, em regra, fartos.

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

1.3.1 Etapas da decisão do contribuinte

Para analisar o motivo pelo qual os contribuintes cumprem as obrigações tributárias, é necessário, previamente, entender as etapas que integram essa decisão, sendo que o processo decisório e o conteúdo das decisões não podem ser confundidos entre si.

No modelo apontado no tópico anterior, o contribuinte partia de um estado de inércia e, afetado por fatores situacionais (tais como o contexto em que o indivíduo está inserido, sua situação social e econômica e o nível de informação a que tem acesso), se move entre a inércia e o estado de consideração ativa de opções. Uma vez engajado no processo, o conteúdo da decisão (isto é, a opção por uma ação específica) passa a depender de outros fatores, como, por exemplo, considerações sobre ganhos e perdas decorrentes das ações alternativas existentes.

²¹ Este item foi uma construção coletiva, dentro do projeto coletivo noticiado. O texto inicialmente produzido pelos alunos sofreu ajustes e atualizações pontuais da autora para adaptação ao seu trabalho de pesquisa.

²² Proposto por Smith e Kinsey. (SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. *Law & Society Review*. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em: 25 jan. 2019.)

²³ Essa questão foi suscitada por Alm e Torgler (2011). Os autores destacam que todos os modelos econômicos de comportamento do contribuinte concluem que deveria haver muito mais evasão tributária do que se observa na prática.

Com base nesse modelo, o processo individual de decisão do contribuinte poderia ser dividido em três estágios: 1) enquadramento mental da situação; 2) reunião de informações e formação de intenções sobre o que fazer; e 3) implementação da decisão²⁴.

Durante o primeiro, o contribuinte constrói um modelo mental que simplifica uma realidade complexa, induz e limita as opções que o indivíduo reconhece. Sua construção sofre a influência de alguns fatores, a saber: as informações disponíveis para o contribuinte, o nível de dificuldade, o custo que ele percebe em relação às opções existentes e a oportunidade de escolha entre cada possibilidade.²⁵

Ao longo do segundo, o contribuinte desenvolve intenções sobre o que fazer, com base nas opções apresentadas na primeira etapa e esse processo segue tanto o modelo econômico, comumente denominado *economics of crime* (economia do crime), como o modelo não econômico, complementares entre si e explorados a seguir.

No terceiro estágio, tem-se a definição do contribuinte sobre cumprir ou descumprir suas obrigações tributárias, decisão complexa e influenciada por diversos fatores (econômicos ou não) que devem ser estudados para melhor entendimento das atitudes dos contribuintes – e, assim, poder o Estado avaliar medidas para incremento do nível de conformidade e consequente aumento da arrecadação tributária.

1.3.2 Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes

1.3.2.1 *O modelo da economia do crime e a existência de outros fatores alheios à lógica puramente econômica que influenciam o comportamento dos contribuintes*

De acordo com o modelo da economia do crime²⁶, o contribuinte é visto como um indivíduo racional que busca maximizar a utilidade esperada da aposta na evasão²⁷, sendo a conformidade tributária decidida em função apenas da renda, alíquota tributária, probabilidade de fiscalização e aplicação de penalidade.

²⁴ AZMAN, D. Don't Tell Mom I Didn't Pay My Taxes: The Efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future. **The Tax Lawyer**. v. 63, n. 4, p. 1251-1277, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41149508?seq=1>. Acesso em: 15 jan. 2019, p. 1256.

²⁵ AZMAN, 2010, p. 1256-1259.

²⁶ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019.

²⁷ ALLINGHAM; SANDMO, 1972, p. 324.

Este modelo tem origem na teoria da utilidade esperada, segundo a qual uma pessoa decide cometer uma infração à lei se a utilidade esperada da ilicitude (benefícios econômicos da ilicitude bem-sucedida) excede a utilidade obtida com o uso do tempo e demais recursos em outras atividades (riscos de detecção e de punição)²⁸, comparando suas probabilidades²⁹.

Portanto, dois fatores influenciariam esse processo decisório do contribuinte que se desenvolve em um ambiente cercado de incertezas: as chances dele ser alvo de fiscalização (auditorias) e o valor das penalidades a ele impostas, no caso de autuação fiscal³⁰.

A adoção dessa teoria sofre críticas, especialmente pela existência de outros fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes e são alheios à lógica puramente econômica por ela proposta³¹.

Em termos de média mundial, as taxas de fiscalização são baixas e as penalidades raramente excedem o valor do tributo evadido, além de não serem aplicadas com tanta frequência³² (situação que não parece corresponder ao cenário brasileiro).

Apesar disso, ainda que se considerem países com baixo índice de conformidade, a evasão raramente atinge o nível previsto por tais análises, havendo um número elevado de contribuintes que pagam seus tributos independentemente de incentivos financeiros³³.

Essa constatação indica que os indivíduos possuem limitações de autocontrole e racionalidade, bem como, sistematicamente, percebem mal as situações ou as consequências de uma ação (por exemplo, superestimando probabilidades e aderindo a promoções empolgantes, mas negativas sob o ponto de vista econômico-racional).

²⁸ BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 9.

²⁹ KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-291, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019, 1979.

³⁰ Sobre a evasão fiscal ser sistêmica em países em desenvolvimento, confira-se: ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Institutions, paradigms, and tax evasion in developing and transition countries**. Georgia: Georgia State University, 2003, p. 147. Os autores entendem que a detecção e punição do contribuinte não são suficientes para a administração tributária, realmente sendo preciso aperfeiçoar a relação do fisco com o contribuinte.

³¹ Os próprios autores reconhecem a influência de fatores não pecuniários na decisão do contribuinte, resumindo-os na reputação como cidadão na comunidade. (Cf. ALLINGHAM, SANDMO, 1972, p. 326)

³² ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 8-9

³³ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 9.

Ainda, contribuintes são influenciados pelo contexto social e por noções coletivas, como normas sociais, reciprocidade e até patriotismo. Confiança, altruísmo, percepção da corrupção e moralidade, conceitos que também fogem à lógica de incentivos financeiros, mas, inevitavelmente, influenciam a tomada de decisão³⁴.

Além disso, a forma pela qual as escolhas são apresentadas influencia a disposição para a tomada de risco pelos indivíduos. A aversão a perdas financeiras supera, em regra, o prazer decorrente de ganhos financeiros³⁵, fato confirmado por pesquisas que demonstram que os indivíduos apresentam aversão a risco diante de perspectivas positivas e propensão a risco na presença de perspectivas negativas, o que também contraria o modelo da economia do crime.

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

1.3.2.2 *O modelo Slippery Slope*

Em 2008, psicólogos da Universidade de Viena propuseram um modelo complementar, chamado de *slippery slope*, o qual distingue a conformidade tributária voluntária e da conformidade tributária forçada, previstas com base em duas premissas da relação entre as autoridades tributárias e os contribuintes: confiança e poder.

³⁴ No campo do comportamento individual em cenários de ação coletiva, a teoria tradicional, conhecida como “lógica da ação coletiva”, foi formulada por Mancur Olson em 1965. Segundo essa teoria, o indivíduo é inerentemente egoísta, com quem a sociedade não pode contar para contribuir voluntariamente para o bem comum e que, se tiver oportunidade, será um *free rider* em relação às contribuições dos demais membros do grupo. Nessa linha, para forçar o indivíduo a contribuir com a sociedade, seria necessário lançar mão de convencimentos e ameaças através de um aparato regulatório custoso. Há um paralelo conceitual e temporal entre a teoria da “lógica da ação coletiva” e o modelo da economia do crime, já que ambos retratam o contribuinte como individualista, que se pauta apenas por seu proveito econômico. Kahan, entretanto, defende que a referida teoria é falsa e que a postura dos indivíduos é estabelecida de forma recíproca, com nuances emocionais. Assim, quando percebem cooperação nos demais pares, os indivíduos são movidos por honra, altruísmo e estão dispostos a contribuir para o bem comum. Ao contrário, quando percebem que os outros estão se esquivando ou se aproveitando deles, os indivíduos são movidos por ressentimento e orgulho e tendem a retaliar, retendo sua cooperação, mesmo se isso implicar desvantagem material significativa. Portanto, os indivíduos se comportariam como “reciprocadores” morais e emocionais, que querem se perceber e serem percebidos pelos demais como justos, mas que detestam sentir que os outros estão se aproveitando deles. Suas decisões alimentam e reforçam os demais, gerando espirais (positivas ou negativas) (KAHAN, Dan M. *The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law*. **John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers**, n. 281, 2002. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281. Acesso em: 14 jan. 2019, p. 1, 12, 13 e 34).

³⁵ Por exemplo, em determinada pesquisa científica foram apresentadas duas opções aos participantes: (i) 50% de chances de ganhar 1.000 unidades monetárias; e (ii) 100% de chances de ganhar 500. Apenas 16% dos participantes manifestaram preferência pela primeira opção. Por sua vez, em outra pesquisa, 69% dos participantes optaram por 50% de chances de perder 1.000 sobre 100% de chances de perder 500. (KAHNEMAN; TVERSKY, 1979, p. 268-274)

Nesse sentido, o grau de poder ou coação atribuído pelos contribuintes às autoridades informa o nível de conformidade forçada, enquanto o grau de confiança informa o nível de conformidade voluntária³⁶.

Esse modelo foi testado na Áustria, Reino Unido e República Tcheca, partindo de quatro variáveis: confiança percebida nas autoridades, poder percebido das autoridades, conformidade voluntária e conformidade forçada.

Os resultados confirmaram, de um lado, que a conformidade voluntária depende primariamente da confiança e está positivamente relacionada com idade e educação; e, de outro, que a conformidade forçada depende do poder atribuído às autoridades tributárias e está negativamente relacionada com confiança e com educação³⁷.

Apesar dos experimentos empíricos confirmarem a utilidade do modelo, questiona-se a possibilidade de nele se incluir uma outra dimensão de ação por parte das autoridades, correspondente ao paradigma do serviço, tratado mais adiante.

Vale observar que, considerando os locais da pesquisa, os resultados alcançados podem não ser considerados como parâmetros para a realidade brasileira, pois, na percepção desta autora, pode haver a hipótese de um maior grau de instrução implicar em maior sonegação, inclusive, mas segue sendo válido o estudo desses modelos para fins de reflexão academia e posicionamento do presente estudo.

Ademais, apesar de não termos localizado trabalho científico sobre o assunto, pode-se inferir que, no Brasil, a conformidade tida por voluntária atinge níveis razoáveis de realização, mas sem se relacionar necessária ou diretamente com o grau de instrução, mas sim, provavelmente, com as técnicas de tributação definidas pelo país, notadamente as de retenções na fonte (provavelmente, se a tributação da renda, por exemplo, estivesse nas mãos de cada indivíduo, a arrecadação sofreria alguma queda).

³⁶ ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

³⁷ MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework. Acesso em: 14 jan. 2019.

1.3.3 Teorias sobre a motivação dos contribuintes

Como visto, a conformidade tributária não parece ser resultado apenas das variáveis do modelo da economia do crime³⁸ existindo outros fatores não econômicos que explicam a motivação dos contribuintes quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, tais como explicações de cunho psicológico, social e moral. Parte desses fatores será explorada nos tópicos seguintes.

1.3.3.1 *Posturas motivacionais dos contribuintes*

As ações humanas nem sempre são premeditadas. No campo tributário, a legislação é ambígua, complexa e sofre mudanças constantes, podendo ser infringida de forma intencional ou não.

Há duas dimensões de análise da reação dos contribuintes: uma de viés comportamental, referente ao cumprimento de obrigações tributárias e, outra, relacionada à avaliação que indivíduos e grupos fazem das autoridades fiscais e dos sistemas tributários.

Indivíduos e grupos articulam crenças, tentam racionalizar sentimentos, usam valores e ideologias para justificar como se posicionam em relação às autoridades. Essas atitudes em relação ao Fisco e ao sistema tributário são chamadas posturas motivacionais e podem refletir tanto orientações positivas como negativas dos contribuintes³⁹.

Como orientações positivas, destacam-se sentimentos de obrigação moral em agir de acordo com o interesse coletivo e a aceitação da autoridade fiscal como detentora de legitimidade. No tocante a orientações negativas, os contribuintes podem desenvolver reações de vigilância e limitação do poder do Fisco, caso não acreditem que as autoridades ajam de forma cooperativa e em benefício da sociedade, bem como desengajamento em relação à Administração Tributária e, ainda, podem buscar moldar a lei para atender a seus interesses particulares⁴⁰.

³⁸ FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. Tax Compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. Working paper. **Center for Research in Economics, Management and the Arts**. Zürich, Switzerland, 2008.

³⁹ BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009, p. 18. As posturas motivacionais citadas pela autora são: *commitment, capitulation, resistance, disengagement e game playing*.

⁴⁰ BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009, p. 18-19.

Tais posturas podem, inclusive, coexistir nos indivíduos e não encontram relação direta com o (des)cumprimento das obrigações tributárias. Portanto, os Fiscos devem trabalhar em duas frentes: reconhecer, combater e lidar com as ilicitudes e, ao mesmo tempo, estimular posturas cooperativas para incremento da conformidade fiscal e aumento da arrecadação.

1.3.3.2 *Moral tributária*

Moral tributária⁴¹ representa a motivação intrínseca⁴², isto é, a vontade dos indivíduos de pagar tributos⁴³ (dever cívico⁴⁴). Ao contrário da evasão fiscal, a moral fiscal não mede comportamentos individuais, mas, sim, atitudes ao refletir a obrigação moral de pagar tributos; a crença de que, pagando-os, o indivíduo está contribuindo para a sociedade (crescimento de uma consciência fiscal) e pode, também, refletir o remorso moral ou a culpa por fraudar o sistema tributário. Sua falta, no entanto, não implica necessariamente em qualquer sanção ou punição (discussão meramente filosófica).

Essa moral fiscal pode depender não só da educação do contribuinte⁴⁵, mas, também, da interação dele com as autoridades tributárias, do sistema legal e do ambiente constitucional existentes.

⁴¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

⁴² Cf. BRAITHWAITE, 2009. A obra realiza pesquisas empíricas para aferir quais os fatores que levam os contribuintes a pagarem impostos, mapeando seu processo psicológico e relacionando-o com a postura institucional e com o formato das políticas públicas. A postura motivacional, nesse sentido, é tratada numa seção específica (“4. Measuring motivational postures and defiance”, p. 101 e seguintes), e diz respeito ao engajamento dos indivíduos sobre as regulações, no sentido do quanto estão engajados em cumpri-las. A postura motivacional estaria, assim, ao lado de outros aspectos que ajudam a medir a eficiência do sistema tributário e da autoridade tributária, como os fatores culturais, valores e visões sobre a democracia. (BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009.)

⁴³ Cf. ALM; TORGLER, 2011, p. 7.

⁴⁴ ORVISKA, M.; HUDSON, J. **Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen**. In **European Journal of Political Economy**, n. 19, p. 87-100. Neste artigo, eles analisam elementos empíricos, sendo um deles o dever cívico de pagar tributos. Há uma revisão da literatura a respeito. Ao final, concluem que o dever cívico (civic duty) impacta na percepção sobre a evasão fiscal, se é uma conduta reprovável ou não (p. 100).

⁴⁵ Sobre o tema: CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. **Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 2, p. 230-248, 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/1324>. Acesso em: 20 jul. 2020.

Estudos empíricos⁴⁶ demonstraram a existência de um contrato psicológico implícito na relação entre Fisco e contribuintes baseado em uma relação de confiança⁴⁷, especialmente onde há maior direito de participação direta. Esses estudos concluíram que fatores institucionais, como a democracia direta e a autonomia local, aumentam a motivação intrínseca dos contribuintes para pagar tributos, pois esses instrumentos lhes possibilitam influenciar na destinação da receita arrecadada.

Além disso, existem pelo menos dois equilíbrios sociais estáveis quanto à moral fiscal: (i) um no qual os cidadãos têm moral fiscal alta e estão preparados para pagar seus tributos, onde a legislação tributária deposita confiança nos contribuintes e os custos da Administração Tributária são baixos; e (ii) outro no qual os cidadãos têm moral fiscal baixa, exploram as brechas da lei e buscam vantagens sempre que podem, onde a legislação tributária presume desconfiar dos contribuintes e a Administração Tributária é custosa.

A percepção das pessoas sobre como elas são tratadas pelas instituições afetam sua predisposição em cooperar, havendo, portanto, uma correlação entre a moral fiscal e a confiança do contribuinte no Estado, no Poder Judiciário⁴⁸ e no sistema legal. Cidadãos que consideram as leis e as autoridades justas e respeitadas tendem à conformidade mais do que aqueles com percepções negativas sobre o Estado⁴⁹.

Esse ponto se apresenta relevante no contexto brasileiro. Ainda são discretas as iniciativas adotadas pelo Fisco de conscientização do contribuinte sobre o conteúdo de sua cidadania fiscal. Aliado a isso, o perfil da autoridade tributária ainda é orientado, em sua maioria, pela fiscalização e punição⁵⁰, monetária e criminal.

Nesse contexto, o que parece fazer sentido são medidas para criação de um ambiente de maior confiança entre Fisco e contribuintes, que estimulem a percepção plena dos cidadãos

⁴⁶ Realizados na Suíça, exemplo de sistema tributário onde predomina a confiança, a moral fiscal é alta e a evasão tributária é baixa. Alemanha, França e Itália são citadas como exemplos do tipo de sistema tributário em que a moral fiscal é baixa e a evasão tributária é relativamente mais alta. (FREY, Bruno S. A constitution for knaves crowds out civic virtues. **The Economic Journal**, v. 107, n. 443, p. 1043-1053, jul. 1997. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2957848?seq=1>. Acesso em: 12 jul. 2020.)

⁴⁷ FELD, Lars P; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, jul. 2002. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s101010100032>. Acesso em: 12 jul. 2020, p. 87-99.

⁴⁸ A Fundação Getúlio Vargas publicava, semestralmente, o Relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira, um levantamento qualitativo, realizado em sete estados brasileiros e no Distrito Federal, com o objetivo de sistematicamente acompanhar o sentimento da população em relação ao Judiciário brasileiro, se se o cidadão acredita que essa instituição cumpre a sua função e com qualidade. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/publicacoes/icj-brasil>. Acesso em: 09 nov. 2020.

⁴⁹ FREY, 1997, p. 9-10.

⁵⁰ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 507-527, 2018.

sobre sua moral fiscal, sendo certo que essa participação e interação constituem fatores relevantes para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

1.4 A relação entre fisco e contribuinte: paradigmas e estratégias de conformidade⁵¹

1.4.1 Tradicional relação entre fisco e contribuinte e a evolução do paradigma

Como visto, considerando que o modelo da “economia do crime” (racional-teórico tradicional da utilidade esperada) não mais se mostrava suficiente para explicar o motivo pelo qual os contribuintes pagavam seus tributos, foi proposta uma extensão do entendimento com a utilização da economia comportamental, da ética, das normas sociais e da teoria da prospecção para alcançar resultados mais próximos à realidade.

Nesse sentido, entendeu-se que diferentes comportamentos individuais pedem diferentes estratégias de conformidade tributária⁵² fazendo surgir três paradigmas de atuação das administrações tributárias: coação (tradicional); serviço (amigável) e confiança (ética).

Historicamente, a relação entre o Fisco e os contribuintes no Brasil se mostra conflituosa, pautada em paradigmas repressivos, diretamente relacionados com o alto risco de detecção⁵³ como garantia de maior arrecadação, confiando sua efetividade no poder do Estado de impor a observância das normas pela aplicação de penalidades (paradigma da coação)⁵⁴ e meios de coerção (conformidade forçada)⁵⁵.

⁵¹ Este item foi redigido pela autora do presente trabalho, no escopo do projeto coletivo mencionado na nota de rodapé nº 01. O texto inicialmente produzido sofreu ajustes e atualizações da autora para adaptação ao seu trabalho de pesquisa final.

⁵² Pertinente mencionar aqui outro fator motivador do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes: o *nudge*, o qual consiste em abordagens destinadas a conduzir as pessoas a uma determinada direção, para tornar a vida mais simples, segura e fácil, contudo, sem interferir na sua liberdade decisória a ponto de coagi-las a seguir um caminho desejado pelo Estado. A conclusão da Sociedade de Psicologia do Reino Unido é de que o fator mais importante, a longo prazo, consiste em manter a moral tributária positiva, a confiança e a legitimidade das autoridades tributárias e do Estado como um todo. Portanto, as iniciativas de *nudging* devem fazer parte desse esforço, sem ir de encontro aos objetivos de longo prazo. Disponível em: <https://www.bps.org.uk/about-us>. Acesso em: 16 set. 2019.

⁵³ Cf. CORREIA; PIRES, 2017, p. 232.

⁵⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório Anual de Atividades Da Receita Federal de 2018**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf/view. Acesso em: 19 nov. 2020.

⁵⁵ O Estado utiliza uma série de meios de coerção, que abrange (i) a certidão de regularidade fiscal; (ii) as punições pecuniárias (multas ordinárias, qualificadas e agravadas) e (iii) administrativas (por exemplo, a inaptidão da inscrição cadastral). O Fisco se vale, ainda, da responsabilização tributária dos sócios e administradores, além da representação para imputação de responsabilidade criminal (crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90; representação fiscal para fins penais, prevista no art. 44, § 1º e art. 83 da Lei 9.430/96; e crimes contra a Previdência Social, aqueles previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal). Nos últimos anos foram diversos os aprimoramentos na gestão, controle e cobrança da dívida tributária, dentre eles, pode-se destacar,

Confirmando essa afirmação, a RFB traz a clara utilização do *economics of crime* como um dos métodos escolhidos. Confira-se que, em seu Plano Anual da Fiscalização de 2020, que trabalha com os dados de 2019, a RFB indica que foram elaboradas 2.963 (duas mil, novecentas e sessenta e três) representações fiscais para fins penais (RFFPs), que correspondem a 27,24% (vinte e sete vírgula vinte e quatro por cento) de todas as ações fiscais encerradas naquele exercício⁵⁶.

Muito embora a conformidade forçada continue tendo seu espaço na identificação e repressão daqueles contribuintes que deixam de cumprir suas obrigações, nem todos os problemas das Administrações Tributárias podem ou devem ser resolvidos dessa forma, havendo igual espaço (ou até maior) para o direcionamento da conduta do contribuinte para cumprimento espontâneo de suas obrigações⁵⁷.

Isso porque há ganhos quando o Fisco se afasta do paradigma do crime para enxergar o contribuinte como seu cliente (paradigma do serviço)⁵⁸, entendendo-o além da perspectiva puramente econômica e sob uma diversidade de ações focadas na motivação da conformidade tributária e não apenas na avaliação se as posturas adotadas são lícitas ou ilícitas.

O estreitamento do relacionamento entre o Fisco e contribuintes é um dos objetivos declarados pela OECD que, a fim de restaurar a confiança entre as partes, já publicou diversos relatórios e recomendações abordando o tema nessa linha de apoio mútuo e interação⁵⁹.

no âmbito federal: (i) Lei 9.492/97, que autoriza o protesto extrajudicial da dívida ativa da União; (ii) Lei 10.522/02, que cria o CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não quitados do setor público Federal; (iii) Lei 9.532/97, que traz procedimentos para o arrolamento de bens e trata da propositura de ação cautelar fiscal; (iv) EC 42/03, integração entre fiscos; (v) Lei complementar 118/05, que alterou o CTN para prever a possibilidade de penhora *on-line* de ativos financeiros na hipótese de não pagamento ou apresentação de garantia e alargou o conceito de alienação fraudulenta presumida; (vi) Lei 11.488/07, que alterou a Lei 9.430/96 para majorar e instituir novas multas pelo não recolhimento de tributos; (vii) Lei 11.941/09, que em seu artigo 58 dispôs sobre a possibilidade de utilização de bancos públicos para a cobrança da dívida ativa; (viii) Portaria PGFN 721/12, que introduziu a lista de devedores da PGFN; (ix) Portaria PGFN 948/2017, que regulamentou o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade; (x) Portaria PGFN 396/2016, que institui o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, que visa o acompanhamento patrimonial, procedimentos de protesto, acompanhamento de parcelamentos e garantias; (xi) Portaria Conjunta 1.525/2016, que criou o Grupo de Atuação Especial no Combate à Fraude à Cobrança Administrativa e à Execução Fiscal, no âmbito da RFB e PGFN; (xii) Portaria RFB 1.750/18, que regulamentou a prática de representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária.

⁵⁶ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em 19 nov. 2020.

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário, 2. Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 111.

⁵⁸ O artigo “Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior”, de James Alm (2012), enfatiza essa mudança de compreensão ao comentar que os governos e as autoridades deixam de ser enxergados como órgãos superiores passando a serem vistos como servidores dos cidadãos, agentes do bem-estar da comunidade. (ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2020.)

⁵⁹ Tais como: o “Study into the role of tax intermediaries” (OECD, 2008b), o “Statement of Tax Principles for International Business” (OECD; BIAC, 2013), o “Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced

Dentro desse contexto, surgiram os programas de *cooperative compliance*^{60 61}, desenvolvidos com o objetivo de fomentar esta relação de confiança entre a Administração Tributária e seus administrados, baseados em uma estratégia moderna de conformidade, firmada na cooperação.

No entanto, para a alavancagem da conformidade fiscal pretendida, parecem necessários novos padrões de transparência⁶² e segurança jurídica, modernização⁶³ e simplificação (tanto da legislação quanto das obrigações acessórias existentes), criação de critérios para classificação dos contribuintes (e seus respectivos potenciais de risco à conformidade fiscal) e avaliação das próprias Administrações Tributárias⁶⁴, criação de instrumentos de prevenção de disputas fiscais e investimento na qualidade do contencioso materializado, racionalidade na utilização de anistias e parcelamentos^{65 66}, adequada calibragem na aplicação de sanções e recursos públicos, entre outros – temas esses a seguir explorados, no limite do escopo provocativo deste trabalho.

Relationship to Co-operative Compliance” (OECD, 2013) e, mais recentemente, o “Co-operative Tax Compliance: building better tax control frameworks” (OECD, 2016).

⁶⁰ A esse respeito: ANDIKO, Tio. Cooperative Compliance: improving relationship between taxpayers and tax authorities. **International Journal of English Literature and Social Sciences (IJELS)**, v. 3, I. 3, mai./jun., 2018.

⁶¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. 2013. Acesso em: 30 jul. 2020: países pioneiros no tema e que já fazem parte de um programa cooperativo de conformidade, por exemplo: Austrália, Holanda, Irlanda, Itália e Estados Unidos.

⁶² De autoria dos senadores Paul S. Sarbanes e Michael Oxley, a Lei Sarbanes-Oxley (Sox), introduzida em 30 de julho de 2002, é uma das mais importantes legislações desde a quebra da bolsa de Nova York (em 1929), tida como uma resposta aos escândalos contábeis em grandes corporações e empresas de auditoria nos Estados Unidos (Arthur Andersen, WorldCom, Enron e Xerox, por exemplo), que buscava recuperar a confiança abalada dos investidores no mercado de capitais.

⁶³ Atualmente, 100% dos novos processos administrativos federais já são digitais.

⁶⁴ Vale mencionar o TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*), ferramenta holística gerenciada em cooperação com o IFM que busca uma avaliação objetiva e *standard* sobre os componentes fundamentais que devem nortear as administrações tributárias de um país, capaz de avaliar os pontos fortes e fracos na administração tributária, além de facilitar o desenho de um planejamento estratégico alinhado às características econômicas do país. O TADAT apresenta um relatório final capaz de reconhecer as limitações que acometem as administrações tributárias locais, a partir do cruzamento de indicadores, resultados de desempenho focados em nove áreas críticas (integridade de registro dos contribuintes, gestão de risco eficaz, apoio no cumprimento das obrigações tributárias, entre outros). Disponível em: www.tadat.org. Acesso em: 26 set. 2020.

⁶⁵ No contexto da conformidade cooperativa também aparece como reflexão essencial a utilização de parcelamentos e anistias com maior racionalidade. Isso porque a reiterada abertura de programas de refinanciamento de dívidas (federais, estaduais e municipais), com alta relação custo-benefício e descontos de até 90% (noventa por cento) em algumas rubricas, reduz a credibilidade do fisco, abala a confiança daquele contribuinte que busca se manter em dia com suas obrigações fiscais e incentiva a prática de planejamentos tributários ainda que a operação seja alvo de autuação fiscal. Essa é a conclusão que Amaury José Rezende (2015) chega em sua dissertação de livre docência intitulada “Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas”.

⁶⁶ Programas de parcelamento de débitos federais dos últimos 20 anos (a maioria deles contou com reaberturas para adesão e novas consolidações de débitos): Refis (Lei nº 9.964/2000), PAES (Lei nº 10.864/2003), PAEX (Medida Provisória nº 303/2006), Parcelamento da Medida Provisória nº 470/2009, Refis da Crise (Lei 11.941/2009, Lei nº 12.973/2014 e Lei nº 12.996/2014), Refis dos Bancos (Lei nº 12.865/2013), Refis da Copa (Lei nº 13.043/2014), PRT (Medida Provisória nº 766/2017), PERT (Lei nº 13.496/2017).

1.4.2 Conformidade cooperativa

Sem adentrar necessariamente nos “planos objetivos de controle fiscal” - conjunto de processos e procedimentos de controle interno que deve garantir que os riscos fiscais de uma empresa sejam conhecidos e controlados, chamado pela OECD de *Tax Control Framework*⁶⁷ (TCF) - pode-se afirmar que a conformidade cooperativa envolve essencialmente medidas de transparência, cumprimento voluntário de obrigações fiscais (sejam elas principais ou acessórias) e divulgação de potenciais contingências fiscais.

Um dos pilares dessa conformidade cooperativa é assegurar que o contribuinte possa, de forma legítima, ter uma opinião diferente do Fisco em relação a certas questões ou posições tributárias, valendo notar que o êxito de um programa como esse depende de obrigatória mudança de comportamento, tanto do fisco quanto do contribuinte.

Sob essas premissas, pretende-se que, de um lado, o contribuinte garanta à fiscalização a prestação de informações precisas e completas acerca dos riscos tributários que pretende assumir, posições fiscais incertas ou controvertidas que possam ser por ele adotadas. De outro, que a Administração Tributária calibre sua estratégia de gestão de risco, concentrando-se em atribuir a cada categoria (perfil) de contribuinte a atenção apropriada, avaliando com razoabilidade e justiça as estruturas fiscais postas.

A conformidade ou não conformidade com as regras fiscais, portanto, passa a ser o resultado de uma interação contínua entre o Estado, os órgãos de receita e os contribuintes, na qual o comportamento compatível requer suporte (inclusive recompensando o comportamento

⁶⁷ De modo mais específico, o relatório da OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 27 jul. 2020), buscou assentar as características essenciais do TCF, de acordo com as expectativas geralmente mantidas pelas administrações tributárias, apresentando também os meios e os critérios pelos quais os Fiscos podem avaliar e testar a efetividade e a integridade dos TCF elaborados pelas empresas. São características essenciais de um TCF: (i) definição do nível de aversão a riscos fiscais da empresa e das políticas elaboradas para a sua gestão, incluindo a postura a ser adotada em relação a oportunidades de planejamento tributário e as posições fiscais que sejam controversas ou contrárias às orientações da administração tributária; (ii) definição dos objetivos e processos de governança em matéria tributária, de acordo com as expectativas de consumidores, clientes, funcionários, acionistas e outros *stakeholders*; (iii) a definição da organização interna e dos fluxos operacionais e decisórios na persecução dos objetivos e das estratégias da empresa em assuntos tributários, com a atribuição de responsabilidades a pessoas dotadas de conhecimentos especializados e com experiência adequada; (iv) descrição da estratégia da empresa para a utilização da tecnologia na maximização da qualidade e da precisão da informação nas declarações apresentadas ao Fisco; (v) definição de processos de monitoramento e avaliação da implantação das estratégias e objetivos da empresa em matéria tributária, com aprovações periódicas pela diretoria; (vi) manutenção de documentação clara acerca de todas as transações que envolvam riscos ou questões fiscais relevantes; (vii) declaração de que a empresa adere integralmente às exigências da legislação tributária.

daquele que prestigie a conformidade), enquanto o comportamento não compatível pode, dependendo da causa, exigir uma ação severa.

Como se nota, a implementação de um modelo de conformidade cooperativa contribui para a consagração dos valores previstos no art. 37 da Constituição Federal (princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), porém, como já dito inicialmente, requer mudança de cultura de ambos os lados, com diálogo franco e engajamento.

A conformidade cooperativa que se busca nesse contexto é promovida pelos órgãos da fiscalização como um meio mais eficaz de alcançar o cumprimento das obrigações fiscais, garantindo o pagamento pontual do imposto devido, não apenas pela obrigação legal imposta, mas, também, porque os contribuintes reconhecem que os valores dos tributos são utilizados para o bem comum e compreendem a necessidade de financiamento da atividade pública⁶⁸.

Surgem assim: um Estado não mais apenas opressor, mas fornecedor de um pacote de serviços que será ou não atrativo aos residentes e pretendentes, sob o dilema de manter altos tributos e arriscar a perda de receitas ou reduzir tributos e bem-estar (arriscando-se numa *race to the bottom*⁶⁹); e um contribuinte mais colaborativo, disposto a revelar suas informações fiscais (pois no Estado pode confiar) e consciente de seu papel e responsabilidade na sociedade.

Ainda sob a perspectiva do contribuinte, a competição fiscal (nos níveis municipal, estadual, federal e global) trará consigo novos padrões de transparência e troca de informações entre órgãos fazendários, inclusive.

1.4.3 Transparência e acesso à informação

Se observamos os movimentos - especialmente nos países desenvolvidos - é factível concluir que a mudança do paradigma de relacionamento entre fisco e contribuinte está evoluindo de um ambiente essencialmente conflituoso para uma via de mão dupla, baseada na cooperação e na transparência, sendo certo que o sucesso desse novo modelo dependerá da qualidade da informação fornecida por todos os envolvidos.

⁶⁸ CORREIA; PIRES, 2017, p. 240.

⁶⁹ DAGAN, 2012, p. 59 *apud* ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, p. 58-82, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em: 26 jul. 2020, p. 59.

Já são múltiplos os tratados e acordos (nacionais e internacionais) que preveem assistência mútua para evitar a bitributação⁷⁰, tornar efetiva a troca de informações⁷¹⁷², bem como evitar a erosão de base tributável.

Nessa toada, deve-se considerar a revolução digital, que vem transformando muitos dos aspectos da relação tributária, principalmente na coleta e uso de dados, bem como a maneira pela qual as administrações monitoram a conformidade fiscal.

Em termos de cenário brasileiro, a base de uma relação de confiança e cooperação com interação contínua entre a Administração Pública e os contribuintes não deverá ser diferente, podendo partir da precisão das declarações apresentadas ao fisco (entregues de maneira completa e transparente⁷³), alcançando todas as informações que o órgão regulador necessitar para uma avaliação de risco realmente direcionada aos perfis mais sensíveis (a classificação dos contribuintes será explorada adiante)⁷⁴.

Um dos marcos dessa transparência é a Lei de Acesso à Informação⁷⁵, que estabeleceu um novo padrão de acesso e troca informações entre administrados e Administração Pública.

Outro marco relevante foi o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), do Recurso Extraordinário (RE) nº 673.707/MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux⁷⁶, cujo acórdão

⁷⁰ Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em 14 mar. 2021.

⁷¹ Acordos para intercâmbio de informações relativas a tributos. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>. Acesso em 14 mar. 2021.

⁷² Em 2002, a OECD já discutia sobre o desenvolvimento de modelo de cooperação para troca de informação entre administrações tributárias (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Agreement on exchange of information on tax matters**. Paris: OECD, 2002). Sobre a dificuldade, especialmente de países em desenvolvimento, para se implementar a troca automática de informações, com base nas orientações da OECD (solução única para países de realidades distintas), confira-se: SADIQ, Kerrie; SAWYER, Adrian. Developing countries and the automatic exchange of information standard: a "one-size-fits-all" solution? **Australian Tax Forum**, 31, 2016, p. 99-129.

⁷³ Índices de transparência internacional publicados em 2018 posicionam o Brasil com sua pior posição no ranking desde 2012. Cf. TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Índice de percepção da corrupção 2019**. Disponível em: <http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/>. Acesso em: 19 nov. 2020.; DELFIM, Rodrigo Borges. Percepção da corrupção aumenta, e Brasil tem pior nota em ranking desde 2012. **Folha de S. Paulo**. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2019/01/percepcao-da-corrupcao-aumenta-e-brasil-tem-pior-nota-em-ranking-desde-2012.shtml>. Acesso em: 19 nov. 2020.

⁷⁴ Acompanhando essa tendência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, expediu a Interpretação Técnica “ICPC 22”, correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 23, que foca na “Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro”. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/ICPC-22-IFRIC-23-aud.docx>. Acesso em: 27 jan. 2019.

⁷⁵ Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

⁷⁶ Trate-se de *habeas data* em que o contribuinte pleiteou e o STF assegurou o direito de acesso aos sistemas informatizados de apoio à arrecadação federal, considerando inexistir sigilo legal ou constitucional sobre dados do

traz votos que realmente exploram a necessidade de maior transparência na relação entre Fisco e contribuinte (como direito básico de se saber como os poderes, capturados da coletividade, estão sendo usados) e a permissão de acesso a todos os sistemas de apoio à arrecadação (como forma de melhor controle dos pagamentos e do cumprimento da imensa gama de obrigações principais e acessórias à qual os contribuinte estão submetidos).

Na linha de transparência e seguindo a ideia de uma via de mão dupla, também será necessário criar instrumentos que permitam ao contribuinte ter amplo conhecimento do entendimento adotado pela Administração Tributária sobre determinado assunto, formalizado por quaisquer normas complementares, segundo dispõe o art. 100, do Código Tributário Nacional (CTN) - atos normativos, decisões de jurisdição administrativa, práticas reiteradas etc⁷⁷.

Evolução nesse sentido que merece destaque é o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros⁷⁸, elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais⁷⁹, da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, que, a partir de critérios objetivos, afere e divulga o índice de transparência das instâncias administrativas de julgamento de processos administrativos tributários dos Estados e do Distrito Federal.

Tanto essas publicações como a criação de ambientes de consulta livre (tais como o “Dados Abertos”⁸⁰) contribuem para a materialização da transparência fiscal⁸¹, mas a ideia de verdadeira transparência ainda carece de uma maior abertura de dados e informações.

Nessa perspectiva, o valor da transparência compreende, dentre outros, o acesso dos contribuintes às autuações lavradas pelos órgãos fazendários, a divulgação de benefícios fiscais concedidos de forma global ou individualizada (com a disponibilização integral dos Termos de Tratamento Diferenciado ou Termos de Acordo de Regime Especial, por exemplo), a abertura

próprio contribuinte. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4204594>. Acesso em 22 nov. 2020.

⁷⁷ Dispositivo que visa concretizar a legislação tributária e tornar pública a interpretação construída pela administração, bem como promover a sistematização e publicação de suas decisões e orientações.

⁷⁸ Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/node/43709>. Acesso em: 29 jan. 2019.

⁷⁹ Outro trabalho interessante e digno de nota, também liderado pelo NEF, foi o livro “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, o qual, agrupando decisões de acordo com o tema envolvido, reproduziu o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), firmado até 2015 (Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Relatório Analítico de Jurisprudência até 2015**. São Paulo: FGV Direito SP: Max Limonad, 2016.)

⁸⁰ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em: 2 fev. 2019.

⁸¹ Acompanhando a política de intercâmbio internacional de informações tributárias e crescente cooperação entre os países para combate à evasão e elisão fiscais, vale registrar a publicação do Decreto nº 8.842, em 29 de agosto de 2016, promulgando, no Brasil, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

da carga tributária dos produtos de forma didática (indicando quanto e como cada contribuinte efetivamente recolhe de tributo, bem como o quanto e como o Estado utiliza a arrecadação⁸²).

Pelo exposto, entende-se que a verdadeira transparência legitima o cidadão como fiscal, incute a cultura da vigilância compartilhada e do cumprimento das obrigações fiscais, cria estímulos para a investigação da regularidade fiscal e propõe um novo paradigma de responsabilidade fiscal⁸³ e até de premiação⁸⁴, distanciando-se daquele que apenas focava na punição⁸⁵.

1.4.4 Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária

A ideia de transparência resvala em outra tendência de campo fértil para discussão da conformidade cooperativa: a da simplificação. Sob uma nova perspectiva, de como a Administração Tributária pode influir no aumento da conformidade tributária voluntária, a simplificação compreende tanto questões instrumentais relacionadas às obrigações acessórias quanto questões legais que dizem respeito à própria obrigação principal⁸⁶.

Legislações complexas, além da multiplicidade de declarações (aplicáveis aos contribuintes ou responsáveis tributários), criam um campo propício para a evasão e elisão fiscais, tornando mais desafiadores a ação fiscalizatória e o cumprimento voluntário das obrigações⁸⁷.

⁸² Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal>. Acesso em: 24 nov. 2020.

⁸³ A exposição e o constrangimento do não pagador de impostos também são recursos para aumento do *compliance* fiscal.

⁸⁴ É o que se verifica no projeto da Nota Fiscal Paulista⁸⁴, programa pioneiro, já difundido para outros Estados do país, que devolve aos consumidores até 20% (vinte por cento) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) efetivamente recolhido e, a partir da inclusão do Cadastro de Pessoa Física (CPF) do cidadão, permitindo ampliação da fiscalização, verificação quanto ao *compliance* fiscal dos estabelecimentos, ciência quanto ao valor arrecadado (ou não) por cada comerciante (na medida em que o crédito devolvido ao consumidor é um percentual do que recolhe o vendedor). Além disso, como estímulo à adesão, são realizados sorteios mensais de valores em espécie. Disponível em: <https://www.nfp.fazenda.sp.gov.br>. Acesso em 16.12.2019.

⁸⁵ Focar numa postura preventiva e não repressiva também é a recomendação do Forum on Tax Administration (FTA). Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁸⁶ Especialmente quando o objeto de estudo for o sistema tributário brasileiro que, diante de sua complexidade e alta burocracia, não facilita a interpretação dos cidadãos para cumprimento de suas obrigações. A “Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira”, realizada, em 2010, pela Escola de Administração Fazendária, constatou que mais de 22% (vinte e dois por cento) da população brasileira não conhece os impostos que paga e mais de 42% (quarenta e dois por cento) estaria disposta a um aumento na carga tributária em troca de mais serviços públicos em seu favor. (BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal**. 2010. Disponível em: <https://www.enap.gov.br/index.php/pt/>. Acesso em: 30 mar. 2019.)

⁸⁷ Sobre a possibilidade de um sistema tributário confuso e incerto incentivar planejamentos tributários agressivos (ou mesmo a evasão fiscal), confira-se: ALM, James. Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? **Economic Analysis and Policy**, v. 44, 2014, p. 30-38.

Quanto à pulverização de normas e complexidade que isso traz para a vida dos cidadãos, vale citar a determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) para que a RFB compilasse a legislação tributária vigente, de modo a cumprir o artigo 212, do CTN (consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, a cada ano).

Entendeu-se que a ausência de documentos que consolidassem as normas relativas a determinado tributo, dificultaria sobremaneira a gestão tributária pelos contribuintes e, por via de consequência, o cumprimento da legislação tributária, impactando negativamente o ambiente de negócios⁸⁸.

Levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁸⁹ contabilizou 390.726 (trezentos e noventa mil setecentos e vinte e seis) normas tributárias (federais, estaduais e municipais) editadas nos últimos trinta anos.

Portanto, reduzir a complexidade significa viabilizar uma gestão mais eficiente, delegada de maneira planejada aos contribuintes que, justamente por assumirem esse ônus, devem ter o cumprimento de seus deveres facilitados.

Há diversos estudos no sentido de avaliar não apenas a carga, mas também o custo da conformidade tributária (despesas relacionadas ao cumprimento dos deveres instrumentais – investimentos em pessoal, tecnologia da informação, implementação de sistemas etc.) que levam em conta a quantidade de tributos e o tempo necessário para preparar, arquivar e efetivamente recolher o tributo.

Nesse ponto, válido registrar a colocação do Brasil na 124^a (centésima vigésima quarta) posição do *ranking* geral do relatório *Doing Business 2020*⁹⁰, elaborado pelo Banco Mundial, o qual indica que, em média, as empresas brasileiras gastam cerca de 1.500 (mil e quinhentas) horas, por ano, para calcular e pagar seus impostos⁹¹. Dentre as doze áreas de

⁸⁸ Vide BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 015.289/2018-4. Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/710150262/relatorio-de-levantamento-rl-1528920184/inteiro-teor-710150292?ref=serp>. Acesso em: 09 nov.2020.

⁸⁹ Levantamento este mencionado no trabalho do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) em parceria com a EY. (INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.)

⁹⁰ Cf. WORLD BANK. **Doing Business 2020**. 2020. Washington, DC: World Bank. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em 19 nov. 2020.

⁹¹ Para rebater as conclusões do *Doing Business 2016*, que apontavam 2.038 (duas mil e trinta e oito) horas gastas, por ano, para apuração de impostos, a RFB encomendou estudo à Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas - Fenacon o que,

negócio mais críticas analisadas pelo mencionado relatório está o indicador *Paying Taxes*⁹², no qual o Brasil está entre as dez piores posições, ocupando o 184º (centésimo octogésimo quarto) lugar, dentre as cento e noventa economias analisadas^{93 94}.

Entre cem jurisdições avaliadas pelas universidades alemãs LMU Munich e Universität Paderborn⁹⁵, o Brasil é apontado como o país mais complexo, contando com um contencioso fiscal administrativo equivalente a cerca de 12% (doze por cento) do PIB brasileiro, comparado à média de 0,2% (zero vírgula dois por cento) em outros dezessete países⁹⁶ (sobre o contencioso propriamente dito, confira-se o item 2.2.1. adiante).

Pesquisa realizada, em 2019, pelo Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP) sobre o compliance tributário federal aponta a alocação, em média, de 45 (quarenta e cinco) pessoas em empresas de grande porte para funcionamento de suas respectivas áreas tributárias, sendo dedicadas 18,9 (dezoito vírgula nove) mil horas, por ano, para atendimento da conformidade tributária, sendo que a questão da complexidade (da obrigação em si e da legislação) aparece em todas as etapas da pesquisa, nas primeiras colocações⁹⁷.

Apesar de a realidade brasileira atual ainda focar na conformidade forçada, é possível verificar as primeiras iniciativas da Administração Pública relacionadas à voluntariedade.

preliminarmente, demonstrou uma realidade mais próxima de 600 horas anuais para uma empresa de médio porte, que é o foco do mencionado relatório.

⁹² Esse indicador mede pagamentos, tempo, imposto total e taxa de contribuição para que uma empresa cumpra todas as suas obrigações fiscais, incluindo os processos de pós-arquivamento.

⁹³ Importante mencionar que o relatório do Banco Mundial sofre duras críticas quanto à sua credibilidade científica, sendo especialmente criticado por se basear em dados constantes de formulários preenchidos por escritórios de tributaristas, analisados por uma agência de consultoria tributária (PwC) e supostamente sem uma adequada checagem a respeito da informação inserida nesses formulários. Nesse sentido, confira-se: UNAFISCO NACIONAL. **Relatório Doing Business 2020 mantém falta de credibilidade científica de trabalhos anteriores**. 10 dez. 2019. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/default.aspx?section=11&articleId=8212>. Acesso em: 29 fev. 2020.

⁹⁴ Desde 2016, a RFB já vem propondo melhorias ao relatório *Doing Business*. Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Receita analisa relatório do Banco Mundial e propõe melhorias**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/atendimento/receita-relatorio-do-banco-mundial.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

⁹⁵ O índice de complexidade criado pelas universidades alemãs leva em conta, por exemplo, a complexidade do sistema tributário em si, da defesa à cobrança e do acesso a informações sobre orientações acerca da aplicação da legislação tributária. LMU MUNICH; PADERBORN UNIVERSITY. **Tax Complexity worldwide**. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em: 08 fev. 2020.

⁹⁶ VASCONCELOS, Breno; MATTHIESEN, Maria Raphaela. O Carf em um jogo de dados. **Valor Econômico**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/07/01/o-carf-em-um-jogo-de-dados.ghtml>. Acesso em 12 out. 2020.

⁹⁷ GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS (GETAP); CONSELHO CONSULTIVO (DELOITTE, ERNST YOUNG, KPMG E PWC). **II Pesquisa Compliance Tributário Federal – 2019**. Secretária Executiva: Zabetta Macarini. Coordenador: André Renato Bizarro.

Nesse sentido, a RFB, no final do ano de 2018, divulgou o “Balanço das Ações de Simplificação da RFB”⁹⁸, destacando diversos avanços no sentido de simplificação, agilização e digitalização de procedimentos, além de melhorias no atendimento aos contribuintes.

O Governo Federal, por sua vez, editou o Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, que trata sobre a revisão e consolidação dos atos normativos inferiores a decreto⁹⁹, bem como o Decreto nº 9.723, de 11 de março de 2019, que busca a desburocratização de serviços e documentos como forma de melhorar os serviços prestados pela Administração Pública.

No âmbito estadual, por exemplo, no Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais, surgiu um grupo de trabalho apoiado pelos Estados de Alagoas, São Paulo, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Bahia e Minas Gerais, igualmente com o objetivo de descomplicar os procedimentos que uma empresa deve seguir para cumprir suas obrigações tributárias¹⁰⁰.

Além disso, os últimos anos foram marcados pela apresentação de diversos projetos de reforma tributária¹⁰¹ que buscam propor um sistema tributário mais simples, neutro e transparente e que, por consequência, implique em menos litígios fiscais¹⁰².

São muitos os desafios da contemporaneidade para a simplificação, mas já é nítida a preocupação sobre o tema em diversas frentes, sendo necessária a implementação de ferramentas e institutos eficientes que permitam a promoção de uma nova relação do fisco com os contribuintes com atividades *up stream* (mais próximas do fato gerador) e *by design* (conformidade planejada)¹⁰³.

⁹⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Balanço das Ações de Simplificação da RFB: 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/arquivos-e-imagens/pagina-inicial/balanco-das-acoes-de-simplificacao-rfb-2018.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2020.

⁹⁹ Deixaram de existir diversos atos infralegais passando-se a restringir as espécies para instruções normativas, resoluções e portarias.

¹⁰⁰ VIEIRA, Débora. Grupo de trabalho debate simplificação das obrigações tributárias no âmbito nacional. **Agência Alagoas**, 21 set. 2017. Disponível em: <http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/noticia/item/19788-grupo-de-trabalho-debate-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-no-ambito-nacional>. Acesso em: 29 jan. 2019.

¹⁰¹ Ainda que se avance quanto à reforma tributária atualmente com debate aquecido no Congresso Nacional, parece necessária a adoção de medidas para a estabilização desse novo sistema, sob risco de ser gerado ainda mais contencioso tributário. A importância da estabilidade é tamanha, que pode significar maior eficiência do que uma ampla reforma tributária nacional. MACIEL, Everardo. A verdadeira Reforma Tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 7 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-verdadeira-reforma-tributaria,70002111052>. Acesso em 03 jan. 2019.

¹⁰² PEC 45/2019, PL 3.887/2020, PEC 110/2019, por exemplo.

¹⁰³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

1.4.5 Classificação do contribuinte

A partir da análise racional do ambiente tributário e partindo-se da premissa de que deve o fisco escolher as medidas para estimular efetivamente a conformidade, o uso de abordagens baseadas na avaliação de risco tem seu lugar para fins de gerenciamento dessa conformidade¹⁰⁴.

Nessa linha, o Fisco pode se valer da aplicação de estratégias para (i) beneficiar os contribuintes (e com gradação em tal classificação, diante dos perfis de risco de cada grupo de contribuintes) que se comportem de forma transparente, estejam dispostos e sejam capazes de cumprir suas obrigações (inclusive regularizando pendências previamente à atribuição de sua nota); (ii) dedicar maior atenção, de maneira objetiva e racional, para aqueles que representem maior risco de desvio, o que, aliás, permitirá a aplicação eficiente dos limitados recursos dos órgãos de fiscalização¹⁰⁵.

Sobre a perspectiva de avaliação de risco, nos últimos anos, a RFB, por exemplo, vem aumentando o foco na fiscalização de grandes contribuintes: eles representaram 79,36% (setenta e nove vírgula trinta e seis por cento) das autuações em 2017, 82,05% (oitenta e dois vírgula zero cinco por cento) em 2018 e 79,91% (setenta e nove vírgula noventa e um por cento) em 2019¹⁰⁶.

Como se vê, basta otimizar a fiscalização para cobrir boa parte da massa fiscal do Brasil. Em 2018, a investigação de quase duas mil distorções de arrecadação, relacionadas aos

¹⁰⁴ Sobre o tema, confira-se: VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. Ideias para um cadastro positivo de contribuintes. **Jota**. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/ideias-para-um-cadastro-positivo-de-contribuintes-27112018>. Acesso em: 08 nov. 2020. Neste artigo, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Maria Raphaela Dadona Matthiesen trazem de forma bastante didática 07 capítulos sobre o tema, a saber: (i) contexto; (ii) modalidades de garantias diferenciadas para contribuintes com menor risco; (iii) critérios a serem considerados para influenciar positivamente ou negativamente; (iv) influência do histórico de adesão e cumprimento; (v) publicidade da nota atribuída ao contribuinte no cadastro; (vi) canais de atendimento diferenciado e simplificado; (vii) utilização da nota atribuída pelo cadastro na variação da régua de cobrança.

¹⁰⁵ ALMEIDA, 2017, p. 59.

¹⁰⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório Anual da Fiscalização: Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view>. Acesso em: 19 nov. 2020.

maiores contribuintes, gerou um resultado de mais de vinte e sete bilhões de reais¹⁰⁷ à RFB - um valor recorde para esse grupo específico¹⁰⁸:

Gráfico 2 – Procedimentos de fiscalização dos grandes contribuintes



Fonte: INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

No sentido de classificação dos contribuintes, surgem diversos critérios para atribuição de notas como, por exemplo, o recolhimento em dia dos tributos, a correção dos dados contidos na escrituração das obrigações acessórias, tempestividade da apresentação de tais obrigações.

Tais critérios, analisados cumulativamente, implicam em determinada classificação fiscal que, quanto mais alta, permite benefícios àqueles nela enquadrados, reforçando positivamente seu comportamento. De igual forma, quanto pior a classificação do contribuinte, poderá ele estar sujeito a regramentos mais rígidos.

Ainda que sem deixar totalmente de lado o tradicional paradigma consequencialista, motivado por questões de vantagem financeira, a classificação dos contribuintes pelos seus diferentes comportamentos se revela como alternativa para destacar dos demais os inadimplentes que, de fato, pretendem sonegar, devendo as políticas governamentais serem adaptadas para refletirem essas diferentes motivações¹⁰⁹.

No Brasil, é importante mencionar iniciativa pioneira do Estado de São Paulo, já seguida por outros Estados, que adotou o Programa “Nos Conformes” (Lei Complementar Estadual nº 1.320/18, de 06 de abril de 2018). Por meio deste Programa, a Fazenda Estadual

¹⁰⁷ Dados do Plano Anual de Fiscalização – Resultados de 2018 e Plano para 2019 não deixa clara a participação dos parcelamentos nesse resultado. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 17 nov. 2020.

¹⁰⁸ Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) em parceria com a EY. Cf. INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

¹⁰⁹ ALM, James. Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? **Economic Analysis and Policy**, n. 44, 2014, p. 35.

paulista passou a promover a classificação de contribuintes de acordo com o grau de atendimento às obrigações tributárias, incentivando positivamente o adimplemento por meio de tratamento mais benéfico àqueles com melhor classificação¹¹⁰.

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

1.4.6 Aplicação de sanções

Nesse novo cenário de transparência e cooperação, a sanção passa a servir como um aparato que confere mais eficácia social à legislação tributária, permitindo um “Estado fiscal suportável”¹¹¹, com maior harmonia entre os sujeitos da obrigação tributária.

As sanções em razão de comportamentos irregulares devem ser, portanto, aplicadas com parcimônia, mesmo porque o ônus de interpretar e aplicar a legislação (tão plural e dinâmica) passou a ser do próprio contribuinte (princípio da solidariedade entre Estado e cidadãos¹¹²), que deve ser tratado sob outra perspectiva (cada vez mais subjetiva e menos objetiva), dentro da nova dinâmica de colaboração com o Fisco que aqui se sugere.

Diz-se isso, pois, transferir ao contribuinte todas essas tarefas e responsabilizá-lo por cometimento de infração, sem nem considerar o aspecto subjetivo (sua boa-fé, histórico de

¹¹⁰ Oportuno mencionar que a proposta de classificação do contribuinte apresentada no âmbito federal não encontrou apoio da sociedade. A despeito de mencionar as práticas modernas da metodologia sugerida pela OECD, o programa divulgado pela RFB, através de Consulta Pública (Consulta Pública RFB nº 04/2018), denominado Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade), não apresentou características semelhantes aos programas implementados em outros países. A observação da autora desse trabalho dirige-se à incoerência do projeto em relação ao que se espera de um programa de conformidade tributária, que é a mudança de mentalidade de todos os agentes envolvidos no processo tributário (fisco, contribuintes, instituições de ensino, advogados e auditores), endereçando a almejada conformidade tanto para o fisco quanto para os contribuintes, não apenas em obrigações, mas, também, em direitos e benefícios. O programa evidenciou a negligência da confiança e a falta de credibilidade do fisco, na medida em que o único objetivo era o de maximizar a arrecadação (objetivo este detalhado na exposição de motivos da consulta pública, inclusive), trazendo obrigações tão somente para os contribuintes e sem indicar obrigação alguma ao fisco ou propor medidas com o objetivo de mudança do paradigma da sanção e do medo de detecção. Através da imposição de sanções políticas (como, por exemplo: perda de incentivos fiscais), aparentemente, o programa proposto pretendia penalizar aqueles que, ao invés de efetuarem o recolhimento do tributo, optassem pela manutenção do contencioso judicial, após a inscrição do débito em dívida ativa.

¹¹¹ Expressão utilizada por Nabais como título da sua obra: “Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável”. Cf. NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

¹¹² Art. 3º, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88).

comportamento tributário e regularidade fiscal, a existência de culpabilidade, ainda que culpa leve), não seria condizente com o papel que ele hoje ocupa nas relações tributárias¹¹³.

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

Esta presunção, contudo, ignora (i) o volume das normas sobre tributação e as divergências na interpretação da legislação tributária; (ii) que o inadimplemento decorre, ao menos em parte, da dificuldade de se atender à elevada quantidade de obrigações acessórias; (iii) que, via de regra¹¹⁴, ao contribuinte é custoso litigar¹¹⁵; ou (iv) o simples fato de que pode ter ocorrido mero erro de avaliação ou preenchimento, sem qualquer intuito de não pagamento.

Aqui, oportuno mencionar o estudo preparado pela RFB, datado de 2017, intitulado “Sanções Tributárias Federais e Análise Comparativa com outros Países”, o qual compara o percentual de multas aplicadas no Brasil com aquelas aplicadas por diversos outros países.

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

Esse dado é relevante, pois, ao conciliar altas penalidades com um sistema tributário que incentiva (e viabiliza) a autorregularização e a adoção de meios alternativos na solução de disputas entre fisco e contribuinte, as sanções¹¹⁶ se tornam medidas excepcionais, e não regra.

Além disso, o referido estudo da RFB não avalia de forma particularizada em cada uma das jurisdições importantes fatores como: o custo do contencioso fiscal e seu volume (na

¹¹³ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 249.

¹¹⁴ A ressalva se faz necessária na medida em que é do conhecimento da autora desse texto que algumas empresas investem na administração de seu passivo por ser mais barato esse gerenciamento do que pagá-lo.

¹¹⁵ Exemplo: custos como honorários, despesas de deslocamento para comparecimento a julgamentos, custas processuais, gastos com o oferecimento de garantias para créditos tributários em contencioso judicial, laudos técnicos, pareceres jurídicos, realização de perícias especializadas, acompanhamento pelos advogados externos, gestão do contencioso pelo Jurídico Interno, risco de imagem com acionistas e investidores, questões regulatórias perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e *Security Exchange Commission* (SEC), questionamentos de auditores externos independentes, impactos quanto à certificação de sua regularidade fiscal, entre outros.

¹¹⁶ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017.

verdade, sua quase inexistência nos países comparados no estudo), o índice de recuperabilidade dos créditos tributários constituídos, a redução da inadimplência nos casos em que tenha ocorrido majoração das penalidades¹¹⁷, a frequência com que são aplicadas sanções, o tempo de duração de processos tributários, entre outros.

No Brasil, confirmando que as penalidades são bastante exploradas, confira-se o “Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da RFB para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário - Resultados de 2017” (BRASIL, 2018). O documento aponta que, em 2017, foram elaboradas 2.877 (duas mil oitocentas e setenta e sete) RFFPs, relativamente a 25,42% (vinte e cinco vírgula quarenta e dois por cento) dos procedimentos de fiscalização encerrados (idem, p. 24). A versão do relatório de 2020, que trabalha com os dados de 2019, indica 2.963 (duas mil novecentas e sessenta e três) RFFPs, as quais correspondem a 27,24% (vinte e sete vírgula vinte e quatro por cento) de todas as ações fiscais encerradas naquele exercício¹¹⁸, conforme já mencionado anteriormente.

Não obstante o STF já ter limitado, em caso específico, a penalidade aplicável a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido¹¹⁹, ainda existe legislação esparsa com previsão de multas em patamares superiores, havendo severas penalidades que, mesmo sem haver tributo a ser recolhido, são calculadas sobre o faturamento ou sobre o valor da operação¹²⁰.

¹¹⁷ A atual metodologia aplicável às multas federais, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, prevê a aplicação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito, a qual pode, inclusive, ser majorada para 150% (cento e cinquenta por cento), quando comprovada falsidade ou fraude, e ser, ainda, respectivamente, de 112,5% (cento e doze e meio por cento) ou 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), caso constatado embaraço à fiscalização.

¹¹⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório Anual da Fiscalização: Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view>. Acesso em: 19 nov. 2020.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 833106 AgR, Relator(a): Marco Aurélio, Primeira Turma. Julgado em 25/11/2014, public. 12/12/2014.

¹²⁰ Como é o caso de multas por descumprimento de obrigação acessória, previstas no artigo 12 da Lei 8.218/91 com redação dada pela Lei 13.670/2018:

“Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:
I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;
II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e
III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.”

Assim, merece espaço a verificação de idoneidade do contribuinte, inclusive para a aplicação de sanções e penalidades, como forma de praticar uma tributação isonômica¹²¹, prestigiando, inclusive, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como meios de realização da Justiça e do não confisco.

1.4.7 Considerações finais sobre a relação entre Fisco e contribuintes

Nesse ponto do trabalho, nos parece correto afirmar que, para a construção de uma boa política de combate à evasão fiscal, calcada num padrão de conformidade cooperativa e que torne a arrecadação tributária mais eficiente, é essencial avaliar diversos fatores que não se resumem a estritas recomendações objetivas, focadas na conformidade forçada, detecção e punição dos contribuintes inadimplentes.

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

A perspectiva deste trabalho sobre declaração voluntária de planejamentos tributários vai além da compreensão das razões pelas quais os contribuintes quitam ou deixam de quitar seus tributos (conformidade voluntária). Além disso, ultrapassa a ideia de que ela se dê tão somente para afastamento de penalidades e até de consequências penais (algo típico de programas de regularização de divisas, por exemplo). Explora-se a possibilidade de uma declaração voluntária (ao invés da declaração obrigatória) em sua acepção de troca de informações, mirando segurança jurídica e proteção dos contribuintes, além de maior assertividade e previsibilidade para o fisco.

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

¹²¹ Cf. MÉLO, 2014, p. 246: “A leitura que se impõe dos referidos princípios constitucionais tributários é aquela que passe a considerar um cenário em que os próprios fins do Estado mudaram e, em razão disso, a exegese de tais princípios exige que não sejam interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas também de garantia de uma justa distribuição dos encargos, pela realização isonômica do dever de contribuir aos gastos públicos.”

justificativas dos contribuintes para certa tolerância da evasão fiscal e maximizar sua arrecadação, o Estado tem uma importante missão de melhorar sua governança¹²².

Assim, para a implementação de uma verdadeira conformidade cooperativa, além de abandonar o paradigma punitivo, se faz necessário investir na transparência de dados e acesso à informação, na simplificação do sistema tributário, no diálogo construtivo, na estabilidade das orientações e decisões emanadas pelo Poder Público sobre matérias tributárias, na racionalidade do uso de programas de parcelamento, na redução da litigiosidade¹²³, na classificação dos contribuintes, dentre outras providências.

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

A contemporânea relação entre Fisco e contribuintes, portanto, deve deixar de espelhar interesses isolados e individuais de um lado ou outro, sequer existindo dois lados e, quanto menos, opostos (paradigma adversarial), mas apenas um interesse: o do bem comum, viabilizado por arrecadação tributária – dever e direito de todos – baseada na confiança recíproca, na compreensão mútua, no diálogo, na transparência, na aplicação de uma lei fiscal e sua justa interpretação, na segurança jurídica e na alocação eficiente dos recursos públicos; valores estes de interesse de todos (fisco, contribuintes e sociedade).

Conforme se verificará, a ideia central deste trabalho, como forma de viabilizar esse novo paradigma de relacionamento, é a de criar estímulos para que haja composição e pacificação prévia, fixando-se os parâmetros interpretativos (concomitantemente ou em momento muito próximo à ocorrência do fato gerador), de modo que as decisões sobre a

¹²² O texto a seguir indicado aborda a dificuldade de medir o tamanho do *tax gap* e inclui o tema como de responsabilidade da Administração Tributária, como demonstração de sua *accountability* e responsividade: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **Why we measure the tax gap**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Australian-tax-gaps-overview/?anchor=Overview>. Acesso em: 18 nov. 2018.

¹²³ A prática demonstra que também são essenciais mudanças no contencioso, seja para conferir maior rapidez ao deslinde das questões, seja para o aperfeiçoamento da aplicação do correto entendimento (é comum que o desfecho das controvérsias perante o Poder Judiciário seja diametralmente oposto àquele alcançado na esfera administrativa do litígio – o que não parece fazer sentido sob qualquer ângulo de análise). Sobre os longos litígios tributários, confira-se o relatório da OECD intitulado *Tax Certainty* que analisou 51 (cinquenta e um) países no relatório de 2018 aponta a necessidade de melhorias na qualidade e ferramentas de resolução de disputas tributárias (p. 18-21 e 34-35). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD; INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **Tax Certainty**: OECD/IMF Report on Tax Certainty: 2018 Update. Disponível em: www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

legalidade dos planejamentos sejam discutidas à medida em que forem ocorrendo, evitando-se que as soluções das controvérsias interpretativas sejam explicitadas após a instauração dos litígios.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E LITIGIOSIDADE EXCESSIVA

2.1 Evolução do conceito de “planejamento tributário” e sua qualificação como “abusivo”

O estudo do sistema tributário nacional, durante um longo período, foi marcado, quase que exclusivamente, pelo seu caráter protetivo. Os preceitos constitucionais, legais e infra legais, em regra, eram interpretados como vetores voltados para assegurar direitos aos contribuintes, protegendo-os do exercício do poder de tributar.

Essa linha do Direito Tributário predominantemente protetivo surgiu e ganhou força durante um período autoritário, em que os contribuintes se utilizavam das normas com o objetivo de se proteger (princípio da legalidade estrita), freando o apetite tributário do Estado, muitas vezes arbitrário.

Nesta fase inicial, a doutrina tributária procurou guarida no princípio da legalidade estrita. Esse foi o meio de proteção encontrado para controlar o exercício do Estado, ao atingir o patrimônio dos contribuintes.

A obrigação tributária, desse modo, somente poderia surgir em decorrência da lei, a qual deveria dispor sobre todos os elementos da obrigação tributária, de modo completo. Ou seja, para ser validamente instituída, dependia-se da “tipificação”¹²⁴ em lei. Havendo qualquer falha formal, omissão ou equivocado disciplinamento de quaisquer dos elementos do “tipo”, a obrigação tributária não poderia ser validamente exigida.

A tipicidade tributária permitia ao contribuinte afastar as exigências tributárias decorrentes de fatos que não encontrassem completa regulação em lei. Assim, no final da década de oitenta, logo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, surgem as grandes teses tributárias¹²⁵, muitas delas lastreadas nas inconsistências formais das legislações instituidoras de tributos.

¹²⁴ A esse respeito, Alberto Xavier, em seu “Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva”, sustenta que o princípio da legalidade exige não apenas que o tributo seja instituído por lei, mas que essa lei tenha características especiais, caracterizando-se como uma “lei qualificada”. Para essa doutrina, a lei deve conter o critério de decisão no caso concreto e não somente o fim a que se destina. Para ele, “a exigência de ‘reserva absoluta’ transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”. (XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.)

¹²⁵ Assim, por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, que pretendiam alterar a base de cálculo e a alíquota da contribuição ao PIS. O STF, no julgamento do RE 148.754, Rel. Min. Carlos Velloso, declarou a inconstitucionalidades, em razão de tal alteração não ter sido realizada por

Essa concepção legalista-formalista, que marcou a primeira fase do Direito Tributário brasileiro, teve enorme importância, pois permitiu o debate das questões tributárias em momento de escassa discussão, marcado pelo autoritarismo político.

Muitos doutrinadores adotaram essa concepção formalista-legalista, seguindo a escola, especialmente, do Professor Geraldo Ataliba, baseada na estrita legalidade, muito disseminada e amplamente aplicada. Tal linha influenciou significativamente a discussão a respeito do planejamento tributário, marcado, nesse estágio, pela ampla liberdade de auto-organização dos contribuintes.

No âmbito administrativo de julgamento de tributos federais, os Conselhos de Contribuintes¹²⁶ (CCs) proferiram decisões¹²⁷ adotando essa acepção legalista-formalista^{128 129}, concluindo que o crédito tributário não poderia ser exigido em situação não completamente descrita na lei.

Essa perspectiva da legalidade estrita, mais recentemente, passou a ser desafiada, especialmente em razão da doutrina de Marco Aurélio Greco, que trouxe interpretação diversa da legalidade tributária, vinculando-a não mais à forma, mas aos meios a que se destina. Para ele, o princípio da legalidade requer aderência ao ordenamento jurídico como um todo e não somente com a lei em sentido formal.

A nova perspectiva da legalidade tributária influenciou fortemente as autoridades fiscais e a jurisprudência administrativa como instrumento de realização de valores constitucionais, de modo que, em sua teoria, a lei jamais será uma forma independente de seu conteúdo¹³⁰.

meio de lei complementar. Posteriormente, os Decretos-lei tiveram execução suspensa pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 49/95.

¹²⁶ Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda foram unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pelo art. 48 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

¹²⁷ Nesse sentido, exemplificativamente, o acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, nº 101-93.616, de 20 de setembro de 2001, de Relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, em que concluiu que “a simulação, antes de mais nada, há que ser provada por quem a alega, e há que ser feita com a intenção de prejudicar terceiros ou violar preceito legal. Para que se caracterize a simulação é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, quer por vedação legal, quer por qualquer outra razão.” Tal conclusão foi embasada na doutrina de Alberto Xavier.

¹²⁸ No mesmo sentido de aplicação literal da legislação, cumpre observar a jurisprudência do CARF acerca do conceito de “praça” para efeitos de aplicação do VTM (valor tributável mínimo) na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme bem apontado no artigo “Aplicação do Valor Tributável Mínimo do IPI é validada pela jurisprudência do CARF”, de Diego Diniz Ribeiro, publicado na Revista Consultor Jurídico. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jan-16/direto-carf-aplicacao-valor-tributavel-minimo-ipi-validada-carf>. Acesso em 22 nov. 2020.

¹²⁹ Até 2017, o CARF aplicada conceito restritivo de praça com fundamento, muitas vezes, no Código Comercial, instituído pela Lei nº 556, de 25 de junho de 1850.

¹³⁰ ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 61.

Além disso, entrou em choque com a tradicional concepção de legalidade estrita, que determinava que cada ato concreto do Fisco que importasse em exigência de um tributo, fosse rigorosamente autorizado por uma lei, na linha da reserva absoluta de lei formal ou de estrita legalidade¹³¹.

Essa premissa de que a análise não se restringiria mais à literalidade da lei, adentrando-se em valores e princípios na verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, passou, então, a ser amplamente adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que começou a analisar as operações de planejamento tributário buscando identificar a “substância” dos fatos¹³² - e não mais apenas a forma em que externalizados.

No contexto de inquietude dos órgãos de aplicação do Direito com as amarras estabelecidas pela estrita legalidade, surge o debate que culmina com a introdução do parágrafo único, do art. 116, do CTN, estabelecendo que a lei ordinária fixará procedimentos para que a autoridade administrativa desconsidere “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Tal dispositivo, introduzido na legislação em 2001¹³³, é um dos capítulos da discussão relativa ao planejamento tributário, o que indica tratar-se de problema antigo, ainda não satisfatoriamente solucionado.

Diversos trabalhos científicos buscaram identificar os padrões decisórios, especialmente no âmbito dos CCs e do CARF¹³⁴, para construir uma regra minimamente segura a respeito do que seria considerado planejamento tributário lícito e planejamento tributário ilícito (inválido ou inoponível ao Fisco)¹³⁵.

¹³¹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 284 *apud* ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 61.

¹³² A esse respeito pode-se citar o acórdão do CARF, nº 1101-000.899, de 11 de junho de 2013, cujo voto vencedor foi proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa e que representa um marco na questão da utilização de empresa veículo para amortização de ágio. Até então, o CARF, na maioria de seus julgados, não considerava ineditível a amortização do ágio pelo simples fato de ter sido utilizada uma empresa veículo (nesse sentido, o acórdão do CARF nº 1101-00.354, de 02 de setembro de 2010).

¹³³ Art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

¹³⁴ A discussão de planejamentos tributários no âmbito administrativo prejudica a possibilidade de serem explorados argumentos constitucionais por expressa disposição do Regimento Interno: Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

¹³⁵ BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. **Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica**. Dissertação (Mestrado) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010, 228 f.

Muito se discutiu a respeito da chamada “capacidade tributária ativa”, que permitiria, supostamente, a tributação de situações que, ainda que não se enquadrassem de modo pleno numa regra legalmente estabelecida, deveriam sofrer tributação. Alegou-se que o princípio da capacidade tributária prevaleceria sobre o princípio da legalidade, impondo a tributação de operações que revelassem capacidade tributária.

O pêndulo caminhou do extremo da legalidade estrita e formalista, para a tributação (muitas vezes com muitas qualificadas e RFFPs) de todas as operações que parecessem revelar capacidade econômica¹³⁶.

Já há uma década, foi publicado o resultado de uma pesquisa científica relevante a respeito dos planejamentos tributários¹³⁷ que analisou setenta e seis acórdãos dos CCs, em conformidade com o método *normative systems*, identificando, no período de 2002 a 2008, as decisões que avaliaram planejamentos tributários (“universo do discurso”) e os critérios (“universo de propriedades”) determinantes para que os CCs concluíssem pela validade ou invalidade do planejamento. Dentre tais critérios, destaca-se o denominado “propósito negocial”, ou seja, a existência de motivos não tributários para a realização da operação.

A maioria das decisões, desde aquela época (2002 a 2008), já considerava relevante, para a aferição da validade do planejamento, a comprovação de existência de motivos diversos à economia de tributos, buscando-se elucidar a intenção do agente ao realizar a operação de um determinado modo e não de outro.

Dentre os critérios encontrados para a verificação do propósito negocial, a pesquisa realizada identificou como fatores relevantes: (i) o lapso temporal entre as operações, (ii) a relação de dependência entre as partes envolvidas no negócio encetado e (iii) a existência de coerência entre as operações realizadas e as atividades usuais das empresas envolvidas.

Após uma análise descritiva individual de cada acórdão, a pesquisa conclui que o órgão administrativo de julgamento dá especial relevância à existência ou não de motivos não-tributários para considerar válido ou inválido o planejamento tributário. Por outro lado, entende

¹³⁶ Fases do debate sobre planejamento tributário: i) da liberdade salvo simulação; ii) da liberdade salvo patologias do negócio jurídico; iii) fase da liberdade com capacidade contributiva, segundo: VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores**: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 300.

¹³⁷ Trata-se da obra Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” - Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008, coordenado pelo Prof. Luís Eduardo Schoueri e organizado por Rodrigo de Freitas. (SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.)

que não é possível identificar, de modo seguro, quais os critérios para que os motivos extra tributários sejam considerados suficientes para que o planejamento seja considerado lícito.

E mais, analisando-se as dezenas de acórdãos que tratam do assunto, mesmo depois de prolatados, constata-se que nem todos adotaram os mesmos critérios (muitos sequer abordam certos critérios, considerados centrais por alguns precedentes) e tampouco valoram do mesmo modo os critérios analisados. Assim, há uma construção casuística, que torna quase que impossível determinar-se, de maneira prévia¹³⁸, quais as condições para que sejam validadas as operações de planejamento.

Daí surge um grande problema: a construção da regra passou a ser feita de modo casuístico, levando-se em consideração, para validação do planejamento, diversos critérios que não estavam dispostos aprioristicamente (ou ao menos não estavam dispostos de maneira clara), criados no julgamento dos casos concretos que, em geral, referem-se a fatos geradores ocorridos há muitos anos. Ou seja, a legalidade concreta é construída olhando-se por um estreito espelho retrovisor, naturalmente vocacionado a ter pontos cegos, incapaz de enxergar de modo amplo toda a complexa realidade envolvida.

Em vez de buscar-se descrever a operação *a posteriori*, esclarecendo-se quais os propósitos extra tributários que a justificam, este trabalho busca defender a fixação, de modo antecipado, dos fatos e das incidências tributárias cabíveis, permitindo que as consequências sejam por todos conhecidas *a priori*, evitando a perseguição posterior de um crédito tributário que não se sabe ao certo se é efetivamente devido, tampouco se, ainda que devido, será efetivamente recebido pelo credor.

Estabelecer um novo paradigma, em que a lógica que prevalece é a da previsibilidade, condição essencial para um *fair play* e para uma convivência civilizatória entre a administração tributária e os contribuintes, substituindo-se a punição pelo prêmio àqueles que se antecipam e cooperam, parece ser o caminho

Para tanto, o contribuinte precisará sentir que contará com uma análise técnica e não somente uma interpretação voltada para alcançar a maior arrecadação possível. Por outro lado, o Fisco precisará perceber verdadeira cooperação por parte do contribuinte.

¹³⁸ VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 316-317.

2.2 Contencioso pernicioso e os efeitos nefastos para os contribuintes e para o Estado

A partir da Constituição Federal de 1988, é possível notar uma multiplicação exponencial de processos judiciais, iniciados pelos contribuintes, sobre discussões tributárias. Essa constatação, muito provavelmente, se explica como uma reação à extinção dos “juízes biônicos” e, também, como forma de realização da abertura democrática por meio do contencioso, na medida em que a Constituição Cidadã se tornou o fundamento para a cobrança de condutas positivas do Estado¹³⁹.

Grandes teses ajuizadas nos anos noventa, remanescem sem trânsito em julgado até o presente momento¹⁴⁰ dando notícia o relatório de riscos fiscais, produzido pela Advocacia Geral da União para o TCU, da existência de uma exposição de, pelo menos, quinhentos e dez bilhões de reais, concentrados em cerca de sessenta e cinco ações judiciais¹⁴¹.

As disputas tributárias somam cinco trilhões de reais, volume que beira 73% (setenta e três por cento) do PIB do país^{142 143} (considerando o contencioso federal, estadual e municipal), sendo que o mesmo estudo aponta 0,19% (zero vírgula dezenove por cento) como índice para países da América Latina e 0,28% (zero vírgula vinte e oito por cento) para países

¹³⁹ NARDELLI, Marcela Ladeira. Quem tem medo da modulação de efeitos das decisões judiciais? **Jota**. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/pauta-fiscal/quem-tem-medo-da-modulacao-de-efeitos-das-decisoes-judiciais-04042019. Acesso em: 18 out. 2020.

¹⁴⁰ Esse é o caso do tema exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que, apesar de estar decidido em relação ao mérito, segue sem encerramento. Essa discussão foi iniciada com o Recurso Extraordinário nº 240.785 que, além de ter levado quase 15 anos para a conclusão de seu julgamento, foi “atropelado” pela Ação Direta de Constitucionalidade nº 18 e precisou superar o pedido de apreciação conjunta com o RE nº 574.706. Este último, por sua vez, teve seu julgamento iniciado em 2017, sob a sistemática da repercussão geral, e ainda pendem a apreciação pelo STF os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional e do pedido de modulação dos efeitos da decisão, sem falar na nova linha que passou a ser explorada quanto à forma de cálculo do indébito (fato que, provavelmente, implicará em mais anos de litígio por indignação de uma das partes).

¹⁴¹ ARAÚJO, Carla. **AGU calcula risco fiscal de R\$ 510 bi com ações judiciais em curso**. Disponível em: <https://www.valor.com.br/politica/5991001/agu-calcula-risco-fiscal-de-r-510-bi-com-acoes-judiciais-em-curso>. Acesso em: 19 nov. 2020.

¹⁴² VASCONCELOS, Breno; MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa. **Estado e contribuintes disputam quase R\$ 5 trilhões em tributos, mostra estudo**. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghtml>. Acesso em: 19 jun. 2020.

¹⁴³ O relatório da Ernst Young, realizado em parceria com o Instituto Brasileiro de ética Concorrencial (ETCO) apontou que, ao final de 2018, o estoque do contencioso tributário federal era responsável, por si só, pelo valor de R\$ 3,44 trilhões, atingindo 50,4% do PIB. (INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.)

da OECD ali considerados¹⁴⁴, confirmando a liderança mundial do Brasil em litígios tributários¹⁴⁵.

Com montante relevante de débitos inscritos na dívida ativa da União Federal, a PGFN¹⁴⁶ tem trabalhado para (i) fortalecimento da cobrança^{147 148}; (ii) possibilidade de realização de transação tributária¹⁴⁹; (iii) combate ao devedor habitual¹⁵⁰; (vi) redução do tempo de duração dos processos; (v) redução da litigiosidade¹⁵¹, inclusive com ajuizamento seletivo de ações¹⁵² e ampliação da utilização dos Pedidos de Revisão da Dívida Inscrita; (vii) diminuição da sobrecarga das cortes superiores¹⁵³, inclusive trabalhando com a possibilidade de dispensa de contestações, recursos e até desistência daqueles já apresentados^{154 155} (sendo que as Notas expedidas vinculam, inclusive, a RFB), dentre outras providências.

Igualmente importante os investimentos da RFB, dentre os quais vale destacar: (i) a reestruturação administrativa para visão integrada do contribuinte; (ii) gestão por processo de trabalho; (iii) criação de delegacias especiais (maiores contribuintes, fiscalização, administração tributária, atendimento/logística); (iv) reconhecimento de jurisdição nacional e não mais regional; (v) implementação do atendimento virtual; (vi) fiscalização virtual, dentre

¹⁴⁴ Dados divulgados em 2015 e referentes a 2013.

¹⁴⁵ MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa; VASCONCELOS, Breno. Brasil, campeão mundial de litígios tributários. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>. Acesso em: 04 nov. 2020.

¹⁴⁶ Cf. BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2020. Dados 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 10 nov. 2020.

¹⁴⁷ Por exemplo: celebração de Acordo de Cooperação Técnica com o Conselho Nacional de Justiça e com o Banco Central do Brasil.

¹⁴⁸ Por exemplo: contratação de serviços auxiliares na cobrança administrativa. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 13 jul. 2019.

¹⁴⁹ Instituída pela MP nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020.

¹⁵⁰ Por exemplo: seleção de devedores para as atividades do Sistema de Recuperação de Créditos baseada no risco com estratégias de cobranças setorizadas; envio de débitos ao Serasa; protesto de débitos junto ao FGTS; Projeto de Lei nº 1.646/2019 que, dentre outras previsões, busca conceituar o que seria o devedor “contumaz”.

¹⁵¹ Por exemplo: atuação na Reforma da Previdência e a celebração de Negócios Jurídicos Processuais.

¹⁵² O que também denota estar o órgão mais alerta ao risco de condenação em sucumbência, nos termos dos novos parâmetros do Código de Processo Civil de 2015.

¹⁵³ Por exemplo: arquivamento de mais de 200 mil processos de execução fiscal sem potencial de recuperação relevante.

¹⁵⁴ art. 19-C, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

¹⁵⁵ Outros exemplos: i) Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que ampliou o rol de dispensa para incluir os recursos julgados pelo STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, bem como as ações julgadas em controle concentrado ou em repercussão geral pelo STF; ii) Portaria PGFN nº 502/16 (alteradas posteriormente pelas Portarias nº 565/2017 e nº 735/2015) que, entre outras previsões, autorizou a Procuradoria da Fazenda Nacional a deixar de discutir matérias objeto de súmulas proferidas por tribunais administrativos ou judiciais, além das hipóteses de jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

outros que têm garantido uma atuação mais eficiente, colhendo como consequência, a redução do *tax gap*.

Seguindo-se na frente de aperfeiçoamento do sistema processual¹⁵⁶, o Brasil vem promovendo alterações legislativas e procedimentais para incorporação de conceitos típicos da *common law*, procurando atribuir mais poder às decisões judiciais, porém sem abandono da sua tradição no *civil law*¹⁵⁷. Tais alterações têm focado na redução do tempo de duração dos processos e da litigiosidade em si, além de reduzir a sobrecarga das cortes superiores e melhorar a própria legitimidade do Poder Judiciário.

Sem pretender exaurir o tema, vale destacar como exemplos: (i) Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, que alterou o Código de Processo Civil de 1973, para permitir que o relator inadmitisse recurso em dissonância com a súmula ou jurisprudência consolidada dos tribunais superiores; (ii) as Leis nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, e nº 9.882, de 03 de dezembro de 1999, que regulamentaram as ações de controle concentrado de constitucionalidade; (iii) Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004 (EC 45), que criou a súmula vinculante, com efeito mandatório para o Poder Judiciário e para as autoridades administrativas e estabeleceu o princípio constitucional da duração razoável do processo; (iv) Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que regulamentou a EC 45, para exigir a existência de repercussão geral como requisito de admissibilidade de recurso extraordinário, além da possibilidade de sobrestamento de recursos sobre a mesma matéria nos tribunais de origem; (v) Lei nº 11.672, de 08 de maio de 2008, que estabeleceu o rito dos recursos repetitivos, dentre outros.

Além disso, a edição do Código de Processo Civil de 2015 (CPC 2015) incorporou e aprimorou alterações processuais relevantes em termos de agilidade, tais como: (i) o dever de uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente (art. 926); (ii) a necessidade de se observar as decisões proferidas em controle de constitucionalidade, súmula vinculante, demandas repetitivas, súmulas e orientação do plenário (artigos 489, § 1º, VI e 927), cujos impactos se verificam não somente em relação ao mérito, mas também para a concessão de tutela de evidência (art. 311, II), (iii) improcedência liminar do pedido (art. 332, III), (iv) decisão monocrática de mérito recursal (art. 932, IV e V), (v) dispensa de reexame necessário

¹⁵⁶ James Marins comenta sobre a pouca evolução, no Brasil, do processo tributário e do sistema em si, em termos orgânicos e fundamentais. Fala, também, sobre a falta de apetite legislativo para assuntos processuais, marca comum de quase todos os governos, sempre mais dedicados a realizar modificações de ordem material: MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)**, 8. ed., São Paulo: Dialética, 2015, p. 34-35.

¹⁵⁷ ARAUJO, Juliana Furtado Costa Araujo. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar e ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

(art. 496, § 4º, III), (vi) presunção de repercussão geral para a interposição de recurso extraordinário (art. 987, § 1º).

Esse investimento do Poder Judiciário na qualidade do contencioso realmente permite a ampliação dos efeitos da decisão dos Tribunais Superiores, na medida em que, uniformizando entendimentos, distribui melhor a Justiça, acelera o julgamento de processos, garante segurança jurídica e concretiza a atual diretriz brasileira de valorização do precedente¹⁵⁸, materializada no CPC 2015.

Ainda no contexto dos esforços do Poder Judiciário para maior celeridade do trâmite processual, mencione-se a modulação dos efeitos da decisão para definição de regras de aplicabilidade do entendimento fixado aos tantos outros processos que versem sobre o mesmo tema apreciado.

Apenas para pontuar o entendimento dessa autora quanto à técnica de julgamento via modulação dos efeitos da decisão, registre-se que, apesar de buscar uniformização de entendimentos, sua aplicação produz um efeito colateral não esperado por estimular o ajuizamento de novas ações (algo contraditório à razão de sua criação), visto que a mais distante sinalização de modulação em determinado assunto ou a simples notícia de liberação para pauta de um processo líder nos Tribunais Superiores, provoca uma histeria processual coletiva para distribuição de novas ações que acaba sobrecarregando, ainda mais, o já assoberbado Poder Judiciário^{159 160}.

¹⁵⁸ A irretroatividade da mudança jurisprudencial é essencial para que haja segurança nas relações entre Fisco e Contribuinte. A alteração do entendimento firmado, tanto em favor do contribuinte quanto em favor do Fisco, deve ser sempre preservada, já que o Direito é dinâmico e deve permitir a evolução, seguindo as mudanças sociais e econômicas. Não se pode permitir, no entanto, que a mudança de orientação dos Tribunais, administrativos ou judiciais, possa alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração da jurisprudência. Um bom sistema deve utilizar instrumentos que preservem aqueles que agiram de boa-fé e estimular que os agentes confiem nas suas orientações. Isso é fundamental para a estabilidade das relações e redução dos conflitos. Demora-se muito para que os casos sejam julgados, tornando bilionárias as discussões, o que serve de estímulo para que novas discussões se instaurem, como forma de minimizar os efeitos das decisões anteriormente fixadas. Esse é um dos principais ingredientes para a excessiva litigiosidade que caracteriza o sistema brasileiro. Respeitar-se o precedente deve ser um valor a ser buscado. Isso já está explicitado no art. 927, §3º, do Código de Processo Civil, e no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Mais sobre o tema: SILVA, Daniel Souza Santiago da. **A irretroatividade das alterações jurisprudenciais no âmbito tributário**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

¹⁵⁹ Hoje é certo que os executivos de empresas, para valorização do investimento dos acionistas e, também, para não serem responsabilizados por omissão, veem-se obrigados a discutir todas as questões noticiadas pela mídia, no intuito de evitar que o direito seja reconhecido a todos os contribuintes que ajuizaram ações antes do julgamento do *leading case*, inclusive eventuais concorrentes.

¹⁶⁰ Especialmente após o julgamento do RE 560.626 que, sob a sistemática da repercussão geral, discutiu o prazo de decadência das contribuições sociais, definindo, em sede de modulação, que a lógica de proteção seria o ajuizamento de ação judicial em momento anterior à conclusão do julgamento, a indústria do contencioso cresceu.

Melhorias nos próprios órgãos julgadores, sejam eles do âmbito administrativo ou judicial, também contribuem para maior celeridade¹⁶¹ e certeza ao sistema tributário. Nessa linha, além de serem adotados instrumentos que privilegiem a jurisprudência firmada, o estabelecimento de critérios mais rígidos para a seleção de casos a serem julgados¹⁶² e uma melhor condução das pautas de julgamento¹⁶³ são aperfeiçoamentos igualmente importantes.

Apesar de tantas frentes de atuação, o efeito multiplicador dos processos ainda fica patente nos relatórios de produtividade dos Tribunais, tal como é o caso, por exemplo, do Relatório Estatístico da Coordenadoria de Gestão da Informação do Superior Tribunal de Justiça (STJ), referente ao ano de 2019, por exemplo.

Referido relatório aponta que, apesar do crescimento quanto aos processos arquivados, com tantas novas entradas, o desafio de redução do contencioso persiste¹⁶⁴: (i) foram recebidos 384.900 (trezentos e oitenta e quatro mil e novecentos) processos novos, originários e recursais, o que representa um crescimento de 11,1% (onze vírgula um por cento) em relação ao último ano e uma média de expansão de 4,7% (quatro vírgula sete por cento) ao ano, desde 2013; (ii) ocorreu a baixa de 406.718 (quatrocentos e seis mil setecentos e dezoito) processos, o que representa um aumento de 5,4% (cinco vírgula quatro por cento) em relação à 2018 e crescimento acumulado de 42,3% (quarenta e dois vírgula três por cento) desde 2013..

No âmbito administrativo, houve discreta redução no volume de processos atualmente no CARF, se comparados os últimos doze meses do relatório mais recente (de fevereiro de 2019 a fevereiro de 2020, o volume reduziu de cento e vinte e um mil para cento e dezesseis mil e quatrocentos processos). Os números chamam a atenção, pois, nos últimos anos, o CARF

¹⁶¹ A média dos processos baixados pelo STJ por exemplo, entre os anos de 2013 a 2016 foi de 309.820 processos, enquanto nos anos de 2017 a 2019 foi de 388.313. Esse percentual de 25,3% mais processos baixados após 2017 foi resultado da implantação do sistema de triagem de processos no STJ que trouxe maior celeridade aos julgados do Tribunal.

¹⁶² Em se tratando do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por exemplo, parece fazer sentido ponderar sobre o amadurecimento jurisprudencial de seus posicionamentos, ao menos antes de sacramentar tais entendimentos em súmulas. Necessária a alteração do seu Regimento Interno para modificação do quórum para aprovação dos enunciados. Atualmente, o quórum para provação de súmula é de 3/5 (e não mais 2/3, como constava no Regimento Interno anterior), bastando um voto de Conselheiro do Contribuintes. (NARDELLI, Marcela Ladeira. **Existe ambiente para fixação de novas súmulas no CARF?** Disponível em: <http://ga.basegroup.com.br/existe-ambiente-para-fixacao-de-novas-sumulas-no-carf/>. Acesso em 18 out. 2020.)

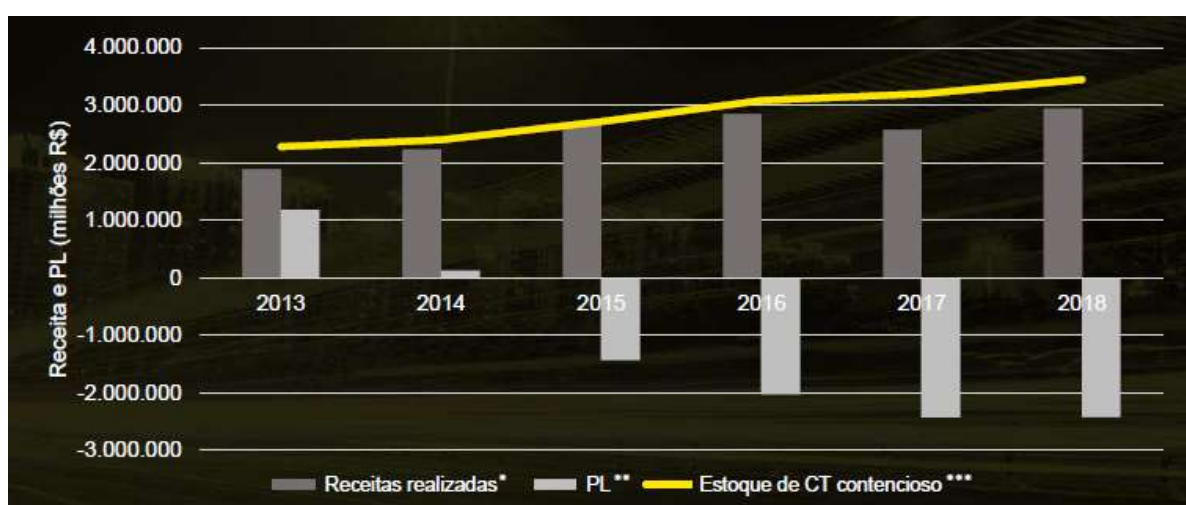
¹⁶³ Assim como ocorreu por ocasião do julgamento da tese sobre a (in)constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Referida matéria foi julgada pelo STF através do RE nº 574.706, submetido ao rito dos recursos com repercussão geral. Entre a primeira inclusão de pauta e o julgamento passaram-se aproximadamente 20 anos. Como consequência deste longo período, o Governo Federal, na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 (Lei nº 13.707/18), estimou que os impactos aos cofres públicos em razão dessa discussão superam 250 bilhões a serem restituídos pelos cofres públicos, acrescidos de uma perda de arrecadação estimada em R\$ 101,7 bilhões, entre os anos de 2012 a 2016.

¹⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Relatório Estatístico**: Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=343>. Acesso em: 10 nov. 2020.

aumentou muito sua produtividade: comparando os anos de 2017 e 2019, a quantidade de acórdãos e resoluções expedidas quase dobrou¹⁶⁵.

Todavia, em que pesem os esforços para melhoria do sistema (processual, de controle preventivo e de cobrança da dívida fiscal)¹⁶⁶, além de o volume do contencioso seguir crescente, os dados também indicam baixa recuperabilidade dos créditos fiscais¹⁶⁷, dando conta de um resultado negativo da União Federal desde 2015¹⁶⁸:

Gráfico 3 – Comparativo entre receitas realizadas, o patrimônio líquido e o legado de contencioso da União Federal



Fonte: EY, 2019. Dados dos Balanços da União, 2013 a 2018¹⁶⁹

¹⁶⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2020.

¹⁶⁶ NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. **Relatório A nova Receita Federal do Século XXI: eficiência, responsabilidade e accountability**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-nevfgv-receita.pdf>. Acesso em: 29 fev. 2020.

¹⁶⁷ O relatório “PGFN em Números 2020”, elaborado pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, com os dados consolidados do ano de 2019, apresenta um estoque aproximado de R\$ 2,4 trilhões de reais de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União Federal e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, dos quais R\$ 24,4 bilhões (pouco mais de 1%) foram recuperados em 2019, sendo que R\$ 9 bilhões desse valor foi recuperado com a concessão de benefícios fiscais. Apenas para fins de comparação, o primeiro relatório, publicado em 2014 (BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2014. Dados 2013. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf. Acesso em: 02 jan. 2019), indicava que o estoque em dívida ativa era de aproximadamente R\$ 1,27 trilhão de reais, tendo sido recuperados aproximadamente R\$ 23 bilhões de reais. (Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view. Acesso em: 02 jan. 2019).

¹⁶⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

¹⁶⁹ * O valor das receitas foi composto por meio do somatório das receitas recorrentes de capital escrituradas em cada ano.

** O valor do patrimônio líquido utilizado foi o valor total publicado em cada um dos balanços.

A academia, de igual forma, diante da constatação da falência do modelo, tem se dedicado a descobrir as reais dificuldades encontradas pelo Fisco e pelo contribuinte no processo administrativo fiscal¹⁷⁰, na execução fiscal¹⁷¹ e na compreensão da norma antielisiva, por exemplo.

Este é o caso do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, de iniciativa do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, que se debruçou sobre quatro frentes de pesquisa, quais sejam: (i) mapeamento dos problemas que os *players* enfrentam; (ii) estudo dos temas no direito comparado; (iii) construção de diretrizes para a eventual criação de um novo paradigma legal sobre os assuntos estudados e (iv) apresentação destes resultados para a sociedade, visando que os modelos construídos se tornem parâmetros de criação ou reforma da legislação.

Os dados de todos os relatórios e frentes de trabalho até aqui analisados são ainda mais impactantes se considerarmos que as disputas de natureza fiscal representam, sozinhas, 71,3% (setenta e um vírgula três por cento) do contencioso mantido pelas pessoas jurídicas; as cíveis somam 19% (dezenove por cento) e as trabalhistas, 9,7% (nove vírgula sete por cento)^{172 173}.

*** O valor do CT contencioso foi composto por meio do somatório do CT com exigibilidade suspensa no âmbito da RFB e do CT Previdenciário e Não Previdenciário no âmbito da PGFN.

¹⁷⁰ Foram publicadas quinze propostas para aprimoramento do contencioso administrativo tributário federal. Cf. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. 15 propostas para melhorar o processo administrativo fiscal federal. **Jota**, 02 mar. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/15-propostas-para-melhorar-o-processo-administrativo-fiscal-federal-02032020. Acesso em 22 nov. 2020.

¹⁷¹ NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: juizados para execuções de pequeno valor. **Jota**, 26. abr. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-juizados-para-execucoes-de-pequeno-valor-26042019. Acesso em: 27 nov. 2020.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: redefinição (e valorização) do procedimento de inscrição. **Jota**, 10 maio 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-redefinicao-e-valorizacao-do-procedimento-de-inscricao-10052019. Acesso em: 27 nov. 2020.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: maior adaptabilidade ao direito material. **Jota**, 21 jun. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-maior-adaptabilidade-ao-direito-material-21062019. Acesso em: 27 nov. 2020.

¹⁷² Relatório da Ernst Young, realizado em parceria com o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

¹⁷³ As disputas fiscais são mais incertas que as das outras áreas, já que o valor contingenciado (referente a processos avaliados como perda possível) é 20,16 vezes maior que o valor provisionado (referente a processos avaliados como perda provável), sendo que essa proporção é de 2,41 vezes para o trabalhista e 3,31 para o cível. (LOPES, 2017, p. 100.)

Note-se que o montante das disputas tributárias, no Brasil, supera o valor de mercado¹⁷⁴ das trezentas e vinte oito companhias listadas na bolsa de valores, as quais, juntas, valem quatro trilhões trezentos e sessenta bilhões de reais.

Analisando-se o contencioso tributário, especificamente das trinta maiores empresas de capital aberto do país, em 2017, seu tamanho já chegava a ser 7,18 (sete vírgula dezoito) vezes maior que o das disputas em matéria trabalhista e 3,66 (três vírgula sessenta e seis) vezes maior que o das cíveis.

Uma vez constatado o fato de que não foi possível reverter a tendência de crescimento da litigiosidade no país (aliás, houve um aumento do estoque das ações de execuções fiscais¹⁷⁵) e que a recuperabilidade do crédito tributário não é tão expressiva frente ao valor total em litígio, fica patente a instabilidade da relação jurídico-tributária entre contribuintes e fisco, sendo certo que os grandes temas tributários acabam sendo julgados, anos depois, pelo STF¹⁷⁶, com uma média de duração dos processos federais em torno de vinte anos¹⁷⁷.

A consequência direta desta constatação é a ineficiência do sistema de contencioso (seja ele administrativo ou judicial) que, de tão vultuoso, por si só, representa, um dos maiores riscos para a atividade econômica das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil fazendo sentido se buscar um sistema tributário mais seguro e estável, tanto para o fisco como para os contribuintes.

¹⁷⁴ Ainda sobre a comparação entre o valor total de contencioso e o do valor de mercado de cinco das vinte maiores empresas brasileiras de capital aberto, confira-se: INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

¹⁷⁵ O relatório “Justiça em Números” de 2018, feito pelo CNJ com dados de 2017, afirma que historicamente as execuções fiscais têm sido o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, representando 39% dos casos pendentes de análise e taxa de congestionamento de 91,7% (ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram em 2017, apenas 8 foram baixados). Se em 2009 o estoque era de 24 milhões de processos, em 2017 ele já alcançava 31,2 milhões de ações iniciais ou pendentes (BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2018**. 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 02 jan. 2019). Dados mais recentes do relatório “Justiça em Números” de 2020, feito pelo CNJ com dados de 2019, indicam que os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Ou seja, uma taxa de congestionamento de 87%, indicando que, a cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados (BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2020**. 2020. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB_V2_SUMARIO_EXECUTIVO_CNJ_JN2020.pdf. Acesso em: 09 nov. 2020).

¹⁷⁶ A Fundação Getúlio Vargas publicava, semestralmente, o Relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira. O último relatório divulgado, referente ao primeiro semestre de 2017, indicou que, não obstante a confiança no Poder Judiciário ter alcançado apenas 24 pontos percentuais da população entrevistada, mais de 90% dos entrevistados se socorriam do Judiciário para a solução de suas controvérsias com o Poder Público. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/publicacoes/icj-brasil>. Acesso em: 09 nov. 2020.

¹⁷⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

Assim, a partir de uma mudança na cultura processual brasileira e como sugestão de melhoria do atual sistema de resolução de controvérsias¹⁷⁸, propõe-se nesse trabalho a possibilidade de avaliação prévia dos planejamentos tributários, para um ambiente fiscal com maior segurança jurídica e estabilidade de interpretações.

Acreditamos que o meio alternativo a ser proposto será capaz de trazer maior harmonia ao sistema tributário nacional, reduzir o volume de litígio e majorar a eficiência na cobrança do crédito tributário, além de elevar os padrões atualmente existentes em termos de diálogo entre fisco e contribuintes¹⁷⁹, de modo que se crie um autêntico ciclo virtuoso dotado da credibilidade necessária para que se tenha uma verdadeira transparência de informações e menor margem para discricionariedades, de parte a parte.

2.3 Declaração obrigatória de planejamento tributário

O fenômeno do crescimento da erosão da base tributária, observado com mais atenção a partir de um passado recente, fez com que os Estados começassem a buscar instrumentos para (de)limitar as estruturas de planejamento tributário utilizadas pelos contribuintes, com o objetivo de aumentar sua arrecadação.

Nessa linha, em 2015, a OECD publicou, através de seu projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)¹⁸⁰ (projeto que busca uma ação mundialmente coordenada entre os fiscos, através dos princípios da coerência nas leis domésticas que afetam atividades internacionais, exigência de substância nos padrões internacionais e transparência na relação

¹⁷⁸ São diversas as propostas que objetivam o aperfeiçoamento dos atuais sistemas de resolução de controversas. Exemplos: Projetos de Lei nº 2.412/17 (execução administrativa do crédito tributário); nº 5.080/2009 (nova Lei de Execuções Fiscais); nº 281/14 (regras gerais de processos administrativos fiscais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como a superação dos paradigmas existentes para a criação de formas alternativas de resoluções de disputa: Objeto do Projeto de Lei nº 4.257/19, de autoria do Senador Antonio Anastasia. Trecho do capítulo coletivo do presente trabalho, com adaptações da autora.

¹⁷⁹ A Receita Federal do Brasil anunciou, recentemente, o lançamento do Programa CONFIA, programa de *Cooperative Compliance* que conta com a participação do GETAP, da Abrasca e da Febraban e pretende, a partir da identificação dos principais gargalos da relação fisco x contribuinte propor medidas que incentivem a conformidade fiscal.

¹⁸⁰ Sobre o contexto do Projeto BEPS, principais focos, pontos de preocupação dos governos e contribuintes, confira-se: (i) GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion Profit Shifting” (BEPS)”. In: GOMES, Marcus Lívio; SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Volume I: Relatório Geral e Coerência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016; (ii) FERRARI, Bruna Camargo. **BEPS no Brasil: Negócios Híbridos, Normas CFC e Competitividade Internacional**. São Paulo: Quartir Latin, 2019.

entre fisco e contribuinte¹⁸¹), quinze diretrizes¹⁸², com a finalidade de identificar os principais focos da erosão da base tributária¹⁸³ e da coordenada transferência de lucros, responsáveis por distorcer a tributação, ao dissociar o local onde, de fato, são performadas as atividades econômicas, daquele onde são informados os lucros das empresas para fins fiscais¹⁸⁴.

Apontando, na época, perdas estimadas de até duzentos e quarenta bilhões de dólares¹⁸⁵ – causadas, segundo a OECD, pelo descompasso entre as legislações nacionais e internacionais para a tributação dos lucros empresariais e a realidade de um mundo globalizado e economicamente integrado (com livre e intensa circulação de pessoas, meios de produção e capital, crescimento dos bens intangíveis e emprego de alta tecnologia) – o BEPS surge como projeto de combate aos planejamentos tributários de empresas multinacionais, tidos por sofisticados, ou seja, aqueles que se valeriam, de forma artificial, de lacunas legislativas e oportunidades fiscais em diversas jurisdições, para maximização de lucros e redução de custos.

Essa atratividade torna possível a atuação “agressiva” de empresas transnacionais, o que, não raras as vezes, pode configurar uma dupla não tributação do contribuinte, ante a já

¹⁸¹ “A globalização traz diversas consequências no plano da transparência fiscal, principalmente em decorrência da ambivalência que a cerca. A globalização produz a riqueza no plano universal e a pobreza no domínio local. Fortalece a cidadania mundial, pela afirmação dos direitos fundamentais; mas cria a miséria e a pobreza para a maior parte da população, o que postula a abertura da cidadania local à dimensão reivindicatória dos direitos sociais, sujeitos à concessão legislativa e ao reconhecimento orçamentário. Torna ameaçadores os riscos fiscais, assim pela insegurança dos capitais voláteis quanto pela diminuição da carga tributária das multinacionais. A transparência fiscal, como mecanismo de superação das contradições da globalização, entra simultaneamente no discurso das entidades supranacionais e das organizações locais. O princípio da transparência, para coarctar os riscos fiscais do mundo globalizado, inspirou em diversos países, as leis de responsabilidade fiscal, os códigos de defesa dos contribuintes, as regras de combate a corrupção de funcionários da Fazenda e dos Contribuintes, as normas anti-sigilo e, afinal, as normas antielisivas”. TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no direito financeiro**. 2018. Disponível em: https://slidex.tips/queue/buscalegiscjufscbr-754?&queue_id=1&v=1580685379&u=MTg3LjU3LjE0Ni43Mg==. Acesso em: 02 fev 2020.

¹⁸² Tais diretrizes estão disponíveis em: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> e foram estabelecidas levando em consideração três pilares: coerência das normas fiscais, substância das operações e transparência.

¹⁸³ A ocorrência da erosão de bases tributária parece ser atribuída exclusivamente às posturas adotadas por parte dos contribuintes. No entanto, preocupados com a fuga de capitais para jurisdições de baixa (ou nenhuma) tributação, os próprios Estados igualmente se engajaram em um “ciclo de competição fiscal”, no qual muitos países oferecem benefícios fiscais relevantes aos contribuintes, como forma de atrair investimentos e capital. TOUMI, Marika. Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies? In: LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. **The international taxation system**. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 83 *apud* BARRETO, Paulo Ayres. TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na Era Pós-BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). A tributação internacional na era pós BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Volume I: Relatório Geral e Coerência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 990 e 995.

¹⁸⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 26 jul. 2020, p. 7-8.

¹⁸⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting**. 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em: 25 jan. 2019.

mencionada falta de interação adequada das legislações de cada país¹⁸⁶ (podendo a baixa tributação, inclusive, ter sido desejada, ao menos por um dos países envolvidos no arranjo fiscal).

Para combate à perda de divisas, surgem as avaliações sobre a criação de uma declaração obrigatória de planejamento tributário como ferramenta de gestão para que os contribuintes deixem de ter a vantagem competitiva sobre a informação de suas estruturas fiscais ao terem que compartilhá-las com o fisco.

2.3.1 A Ação 12 do Projeto BEPS e o fracasso da experiência brasileira com a declaração obrigatória de planejamentos tributários. Medida Provisória 685/2015

O Brasil, grande economia mundial e integrante do G20¹⁸⁷, se insere no contexto internacional do BEPS e, considerando já ter formalizado pedido oficial para se tornar país membro da OECD¹⁸⁸, tem buscado implementar os padrões mínimos eleitos pelo BEPS (consistentes na adoção das Ações de nº 5, nº 6, nº 13 e nº 14¹⁸⁹), além de avançar em algumas outras diretrizes sugeridas pela organização BEPS como medidas de boas práticas.

Foi a partir das ações do BEPS, mais especificamente em razão da Ação nº 12 (não contemplada dentro dos padrões mínimos desejáveis), a qual recomenda a elaboração de normas para declaração obrigatória de planejamentos tributários, que o Brasil – país que tradicionalmente adota uma postura fiscal unilateral – ao se ver numa perspectiva de multilateralismo e troca de informações, pretendeu demonstrar mudança de postura.

¹⁸⁶ ROCHA, Sérgio André. El proyecto Beps de la OECD y el derecho fiscal internacional en Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35. São Paulo: Dialética, 2016, p. 395. *apud* BARRETO; TAKANO In: GOMES; SHOURI, 2016, p. 995.

¹⁸⁷ De acordo com o Banco Central do Brasil, o G-20 é um fórum informal, criado em resposta às crises financeiras do final dos anos 90, que reflete mais adequadamente a diversidade de interesses das economias industrializadas e emergentes, possuindo assim maior representatividade e legitimidade; promove debate aberto e construtivo entre países industrializados e emergentes sobre assuntos-chave relacionados à estabilidade econômica global; apoia o crescimento e o desenvolvimento mundial por meio do fortalecimento da arquitetura financeira internacional e via oportunidades de diálogo sobre políticas nacionais, cooperação internacional e instituições econômico-financeiras internacionais. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/rex/g20/port/mencaog20.asp?frame=1>. Acesso em: 26 jan. 2020.

¹⁸⁸ Cf. BRASIL. Secretaria Especial de Fazenda. **Governo brasileiro solicita ingresso à OECD como país-membro**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-oecd-como-pais-membro>. Acesso em: 20 nov. 2020.

¹⁸⁹ Quais sejam: Ação 5 - combater de forma eficaz as práticas fiscais nocivas, levando-se em conta a transparência e a substância (no Brasil já foi publicada a IN 1.658/16, relacionada à definição de atividade econômica substantiva para as holdings); Ação 6 - prevenir o uso abusivo de tratados fiscais internacionais; Ação 13 – revisão dos documentos exigidos pelas regras de preços de transferência; Ação 14 – tornar mecanismos de resolução de disputas mais eficazes (no Brasil, foi aberta a Consulta Pública nº 8/2016, sobre o Procedimento de Solução Amigável).

Assim, surgiu por aqui a tentativa de seguir a moderna tendência internacional de *cooperative compliance*, com a adoção do *mandatory disclosure*, como forma de abrir um diálogo mais claro entre fisco e contribuintes e desestimular a prática de planejamentos tributários tidos por abusivos, através de sua precoce identificação, permitindo que o fisco tomasse rapidamente as providências necessárias para se evitar a perda de arrecadação¹⁹⁰.

Nesse contexto, apesar da aparente falta de relevância e urgência¹⁹¹, foi editada, sob a bandeira da transparência fiscal, a Medida Provisória nº 685/2015 (MP 685), com o objetivo de ver obrigatoriamente divulgados, pelos contribuintes, seus planejamentos tributários, tidos pelo fisco por arrojados.

Antes de prosseguirmos, oportuno frisar aqui, o foco do presente trabalho.

A definição dos limites das estruturas internacionais de eficiência fiscal é um tema bastante sensível. Acertadamente deve ser rechaçado o desequilíbrio causado pela falta de cooperação e interação entre os Estados soberanos, para se coibir a dupla não tributação de receitas (ou dupla dedução de despesas), buscando-se uma harmonia internacional quanto aos ganhos fiscais implementados dos contribuintes. O caminho para tanto parece partir, por exemplo, da criação de padrões mínimos aceitáveis, compatibilização da tributação de fonte e de onde há agregação de valor, dentre outras perspectivas.

Porém, a dedicação deste trabalho diz respeito à análise do desequilíbrio das disputas fiscais dentro de nossos limites geográficos, tendo no centro dessa questão o contribuinte (e não o poder legislativo ou executivo, como parece ser o caso quando o objeto de estudo é o cenário internacional). Dito isso, retomemos a análise da MP 685.

Não obstante indicar que sua intenção seria reduzir riscos recíprocos, prevenir litígios e conferir segurança jurídica, o que se verificou com a MP 685 foi uma tentativa transversa de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN¹⁹², que introduziu a cláusula geral antielisiva - cuja última tentativa de regulamentação foi na Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, rejeitada pelo Congresso, à época, por definições subjetivas como “propósito negocial” e “abuso de forma”, incompatíveis com a regulamentação de uma norma geral antielisiva.

¹⁹⁰ AVI-YONAH, Reuven; XU, Haiyan. Evaluating BEPS. **University of Michigan Public Law Research Paper**, v. 493, jan. 2016. Versão online, p. 44. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716125. Acesso em 03 out. 2020.

¹⁹¹ Art. 62 da Constituição Federal.

¹⁹² incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Apesar de se valer da necessidade de alinhamento do Brasil com as recomendações da OECD (organização que, inicialmente, trazia o modelo de *mandatory disclosure*¹⁹³ como uma possibilidade, e não única, de estratégia para revelação de planejamentos tributários¹⁹⁴), na verdade, a MP 685 foi manejada mirando toda e qualquer redução de tributos¹⁹⁵ com interesse exclusivo de viabilizar às autoridades fiscais rápido acesso às estruturas tributárias adotadas pelos contribuintes brasileiros em suas operações domésticas, valendo destacar:

- (i) caracterizou genericamente como “planejamento tributário” toda redução, diferimento ou supressão de tributos;
- (ii) não definiu os conceitos presentes em seu texto, trazendo conteúdos subjetivos;
- (iii) não previu prazo para apreciação do planejamento declarado, nem a aplicação da legislação do processo administrativo fiscal;
- (iv) não previu a possibilidade de ser sanada eventual omissão;
- (v) presumiu fraudulentos (e, portanto, passíveis de RFFP) atos ou negócios jurídicos que não fossem declarados voluntariamente, criminalizando a realização de qualquer arranjo fiscal¹⁹⁶ ou o simples fato de não tê-los reportado^{197 198}.

¹⁹³ Destinadas, segundo a OECD, a planejamentos tributários padronizados (comercializados como verdadeiros produtos). BATISTA, Michel Siqueira. Comentários Apresentados ao Relatório Público para Discussão (Discussion Draft) sobre a Ação 12. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 108 e 110.

¹⁹⁴ Em 2013, a OECD já demonstrava estar abandonando o modelo voluntário de revelação de informações fiscais para passar a recomendar a declaração obrigatória de planejamentos tributários: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. 2013. Acesso em: 30 jul. 2020.

¹⁹⁵ Contrariando, assim, inclusive as recomendações da OECD, invocadas como fundamento de validade para sua instituição, as quais sinalizam no sentido de haver proporcionalidade no pedido, pois coletar indiscriminadamente qualquer informação fiscal pode colocar em xeque o resultado esperado (que deve ser o de focar em operações mais relevantes quanto aos riscos ao sistema tributário) e possibilidade de utilização da informação coletada (um grande volume de informações desnecessárias coletadas irá apenas onerar pela necessidade de tratamento pelos fisco e fornecimento pelos contribuintes). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015, p. 19-20

¹⁹⁶ Sobre a teoria das provas como instrumento eficaz de combate à evasão fiscal: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 231-233.

¹⁹⁷ Fonseca critica a MP 685, destacando que tal equiparação (do descumprimento de um dever acessório à crime de sonegação fiscal tipificado na Lei nº 4.729/1965) feriu de morte os princípios da razoabilidade e da presunção de inocência, além de ter tratado de matéria penal, o que é vedado pelo artigo 62, §1º, I, “b”, da Constituição Federal e contrariado o próprio Relatório Final da Ação nº 12 que desestimula a autoincriminação e prega por regras claras e de fácil compreensão. No entender dessa autora, a falta de declaração deveria atrair, tão somente, penalidades de cunho pecuniário pelo não cumprimento da obrigação, mas jamais a criminalização de sua não apresentação. (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 50-51.)

¹⁹⁸ O contribuinte, em última instância, produziria prova contra si mesmo em nítida violação ao princípio da não autoincriminação, previsto no art. 5º, LXIII, da Constituição Federal e no artigo 8º, § 2º, alínea “g”, do Pacto de San José da Costa Rica, que estabeleceu a Convenção Interamericana de Direitos Humanos, incorporada no nosso ordenamento pelo Decreto nº 678/1992.

Apesar de ter se apresentado como medida de transparência fiscal, sem apoio e tendo sido objeto de Ação de Declaração de Inconstitucionalidade perante o STF¹⁹⁹, os dispositivos da MP 685 relacionados à declaração obrigatória de planejamentos tributários deixaram de ser convertidos em lei.

Considerando que a inexistência de clareza da norma (especialmente num ambiente como o brasileiro, onde não há nítida definição do que é elisão ou evasão fiscais) pode levar à falta de seu atendimento, além de atrair sanções, a norma introduzida pela MP 685, acabaria gerando resistência ao seu cumprimento, podendo resultar numa prestação de informações de baixa qualidade, arriscando o objetivo fundamental de tratativa eficaz, por parte do fisco, dos dados coletados²⁰⁰.

Curioso que uma das preocupações apresentadas ao Relatório Público para Discussão sobre a Ação 12 do BEPS, era justamente de que ela não fosse aplicada de maneira generalizada a qualquer situação de incerteza fiscal ou de planejamento tributário, pois essas generalizações serviriam apenas para onerar os contribuintes com a obrigação de reportar algo irrelevante, assoberbando, também, o fisco com um volume de informações a serem tratadas que, em verdade, dizem respeito a operações regulares ou sem importância para o fim que se pretende com esse tipo de declaração^{201 202 203}.

Esse parece ter sido o caso do Brasil, onde a declaração pretendida pela MP 685 se resumia a impor condutas e responsabilidades apenas aos contribuintes, sem demonstrar verdadeira preocupação com a estabilidade das relações jurídicas²⁰⁴, contrariando as

¹⁹⁹ O Partido Socialista Brasileiro distribuiu, perante o STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366, impugnando os artigos da MP 685 relacionados à declaração obrigatória de planejamentos tributários, sob o argumento de vícios de inconstitucionalidade, dentre eles, a ausência de pressuposto de urgência para a edição de uma medida provisória, o desrespeito à restrição material quanto à edição de Medida Provisória sobre direito penal ou processual penal, ofensa aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da vedação ao confisco, à livre iniciativa, à presunção de inocência, à violação dos direitos fundamentais à segurança jurídica, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal.

²⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 62-63.

²⁰¹ BATISTA, 2016, p. 114.

²⁰² Leonardo Aguirra de Andrade em sua tese de doutorado intitulada “A Informação Obrigatória de Planejamento Tributário e os seus Limites” (2019, p. 287-288) destaca as preocupações da OECD quanto ao aumento do custo de conformidade e possível ineficiência do regime com a coleta de informações desnecessárias quando da implementação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020).

²⁰³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015, p. 20.

²⁰⁴ BARRETO, 2016. p. 82-85.

recomendações da própria OECD quanto à preocupação de a declaração não servir como pretexto para políticas locais e unilaterais, sob pena de se traduzir em desvio de propósito da utilização do mecanismo²⁰⁵.

2.3.2 A experiência internacional com a informação obrigatória de planejamento tributário

Considerando haver aparentemente uma tendência mundial no sentido de transparência e *mandatory disclosure rules*²⁰⁶ é pertinente a avaliação do cenário dos países que já as implementaram, ainda que brevemente, dado o fato de que o presente trabalho não pretende esmiuçar o direito comparado²⁰⁷, nem sugerir o adequado modelo desse tipo de declaração, mas sim concluir que o caminho para a garantia da segurança jurídica é através da voluntariedade.

A partir de uma rápida análise quanto ao contexto da criação dessa obrigação nos países indicados como modelos pela OECD²⁰⁸ (Estados Unidos²⁰⁹, Reino Unido²¹⁰, Portugal²¹¹,

²⁰⁵ BATISTA, Michel Siqueira. Comentários Apresentados ao Relatório Público para Discussão (Discussion Draft) sobre a Ação 12. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 113.

²⁰⁶ Sobre os elementos básicos de um instrumento de divulgação obrigatória: FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 41-42.

²⁰⁷ Para uma análise mais aprofundada quanto ao direito comparado em relação às regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários, confira-se (i) OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro**: Uma análise à luz do Projeto BEPS da OECD/G20. Série Doutrina Tributária. Vol. XXVI. São Paulo: IBDT: Quartier Latin, 2018, p. 139-2010; (ii) ANDRADE, 2019, p. 290-397.

²⁰⁸ Andrade (2019) se dedicou a estudar as condições estruturais necessárias para a implementação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário (p. 278- 290), mediante a análise da experiência estrangeira dos Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Portugal, Irlanda e África do Sul (p. 290-397).

²⁰⁹ UNITED STATES OF AMERICA. **Internal Revenue Code**. Washington, 2015. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6111>. Acesso em: 9 jul. 2019.

²¹⁰ UNITED KINGDOM, HM REVENUE AND CUSTOMS. **Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)**. Newcastle, 2016. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTA-S-March.pdf. Acesso em: 9 jul. 2019.

²¹¹ PORTUGAL. Decreto-Lei nº 29, de 25 de fevereiro de 2008. **Reforça o combate à evasão fiscal**. Lisboa, 25 fev. 2008. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/247717>. Acesso em: 9 jul. 2019.

Canadá²¹², Irlanda²¹³ e África do Sul^{214 215}), bem como após avaliação do relatório da OECD²¹⁶, podemos destacar as seguintes observações:

- a) necessidade de regras claras e de fácil compreensão para atendimento da exigência de declaração obrigatória sobre estruturas de eficiência fiscal;
- b) efetiva preocupação com a arrecadação fiscal e crescimento do déficit público;
- c) não criminalização do contribuinte puramente pela implementação do planejamento tributário em si ou pela falta de declaração sobre alguma operação que impacte a arrecadação tributária;
- d) previsão de sanções objetivas (monetárias ou não monetárias) pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar planejamentos tributários agressivos (dever instrumental);
- e) disponibilização, pela Administração Tributária aos contribuintes, da possibilidade de verificação voluntária de determinado planejamento tributário (em sentido amplo), não havendo apenas uma relação de obrigatoriedade;
- f) preocupação com o acesso tempestivo às informações sobre os arranjos tributários implementados pelos contribuintes como forma de permitir uma reação rápida da Administração Pública;
- g) existência de regra geral antielisiva posta ou critérios jurisprudenciais que cumprem este papel.

Fazendo um paralelo com a realidade brasileira, verifica-se que não houve correspondência quando da MP 685 quanto às alíneas “a” (clareza das regras), “c” (não criminalização do contribuinte), “d” (sanções objetivas), “e” (voluntariedade na declaração) e “g” (regra geral antielisiva).

2.3.3 Existe ambiente, no Brasil, para uma declaração obrigatória de planejamentos tributários?

Como visto, a relação entre o fisco e os contribuintes no Brasil, historicamente, se mostra pautada em paradigmas repressivos que apostam na punição, para maior efetividade na

²¹² CANADA REVENUE AGENCY. **Reportable Transaction Information Return (2011 and later tax years)**. Toronto, 2011. Disponível em: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/rc312/rc312-17e.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2019.

²¹³ REPUBLIC OF IRELAND. **Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime**. Dublin, 2011. Disponível em: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/mandatory-disclosure/guidance-notes-mandatory-disclosure-regime-2011.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2019.

²¹⁴ REPUBLIC OF SOUTH AFRICA. **No. 28 de 2011: Tax Administration Act**. Cape Town, 2011. Disponível em: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf. Acesso em: 9 jul. 2019.

²¹⁵ REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, DAVIS TAX COMMITTEE. **Annexure 10 – Davis Tax Committee: Second Interim Report on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in South Africa**. Cape Town, 2012. Disponível em: http://www.taxcom.org.za/docs/New_Folder3/12%20BEPS%20Final%20Report%20-%20Action%2012.pdf. Acesso em: 9 jul. 2019.

arrecadação tributária - modelo *standard de compliance* - confiando no *enforcement* do Estado ao pretender assegurar a observância às normas, com base em aplicações de penalidades e meios de coerção.

Sufocado pelas altas despesas da máquina pública, baixo crescimento do PIB, crise econômica e desvalorização da moeda, o Brasil deu voz aos valores destacados pela OECD embalado pela percepção mundial de erosão de bases tributárias e nítida tendência de redução do espaço dentro do qual o contribuinte pode buscar economia de tributos.

No entanto, a tentativa de aplicação prática (via MP 685) se mostrou como nova política pública distante das modernas tendências internacionais de *cooperative compliance*, buscando por providências imediatistas focadas, tão somente, em arrecadação e possibilidades de breve autuação, sem atacar realmente a raiz do problema.

Um ponto importante de preocupação quanto às medidas de combate aos planejamentos tributários é se essa redução de espaço para estratégias, no Brasil, deve realmente se dar à luz das recomendações da OECD, visto que essas, de uma forma geral, permitem discricionariedade ao Fisco, fato já discutido no âmbito dos países desenvolvidos, mas que adquire contornos preocupantes em países cujas instituições ainda estão em estágios menos avançados, como é o caso de nosso país.

Isso porque a transparência pregada pela OECD foca apenas nos contribuintes e amplia o poder do Estado, sob a prerrogativa de aumentar a arrecadação, não se adequando às necessidades de países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, em que o contribuinte necessita de proteção contra seu próprio Estado (de igual forma ou até em grau maior), além da proteção contra terceiros²¹⁷.

Não obstante o louvável objetivo da divulgação compulsória de operações de planejamento tributário de evitar livre atuação dos contribuintes, o efeito prático pode ser tóxico ao estrangular empresas²¹⁸ que gerariam riqueza e empregos, pois a falta de requisitos objetivos

²¹⁷ Sobre o BEPS pouco se dedica às garantias dos contribuintes, dando pouco ou nenhum relevo às garantias jurídicas dos contribuintes contra os riscos de intervenções abusivas dos Estados. Michel Siqueira Batista menciona a crítica de Alberto Xavier ao BEPS como um todo. (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 8. ed., p. 189 *apud* BATISTA, Michel Siqueira. Comentários Apresentados ao Relatório Público para Discussão (Discussion Draft) sobre a Ação 12. In: SCHOUERI, GOMES, 2016.)

²¹⁸ Com uma das maiores cargas tributárias do mundo (já atestada pela OECD, cf.: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **América Latina e o Caribe: A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OECD.** Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-OECD.htm>. Acesso em: 21 nov. 2020), não raras as vezes, a atenção aos aspectos fiscais e implementação de planejamentos tributários eficientes são providências essenciais para a sobrevivência das empresas.

para divulgação dos planejamentos tributários pode implicar, inclusive, em violação de direitos dos contribuintes e entrave para o exercício da atividade econômica²¹⁹.

Há de se sopesar, ainda, o fato de que a economia fiscal pode significar um diferencial competitivo importante para as empresas brasileiras, podendo uma declaração obrigatória implicar no vazamento para a concorrência de segredos empresariais estratégicos^{220 221} e que refletem diretamente no preço praticado, de modo que uma intervenção direta dessa natureza tem potencial de agravar o já delicado cenário econômico do país.

Não obstante o direito ao planejamento tributário possuir amparo constitucional é nítida a postura de ferrenho combate à sua adoção, existindo uma larga aplicação de penalidades agressivas e uma tendência de criminalização da ilicitude fiscal como forma de viabilizar juridicamente a exigência do tributo (muitas vezes pelo simples fato de o fisco constatar uma operação que resultou em redução de arrecadação, mesmo sem identificar qualquer ilicitude ou individualizar condutas que responsabilizariam pessoalmente os administradores das empresas).

Diante de um possível desvirtuamento da declaração que vier a ser implementada como dever instrumental, com sua utilização, na verdade, como um autolancamento do crédito tributário²²², potencializado por eventuais consequências criminais²²³, avalia-se como delicado o ambiente brasileiro para comportar tal implementação.

Isso porque o contribuinte, na atual conjuntura, não consegue avaliar, de antemão, se seu planejamento tributário será chancelado ou criminalizado pela Administração Pública. Se é assim, não parece fazer sentido haver obrigatoriedade de declaração sobre planejamentos tributários, mas sim mecanismos voluntários que permitam ao contribuinte revelar e ver apreciado seu movimento fiscal, na busca por segurança jurídica e sem deixar de atingir os objetivos de maior transparência e análise tempestiva pelo fisco.

²¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS**: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 62.

²²⁰ Valderrama ressalta a importância de ser assegurada pelo Estado a confidencialidade das informações prestadas pelos contribuintes, visto que elas podem se consubstanciar em dados pessoais, financeiros e estratégicos para o negócio, não podendo essa transparência significar um risco aos contribuintes. (VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. BEPS and Aggressive Tax Planning: Are the BEPS-OECD Measures to Tackle Tax Treaty Abuse and Aggressive Tax Planning Feasible for Countries in South America and the Sub-Saharan African Region? **Kluwer Law International**, v 10, 2015, p. 617 e 624).

²²¹ BATISTA, 2016, p. 111.

²²² Art. 142 do CTN.

²²³ ÁVILA, Humberto Bergman. Muito mais do que uma simples declaração. **Revista Conselhos**, v. 6, p. 86-87, 2015.

Para ilustrar o cenário em que se daria a implementação de uma declaração obrigatória de planejamento tributário, vale mencionar o programa de Pró-Conformidade da RFB, o qual, na opinião dessa autora, sob uma perspectiva equivocada, também de distanciou das tendências mundiais que buscam trazer o contribuinte para uma posição mais próxima da Administração Tributária.

Ora, a intervenção do Estado nas relações sociais e econômicas enfatiza a necessidade de se imporem às regras de direito padrões limitadores do arbítrio (ou do capricho), exigindo-se uma receita de coerência e de plausibilidade na atuação do editor normativo, de modo que as providências que busquem evitar abusos por parte dos contribuintes não podem ser rígidas de tal forma que configurem elas próprias um abuso de direito.

Tais valores devem estar presentes nos atos do Poder Público (no Poder Legislativo ou nas múltiplas formas de agências do Executivo) de tal maneira que exista um equilíbrio entre a proteção aos lícitos planejamentos tributários e a repressão àqueles que configurarem indevida redução de tributos, a fundamentar a intromissão estatal na esfera de autonomia privada²²⁴.

Nos parece que o foco de um regime de divulgação compulsória de operações de planejamento tributário não deve necessariamente ser a recuperação do tributo evitado como medida de política fiscal, mas sim um monitoramento eficiente, que viabilize a obtenção das informações, de forma rápida, permitindo breve resposta da Administração Tributária (como forma para coibir abusos) e se distanciando de uma medida simplória de incremento à arrecadação ou forma de intimidação dos contribuintes²²⁵.

Além disso, o fisco brasileiro já dispõe de uma diversidade de obrigações acessórias e sistemas que permitem captura, cruzamento e processamento de informações sobre as operações realizadas pelos contribuintes.

Para ilustrar essa pluralidade, vale mencionar os principais deveres instrumentais atualmente exigidos: módulos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital para IPI e ICMS (EFD - IPI ICMS), Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e e

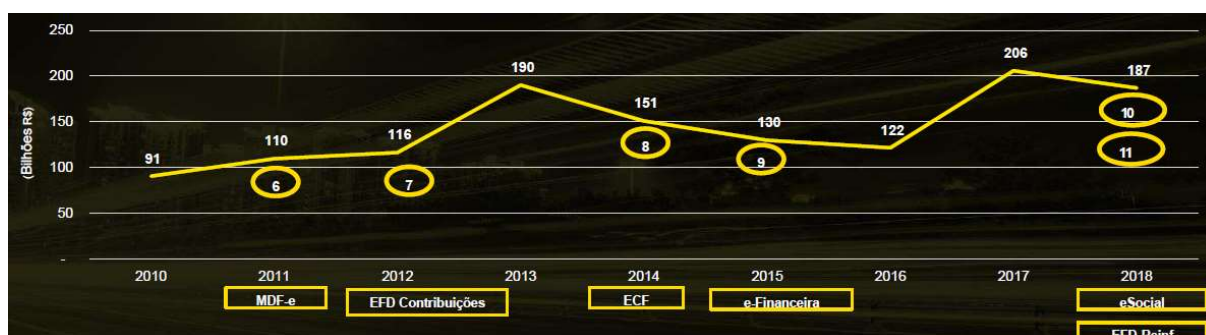
²²⁴ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 145-147.

²²⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 53-54.

NFS-e), Escrituração Fiscal Digital Contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins (EFD Contribuições), Operações Financeiras de interesse da RFB (e-Financeira), Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais Previdenciários e Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb).

O volume de créditos tributários lançados nessas e em outras obrigações acessórias a cargo do contribuinte é significativo e já proporcionam visibilidade para o fisco brasileiro, o que nos faz questionar, uma vez mais, sobre a necessidade de instituição de mais um dever instrumental com novos custos de conformidade²²⁶:

Gráfico 4 – Crédito Tributário Federal Lançado e Obrigações Acessórias



Fonte: EY, 2019. Adaptado da RFB, 2010 a 2018.

Por todo o exposto, se o Brasil pretende importar o desenho de declaração obrigatória de planejamento tributário, será essencial analisar mais profundamente a compatibilidade dessa ferramenta com elementos políticos, jurídicos, históricos, socioeconômicos e até culturais do

²²⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

nosso país^{227 228}, sob pena de se concretizar apenas mais uma forma de engessamento da economia, admitir inconstitucionalidades e violar direitos e garantias²²⁹.

Para alavancagem da conformidade fiscal pretendida e maior segurança jurídica quanto às possibilidades organizativas que miram economia tributária não há lugar para os regimes de divulgação compulsória de operações de planejamento tributário.

O que nos parece fazer mais sentido é a Administração Tributária se desafiar a fazer melhor uso dos dados atualmente já disponibilizados^{230 231}, identificando quais operações fazem ou não parte de uma arquitetura tributária que reduz indevidamente a arrecadação de tributos.

Conforme se verificará, acompanhando essa perspectiva contemporânea em que fisco e contribuintes abandonam (ainda que não completamente) o paradigma adversarial historicamente enraizado, será possível atingir a segurança jurídica e previsibilidade fundamentais para o desenvolvimento, a partir da fixação prévia de parâmetros, claros e estáveis, quanto à possibilidade de implementação de planejamentos tributários.

²²⁷ GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 9.

²²⁸ Valderrama, em seu artigo a seguir indicado traz sua conclusão na linha de que a Ação 12 deve ser revista em relação a países da América do Sul, pois as soluções devem ser aplicadas nesses países conforme seu desenvolvimento econômico, capacidade técnica da administração fiscal do país e seus recursos para compreensão e processamento das informações recebidas dos contribuintes. O autor destaca ainda a necessidade da relação de confiança entre os contribuintes e o fisco, o que não parece ser o caso desses países, onde se observa uma relação mais de enfrentamento. (VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. BEPS and Aggressive Tax Planning: Are the BEPS-OECD Measures to Tackle Tax Treaty Abuse and Aggressive Tax Planning Feasible for Countries in South America and the Sub-Saharan African Region? **Kluwer Law International**, v. 10, 2015, p. 615-627, p. 617-618 e 625.)

²²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o "propósito negocial"**: Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18.

²³⁰ O artigo da McKinsey intitulado “Reimagining tax authorities for the future” traz o alerta sobre a capacidade de processamento dos dados coletados. Em tradução livre, ressalta que a maioria das estruturas organizacionais tradicionais das autoridades fiscais não será capaz de suportar os níveis de integração de dados que serão necessários em um futuro próximo. (MCKINSEY & COMPANY. **Reimagining tax authorities for the future**. 16 out. 2020. Disponível em: <https://www.mckinsey.com/industries/public-and-social-sector/our-insights/reimagining-tax-authorities-for-the-future#>. Acesso em: 26 nov. 2020.)

²³¹ Em evento promovido pelo NEF-FGV, foi registrada a constatação de que uma empresa com operações em 14 estados demonstrou ter de preencher 86 declarações por mês, o que demonstra um grande número de duplicação de informações. (NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. **Relatório A nova Receita Federal do Século XXI: eficiência, responsabilidade e accountability**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-nevfgv-receita.pdf>. Acesso em: 29 fev. 2020.)

3 ESTABILIZAÇÃO PRÉVIA DE PARÂMETROS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

A instabilidade entre os conceitos de Estado-nação, globalização e democracia, no século XXI, acaba por indicar que um dos três deve ceder em relação aos outros dois, ainda que parcialmente.

Essa ponderação, no entanto, não significa retomar a roupagem obsoleta do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado²³², o que acabaria por violar direitos fundamentais dos contribuintes, diante de um dirigismo estatal na economia privada. Também não significa desconsiderar o efeito nocivo da absoluta liberdade dos contribuintes quanto à circulação de capital, o que fragilizaria, em última instância, o direito do Estado de zelar pelo interesse geral²³³.

Ao longo dos anos, nos sistemas tributários mais avançados, os papéis desempenhados pelos sujeitos da relação tributária vêm sofrendo alterações relevantes, distanciando-se do *economics of crime* em busca de eficiência e competitividade fiscal, a partir de conceitos de confiança e transparência, responsividade de parte a parte, *accountability* e boa governança (valores que já há algum tempo são exaltados pela OECD em diversos de seus relatórios²³⁴, alguns deles explorados neste trabalho, inclusive).

Como visto, mirando uma maior adimplência e previsibilidade, os sistemas tributários mais modernos têm buscado evoluir para uma *enhanced relationship*²³⁵, com fortes programas de *cooperative compliance*²³⁶ basicamente focados em fomentar uma relação de confiança entre

²³² SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: _____. (Org.). Interesses públicos *versus* interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 23-116 *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 68.

²³³ PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. São Paulo: Intrínseca, 2014 *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 58.

²³⁴ Tais como: o “Study into the Role of Tax Intermediaries”, o “Statement of Tax Principles for International Business”, o “Co-operative Compliance: a Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance” e, mais recentemente, o “Co-operative Tax Compliance: building better tax control frameworks”.

²³⁵ O relatório “IFA Initiative on the Enhanced Relationship” explora o conceito do que seria essa “relação aprimorada”, seus benefícios, pré-requisitos e preocupações de ordem prática. Cf. INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – IFA. **IFA Initiative on the Enhanced Relationship**. 2012. Disponível em: <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2020.

²³⁶ Termo cunhado em evolução à “enhanced relationship” como forma de se evitar a interpretação, nesta primeira expressão, de que alguns contribuintes teriam um tratamento diferenciado ou melhor que outros, podendo

a Administração Tributária e seus administrados, zelando por regras de transparência fiscal para que a movimentação da riqueza ocorra de forma mais clara e com sua devida tributação.

No entanto, partindo da análise dos dados e relatórios indicados neste trabalho, é possível afirmar que, num cenário em que parece imperar a desconfiança, o que se tem atualmente é um modelo de solução de litígios pouco eficiente, que não alcança uma recuperação expressiva dos valores devidos ao fisco e onera significativamente, tanto contribuintes quanto fisco, com longas disputas no contencioso tributário que, invariavelmente, impactam de forma negativa a arrecadação.

Diante dessa constatação do provável colapso do sistema de cobrança do crédito tributário, embora seja possível verificar avanços importantes (alguns mencionados nesse trabalho), parece patente a necessidade de mudança, seja sob a ótica normativa, com a sugestão de um modelo para contenção da lide, seja quanto ao paradigma de relacionamento entre Administração Tributária e contribuintes, para que, de forma autêntica e voluntária, contribuintes e Estado tenham a real percepção de seus papéis dentro do sistema tributário.

É nesse contexto que se propõe este trabalho: uma relação tributária e uma legislação fiscal menos rígidas, binárias (polícia e ladrão²³⁷) e manualizadas²³⁸, para que passe a imperar um ambiente com espaço para o diálogo, real troca de informações de qualidade, consciência do papel fiscal de cada parte perante o todo e a análise técnica das situações concretas (caso a caso).

Com investimentos na harmonização dos direitos do fisco e dos contribuintes, no correto tratamento da lide (permanentemente existente entre a Administração e o contribuinte²³⁹) e no respeito à melhor governança, poderá ser alcançada a necessária segurança jurídica.

significar violação ao princípio da igualdade: OECD. **Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD, 2013. p. 16.

²³⁷ Sobre a necessidade de abandono da estratégia militar de combate aos planejamentos tributários: SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. I: Relatório Geral e Coerência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 48-50.

²³⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 30.

²³⁹ VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 5. ed., p. 328 *apud* MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

3.1 Contribuinte. Planejamento tributário como direito e como obrigação. Interesse legítimo na apreciação de sua estrutura com eficiência tributária

Diante de uma pluralidade de medidas que busquem um determinado objetivo, o contribuinte tem o direito fundamental de escolher o caminho que lhe seja menos oneroso. Assim, tratando-se de um direito do contribuinte, pode-se afirmar que há um dever do Estado em acolher aquela opção que menos restringir direitos²⁴⁰, sendo inconcebível a desconsideração de um ato pelo simples fato de seus efeitos econômicos serem semelhantes aos de outro ato, sujeito à carga tributária mais elevada²⁴¹.

Nesse contexto, ao planejar a execução de uma operação que tenha o potencial de se subsumir ao fato gerador de um determinado tributo, o contribuinte possui o direito de optar pelo menos tributado, desde que lícito e, por si só, não implique em abuso, dentro da flexibilidade de seu negócio (alternativa mais eficiente do ponto de vista econômico dentro da autonomia de sua vontade e da legalidade)²⁴² que se projeta para uma área de proteção jurídica do particular, onde o Estado não pode interferir (limite jurídico à ação estatal de tributar), sob pena de inconstitucionalidade²⁴³.

Isso porque, com base na garantia do livre exercício da atividade econômica, livre iniciativa, legalidade tributária e capacidade contributiva, os contribuintes possuem o direito (e até mesmo a obrigação) de serem eficientes em suas atividades empresárias, devendo o fisco se concentrar na verificação se são lícitos os meios para alcance dessa eficiência (e, não os sendo, configurada estaria a hipótese de evasão fiscal, podendo ser desconsiderados os negócios praticados para exigência do tributo não recolhido)²⁴⁴.

Devem eles organizar seu negócio em função do melhor interesse de seus sócios e acionistas, tendo, inclusive, a incumbência de buscar eficiência fiscal – repita-se: desde que por

²⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-196.

²⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Planejamento tributário é direito de todos. **Conjur**, 28 jan. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/fabiana-del-padre-tome-planejamento-tributario-direito-todos>. Acesso em: 18 nov. 2020.

²⁴² VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 299-336.

²⁴³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18-33

²⁴⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Planejamento tributário é direito de todos. **Conjur**, 28 jan. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/fabiana-del-padre-tome-planejamento-tributario-direito-todos>. Acesso em: 18 nov. 2020.

meios lícitos e através de medidas efetivamente implementadas, por óbvio - diante da própria dinâmica empresarial que, naturalmente, foca na obtenção de lucro e redução de custo.

A maximização da incidência tributária sobre as atividades exercidas pelos contribuintes não lhes é uma obrigação imposta²⁴⁵, sendo certo que o planejamento fiscal é, em verdade, uma conduta inerente à regular atividade de uma empresa.

Elevado ao *status* de direito fundamental em razão das garantias e particularidades de do nosso sistema tributário e dos princípios da liberdade e da legalidade²⁴⁶, entendemos que o direito ao planejamento tributário deve ser, inclusive, viabilizado pelo Estado. E o exercício desse direito deve se dar através da possibilidade de validação da estrutura fiscal pretendida, sem que haja obrigação de escolha, pelo contribuinte, da tributação mais onerosa.

Ora, o discurso da Administração Tributária vem sendo, repetidamente, o de conter o comportamento abusivo dos contribuintes, notadamente das pessoas jurídicas de grande porte e multinacionais. No entanto, não se pode perder de vista a necessidade de um ambiente tributário mais saudável, previsível (quanto aos seus custos, fluxo de caixa e taxa de retorno²⁴⁷) e propício ao desenvolvimento do país, o que vai totalmente contra o volume do contencioso e cenário de insegurança jurídica no Brasil.

Fora a longa duração dos processos já explorada nesse trabalho, constatou-se inconsistência nas decisões – tanto da Administração Tributária (Soluções de Consulta²⁴⁸, Instruções Normativas²⁴⁹, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais²⁵⁰ etc) quanto do

²⁴⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 45-46 e 51-52.

²⁴⁶ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 182.

²⁴⁷ Calculabilidade: capacidade de prever o espectro de consequências jurídicas atribuíveis a atos ou fatos e o tempo em que são definidas. (ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 250-256 *apud* BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 83.)

²⁴⁸ Após decisão do STF favorável aos contribuintes para a exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR), foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 13/2018 que passou a limitar a aplicação do entendimento do precedente judicial, decidido em sede de repercussão geral.

²⁴⁹ Após decisão do Superior Tribunal de Justiça favorável aos contribuintes para o aproveitamento de créditos de Pis e da Cofins (Recurso Especial nº 1.221.170/PR), foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 que pretendeu a limitar a aplicação do entendimento do precedente judicial, decidido em sede de recurso repetitivo.

²⁵⁰ Vide relatório do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), abrangendo as três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o qual indica que todas as vinte e quatro matérias relevantes analisadas qualitativamente pelo Relatório – apenas uma delas favorável aos contribuintes e aplicando decisão do STF tomada em sede de repercussão geral – foram decididas por voto de qualidade e 12 delas reverteram entendimento anteriormente fixado. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Relatório – Decisões do CARF**: Janeiro a dezembro de 2016. Brasília, jun. 2017. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em 18 out. 2020.

Judiciário²⁵¹ (decisões dos Tribunais) –, além da imprevisibilidade da mudança de interpretação sobre questões tributárias e, ainda, com efeitos retroativos²⁵².

Embora o fornecimento de informações ao contribuinte, através das decisões da Administração Tributária e do Judiciário, não pressuponha a obrigação de manutenção indefinida daquele entendimento acerca da legislação tributária, não se pode negar que tais divulgações geram expectativas individuais (premissa do Estado Democrático de Direito, previsibilidade das ações do Estado como consequência da confiança nele depositada), fundadas no princípio da boa-fé, que vinculam o Poder Público à orientação por ele divulgada para comportamento dos contribuintes²⁵³.

Se a Administração tem o dever de informar todos os atos de forma transparente e tempestiva, tem também a obrigação de ser coerente e consistente com seus entendimentos divulgados aos contribuintes, sendo o princípio da proteção da confiança decorrência do princípio da segurança jurídica²⁵⁴ e tem fundamento no da boa-fé, equidade, legalidade, irretroatividade, moralidade, entre outros voltados à proteção da legítima expectativa do cidadão²⁵⁵.

Aliando-se ao panorama de incerteza que cerca os contribuintes, tem-se, ainda, a reduzida utilização do processo de consulta fiscal posto, mecanismo pouco explorado (apenas cerca de 1.200 (mil e duzentas) por ano, se considerado o período de 2014 a 2019), cujas soluções editadas costumam não adentrar ao objeto da consulta (cerca de sessenta por cento das consultas são consideradas ineficazes), com grande demora para resposta (trezentos e trinta e

²⁵¹ Como exemplo de oscilação jurisprudencial em sentido totalmente oposto àquele anteriormente estabelecido no âmbito judicial, vale mencionar o tema acerca da apropriação de créditos de IPI sobre operações tributadas à alíquota zero. Nesse sentido, em 18 de dezembro de 2002, no julgamento do RE nº 350.446, o Plenário do STF reconheceu esse direito aos contribuintes, por ampla maioria (9 x 1 a favor dos contribuintes). Posteriormente, em 25 de junho de 2007, no julgamento do RE nº 370.682, em placar apertado (6 x 5 a favor do fisco), em sentido diametralmente oposto, rechaçou-se essa possibilidade de creditamento.

²⁵² A título exemplificativo de oscilação de entendimento no âmbito administrativo, vale destacar o tema da aplicação da famosa “trava dos 30% (trinta por cento)” para compensação de prejuízo fiscal quando da extinção da pessoa jurídica (não observância da limitação quando da transmissão da última DIPJ). No acórdão da CSRF nº 01-04.258, de 02 de dezembro de 2002, por ampla maioria (14 x 2 a favor dos contribuintes), a CSRF conclui como sendo inaplicável a trava nessa hipótese. Posteriormente, com vitória alcançada por voto de qualidade em favor do fisco, o entendimento foi revisto em sentido diametralmente oposto, como se observa do acórdão nº 9101-001.337, de 26 de abril de 2012.

²⁵³ RUBINSTEIN, Flavio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária, v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 179-180.

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 365.

²⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 581 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 594.

dois dias, em média)²⁵⁶, além de comumente não serem manejadas diante do receio de o fisco utilizar contra os próprios consulentes as informações submetidas para avaliação.

Ainda que se busque um instrumento eficiente de disponibilização de informações acerca dos arranjos fiscais implementados pelos contribuintes, vale registrar que sua revelação ao fisco deve contar com alguma motivação, legitimando seu interesse na apreciação de sua estrutura com eficiência tributária.

Nesse sentido, não deve a declaração voluntária do contribuinte resumir seu estímulo ao possível afastamento da multa qualificada (ao se presumir a inexistência de fraude diante da revelação de sua organização fiscal e, conseqüentemente, afastando-se a responsabilização pessoal criminal dos dirigentes), pelo simples fato de ter declarado seu arranjo fiscal, deixando de contar com a sorte de não ser descoberto ou atingido pela decadência ante o transcurso natural do tempo.

A verdadeira motivação deve ser a de concretização da segurança jurídica ante a real possibilidade de serem validados os impactos fiscais de um arranjo tributário, de maneira prévia e antecipada, sem o decurso do tempo a desfavor do contribuinte (pois perde-se o contexto da operação, a jurisprudência estabelecida, o cenário político-econômico da época, dentre outros) e com a obtenção de resposta tempestiva e efetiva, na qual são, de fato, consideradas as peculiaridades do caso.

Isso porque, como já visto, a incerteza acerca da correta aplicação e interpretação de determinada norma tributária²⁵⁷ gera reflexos perturbadores à estabilidade das relações jurídicas e, por consequência, para a economia, fazendo-se necessária proteção na prática, e não apenas em tese, do direito dos contribuintes²⁵⁸.

²⁵⁶ LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 21, 110-111 e 181-184.

²⁵⁷ Um problema “exacerbado” em alguns países da América Latina segundo VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 18, n. 1, Journals IBFD, fev. 2016 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 599.

²⁵⁸ PISTONE, Pasquale. The Protection of Taxpayers’s Rights in European Tax Law. In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Margorzata. *Protection of Taxpayers’s Rights: European and International Tax Law Perspective*. Warszawa (Varsóvia): Wolters Kluwer, 2009, p. 33-43 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 594

3.2 Fisco. A arrecadação como interesse imediato. Interesse legítimo em validar a estrutura proposta pelo contribuinte

A regulação, por parte do Fisco, do direito dos contribuintes de livre circulação de pessoas, bens e capitais é medida necessária, pois, se entendido como absoluto, a promoção do interesse geral pelo Estado estaria fragilizada, visto que o Estado depende, de forma predominante, da instituição e cobrança de impostos para seu financiamento, admitir que uma parcela da população escape à tributação significa, inexoravelmente, sacrificar a parcela restante que paga suas obrigações²⁵⁹.

Na verdade, o que deve ser (corretamente) reprimido é o abuso desse direito de se organizar, buscando-se equilíbrio entre a liberdade dos contribuintes planejarem fiscalmente suas atividades econômicas, o valor da justiça fiscal e a necessidade de financiamento da máquina pública.

A ideia central do fisco costuma ser a de evitar assimetria de informações e reduzir o tempo entre a adoção do planejamento tributário considerado abusivo e o seu conhecimento pelas autoridades tributárias para que seja reduzido, por conseguinte, o tempo que esse planejamento “rendeu” economia ao contribuinte.

Porém, mais do que buscar maior eficiência na cobrança do crédito tributário²⁶⁰, o acesso ao detalhamento dos arranjos fiscais dos contribuintes, com informações colhidas com antecedência e qualidade (no nível de transparência fiscal pretendida neste estudo), é um valor de extrema importância.

Assim, poderão as autoridades fazendárias programar melhor suas atividades de fiscalização, realizar o gerenciamento de riscos com maior assertividade, acompanhar os grandes contribuintes de maneira mais próxima, obter informações mais completas, mapear gargalos do sistema e da legislação tributários, propor ajustes para aperfeiçoamento da fragilidade identificada, dentre outros benefícios que, em última instância, terão como efeito prático uma melhor administração e até mesmo aumento na arrecadação.

²⁵⁹ “Imposto do burro”, segundo TIPKE, 1996, p. 16 *apud* VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 314-315.

²⁶⁰ Relatório da OECD que compara cinquenta e oito países, já com economias mais maduras e outras ainda em evolução, indica estar o Brasil em primeiro lugar quando o tema em análise é recorde de arrecadação decorrente de autuações fiscais lavradas pela RFB em relação ao total da receita arrecadada. (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Administration 2019 – Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies**. Paris: OECD, 2019, p. 89)

Ao final (não como razão primeira²⁶¹ ²⁶²) e se necessário, estará o fisco munido de informações, antecipadamente coletadas, para realização de um lançamento contra o beneficiário da estrutura revelada, provavelmente mais bem embasado do que aquele decorrente de tardia fiscalização que busca evitar a decadência, maximizando, inclusive, as chances de manutenção do lançamento efetuado, pois corretamente fundamentado em fatos e provas.

Não adotamos como premissa deste trabalho a teoria quanto à supremacia do interesse público sobre o particular²⁶³. Mas, se, por um lado, defendemos o direito do contribuinte à economia fiscal elevado à condição de direito fundamental²⁶⁴, pertinente mencionar, guardadas as particularidades do nosso ordenamento jurídico, o dever igualmente fundamental de serem pagos os impostos (tempestivamente e em correto montante).

Isso porque deve haver um parâmetro jurídico a impor limites aos particulares em prol do suporte à assistência de um Estado promotor de direitos e liberdades, trazendo a reboque conceitos de cidadania, capacidade contributiva e solidariedade fiscal, no sentido de promoção da justiça fiscal para financiamento das atividades estatais²⁶⁵.

Entendemos que, para que exista essa ponderação de valores, necessário um modelo que combata o desequilíbrio de condutas entre a Administração Pública e os contribuintes²⁶⁶ e estabilize o entendimento acerca da legislação tributária, desde logo, e não apenas ao final de décadas de litígio, garantindo, assim, previsibilidade ao Fisco, sem falar na economia de recursos públicos em diversas frentes, tais como: (i) pessoal (auditores, e demais servidores

²⁶¹ O Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, instituídos pela Lei nº 13.464/2017, possuíam como objetivo a criação de critérios de governança, atratividade de profissionais qualificados para aperfeiçoamento do trabalho dos auditores e das atividades da RFB. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.html. Acesso em: 26 nov. 2020.

²⁶² Não obstante a justificativa contida na Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016, convertida na Lei nº 13.464/2017, na prática, a criação desse programa/bônus implica, mesmo que por via transversa, em verdadeiro estímulo à lavratura de autuações fiscais e sua manutenção quando do julgamento, na medida em que são os autos de infração a fonte de recursos para pagamento.

²⁶³ ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio a supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, v. 24, p.159-180, 1998.

²⁶⁴ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 196-202.

²⁶⁵ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: o contributo para compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p 185-188 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 512.

²⁶⁶ Roberto Quiroga Mosquera explora em seu artigo “Os ovos de ouro e os impostos” que a sanha arrecadatória do fisco pode acabar matando a origem de seu sustento. O autor constata: a queda das arrecadações federal, estadual e municipal, o aumento dos pedidos de recuperação judicial de empresas, o crescimento dos índices de desemprego e, também, do incompreensível volume de autuações fiscais. (MOSQUERA, Roberto Quiroga. Os ovos de ouro e os impostos. **Folha de S. Paulo**, 08 set. 2015. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2015/09/1678754-os-ovos-de-ouro-e-os-impostos.shtml>. Acesso em: 26 nov. 2020.)

públicos para apoio administrativo), (ii) estrutura física (alocação de pessoal, guarda de processos – físicos até pouco tempo), (iii) desenvolvimento do contencioso (conselheiros, procuradores), (iv) tempo (processamento de dados, cruzamento de informações, realização de diligências, fiscalizações, sessões de julgamento), (v) otimização na aplicação do valor recebido com brevidade.

Com a apreciação prévia pelo fisco dos desenhos de planejamento fiscal pretendidos busca-se proporcionar à Administração Tributária mais rapidez na arrecadação dos tributos ao ser evitado o longo caminho do contencioso (seja ele administrativo ou judicial).

3.3 Necessidade de um órgão especializado para apreciação prévia dos casos de planejamento tributário: previsibilidade necessária (tanto para o fisco quanto para o contribuinte) em busca de segurança jurídica

A arrecadação é absolutamente necessária para a manutenção e o crescimento do país e, de igual forma, é imperativo um ambiente de segurança jurídica que permita a atração de investimentos, especialmente porque o Brasil tem se mostrado distante de uma saudável relação entre fisco e contribuintes.

O grande estoque de créditos tributários em contencioso, demora na solução dos litígios, ineficácia do atual instrumento de consulta fiscal, complexidade da legislação tributária, incerteza quanto à carga fiscal efetiva, estratégias de fiscalização, altas penalidades aplicáveis, risco de implicações criminais²⁶⁷ etc., comprometem o ambiente de negócios, fazendo-se necessária a alteração dessa dinâmica, em busca da definição do montante devido, com objetividade e na partida.

Por toda a avaliação quanto ao sistema tributário brasileiro como um todo, fica claro que o antigo brocado “o Direito não socorre aos que dormem” continua tendo seu lugar ao sol, emergindo a necessidade da criação de uma comunidade que, do ponto de vista fiscal, seja responsável, conjuntamente, por um ambiente mais estável e seguro.

Assim, a reflexão que se propõe é a de que a verdadeira uniformidade na administração da Justiça deveria ser alcançada pelo desestímulo à litigiosidade, para concretização do dever

²⁶⁷ Esta atual situação apenas beneficia os contribuintes que se limitam a administrar seus passivos em busca de maximização de lucros e pagamentos com benefícios de redução chamados devedores contumazes, que se estruturam para não pagar impostos, gerando lucros abusivos que pervertem a concorrência leal e causam enormes prejuízos ao fisco. "Para estes, a situação atual é a melhor, pois fica discutindo por anos empurrando qualquer pagamento", adverte

do Fisco de prestar assistência, orientando seus cidadãos de maneira célere, consistente e definitiva^{268 269}.

Consequência direta será a possibilidade de os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias de maneira tempestiva e assertiva, garantindo a arrecadação dos tributos devidos e reprimindo não apenas o uso massivo de certos planejamentos fiscais (tidos como “produtos”), mas também evitando as sucessivas autuações dos contribuintes sobre determinados temas.

Havendo previsibilidade se estará mais perto de trazer segurança jurídica para todos os envolvidos (sociedade, fisco e contribuintes), a partir da avaliação, desde logo, das estruturas de eficiência fiscal pretendidas, evitando-se seu questionamento *a posteriori* e algumas décadas depois (no final do contencioso).

Nesse contexto e ante a necessidade de se buscar possibilidades que, de fato, conciliem as expectativas de parte a parte, sugere-se a criação de um órgão especializado, racional e participativo, para apreciação dos planejamentos tributários, antes da sua implementação (ou mesmo depois²⁷⁰), permitindo que, desde o início, (i) os critérios de avaliação sejam postos à mesa, (ii) que as regras que disciplinarão aquela relação jurídica tributária sejam previamente avençadas e que (iii) as consequências sejam conhecidas concomitantemente à implementação dos planejamentos.

O objetivo primeiro desse órgão proposto será o de integrar segurança jurídica à liberdade de o contribuinte se organizar fiscalmente e, também, ao direito do fisco em efetivamente arrecadar o que lhe deve ser destinado. E fazê-lo sem deixar de prezar: (i) pela transparência fiscal de ambas as partes, com troca de informações de forma segura e de qualidade, (ii) pela certeza na aplicação das regras tributárias, (iii) por uma relação de confiança, (iv) pela redução do (crescente) contencioso tributário, (v) por um canal de diálogo, e, no fim do dia, (vi) por estabilidade.

²⁶⁸ Não se pretende aqui que a decisão proferida pelo órgão especializado seja imutável, conforme adiante explicado.

²⁶⁹ Esta seria a “responsiveness”, um dos cinco requisitos trazidos pela OECD ao tratar do tipo de relacionamento apelidado de “enhanced relationship”. Confira-se: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Intermediaries Study: Working Paper 6 – The Enhanced Relationship**. OECD: Paris, 2007, p. 3-10.

²⁷⁰ Embora não seja o foco desse trabalho e poder significar a antecipação ao fisco de possível autuação fiscal, não deixa de trazer vantagens, pois, em razão da consulta proativa, o contribuinte poderia pagar a diferença do tributo sem multa, sem gastar com honorários e sem que pudesse ser considerado o seu planejamento tributário como um crime. Os objetivos permanentes da proposta são os de premiar quem faz uso da declaração (voluntária) e de jamais condenar quem não o fizer ou se fizer e o fisco discordar de sua estrutura de eficiência fiscal.

Não é outro o caminho preconizado pelas alterações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), trazidas pela Lei nº 13.655, de 25 de janeiro de 2018 (art. 30), que exaltam a primazia da segurança jurídica²⁷¹, sua defesa e aplicação pelas próprias autoridades públicas.

Esse mecanismo de composição dos interesses do fisco e dos contribuintes buscará, de forma consensual, dual, participativa e dinâmica, antecipar questões controversas e definir, aprioristicamente, os efeitos fiscais do planejamento tributário a ser implementado, garantindo eficiência administrativa e economia processual.

A implementação desse prévio controle quanto aos planejamentos tributários combaterá a evasão fiscal e as fraudes ao zelar pela interpretação dos negócios jurídicos, contexto histórico de realização dos movimentos do contribuinte, peculiaridades do negócio ou setor econômico em questão, aplicação das corretas regras tributárias, jurisprudência e cenário político da época, enfim, criando um ambiente seguro para tomada de decisões²⁷² de parte a parte, especialmente porque tomada levando em consideração os elementos peculiares do planejamento tributário e também da época em que implementado.

Isso porque a possibilidade de dúvida quanto à licitude de um arranjo fiscal implementado – especialmente diante da falta da regulamentação da norma antielisiva do artigo 116, do CTN, que acaba por implicar na ausência de parâmetros jurídicos - traz insegurança jurídica pelo fato de o contribuinte poder estar declarando algo sem a consciência das possíveis implicações (inclusive penais) e efeitos das informações prestadas e eficiência fiscal tomada.

Trazendo novo paradigma de relacionamento e de transparência, a implementação deste órgão implicaria em medida eficaz para evitar a instauração de controvérsias jurídicas, em

²⁷¹ O primeiro acórdão da CSRF a tratar do tema foi o de nº 9202-006.996, sendo que a aplicação da LIND não foi nem mesmo posta em discussão. Outros julgados posteriores chegaram a conhecer da questão, mas seguiram afastando sua aplicação pelos mais diversos motivos. São exemplos: Acórdão nº 1301-003.284, Acórdão nº 1401-003.017, Acórdão nº 1401-002.292, Acórdão 1402-003.605 e Acórdão nº 9101-003.839.

Cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários. **ConJur**, 6 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acesso em: 27 nov. 2020.

²⁷² Tomando-se por base a possibilidade de consulta fiscal existente no âmbito federal é possível afirmar que o modelo atual não atende, visto que: (i) o prazo previsto para manifestação da autoridade administrativa é muito longo e sua não observância não produz nenhum efeito, não havendo garantia de resposta em curto espaço de tempo; (ii) há um alto percentual de apreciação na linha de ineficácia da consulta formulada; (iii) não há unicidade de decisões proferidas; (iv) ausência de previsibilidade e segurança jurídica; (v) inexistência de participação do contribuinte no processo de análise de sua consulta.

Para consultar a análise detalhada dos pontos acima, confira-se: LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

qualquer âmbito (administrativo ou judicial), prevenindo abusos de toda sorte e permitindo relevante economia de recursos, atualmente dispendidos em longas disputas litigiosas.

É dizer que, por parte do contribuinte, essa consulta voluntária ao fisco (*voluntary disclosure*), via órgão especializado, significará a informação acerca de postura fiscal que pretende estruturar, dotada de uma preocupação legítima em fornecer informações suficientemente detalhadas (qualificação da situação jurídica, fatos, argumentos e elementos de prova) para a correta e total compreensão do fisco sobre o que lhe é ali revelado²⁷³.

Por parte do fisco, a manifestação sobre a consulta que lhe é apresentada deve se dar de maneira clara e fundamentada (princípio da motivação²⁷⁴), com uma abordagem razoável, técnica e com aprofundamento suficiente quanto às peculiaridades (muitas vezes únicas²⁷⁵) da estrutura apresentada, avaliando corretamente as possibilidades de interpretação^{276 277} e deixando para trás a exclusiva satisfação do apetite arrecadatário²⁷⁸.

Em outras palavras, é trazer pra dentro do sistema tributário a garantia de que um planejamento tributário implementado não poderá ser questionado anos depois²⁷⁹, sob uma perspectiva de jurisprudência, de tendências normativas (nacionais ou internacionais) e cenário sócio-político econômico, totalmente diversos daqueles da época em que foi implementada a estrutura que ocasionou redução de carga tributária²⁸⁰.

²⁷³ Este seria o chamado “disclosure and transparency”, um dos cinco requisitos trazidos pela OECD ao tratar do tipo de relacionamento apelidado de “enhanced relationship”. Confira-se: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Intermediaries Study: Working Paper 6 – The Enhanced Relationship**. OECD: Paris, 2007, p. 3-10.

²⁷⁴ Sobre a importância da motivação das decisões administrativas: NEDER, Marcus Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética. 2010..

²⁷⁵ Este seria o “commercial awareness”, um dos cinco requisitos trazidos pela OECD ao tratar do tipo de relacionamento apelidado de “enhanced relationship”. Confira-se: Tax Intermediaries Study: Working Paper nº 6 - The Enhanced Relationship. OECD: Paris, 2007. p. 3-10.

²⁷⁶ A defesa de que deve haver uma certa liberdade para interpretação do fisco, não quer dizer, de forma alguma, que deva ele se afastar dos limites jurídicos impostos pela legislação quando da formação de sua convicção.

²⁷⁷ Este seria a “proportionality”, um dos cinco requisitos trazidos pela OECD ao tratar do tipo de relacionamento apelidado de “enhanced relationship”. Confira-se: OECD. **Tax Intermediaries Study: Working Paper 6 – The Enhanced Relationship**. OECD: Paris, 2007, p. 3-10.

²⁷⁸ Este seria o “impartial approach”, um dos cinco requisitos trazidos pela OECD ao tratar do tipo de relacionamento apelidado de “enhanced relationship”. Confira-se: OECD. **Tax Intermediaries Study: Working Paper 6 – The Enhanced Relationship**. OECD: Paris, 2007, p. 3-10

²⁷⁹ Neste comentário, não nos limitamos aos cinco anos de decadência, mas a operações ocorridas há dez ou quinze anos, como é o caso da amortização de ágio: a despeito da consolidação da jurisprudência administrativa em desfavor do contribuinte, quase sempre por voto qualidade, foi noticiada decisão judicial proferida no Processo nº 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, acolhendo a alegação de ilegalidade da restrição de seu aproveitamento, o que apenas evidencia que a matéria não parece estar madura para ser objeto de súmula como se pretende. Referida decisão foi desafiada por recuso de apelação que aguarda conclusão do julgamento pela 2ª Turma, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

²⁸⁰ Para ser fiel ao exemplo acima de amortização de ágio, mencione-se o Programa Nacional de Desestatização, onde o próprio Governo, no final dos anos noventa, incentivava a utilização de holdings para a realização de investimentos, com a possibilidade de recuperação de parte dos valores pagos como deduções fiscais.

Em suma, a previsibilidade tanto de arrecadação (fisco) quanto dos dispêndios e investimentos necessários (contribuintes), atração de novos negócios, dentre outros, devem ser os reais fios condutores dessa aproximação²⁸¹, adotando-se um modelo bilateral (entre fisco e contribuintes) que permita a chegada a um consenso sobre entendimento razoável, dentro dos limites legais existentes, em busca de segurança jurídica e redução de contencioso²⁸².

3.3.1 Considerações sobre a instituição do órgão consultivo quanto aos planejamentos tributários pretendidos pelo contribuinte

Apesar de não ser pretensão deste trabalho detalhar o regramento da composição, forma jurídica, estruturação e funcionamento do órgão competente para apreciar os planejamentos tributários previamente, cabem algumas reflexões sobre suas possíveis características gerais.

Inicialmente, vale esclarecer que “voluntariedade” não significaria depender da boa vontade dos contribuintes para a obtenção das informações fiscais²⁸³, mesmo porque ela não se coloca como valor oposto à obrigatoriedade. Esta voluntariedade, aqui defendida, presume a institucionalização de meios para sua efetivação, como estado de auto regulação de um sistema tributário²⁸⁴ e motivador de um grupo de contribuintes que deseja estar em conformidade fiscal.

A moeda de troca e maior medida de incentivo dessa motivação em declarar é, repita-se, a segurança jurídica, na medida em que a consulta ao fisco garante a irreversibilidade da avaliação quanto aos efeitos fiscais do planejamento tributário declarado, com a eliminação do elemento surpresa durante o período de estabilidade garantida²⁸⁵ e possibilidade de adaptação

²⁸¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Report for the G20 Finance Ministers. Update on Tax Certainty**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2020. Acesso em: 11 jul. 2019.

²⁸² POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/publico/versao_integral_Victor_Borges_Polizelli.pdf. Acesso em: 24 out. 2020.

²⁸³ Phelippe Toledo Pires de Oliveira entende que a obrigação de reportar arranjos fiscais se enquadra na previsão do art. 113 do CTN, na qualidade de obrigação acessória. A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro. (OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: Uma análise à luz do Projeto BEPS da OECD/G20**. Série Doutrina Tributária. Vol. XXVI. São Paulo: IBDT: Quartier Latin, 2018, p. 64.)

²⁸⁴ SEER, Roman. Voluntary Compliance. **Bulletin for International Taxation**, v. 67, n. 11, 2013, p. 584-590 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

²⁸⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 82-84.

do contribuinte à eventual mudança de entendimento²⁸⁶, caso sobrevenha entendimento diametralmente oposto àquele que ele havia recebido como orientação anterior.

O prazo de vinculação à orientação proferida pelo fisco pode ser estabelecido na própria resposta à consulta, sendo condição para a utilidade do instrumento que o período indicado seja suficiente para se realizar propriamente o direito do contribuinte a se planejar.

Como medida de incremento da cidadania fiscal nesse processo participativo de diálogo que ora se propõe, mira-se a realização do entendimento jurídico exposto na manifestação do órgão especializado, mas com garantia de sua não alteração no futuro^{287 288}, evitando reveses²⁸⁹, muitas vezes, da própria Administração (aqui entendidos tanto os órgãos consultivos quanto os de contencioso das esferas administrativa) e do Poder Judiciário quanto à legitimidade de uma ou outra estrutura tributária.

Não obstante caber ao contribuinte decidir por aderir ou não à manifestação fiscal quanto aos fatos do planejamento tributário apresentados ao fisco, uma vez acatada a orientação fiscal, ele a ela se vincula em absoluto, ficando protegido de autuações fiscais nos estritos termos do que foi submetido ao Fisco, sendo-lhe autorizado a fazer uso, sem risco, dos efeitos fiscais ali admitidos (princípio da proteção da confiança).

Para o Fisco, a decisão proferida por tal órgão consultivo deverá ser de observância obrigatória em relação ao contribuinte que consultou (assim como já ocorre nos processos de consulta) e estarão igualmente protegidos pelo consequente da norma jurídica emitida²⁹⁰ os contribuintes que se enquadrarem nas premissas, de fato e de direito, indicadas na resposta fiscal.

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 250-256 *apud* BARRETO, 2016. p. 83.

²⁸⁷ O artigo 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária, prevê efeitos imediatos (para os fatos geradores ocorridos dali em diante) para a hipótese de alteração de entendimento.

²⁸⁸ Justamente para assegurar a redução do risco estratégico dos contribuintes e respeitando o desenvolvimento dos negócios empresariais, alguns países europeus estabelecem o prazo médio de cinco anos sem que alterações nos *tax rulings* concedidos impactem o contribuinte. EUROPEAN PARLIAMENT. “**Tax rulings**” in the EU Member States. Nov. 2015. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf). Acesso em: 24 out. 2020.

²⁸⁹ Mais detidamente sobre a imutabilidade temporal do “acordo” quanto ao planejamento tributário submetido ao fisco: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 643-665.

²⁹⁰ Contribuintes que observarem o conteúdo da resposta proferida pela Administração Tributária ficam desonerados quanto à imposição de penalidades, conforme previsão do artigo 76, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Outro ponto que parece ser relevante para que tal órgão seja bem-sucedido é que ele abranja apenas uma esfera de tributação. A Federação brasileira é complexa, com uma pluralidade de tributos instituídos e cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e milhares de Municípios.

A harmonização para apreciação de planejamentos tributários que envolvessem mais de um (ou vários) Estado seria especialmente dificultosa, podendo colocar em xeque a utilidade da solução de controvérsias tributárias. Assim, de modo a reduzir potenciais conflitos da pluralidade de interesses divergentes, nos diversos entes da Federação, entende-se mais adequado que o órgão consultivo de análise de planejamento seja criado, ao menos inicialmente, apenas no âmbito federal – mesmo porque é neste âmbito que está concentrada a maior parte das disputas tributárias em contencioso²⁹¹, especialmente envolvendo “planejamento”.

Tal proposta tende a facilitar, inclusive, a aprovação pelo Congresso Nacional, além de não fazer sentido replicar a estrutura até mesmo em razão dos custos a ela inerentes, provavelmente insuportáveis para a maior parte dos Municípios e, também, para muitos dos Estados que vivem há anos em crise orçamentária.

A experiência demonstra que a aprovação de reformas mais amplas, que envolvam mudanças estruturais e diversas esferas, são mais difíceis de ser implementadas. Assim tem ocorrido, por exemplo, com as diversas propostas de reforma da tributação brasileira, que tramitam há anos no Congresso Nacional. Por outro lado, microrreformas restritas a uma das esferas (federal, estadual e municipal) ou circunscritas a um determinado tema (trabalhista²⁹² ou previdenciário²⁹³, por exemplo) possuem maior facilidade para aprovação.

Por se tratar de um órgão a atuar na prevenção de litígios, estabilizando as relações jurídicas antes mesmo da formação dos conflitos (ou seja, numa fase pré-contenciosa, cujos precedentes orientariam a conduta dos contribuintes e do fisco) poderia ser criado por meio de lei ordinária federal, pois não se está diante de matéria reservada à lei complementar. Nesse sentido, inclusive, é importante observar que é a lei ordinária que disciplina tanto a criação do órgão de revisão do lançamento em segunda instância (CARF) quanto as regras aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

²⁹¹ As disputas fiscais, mapeadas a partir da análise do balanço de grandes empresas e que envolviam IRPJ, CSL, IRRF, compensações, PIS/COFINS, CIDE e IPI representavam mais de 54 % do total divulgado ao mercado, dizendo respeito, basicamente, a discussões domésticas que sequer tocam questões mais delicadas de planejamento internacional ou lucros no exterior. (LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa**: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, 2017, p. 42.)

²⁹² Consolidação das Leis do Trabalho, Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017.

²⁹³ Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

Especificamente em relação ao órgão em si, a primeira diretriz a ser considerada é que ele deve ter uma composição que não se limite, necessariamente, a integrantes dos quadros da RFB. Uma das características primordiais pode ser a de que haja uma composição plural e colegiada desde o início, com integrantes que tragam experiências e percepções diferentes quanto aos aspectos do planejamento tributário, evitando-se, dentre outros problemas, a polarização que marca tão fortemente o contencioso atual.

Sobre suas decisões proferidas, uma ideia a ser amadurecida consiste na elaboração de uma “minuta da decisão”, disponibilizada ao contribuinte interessado no planejamento objeto da consulta, para que ele apresente suas considerações acerca dos fundamentos e conclusões adotadas, de modo que o órgão possa, eventualmente, aperfeiçoar sua decisão.

Isso porque a ideia fundamental é que a atuação de tal órgão consultivo seja marcada por uma abertura de diálogo efetivo e por uma escuta real dos contribuintes, permitindo-se o entendimento dos detalhes de cada operação estruturada, dentro de um procedimento dialético, marcado pela cooperação.

Nesse ponto, importante registrarmos a necessidade de preservação do sigilo fiscal (art. 198, do CTN), garantia constitucionalmente elevada pela previsão do artigo 5º, inciso LX, da CF, mas sem que reste ferido, no entanto, o princípio da publicidade dos atos administrativos (art. 37, da CF).

Significa dizer que dados particulares dos contribuintes deverão ser resguardados, divulgando-se, após discussão com o contribuinte, tão somente os fundamentos jurídicos da decisão, sem revelar minúcias quanto à estrutura fiscal apresentada e seus detalhes. Seguindo-se dessa forma, com a fixação, na verdade, de “teses” (tal como ocorre nos casos de recursos repetitivos perante o STJ e repercussões gerais perante o STF), restará atendido o preceito geral da publicidade; permitindo, porém, que esta publicidade implique, também, em segurança jurídica, acesso à informação e ao conteúdo do que significará, em última instância, orientação jurídica e previsibilidade quanto aos efeitos fiscais aplicáveis²⁹⁴.

²⁹⁴ A respeito do adequado tratamento a ser dado às informações a serem prestadas pelos contribuintes, mantendo o sigilo adequado, mas permitindo que se tenha acesso aos dados concretos da operação, para que a decisão ali firmada sirva de parâmetro para outros contribuintes e para o Fisco, de modo a consagrar a segurança jurídica e viabilizar o adequado tratamento isonômico entre pessoas que estejam na mesma condição, valioso é o procedimento aplicável aos procedimentos administrativos relativos à investigação e à aplicação de medidas antidumping, regulamentadas pelo Decreto nº 8.058, de 26 de julho de 2013. No procedimento aplicável àquele tipo de processo, exige-se o protocolo de uma versão confidencial ou restrita da petição juntamente com uma versão pública (ou não confidencial). Além disso, naquele regimento há previsão de quais as informações que devem ser tratadas como sigilosas, exigindo que haja um resumo acerca dos dados confidenciais, que permitam a compreensão da informação fornecida (art. 51, §2º), vedando a atribuição de sigilo a certos tipos de dados e documentos e atribuindo à autoridade administrativa a competência para, de modo motivado, não acolher o pedido

Estaríamos, portanto, diante de normas gerais abstratas para a coletividade a partir de normas individuais e concretas dos consulentes na medida em que a apreciação do caso apresentado não produziria efeitos tão somente para o consulente, tal como comentado acima.

Não obstante a OECD pregar a recorribilidade como um direito fundamental dos contribuintes²⁹⁵, por não se tratar de um órgão de contencioso, não seria imprescindível a previsão de duplo grau e do cabimento de recursos, podendo se tratar de órgão de instância única, tal como já ocorre no atual processo de consulta (art. 48, da Lei nº 9.430/1996). Vemos com bons olhos, no entanto e em linha com a premissa de diálogo com o contribuinte, que possa ser elaborado um pedido de reconsideração, esclarecendo potenciais equívocos cometidos pela Administração.

No entanto, apesar de vinculante para a Administração, não se pode afastar para o contribuinte, o direito a contestar eventual decisão perante o Judiciário, em respeito ao princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV, da CF).

A disponibilização prévia da decisão, conforme sugerido acima, permitiria eventual correção de equívocos antes mesmo da conclusão da sua prolação e essa providência, por si só, já seria capaz de evitar autuações efetuadas apenas com base em parte do contexto do planejamento tributário (movimentos isolados do todo), o que, não raras as vezes, desafia recursos para esclarecimento dos diversos passos do contribuinte que compõem uma estratégia corporativa mais abstrusa do que pode parecer à primeira vista.

Ademais, entender pela aplicabilidade dos princípios da ampla defesa e do contraditório, pode fazer com que essa oportunidade de consulta prévia ao fisco se torne apenas mais uma etapa do longo caminho do contencioso, com indefinido número de recursos possíveis, perdendo sua agilidade, ao fim e ao cabo, sua razão de ser.

3.3.2 Considerações sobre o direito comparado quanto à possibilidade de declaração voluntária ao fisco acerca de planejamentos tributários

Foge ao escopo desse trabalho o estudo do direito comparado. Porém, ainda que de forma incidental e sem deixar de se ter em mente as peculiaridades do nosso país (históricas, políticas, econômicas, culturais e até geográficas) e do nosso sistema tributário (já exploradas

de restrição. Tal modelo pode servir de inspiração para que seja aplicado, no que couber, no âmbito da declaração de planejamento.

²⁹⁵ OECD. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. **Taxpayers' Rights and Obligations:** Practice Note. 2001, p. 4. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf. Acesso em: 25 nov. 2020.

acima), cabe destacar algumas experiências internacionais como forma de lançar luz à proposta sugerida de declaração voluntária para avaliação prévia dos planejamentos tributários (daqui em diante designada como “consulta fiscal”) pretendidos pelos contribuintes, como forma de se promover a segurança jurídica.

Dentre as medidas voltadas à voluntariedade dos contribuintes mencionadas pela OECD quando da discussão da implementação da declaração obrigatória de planejamento tributário²⁹⁶, para o contexto deste trabalho, merece comentários a possibilidade de celebração de *rulings regimes* (“rulings”). As demais iniciativas (como *Additional Reporting Obligations, Surveys and Questionnaires, Voluntary Disclosures*²⁹⁷, por exemplo) deixam de ser aqui avaliadas em razão dos seus formatos, mais distantes da proposta de um órgão para apreciação de planejamentos tributários, que é o objeto desta pesquisa.

Os *rulings* são espécies de acordo com o fisco que possibilitam segurança jurídica e previsibilidade, além de evitarem litígios fiscais, havendo, inclusive, a possibilidade de serem celebrados previamente (*advance rulings regimes*), modalidade em que já são estabelecidos os efeitos fiscais das operações ali definidas. Tais acordos vinculam as partes desde que não exista modificação dos fatos e informações neles constantes, não seja constatada fraude e não se altere a legislação aplicável ao caso concreto^{298 299 300}.

Além do exemplo dos Estados Unidos chamado *Private Letter Ruling*, mencionado abaixo, é válido destacar o modelo holandês de *advance tax ruling*, que se apresenta como um

²⁹⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Mandatory Disclosure Rules – Action 12**: 2015 Final Report. Paris: OECD, 2015.

²⁹⁷ Sob a perspectiva de revelação voluntária de arranjos fiscais em troca de redução de penalidades e consequências criminais, distante, portanto, da “declaração voluntária” objeto desse trabalho que busca segurança jurídica e estabilidade.

²⁹⁸ EUROPEAN PARLIAMENT. ‘**Tax Rulings**’ in the EU Member States, **Policy Department A: Economic and Scientific Policy**, nov. 2015. p. 7.

²⁹⁹ Em 1965, as vantagens de sua celebração foram exaltadas no Congresso da IFA, especialmente em sistemas com aumento da complexidade da legislação tributária, hipótese em as Administrações Tributárias deveriam se organizar de forma a permitir ao contribuinte um regime para a obtenção de respostas confiáveis sobre a aplicação da lei ao seu caso concreto. ANDERSSON, Edward. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. **Advance rulings by the tax authorities at the request of a tax payer**. v. 50b, London Congress of 1965. Amsterdam: IFA Cahiers IFA, 1965 (publicado em 1970), pp. 7-26 (25-26) *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 91-92.

³⁰⁰ Ainda hoje o tema segue sendo atual e a mesma afirmação de sua importância se fez presente no Congresso do IFA de 2018. ROSENBLATT, Paulo; TRON, Manuel. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. **Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules**. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018. p. 11-51 (44). Acesso em: 21 nov. 2020 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 92.

acordo firmado entre autoridades fiscais e contribuintes quanto às implicações tributárias de sua operação local, inclusive quanto a aspectos de planejamentos tributários.

Na mesma linha, mirando operações futuras, existem os *rulings* no Canadá³⁰¹ e o *Binding Private Ruling* na África do Sul³⁰². Criados para maior segurança jurídica, atualmente, os *tax rulings* sofrem duras críticas. Seja pela sua utilização como atração de investimentos, carga tributária excessivamente baixa, concessão de tratamentos não isonômicos, falta de transparência e publicidade sobre seus termos, dentro outros, o que acaba acirrando a guerra fiscal internacional³⁰³.

Mirando um melhor padrão de segurança jurídica, de estabilidade das relações jurídico-fiscais e de programas proativos de engajamento de contribuintes que possuem real possibilidade de redução de contencioso tributário, importante explorar estudo encomendado pelo G20, juntamente com a OECD, no contexto das análises do relatório sobre *tax certainty*³⁰⁴, onde o IFM³⁰⁵ indicou a possibilidade de consulta fiscal ao fisco como uma característica de sistemas tributários mais maduros.

Nesse contexto, a consulta fiscal é considerada, pelo estudo, como um dos principais instrumentos garantidores de certeza tributária e, portanto, da segurança jurídica, sendo reforçado o ponto da necessidade de uma atitude cooperativa tanto da Administração Pública quanto dos contribuintes - ponto importante de diferenciação do mecanismo que temos hoje no Brasil, onde não há participação alguma do contribuinte, nos processos de consulta, sequer para esclarecimentos de fato.

Passemos a avaliar pontualmente algumas características quanto aos modelos de consulta ao fisco existentes na Alemanha, Austrália, Estados Unidos, México e Suécia, todos países da OECD, com economia relevante no cenário mundial e com sistemas de consulta fiscal

³⁰¹ Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic70-6/ic70-6-advance-income-tax-rulings-and-technical-interpretations.html>. Acesso em: 09 jan. 2021.

³⁰² Act 28/2011. Disponível em: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf. Acesso em 10 jan. 2021.

³⁰³ São casos clássicos de escândalos envolvendo *tax rulings* os planejamentos tributários da rede Starbucks e Apple, por exemplo. Mais informações sobre esses casos em: BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: estratégias para dupla não tributação. Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 7, e-ISSN 2595-7155, p. 13-28, 2020. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2020/07/andrey-e-helena.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2021.

³⁰⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Certainty**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. OECD: Paris, 2017.

³⁰⁵ WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLER, Cory (FMI). **Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime**. Maio de 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2016/12/31/Introducing-an-Advance-Tax-Ruling-ATR-Regime-43933>. Acesso em 21 nov. 2020.

tidos pela OECD como eficientes e eficazes³⁰⁶ (valores essenciais para o órgão consultivo sugerido nesse trabalho), além de pioneiros quanto às práticas de *cooperative compliance*³⁰⁷.

Em termos da natureza do procedimento, à exceção da Suécia³⁰⁸ em que há a instauração de uma controvérsia propriamente dita, em todos os demais a consulta fiscal é entendida como instrumento de esclarecimento quanto à aplicação das normas e legislação tributárias, manejado de forma preventiva e como canal de diálogo entre as partes e com efetiva participação dos contribuintes ao longo de todo o processo. Nos Estados Unidos, inclusive, as consultas chamadas *Private Letter Rulings*, que miram transações futuras, somente são respondidas após todos os esclarecimentos necessários³⁰⁹, havendo ainda os *Determination Rulings*, pronunciamentos focados em fatos já ocorridos e muito utilizados para esclarecimentos de dúvidas acerca de isenções, por exemplo.

Aliás, como medida de boa governança pública, a Suécia estruturou um órgão independente da Administração Tributária (denominado em tradução livre de “Conselho de Consultas Fiscais”), subordinado ao Poder Judiciário, para apreciação das consultas fiscais³¹⁰, sendo que, nos demais países avaliados, a vinculação à Administração segue existindo³¹¹.

Em função dessa subordinação, na Suécia, é possível ser manejado recurso, endereçado diretamente para a instância máxima do Judiciário, sendo que o direito ao recurso não é ponto de consenso entre os países avaliados. A Austrália também admite a possibilidade

³⁰⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure**. Paris: OECD, 2011, p. 15.

³⁰⁷ Leonardo Aguirra explora em sua tese de doutorado a legislação da África do Sul, Canadá, Irlanda, Portugal, Reino Unido quanto à possibilidade de *voluntary disclosure* de planejamentos tributários, fundamentando sua análise na verificação, em cada um deles, de existência de norma antielisiva, obrigatoriedade de *mandatory disclosure*, criminalização dos contribuintes, dentre outros.

³⁰⁸ SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). **Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen**. Det krävs inte prövningstillstånd. <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html> *apud* LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 127.

³⁰⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure**. Paris: OECD, 2011, p. 15.

³¹⁰ ELLIS, Maarten J, 1999, p.49; PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip, 2015, p. 68-69 *apud* LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 125.

³¹¹ INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers**. OECD: Paris, 2017, p. 8.

de recurso na esfera administrativa³¹². Alemanha³¹³ e Estados Unidos³¹⁴ permitem, o que nos parece o mais adequado, pedido de reconsideração detalhando que equívocos podem ser cometidos quando da análise fazendária.

Como comentado anteriormente, a OECD entende que a recorribilidade seria um direito fundamental³¹⁵. O estudo mencionado acima não entende como adequada a previsão de recurso nos casos em que a decisão for vinculante à autoridade fazendária, mas não aos contribuintes³¹⁶.

Cabe mencionar que, no México, as respostas são elaboradas de maneira centralizada³¹⁷, enquanto, na Austrália, as respostas são elaboradas por diversos postos de atendimento³¹⁸, o que torna possível não haver uniformidade de entendimentos, gerando tratamentos desiguais e litígios administrativos e judiciais³¹⁹.

³¹² AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **ATO advice and a guidance: applying for a private ruling**. Disponível em: [https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/we-may-revise-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/we-may-revise-a-private-ruling/). Acesso em: 27.11.2020.

³¹³ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN* (Escritório Central Federal Tributário). **Advance rulings**. Disponível em: https://www.bzst.de/en/businesses/advance_rulings/advance_rulings_node.html. Acesso em: 27 nov. 2020.

³¹⁴ INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS. **Internal Revenue Bulletin 2020-01**. Disponível em: https://www.irs.gov/irb/2020-10_IRB#rev-proc-2020-1-interna. Section 9. Acesso em: 27 nov. 2020.

³¹⁵ OECD. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. **Taxpayers' Rights and Obligations: Practice Note**. 2001. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf. Acesso em: 25 nov. 2020.

³¹⁶ INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers**. OECD: Paris, 2017, p. 9.

³¹⁷ MÉXICO. *Reglamento Interior Del Servicio De Administración Tributaria* (Regimento Interno da Administração Tributária). Artigo 35, inciso XIII. Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015. Acesso em: 27 nov. 2020.

³¹⁸ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **ATO advice and a guidance: applying for a private ruling**. Disponível em: [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/How-we-deal-with-your-application---private-rulings/?anchor=Howweddealwithyourapplication#Howweddealwithyourapplication](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/How-we-deal-with-your-application---private-rulings/?anchor=Howweddealwithyourapplication#Howweddealwithyourapplication). Acesso em: 27 nov. 2020.

³¹⁹ SYMON, Helen. *Practical protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia)*. *Cahiers de droit fiscal international*. V. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015 p. 787 *apud* LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 134.

Oportuno comentar, por fim, que a resposta à consulta é vinculativa à Administração Tributária na Alemanha, Austrália³²⁰, Estados Unidos³²¹, México³²² e Suécia³²³, desde que o contribuinte observe seus termos.

Ainda sobre efeitos da resposta proferida, vale mencionar que, na Austrália, ela não possui prazo de validade, mas, em caso de alteração de entendimento, somente se aplica para o futuro³²⁴. Na Suécia, o período de tempo para que a interpretação surta efeitos é indicado na própria resposta e, por ser um órgão vinculado ao Judiciário, podem ser invocadas como precedentes nos litígios judiciais³²⁵.

Por fim, para enriquecer a análise quanto ao direito comparado, vale comentar o regime de *Informações Vinculativas* em Portugal³²⁶. Neste, a Administração Tributária de Portugal tem 30 (trinta) dias para responder casos urgentes e 150 (cento e cinquenta) para as apreciações ordinárias. Após seu pronunciamento, o fisco só pode se afastar de sua orientação em caso de decisão judicial e, qualquer alteração eventualmente procedida nesses termos ou em razão de alteração da legislação, somente pode ter efeitos futuros e após 4 (quatro) anos de sua edição³²⁷.

³²⁰ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **ATO advice and a guidance: applying for a private ruling**. Disponível em: [https://www.ato.gov.au/general/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/can-you-rely-on-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/general/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/can-you-rely-on-a-private-ruling/). Acesso em: 27 nov. 2020.

³²¹ INTERNAL REVENUE SERVICE. **Understanding IRS Guidance – a brief primer**. Disponível em <<https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer>>. Acesso em: 25 nov. 2020.

³²² VERA, Maria Raquel Coronado. **La consulta fiscal y su relacion com la seguridad jurídica del administrado**. Facultad de Derecho y Criminología. Universidad Autonoma de Nuevo Leon. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). 2005. P. 154 apud LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 140.

³²³ SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). **Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen**. Det krävs inte prövningstillstånd. <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html> apud LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 141.

³²⁴ AUSTRÁLIA. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **Taxation ruling – TR 2006/11, Private Rulings**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200611/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>. Acesso em: 26 nov. 2020.

³²⁵ SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). **Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen**. Det krävs inte prövningstillstånd. <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html> apud LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 141.

³²⁶ Art. 68 da Lei Geral Tributária, introduzida pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro de 1998. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/106918385/201706302311/73420263/diploma/indice>. Acesso em: 10 jan. 2021.

³²⁷ Lei nº 98/2017 que alterou o prazo de um para quatro anos. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/108051987/details/maximized>. Acesso em: 10 jan. 2021.

Como foi possível constatar pela análise, ainda que breve, do direito comparado, a possibilidade de o contribuinte, voluntariamente, buscar o claro entendimento e a compreensão de suas obrigações fiscais, participando efetivamente de todo o processo em busca de segurança jurídica, é uma opção já explorada em diversos países e com grande potencial de, no Brasil, evitar a instauração do contencioso, na medida em que poder trazer estabilidade para as relações entre fisco e contribuinte.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O nó legislativo hoje existente, agravado pela pulverização das normas fiscais, implica em inúmeras dúvidas e equívocos por parte dos contribuintes (seja quanto ao recolhimento em si dos tributos seja em relação ao cumprimento das obrigações acessórias), bem como permite entendimentos diametralmente opostos, emanados por diferentes órgãos da mesma Administração Pública, potencializando o já existente *tax gap*.

Hoje, em relação à maior parte dos tributos, o contribuinte é responsável pela qualificação dos atos por ele realizados, verificando quais os tributos incidentes, obrigando-se a apurar, calcular, declarar e recolher o montante que entende devido (*self assessment*). Tal tratamento tributário será analisado pelo fisco, no momento de uma fiscalização, que, geralmente, ocorre em momento muito posterior à declaração e pagamento, realizados pelo contribuinte.

Os resultados da histórica relação conflituosa, no Brasil, entre o Fisco e os contribuintes, e da incerteza jurídica quanto à correta tributação são: um menor nível de conformidade fiscal, uma menor arrecadação, além de um longo caminho de anos de processo (administrativo e judicial), sendo que o atual modelo para cobrança do crédito tributário não tem se mostrado eficiente o suficiente.

A análise dos relatórios oficiais, explorados ao longo deste estudo, aponta dados preocupantes, como o crescente volume de contencioso na esfera tributária, o que, em última instância, desestimula o investimento e o crescimento econômico do país, deixando clara a necessidade de uma estratégia moderna de conformidade que, para alavancagem da conformidade fiscal, afasta-se do paradigma exclusivamente punitivo.

Em busca de incremento na arrecadação e conformidade fiscal, deve o Estado se afastar, de igual maneira, da declaração obrigatória de planejamentos tributários, instrumento inicialmente sugerido pela Ação 12 do BEPS como forma de abrir um diálogo entre fisco e contribuintes, que teve tentativa frustrada, no Brasil, após caducarem os dispositivos da MP 685 a ela referentes, em razão da inexistência de clareza de conceitos trazidos e presunção de fraudes.

Isso porque a transparência pregada pela OECD foca apenas nos contribuintes, sendo que ampliar o poder dos Estados contra os indivíduos, sob a prerrogativa de aumentar-se a arrecadação, não se adequa à necessidade dos países subdesenvolvidos, em que o contribuinte

necessita de proteção contra seu próprio Estado e terceiros³²⁸ - notadamente se podemos observar a existência de aplicação de penalidades agressivas e a tendência de criminalização do planejamento tributário, como forma de viabilizar juridicamente a exigência do tributo, pelo simples fato de resultar em redução de arrecadação, mesmo que não seja constatada qualquer ilicitude.

Nesse contexto, além da (i) simplificação da legislação e das obrigações acessórias; (ii) do investimento na qualidade do contencioso; (iii) da maior racionalidade na utilização de parcelamentos e na aplicação de sanções; (iv) melhor aplicação dos recursos públicos e (v) melhor uso, pela Administração Tributária, dos dados que ela já dispõe para identificação de quais operações fazem ou não parte de uma arquitetura tributária que reduz indevidamente a arrecadação de tributos, deve-se investir na criação de instrumentos de prevenção de disputas fiscais.

A conformidade cooperativa que se busca deve ser promovida, então, pelos órgãos da fiscalização como meio mais eficaz de alcançar o cumprimento das obrigações fiscais, garantindo o pagamento do imposto devido, não apenas pela obrigação legal, mas, também, porque os contribuintes reconhecem que os valores dos tributos são utilizados para o bem comum e compreendem a necessidade de financiamento do Estado.

Sob essas premissas, pretende-se que, de um lado, o contribuinte garanta à fiscalização a prestação de informações precisas acerca dos riscos tributários que pretende assumir e, de outro, que a Administração Tributária possa calibrar sua estratégia de gestão de risco, conforme perfil de risco de cada contribuinte ou grupo.

Este parece ser o melhor caminho, na medida em que restou claro que a instauração do litígio e a fixação da interpretação em momento tão posterior à ocorrência do fato, dentre outros problemas, ocasiona desigualdade tributária entre contribuintes que estão em situações semelhantes e ofende o princípio basilar do Estado Democrático de Direito (que tem como um dos seus pilares a igualdade perante a lei). Num sistema marcado pela preponderância da aplicação da norma de modo individual e concreto, qualquer falha³²⁹ no sistema ensejará tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações idênticas.

³²⁸ Além do risco do fisco, a quem são dirigidas as informações, poder utilizá-las contra o contribuinte, não raras as vezes estes arranjos fiscais significam o diferencial competitivo do contribuinte e revelá-lo pode implicar, ainda que indiretamente, na inviabilização de seu negócio e/ou de seu lucro (licitamente estruturados).

³²⁹ O sistema poderá deixar de selecionar para fiscalização contribuintes que estejam em situações idênticas. A autuação lavrada contra um contribuinte poderá ser melhor ou pior fundamentada do que outra. A coleta de provas contra um contribuinte poderá ser mais ou menos eficiente. A solução dada por um órgão de julgamento poderá ser diversa da interpretação adotada por outro julgador. O recurso contra eventual decisão, formulado pela representação da Fazenda, poderá ser melhor ou pior fundamentado. Todos esses fatos poderão ensejar desigualdade tributária, corroendo o Estado Democrático de Direito.

Considerando que o decurso do tempo não é neutro – nem para a interpretação do planejamento tributário nem para o alcance do objetivo precípua do Direito Tributário, que é assegurar o exato recolhimento do montante efetivamente devido sugere-se o deslocamento do momento da estabilização da interpretação como forma de se garantir segurança jurídica e previsibilidade, valores necessários a todos os envolvidos na relação jurídica tributária.

Esse é o principal objetivo a ser alcançado e ponto central deste trabalho: inverter-se a direção por onde se olha, dando maior estabilidade; em vez de mirar-se para o passado, através de um espelho retrovisor, buscando-se interpretar as operações com base em critérios não previamente fixados (ou não estabelecido de modo transparente), pretende-se que o olhar esteja voltado para o futuro, fixando-se as balizas do caminho que se pretende trilhar com o olhar voltado para um amplo para-brisa, apresentando-se de modo pleno os detalhes das operações, as alternativas de condução, para que se decida, de modo prévio, qual a maneira lícita, válida e regular de realização do planejamento e quais as incidências tributárias dele decorrentes.

Para que um ambiente de confiança realmente se estabeleça, defende-se a real sensação de o contribuinte se perceber como sócio do Estado, ressaltando sua responsabilidade pelo bem público como se dono fosse e possuindo participação ativa e dialética com interação com o fisco, sempre na linha de melhora da relação e estímulo à conformidade voluntária.

De outro lado, ao invés de se restringir excessivamente o direito ao planejamento tributário, impondo sua declaração obrigatória e criminalizando sua implementação, em termos de segurança jurídica deve o fisco aceitar a ampliação de diálogo.

A sugestão desta tese busca, portanto, que as decisões desse órgão especializado e isento³³⁰ criem a realidade jurídica de forma a orientar os contribuintes sobre o entendimento da Administração acerca de determinada operação, baseando-se, para tanto, na legislação existente e sem deixar de considerar as peculiaridades do caso, da atividade, dos efeitos da estrutura fiscal pretendida, cenários econômico e político da época.

Tudo isso em detrimento do longo caminho do litígio, com cobranças via autuações fiscais retroativas, as quais, na maioria das vezes, não trazem nenhum recolhimento imediato,

³³⁰ Roberta Landi entende que, se o órgão a apreciação a dúvida apresentada pelo contribuinte não for totalmente independente, estando subordinado ao mesmo Ministério que a RFB, a solução por ele conferida terá, minimamente um vício de governança, já que proferida pela mesma estrutura realiza a arrecadação, a interpretação da legislação, a fiscalização dos contribuintes, além do lançamento da cobrança do crédito tributário e seu julgamento (CARF). Para a autora, somente com a desvinculação da entidade administrativa responsável pela resposta (devendo ser uma autarquia, representada por pessoa jurídica distinta, por exemplo, que, assim, seguiria defendendo os interesses do Estado, porém, com mais independência) serão possíveis melhores decisões, realmente isentas e sujeitas a menor grau e escala de conflito de interesses. LANDI, Roberta Bordini Prado. Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional. 2020. 185 páginas. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 99, 151-158.

mas apenas aumentam o contencioso existente, estimulam a criação de programas de parcelamentos incentivados e podem implicar em repercussões criminais.

O estudo do direito comparado mostra que os sistemas de consulta sobre planejamentos tributários existentes em países com sistemas tributários mais maduros prezam pelo diálogo, transparência e pela real participação do contribuinte durante o processo de análise.

Ainda que respondidas as consultas por órgão integrante da Administração Pública, tais sistemas são tidos como eficientes. Acredita-se que isso se deva ao fato de que órgão especializado realmente avalia e considera as informações fornecidas e peculiaridades do contribuinte, seu contexto e premissas. O fato de ser um órgão fazendário não deve comprometer sua imparcialidade, caindo na armadilha de todo entendimento por ele emanado implicar sempre na tributação mais severa do contribuinte - o que certamente comprometeria o sucesso da medida.

A contribuição central desse trabalho, portanto, é trocar a linha de penalização e repressão pelo diálogo entre as partes e convencimento, através de um órgão que não apenas traga segurança jurídica, mas, também, redução de contencioso.

Considerando-se a relação jurídica tributária como se o curso de um rio fosse, esta pesquisa busca trazer fluidez, amoldando-se ao leito e contornando os obstáculos do caminho para, então, desaguar no mar.

Nas circunstâncias atuais, a excessiva litigiosidade, o tortuoso curso do contencioso e a relação conflituosa e polarizada entre Fisco e contribuintes, acabam por dragar a arrecadação tributária, sendo imperiosa a mudança de paradigmas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Textos da OECD constam ao final desta seção.

ÁFRICA DO SUL. **Act 28/2011.** Disponível em: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf. Acesso em 10 jan. 2021

ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN* (Escritório Central Federal Tributário). **Advance rulings.** Disponível em: https://www.bzst.de/en/businesses/advance_rulings/advance_rulings_node.html. Acesso em: 27 nov. 2020.

ALI, Hamza; GOTTLIEB, Isabel. How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes. **Bloomberg Tax**, 22 jan. 2019. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>. Acesso em: 27 out. 2019.

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

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

ALM, James. Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? **Economic Analysis and Policy**, n. 44, 2014, p. 30-38.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Institutions, paradigms, and tax evasion in developing and transition countries.** Georgia: Georgia State University, 2003.

ALM, James; SOLED, Jay. Wither the tax gap. **Colloquium on tax policy and public finance**, New York University School of Law, New York, 2016.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-011-0761-9>. Acesso em: 18 jul. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, p. 58-82, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

ANDERSSON, Edward. “General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. **Advance rulings by the tax authorities at the request of a tax payer.** v. 50b, London Congress of 1965. Amsterdam: IFA Cahiers IFA, 1965 (publicado em 1970).

ANDIKO, Tio. Cooperative Compliance: improving relationship between taxpayers and tax authorities. **International Journal of English Literature and Social Sciences (IJELS)**, v. 3, I. 3, mai./jun., 2018.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites**. 2019. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Acesso em: 21 nov. 2020

ARAÚJO, Carla. **AGU calcula risco fiscal de R\$ 510 bi com ações judiciais em curso**. Disponível em: <https://www.valor.com.br/politica/5991001/agu-calcula-risco-fiscal-de-r-510-bi-com-acoes-judiciais-em-curso>. Acesso em: 19 nov. 2020.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa Araujo. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016

ARIFF, Akmalia; HASHIM, Hafiza. Governance and the value relevance of tax avoidance. **Malaysian Accounting Review**, Volume 13, n. 2, 2014.

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

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **ATO advice and a guidance: applying for a private ruling**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au>. Acesso em: 27.11.2020.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **Why we measure the tax gap**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Australian-tax-gaps-overview/?anchor=Overview>. Acesso em: 18 nov. 2018.

ÁVILA, Humberto. Muito mais do que uma simples declaração. **Revista Conselhos**, v. 6, 2015.

ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio a supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, v. 24, p.159-180, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

AVI-YONAH, Reuven. Corporate taxation and corporate social responsibility. **Journal of Law & Business**, New York University, v. 11, n. 1, 2014, New York.

AVI-YONAH, Reuven; XU, Haiyan. Evaluating BEPS. **University of Michigan Public Law Research Paper**, v. 493, jan. 2016. Versão online, p. 44. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716125. Acesso em 03 out. 2020.

AZMAN, D. Don't Tell Mom I Didn't Pay My Taxes: The Efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future. **The Tax Lawyer**. v. 63, n. 4, p.

1251-1277, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41149508?seq=1>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. **Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica**. Dissertação (Mestrado) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010, 228 f.

BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. **Caso Apple: estratégias para dupla não tributação**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 7, e-ISSN 2595-7155, p. 13-28, 2020. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2020/07/andrey-e-helena.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2020.

BASTOS, Frederico Silva. **Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: Contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte**. In: XXI CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI. Florianópolis: CONPED/UFF, 2012, p. 162-190. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uff.php> (livro Direito Tributário). Acesso em: 21/08/2020.

BATISTA, Michel Siqueira. Comentários Apresentados ao Relatório Público para Discussão (Discussion Draft) sobre a Ação 12. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

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

BEARE, Tony. Mind the (tax) gap!. **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BIRD, Richard M.; MARTINEZ-VAZQUEZ. Tax effort in developing countries and high income countries: the impact of corruption, voice and accountability. **Economic Analysis & Policy**, v. 38, n. 1, 2008.

BIRD, Richard. Smart tax administration. **The World Bank - Poverty reduction and economic management network**, n. 36, 2010.

BIRD, Richard et al. Societal institutions and tax effort in developing countries. **Center for Research in Economics, Management and the Arts**, n. 2004, 2005.

BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009.

BRASIL, Advocacia-Geral da União. **Manifestação em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366**. 24 set. 2015.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Nota descritiva – Medida Provisória nº 685**. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. **Promulgada Convenção Multilateral para Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias**. 30 ago. 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/promulgada-convencao-multilateral-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tr%E2%80%A6>. Acesso em: 18 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Portaria nº 283/2020, de 7 de fevereiro de 2020**. Institui Grupo de Trabalho para coordenação e apoio ao Projeto Tax Gap e Matriz de Insumos Produtos com Enfoque Tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=106698&visao=anotado>. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Exposição de Motivos - Medida Provisória nº 685**, de 21 de julho de 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 685**, de 21 de julho de 2015.

BRASIL. Procuradoria-Geral da República. **Manifestação em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366**. 2 out. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Relatório Estatístico**: Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=343>. Acesso em: 10 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366**. Voto Ministro Luiz Fux, j. 10 dez. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jul. 2020.

BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal**. 2010. Disponível em: <https://www.enap.gov.br/index.php/pt/>. Acesso em: 30 mar. 2019

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

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

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Estrutura da Receita Federal**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Evolução do “Programa OEA” x “Linha azul”**. Disponível em: <http://www.portaloea.com.br/evolucao-do-oea.html>. Acesso em: 12 fev. 2020.

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

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

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portaria RFB n. 641, de 11 de maio de 2015**. Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>. Acesso em: 15 fev. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Receita analisa relatório do Banco Mundial e propõe melhorias**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/atendimento/receita-relatorio-do-banco-mundial.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Receita Federal abre consulta pública sobre a instituição de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Pró-Conformidade**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade>. Acesso em: 29 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e Resultados de 2017**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 01 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório Anual da Fiscalização: Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano->

anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório Anual de Atividades Da Receita Federal de 2018**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf/view. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2014. Dados 2013. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf. Acesso em: 02 jan. 2019

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: Edição de 2018. Dados 2017. Disponível em: https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf. Acesso em: 21/08/2020

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

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 015.289/2018-4. Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/710150262/relatorio-de-levantamento-rl-1528920184/inteiro-teor-710150292?ref=serp>. Acesso em: 09 nov.2020.

CANADA REVENUE AGENCY. **Reportable Transaction Information Return (2011 and later tax years)**. Toronto, 2011. Disponível em: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/rc312/rc312-17e.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2019.

CARDOSO, Pedro Gundes Santos. **Estimando o "gap" tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012**. 2015. 37 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16263>. Acesso em: 18 jul. 2020.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Relatório – Decisões do CARF**: Janeiro a dezembro de 2016. Brasília, jun. 2017. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em 18 out. 2020.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 145-147.

CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. **Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 2, p. 230-248, 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/1324>. Acesso em: 20 jul. 2020.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários. **ConJur**, 6 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev->

06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios. Acesso em: 27 nov. 2020.

DUBEUX, Rafael. Sonegação e o peso da carga tributária. **SINDIFISCO**. s.d. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1552:Estudo&catid=45&Itemid=73. Acesso em: 29 fev. 2020.

ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil. **Revista Direito GV**, São Paulo, 11, jan-jun 2015, p. 13-36.

EUROPEAN UNION. **Council Directive (EU) 2018 of amending Directive 2011/16/EU**. Bussels, 2018.

FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. Tax Compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. Working paper. **Center for Research in Economics, Management and the Arts**. Zürich, Switzerland, 2008.

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

FERRAGUT, Rita Maria. **Troca internacional de informações fiscais e colaboração recíproca entre as administrações tributárias brasileiras**. PARISI, Fernanda Drummond; et al (Coord.). **Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. Vol. 3. São Paulo: Malheiros, 2014.

FERRARI, Bruna Camargo. **BEPS no Brasil: Negócios Híbridos, Normas CFC e Competitividade Internacional**. São Paulo: Quartir Latin, 2019

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

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

GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The Tax Gap: A Methodological Review**. 2012. Working Paper Series 2435, Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, p. 5. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 29 jul. 2020.

GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III: Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 111.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 49-71.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO; Ernest & Young Global. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>. Acesso em: 29 fev. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro: as descobertas de um estudo do ETCO e da consultoria EY sobre o crescimento dos litígios fiscais. **Revista ETCO**, n. 25, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>. Acesso em: 26 jul. 2020.

INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS. **Internal Revenue Bulletin 2020-01**. Disponível em: https://www.irs.gov/irb/2020-10_IRB#rev-proc-2020-1interna. Acesso em: 27 nov. 2020.

INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS. **Understanding IRS Guidance – a brief primer**. Disponível em <<https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer>>. Acesso em: 25 nov. 2020.

INTERNAL REVENUE SERVICE – IRS. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf. Acesso em: 29 jan. 2019.

KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law. **John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers**, n. 281, 2002. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281. Acesso em: 14 jan. 2019.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-291, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:000000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LMU MUNICH; PADERBORN UNIVERSITY. **Tax Complexity Worldwide**. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em: 08 fev. 2020.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2017.

MACIEL, Everardo. A verdadeira Reforma Tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 7 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-verdadeira-reforma-tributaria,70002111052>. Acesso em 03 jan. 2019.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MCKINSEY & COMPANY. **Reimagining tax authorities for the future**. 16 out. 2020. Disponível em: <https://www.mckinsey.com/industries/public-and-social-sector/our-insights/reimagining-tax-authorities-for-the-future#>. Acesso em: 26 nov. 2020.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014.

MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa; VASCONCELOS, Breno. Brasil, campeão mundial de litígios tributários. **Valor**. Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>. Acesso em: 04 nov. 2020.

MEXICO. **Reglamento Interior Del Servicio De Administración Tributaria** (Regimento Interno da Administração Tributária). Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015. Acesso em 27 nov. 2020.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Os ovos de ouro e os impostos. **Folha de S. Paulo**. 08 set. 2015. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2015/09/1678754-os-ovos-de-ouro-e-os-impostos.shtml>. Acesso em: 26 nov. 2020.

MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework. Acesso em: 14 jan. 2019.

MURPHY, Richard. Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory. **City Political Economy Research Centre City**, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, 9 p. Disponível em: https://www.city.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf. Acesso em: 29 jul. 2020.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**: Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

NARDELLI, Marcela Ladeira. **Existe ambiente para fixação de novas súmulas no CARF?** Disponível em: <http://ga.basegroup.com.br/existe-ambiente-para-fixacao-de-novas-sumulas-no-carf/>. Acesso em 18 out. 2020.

NARDELLI, Marcela Ladeira. Quem tem medo da modulação de efeitos das decisões judiciais? **Jota**. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/quem-tem-medo-da-modulacao-de-efeitos-das-decisoes-judiciais-04042019. Acesso em: 18 out. 2020.

NASCIMENTO, Edes Marcondes do. **A administração e o gap tributários**. Trabalho de Conclusão (Especialização em Direito Tributário). Universidade do Sul de Santa Catarina,

Florianópolis, 2008. Disponível em: <https://studylibpt.com/doc/118907/administra%C3%A7%C3%A3o-e-o-gap-tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 29 jul. 2020

NEDER, Marcus Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética. 2010.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: juizados para execuções de pequeno valor. Jota, 26. abr. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-juizados-para-execucoes-de-pequeno-valor-26042019. Acesso em: 27 nov. 2020.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: redefinição (e valorização) do procedimento de inscrição. Jota, 10 maio 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-redefinicao-e-valorizacao-do-procedimento-de-inscricao-10052019. Acesso em: 27 nov. 2020.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS – NEF. Uma nova LEF: maior adaptabilidade ao direito material. Jota, 21 jun. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/uma-nova-lef-maior-adaptabilidade-ao-direito-material-21062019. Acesso em: 27 nov. 2020.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: Uma análise à luz do Projeto BEPS da OECD/G20. Série Doutrina Tributária. Vol. XXVI. São Paulo: IBDT: Quartier Latin, 2018.**

ORVISKA, M.; HUDSON, J. **Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen. In European Journal of Political Economy**, n. 19.

PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO. **Petição inicial em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366**. 19 ago. 2015.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/publico/versao_integral_Victor_Borges_Polizelli.pdf. Acesso em: 24 out. 2020.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 29, de 25 de fevereiro de 2008**. Reforça o combate à evasão fiscal. Lisboa, 25 fev. 2008. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/247717>. Acesso em: 9 jul. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro de 1998**. Lei Geral Tributária Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/106918385/201706302311/73420263/diploma/indice>. Acesso em: 10 jan. 2021.

PORTUGAL. **Lei nº 98/2017**. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/108051987/details/maximized>. Acesso em: 10 jan. 2021.

RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015.

REPUBLIC OF IRELAND. **Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime**. Dublin, 2011. Disponível em: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/mandatory-disclosure/guidance-notes-mandatory-disclosure-regime-2011.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2019.

REPUBLIC OF SOUTH AFRICA. **No. 28 de 2011: Tax Administration Act**. Cape Town, 2011. Disponível em: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf. Acesso em: 9 jul. 2019.

REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, DAVIS TAX COMMITTEE. **Annexure 10 – Davis Tax Committee: Second Interim Report on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in South Africa**. Cape Town, 2012. Disponível em: http://www.taxcom.org.za/docs/New_Folder3/12%20BEPS%20Final%20Report%20-%20Action%2012.pdf. Acesso em: 9 jul. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. III – Transparência e economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, p. 507-527, 2018.

ROSENBLATT, Paulo; TRON, Manuel. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. **Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules**. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018.

RUBINSTEIN, Flavio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária, v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

RUBINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo G. Closing the brazilian tax gap: public shaming, transparency and mandatory disclosure as means of dealing with tax delinquencies, tax evasion and tax planning. **Derivatives & Financial Instruments**, v. 18, n. 1, 2016.

RUBIO, Elena Villar; et al. Relative efficiency within a tax administration: the effects of result improvement. **Finanz. pol. econ.**, Spain, v. 9, n. 1, 2017, p. 135-149.

SADIQ, Kerrie; SAWYER, Adrian. Developing countries and the automatic exchange of information standard - a "one-size-fits-all" solution? **Australian Tax Forum**, 31, 2016, p. 99-129.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Relatório Analítico de Jurisprudência até 2015**. São Paulo: FGV Direito SP: Max Limonad, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o "propósito negocial":** Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SEER, Roman. Voluntary Compliance. **Bulletin for International Taxation**, v. 67, n. 11, 2013. Disponível em: <http://www.law.ugent.be/Scans/Bulletin%20for%20international%20taxation/nr.11%202013.pdf>. Acesso em 03 out. 2020.

SILVA, Daniel Souza Santiago da. **A irretroatividade das alterações jurisprudenciais no âmbito tributário**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

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

SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em: 25 jan. 2019.

SYMON, Helen. **Practical protection of Taxpayers' Rights** (National Report: Australia). Cahiers de droit fiscal international. V. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015 p. 787 apud LANDI, Roberta Bordini Prado. Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 134.

TAKANO, Caio Augusto A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017.

TOUMI, Marika. Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies? In: LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. **The international taxation system**. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. 15 propostas para melhorar o processo administrativo fiscal federal. **Jota**, 02 mar. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/15-propostas-para-melhorar-o-processo-administrativo-fiscal-federal-02032020. Acesso em 22 nov. 2020.

WORLD BANK. **Doing Business 2020**. 2020. Washington, DC: World Bank. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em 19 nov. 2020.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Planejamento tributário é direito de todos. **Conjur**, 28 jan. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/fabiana-del-padre-tome-planejamento-tributario-direito-todos>. Acesso em: 18 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no direito financeiro**. 2018. Disponível em: https://slidex.tips/queue/buscalegiscejufscbr-754?&queue_id=-1&v=1580685379&u=MTg3LjU3LjE0Ni43Mg==. Acesso em: 02 fev 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UEDA, Junji. **Estimating the corporate income tax gap: the RA-GAP methodology**. International Monetary Fund, 2018.

UNAFISCO NACIONAL. **Relatório Doing Business 2020 mantém falta de credibilidade científica de trabalhos anteriores**. 10 dez. 2019. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/default.aspx?section=11&articleId=8212>. Acesso em: 29 fev. 2020.

UNITED STATES OF AMERICA. **Internal Revenue Code**. Washington, 2015. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6111>. Acesso em: 9 jul. 2019.

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. BEPS and Aggressive Tax Planning: Are the BEPS-OECD Measures to Tackle Tax Treaty Abuse and Aggressive Tax Planning Feasible for Countries in South America and the Sub-Saharan African Region? **Kluwer Law International**, v. 10, 2015, p. 615-627.

VASCONCELOS, Breno; MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa. **Estado e contribuintes disputam quase R\$ 5 trilhões em tributos, mostra estudo**. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghhtml>. Acesso em: 19 jun. 2020.

VASCONCELOS, Breno; MATTHIESEN, Maria Raphaela. Ideias para um cadastro positivo de contribuintes. **Jota**. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/ideias-para-um-cadastro-positivo-de-contribuintes-27112018>. Acesso em: 19 nov. 2020.

VASCONCELOS, Breno; MATTHIESEN, Maria Raphaela. O Carf em um jogo de dados. **Valor Econômico**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/07/01/o-carf-em-um-jogo-de-dados.ghhtml>. Acesso em 12 out. 2020.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **O**

Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 299-336.

VELLO, André Pinto Coelho; MARTINEZ, Antonio Lopo. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 23, 2014, p. 117-140.

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

WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLER, Cory (FMI). Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime. Maio de 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2016/12/31/Introducing-an-Advance-Tax-Ruling-ATR-Regime-43933>.

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

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

TEXTOS DA OECD

Organizados por ano e por ordem alfabética.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **About the OECD**. [s.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 19 nov. 2020.

ANOS 2001 – 2005

OECD. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. **Taxpayers' Rights and Obligations: Practice Note**. 2001. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf. Acesso em: 25 nov. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Agreement on exchange of information on tax matters**. Paris: OECD, 2002.

ANOS 2006 – 2010

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Intermediaries Study: Working Paper 6 – The Enhanced Relationship**. OECD: Paris, 2007.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. 2008.

ANOS 2011 – 2015

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure.** Paris: OECD, 2011.

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

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD; BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE TO THE OECD – BIAC. **Statement of tax principles of international business.** 2013. Disponível em: <http://biac.org/wp-content/uploads/2014/12/BIAC-Statement-of-Tax-Principles-2016-format-update.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.** 2013. Acesso em: 30 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Mandatory Disclosure Rules – Action 12: 2015 Final Report.** Paris: OECD, 2015.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting.** 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em: 25 jan. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax and development – Principles for international engagement in supporting developing countries in revenue matters.** 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/principles-for-international-engagement.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2018.

ANOS 2016 – 2020

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **América Latina e o Caribe:** A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-OECD.htm>. Acesso em: 21 nov. 2020

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks.** Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Report for the G20 Finance Ministers. Update on Tax Certainty.** Paris: OECD, 2017.

Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax administration 2017 – Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies**. Paris: OECD, 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD; INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers**. OECD: Paris, 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Update on Tax Certainty**. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <http://www.OECD.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-OECD-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD; INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **Tax Certainty: OECD/IMF Report on Tax Certainty: 2018 Update**. 2018. Disponível em: www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Administration 2019 – Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies**. Paris: OECD, 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em: 27 jul. 2020.