

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura

**A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:
RIVALIDADE OU COLABORAÇÃO?**

Brasília, DF
2022

Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura

**A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:
RIVALIDADE OU COLABORAÇÃO?**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRA em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deline

Brasília, DF
2022

Código de catalogação na publicação – CIP

M929r Moura, Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque

A relação entre fisco e contribuintes na obrigação tributária: rivalidade ou colaboração? / Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura. - Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, 2022.

112 f.

Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Direito, 2022.

Orientador: prof. Dr. Maysa de Sá Pittondo Deligne

1.Direito tributário. 2.Administração tributária. 3.Contribuinte.
4.Colaboração. 5.Transparência. 6.Boa-fé. 7.Confiança. 8.Conformidade tributária cooperativa. I.Título.

CDD 341.39

Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura

**A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:
RIVALIDADE OU COLABORAÇÃO?**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRA em Direito.

Aprovada em __ de dezembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Orientadora/Presidente

Prof. Dr. Guilherme Pereira Pinheiro
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Avaliador

Profa. Dra. Thais de Laurentiis Galkowicz
Universidade de São Paulo
Avaliadora

Brasília, DF
2022

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à Professora Doutora e Mestre Maysa de Sá Pittondo Deligne pelos ensinamentos valiosos em sala de aula, pelas orientações e pela paciência incomensuráveis nesta pesquisa.

Agradeço ao meu esposo Flávio, que sempre apoia meus sonhos e escolhas, incentivando, patrocinando e acreditando, embora não conheça o caminho inteiro que irei percorrer, ele conhece minha obstinação e dedicação de minhas ações.

Agradeço, especialmente, aos meus filhos, Flávio, Júlia e Miguel, que são alicerces incondicionais na minha vida, propulsores de meus voos e pouso de aterrissagem.

Aos meus pais que a tudo assistem e aplaudem, minhas conquistas ou fracassos, ensinando-me a extrair aprendizados de cada experiência.

E, agradeço, ainda, aos meus amigos, sócios, assessores, que, apesar de minha ausência, continuaram com a excelência do serviço no escritório e foram verdadeiramente merecedores de receber todo meu conhecimento, alavancando ainda mais esse time grandioso.

A Deus, pela benção de viver um dia de cada vez.

“Quanto maior a consciência do todo, mais a
nossa ação beneficia o todo.”
(Peter Senge, A quinta disciplina: arte e prática
da organização que aprende, 2021)

RESUMO

O presente estudo objetiva investigar no âmbito do Direito tributário a relação entre o Estado-Fisco e o cidadão-contribuinte, a fim de encontrar no comportamento dos sujeitos o caráter de rivalidade ou de cooperação, considerando o dever de colaboração e proteção, que não foram positivados no Brasil como princípios, mas estão presentes nos ideais da Constituição Federal de 1988. Além da própria realidade brasileira apresentada em alguns julgados exemplificativos, para averiguar os momentos de confiabilidade na intenção do contribuinte e na atitude da Administração, com o intento de observar a interpretação literal da lei ou flexibilidade para solução do caso e evolução do Direito. O trabalho irá observar a realidade brasileira e expandir através da experiência vivida em países estrangeiros, a fim de pesquisar a sistemática de arrecadação de algumas nações que já sinalizam a possibilidade de conformidade fiscal e adoção de relação mais colaborativa, como a Cingapura, a Áustria, o Canadá e a Austrália. Serão averiguados a previsão legislativa nestes países e a aplicação de medidas congruentes com o dever de colaboração, como pilar de sustentação do Estado Democrático nos vínculos de natureza tributária. Ademais, almeja engrandecer a pesquisa com a apresentação da nova perspectiva de colaboração entre o Fisco e o contribuinte, trazendo a ideia de pensamento sistêmico para construção cooperativa de uma nova relação tributária. Pretende ainda observar nos países escolhidos a possibilidade de, por meio de uma transformação atitudinal sistêmica, introduzir no Brasil a mudança de comportamento do contribuinte frente ao órgão fiscal, como também deste ante o cidadão, pautada em leis universais de colaboração, boa-fé, equilíbrio entre o dar e receber, solidariedade, em prática social com foco na coletividade, o que, provavelmente, promoverá um caminhar de desenvolvimento, em razão do exercício de uma cidadania ativa tanto do indivíduo quanto da Administração tributária, cujo propósito é prover o estado-fiscal para efetivar o estado-social em favor da coletividade.

Palavras-chave: Direito tributário. Administração tributária. Contribuinte. Colaboração. Transparência. Boa-fé. Confiança. Conformidade tributária cooperativa.

ABSTRACT

The present study aims to investigate, within the scope of Tax Law, the relationship between the State-fiscal and the citizen-taxpayer, to find in the behavior of the subjects the character of rivalry or cooperation, considering the duty of collaboration and protection, which were not positive in Brazil as principles, but are present in the ideals of the Federal Constitution of 1988. In addition to the Brazilian reality itself presented in some exemplary judgments, to verify the moments of reliability in the taxpayer's intention and in the attitude of the Administration, with the intention of observing the literal interpretation of the law or flexibility for solving the case and evolution of the Law. The work will observe the Brazilian reality and expand through the experience lived in foreign countries, to research the systematic collection of some nations that already signal the possibility of fiscal compliance and adoption of a more collaborative relationship, such as Singapore, Austria, Canada and Australia. The legislative forecast in these countries and the application of measures consistent with the duty of collaboration will be investigated, as a pillar of support for the Democratic State in tax ties. In addition, it aims to enhance the research by presenting the new perspective of collaboration between the Tax Authorities and the taxpayer, bringing the idea of systemic thinking for the cooperative construction of a new tax relationship. It also intends to observe in the chosen countries the possibility of, through a systemic attitudinal transformation, introducing in Brazil a change in the behavior of the taxpayer before the fiscal body, as well as of this before the citizen, based on universal laws of collaboration, good faith, balance between giving and receiving, solidarity, in social practice with a focus on the community, which will probably promote a path of development, due to the exercise of active citizenship by both the individual and the Tax Administration, whose purpose is to provide the state -fiscal to implement the welfare state in favor of the community.

Keywords: Tax law. Tax administration. Contributor. Collaboration. Transparency. Good faith. Confidence. Cooperative tax compliance.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art(s)	Artigo(s)
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
BEPS	<i>Erosion Profit Shiftin</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CRA	Canada Revenue Agency
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FEBRAN	Federação Brasileira de Bancos
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FTA	Fórum sobre Administração Tributária
GETAP	Grupo de Estudos Tributários Aplicados
IRAS	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>
LC	Lei Complementar
LOI	Liaison Officer Initiative
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 A RELAÇÃO ATUAL ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O CONTRIBUINTE	15
1.1 O papel dos contribuintes perante a Administração e seu dever social.....	34
1.2 O papel da Administração na relação tributária.....	38
1.3 Os princípios que regem a relação tributária na Constituição de 1988 relevantes para uma fase colaborativa.....	44
1.3.1 <i>Princípio da capacidade contributiva</i>	46
1.3.2 <i>Princípio da Transparência</i>	50
1.3.3 <i>Princípio da moralidade</i>	53
1.3.4 <i>Princípio da boa-fé</i>	56
1.4 O dever de colaboração na relação tributária.....	61
2 A RELAÇÃO COOPERATIVA ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES EM PAÍSES-MODELO	64
2.1 Cingapura.....	70
2.2 Áustria.....	74
2.3 Canadá.....	75
2.4 Austrália.....	77
3 A NOVA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NO BRASIL: MUNDO IDEAL OU MERA UTOPIA	82
CONCLUSÃO	101
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

INTRODUÇÃO

O modelo tradicional de tributação, desde as décadas de sessenta e oitenta, quando da entrada em vigor do Código Tributário Nacional – CTN e da Constituição Federal, que, apesar das inovações tecnológicas nos procedimentos da Receita Federal, a Administração pública busca deter o controle de todas as operações negociais para incidência tributária; e não mais se amolda à realidade fiscal do Brasil. Em vista disso, urge, cada vez mais, a necessidade de fomento a uma conscientização dos contribuintes acerca da importância da arrecadação de tributos, de forma a ser estimulada a cooperação e parceria entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, objetivando o progresso do país.

O sistema tributário, assim como toda a sociedade, carece adequar-se e acompanhar a realidade fática dos cidadãos atuais e da economia digital globalizada, para continuar exercendo seu papel de arrecadação. Contudo, em que pese o cenário atual ser revolucionário quanto às novas formas de economia mundial, o foco do presente trabalho se direciona para a relação entre Fisco e contribuintes, a fim de constatar a tônica que movimenta esse relacionamento, se imbuído de rivalidade ou de colaboração.

Em outras palavras, por mais modernizados que estejam os procedimentos da Administração, por meio da digitalização dos processos e da facilidade de acesso às informações, na atualidade, ainda se tem a impressão de que a política fiscal persegue os contribuintes, e estes, por vezes, tentam se organizar com o objetivo do não pagamento ou da redução de tributos, posicionando os sujeitos passivos da relação tributária em lados opostos.

Contudo, já se percebe que o Direito brasileiro está procurando soluções para minorar a adversidade instaurada na relação tributária, e, por meio da observância dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, transparência, moralidade, da boa-fé, do dever de colaboração, como também da prática de metodologias conciliatórias, de transações tributárias e da criação de programa de colaboração entre Fisco e contribuintes.

Apesar do presente estudo não delimitar seu objetivo sobre as orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, irá adentrar no mérito das considerações, inclusive, quanto à adoção da prática colaborativa em países-membros da Organização, cuja experiência parece demonstrar que a solução do problema entre Fisco e Contribuintes não virá da criação de novas normas, mas, principalmente, da inovação no âmbito comportamental.

Países como a Cingapura, a Áustria, o Canadá e a Austrália já estão experienciando uma relação de parceria entre Fisco e contribuintes, estes como figuras equivalentes e com o propósito único de bem-estar da coletividade e do desenvolvimento econômico.

Por outro lado, como toda alteração sistêmica e profunda parte da mudança de pensamento, para em seguida haver transformação de sentimentos e, somente após, o comportamento voluntário ser incrementado nas relações, a presente dissertação tem por objetivo averiguar a possibilidade de transcendência da relação Fisco-contribuinte de rivalidade para cooperativa, na atualidade brasileira.

O novo pensamento sistêmico no Direito tributário, poderá aparecer neste estudo, para o qual a coletividade é o fim comum da atividade arrecadatória, e, desse modo, pretende verificar a viabilidade de alavancar o ser humano a adotar o comportamento de licitude e solidariedade, distanciando-se do egocentrismo que o cidadão pensa viver, autônomo da sociedade em que está inserido. E, do mesmo modo, perceber a possibilidade de transcendência do comportamento do Fisco a fim de exercer sua atividade de maneira colaborativa, transparente e confiável.

Em suma, sem a intenção de esgotar o tema acerca da relação entre a Administração tributária e o contribuinte, a presente dissertação se propõe a demonstrar o papel dos sujeitos na relação tributária no cenário atual e brasileiro, fazendo uma breve pesquisa na experiência internacional, especificamente na Cingapura, Áustria, Canadá e Austrália, países que já iniciaram a busca por uma nova relação mais colaborativa entre o Fisco e o contribuinte, através da adoção da política de conformidade.

Em seguida, pretende apresentar um possível mundo ideal ou utópico com fundamento no dever da colaboração e nos princípios da transparência fiscal, da boa-fé objetiva e da moralidade tributária, o que vem a levantar a hipótese de uma possível transformação atitudinal sistêmica entre o Fisco, contribuintes, terceiros envolvidos, enfim, em toda a coletividade.

Dentro deste contexto, o cerne do presente estudo reside na observância do comportamento dos sujeitos da relação tributária, especialmente, no embate rivalidade versus colaboração no Direito Tributário, com o objetivo de trazer a visão da realidade atual do Brasil, de países que partiram na frente em busca de uma nova relação tributária, e das novas ideias de praticar uma arrecadação com foco na cooperação, pesquisando a viabilidade de uma transformação atitudinal sistêmica, uma vez que o centro das relações deve ser ocupado pelo ser humano e não pelo tributo.

Pretende-se demonstrar no primeiro capítulo sobre a relação atual entre Administração tributária e contribuintes, o papel dos sujeitos da relação tributária e apresentar os princípios que regem ou deveriam reger esta relação tributária.

Em seguida, no segundo capítulo, propõe-se a averiguar a prática de conformidade internacional tributária em países estrangeiros, especificamente, a Cingapura, a Áustria, o Canadá e a Austrália, para talvez encontrar exemplos para modelagem brasileira.

E, por fim, no terceiro capítulo, almeja avaliar a possibilidade de adoção pelo Brasil de uma nova relação tributária, através da adoção de medidas que visem a cooperação, a confiança, a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica. Para que, com essa nova perspectiva, talvez, seja possível a inauguração no Brasil de um caminho de desenvolvimento com o exercício de uma cidadania ativa tanto do indivíduo quanto da Administração tributária, cujo propósito é prover o estado-fiscal para efetivar o estado-social em favor de toda a coletividade.

1 A RELAÇÃO ATUAL ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O CONTRIBUINTE

O presente estudo objetiva investigar a possibilidade de uma nova relação entre o Fisco¹ e o contribuinte, de maneira mais cooperativa, menos litigiosa, baseada na confiança, transparência e previsibilidade, consoante as orientações da OCDE quanto à conformidade fiscal.

Mas, ainda antes de esmiuçar a nova relação com fulcro no *compliance* tributário, será apresentado o papel do contribuinte e da Administração no tocante à arrecadação de tributos no cenário atual das relações entre os sujeitos ativo e passivo do Direito tributário.

Percebe-se que, apesar da evolução do mundo digital e da economia contemporânea bastante divergente do modelo existente em 1966 e em 1988, quando da edição do Código Tributário Nacional e da Constituição da República, a postura fugitiva do contribuinte e o olhar desconfiado do Fisco permanecem.

E, de fato, a rotulação fugitivo e perseguidor não é errônea, como bem observa Silva², em estudo acerca de planejamento tributário, “um Estado atualmente não pode ser considerado tributariamente justo se permite que exista e se prolifere uma nova casta, desonerada de seus encargos, - os ‘favorecidos’ e ‘fugitivos’ fiscais”.

O relacionamento entre Fisco e contribuintes no Brasil foi marcado pela desconfiança; um olhar desconfiado da Administração para os contribuintes, os quais foram percebidos como sonegadores até os dias atuais; e vice-versa, os contribuintes também não tem bons olhos para o Fisco, pois identificam as autoridades da Administração como vingativas e oportunistas.³

A exemplo desta rivalidade contumaz, Santi⁴ relatou em seu livro “Kafka, alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal”, situação típica da relação tributária competitiva entre Fisco e contribuintes, geralmente observada

¹ FISCO, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, 2008-2021, <https://dicionario.priberam.org/fisco>. Acessado em 18 jul 2022. 1. Fazenda pública. 2. Parte da administração pública encarregada da cobrança dos impostos.

² SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 19.

³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014. p. 214.

quando se trata de planejamento tributário, ainda que após a vigência da Constituição de 1988, como se observa:

1. “DESISTA!” POIS MINHA AUTORIDADE E MINHAS DECISÕES NÃO ESTÃO AQUI PARA ORIENTAR A SUA CONDUTA: SOBRE O CONCEITO DE “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” REALIZADO PELO CONTRIBUINTE E O “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO CONTRÁRIO” PRATICADO PELO FISCO.

Como veremos abaixo, denominamos “planejamento tributário ao contrário” a mesma atividade prática comumente realizada pelo contribuinte, mas agora, realizada pelo próprio Fisco. Ou seja, se o contribuinte explora lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para pagar menos tributo com a intenção de pagar menos tributo, o Fisco lavra auto de infração alegando que houve abuso de formas jurídicas para pagar menos tributos.

Assim, *mutatis mutandis*, quando é o próprio Fisco que explora lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para cobrar mais tributo sem qualquer alteração legislativa institucional, com a intenção de cobrar mais tributo e, por consequência, arrecadar mais, é o que chamamos de “planejamento tributário ao contrário”.⁵

É exatamente em razão dessa postura adversativa e desconstrutiva do Direito tributário, que se vê a premente necessidade de transformação atitudinal sistêmica na relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte, cuja fossilização dos sentimentos e comportamentos fixados em razão dos planejamentos tributários, como direito ou abuso de direito, a depender de quem olha, precisarão de esforço conjunto, de clareza, de transparência e de reconstrução da confiança para modificar a relação de rivalidade.

Atualmente, para os contribuintes, a Administração está sempre trazendo novas interpretações às normas a fim de realizar atuações fiscais, que no seu conceito são perseguições injustas. Esse modelo de fiscalização tributária, permeado pela insegurança em seu caminho, somente tratou de afastar os sujeitos do Direito tributário.

A rivalidade entre Fisco e contribuintes se tornou ainda mais acirrada com o desenvolvimento de planejamentos tributários, nos quais os contribuintes, com auxílio de advogados e contadores, buscam se organizar economicamente de maneira a reduzir o recolhimento de tributos, contudo, muitas vezes, incorrem em atos ilícitos, o que exige da Administração uma atuação mais rigorosa.

Nos planejamentos tributários, o foco deveria ser a transparência e a confiança, mas, como Greco⁶ retrata em seu livro “Planejamento tributário”, todas os momentos na história de debate da temática *planejamento* buscavam pela liberdade econômica. O autor divide estes momentos em três fases, denominando a primeira fase de “liberdade salvo simulação”, a

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014, p. 214.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 141.

segunda corresponde à fase de “liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos”, citando como hipóteses a serem observadas a fraude à lei, o abuso de direito e de formas. E na terceira fase, expõe que o alvo consiste na capacidade contributiva do contribuinte como forma de seleção de quem deve contribuir para o todo.

A relação entre a Administração tributária e o contribuinte após a Constituição de 1988 restou firmada no campo da discussão se há hipótese capaz de reduzir o tributo ou não, ensejando um relacionamento de desconfiança, no qual o contribuinte se comporta (ainda) como fugitivo, pois tenta se esquivar da incidência normativa e o Fisco, por sua vez, busca encontrar os contribuintes não pagadores a fim de punir o ato ilícito.

Além disso, a relação conflituosa entre o Fisco e os contribuintes não é contemporânea, essa história é antiga, antecede há bastante tempo ao objeto deste estudo, mas é importante lembrar que o sentimento de intrigas remonta o tempo do recolhimento de tributos em razão do uso da terra no feudalismo e, posteriormente, para sustentar o Exército nas guerras.⁷

Em seguida, com o surgimento da Carta Magna da Inglaterra, que limitava o poder de tributar, passou a ser cobrado em moedas e não mais em mercadorias; além do mais, houve a época da arrecadação por meio de coletores de impostos, quando somente comerciantes e trabalhadores pagavam a fim de sustentar o rei, o clero e a nobreza.⁸

Os Estados Unidos buscavam sua independência em razão dos altos impostos cobrados pelo Império Britânico. À medida que, no Brasil, de forma semelhante, cobrava-se a quinta parte de todo ouro encontrado à coroa portuguesa.⁹ Enfim, não havia critério algum para essas práticas, somente a necessidade dos ricos e detentores de poder, em detrimento do povo pobre e trabalhador.

É indiscutível que o Estado seja uma instituição indispensável para a manutenção de uma sociedade organizada e, para tanto, precisa ser custeado, independente da forma de governo escolhida para o País. Ocorre que a intenção da tributação não restava esclarecida, tampouco havia transparência quanto ao uso do resultado da arrecadação, o que deu ensejo a arbitrariedades por parte do Estado, irresignação dos contribuintes, e, muitas vezes, violência, constrangimento e restrições de direitos¹⁰.

⁷ SILVA, Mauricio Alvarez da. Somos exploradores tributariamente desde as épocas mais remotas. **Portal Tributário**. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/historiaexploracao.htm> Acesso em 28 ago 2022. (sem paginação)

⁸ *Ibidem*.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ CAVALIERI, Davi Valdetaro Gomes. Fundamentos de legitimidade dos programas de *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 52-53.

Historicamente, nas revoluções liberais, os cidadãos se rebelaram em razão da tributação servir como modo de exploração do povo, não se tinha clareza quanto à destinação dos tributos e os contribuintes pleitearam que fosse vertida em favor da sociedade. Nesta senda de ideias liberalistas, exigia-se que houvesse representação popular para toda tributação, fazendo aparecer o movimento para conquista dos direitos fundamentais do contribuinte.¹¹

Em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão trouxe a previsão de capacidade contributiva, no sentido de imprimir uma tributação mais justa, que garantisse ao contribuinte um mínimo existencial e afastasse a prática do confisco. Nessa época, quando eclodiu a Revolução Francesa, vivia-se uma tributação sem critérios transparentes, baseada em mera arrecadação para aqueles que detinham o poder, sendo, portanto, motivo para a crise fiscal sofrida pelo Estado.¹²

Greco¹³ relata que na época da Constituição de 1824 no Brasil, cuja forma de governo foi definida como Monarquia hereditária¹⁴, o Estado exigia do indivíduo para ser eleitor ou eleito a detenção de certo patrimônio ou renda, ou seja, para participar da política era preciso ter posses e expor seu poderio econômico para a Arrecadação, o que causava nos cidadãos a sensação de agressão ao seu patrimônio, declarando somente aquilo que era necessário e, dando continuidade no comportamento de ocultar bens.

Com a passagem do Estado liberal para o Estado social, o sistema tributário deixou de ser visto apenas como meio de arrecadação sem fins sociais, e passou a ser encarado como fonte de arrecadação para distribuição igualitária e democrática da responsabilidade dos contribuintes para com a coletividade, em parceria com o Estado a fim de viabilizar uma vida digna e de qualidade para os cidadãos e financiar os direitos fundamentais.¹⁵

Em sequência, o Estado social entrou em crise, em razão de seu endividamento e recessões econômicas, o que fez surgir o Estado Democrático de Direito, que segundo Cavalieri¹⁶, oportunizou a formação do Estado Democrático Fiscal, cujo cerne ainda era social, mas sem olvidar as necessidades financeiras e orçamentárias no Brasil.

¹¹ CAVALIERI, Davi Valdetaro Gomes. Fundamentos de legitimidade dos programas de *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 52-53.

¹² *Ibidem*.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 143.

¹⁴ BRASIL. **Memória da Administração Pública Brasileira – MAPA. Constituição de 1824**. Disponível em <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/305-constituicao-de-1824> Acesso em 02 set 2022.

¹⁵ CAVALIERI, *op. cit.* p. 54.

¹⁶ *Ibidem*.

Apesar da evolução econômica e histórica do país, a extinção dos conflitos entre Fisco e contribuintes ainda não se apresentava como possível, pois o contribuinte detinha dúvidas acerca da aplicabilidade da justiça fiscal.¹⁷

Quanto à justiça fiscal, Cavalieri¹⁸ afirma que justiça e igualdade não se separam, sempre caminharam juntas, desde tempos remotos, para o qual o homem justo é aquele que se comporta conforme à lei e à igualdade, trazendo a ideia de que justiça fiscal tem por fundamento a solidariedade social, e não somente uma relação de poder entre Estado e contribuintes.

Porém, até este momento histórico, perpetua-se a inexistência absoluta dos princípios da transparência e da boa-fé, o que se fixou nas relações entre Fisco e contribuinte por longo período, e fez parecer ser uma essência irreversível deste relacionamento.

Santi¹⁹ denomina o sistema arrecadatório aleatório e sem contraprestação ao contribuinte de extrativismo fiscal, isto porque, quando se paga tributo em razão do que a lei determina, diz, expressamente, que “não se paga tributo para exercer direito sobre a prestação de serviços públicos. Paga-se porque a Constituição autoriza, a lei prescreve e o Auto de Infração determina: é o império do direito com o obsessivo objetivo de arrecadar”²⁰.

O extrativismo fiscal, como afirmado por Santi²¹, torna-se abusivo, pois os serviços sociais que deveriam ser prestados pelo Estado à coletividade, são realizados pelo próprio contribuinte, e ainda sobre essa atividade há incidência de tributos, determinando que a Arrecadação deve agir, sendo assim, o contribuinte considera o Estado omissor por não prestar o serviço e abusivo por determinar que sobre sua omissão incidirá norma constitutiva de crédito tributário.

Na verdade, o que se construiu ao longo dos anos foi um sistema arcaico, cheio de burocracias, com custo alto de conformidade e litígios infundáveis que trouxeram à população descrença, insegurança jurídica e imprevisibilidade; em razão do caráter meramente arrecadatório, das excessivas intervenções do judiciário e suas inconstâncias no entendimento acerca de tema tributários.

¹⁷ CAVALIERI, Davi Valdetaro Gomes. Fundamentos de legitimidade dos programas de *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 55.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014. p. 356.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*.

O que se observa no Brasil, até o presente momento, é que a função do Fisco é “extrair o máximo das riquezas do contribuinte, em uma lógica contrária ao Estado de Direito”²², demonstrando, claramente, que o país está acometido de problema institucional, porém, parece haver uma esperança, uma vez que toda instituição consiste em criação humana, falível e mutável, portanto, reconhecer o erro na metodologia arrecadatória deve ser o primeiro passo para resolução dos problemas brasileiros.

Porém, na atualidade, em razão disso ainda se vê que o comportamento dos contribuintes permanece voltado para a formulação de planejamentos tributários, que, em algumas vezes, são agressivos, abusivos e ilícitos, pois detém a intenção exclusiva de não pagar tributos ou pagar menos, esquivando-se, assim, de suas responsabilidades para com o Estado e a sociedade.

Para Almeida²³, este comportamento dos contribuintes fomenta ainda mais a corrupção, no qual todos querem levar vantagem, os próprios contribuintes pagadores, os políticos responsáveis pelos gastos públicos e a Administração arrecadadora, cada qual com seus interesses individuais, mas sem respeitar o propósito comum da República, senão, o que dispõe o artigo 3º da CF/88²⁴, confira-se:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ademais, vê-se que o distanciamento instalado entre os contribuintes e os agentes públicos traz consequências prejudiciais à sociedade, como a redução na arrecadação, elevados custos para cobrança dos créditos tributários, aumento das despesas do contribuinte para defesa, comprometimento da renda pública para custeio do Estado-social, as quais se configuram como uma cadeia de consequências negativas que retornam para a própria coletividade.

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014. p. 357.

²³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em:

<<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022, p. 73.

²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

É neste sentido que, Gonçalves²⁵ explica que “não há ocorrência de planejamento tributário abusivo e sonegação, sem que haja efeitos diretos na livre concorrência”, o que define os contribuintes como fugitivos ou favorecidos. Isto porque, os “fugitivos” estão se beneficiando por não pagarem ou reduzirem tributos, através da realização de planejamentos tributários, e os outros, estão sendo prejudicados por serem contribuintes adimplentes, que recolhem seus tributos em adequação ao seu papel na sociedade.

Partindo dessa premissa, percebe-se a preocupação de não favorecer alguns, com decisões isoladas em planejamento tributário, ou até mesmo decorrentes de decisões judiciais contrárias ao entendimento da Administração tributária, ou de favores legais com destinação específica para que os beneficiados não permaneçam à margem do Direito Tributário e em desigualdade com o contribuinte adimplente.

A adoção de medidas isoladas destinadas a contribuintes, exime-os de sua obrigação de contribuir com o todo, uma vez que, se a vida acontece em sociedade, deve-se imprimir um pensamento globalizado e solidário de custeio coletivo.

Cogente relatar que, após a Constituição de 1988, a relação Fisco e contribuinte se acirrou, quando foram percebidas as lacunas da lei, conferindo oportunidade ao contribuinte de realizar planejamentos tributários com a intenção expressa de pagar menos tributos, pois entendia que, se a lei não diz expressamente que é proibido, seria permitido percorrer esse caminho “mais econômico”.

Por outro lado, a Administração vem tentando demonstrar para o contribuinte a necessidade de arcar com os tributos, independente da estratégia encontrada, ora por entender que há simulação ou outro tipo de defeito no negócio realizado pela empresa contribuinte, ora em razão da capacidade contributiva.

Tampouco, pode-se adotar medidas de estímulo aos menos favorecidos por não possuírem condições de planejamento e permitir fugirem de suas responsabilidades, deve se adequar à proporcionalidade de sua capacidade contributiva, pois, infelizmente, o contribuinte ainda pensa que arcar com as responsabilidades tributárias legalmente impostas se configura uma tolice, seria como ser honrado isoladamente, e assim cair no ridículo²⁶.

²⁵ GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. *Jus Navegandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022. p. 1.

²⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 69.

Ressalta-se aqui a preocupação de Greco²⁷, quando o debate é planejamento tributário, “o significado da tributação para o contribuinte e como deve ele se comportar perante ela”.

O autor destaca que entender esta tônica do comportamento humano frente a arrecadação é o cerne da problemática²⁸, e o desafio do presente estudo é também apresentar o que vem sendo praticado em países que já identificaram a possibilidade de evolução das relações tributárias, nas quais introduziram em suas práticas um pensamento mais sistêmico, para aplicar atitude colaborativa e construtiva de um novo Direito Tributário.

A relação tradicional entre Fisco e contribuintes se consolidou em muitos países como uma alergia fiscal²⁹, e no Brasil, após o CTN de 1966 e Constituição de 1988, os contribuintes perceberam no planejamento tributário um escudo para a fiscalização, adotando as medidas conforme o que a lei diz expressamente, considerando a sua liberdade como absoluta, na qual aquilo que não está dito é permitido³⁰.

A visão individualista do contribuinte permanece fincada nas relações tributárias, trazida pelas memórias de práticas arrecadatórias seculares, o que acabou instaurando a chamada por Greco³¹ de “inflação normativa”.

A inflação normativa consiste na edição de normas variadas para regulamentação da tributação, como decretos, convênios, portarias, instruções, são diversos diplomas que geram a depreciação da norma, causam o descrédito no sistema tributário, além das interpretações divergentes, da quantidade de processos administrativos e da intervenção excessiva do judiciário nas relações tributárias.³²

Quanto às fases do planejamento tributário, nas quais Greco observou a relação entre Fisco e contribuinte, inicialmente, o contribuinte não podia cometer simulação porque se trata de um defeito do negócio jurídico com pretensão de afastar a incidência da norma tributária, ratificando a ideia do contribuinte de que se não está na lei, pode se praticar.

Mas não somente a simulação, após essa fase inicial, passa a ser rechaçada qualquer vício que macule o negócio jurídico, que tenha a intenção de se esquivar da arrecadação, pois até o momento a relação entre os sujeitos da relação tributária ainda insiste na ausência de confiança mútua.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 142.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*, p. 144.

³⁰ *Ibidem*, p. 191.

³¹ *Ibidem*, p. 147.

³² *Ibidem*, p. 147.

Enquanto o Fisco desconfia e afasta muitos planejamentos por se assemelhar com ludibriação, o contribuinte cada vez mais criativo, constrói estratégias negociais com a *expertise* suficiente para não incidência da norma.

Este cenário reforça o distanciamento entre a Administração e os contribuintes, o que gerou a publicação de vários textos pela OCDE – inclusive o Plano BEPS, em 2013³³, com objetivo de combater planejamentos tributários agressivos.

O Grupo dos 20 – G20³⁴ já está preocupado com esta relação sem confiança, sem transparência, carente de boa-fé e colaboração, pois, o panorama atual do relacionamento entre Fisco e contribuintes baseia-se de um lado, o ente querendo maior eficácia na aplicação das leis e, conseqüentemente, aumento da arrecadação, e por outro lado, o contribuinte querendo ser tributado com a menor carga tributária possível.

O panorama consiste em uma “tensão de justos interesses”, mas a história já demonstra que este modelo de relacionamento não é dos mais felizes, afinal, um viver perseguindo e o outro fugindo, não é “saudável” para as partes envolvidas e pouco produtor para o sistema como um todo, não somente o tributário, mas de todo o Direito.³⁵

Como se sabe, a relação Fisco e contribuintes reflete de forma ampla nas mais diversas áreas da vida do cidadão, como na saúde, educação, patrimônio, segurança, emprego, relações internacionais, pois não se trata de mera aplicação da norma específica de cada tributo, mas sim no estado de Direito constitucionalmente definido no artigo 3º que tem a evolução do país como objetivo de todos.³⁶

Vê-se no Brasil, no cenário político que se vive hoje, o foco nos escândalos políticos, como se as atitudes não fizessem parte do próprio povo brasileiro, o eleito faz parte da população brasileira tanto quanto o eleitor.

Os cidadãos “apontam o dedo” para falhas dos políticos eleitos, mas pouco fazem para a construção do futuro que se desenhou na CF/88, a exemplo de suas próprias contas, das quais, muitas vezes, se esquivam de suas responsabilidades, como é consuetudinário os brasileiros fazerem engenharia contábil nas declarações de Imposto de Renda com o objetivo

³³ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

³⁴ Grupo formado pelos Ministros de Finanças e Presidentes dos Bancos Centrais das 19 maiores economias do mundo e da União Europeia, do qual o Brasil faz parte. Fonte: Ministério da Economia do Brasil. Disponível em <<https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/grupo-dos-20-g20>> Acesso em 04 out 2022.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 202.

³⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2021

exclusivo de redução de tributos, o que, às vezes, são distantes da realidade fática de seus patrimônios.

Do mesmo modo, o Fisco mantém seu foco na fiscalização, em autuar a atitude ilícita do contribuinte, punir, arrecadar, e pouco fazer para a construção de uma relação transparente e de confiança; haja vista a complexidade de normas fiscais que já ocupam os servidores para entenderem as novas normas criadas e seguirem com a arrecadação.

Em suma, Fisco e contribuintes vivem no automático, cada um protegendo a sua visão de mundo, mas, acredita-se que, o olhar de ambos está equivocado, estão focados em um passado, no qual não cabem mais as práticas individualistas, de perseguição e fuga, de desconfiança e desamparo.

A arrecadação tributária, primeiramente, resumia-se a recolher tributos de quem produzia, depois de quem declarava patrimônio para eleger e ser eleito, momento no qual começam a surgir as estratégias do quanto a declarar e os planejamentos tributários.

Com a edição do Código civil de 1916³⁷, e a proibição de negócios simulados pelo artigo 102, surge a inibição de planejamento tributário maculado pela simulação.

Com o passar dos anos, percebeu-se que o código não trazia somente a previsão de simulação como vício do negócio jurídico, outras patologias como o abuso de direito e a fraude à lei não poderiam existir no negócio jurídico, cujo resultado consistia em redução do valor a ser recolhido.³⁸

Até antes da entrada em vigor da Constituição de 1988, a tônica que regia os negócios jurídicos e, por conseguinte, a arrecadação, era fundamentada no princípio da liberdade, ou seja, se o ato não é ilícito, é permitido se arremeter para economizar tributos.³⁹

Ocorre que, com a Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva mostra potencial para suprimir a liberdade negocial, por ser um princípio constitucional tributário, e por trazer a visão da solidariedade, de que, embora o ato seja lícito, se o contribuinte tem condições de contribuir com o custeio do Estado, deveria assim fazer.⁴⁰

Observa-se que, na prática, pretende-se dividir o custeio do Estado com quem vive no país para que os serviços públicos sejam prestados a todos, o que se configura como “justiça tributária” nas palavras de Greco⁴¹, por considerar “um critério de repartição dos encargos públicos em função da fruição dos serviços públicos proporcionados pelo Estado.

³⁷ BRASIL. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. **Código civil dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em 14 setembro 2022.

³⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ *Ibidem*, p. 326.

Além de tudo, a CF/88 trouxe em seu bojo a distribuição de responsabilidades entre todos os integrantes na República Federativa do Brasil, não podendo o interesse próprio, seja do contribuinte, seja da Administração, sobrepor-se aos interesses da República a título de coletividade.⁴²

A Carta Magna estipula parâmetros obrigatórios, como se pode conferir: sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I); garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II) e promover o bem de todos (art. 3º, IV), demonstrando que Fisco e contribuintes não podem permanecer em lados opostos, a urgência é de coalizão e colaboração, para que convirjam para o desenvolvimento do País, em prol de todos.⁴³

A capacidade do ser humano aqui percebida no comportamento dos agentes públicos e dos contribuintes, os quais estão acostumados com uma sistemática automatizada de fiscalizar, punir e arrecadar, e do outro lado exercer seu “direito” de economizar tributos, resulta até os dias atuais em uma visão desconfiada do Fisco quanto às propostas de planejamento ou das defesas judiciais dos contribuintes, e em uma postura defensiva do pagador de tributos.

O comportamento individualista leva a um caminho sem volta, à disputa de quem tem razão na interpretação da lei e no *modus operandi* da economia brasileira, e, quando as relações atingem este patamar de discussão competitiva, o Judiciário, geralmente, ingressa na relação para resolver uma celeuma que não lhe pertence, afastando ainda mais quem poderia trabalhar lado a lado para uma adequação à norma e à realidade de modo convergente.

A relação tributária entre Fisco e contribuinte estabelecida pela Constituição Federal de 1988 tem como base um estado democrático de Direito, e, neste contexto, o Brasil tem finalidades, e por que não afirmar, obrigações perante a sociedade de proteção de seu povo.

O intuito da legislação tributária é promover a arrecadação e custear o Estado, provendo recursos para proteger seu povo e fomentar a economia. Ocorre que entre a criação e o efetivo recolhimento surgem diversos conflitos entre o Fisco e os contribuintes, como a insegurança dos contribuintes ante as ações arrecadatórias, a multiplicidade de atos normativos e a amplitude de interpretação da norma, cuja leitura feita pelo contribuinte,

⁴² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, 2017. p. 58-82. Disponível em:

<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em 24 jun de 2022. p. 61.

⁴³ *Ibidem*.

geralmente, diverge do Fisco, em decorrência da falta de clareza e da complexidade da legislação.⁴⁴

O panorama brasileiro no tocante ao sistema tributário atual, especificamente, quanto aos sujeitos envolvidos na relação tributária se traduz na insegurança jurídica das leis, pela diversidade de normas e inovações, como também em razão da divisão de competências na prática, confundindo os contribuintes a quem atender, União, Estado ou Município, quando os entes disputam o sujeito passivo.⁴⁵

A insegurança do contribuinte na relação tributária também aparece na sua desconfiança quanto às atitudes do Fisco em busca de arrecadar sem critérios, sem observar a realidade fática do indivíduo, para cumprir comandos impostos pela política corrupta instaurada em todos os poderes do país; além do descontrole orçamentário e da gestão dos recursos públicos já desacreditada pela sociedade.⁴⁶

Por outro lado, a Administração, na necessidade de cumprir com seu dever de fiscalizar e arrecadar, passa a também desconfiar do contribuinte, considerando-o sonegador até que prove o contrário, como diz Rocha⁴⁷ “a percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida, ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo”.

Atualmente, conforme estudo do Banco Mundial *Doing Business 2019* apresentado por Gonçalves⁴⁸, “o Brasil gasta 1.958 horas por ano dedicadas no cumprimento de obrigações tributárias, o que representaria o maior tempo do mundo. Entre 190 países, o Brasil está na posição 184º no item pagamento de tributos”, do qual se extrai que a Administração tributária incide fortemente sobre os contribuintes, em busca de combater a evasão fiscal.

Há quem defenda o direito do contribuinte de se arregimentar de modo eficaz para escapar da Arrecadação e recolher menos tributos, com fundamento também no texto constitucional, especialmente, de que é livre o exercício de sua própria atividade. É neste

⁴⁴ FORIGO, Camila Rodrigues. Crimes tributários e *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) *Tax compliance e injustiça fiscal*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 29.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 30.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 31.

⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de Direito Tributário Atual*, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em <<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em: 10 ago 2022. p. 508.

⁴⁸ GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. *Revista Jus Navegandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022.p. 2.

cerne, de se utilizar de diversas formas de gestão, de liberdade de contratação, de amplitude de planejamentos e da inteligência gerencial de cada indivíduo, que o contribuinte considera que não se pode igualar aos desiguais, e seu planejamento tributário para economia de tributos deve ser acolhido.⁴⁹

Sabe-se que o debate acerca de planejamento tributário como modo de arrecadar menos tributos e correr do Fisco, na visão de Leão⁵⁰ coaduna na interpretação da própria Constituição Federal de 1988, especificamente, “sobre o exercício dos direitos fundamentais pelos contribuintes e sobre o exercício do poder de tributar do Estado”. A autora defende que não se trata da dicotomia entre bem ou mal, certo ou errado, científico ou não científico, ultrapassado ou moderno, mas sim, da análise de atos praticados de acordo com a lei ou não, onde exsurge a necessidade de observância aguçada do que vem a ser o princípio da legalidade no âmbito tributário, colocando em dúvida princípios basilares do Direito Tributário.

Neste ponto, Leão⁵¹ escreve em defesa dos contribuintes, e quanto à capacidade contributiva, de que parte da doutrina carrega a ideia de que é possível a criação de deveres jurídico-tributários de contribuir com supedâneo nos valores constitucionais da solidariedade (dever de contribuir com o todo para sustentar o Estado).

A autora defende que não se pode cunhar novas obrigações jurídico-tributárias em razão deste princípio, por considerar que a fundamentação desta doutrina é desarrazoada ao defender que o planejamento tributário feriria o princípio da isonomia, pois as pessoas que se encontram em idêntica condição deveriam suportar a mesma carga fiscal, ainda que tenha encontrado forma “lícita” de economizar tributos.⁵²

Por outro lado, qual seria o olhar do Fisco para situação fática de planejamento tributário que defere vantagens ao contribuinte em razão de adequação negocial inteligente desenvolvida pelo contribuinte?

Ademais, é cogente lembrar, que o Fisco não pode se afastar da legalidade tributária, isto é, não pode haver “dois pesos e duas medidas” no sistema tributário, deve analisar tecnicamente a questão apresentada, em contencioso administrativo ou judicial, pois não há outra via na relação tributária atual com o poder de estreitar o relacionamento entre Fisco e

⁴⁹ LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 40. São Paulo: IBDT, 2018. p. 525.

⁵⁰ LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. p. 324.

⁵¹ *Ibidem*, p. 326.

⁵² *Ibidem*, p. 329.

contribuintes, e promover colaboração entre os sujeitos. Entretanto, será que poderia a Administração, valendo-se da mera desconfiança, negar planejamento tributário, talvez claro, lícito e eficaz.

Nessa linha de pensamento, Leão⁵³ descreve que “o fato de ser difícil determinar o que é cinza entre escalas de preto e branco não significa que a cor cinza não exista”. A Autora abraça o direito de economizar tributos dos contribuintes e preza por um olhar menos desconfiado do Fisco para o livre exercício das práticas comerciais.

Em idêntico sentido, Tipke entende que “a elisão fiscal consciente e planejada é uma modalidade legal de resistência fiscal”⁵⁴, ou seja, o desejo de pagar menos tributos, para o qual se utiliza de metodologia amplamente reconhecida como o planejamento tributário não pode ser encarado, precipitadamente, como método artificioso de sonegação fiscal.

O Estado, por sua vez, sente-se ameaçado em razão do desenvolvimento rápido e sagaz de novos negócios jurídicos, principalmente, do avanço da economia digital, e preocupa-se em ficar à margem dos negócios jurídicos digitais, reduzindo sua arrecadação e prejudicando o custeio da sociedade.

Sabe-se que a economia digital mundialmente “inaugurou novas formas de consumo, produção e intermediação de negócios ao viabilizar o uso de ferramentas para ampliar a produção, aumentar o conhecimento sobre os consumidores e permitir a realização de negócios multilaterais por meio da internet”.⁵⁵

A exemplo de *Google* e *Facebook*, essas novas modalidades desenvolvidas na economia contemporânea deixou o Fisco à mercê da iniciativa dos contribuintes ou do legislativo para atuar, percebe-se na atualidade uma realidade completamente diferente das empresas que dominavam o mercado em 1988, fazendo surgir diversos desafios para a Administração, tal como definir o domicílio fiscal de uma empresa ou serviço virtual, ou até mesmo a identificação do tributo incidente sobre um fato de relevância econômica sobre o qual não há capitulação legal.

Enfim, como descrito por Tipke⁵⁶, a relação entre Fisco e contribuintes ainda se configura como resistência fiscal à arrecadação, a qual busca verificar as situações fáticas e os perfis de devedores que se enquadram na norma.

⁵³ LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

⁵⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 69.

⁵⁵ GUTIÉRREZ, Carlos; BAL, Aleksandra. *Taxation of the Digital Economy*. In COTRUT, Madalina et. al. **International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures**. Amsterdam: IBFD International Bureau of Fiscal Documentation, 2015. pp. 203-205.

⁵⁶ TIPKE, *op. cit.* p. 99.

Entretanto, percebe-se diante da evolução da economia, imperiosa a prática colaborativa para acabar com o “cabo de guerra” entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, a qual desde a Idade Média, quando as leis tributárias ficaram conhecidas como leis odiosas⁵⁷, e, até os dias de hoje, são vistas como normas de rejeição social, cumpridas apenas porque existe sanção, e, caso haja como se esquivar, o contribuinte procurará este caminho. Confirmam-se as palavras do autor acerca da situação atual do sistema tributário vigente no Brasil:

O Direito Tributário sofre de uma crise de identidade. Os mesmos contribuintes que acordam para que o Estado seja financiado por tributos, que exerça atividades econômicas apenas excepcionalmente, que não haja tributação sem lei e que cada tributo seja devido à razão da capacidade contributiva, são os mesmos contribuintes que, muitas vezes, procuram frustrar a arrecadação de tributos mediante manobras que fraudam a lei tributária, distorcem a concorrência e fazem com que uns paguem pelos outros.⁵⁸

Neste sentido, Silva traz a expressão “fuga dos impostos” como uma saga secular, sejam os contribuintes fugitivos pela via da criminalidade, seja por tangenciar a lei de incidência tributária, ou ainda, seja pela organização de seus negócios a fim de reduzir ou eliminar tributos.⁵⁹

Kirchhof⁶⁰ ressalta que “a aplicação da lei não serve tanto à liberdade e à igualdade no Estado fiscal, mas, antes, determina uma competição sobre conceitos entre autoridades fiscais, de um lado, e contadores e advogados, do outro”. Percebe-se que há uma clara rivalidade entre a Administração Tributária e o contribuinte, que talvez seja pelo fato de não se verificar com clareza a destinação da verba pública arrecadada, e os direitos fundamentais básicos garantidos pela Constituição não atinjam a finalidade esperada, como a saúde, a educação e a segurança.

Contudo, este não é o viés do presente estudo, a abordagem política coaduna com o comportamento das pessoas no poder, e, a pretensão desta investigação é verificar a situação atual da relação entre Fisco e contribuintes e a necessidade de mudança para uma abordagem mais colaborativa.

Acredita-se que a divergência entre os pares do Direito Tributário consiste nas dúvidas geradas “na interpretação e aplicação da legislação tributária, que leva a atuação fiscal e ao

⁵⁷ SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 17.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 33.

⁶⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29-30.

inevitável contencioso administrativo ou judicial. Isso acaba deteriorando a relação entre o contribuinte e a administração tributária, que se enxergam em polos opostos”.⁶¹

Nesse aspecto, é cogente ressaltar a intervenção do Judiciário na relação entre o Fisco e os contribuintes, o que, em que pese haver momentos excepcionais de necessária atuação das Cortes Superiores, em diversas vezes gera insegurança e instabilidade no sistema tributário, em razão das interpretações divergentes⁶², e em alguns casos, meramente, consequencialistas.

A exemplo da incidência de contribuição previdenciária no terço constitucional de férias trazida no caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no recurso especial n. 1.230.957⁶³ e pelo Supremo Tribunal Federal – STF no recurso extraordinário n. 1.072.485⁶⁴, primeiramente o STF havia se pronunciado pela ausência de repercussão geral e que a matéria seria infraconstitucional, assim, julgou o STJ, em recurso repetitivo, pela não incidência do tributo sobre a rubrica.

Ocorre que, anos depois, o STF, mais uma vez instado a se manifestar, considerou a contribuição previdenciária incidente sobre o terço constitucional de férias, ao arripio do princípio da confiança, imputando às empresas um recolhimento bilionário a depender da modulação dos efeitos.

O fundamento reside na igualdade social e crescimento econômico, o que, independentemente das razões motivadoras do julgamento, se justas ou não, esse tipo de decisão fomenta o olhar desconfiado do contribuinte para o Fisco, reforçando o comportamento de “fuga dos impostos”, que vem se configurando na hipótese de só efetuar pagamento do tributo em última hipótese, quando o judiciário assim determina.⁶⁵

Quanto à submissão dos contribuintes às diversas interpretações do Poder Público, seja pelo legislador, criador da norma; seja pela Administração, no seu papel de aplicação da lei, fiscalização do exercício das atividades; como também, seja pelo Judiciário na análise de aplicabilidade ou não da lei tributária; observa-se, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.

⁶¹ GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70577>. Acesso em: 22 jun 2022. p. 4.

⁶² FORIGO, Camila Rodrigues. Crimes tributários e *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) *Tax compliance e injustiça fiscal*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 31-32.

⁶³ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**. Relator: Min. Mauro Campbell, 2014.

⁶⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **Recurso extraordinário nº 1.072.485 RG**. Relator: Min. Edson Fachin, 2018.

⁶⁵ SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 34.

2588⁶⁶, que tratava da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido incidente sobre os lucros auferidos por sociedades controladas ou coligadas no exterior, seu julgamento passou doze anos para ser concluído, o que abala a confiança no relacionamento Fisco e contribuintes e estimula a sonegação fiscal.⁶⁷

Paralelo ao atual comportamento antagônico do Fisco e do contribuinte, importante ressaltar a constante evolução no mundo econômico e financeiro, o qual todos os indivíduos se veem imbuídos nesta nova sistemática revolucionária, os modelos de negociação já são outros, transformam-se em velocidade inatingível, enquanto o Direito tributário caminha a passos lentos engessado na burocracia legislativa.

A atuação do Fisco, apesar das reformas tributárias trazidas ao regime atual, ainda tem por base o Código Tributário Nacional de 1966 e a Constituição Federal de 1988. Em suma, o que há hoje não atende mais. É coerente pensar de maneira inovadora e criativa, pois não cabe mais a ideia de que todo contribuinte é fraudador, e que sem os sistemas de fiscalização da Administração, todos incorrerão em sonegação fiscal e demais crimes tributários. A verdade é que a Administração tributária precisa inovar para garantir com eficácia a arrecadação de tributos, sob pena de, frente ao sofisticado ambiente da economia digital, não obter êxito sobre os novos negócios com fatos geradores não previstos em lei.⁶⁸

Para tanto, o país deve definir suas estratégias e evitar a evasão fiscal, seja em qual formato for necessário sair do modo artesanal de colcha de retalhos legislativos, e abarcar por completo o valor necessário ao custo estatal, isto porque a situação fática mudou, a velha roupagem não veste mais a nova economia digital, coerente a desmistificação e adoção de inteligência no método de recolher tributos.

Importante pontuar que os impostos são necessários ao custeio do Estado, e que o desvio de suas finalidades por intenções políticas escusas, não tem o condão de autorizar o não cumprimento das obrigações pelos contribuintes, contudo, exige do Estado uma contrapartida séria e responsável, com interesse altruísta sobre a máquina pública. Não se trata somente de satisfazer a Arrecadação, mas também de fiscalizar o caminho dos tributos recolhidos e sua aplicação na própria sociedade.

⁶⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão: Min. Joaquim Barbosa, 2013.

⁶⁷ FORIGO, Camila Rodrigues. Crimes tributários e tax compliance. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: *Tirant Lo Blanch*, 2021. p. 32.

⁶⁸ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, 2017. P. 58-82. Disponível em:

<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>. Acesso em 24 jun de 2022. p. 64.

Como afirmado por Adams⁶⁹, “os impostos são neutros. E, assim como qualquer poder, seu efeito depende muito mais de quem os usa e como são usados que de sua própria natureza”.

A realidade tributária brasileira atual vem gerando preocupações aos dirigentes do país em razão da necessidade de contenção e redução do inadimplemento tributário, uma vez que a arrecadação suficiente ao sustento do país é indispensável ao funcionamento do Estado, contudo, a doutrina chama a atenção para a necessidade de afastamento do modelo atual de “fuga dos impostos” e do caráter perseguidor do ente arrecadatário para a reconstrução da relação de confiança entre Fisco e contribuinte⁷⁰.

A partir desse ponto, percebe-se o surgimento de um pensamento sistêmico⁷¹ e a necessidade de transformação atitudinal de toda a população brasileira. O modelo atual baseado em um sistema impositivo já mostra suas falhas, e a Administração e Grupos econômicos preocupados com o desenvolvimento do país, começaram a perceber que não se atingirá o nível do contribuinte querer contribuir pelo bem de todos, pelo que resta imperiosa uma mudança sistêmica.

Como bem observado por Senge⁷², “quanto maior a consciência do todo, mais a nossa ação beneficia esse todo”, no sentido de que somente por meio da mudança de mentalidade sistêmica, haverá transformação em todo o sistema tributário.

De mais a mais, a economia tradicional está sendo tragada pela economia digital, basta observar as cifras crescentes e volumosas que a economia moderna movimenta, já anunciada como a economia que move as empresas e o mundo, portanto, o Brasil já percebeu que se torna necessária a implantação de uma reforma tributária progressiva, mediante acordos políticos e sociais para haver uma migração para nova modalidade de arrecadação e ao mesmo tempo não desamparar os Estados.⁷³

⁶⁹ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilizations*. United States: Madison Books, 1992.

⁷⁰ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista de Direito Tributário Atual**, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>> Acesso em: 10 ago 2022. P. 520.

⁷¹ O pensamento sistêmico, também chamado de pensamento holístico, é a habilidade de entender os fatos não apenas em si mesmos, mas em relação às outras pessoas e instâncias envolvidas na situação. SENGE, Peter. **A quinta disciplina: a arte e a prática da organização que aprende**. Tradução: Gabriel Zide Neto, OP Traduções. 38ª ed. Rio de Janeiro: BestSeller, 2021. p. 128.

⁷² SENGE, Peter. **A quinta disciplina: a arte e a prática da organização que aprende**. Tradução: Gabriel Zide Neto, OP Traduções. 38ª ed. Rio de Janeiro: BestSeller, 2021. p. 129.

⁷³ GOMES, Gérson. **Digital e a economia que move as empresas e o mundo: onde estamos e aonde podemos chegar**. Núcleo de Inovação e Empreendedorismo. Nova Lima: Fundação Dom Cabral, 2021. E-book no formato PDF. ISBN:978-65-994597-0-2. p. 121.

Diante da ameaça ao sistema tributário convencional, Almeida⁷⁴ sugere a importância de se desenvolver uma nova sistemática com fulcro na conformidade fiscal cooperativa, na qual haverá espaço para o diálogo e a colaboração das partes, a fim de promover uma melhor adequação ao mundo contemporâneo.

Como se sabe a administração tributária precisa prover recursos para custear todo a grande dimensão e complexidade do Estado brasileiro, exurgindo dificuldades pelo tamanho da reforma e da ausência de capacidade técnica e humana para colocar em prática essa verdadeira revolução na adequação ao novo mundo digital, em razão disso muitos países preferem implantar programas de menor abrangência e caminhar a passos mais lentos.⁷⁵

Entretanto, já há experiências inspiradoras a serem seguidas no mundo, a exemplo da Cingapura, Áustria, Canadá e Austrália, que merecem ser estudadas e relatadas. Por isso, antes de adentrar na temática cooperação entre Fisco e contribuintes no Brasil, faz-se imperioso apresentar os resultados positivos desses países, no sentido de instauração de uma nova relação no Direito Tributário, o que trará *animus* de confiança, transparência, boa-fé e previsibilidade para as relações tributárias contemporâneas.

Em continuidade ao estudo, e antes de ingressar na sistemática construída em outros países e no modelo ideal para o equilíbrio tributário-financeiro, será apresentado o papel dos sujeitos do Direito Tributário, tanto contribuinte, quanto Administração, a fim de observar a possibilidade de instauração no Brasil de um *ótimo* sistema de arrecadação, uma vez que são as pessoas que podem imprimir novo comportamento e, conseqüentemente, um novo sistema tributário.⁷⁶

Assim, no intuito de haver uma transformação atitudinal sistêmica nas relações do Direito Tributário brasileiro, resta imperioso manter o foco no objetivo “de promover o bem-estar econômico, a fim de corrigir as externalidades que surgem quando uma pessoa ou organização não considera os efeitos de seus atos sobre os demais”⁷⁷, até porque somos um sistema único e dependente uns dos outros, não há assistência sem Administração, não há Arrecadação sem contribuintes, não há cidadãos sem Estado, tampouco existe Brasil sem seu povo.

⁷⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. P. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 67.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ MIRRLEES, James. *Diseño de un sistema tributário óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013. p. 27.

⁷⁷ *Ibidem*.

1.1 O papel dos contribuintes perante a Administração e seu dever social

O papel do contribuinte diante da coletividade, não somente diante da Administração tributária, pode ser expresso na sua participação efetiva para que o todo seja viável, isto é,

O contribuinte que não cumpre com as obrigações tributárias, não colaborando para o custeio do aparato estatal e das políticas, atua como um verdadeiro *free rider*, uma vez que internaliza benefícios sem a respectiva contraprestação, que acaba sendo suportada pelos outros contribuintes.⁷⁸

Cogente ressaltar, desde logo, o dever moral de cumprir as leis, e, por conseguinte, a moral da solvabilidade tributária. Se o contribuinte ilude a lei, da qual há dedução de débito tributário, incorrendo em fraude à lei, age imoralmente, e se não declara o tributo conforme deveria, pratica sonegação fiscal, o que também é uma ação ilegal.⁷⁹

Diante desse comportamento às margens da lei, ou ademais, contra a lei frontalmente, surge o olhar desconfiado do Fisco, e nesta roda viva, de maus comportamentos e desconfiança, segue o sistema tributário brasileiro, distante do ideal, e estimulando atitudes de transgressão legal e involução do sistema.

Neste caminhar separados, o contribuinte foi caracterizado por Tipke⁸⁰ “como um ser, que consiste em uma mistura de senso de justiça, inveja, irritação e astúcia”. O autor ainda classificou o contribuinte em vários tipos na tentativa de entender as diferentes posições que o cidadão adota, afastando-se do seu papel de provedor da sociedade, como se vê nas seguintes palavras: o homem econômico, o barganhista, o desgostoso com o Estado, o liberal, o elusor fiscal legalístico, o inexperiente e o sensível à Justiça.

Na perspectiva lúdica de Tipke⁸¹, o contribuinte como a figura do homem econômico consiste naquele que pensa na vantagem econômica e entende não possuir qualquer dever moral de pagar tributos. Para este tipo de contribuinte, “Direito é tudo o que o beneficia”, somente enxerga o dinheiro, mas pondera e calcula as penalidades consequências de seus atos, verificando o mais vantajoso. Percebe-se uma grande parcela de cidadãos brasileiros neste círculo de figurantes, em razão da sua *expertise* econômica ou assessoria financeira.

O contribuinte barganhista é aquele que vê o Estado como prestador de serviço à míngua de suas necessidades e, portanto, entende que também tem o direito de pagar o mínimo, ou seja, paga aquilo que pensa que irá receber em troca, é movido pelo pensamento

⁷⁸ MIRRLEES, James. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013. p. 28.

⁷⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 100.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 103.

⁸¹ *Ibidem*, p. 103.

que o Direito tributário é baseado na compensação, e vê o Estado como imoral para impor tributos.⁸²

Os desgostosos com o Estado atacam a política, e pensam que são os motivadores de sua irresignação, colocam-se alheios ao Estado, olvidando sua obrigação constitucional de custear a coletividade, de promover o desenvolvimento do país e o bem-estar de todos, e, geralmente, têm rejeição ao Fisco e não exercem o sufrágio universal.⁸³

O liberal consiste naquele que sente sua liberdade tolhida por ter que recolher tributos, este tipo classifica os tributos como “quotas de sacrifício sem contraprestação”, e afirma que “se o Estado, no desempenho dessas funções, todavia, frequentemente fica muito atrás do Ótimo, é certo, porém que provavelmente a consciência social de muitos liberais se desenvolve bem abaixo da média”.⁸⁴

Segundo Tipke⁸⁵, o liberal prefere não pagar tributos e correr o risco, mas brinca dizendo que eles podem reclamar com o poeta Wilhelm Busch, citando-o:

De que te serve alardear
Que tu és um filho livre da espécie humana?
Não tens tu de pagar pontualmente impostos,
Apesar de que te sejam odiosos?⁸⁶

A visão do liberal muito se assemelha com a dos brasileiros, mas ele também apresenta características do elusor fiscal legalístico, esta figura se organiza assertivamente para não pagar tributos, conta com assessores financeiros para se valer de obscuridades da lei, aproveitamento de lacunas legais e favores fiscais para pagar menos tributos quanto possível, ou seja, ele foca no planejamento tributário para tirar vantagem de um modo aparentemente dentro da lei.⁸⁷

O autor traz ainda a hipótese de assessores fiscais trabalharem para esse tipo de contribuinte, favorecendo à sonegação fiscal, e suscita a necessidade de abolição total deste comportamento evasivo.⁸⁸

Já o inexperiente, não entende as leis tributárias, muito menos suas declarações fiscais, delega a função, confia e assina. Mas o Direito Tributário não obriga os inexperientes a contratarem assessoria tributária, por outro lado, sem assessoria não conseguiriam atender as

⁸² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 104.

⁸³ *Ibidem*, p. 105.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ *Ibidem*. p. 106.

⁸⁸ *Ibidem*.

mais variadas exigências das normas tributárias, não é tarefa fácil para o mediano, quiçá para o inexperiente.⁸⁹

Desse modo, Tipke⁹⁰, conclui sobre essa figura de contribuinte dizendo que “se o Direito justo é o Direito simples, então o Direito Tributário é por isso mesmo injusto, porque é desnecessariamente complicado”.

Talvez, neste ponto, haja demonstração da urgência que o contribuinte tem de acolhimento e coalizão com o Fisco, fazer junto parece ser a formulação mais adequada para a construção de um novo Direito Tributário.

Por fim, Tipke⁹¹, ilustradamente, traz a figura do sensível à Justiça, descrevendo-o como aquele que resiste a tributos injustos, revoltas e guerras. Ele defende tributos mais baixos e mais justos, insurge-se contra cargas tributárias desiguais e luta contra os favores fiscais, aos quais poucos podem ter acesso, para que seja disponível a todos, exímio defensor da igualdade tributária.

Percebe-se que várias descrições se encaixam no perfil brasileiro de contribuinte, apesar da obra ter sido redigida na Alemanha, mostrando que o comportamento humano é universal, enquadrando-se mais, ou menos, às normas a depender da forma da relação Fisco e contribuinte, Estado e sociedade, Arrecadação e distribuição.

Ademais, vê-se que o papel do contribuinte, diferentemente das ilustrações trazidas pelo jurista alemão, tem, no Brasil, fundamento na Constituição Federal⁹², pois o artigo 5º, *caput*, e o artigo 150, inciso II, vedam tratamento discriminatório em matéria tributária, além do artigo 145, parágrafo único, que determina que todos devem financiar o Estado na medida de suas capacidades, todos em atendimento à isonomia tributária. Quer-se afirmar que a Arrecadação tributária “deve alcançar a todos e ser aplicada a todos de forma igualitária”.⁹³

Consuetudinário é o conhecimento acerca de que o povo é o detentor do poder estatal, e, do mesmo modo, é o responsável para manter e financiar o Estado, assim, faz parte de suas obrigações pagar tributos. Além disso, o pensamento deve ser sistêmico, haja vista o princípio da solidariedade que rege o sistema tributário e, neste sentido, os bons pagadores recolhem

⁸⁹ TTIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 108.

⁹⁰ *Ibidem*.

⁹¹ *Ibidem*, p. 110.

⁹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2021

⁹³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 79.

pelos maus, por isso, a necessidade premente de ajustar a figura do contribuinte, saindo do papel de fugitivo para tomar propriedade do seu lugar de provedor de sua própria sociedade.⁹⁴

Em um Estado de Direito legítimo, entende-se que a carga tributária deve ser distribuída de forma justa aos seus cidadãos, não somente formalmente como trazido na norma, mas, principalmente, materialmente, para que cada indivíduo possa suportar o ônus de participar da vida comum de maneira proporcional a sua capacidade.⁹⁵

Porto⁹⁶ enfatiza a importância da solidariedade no Direito Tributário, trazendo a ideia de “visão mutualista”, no sentido de “formação de uma riqueza comum, um patrimônio capaz de prover infraestruturas, bens e serviços necessário ao bom funcionamento da sociedade”, não se trata de romantismo ou utopia, mas, da necessidade daquele que vive em coletividade, como é todo cidadão brasileiro, de tomar posse de sua grandeza no sistema e arcar com suas responsabilidades sem tentativas de fugas, ludibriações, declarações falsas, sonegações fiscais, enfim, a evolução constante do mundo globalizado está precisando de uma transformação atitudinal sistêmica do ser humano.

Consoante palavras de Porto⁹⁷, “é preciso mudar o foco do Direito tributário, retirando o tributo do núcleo de importância e colocando o ser humano nesta posição. Esta posição humanista desloca o centro da disciplina do tributo para o homem que recolhe tributo”.

Greco, acerca deste ponto sensível que é o papel do contribuinte na relação tributária, infere que “o tema central é o significado da tributação para o contribuinte e como ele deve se comportar perante ela. Este é o tema! O restante é decorrência.”⁹⁸

Enfim, percebe-se que o homem recolhe tributos, é ele que mantém e financia o Estado como um todo, é para ele que deve ser o olhar imparcial do Fisco, no sentido de corroborar com seu entendimento sobre as leis tributárias, até mesmo como deve se comportar.

1.2 O papel da Administração na relação tributária

Não há dúvida de que o papel da Administração sempre foi obedecer a lei, arrecadar e fiscalizar, sem hesitar, sem renunciar créditos, mas a realidade econômica e social evoluiu,

⁹⁴ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 86-87.

⁹⁵ SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 18.

⁹⁶ PORTO, *op. cit.*, p. 87.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 142.

principalmente após a edição da Constituição Federal de 1988, na qual restou evidente que o dever instituído nos objetivos fundamentais do artigo 3º, é de todos e para todos.

Para Tipke⁹⁹, a melhor definição da Fazenda consiste em ser a Guardiã do Direito Tributário, mas, importa relembrar neste ponto, que o contribuinte faz parte deste Instituto, e a tônica de adversários não vem construindo uma sociedade exitosa, mas sim conflituosa.

Os agentes públicos não precisam arrecadar o máximo sempre, para Tipke¹⁰⁰, a maximização dos resultados arrecadatórios não reflete a função da Administração, uma vez que ela não pode se afastar dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, tampouco dos ditames da Constituição Federal quanto ao seu dever de proteger a sociedade e promover o desenvolvimento econômico.

Lima Neto¹⁰¹ traz as hipóteses diagnosticadas pela doutrina como a natureza jurídica da relação existente entre Fisco e contribuintes, sendo elas: uma relação de poder; relação obrigacional; procedimental; e, uma relação juridicamente vinculada. E, o autor afirma que em quaisquer das naturezas jurídicas observadas, a preocupação direciona-se para o “excesso no exercício do poder tributário”, destacando a importância da limitação ao poder de tributar.

Porém, este comportamento excessivo do Fisco configura a tônica da atitude atual para imprimir proteção ao estado-fiscal ante o comportamento também abusivo de alguns contribuintes, de se esquivar das complexas normativas tributárias. Cada sujeito com suas motivações, sejam justas ou injustas, cabe a análise pormenorizada de cada caso, mas, assim, vê-se a continuidade de uma relação opositiva, que permanece em disputa.

A Administração como representante do Estado, poderia desempenhar um papel de protetor na sociedade, e, nessa hipótese, entende-se que os contribuintes carecem de se sentirem seguros diante do Fisco, a fim de perceber que não estão sozinhos, desse modo, o principal papel da Administração tributária traduz-se nos princípios brasileiros da relação tributária para conferir aos cidadãos confiança, transparência, boa-fé e previsibilidade.

Atualmente, o papel da Administração consiste como um *longa manus* do Estado para que, através da arrecadação, seja viabilizado “o fornecimento de subsídios para que o ente público disponibilize para as pessoas uma vida digna e com qualidade”.¹⁰²

⁹⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 71.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 72.

¹⁰¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 39.

¹⁰² CAVALIERI, Davi Valdetaro Gomes. Fundamentos de legitimidade dos programas de *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 54.

A Administração tributária na visão mais contemporânea, conforme orientações da OCDE¹⁰³ deve “prover recursos para prestação de serviços públicos à sociedade”, para tanto deve realizar sua função arrecadatória, mas sem olvidar de três objetivos basilares, que são otimizar o *compliance* de forma econômica; minimizar os encargos dos contribuintes; e, conquistar e manter a confiança dos contribuintes.

Consoante preconiza Deligne¹⁰⁴, se o ato da Administração, a exemplo de uma decisão tomada em tribunal administrativo, devidamente arrazoada, pode gerar o sentimento de confiança no contribuinte, no sentido de direcionar, comprometer e restringir as ações futuras do Fisco para “uma ideia próxima à realização de uma promessa”.

Entretanto, atualmente, conforme aponta Porto¹⁰⁵, ainda se encontra uma Administração que adota regras de fiscalização complexas e as entrega aos contribuintes para que cumpram à risca suas determinações. Ocorre que, se para os agentes públicos resta, muitas vezes, de difícil entendimento o regramento fiscal, quiçá para o cidadão, nas palavras do autor “a assistência prestada pela Administração Pública ao contribuinte é mínima, para não dizer inexistente”.

Importante ressaltar, neste ponto, que o dever de informação e transparência, a exemplo de guarda de livros fiscais e contábeis, são exigências destinadas apenas aos contribuintes, não há na legislação quais os deveres da Administração para também atender aos deveres de informação e transparência.¹⁰⁶

Porto¹⁰⁷ relata que, na atualidade, não se exige do Fisco o ônus da informação, como se a sociedade ainda estivesse na época do Brasil Imperial, “cujas relações são verticalizadas e toda a legislação é erigida a serviço do interesse público, entendido equivocadamente como interesse da Administração”.

Contudo, em que pese a Administração tenha o dever de fiscalizar, o resultado de suas ações é destinado à própria sociedade fiscalizada, isto significa que é necessário haver uma relação de equilíbrio entre os sujeitos da relação tributária. Que, segundo Porto, “este equilíbrio consiste em distribuir direitos e deveres, ônus e exceções de forma justa e adequada à consecução do fim último: sucesso da arrecadação em prol do bem de todos”.¹⁰⁸

¹⁰³ OECD. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 18.

¹⁰⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 121-122.

¹⁰⁵ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 170.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 171.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 170.

Neste sentido, o papel do Fisco consiste em, uniformemente, fiscalizar e arrecadar tributos em conformidade com as normas tributárias, e, ademais, que os tributos não sejam pagos a menor ou de forma injusta, como também, ninguém seja favorecido com benefícios fiscais em detrimento de outros, se não for legalmente isento ou imune. Isto porque, o exercício das atividades da Administração não se resume a satisfazer o interesse público, mas, especialmente, em homenagear os direitos dos sujeitos passivos da relação.¹⁰⁹

O papel da Administração Pública ultrapassa a mera arrecadação, pois tem amplitude sobre as necessidades do Estado para prover os direitos dos contribuintes, protegendo-os.

Ao buscar uma rápida comparação no Direito Privado, vê-se que em uma relação negocial as partes têm o dever de proteção mútua, para que não exsurjam resultados prejudiciais a nenhuma delas. Não obstante as diferenças entre a relação voluntária de entes privados e a relação obrigacional tributária, em ambas se torna indispensável o dever de proteção, ou ainda mais premente na relação tributária, em razão de seu caráter obrigacional.¹¹⁰

Porto¹¹¹, acerca da tônica obrigacional da relação jurídico-tributária, orienta, inclusive, que a lei determina as obrigações principais e acessórias, e considera que também cria deveres funcionais, dentre eles a adoção de um “padrão de comportamento esperado” nos sujeitos integrantes da relação.

De um lado o Fisco tem o interesse de ver adimplida a obrigação tributária, por outro lado, o contribuinte quer satisfazê-la.¹¹² Neste ponto, percebe-se, a clara necessidade de colaboração entre os sujeitos e, para tanto, ambos possuem o dever, ou pelo menos é o que se espera, de prevenir prejuízos que possam acometer o patrimônio alheio, seja público ou privado.

Assim, o papel da Administração tributária deve partir do seu dever de proteção dos contribuintes, para que estes não sofram lesões injustas causadas pela própria necessidade de arrecadar, que, como dito pelo Chefe de Justiça John Marshall da Suprema Corte dos Estados Unidos, na declaração de inconstitucionalidade no caso *McCulloch vs. Marylan*, “o poder de tributar não pode chegar desmedida do poder de destruir”¹¹³.

¹⁰⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. P. 70.

¹¹⁰ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 201.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² *Ibidem*.

¹¹³ MARSHALL, John. *The Writings of John Marshall – Late Chief Justice of the United States, Upon the Federal Constitution*. Boston: J. Munroe, 1839. Disponível em <<https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=hvd.32044009624586&view=1up&seq=19>> Acesso em 14 out 2022. p. 183.

E Porto¹¹⁴ explica ao dizer que o dever de proteção do Estado se destina a resguardar o contribuinte de possíveis danos que possa vir a sofrer, na ideia de que a tributação deve ser medida excepcional de intervenção na propriedade do cidadão e, em nenhuma hipótese, pode ultrapassar a capacidade contributiva do indivíduo, ao ponto de inviabilizar sua sobrevivência, de sua família, de sua empresa.

Além do mais, o papel da Administração deve ter por alicerce a colaboração; e deve ater-se, exclusivamente, a aplicação da lei para atingir a magnitude do exercício da atividade fiscal que a Constituição lhe destinou. O Ente Fiscal detém o poder e dever de gestão da arrecadação, cujo conceito de gestão supera o termo de fiscalizar, arrecadar e distribuir, alcança o patamar de observar, dialogar, propor conciliação fiscal, transações tributárias, e desenvolver projeto com objetivo de imprimir confiança na relação jurídico-tributária.

Espera-se da Administração pública um comportamento franco e honesto, com uso, sempre, da colaboração, devendo-se afastar, a partir na nova conjuntura mundial orientada pela OCDE e da abertura trazida pela Constituição Federal de 1988, da criação de novas interpretações legislativas para autuar os contribuintes após a ocorrência do fato gerador com a exclusiva intenção de aumentar a arrecadação, por exemplo.¹¹⁵

Ademais, desde 1990, a OCDE apresentou um estudo através do documento “Direitos e Obrigações dos Contribuintes”¹¹⁶, informando que a maioria dos países já apresentava um comportamento cooperativo do Fisco para os contribuintes, para os quais garantiam “o direito de ser informado, assistido e ouvido”, o que exige do Fisco brasileiro para adequação às orientações da OCDE, a adoção de comportamento mais condizente com a relação de proteção mútua dos direitos.

Para definir o papel do Fisco nesta relação tributária tornou-se necessário analisar a situação atual na realidade brasileira. Rocha¹¹⁷ faz um alarme acerca das experiências do país e até que ponto alcançou, o que demonstra o distanciamento do que preconiza a Constituição Federal de 1988, e retrata a prática vivenciada ao longo da história, confira-se em suas próprias palavras:

¹¹⁴ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 204.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 171.

¹¹⁶ OECD. **Taxpayers’ right and obligations – A survey of the legal situation in OCDE countries**. Vol. 19. Approved by OCDE Council on 27 April 1990. OECD Publishing, 2017. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> Acesso em 28 ago 2022. p. 4.

¹¹⁷ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista de Direito Tributário Atual**, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em <<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>> Acesso em 10 ago 2022. p. 507-508.

Olhando ao redor, notamos um fato alarmante em relação ao qual nos sentimos impotentes: o Sistema Tributário Nacional está quebrado. Em todas as áreas, começando pelo seu congelamento constitucional e todas as mazelas dele decorrentes – usualmente apresentadas como virtudes; passando pela deturpação das espécies tributárias e a proliferação de contribuições patológicas, aliadas à Desvinculação das Receitas da União (que hoje alcança também Estados e Municípios); pela injusta distribuição da carga tributária pelos tributos em espécie, a qual cobra pagamento de quem não tem capacidade contributiva; e desembocando em um anacrônico e ineficiente processo tributário (administrativo e judicial), verificamos um sistema disfuncional, inseguro e injusto.

O Fisco brasileiro vem desempenhando um papel de fiscalização agressivo, que em muito se assemelha ao comportamento da polícia, de desconfiança, de acusações, e até atitudes precipitadas frente às ações dos contribuintes, o que só corrobora com a ausência de confiança entre a Administração e os cidadãos.¹¹⁸

É fato que alguns passos já foram dados, como a audiência de conciliação fiscal nos processos judiciais, principalmente, nas execuções fiscais, uma novidade que ganhou força após o Código de Processo Civil de 2015¹¹⁹, com o artigo 334, inciso II, que, ~~em que pese precisasse~~ apesar de precisar de autorização do órgão competente para autocomposição entre as partes, as Fazendas Públicas encontraram esse caminho estimulante para o contribuinte resolver suas questões, consensualmente, passar a adotar um comportamento em conformidade com a lei, além de promover a arrecadação necessária ao custeio do ente federado.

Ademais, foram instauradas as oportunidades de transação tributária, que, no âmbito federal, tomou proporção considerável através da Lei 13.988, de 14 de abril de 2020¹²⁰, e as normas em sequência, a exemplo da Lei 14.375, de 21 de junho de 2022¹²¹, que veio com a intenção de aperfeiçoar os mecanismos de transação das dívidas.

¹¹⁸ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista de Direito Tributário Atual**, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em <<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>> Acesso em 10 ago 2022. p. 508.

¹¹⁹ BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

¹²⁰ BRASIL. **Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n^{os} 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

¹²¹ BRASIL. **Lei n. 14.375, de 21 de junho de 2022**. Altera as Leis n^{os} 10.260, de 12 de julho de 2001, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 12.087, de 11 de novembro de 2009, para estabelecer os requisitos e as condições para realização das transações resolutivas de litígio relativas à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), a Lei n^o 10.861, de 14 de abril de 2004, para estabelecer a possibilidade de avaliação *in loco* na modalidade virtual das instituições de ensino superior e de seus cursos de graduação, a Lei n^o 13.988, de 14 de abril de 2020, para aperfeiçoar os mecanismos de transação de dívidas, e a Lei n^o 13.496, de 24 de outubro de 2017; e revoga dispositivos das Leis n^{os} 13.530, de 7 de dezembro de 2017, 13.682, de 19 de junho de 2018, 13.874, de 20 de setembro de 2019, e 14.024, de 9 de julho de 2020. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

Inclusive, a Lei 14.375/22, já elenca em seu texto os princípios que devem reger essa nova relação tributária, sugerindo ao Fisco efetiva transformação atitudinal sistêmica, com base na isonomia; na capacidade contributiva; na transparência; na moralidade; na razoável duração dos processos; na eficiência; e, na publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo.

Ainda, sob o viés de viabilizar a regularização dos contribuintes ante a “atual situação transitória de crise econômico-financeira e da momentânea dificuldade de geração de resultados por parte dos contribuintes”, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria 8.798, de 04 de outubro de 2022¹²², para estabelecer medidas excepcionais de regularização fiscal a serem adotadas pelo Fisco.

Enfim, para a construção de uma nova relação entre Fisco e contribuintes, que seja pautada na colaboração, será indispensável efetiva mudança de comportamento de ambas as partes, e, acredita-se que, diante das novas normativas, como a introdução da solução de conflitos entre Fazendas Públicas e contribuintes, a Administração já vem tomando essa iniciativa, embora não existam resultados extraordinários, já se percebe a movimentação para atitudes mais construtivas e assertivas, para a realização do papel de ente arrecadatório com nova roupagem, assumindo sua real importância de cooperação e proteção no sistema tributário.

1.3 Os princípios que regem a relação tributária na Constituição de 1988 relevantes para uma fase colaborativa

Falar em princípios constitucionais que regem o sistema tributário, pensa-se logo em elencar as normas principiológicas tradicionais trazidas pela Constituição e pela doutrina exaustivamente. Contudo, pretende-se neste estudo apresentar os princípios que trazem relevância à relação jurídico-tributária firmada entre a Administração pública e os cidadãos brasileiros. E mais, a presente investigação dirige-se para uma nova relação tributária Fisco-contribuinte, o que orienta, desde já, a escolha de princípios que venham agregar para um novo comportamento entre os sujeitos da relação.

¹²² BRASIL. **Portaria PGFN n. 8.798, de 04 de outubro de 2022**. Disciplina o Programa de Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa da União da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - QuitaPGFN, que estabelece medidas excepcionais de regularização fiscal a serem adotadas para o enfrentamento da atual situação transitória de crise econômico-financeira e da momentânea dificuldade de geração de resultados por parte dos contribuintes. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 14 outubro de 2022.

O texto constitucional traceja o contorno do sistema tributário, no sentido de trazer limitações ao poder de tributar do Estado, o que não é objeto de pesquisa nesta dissertação, uma vez que o caminho a ser trilhado direciona-se ao sistema tributário diferente, cujo pensamento sistêmico, que toma consciência do todo para beneficiar a todos, prevê princípios mais específicos para a novel relação que o da legalidade tributária, da anterioridade, da isonomia, da segurança jurídica, do não-confisco e da liberdade de tráfego.

A bem da verdade, os princípios que serão apresentados não anulam os princípios gerais elencados acima, mas, complementam-vos, com o fito de se alcançar um sistema tributário harmônico e justo, promovendo o desenvolvimento econômico da coletividade e do Estado-fiscal para promover o Estado-social.

A Administração tributária possui um obstáculo bastante rígido para imprimir um sistema mais conciliável e assertivo em suas atitudes, que são as próprias normas sob a égide do princípio da estrita legalidade, para o qual, a tentativa de conciliação fiscal que pode ser praticada por várias entidades, pois há previsão legal no CPC, não funciona assim quando se trata de Fisco, imperiosa a autorização legal específica para que o agente público possa agir e conciliar.

A legalidade estrita assegura que o veículo introdutor da regra tributária sempre será uma lei, e não basta um dispositivo genérico, é necessário elencar os critérios que constituem a regra-matriz do tributo, como também para majorar o tributo através de alteração da base de cálculo ou alíquota somente através de lei¹²³, consoante preconiza o artigo 150, inciso I, da CF/88¹²⁴.

Seguindo a mesma esteira de entendimento, não poderia o Fisco inovar o sistema tributário, ao praticar transação tributária ou lançar mão do Projeto Confia¹²⁵, sem lei específica que estabeleça sua metodologia, limites, critérios, conceda permissões e autorizações para novas atitudes de fiscalização e arrecadação, ainda que visando o bem-estar do todo, tanto da Arrecadação, quanto dos contribuintes por respeitar sua capacidade contributiva no momento da solução de conflitos.

Mas a garantia constitucional da legalidade tributária traz segurança jurídica aos cidadãos, o que configura o princípio implícito bastante debatido na jurisprudência sua

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 208.

¹²⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

¹²⁵ BRASIL. Receita Federal. **Programa Confia**. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 28 agosto 2022.

relevância, entretanto, a excessiva rigidez impossibilita a flexibilização do sistema tributário, como já ocorre em diversos ramos do Direito, no intuito de melhor atender as necessidades dos brasileiros.

Costa¹²⁶, inclusive, ressalta a necessidade de mitigação da intensidade da legalidade estrita, ressaltando a exceção trazida no artigo 153, parágrafo único, da CF/88, que permite o Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto de importação – II, imposto de exportação – IE, imposto sobre produtos industrializados – IPI e imposto sobre operações financeiras – IOF, por reconhecer que, em suas palavras, “o administrador público tem melhores condições de buscar a solução adequada à vista da situação a ser atendida”.

Mais uma hipótese de flexibilização da legalidade tributária, o que sugere a nova perspectiva a se instaurar entre o Fisco e os contribuintes, cuja assertividade já resta conhecida por todos, ante a arrecadação destes impostos federais.

A nova relação jurídico-tributária, já adotada em diversos países e caminhando no Brasil para se tornar uma realidade prática, vem propor um abrandamento no relacionamento Fisco-contribuintes, trazendo à luz princípios que não chamavam mais a atenção do sistema tributário por serem ineficazes; por isso, este estudo, para não se tornar exaustivo e repetitivo, ~~irá apresentar~~ restringiu-se a apresentar: os princípios da capacidade contributiva, transparência, moralidade, boa-fé e até o dever de colaboração, embora se reconheça a importância dos princípios gerais de Direito Tributário para o equilíbrio do sistema tributário.

1.3.1 Princípio da capacidade contributiva

Inicialmente, torna-se cogente explicar o Princípio da capacidade contributiva, primeiro porque está positivado claramente na Constituição Federal de 1988, no artigo 145, parágrafo primeiro¹²⁷, o qual determina que a incidência de tributos deverá ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte.

Segundo porque, se não há capacidade contributiva para participar do Direito Tributário como sujeito da relação jurídico-tributária, não carece maiores discussões acerca da implementação de uma nova relação entre Fisco e contribuintes. Em que pese os não

¹²⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 91-92.

¹²⁷ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

contribuintes tanto podem vir a ser sujeitos da relação, quanto podem ser beneficiados pela Arrecadação, ainda que indiretamente, sendo, portanto, todos participantes da sociedade brasileira. Carvalho¹²⁸ ressalta que este princípio é o que mais atormenta os doutrinadores, especialmente, sobre a sua natureza jurídica, uma vez que a carga tributária deveria ser dosada pelo legislador.

Ademais, após ocorrido o fato gerador, não há mais espaço para análise da capacidade contributiva, a Fazenda Pública não poderá renunciar a seu crédito, ainda que venha a extinguir a existência de uma pessoa jurídica ou levar à insolvência de um indivíduo para atender as exigências da norma.

Em outras palavras, o legislador, previamente, decide as alíquotas condizentes com o auferimento de renda, a exemplo do imposto de renda, mas não se averigua a situação fática do contribuinte ao tempo do pagamento do tributo.

Sob o manto da capacidade contributiva, cada contribuinte deve pagar os tributos de acordo com sua renda, desde que respeitado o mínimo existencial e não haja necessidade inevitável que comprometa sua renda; em síntese, o cidadão deverá – sim “deverá”, no sentido de que sendo capaz economicamente para colaborar com a manutenção da sociedade, participar do rateio deste custo.¹²⁹

Importante ressaltar que nenhuma tributação deverá inviabilizar a continuidade da fonte de renda, o Fisco colaborativo tem a função também de preservar o bem-estar do cidadão. A tarefa de mensurar a capacidade econômica do contribuinte de pagar os tributos que lhe são destinados, é, no mínimo, injusta para o legislador, pois, há uma distância razoável entre o Poder legislativo e o cidadão comum para entender suas dores, ou melhor, sua possibilidade econômico-financeira.¹³⁰

A capacidade contributiva definida legalmente se relaciona-se com um possível potencial de pagamento de tributos por determinado contribuinte, em razão de que a capacidade de auferir e manter patrimônio, por exemplo, são distintos, dependerá da educação, da formação; e, até, da sorte ou do azar, segundo Tipke¹³¹, ou seja, o autor quer dizer que o sucesso econômico de um contribuinte é diferente de outro, assim como seu tempo de dedicação ao trabalho.

Talvez, por isso, o agente público seria a figura mais legitimada para conhecer de perto a realidade fática do contribuinte, quando está imune de julgamentos precipitados como

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 301.

¹²⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. P. 21.

¹³⁰ CARVALHO, *op. cit.* p. 302.

¹³¹ TIPKE, *op. cit.* p. 22-23.

aquele de que o contribuinte é sempre devedor e está ocultando algo, sua intervenção dentro de uma relação harmônica poderia ser de investigar a situação econômica do contribuinte, por meio da boa-fé, da confiança e da transparência mútuas, para afastar a incidência da norma, se necessário, o que, provavelmente, instauraria uma relação de colaboração entre Fisco e cidadãos.

Do mesmo modo, Feital¹³² entende que a expressão *capacidade econômica* representa mais fidedignidade com a intenção do dispositivo da CF/88 do que a denominada capacidade contributiva. O autor discorre que a capacidade econômica se trata de uma evolução do princípio da igualdade tributária.

Seguindo com esse pensamento de capacidade econômica, para a doutrina tradicional, a capacidade contributiva pode ser dividida em objetiva e subjetiva. Referindo-se à objetiva ou absoluta, significa que basta o cidadão possuir renda para suportar a incidência do tributo previsto legalmente, dentro dos limites determinados pela Constituição; ou seja, ocorrido o fato, haverá a obrigação de pagar o tributo correlacionado.¹³³

Já na capacidade contributiva subjetiva, haverá uma adequação da cobrança ao sujeito passivo, a depender de sua capacidade de pagar tributos, em razão de que somente o fato de possuir patrimônio ou renda não implica diretamente na conclusão de que deve incidir a norma tributária.¹³⁴

Neste modo de pensar, vê-se que o Estado-fiscal deve realizar “o valor da justiça através da realização do valor igualdade”, configurando assim um sistema tributário justo, no qual as despesas públicas serão divididas entre os contribuintes equitativamente capazes, “conforme sua posição na escala de bem-estar social”, pois se não for assim observado o princípio da capacidade contributiva, há a infeliz probabilidade de tornar iguais os desiguais.¹³⁵

Assim, para se alcançar um sistema tributário próximo do ideal, imperiosa a observância da capacidade contributiva, especialmente, a capacidade de receitas e despesas tanto do Estado, quanto dos cidadãos.

Antagonicamente, Greco¹³⁶ entende que a capacidade contributiva não é desdobramento da igualdade tributária, a capacidade contributiva se apresenta antes da igualdade prevista no inciso II do artigo 150 da CF/88. Para o autor, houve uma alteração de

¹³² FEITAL, Thiago Álvarez. **Quem é o sujeito do Direito tributário**: tributação, desigualdade e cidadania. 2. ed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 59.

¹³³ *Ibidem*.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 60.

¹³⁵ *Ibidem*.

¹³⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 232.

entendimento, na qual antes se percebia a igualdade tributária como meio de implementação do sistema tributário através da conformação dada pela capacidade contributiva. Atualmente, primeiro se verifica a capacidade econômica do contribuinte, para que a incidência de tributos seja gradualmente aplicada, respeitada a igualdade.

A atual Constituição se preocupa com o Estado-social, com os princípios e os objetivos da sociedade, percorrendo espaço muito além da mera imposição de poder pelo Estado.¹³⁷ É exatamente neste aspecto que se observa o caminhar do sistema tributário brasileiro para um olhar mais amplo sobre a coletividade, sobre o funcionamento do Estado, sobre o seu dever de proteção e de estímulo ao contribuinte para se tornar conforme à lei, contribuinte, destarte, com o todo.

A liberdade de se organizar com o fito de economizar tributos perde sua força quando a arrecadação tem como objetivo o bem comum; o propósito do Estado e dos contribuintes se convergem para refletir sobre toda a sociedade, independe se o indivíduo contribui economicamente ou somente se beneficia por não possuir condições econômicas de colaborar com a sociedade.

Segundo Greco¹³⁸, “a liberdade tem como contraponto a solidariedade, para que, da composição de ambas, surja como resultante uma sociedade justa”. Ou seja, na visão do autor, a capacidade contributiva não mais se configura como desdobramento da igualdade tributária, pelo contrário, afeiçoa-se à liberdade e à solidariedade a fim de haver efetiva justiça social.

Em meio às controvérsias doutrinárias, existe um cidadão comum integrante de uma relação obrigacional tributária, de cujo relacionamento não se espera reciprocidade, afinal, o contribuinte deve arcar com suas prestações individuais de acordo com sua capacidade econômica de contribuir, mas não receberá do Estado aquilo que necessita especificamente.¹³⁹

É necessário que o pensamento dos contribuintes ~~deve expandir~~ se expanda para abraçar o todo, para adotar um compromisso como um todo, como na perspectiva ~~da~~ de Senge¹⁴⁰ de que quanto mais consciência se tem do todo, mas se beneficia esse todo.

Ocorre que, o contribuinte se sente desamparado, ele percebe a ausência de reciprocidade na prestação individual, para ele pagar tributos consiste apenas no cumprimento de uma obrigação, sem participar ativamente do Estado,— Assim como ensina Kirchof,¹⁴¹“a

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 233.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 234.

¹³⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 27-28.

¹⁴⁰ SENGE, Peter. **A quinta disciplina: a arte e a prática da organização que aprende**. Tradução: Gabriel Zide Neto, OP Traduções. 38ª ed. Rio de Janeiro: BestSeller, 2021. p. 129.

¹⁴¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 28.

capacidade contributiva cria uma distância intencional entre o contribuinte e o potencial financeiro do Estado para prestações, assegurando a imparcialidade deste Estado em face de cada cidadão, independente das obrigações tributárias individuais”.

Torna-se indispensável, ainda, ressaltar ~~ainda~~ sobre a capacidade de contribuir que, por exemplo, ter a propriedade de um imóvel, não significa dizer que se detém capacidade de pagar o imposto predial incidente sobre ele, uma vez que o centro da relação jurídico-tributária deveria ser tomado pela pessoa, visto que o imóvel não ocupa o lugar de sujeito passivo, sendo assim, cabe averiguar se o detentor do imóvel possui condições econômicas de contribuir com o Estado, ou está à míngua tentando vender para pagar o tributo.

O que não pode acontecer na nova relação entre Fisco e contribuinte é cumprir a lei indistintamente, sem observância da real capacidade contributiva do sujeito, fazendo-se valer o princípio da capacidade contributiva como reflexo da justiça, no qual patrimônio e renda são diversos, e a incidência tributária deve respeitar as diferenças existentes entre os mais diversos contribuintes.

Outro ponto de irrisignação dos contribuintes que gera distanciamento entre Fisco e contribuintes, é o fato de que a cobrança de tributos é realizada de acordo com a sua capacidade contributiva individual, mas não se fixa na efetiva necessidade de custear as despesas estatais, ou seja, o indivíduo entende que está sendo cobrado por algo que ele não sabe quais são os gastos orçamentários, dessa forma há uma sensação de vagueza e insegurança, por ausência de confiança e transparência.

Ademais, o mundo mudou, com o acesso à informação, com a revolução digital e o fluxo comunicacional, os cidadãos querem ter conhecimento do que estão fazendo parte, para o que colabora, qual a contraprestação do Estado, em suma, é preciso reconhecer que o grande poder dos tempos modernos é o da comunicação.¹⁴²

Assim, percebe-se que para que haja uma transformação atitudinal sistêmica, será necessário compartilhar com os cidadãos que, de acordo com sua capacidade econômica de contribuir ou não, ele faz parte do sistema, o senso aqui deve ser de pertencimento, se o contribuinte ou aquele que é meramente beneficiado por ausência de capacidade econômica não sentir que faz parte do todo, o comportamento de se esquivar de suas obrigações com a sociedade se perpetuará.

¹⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014. p. 555.

1.3.2 Princípio da Transparência

A ausência de vontade de contribuir com a coletividade traduz a problemática da desconformidade tributária, os contribuintes pagam tributos para cumprir a lei, para não sofrer autuações e penalidades, diferentemente do que se pretende com um programa de conformidade fiscal, o qual reside na tomada de consciência do cidadão de que ele faz parte do todo, e, portanto, deve colaborar com essa coletividade.

Acredita-se que parte do relacionamento conflituoso Fisco-contribuinte advém da falta de transparência, tanto de ~~uma~~ um lado quanto do outro, a maioria dos contribuintes não entende a metodologia do Fisco, não enxerga a destinação, não percebe a importância da tributação para o país, do mesmo modo, o Fisco não compreende as necessidades dos contribuintes, e, muitas vezes até, a ignorância do cidadão para interpretar a lei, as obrigações principais e acessórias. Em resumo, a falta de clareza nas informações gera ruído na comunicação entre Administração e administrados, afastando-os em razão da desconfiança.

Cogente trazer a lume, neste tópico, o processo de globalização que ocorre no mundo, trazido por Schwab¹⁴³ como a quarta revolução industrial, a qual se iniciou no final do século XX e tem como cerne a revolução digital. O autor afirma que é preciso tornar-se adaptável, ou o antigo será engolido pelas novas práticas de mercado. Confira-se em suas palavras:

As mudanças são tão profundas que, na perspectiva da história humana, nunca houve um momento tão potencialmente promissor ou perigoso. A minha preocupação, no entanto, é que os tomadores de decisão costumam ser levados pelo pensamento tradicional linear (e sem ruptura) ou costumam estar muito absorvidos por preocupações imediatas; e, portanto, não conseguem pensar de forma estratégica sobre as forças de ruptura e inovação que moldam nosso futuro.

Com base nas inovações tecnológicas, insere-se a necessidade de políticas públicas para enfrentamento das inovações no cenário econômico, a ponto de, se inerte, tornar os tributos existentes obsoletos e as ações do Fisco inócuas. Portanto, imperiosa a ruptura com o sistema tributário em vigor para inserção ou substituição de novas metodologias de Arrecadação.

Diante deste cenário, surgiram as normas antielisivas e a necessidade de transparência fiscal para melhor aproveitamento do sistema tributário. Em que pese haver doutrina que discorra sobre o princípio da transparência na Constituição Federal de 1988, especificamente,

¹⁴³ SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016. p. 16.

no parágrafo quinto do artigo 150¹⁴⁴, não se entende como idêntico afeiçoamento ao se referir a *compliance* tributário, uma vez que o dispositivo constitucional se destina à transparência que deve ser fornecida aos consumidores que adquirem mercadorias e serviços.

Em paralelo, Torres¹⁴⁵ ensina que transparência fiscal é um princípio que rege a atividade financeira através da simplicidade, da abertura e da clareza, que está na Constituição de 1988, porém, de forma implícita, cuja incidência recai tanto sobre o Fisco, como também sobre os contribuintes.

Para o autor, o princípio da transparência “baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação das normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção”. E tem o condão de transcender o processo da globalização, promovendo a superação dos riscos fiscais enfrentados no Brasil e mundialmente.¹⁴⁶

Somente com a adoção da transparência fiscal na atividade financeira com a clareza dos planejamentos e gestão orçamentários, com o aperfeiçoamento da comunicação entre Fisco e contribuintes, com o controle da corrupção dos agentes públicos, como também, por outro lado, a melhoria no comportamento dos contribuintes através das normas antissigilo bancário e antielisivas, pode reduzir os riscos fiscais do sistema tributário.¹⁴⁷

A urgência da absorção do princípio da transparência no Brasil, diz respeito às orientações da OCDE, mas também, faz-se necessária para combater a corrupção, reduzir a existência de paraísos fiscais, diminuir o afastamento do Estado e da sociedade, e, principalmente, contribuir para o estado de conformidade tributária de todos os contribuintes.

Martins¹⁴⁸ descreve o princípio da transparência como o princípio da publicidade, referindo-se à clareza dos comportamentos de determinada empresa para adquirir confiança do mercado, de investidores e do próprio Fisco. Estar em conformidade passa a ser demonstrar transparência de seus atos, a ponto de ser uma empresa com credibilidade.

No âmbito tributário, com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital, a relação entre Fisco e contribuintes foi estreitada, em razão do banco de dados com todas as informações contábeis e comerciais da empresa, cuja novidade vem a facilitar o

¹⁴⁴ A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

¹⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2021. p. 16.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 16.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 17.

¹⁴⁸ MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do *compliance* tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 208.

acesso do Fisco às informações, dando início a uma relação mais transparente por parte do contribuinte.¹⁴⁹

Entretanto, a recíproca ainda não é verdadeira, a clareza, abertura e simplicidade das informações advindas do Fisco não é uma realidade praticada no Brasil, Kirchhof¹⁵⁰ acrescenta que “o princípio do Estado de Direito e os direitos fundamentais demandam que a legislação seja simples, compreensível ao contribuinte, e que possa ser cumprida de forma confiável e eficiente”. Isto porque, uma vez cumpridas as obrigações com equívocos de informações, os contribuintes serão penalizados.

Diferentemente do princípio de publicidade, consoante descrito por Martins, a acepção de transparência fiscal não se resume a dar publicidade das leis, decretos, portarias e instruções normativas, mas sim, fazer-se compreensível, tanto para que os contribuintes paguem conforme a lei, e a Administração cobre de acordo com a lei.¹⁵¹

Com o fito de combater a evasão fiscal, a corrupção, os planejamentos tributários agressivos, o princípio da transparência fiscal passou a integrar as recomendações da OCDE, mediante a Declaração de Punta del Este, realizada em 2018¹⁵², sendo ponto pacífico na seara internacional, pelo que, inclusive, as políticas brasileiras já se encontram alinhadas, através do da Convenção assinada e convertida em Decreto n. 8.842/2016¹⁵³.

Rocha sugere que para haver efetiva alteração no sistema tributário e redução dos conflitos entre Fisco e contribuintes, com efetiva adequação à transparência recomendada pela OCDE, será indispensável a capacitação dos agentes públicos e investimento em sistemas, a fim de prestar rápida informações aos contribuintes quanto à interpretação dada pelo Fisco às normas tributárias, mediante consultas e pareceres.¹⁵⁴

¹⁴⁹ MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do *compliance* tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 208.

¹⁵⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 111.

¹⁵¹ *Ibidem*, 112.

¹⁵² OECD. **Transparência Fiscal en América Latina 2022: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este**. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/transparencia-fiscal-en-america-latina-2022.htm>> Acesso em 02 nov 2022.

¹⁵³ ROCHA, Sérgio André. **Acessão do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira**. Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI, n. 28. Set-Dez 2020. ISSN 2176-9915. Brasília: Ipea, p. 29-49, 2020. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10538/1/BEPI_28.pdf>. Acesso em: 06 out 2022. p. 30-31.

¹⁵⁴ ROCHA, *op. cit.* p. 45.

Enfim, transparência fiscal poderia se resumir ao “fluxo de informações sobre pessoas, situações, operações e transações para autoridades públicas”¹⁵⁵, do mesmo modo, a prestação de informações e interpretações necessárias dada pelo Fisco ao contribuinte para ajudá-lo a se tornar cada vez mais conforme a legislação tributária.

1.3.3 Princípio da moralidade

O princípio da moralidade apresenta tamanha importância para as relações jurídico-tributárias, expressamente, estampado no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988¹⁵⁶, o qual vem a impor à Administração que adote em seu comportamento aos valores éticos, à honestidade, à boa-fé, à lealdade, à probidade e ao decoro, e que, sempre que possível priorize a justiça social.¹⁵⁷

Costa¹⁵⁸ ilustra que do princípio da moralidade “defluem, por exemplo, os deveres de respeito aos particulares, de atenção aos seus reclamos, de resposta às suas postulações, de agilidade na apresentação de soluções aos problemas por eles apontados, de transparência das condutas administrativas”.

Vê-se que a definição do princípio da moralidade não vem facilmente descrita, encontra-se na doutrina diversos valores principiologicos para definir moralidade, porém, afastando-se um pouco da hermenêutica. Diante do exposto, se atendida a ilustração apresentada acima pela autora Regina Helena Costa, a nova relação tributária entre Fisco e contribuintes estaria garantida.

É exatamente da aplicação do princípio da moralidade que o sistema tributário precisa funcionar de maneira mais colaborativa e respeitosa, para que seja realizada uma arrecadação mais eficiente, no sentido de arrecadar o devido, mas com redução dos conflitos entre os sujeitos da relação.

A bem da verdade, a observância da moralidade traz consigo a prática da boa-fé e da confiança, estreitando a relação odiosa que ainda persiste entre a Administração tributária e os cidadãos brasileiros.

¹⁵⁵ ROCHA, Sérgio André. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Ano 17. n. 102. Nov-Dez 2019. Belo Horizonte, p. 51-77, 2019. Disponível em <http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Direito-Tribut%C3%A1rio-Internacional_Origens.pdf> Acesso em: 06 out 2022. p. 62.

¹⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

¹⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 88.

¹⁵⁸ *Ibidem*.

Segundo Costa¹⁵⁹, seria pensar em ética tributária, a qual transcende a mera obediência a lei, expandindo-se e ganhando amplitude, tanto sobre o legislativo para que na produção de leis busque pela razoabilidade tributária, quanto sobre o relacionamento entre Fisco e contribuintes, para no exercício de suas atividades focalize o outro, e não somente nos seus interesses, seus direitos, recolher tributos para o Fisco e economizar para o contribuinte.

Tipke¹⁶⁰ introduz seu livro com a seguinte afirmação: uma moral tributária deficiente é reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois um fenômeno implica no outro; no qual enseja o pensamento de que cabe a Administração iniciar os trabalhos de minorar os conflitos e desavenças existentes na relação tributária, e, dedicar-se a uma nova relação, bem mais colaborativa. Isto porque, embora o papel principal seja fiscalizar e arrecadar, sua eficiência poderia ser melhorada por meio da redução de litígios e dos custos, em razão da participação voluntária do contribuinte no simples estabelecimento da confiança.

Entretanto, conforme Rocha¹⁶¹ define, parece que o cerne da problemática do ordenamento jurídico brasileiro reside na carência de efetividade do princípio da moralidade da Administração pública. Ele explica que uma regra moral não funciona como uma regra jurídica, tal como se deve obediência ao princípio da legalidade, ou seja, o princípio da moralidade não é, por si só, fonte de deveres jurídicos, a exemplo da aquisição de carros altamente dispendiosos para uso de autoridades, quando se está em meio a uma crise econômico-financeira no país.

A linha limítrofe entre o que é moral e imoral é muito tênue e não se pode definir estritamente por estar conforme o que a lei determina, cogente observar além dos limites da lei, em outros termos, apoderar-se de pensamento sistêmico, no sentido do Administrador utilizar-se dos preceitos legais e da moral para se afastar das dicotomias costumeiras lícito e ilícito, justo ou injusto, e passar a adotar uma visão do todo com interesse no bem comum da sociedade. Afinal, qual a finalidade pública?

Mas, segundo Rocha¹⁶², em nenhuma hipótese, um ato administrativo imbuído de legalidade, impessoalidade e proporcionalidade pode ser questionado pela moralidade. Na sua opinião, em que pese haver padrões morais a serem observados pelo sistema jurídico

¹⁵⁹COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 88.

¹⁶⁰TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 7.

¹⁶¹ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 96.

¹⁶²ROCHA, *op. cit.* p. 98-101.

brasileiro e que, não é tudo que está na lei que é moralmente legítimo, o autor entende que não é a moralidade que irá salvar os atos administrativos de suas problemáticas.

Por outro lado, entende-se que o princípio da moralidade busca a adoção de um estado ideal das coisas, o que impende o perfilamento de comportamentos, com a prática da lealdade, da confiabilidade, da honestidade, da estabilidade e continuidade nas relações entre Fisco e contribuintes, com a intenção de alcançar o fim idealizado.¹⁶³

Ora, percebe-se que o princípio da moralidade, como os demais princípios, é uma norma finalística, porque busca um estado ideal, porém não é suficiente para solução de uma questão, carece de intermediação de outros princípios e regras. Interessante que a Lei 9.784/99 (art. 2º, parágrafo único, IV)¹⁶⁴ introduziu no sistema jurídico a obrigatoriedade de obediência pela Administração à moralidade, cuja atuação deve ser exercida sob os “padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”.¹⁶⁵

Atender ao princípio da moralidade significa atuação da Administração sob o dever ético de honestidade e lisura, o que veda toda e qualquer conduta contrária à boa-fé e confiança.¹⁶⁶ Ora, se não são institutos legalmente indefinidos e de alto grau de subjetividade, o que exigirá dos sujeitos da relação tributária um desejo intrínseco de estarem conforme a lei, em todas as suas acepções, objetivas e subjetivas, a fim de construir um novo futuro, um novo olhar, de confiança e segurança.

1.3.4 Princípio da boa-fé

Primeiramente, acerca da boa-fé, é indispensável explicitar que este princípio não está previsto textualmente na Constituição de 1988¹⁶⁷, mas, implicitamente, surge em diversos dispositivos, estando conectado à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), ao Estado

¹⁶³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 38.

¹⁶⁴ BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em 15 nov 2022.

¹⁶⁵ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 98-101.

¹⁶⁶ FACCI, Lucio Picanço. **A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas**. Revista da AGU, vol. 10, n. 30, out-dez, 2011. p. 191-233. Disponível em <https://www.academia.edu/Documents/in/Revista_da_AGU> Acesso em 19 nov 2022. p. 215.

¹⁶⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana. In BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

Democrático de Direito (art. 1º., *caput*, CF), ao dever de promover o bem de todos (art. 3º, IV, CF), dentre outros momentos, o que demonstra total consonância da Carta Magna com boa-fé.

O princípio da boa-fé tem papel essencial na Constituição de instigar a retidão, a honradez e a confiabilidade nas relações jurídicas, sem excluir dessa previsão o Estado e os cidadãos, pois é exatamente deles que se espera uma conduta leal e de colaboração.

Contudo, investigar sobre boa-fé enseja o desafio sobre a dicotomia da boa-fé objetiva e subjetiva, como também da indagação se a boa-fé não seria um instituto somente do Direito Privado. Mas, engana-se aquele que dissocia completamente os modelos de boa-fé ética e boa-fé psicológica¹⁶⁸, pois são intrinsecamente relacionadas. Do mesmo modo, é indubitável que a boa-fé ingressou no Direito Tributário e tem relevância por refletir no comportamento dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Segundo Rubinstein¹⁶⁹, a boa-fé subjetiva consiste no estado psicológico apresentado pelo cidadão, que, através de seu comportamento, demonstra ignorância quanto à possível dano ou lesão que esteja causando a outrem, trata-se de atitude passiva do sujeito que, simplesmente, desconhece ou tem entendimento equivocado acerca de algum direito.

Já a boa-fé objetiva se traduz na adoção de conduta em conformidade com valores éticos, para a qual não interessa a percepção psicológica do indivíduo. Isto é, a boa-fé objetiva não se preocupa com a intenção da pessoa, se dolosa ou de má-fé, percebe apenas se o cumprimento da lei está sendo obedecido.

No entanto, vê-se que na relação tributária, a conduta proba do contribuinte e sua intenção de não lesar o direito do outro, é interessante e deve ser observado, pois pode mudar, em definitivo, a aplicação da conformidade de maneira gradual, a depender do comportamento do contribuinte, e até o grau de penalidades pode vir a ser revisado, como já observado em alguns julgados brasileiros.¹⁷⁰

Em todos os julgados citados, observou-se a invocação da boa-fé, no sentido de perceber que não havia má-fé do contribuinte, tampouco existia intenção de prejudicar o Fisco e a sociedade, afastando a incidência de multa.¹⁷¹

¹⁶⁸ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 40.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 41.

¹⁷⁰ AgRg no REsp 1.384.020/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/09/2013, DJe 26/09/2013; REsp 1.395.148/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/09/2013, DJe 26/09/2013 e AgRg no REsp 482.112/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 22/04/2012, DJe 29/04/2014.

¹⁷¹ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 117-118.

De forma prática, a diferença da boa-fé objetiva para a boa-fé subjetiva reside na explicação simples de que a objetiva não se restringe a analisar se houve dolo ou má-fé, vai mais além, implica na vinculação do sujeito ao cumprimento de deveres concretos, embora ambas se caracterizem pela atuação honrada das partes envolvidas na relação.¹⁷²

Rubinstein¹⁷³ sintetiza as duas modalidades de boa-fé na seguinte expressão, “a análise da boa-fé subjetiva gravita sobre as crenças e convicções pessoais do sujeito, ao passo em que a boa-fé objetiva envolve a identificação de um modelo de conduta social, exterior ao sujeito”.

Flávio Neto¹⁷⁴, em idêntico sentido de entendimento analisa as duas perspectivas de boa-fé, escrevendo que a boa-fé subjetiva guarda relação com o estado psicológico da pessoa, a qual não teria consciência da transgressão que, porventura, estivesse incorrendo. Já na boa-fé objetiva, diz que o comportamento da pessoa estaria em conformidade com imperativos éticos. O autor ressalta, inclusive que, a boa-fé subjetiva estava presente no Código Civil de 1916, mas o Código Civil de 2002¹⁷⁵ homenageou a boa-fé objetiva, explicitamente nos artigos 113¹⁷⁶ e 422¹⁷⁷, cujo último dispositivo expõe determinada cláusula geral da boa-fé.

Facci¹⁷⁸ explica que, até o advento do Código Civil de 2002, a boa-fé não era compreendida como conceito jurídico, mas sim um conceito ético que pertencia ao mundo da moral, por isso não tinha espaço dentro do texto legal. Mas, após 2002, a boa-fé passou a fazer parte de todos os negócios jurídicos no mundo privado, passando a ser uma regra de conduta obrigatória nos relacionamentos jurídicos.

Percebe-se que, as duas facetas da boa-fé se complementam, uma não exclui a outra, pois ainda que a subjetiva priorize a intenção do indivíduo ao realizar determinado ato, a

¹⁷² RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 42.

¹⁷³ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 43.

¹⁷⁴ FLÁVIO NETO, Luís. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. In: ZILVETI, Fernando Aurélio. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, 2016. p. 225.

¹⁷⁵ BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

¹⁷⁶ Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

¹⁷⁷ Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

¹⁷⁸ FACCI, Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. **Revista da AGU**, vol. 10, n. 30, out-dez, 2011. p. 191-233. Disponível em <https://www.academia.edu/Documents/in/Revista_da_AGU> Acesso em 19 nov 2022. p. 199.

objetiva não elimina de sua esfera a retidão do comportamento do contribuinte na relação jurídica.

A aplicação da boa-fé no Direito tributário adveio da jurisprudência brasileira, que visualizou a necessidade de limitar atitudes de alguns agentes públicos e afastar a aplicação fria e mecânica da norma tributária, valorizando a retidão das relações jurídicas, ainda que tributárias.

Consoante afirma Facci¹⁷⁹, os novos paradigmas destinados ao Direito público coadunam nos “princípios da solidariedade social, segurança jurídica, boa-fé objetiva e respeito à dignidade da pessoa humana”, cujo foco central é o respeito ao cidadão.

A tendência a adotar o princípio da boa-fé nas relações tributárias se instaurou no Direito brasileiro a fim de homenagear os princípios do Direito Público, uma vez que, como dito pelo Ministro Ruy Rosado Aguiar, ao julgar Recurso Especial em 1998¹⁸⁰, “sabe-se que o princípio da boa-fé deve ser atendido pela administração pública, e até com mais razão por ela”, por considerar que a Administração deve ter um comportamento nas relações tributárias, frente aos contribuintes, confiável, não se admite em suas medidas o uso de atitudes contraditórias, tampouco afrontosas à boa-fé e a confiança do contribuinte.

Em que pese a boa-fé ser, inicialmente, um instituto adstrito ao Direito privado, sentiu-se a necessidade de exigir das relações e tributárias comportamento idêntico às demais relações, no sentido de que as relações são dirigidas por pessoas humanas e, nos relacionamentos se espera, no mínimo, que sejam regidos por valores tais como honestidade, probidade, confiança mútua, lealdade e fidelidade.¹⁸¹

E, explica-se, as relações tributárias, assim como nas relações privadas, exigem um padrão de comportamento que siga os critérios da lisura e da retidão, pois são valores que revestem as relações tributárias. Desse modo, tanto Fisco quanto contribuintes devem praticar atitudes em atendimento ao princípio da boa-fé objetiva, mas não só como meros cumpridores fidedignos de leis, principalmente, com o desejo de estar em conformidade com a lei e os valores adotados pelo Direito Tributário.

É essencial que Fisco e contribuintes pautem seu relacionamento na boa-fé, no qual a Administração, ao interpretar e aplicar uma norma tributária com o fito de arrecadação, não se

¹⁷⁹ FACCI, Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. **Revista da AGU**, vol. 10, n. 30, out-dez, 2011. p. 191-233. Disponível em < https://www.academia.edu/Documents/in/Revista_da_AGU> Acesso em 19 nov 2022. p. 214-215.

¹⁸⁰ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 141.879/SP**, Relator Ministro Ruy Rosado Aguiar, 4ª Turma. J. 13.03.1998, DJ 22.06.1998.

¹⁸¹ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 44

afaste do seu principal papel na sociedade, que consiste em ser o elo entre o Estado-gestor do erário público e aquele que efetivamente suporta o ônus do custo da coletividade.

Assim, a pretensão deste estudo, ao tratar da boa-fé como princípio a ser seguido pelo Direito tributário, tem por desígnio verificar a viabilidade de uma nova relação tributária à luz do princípio da boa-fé objetiva, quanto ao desejo do contribuinte de estar em conformidade tributária, e do Fisco em cumprir o seu papel social de transparência das informações e de facilitar o cumprimento das obrigações pelo contribuinte.

O princípio da boa-fé objetiva é norma de conduta social, que exige um padrão comportamental ético, o que introduz no Direito tributário uma relação pautada na lealdade e na confiança. O dever de homenagear o princípio da boa-fé surgiu no Direito tributário para tutelar os direitos dos cidadãos e inibir certos atos excedentes do Fisco, passando a exigir da Administração uma reflexão sobre suas práticas.¹⁸²

Em outras palavras, a boa-fé objetiva no Direito tributário tem o importante papel de balizar as condutas dos sujeitos da relação tributária, tanto Fisco quanto contribuintes, pois exige atitudes provas de ambas as partes, assim como os atos praticados sob a égide da confiança, devem ser honrados.¹⁸³

Porto¹⁸⁴ diz que a boa-fé está intrinsecamente relacionada a noções éticas, o que induz a um comportamento imbuído de valor moral e bons costumes, no sentido de orientar a Administração e nortear as atitudes dos contribuintes. Acrescenta que é da moralidade que se extrai a proteção da confiança e da boa-fé, para a qual não cabe o comportamento malicioso com o foco de confundir ou dificultar o contribuinte, e, por outro lado, também não permite que o contribuinte se distancie da conduta honesta, leal, que, efetivamente, se preocupa com o outro.

Didaticamente, sob a égide da boa-fé objetiva, Porto¹⁸⁵ dividiu as condutas em negativas e positivas, sendo estas últimas “a adoção de certos comportamentos que promovam a fidelidade, a honestidade, a veracidade, a coerência, a ponderação e o respeito, concentrando-se na ideia de comportamento leal em relação ao alter”.

No tocante às condutas negativas, Porto¹⁸⁶ detalhou em seu estudo que são aquelas que “interdite comportamentos contraditórios”, “além de condutas que impeçam, perturbem,

¹⁸² PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 111.

¹⁸³ PORTO, *op. cit.* p. 112.

¹⁸⁴ PORTO, *op. cit.* p. 113-115.

¹⁸⁵ PORTO, *op. cit.* p. 115.

¹⁸⁶ PORTO, *op. cit.* p. 115.

menoscabem ou atrasem o exercício de um direito ou pretendam impedir ou tornar impossível o cumprimento de uma obrigação ou dever de outra parte”.

Assim, percebe-se que a boa-fé objetiva e subjetiva no Direito tributário não se dissociam, são utilizadas de forma misturada, mas ainda que não seguida à risca o instituto da boa-fé pelos órgãos julgadores, seu propósito vem sendo atingido, no sentido de ressignificar a relação tributária¹⁸⁷, a ponto de apresentar uma nova modelagem baseada na confiança e na colaboração.

1.4 O dever de colaboração na relação tributária

Historicamente, a relação entre Fisco e contribuintes traduziu-se em conflitos, disputas e desconfiças, tornando um desafio para os menos esperançosos acreditar que há um dever de colaboração na prática. Além disso, deve haver um desejo de colaborar e solucionar conflitos de maneira mais assertiva e eficiente.

Porto¹⁸⁸, inclusive, destaca que, na prática, a relação tributária atual está em desarmonia com a relação jurídica trazida pela Constituição de 1988, pois Fisco e contribuintes sempre guardaram a ideia de que são adversários e, portanto, não devem estabelecer qualquer diálogo.

Como visto acima, na breve exposição de princípios relevantes para o estabelecimento de uma relação tributária mais colaborativa entre Fisco e contribuintes, entende-se que os sujeitos devem migrar para o centro das relações, colocando o tributo no seu lugar adequado de obrigação tributária, uma vez que é com as pessoas que o Direito deve se preocupar.¹⁸⁹

Neste ponto nevrálgico de reconhecimento de que os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária devem estar em posição de equivalência, é que surge a relevância da colaboração no sistema tributário, afinal para colaborar, é preciso se sentir seguro, para tanto, perceber que o outro é confiável se torna indispensável.

A colaboração resumida em uma frase seria que “o dever de colaboração estabelece um compromisso de agir consertado na busca de um fim”¹⁹⁰, sendo este fim deduzido como estado ideal das coisas.

¹⁸⁷ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 118.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 135-136.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 136.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

Apesar de não haver o dever de colaboração positivado em algum texto legal brasileiro, quiçá na Constituição de 1988, diversos países já preveem esta conduta com a intenção de aprimorar a relação entre Fisco e contribuintes, tornando-a muito mais proveitosa e menos competitiva. Porto¹⁹¹ relata a iniciativa da Itália, de Portugal e da Espanha, que, estabeleceram o dever de colaboração recíprocos entre Estado e cidadãos no âmbito do Direito tributário.

A OCDE, através do Centro de Política Tributária e Administração, encampou uma pesquisa sobre os princípios basilares para o exercício de uma boa administração pública, e, constatou que é imprescindível a adoção de uma relação mais responsiva, no sentido de introduzir acessibilidade e consistência nas atitudes de ambas as partes.

Neste sentido, a OCDE lançou orientações à Administração dos seus países-membros, cujas práticas apontadas abaixo retratam exatamente o dever de colaboração entre Estado e cidadão para que haja um novo panorama no Direito Tributário. Confirmam-se:

As autoridades fiscais são encorajadas a:

- 1.1 aplicar a legislação tributária de forma justa, confiável e transparente;
- 1.2 delinear e comunicar aos contribuintes seus direitos e obrigações, bem como a reclamação disponível procedimentos e mecanismos de reparação;
- 1.3 entregar de forma consistente informações de qualidade e tratar as consultas, solicitações e recursos dos contribuintes em uma forma precisa e oportuna;
- 1.4 fornecer um serviço de informações acessível e confiável sobre os direitos e obrigações dos contribuintes com respeito à lei;
- 1.5 garantir que os custos de conformidade sejam mantidos no nível mínimo necessário para alcançar a conformidade com as leis tributárias;
- 1.6, quando apropriado, dar aos contribuintes a oportunidade de comentar sobre as mudanças nas políticas administrativas e procedimentos;
- 1.7 usar informações do contribuinte somente na medida permitida por lei;
- 1.8 desenvolver e manter boas relações de trabalho com grupos de clientes e a comunidade em geral.¹⁹²

Do mesmo modo, a OCDE, através de outro documento, denominado de Princípios Administrativos Gerais – GAP002¹⁹³ traçou medidas acerca de direitos e obrigações dos contribuintes, no qual apontou que os contribuintes possuem o direito a informações claras e a receber explicação adequada para entender a complexidade do tributo, como prevê o princípio da transparência fiscal.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 137.

¹⁹² Tradução livre do texto extraído da referência: OECD. *General Administrative Principles – GAP001 Principales of Good Tax Administration*. OECD Publishing, 2001. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>> Acesso em 28 out 2022. p. 4.

¹⁹³ Tradução livre do texto extraído in OECD. *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*. OECD Publishing, 2001. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> Acesso em 28 out 2022. p. 4.

Em suma, a OCDE pretende imprimir nos países uma nova relação tributária mais cooperativa, a ponto de haver uma ruptura nos conflitos instaurados ao longo da história; e, assim, Fisco e contribuintes passem a exercer suas atividades pautados na lealdade, uma vez que uma parte não pode induzir a outra ao erro a ponto de afrontar o princípio da boa-fé.

Vê-se que o dever de colaboração foi pautado no princípio da boa-fé, o qual integra o princípio da moralidade, que juntos impõem um padrão comportamental diferente do que vinha sendo praticado, a nova relação tributária alicerçada na colaboração busca dos sujeitos uma conduta leal reciprocamente, para qual o direito à informação e a acessibilidade são indispensáveis.

No presente estudo, traz-se a concepção de colaboração e cooperação como sinônimos, embora alguns autores busquem sua diferenciação; e, neste caminhar, Porto¹⁹⁴ entende que o comportamento decorrente do dever de colaboração está disposto em algumas previsões constitucionais, o que pode ser deduzido, conforme o autor, na premissa maior dos “princípios da dignidade da pessoa humana, republicano, solidariedade, moralidade, boa-fé objetiva e cidadania tributária”, e na premissa menor, prevê que “as partes devem guardar lealdade, probidade e consideração recíproca”.

Pode-se perceber que a colaboração desempenha um papel principiológico no Sistema Tributário, em razão de definir um estado ideal das coisas a ser perseguido tanto pelo Legislativo, Administrador, cidadãos e, também, pelo Judiciário, a fim de construir uma nova relação entre Fisco e contribuintes, sendo mais cooperativa e solucionadora de problemas, e nunca mais estimuladora de conflitos.

É discutido na doutrina a origem do comportamento dos contribuintes averso ao Fisco, cogita-se advir da alta incidência de penalidades, das normas tributárias complexas, da equidade ou até mesmo de sua motivação pessoal, talvez, pelo entendimento errôneo de que liberdade econômica sugere atitudes individualistas e não cooperativas com a sociedade.¹⁹⁵

Ocorre que, empregada a colaboração entre Fisco e contribuintes há uma tendência a estimular o *compliance* tributário, conforme relato de Vitalis¹⁹⁶ e a observância em outros países, a qual será apresentada no próximo capítulo desta pesquisa, através dos estímulos adequados aos sujeitos da relação tributária, principalmente a ética e a moral.

¹⁹⁴ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 217.

¹⁹⁵ VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**. V. 15, n. 1. e-ISSN 2317-6172 JAN-ABR 2019. p. 1-22. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430>> Acesso em 24 jun de 2022. p. 5.

¹⁹⁶ *Ibidem*.

Em suma, acredita-se que a instauração da colaboração nas relações tributárias desenvolve a reciprocidade no lugar da adversidade histórica, cujo resultado prático será a promoção do equilíbrio a nível de *compliance* fiscal. Pretende-se por meio da adoção do dever de colaboração aproximar Fisco e contribuintes, para que mediante a cooperação mútua e o diálogo venham a inaugurar no Brasil uma nova relação tributária.

Para tanto, Vitalis¹⁹⁷ diz que resta imperiosa a participação dos contribuintes na formulação e aplicação das normas, para que detenha conhecimento do regramento tributário brasileiro, maior acessibilidade e resposta às suas dúvidas, e, do mesmo modo, o Fisco possua acesso às formas de organização dos contribuintes, para orientá-los e assessorá-los a fim de estar cada vez mais conforme à lei.

Enfim, é preciso afastar o olhar desconfiado de ambas as partes, para que se abram para o novo, e venham a permitir que o pensamento sistêmico irrompa para transformar o sistema tributário em mais cooperativo e assertivo. É preciso, urgentemente, humanizar o Direito Tributário, ocupar o centro das relações tributárias com os sujeitos que arrecadam e não o tributo em si, afinal, a arrecadação não pode ser o único objetivo da Administração.¹⁹⁸

O dever de colaboração entre Fisco e contribuintes, e até de terceiros, na relação tributária faz parte das orientações da OCDE, uma vez que o mundo busca hoje por globalização e integralização dos países para combater a corrupção e a evasão fiscal. A adoção de atitudes cooperativas promove os países a um patamar de *compliance* tributário internacional, o que vem a cumprir o seu papel de justiça fiscal, equidade, ética, moral e, principalmente, a transcendência de uma “relação repressiva para uma relação de diálogo”¹⁹⁹.

¹⁹⁷ VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**. V. 15, n. 1. e-ISSN 2317-6172 JAN-ABR 2019. p. 1-22. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430>> Acesso em 24 jun de 2022. p. 16.

¹⁹⁸ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 245.

¹⁹⁹ PORTO, *op. cit.* p. 247.

2 A RELAÇÃO COOPERATIVA ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES EM PAÍSES-MODELO

O relacionamento entre o Fisco e contribuintes, ao longo da história, girava em torno de conflitos, e isso era uma ordem universal, mas aos poucos foi se instaurando um novo ingrediente na relação, a cooperação, e a OCDE²⁰⁰ tem papel fundamental nesta nova construção.

A OCDE apresentou para o mundo a possibilidade de relacionamento entre Fisco e contribuintes envolta de confiança e cooperação, denominado de relacionamento aperfeiçoado, mas logo essa expressão foi substituída no Fórum sobre Administração Tributária – FTA pela denominação *conformidade fiscal cooperativa*, a ser desenvolvida, a princípio, por iniciativa do Fisco para grandes contribuintes.

O Fórum sobre Administração Tributária trata-se de um encontro de iniciativa da OCDE, que reúne as Administrações Tributárias de 53 países, incluindo todos os membros da OCDE e do G20²⁰¹.

A intenção de uma nova relação baseada na cooperação apresentada pela OCDE e experienciada por alguns países consiste, em poucas palavras, no pagamento da obrigação tributária principal na quantia certa e no tempo exato, através da conscientização do contribuinte e do Fisco para adoção das atitudes corretas, no sentido de reforçar o comportamento colaborativo, de confiança e boa-fé.

Ocorre que, por muito tempo, os objetivos dos sujeitos do Direito tributários foram antagônicos; como se pode observar no objetivo principal do Fisco traduzido na arrecadação para prestação de serviços públicos, enquanto o contribuinte pensava em maximizar o lucro e gozar de liberdade patrimonial.²⁰²

Diante deste cenário, instalou-se uma zona de conflito, na qual o contribuinte detém a legitimidade para auferir lucro e exercer a liberdade patrimonial dentro dos ditames da

²⁰⁰ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

²⁰¹ O Grupo dos 20 – G20 é um fórum informal que promove o debate entre economias avançadas e emergentes na busca e manutenção da estabilidade econômica e financeira global. In BANCO CENTRAL DO BRASIL. Governança Financeira Global. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/acesoinformacao/g20> Acesso em 10 out 2022.

²⁰² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 60.

legislação tributária; e a Administração precisa respeitar os limites da fiscalização e da cobrança excessiva, que, muitas vezes, ainda ocorre de forma arbitrária e confiscatória.²⁰³

Observadas as atuações da Receita Federal, e se separadas em atos arrecadatórios e não arrecadatórios, será constatado que quase todas as medidas que o órgão pratica tem pretensões exclusivamente de arrecadação, ou seja, possui meta de arrecadar em curto prazo, o que, em uma visão contemporânea, conforme orienta a OCDE e as experiências internacionais, o foco da Administração deve migrar para uma arrecadação eficiente, cujo relacionamento com os contribuintes deve ser baseado em cooperação e confiança.²⁰⁴

Almeida²⁰⁵ denomina de tensão bilateral equivocada, na qual, de um lado, a função institucional do Fisco e, do outro, a liberdade relativa concedida aos contribuintes.

Além disso, é importante relembrar, neste momento, os objetivos fundamentais da República, para os quais nenhum interesse individual pode se sobrepor ao interesse da coletividade, conforme artigo 3º e seus incisos da CF/88, é dever de todos, inclusive, contribuintes e Administração tributária, “garantir o desenvolvimento nacional” e “promover o bem de todos”.²⁰⁶

Com estes objetivos comuns, não pode haver lado oposto, tampouco interesse de economizar em detrimento da coletividade, assim como, inadmissível haver arrecadação que inviabilize a continuidade de uma empresa, em prejuízo direto e imediato dos funcionários, por exemplo.

Por isso, Almeida²⁰⁷ afirma que “a cooperação voluntária para a conformidade fiscal deve resultar não de interesses próprios, insustentáveis se encerrados em si mesmos, mas de confiança recíproca entre fisco e contribuinte, a se preservar de modo ambivalente”.

Inicialmente, entre a década de 1960 e o ano de 2008, o papel do Fisco para garantir a eficácia da arrecadação consistia em expandir sua atuação por meio da imposição e da criação de mais tributos. Mas, depois de décadas de uma política expansionista, e após a crise

²⁰³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em:

<<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 61.

²⁰⁴ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 1.

²⁰⁵ ALMEIDA, *op. cit.* p. 61.

²⁰⁶ *Ibidem.*

²⁰⁷ *Ibidem.*

financeira nos anos de 2008 e 2009, relata-se o surgimento de uma Arrecadação mais amigável, menos inflexiva sobre sua forma de atuação.²⁰⁸

A partir de então, a atuação do Fisco passou a ser praticada em países membros da OCDE de modo mais suave, estas nações são exportadoras de capital e lidam costumeiramente com multinacionais, e, desse ponto, surgiu a curiosidade acerca do comportamento adotado pelo contribuinte quando estão diante de um tratamento mais suave pelo Fisco.

Mas, naquele momento, percebeu-se que o contribuinte ainda não havia modificado sua postura diante do Fisco, ao contrário, com a evolução tecnológica, reforçou os métodos estratégicos de se arregimentar, criar planejamentos tributários mais complexos e criativos, a fim de se esquivar da atuação do Fisco.

Aqui reside o desafio para instauração de uma transformação atitudinal sistêmica. E para tal, é preciso modificar o pensamento das pessoas que se configuram como contribuintes e como Fisco para implantar um novo comportamento de confiança, ao ponto de se realizar “a quatro mãos” o *compliance* tributário.

O FTA desenvolvido pela OCDE vem promovendo uma notável mudança no pensamento e comportamento dos sujeitos das relações tributárias, a fim de tornar a Administração tributária mais eficiente e eficaz, através do fomento da conformidade fiscal, com adoção de medidas com resultado prático, a exemplo da redução de custos para os contribuintes e desenvolvimento de uma relação baseada em confiança mútua.

O desafio é grande, o engessamento do ente arrecadatório é antigo, contudo, a vontade de evoluir e transcender a zona de conflito entre a Arrecadação e os contribuintes parece ser ainda maior.

A atuação tradicional do Fisco advém de um estado dicotômico, ou seja, Fisco versus contribuinte, mas porque a postura de ambos os sujeitos residia em desconfiança e mistério. Até bem pouco tempo, o comportamento da Administração era idêntico no mundo todo, baseado em ausência de diálogo, postura prioritária repressiva e interpretações *sui generis* acerca de diversos institutos do ordenamento vigente.²⁰⁹

²⁰⁸ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 62.

²⁰⁹ ALMEIDA, *op. cit.*, p. 62.

Mas a OCDE vislumbrou o mundo ideal para a excelência na arrecadação, para melhoria da relação Fisco e contribuintes, para o desenvolvimento da economia mundial e integração sistêmica dos países.

A partir das orientações da OCDE, dá vontade de mudança de seus países-membros e do G20, definiu-se parâmetros para a construção de um sistema em conformidade fiscal nas seguintes direções: instauração de bom diálogo, preventivo e consultivo, entre Fisco e contribuinte, nos limites da legislação vigente, promovendo a redução de custos desnecessários às partes, conferindo segurança e previsibilidade, e estabelecendo confiança recíproca.²¹⁰

O Fisco deve migrar de uma figura repressiva para preventiva, com conseqüente redução de litígios e de custos para administração.²¹¹ Neste sentido, a OCDE, orienta que a Administração tributária ao se relacionar com o Fisco deve mostrar entendimento do negócio e do mercado de determinado setor²¹², a exemplo do Fisco Irlandês que criou bases setoriais para que os agentes do Fisco tivessem domínio de cada comércio.²¹³

Ainda mais além, o Fisco da Cingapura, através do Programa de Relacionamento Aperfeiçoado com Contribuintes, estabeleceu a atuação conjunta entre Fisco e contribuintes para facilitar o entendimento das operações, para tributar corretamente e evitar custos desnecessários.²¹⁴

O Fisco do Reino Unido exige dos agentes amplo conhecimento para que possam compreender as diversas possibilidades dos novos mercados e se adaptarem às mudanças constantes que surgem nas atividades comerciais da economia contemporânea.²¹⁵

Outro ponto bastante salutar orientado pela OCDE consiste na adoção da imparcialidade, da proporcionalidade e da transparência nas relações com os contribuintes, para que o Fisco atue em consonância com a isonomia, com estratégia clara destinada a segmentos certos para realmente atingir seus objetivos e, especialmente, de forma previsível, esclarecendo antecipadamente o adequado tratamento fiscal para o caso específico do contribuinte, para que este não venha a suportar gastos inesperados.²¹⁶

²¹⁰ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 18.

²¹¹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017, p. 63.

²¹² OECD. *op. cit.* p. 19.

²¹³ ALMEIDA, *op. cit.* p. 68.

²¹⁴ *Ibidem*.

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ OECD, *op. cit.*, p. 20.

Do mesmo modo, a OCDE orienta o ideal comportamento do contribuinte para com o Fisco, que consiste em transparência e divulgação de dados de forma franca e aberta, não somente para cumprir formalidades.²¹⁷

Compliance fiscal em tradução livre quer dizer “estar em conformidade”, fazendo parecer mais uma estratégia de controle do Fisco sobre os contribuintes, o que, talvez, esteja confirmando o olhar desconfiado desses sujeitos que se digladiam há séculos.

A introdução da sistemática vem sendo gradual, mas já vem trazendo resultados positivos nos países da Cingapura, Áustria, Canadá e Austrália, como será apresentado a seguir, e, quem sabe, no Brasil, com o projeto Confia²¹⁸ destinado, inicialmente, a grandes devedores, cuja pretensão reside em uma real mudança no comportamento entre contribuintes e Fisco.

Gonçalves²¹⁹ relata que o programa de adimplência tributária cooperativa anunciado pela OCDE já foi inaugurado em alguns países, desde 2001 a Austrália imprime no país o *compliance* fiscal. O autor informa que depois da Austrália, a África do Sul, os Estados Unidos, o Reino Unido e a Holanda implementaram a política de conformidade fiscal.

Em 2013, a OCDE adotou o termo *co-operative compliance* – cooperação entre a Administração e os contribuintes para pagar o tributo na quantia certa e tempestivamente.²²⁰

A Nova Zelândia criou o Programa PARE – *Prevent, assist, recover & enforce*, em tradução livre significa prevenir, assistir, recuperar e obrigar; no qual restou definido uma graduação de medidas em relação direta com a vontade do contribuinte em estar adimplente.

Na França, a Governança corporativa está descrita na lei, especificamente, na *Financial Security Law of France*, cujas disposições quanto à reforma do Código Comercial Francês financeira implicam diretamente nas práticas francesas de governança corporativa e que requerem atenção imediata do ponto de vista de *compliance*, ressaltando a importância do acesso às informações necessárias pelos acionistas, diretores e ao público.²²¹

²¹⁷ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 21.

²¹⁸ BRASIL. Receita Federal. Programa Confia. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 28 agosto 2022.

²¹⁹ GONÇALVES, Márcio. **Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação**. Revista Jus Navegandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022. p. 4.

²²⁰ OECD, *op. cit.*, p. 20., p. 21.

²²¹ FINDLAW. **Lei recente sobre segurança financeira melhora a governança corporativa na França**.

Disponível em <<https://corporate.findlaw.com/litigation-disputes/recent-law-on-financial-security-improves-corporate-governance-in.html>> Acesso em 10 out 2022.

A Governança Corporativa também está positivada nos Estados Unidos da América, através da Lei Sarbanes-Oxley, assinada em 2002, cujo objetivo consiste em exigir a governança corporativa das empresas, com foco na gestão financeira, para evitar fraudes e trazer equilíbrio ao mercado de capitais.²²²

Consoante Almeida²²³, os pioneiros na adoção de medidas cooperativas foram Irlanda, Holanda e Estados Unidos, que há duas décadas já perceberam a necessidade de mudança no relacionamento entre Administração e os cidadãos, afinal o propósito é único, o bem de todos.

A OCDE, acerca da evolução de um relacionamento aprimorado para a conformidade cooperativa, afirmou que realizou estudo em 2008, no qual “identificou sete pilares como centrais para o estabelecimento de uma relação mais cooperativa entre contribuintes e entidades fiscais”.²²⁴ Dentre eles, o estudo ressaltou a consciência comercial, a imparcialidade, a proporcionalidade, a abertura de informações de dados dos contribuintes e a transparência. Por outro lado, destacou a importância do comportamento responsivo da Administração tributária para com os contribuintes, no qual deve preponderar a imparcialidade e a capacidade de resposta.

Pacheco²²⁵ ressalta que as “administrações tributárias necessitam adotar uma abordagem multifacetada, que tenha em conta a diversidade de motivações reais que explicam porque as pessoas pagam tributos”. Em verdade, percebe-se que os contribuintes e agentes públicos precisam passar a compreender por que existe a arrecadação, para que serve, e qual seu papel na sociedade economicamente organizada, para, enfim, pararem de arrecadar no modo automático, somente para cumprir o que a lei determina, e principalmente, participarem ativamente do desenvolvimento econômico do país.

Diante desses parâmetros, no que se refere a aplicação de governança cooperativa nas empresas, a ponto de haver instaurado *compliance* fiscal exitoso e próspero, a Cingapura, a Áustria, o Canadá e a Austrália com base em normativas harmônicas passaram a ser nações inspiradoras para países ainda não adequados como o Brasil.

²²² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 70.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ OECD. **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 21.

²²⁵ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 2.

Cogente esclarecer, que o critério de escolha para observância da experiência de alguns países estrangeiros consistiu nas boas práticas cooperativas aplicadas em cada um dos eleitos para essa pesquisa, destacando-se a eficiência e a capacidade de inovação pela Administração tributária.

Ademais, não se realizou estudo comparativo entre o Brasil e as nações escolhidas, contudo, foram focalizadas inspirações para evolução da relação Fisco-contribuinte brasileira. Assim, os países foram selecionados além de possuírem eficiência e uma Administração inovadora, ou se relacionam com o Brasil de algum modo na construção de uma política de *compliance*; ou adotou medidas semelhantes e já apropriadas pelo Projeto Confia no Brasil; ou, por fim, porque são países exemplos a serem seguidos, conforme orientação da própria OCDE.

2.1 Cingapura

Primeiramente, é imperioso esclarecer o critério de escolha da Cingapura, que apesar de não ser membro da OCDE, já introduziu a política do *compliance* fiscal, imprimindo a tônica da confiança e parceria com os contribuintes. Mas não só por isso, em 2018, o Brasil e a Cingapura assinaram um acordo de colaboração entre as nações, o qual foi internalizado através do Decreto 11.109 em 29 de junho de 2022, cujo objetivo consiste em “eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda e prevenir a evasão e a elisão fiscais”.²²⁶

Cingapura tomou a frente para conquistar a confiança do cidadão e ajustar sua Administração tributária, tornando-se uma parceira dos contribuintes, com o fim de juntos construírem uma nação forte economicamente; selecionou servidores com duas características salutares, a competência e o compromisso com o propósito da colaboração. Com isso passou a buscar conformidade fiscal por todos os contribuintes e a acreditar que eles são cumpridores de suas obrigações.²²⁷

²²⁶BRASIL. **Decreto n. 11.109, de 29 de junho de 2022.** Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda e prevenir a evasão e a elisão fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-11.109-de-29-de-junho-de-2022-411399561>>. Acesso em 14 agosto 2022.

²²⁷ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes.** Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 71.

O pequeno país asiático, a Cingapura, é um dos mais entusiásticos na busca para adotar reformas no tocante à Administração tributária. As mudanças inovadoras foram implantadas com o objetivo de desconstruir a ideia de que o Fisco seria um agente dominante e o contribuinte, de algum modo, dominado. A Cingapura fez, inclusive, uso dos princípios aplicáveis ao Direito privado, em alguns casos, a fim de dar prioridade às preferências dos cidadãos e estreitar a relação Fisco-contribuinte.²²⁸

O ato da Administração pública ceder um pouco, melhor explicando, adaptar-se ao *modus operandi*²²⁹ do cidadão, tornou a Cingapura um modelo a ser seguido, em razão de sua eficiência e competência da prestação dos serviços públicos, o que lhe conferiu um crescimento consistente e constante, que, segundo Pacheco, seu PIB – Produto Interno Bruto em três anos (1997 a 2000) foi multiplicado pelo fator 2,5, o que ultrapassou a Austrália, o Canadá e o Reino Unido.²³⁰

Imperioso o relato de que até 1990, o Fisco de Cingapura detinha dificuldades de arrecadar grandes valores, não havia funcionários suficientes, a burocracia era gigantesca, e a lentidão no serviço decrescia a arrecadação, quando em 1992, criou-se o IRAS – *Inland Revenue Authority of Singapore*²³¹, com a finalidade de imprimir mudanças na relação entre Fisco e contribuintes.²³²

A intenção da Administração de Cingapura era que a sigla IRAS também significasse “I respond and serve”²³³, cujo foco era informatizar a Administração, o que, brevemente, houve “redução no volume da dívida ativa, constância nos valores atribuídos às propriedades, diminuição do nível de atividade exigido dos funcionários, aumento na prestação de contas e, principalmente, aumento no grau de satisfação do contribuinte”.²³⁴

Exatamente neste ponto, na crença de que os contribuintes são cumpridores de suas obrigações tributárias é que reside o início de um projeto com resultados satisfatórios, como acontece na Cingapura, sendo colocado em prática um novo comportamento dos agentes e dos contribuintes quanto ao Direito Tributário.

Não basta introduzir formas tecnológicas modernas para uma maior arrecadação, mas, especialmente, reestruturar “como” se arrecada, de início, para uma alteração sistêmica

²²⁸ BIRD, Richard. *Improving taxpayer service and facilitating compliance in Singapore*. In *Poverty Reduction and Economic Management Notes*. N. 48. Washington: The World Bank, 2000. p. 1.

²²⁹ Tradução livre: modo de operação.

²³⁰ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 6.

²³¹ Tradução livre: Autoridade da Receita Federal de Cingapura.

²³² BIRD, Richard. *op. cit.*, p. 1.

²³³ Tradução livre: eu respondo e sirvo.

²³⁴ PACHECO, *op. cit.* p. 6.

duradoura, a forma de arrecadar importa mais do que o quanto. Para esse fim, houve em Cingapura uma mudança estrutural da atividade do Fisco, com melhorias dos processamentos internos das informações dos contribuintes.

Primeiro, focaram em livrar-se da burocracia, instalar sistema de controle de dados acessível, tornar claro os processos administrativos para os contribuintes, reduzir o desperdício de tempo dos agentes públicos e contribuintes com os procedimentos requisitórios para qualquer ato administrativo, tornar o arquivamento eletrônico útil, fácil e assertivo.²³⁵

Como segundo passo, preocupou-se em tornar o sistema tributário convidativo para os contribuintes, de modo que o processamento eletrônico detivesse clareza suficiente, a fim de não confundir os contribuintes, e tornar fácil o acesso a informações, ao ponto de que o cidadão assalariado não necessite sequer prestar declaração de imposto de renda, tanto está alimentando o seu rendimento, quanto as deduções são aplicadas diretamente na conta bancária do contribuinte, além do fato de ser possível recolher o tributo à vista ou parcelado, sem juros, a ser debitado em sua própria conta, durante o ano.²³⁶

A fácil sistemática de recolhimento de imposto de renda foi estendida às pessoas jurídicas, à medida que o Programa IRAS foi evoluindo e sendo aprimorado pela Administração, o que modificou, no decorrer deste processo, a relação Fisco-contribuintes, que, como afirmado por Pacheco²³⁷, a principal alteração consiste na substituição do “princípio da desconfiança”.

A OCDE²³⁸ afirma que a Cingapura acredita na excelência de seu sistema tributário, o que motiva o contribuinte à adoção do *compliance* voluntariamente. E de que modo o IRAS age atualmente?

O IRAS convida empresas que realizam altas contribuições para a Arrecadação, e propõe analisarem, conjuntamente, os dados que foram fornecidos ao Fisco, identificando diferenças e sugerindo soluções para dirimir as divergências, no intuito de arrecadar, mas também evitar disputas desnecessárias.²³⁹

²³⁵ BIRD, Richard. **Improving taxpayer service and facilitating compliance in Singapore**. In Poverty Reduction and Economic Management Notes. N. 48. Washington: The World Bank, 2000. p. 2.

²³⁶ *Ibidem*.

²³⁷ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 7.

²³⁸ OECD. **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 27.

²³⁹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 72.

Ademais, as empresas que não foram escolhidas pelo IRAS podem requerer a sua participação, o que será analisado, de forma individualizada, a complexidade da estrutura da empresa, as operações que foram realizadas, o estado atual dos assuntos fiscais daquela empresa e, principalmente, o seu compromisso com o Fisco, de acordo com uma pirâmide de conformidade²⁴⁰, dentre bons pagadores, aqueles que pagam mas erraram na arrecadação de algum modo, ou aqueles que não querem pagar, ou até o extremo, contribuintes que são devedores contumazes, solicitam parcelamento, pagam a primeira parcela e descontinuam. Ou seja, a análise terá como alvo central o comportamento do contribuinte.²⁴¹

É possível verificar uma transformação atitudinal sistêmica da sociedade como um todo, tanto dos agentes quanto dos cidadãos. Almeida²⁴² entende, inclusive, que este modelo de *Compliance* voluntário adotado pela Cingapura pode ser utilizado remotamente por qualquer outro país, no qual há substituição da certeza pela transparência, e da imposição pelo diálogo.

Configura-se o modelo ideal de relação colaborativa no Direito Tributário, que trará simplicidade ao sistema tributário, aumento da conformidade, redução de fraudes, construção de um Fisco digno de confiança e de um contribuinte transparente quanto aos seus dados e informações, enfim, será desenvolvida uma sociedade toda engajada com o pagamento de tributos para que cada um passe a pagar sua cota justa e proporcional.

2.2 Áustria

A Áustria, o Canadá e a Austrália já são membros da OCDE há mais de 50 anos. E a justificativa da escolha pelo país da Áustria como exemplo a ser estudado para uma melhor avaliação quanto à possibilidade de aplicação de uma nova relação, mais colaborativa no Brasil, consiste no fato de que este país, desde 2011, iniciou a implantação do programa de conformidade, e iniciou pelos grandes devedores, assim como o Brasil pretende iniciar o seu Programa de Conformidade.

Outra semelhança interessante adotada na Áustria reside na prática de atrair grupos econômicos fortes para o diálogo e construção da metodologia de *compliance* a quatro mãos.

²⁴⁰ OECD. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 75.

²⁴¹ SINGAPORE, Inland Revenue Authority of Singapore. **About the enhanced relationship taxpayer program**. 2017. Disponível em <https://www.iras.gov.sg/> Acesso em 28 ago 2022.

²⁴² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 72.

A Áustria convidou a Câmara de Consultores Tributários, da Indústria e do Comércio, do mesmo modo que a Receita Federal do Brasil está iniciando a construção do seu Programa, trabalhando junto com a Associação Brasileira das Companhias Abertas – Abrasca, Federação Brasileira de Bancos – Febraban e Grupo de Estudos Tributários Aplicados – Getap.

A Áustria deu início em 2011 com seu projeto piloto de implantação do *compliance* cooperativo, denominado de Monitoramento Horizontal – Encontro para o futuro, o qual já apresenta resultados positivos, conferindo, inclusive, espaço para outros interessados a participar do diálogo, como a Câmara de Consultores Tributários, da Indústria e do Comércio.²⁴³

Os objetivos de gerenciamento realizado pela Administração austríaca baseiam-se em algumas tarefas essenciais como o desenvolvimento de um relacionamento com contribuintes capaz de promover melhoria na conformidade fiscal; a realização de auditoria e controle voltados para redução do risco fiscal; a cobrança pontual e correta dos tributos; e, a proteção da sociedade e da economia.²⁴⁴

Em 2015, treze empresas participaram do projeto-piloto de Monitoramento Horizontal da Áustria, considera-se que a estreita relação entre Fisco e contribuintes austríacos só traz benefícios a todo o país, uma vez que potencializa a segurança jurídica e a confiabilidade nos planejamentos de todas as empresas participantes, bem como se ressalta a viabilidade de realização de cobrança e pagamento tempestivos.²⁴⁵

Na Áustria, assim como em Cingapura, o projeto funciona selecionando grandes contribuintes para receber do Fisco um monitoramento cooperativo, o que imprime confiança e previsibilidade tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.²⁴⁶

A vantagem imediata traduz-se em uma arrecadação correta e tempestiva, o que promove confiança a ponto de, a partir de certo momento, o contribuinte não seja mais auditado, pois estará em conformidade voluntária.²⁴⁷

Entretanto, a Administração austríaca também prevê fiscalização mais severa para aqueles contribuintes que não cumprem com sua obrigação fiscal voluntariamente. A

²⁴³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 72.

²⁴⁴ ÁUSTRIA. Federal Ministry of Finance. **The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2015**. Disponível em <https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:e51a2d41-1bac-4742-8bcc-610b7987a612/BMF-Annual_Report_2015.pdf> Acesso em 02 setembro 2022. p. 15.

²⁴⁵ ÁUSTRIA, *op. cit.* p. 19.

²⁴⁶ ALMEIDA, *op. cit.* p. 72.

²⁴⁷ ÁUSTRIA, *op. cit.* p. 19.

diferença reside na motivação pela qual o Fisco austríaco impulsiona seus atos e dos contribuintes. Primeiramente, pondera-se a importância da honestidade e da disciplina fiscal, que não devem implicar em atividade de auditoria e controle orientada para o risco fiscal.²⁴⁸

A administração austríaca ressalta a probabilidade de o contribuinte ser auditado, e a possibilidade da descoberta de comportamento não conforme às normas tributárias, o que poderá resultar no aumento da arrecadação em valor maior do que apenas a receita adicional das próprias medidas de auditoria devido a seu efeito preventivo.²⁴⁹

Em suma, a Áustria, preocupa-se em alertar a importância do *compliance* tributário, e as consequências do não cumprimento da lei, que pode ser, preventivamente, uma auditoria eficaz e como medida antifraude, não com o fim de arrecadar, mas de adequar a empresa que não cumpriu com suas obrigações voluntariamente, ou, se for o caso, do não pagador de alto risco fiscal, aplicará o rigor da lei em razão da não ação para adequação ao *compliance* fiscal orientado antecipadamente.

2.3 Canadá

O Canadá foi escolhido para pesquisa em razão da conformidade fiscal voluntária deste país já fazer parte de seu sistema tributário, ou seja, já está imbuído no comportamento dos sujeitos da relação tributária, sejam eles Estado ou cidadão, o dever de colaboração, transparência, boa-fé, lealdade e moralidade, servindo de inspiração para todos os países que desejam se adequar ao *compliance* fiscal internacional.

O sistema tributário do Canadá é regido pela conformidade voluntária, diferente da prática brasileira, eles pugnam pela confiança na Justiça e integridade do sistema, não há intenção de burlar o Fisco para arrecadar menos ou nenhum tributo, também não há informações confusas e alterações legislativas constantes para afastar o contribuinte do entendimento do Direito Tributário.²⁵⁰

A transparência, a boa-fé e a confiança são institutos intrínsecos ao sistema canadense, é tanto que os índices de conformidade são bastante elevados, como se vê: 93% das pessoas

²⁴⁸ ÁUSTRIA. Federal Ministry of Finance. **The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2015**. Disponível em <https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:e51a2d41-1bac-4742-8bcc-610b7987a612/BMF-Annual_Report_2015.pdf> Acesso em 02 setembro 2022. p. 21.

²⁴⁹ *Ibidem*.

²⁵⁰ OECD. *La relación cooperativa: Un marco de referencia*. Paris, Publishing, 2013. Disponível em <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page27>. Acesso em 27 outubro 2022. p. 27.

físicas e 86% das pessoas jurídicas apresentam declaração tempestivamente. E, 93% dos cidadãos e 86% das empresas pagam seus tributos no prazo.²⁵¹

O sucesso da conformidade cooperativa canadense gerou o lançamento do programa denominado *Approach to Large Business Compliance*^{252 253}, é destinado a grandes empresas, e possui a intenção de estreitar ainda mais o relacionamento entre Fisco e contribuintes e adotar uma postura mais colaborativa. Para tanto, dividiu os contribuintes pelo grau de risco fiscal, sendo alto, médio e baixo, cujas auditorias são rápidas revisões ou auditorias mais complexas a depender do grau de risco.²⁵⁴

Segundo documento da OCDE, a Canada Revenue Agency – CRA²⁵⁵ introduziu no país um instrumento específico para dar suporte oficial às pequenas e médias empresas, nas fases iniciais de constituição, com apoio e treinamento. A partir de Liaison Officer Initiative – LOI²⁵⁶, a CRA está mudando sua abordagem de conformidade para oferecer suporte proativo, pois as atividades da LOI são, primeiramente, voltadas para fornecer educação e construir um relacionamento mais forte entre os contribuintes e a Administração.²⁵⁷

A LOI fornece orientação, suporte e informações pessoais que ajudarão os contribuintes a entender e navegar no sistema tributário, porque para o sistema canadense, o suporte e a certeza antecipados tornam mais fácil para os contribuintes cumprirem suas obrigações fiscais. Ademais, ao identificar problemas emergentes e responder a perguntas de uma empresa nos estágios iniciais de desenvolvimento, a Administração canadense pode ajudar a evitar problemas mais sérios que custam mais para serem resolvidos posteriormente.²⁵⁸

Conforme elenca o estudo da OCDE, a LOI fornece os seguintes serviços gratuitos e voluntários aos contribuintes: (i) visitas ao local de trabalho de pequenas empresas para dar

²⁵¹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 72.

²⁵² CANADÁ. **Revenue Agency Ministerial Transition Documents**. 2015. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-ministerial-transition-documents-november-2015.html>> Acesso em 02 set 2022.

²⁵³ Tradução livre: abordagem à conformidade de grandes empresas.

²⁵⁴ ALMEIDA, *op. cit.* p. 72.

²⁵⁵ Tradução livre: Agência da Receita canadense.

²⁵⁶ Tradução livre: Iniciativa do Oficial de Ligação.

²⁵⁷ OECD. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 47.

²⁵⁸ OECD, *op. cit.* p. 47.

apoio e orientação sobre questões fiscais; bem como (ii) revisão de livros e registros com feedback e orientação acerca do quanto foram precisos e íntegros nos registros.²⁵⁹

A OCDE²⁶⁰, em 2013, relatou que há vários outros países bem-sucedidos nos programas de *co-operative compliance*, a exemplo da África do Sul, Austrália, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Irlanda, Japão, Noruega, Nova Zelândia, Reino Unido, Rússia e Suécia.

Após a conclusão com sucesso do projeto canadense, a LOI também foi implantada nos Estados Unidos no ano de 2015. Já em 2017, a LOI passou a ser oferecida a pequenos negócios selecionados pela Administração, e ainda, o programa está sendo expandido para incluir outras linhas de negócios, além da implementação do serviço de visita por solicitação do contribuinte.²⁶¹

Enfim, a Administração tributária do Canadá é exemplo a ser seguido, que, inclusive, seu programa foi utilizado pelos Estados Unidos, em razão do sucesso do seu programa, da relação colaborativa e aproximada da Administração e dos contribuintes.

2.4 Austrália

E por fim, e, talvez, o melhor exemplo internacional, a Austrália, cuja justificativa para sua eleição se deu em razão da OCDE indicar este país como modelo positivo de administração tributária a ser seguido por todas as nações que desejam integrar o grupo de países adequados ao *compliance* fiscal cooperativo internacional.²⁶²

Ademais, porque seu povo tem a consciência e o compromisso de cuidar do sistema tributário, o que, para tanto a Austrália instituiu o Estatuto do Contribuinte como norte não somente para sua população, mas para servir a todo o mundo.

Diante do exposto, é cogente ressaltar a real preocupação do país com o contribuinte, no sentido de acolhimento e estímulo para que seja cada vez mais adimplente e compreendido nas suas dificuldades. Todos, sem exceção, têm um papel importante na sociedade de cuidado e manutenção do sistema tributário e de aposentadoria na Austrália.²⁶³

²⁵⁹ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 21.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 21.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 47.

²⁶² OECD. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em <https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en>. Acesso em 13 set 2022.

²⁶³ AUSTRÁLIA. *Australian Government. Taxpayers' Charter – What you need to know*. 2018. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022. p. 1.

Interessante que o atual modelo tributário vivenciado na Austrália considera relevante o contexto no qual se inserem os contribuintes, a exemplo de seus hábitos sociais, seus valores, as normas e a forma de interação do contribuinte e o Fisco. E, este modelo implantado na Austrália, em razão de sucesso, já foi seguido pelo Reino Unido, Nova Zelândia, Pensilvânia e Indonésia.²⁶⁴

A estrutura da reforma tributária implantada na Austrália foi bem planejada e transparente, na qual detinha prioridade a disponibilização de informações de qualidade, organizadas de maneira bastante didática e disponibilizadas no site do Governo Australiano.

A *Australian Taxation Office* – ATO²⁶⁵, agência de arrecadação da Austrália semelhante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, tem como foco contribuir para o bem-estar social e econômico dos australianos, para tanto, busca fomentar a participação das pessoas no sistema tributário. Os indivíduos exercem seu papel na sociedade cumprindo com suas responsabilidades.²⁶⁶ Assim, em 1996, a ATO criou a *Cash Economy Task Force*²⁶⁷ para averiguar questões acerca do cumprimento das normas tributárias e fazer recomendações a fim de estimular o *compliance*.²⁶⁸

A *Task Force* (força tarefa) elaborou relatórios acerca do *compliance* tributário, em 1997, 1998 e 2006, os quais, em suma, concluíram que o aprimoramento da arrecadação requer cumprimento das normas tributárias voluntariamente pelos contribuintes, através de um “ambiente regulatório participativo e cooperativo”, como também a formação de parcerias com grandes empresas a fim de fomentar o *compliance* voluntário e ajustado à realidade empresarial.²⁶⁹

O primeiro relatório da *Task Force* proposto a ATO tinha por objeto as *cash economy*, que são aquelas rendas não registradas nos livros contábeis, portanto, o foco era transcender essa problemática e, para suprir essa necessidade, direcionou suas medidas para (i) trabalhar em conjunto empresas, fiscais, grupos comunitários e autoridades governamentais para entender o cerne da *cash economy*; (ii) desenvolver iniciativas a fim de estimular o cumprimento das obrigações tributárias e, assim, elevar o nível de confiança entre Fisco e

²⁶⁴ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional.** Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 5.

²⁶⁵ Tradução livre: Escritório de Tributação Australiano.

²⁶⁶ AUSTRÁLIA. Australian Government. **Taxpayers’ Charter – What you need to know. 2018.** Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022. p. 1.

²⁶⁷ Tradução livre: Força-Tarefa de Economia Monetária

²⁶⁸ PACHECO, *op. cit.* p. 5..

²⁶⁹ *Ibidem.*

contribuinte; (iii) implantar programa de informações para tornar público o quanto custa a *cash economy* para a sociedade, e, desse modo, iniciar a mudança de mentalidade dos contribuintes, no sentido de que não pagar impostos não é aceitável; (iv) trabalhar cooperativamente todos os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária; (v) promover treinamento e habilidades adequadas aos agentes fiscais.²⁷⁰

Neste sentido, apesar de desfazer a ideia de que não pagar impostos é aceitável, a ATO passou a utilizar várias estratégias de mudança, dentre elas, procurou se inteirar dos fatores que influenciavam as atitudes dos contribuintes que praticavam a evasão fiscal.

Com base nesse método investigativo, de curiosidade aguçada para entender como funciona a mentalidade dos contribuintes, válida a leitura da exposição das intenções do Estatuto do Contribuinte elaborado pela ATO²⁷¹, o que deixa bastante claro seu principal fundamento, confiança e respeito mútuos, neste sentido oferece para os cidadãos tratamento de forma justa e respeitosa, atendimento pontual, lida com base na conformidade anterior do contribuinte, considerando-os como honestos, desde que não haja atitude contrária, são abertos e transparentes, aceitam as informações do contribuinte como verdadeiras e completas, entendem quando ocorrem erros e facilitam a solução.

A ATO elenca ainda o que pode se esperar da Administração tributária, pois se propõe a ajudar os contribuintes a entenderem seus direitos e privilégios; concede detalhes de contato para obtenção de mais informações se precisar, e entram em contato para informar o que vão fazer, para que o cidadão se planeje; usam linguagem facilmente entendível, demonstrando sua acessibilidade, como também sua humildade e igualdade com a iniciativa de corrigir seus erros e pedir desculpas, rapidamente.²⁷²

Vê-se, claramente, que a preocupação da ATO consistia em evitar a evasão fiscal, mas não utilizou de maiores penalidades ou fiscalizações acirradas para atingir seu objetivo, adotou o diálogo como ferramenta de investigação, primeiramente, entender o mercado nos quais aqueles contribuintes mais suscetíveis a evasão fiscal estavam inseridos, tornando-se uma Administração tributária mais sensível aos fatos ocorridos aos contribuintes, como o desemprego, o encerramento de atividades, o aumento de preços, dentre outros; e mais

²⁷⁰PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional.** Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 5.

²⁷¹AUSTRÁLIA. Australian Government. **Taxpayers' Charter – What you need to know.** 2018. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022. p. 2-3.

²⁷² *Ibidem.*

flexível para reconhecer as diferenças entre os segmentos, principalmente, os pequenos negócios.²⁷³

Um dos principais objetivos da ATO consistia em conseguir o apoio da comunidade para transcender a mentalidade de que não pagar imposto seria algo aceitável, e a transformação do sistema tributário na Austrália se tornou possível, essencialmente, em razão do diálogo entre Fisco e contribuintes, quando um buscou entender as razões e as consequências do outro.

A Austrália implantou diversas estratégias para implementar uma nova relação tributária cooperativa e eficiente no seu sistema, dentre elas criou o Conselho Fiscal com a função de auxiliar e aconselhar o Tesouro australiano para que as políticas públicas sejam harmoniosas às peculiaridades dos contribuintes, como também tem a função de aperfeiçoar o sistema tributário australiano e contribuir para o cumprimento das normas tributárias.²⁷⁴

O Conselho Fiscal australiano é constituído por *stakeholders*²⁷⁵, ou seja, por aquelas pessoas que estão ligadas de algum modo com o sistema tributário australiano, tais como advogados, contadores, corporações e associações de negócios, representantes do Tesouro, a ATO, grupos de empresários e grandes empresas, organizações não-lucrativas, representantes de pequenas empresas, representantes de setores específicos, como da agricultura, bancos etc.²⁷⁶

Como se percebe, a Austrália ensina com seus exemplos práticos uma ótima política para o futuro da conformidade fiscal, uma vez que tomou a iniciativa para mudança de comportamento, inclusive quanto a dar acesso aos contribuintes às informações que detém sobre o próprio contribuinte, a auxiliá-los a fazer a coisa certa, desde em relação à aplicação da lei corretamente até mesmo no que se refere a circunstâncias pessoais.

O Fisco australiano disponibiliza canal aberto para que o contribuinte o ajude a também fazer a coisa certa, sendo possível informá-los de possíveis equívocos, assim como solicitar meras cópias de publicações impressas e explicar o conteúdo da decisão proferida sobre a situação do contribuinte.²⁷⁷

²⁷³ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 5.

²⁷⁴ *Ibidem*.

²⁷⁵ Tradução livre: partes interessadas.

²⁷⁶ PACHECO, *op. cit.* p. p. 6.

²⁷⁷ AUSTRÁLIA. Australian Government. **Taxpayers' Charter – What you need to know**. 2018. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter--what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022. p. 3-4.

Importante ressaltar a disponibilidade concedida aos australianos que podem facilmente requerer a revisão da decisão que lhe foi proferida ou até requerer indenização ou compensação administrativamente, reduzindo o número de litígios, sensivelmente.²⁷⁸

Do mesmo modo, levam bastante a sério a necessidade de ser responsável e de cumprir os compromissos dispostos no Estatuto do Contribuinte, que, conforme descrito no texto, esperam que os contribuintes digam a verdade, mantenham seus livros registraes, tomem cuidado razoável, submetam suas questões dentro do prazo, paguem dentro prazo e cooperem.²⁷⁹

Pacheco²⁸⁰ retrata uma situação prática ocorrida na Austrália que, para iniciar os trabalhos, de modo que houvesse participação da comunidade, inicialmente o Conselho Fiscal anunciou no site o que iria realizar e, ali, solicitou a participação dos *stakeholders*, através de um canal de comunicação eletrônico, que pudesse enviar críticas e sugestões.

Após, o Conselho promoveu reuniões de consulta para que os representantes dos setores da sociedade mais afetados pudessem participar da discussão acerca das novas normas tributárias. E, com o mesmo objetivo, solicitou a participação do público geral, para que suas opiniões pudessem ser ouvidas e consideradas na elaboração do Relatório do tema discutido.

A nova relação tributária australiana baseou-se na mudança de mentalidade do Fisco e dos contribuintes, o que se deu ao longo do processo de instauração de uma nova metodologia. Não se trata de um plano a ser copiado e aplicado sem critério, cada país detém suas peculiaridades, e especialmente, seu nível de evolução econômico e social.

O modelo australiano é riquíssimo para estudar a problemática experienciada pelo país e trazer para o Brasil as lições que podem ser aproveitadas e adequadas à realidade brasileira. E o que se extrai do propósito australiano e dos demais países apresentados neste breve estudo, consiste na ideia de que o poder de tributar não pode chegar ao ponto de se sobrepor à destruição econômica dos contribuintes, pois, o objetivo de buscar o estado ideal das coisas deve ser comum a todos, Fisco e contribuintes.

²⁷⁸ AUSTRÁLIA. Australian Government. **Taxpayers' Charter – What you need to know**. 2018. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022. p. 5.

²⁷⁹ *Ibidem*, p. 7.

²⁸⁰ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022. p.7.

3 A NOVA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NO BRASIL: MUNDO IDEAL OU MERA UTOPIA

A nova relação Fisco e contribuintes tem por base a colaboração mútua e a confiança. Pretende-se instaurar a abertura do diálogo entre os sujeitos do Direito Tributário, ao ponto de o contribuinte sentir-se à vontade para tomar a iniciativa de notificar a Administração para que participe de suas estratégias econômicas, principalmente quanto ao risco fiscal.²⁸¹

O objetivo é construir uma relação mais amigável e colaborativa entre Fisco e contribuintes, que aos poucos, possa no Brasil, sair do mundo das ideias para um programa efetivo e, em breve, ser a prática costumeira do país.

Ainda antes de adentrar no *compliance* cooperativo, torna-se rico elucidar que, ao longo das últimas décadas, a governança corporativa passou a ser vista, não somente como mero cumprimento das normas impostas, mas, principalmente, como instrumento de proteção dos sócios ou investidores sobre o negócio, forma de assegurar o patrimônio da pessoa jurídica e avaliar os riscos, trazendo mais segurança aos negócios.

Segundo Neder e Uelze²⁸², no Brasil, “os administradores de empresas têm muita dificuldade em estabelecer os limites de sua atuação com base apenas na legislação e jurisprudência tributária”, isto porque, na sua opinião, não é possível estabelecer qual será a interpretação adotada pelas autoridades previamente. Desse modo, entende-se que as empresas devem ter muito cuidado ao se arremeter para que não venham a infringir as normas tributárias e entendimentos jurisprudenciais.

A bem da verdade, as empresas tentam seguir as normas para não serem penalizadas, mas sua intenção moral reside na economia tributária, ao ponto de, algumas vezes, afastarem-se do seu propósito negocial, o que pode vir a ser caracterizado como exercício abusivo de direito.²⁸³

Essa prática não é vista com bons olhos, o que prejudica a construção da confiança entre Fisco e contribuinte, pois, em que pese a governança corporativa ter como fundamento a ética, a equidade, a transparência, a responsabilidade negocial, o comprometimento com os

²⁸¹ GONÇALVES, Márcio. **Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação**. Revista Jus Navegandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022. p. 5.

²⁸² NEDER, Marcos; UELZE, Heloísa. **Governança tributária e o planejamento fiscal**. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) *Tax compliance e injustiça fiscal*. São Paulo: *Tirant Lo Blanch*, 2021. p. 254.

²⁸³ *Ibidem*.

atos praticados, os administradores de empresas ainda veem o planejamento tributário como jogo de oportunidades, focado nos benefícios imediatos.²⁸⁴

O foco nas vantagens automáticas decorrentes de planejamento fiscal *non compliance* caminha na contramão de uma nova relação tributária cooperativa entre Fisco e contribuintes, o que desrespeita, inclusive, a justiça fiscal e o pensamento sistêmico no âmbito tributário e social.

Nos dizeres de Neder e Uelze²⁸⁵, o comportamento adotado por algumas empresas brasileiras de não conformidade e firmamento de negócios segundo a ética empresarial, distancia-se dos pilares da governança corporativa tributária, uma vez que escolhas arrojadas dos contribuintes na forma de se organizar e recolher tributos não são mais aceitas pelas autoridades administrativas, o que enseja aplicação de punições mais graves.

Ademais, esses contribuintes passam a ser malvistas pelo mercado, colocando em risco elevado a sua reputação, pois são acusadas publicamente de praticar atos ilícitos, sobre os quais podem incidir penalidades em dobro, às vezes, o triplo, tornando-se dívidas impagáveis, sob o risco de inviabilizar as atividades empresariais.²⁸⁶

Assim, cabe a governança tributária adequar as empresas brasileiras à nova conformação de relacionamento, trazendo para a realidade práticas preventivas, acessíveis, recompensadoras, através de um sistema de gestão, monitoramento, controle, disponibilidade dos dados, facilidade no acesso, informação quanto às interpretações das normas, diretrizes basilares, dentre outras medidas que podem ser adotadas, como aquelas relacionadas à mitigação de riscos e penalidades, para evitar inconsistências e exposição fiscal dos contribuintes.²⁸⁷

A priori, percebe-se que toda e qualquer mudança deve partir da vontade, a ausência de intenção de ser mais colaborativos, Fisco e contribuintes, manterá tudo como está, a transformação atitudinal sistêmica somente tomará forma quando os sujeitos da relação jurídico-tributária desejarem essa mudança, com o fito de promoverem a construção de um novo sistema tributário.

Neder e Uelze²⁸⁸ sugerem, para que o programa de *compliance* tributário tenha êxito, a adoção de algumas medidas, a seguir explicitadas: (i) determinar a matriz de riscos

²⁸⁴ NEDER, Marcos; UELZE, Heloísa. **Governança tributária e o planejamento fiscal**. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) *Tax compliance e injustiça fiscal*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 256.

²⁸⁵ *Ibidem*.

²⁸⁶ *Ibidem*.

²⁸⁷ *Ibidem*.

²⁸⁸ *Ibidem*.

tributários; (ii) prevê a agenda tributária; e, (iii) a forma de comunicação entre Fisco e contribuinte. E acrescenta que, além dessas medidas, os contribuintes devem fornecer total apoio à Administração.

O tema *compliance* tributário ganhou relevância na governança das empresas, no âmbito do Governo e de suas relações, em razão da necessária preservação do Estado-fiscal para custeio do Estado-social.²⁸⁹

Sob a ótica dos contribuintes, descreve-se *compliance* tributário como a obrigação legal e moral dos contribuintes de atender às determinações da legislação tributária. Já na perspectiva do Estado, conduz à construção de uma relação entre Fisco e contribuintes de modo justo e transparente.²⁹⁰

Os contribuintes encontram desafios diversos para ajustar-se e adequar-se à lei, no sentido de atender ao *compliance* tributário, dentre as dificuldades, elenca-se: complexidade das obrigações eletrônicas; custos elevados com pessoas e tecnologia a fim de cumprir suas obrigações tributárias; dificuldade para acompanhar as constantes mudanças legislativas; atuação agressiva do Fisco com relação a planejamentos tributários; elevada morosidade e burocracia nos processos administrativos e judiciais; fiscalizações bastante detalhadas e complexas; despesas para manutenção de arquivos físicos e eletrônicos; enfim, como afirmado por Castagna²⁹¹, instauração de insegurança jurídica na relação tributária entre Fisco e contribuintes.

Diante do cenário atual das relações tributárias, Castagna²⁹² Entende-se que os incentivos fiscais podem colaborar com a mudança do comportamento dos contribuintes, no sentido de elevar o cumprimento das normas tributárias, voluntariamente, e reduzir o *non-compliance*.

Um fator relevante para o *compliance* tributário voluntário é a comunicação com os contribuintes, principalmente, se conseguir alcançar o senso de responsabilidade dos indivíduos, uma vez que as pessoas preferem pensar sobre si próprios como éticos e honestos, estimular o orgulho e a autoimagem positiva dos cidadãos é uma forma de motivação para o cumprimento das normas.²⁹³

²⁸⁹ CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O *compliance* tributário nas perspectivas das ciências comportamentais: *tax morale* e redução da não conformidade.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance do Direito tributário. Coleção Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 131-132.

²⁹⁰ *Ibidem*.

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ *Ibidem*.

Os contribuintes não gostam de pensar que seu comportamento é antiético, são descumpridores da lei, ou não são bons pagadores de tributos, tampouco que sejam consideradas como atitudes escolhidas intencionalmente, ao invés de mera falha ao agir.²⁹⁴

Intrinsecamente os indivíduos querem ser vistos como cumpridores da lei e que agir é ético. Portanto, estimular este lado dos sentimentos dos contribuintes, denominado por Castagna como motivação intrínseca, é uma saída para estimular o *compliance* tributário, e, especialmente, promover a relação conflituosa entre Fisco e contribuintes a uma relação colaborativa.²⁹⁵

Inclusive, Castagna²⁹⁶ retrata um exemplo interessante, capaz de estimular o cidadão a assumir seu papel social de contribuinte tempestivo e voluntário, cuja prática foi aplicada na Guatemala, Polônia e Letônia, é o caso de enviar uma carta ao indivíduo que não declarou seu imposto de renda com a informação de que “anteriormente, consideramos sua falha em realizar a declaração um lapso, um descuido. Porém, se você não declarar seu imposto de renda a partir de agora, começaremos a considerar uma falta de declaração como uma opção deliberada de sua parte”. Como também, a informação do cômputo percentual de pessoas que já declararam e pagaram seu imposto de renda tempestivamente, para estimular a conformidade.

A mensagem tem o poder de estimular o comportamento do cidadão de maneira psicológica, uma vez que se torna difícil manter a imagem de bom cidadão ou de pessoa honesta depois de violar deliberadamente a lei e cometer atos ilícitos.

Castagna²⁹⁷ explana a importância de aproximar o Direito da realidade, do Direito trabalhar lado a lado das ciências sociais, quanto ao estudo do comportamento humano, pois considera que o descumprimento das normas tem relação direta com a percepção que o indivíduo possui quanto a importância e finalidade das normas tributárias.

No tocante ao atendimento dos anseios da norma tributária, impende compreender que o objetivo do Direito tributário sempre esteve focado na própria coletividade, o sujeito passivo como pagador, o ente arrecadatório como instrumento da norma, o Estado como gestor de valores pecuniários a serem destinados à sociedade.

²⁹⁴CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O *compliance* tributário nas perspectivas das ciências comportamentais: *tax morale* e redução da não conformidade.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance* do Direito tributário. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 131-132.

²⁹⁵ *Ibidem*.

²⁹⁶ *Ibidem*.

²⁹⁷ *Ibidem*.

Neste ponto, exsurge a hipótese dos meios alternativos de solução de conflitos, os quais foram introduzidos no Direito tributário brasileiro, com o objetivo de o sistema tributário melhor atender os anseios da norma tributária, ou seja, através de técnicas arbitrais, como a mediação, conciliação e arbitragem, como também a modalidade da transação tributária, exercer o papel de proteção do cidadão e suas necessidades.

Rocha²⁹⁸ ensina que a solução de conflitos através de meios alternativos surgiu pela necessidade de solucionar a complexidade do sistema tributário, tanto em razão da interpretação das normas, quanto a necessidade de superar a insegurança instaurada pelos conceitos indeterminados nas leis tributárias.

A importância dos meios alternativos de solução de conflitos ganha notoriedade ante duas necessidades prementes de proteção da sociedade, isto porque imperiosa a relação Fisco-contribuintes no desenvolvimento desta sociedade, mas que, com frequência entra em colisão, quando, a bem da verdade, deveria ser colaborativa, uma vez que é preciso, primeiro proteger a arrecadação tributária, pois é esta que sustenta a própria coletividade, e, promover a proteção do contribuinte de exigências fiscais indevidas e confiscatórias.²⁹⁹

Do mesmo modo, a insurgência dos meios alternativos ocorreu devido à insegurança gerada por esta relação conflituosa, que já vem em decorrência da complexidade das leis, da ilusão de que a lei, por si só, gera segurança jurídica, e, também, pelos conceitos indeterminados na norma.³⁰⁰

A indeterminação da norma além de gerar insegurança, sobrecarrega os contribuintes, haja vista a responsabilidade que precisam assumir quanto à interpretação e aplicação da norma tributária, ainda que não detenha conhecimento suficiente, levando-o, muitas vezes, a equívocos incompreendidos pela Administração.

O ruído ou a incompreensão na relação entre Fisco e contribuintes gera danos pecuniários e outros mais graves, como a petrificação na sociedade de que as partes são adversárias e, portanto, não podem assumir papel de cooperação. Desfazer esse legado deixado para a sociedade atual é trabalho hercúleo, mas não impossível, como já demonstra a experiência de outros países sob as orientações da OCDE.

Rocha afirma que a necessidade de mudança no estado ideal das coisas, no qual se busca um novo estágio evolutivo nas relações Fisco-contribuintes, exige que o foco esteja

²⁹⁸ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 469.

²⁹⁹ *Ibidem*.

³⁰⁰ *Ibidem*.

sobre um novo repertório de princípios, como a transparência, a praticidade, a proporcionalidade, a ponderação, a tolerância e a responsabilidade.³⁰¹

Nos ensinamentos do economista britânico James Mirrlees³⁰² “a arrecadação de impostos gera custos administrativos para o governo e para os contribuintes, e mudanças no comportamento dos agentes econômicos para reduzir o pagamento de impostos causam perdas de bem-estar” (tradução livre).

Neste sentido, Mirrlees³⁰³ informa que o desafio para desenhar um novo sistema tributário se traduz na necessidade de o governo arrecadar a receita suficiente para atingir sua meta de gastos em bens, serviços e distribuição de renda, e, ao mesmo tempo, reduzir as ineficiências econômicas e administrativas, de modo que a Arrecadação seja mais simples e transparente e, também, sejam minimizadas as discriminações arbitrárias entre Fisco e contribuintes.

Para Aguiar³⁰⁴ “toda relação tributária ocorre sob tensão, posto que o Estado, mediante autorização legal, garante o direito de absorver compulsoriamente parte da riqueza produzida pelos particulares para, assim, assegurar o cumprimento de suas funções”.

Contudo, a tensão das relações tributárias pode ser reduzida, controladas ou até potencializadas, a depender do comportamento adotado por ambos os sujeitos da relação, pois, consoante considera Aguiar³⁰⁵, o comportamento exigido do contribuinte deve ser exercido igualmente pelo Fisco e vice-versa, garantindo, assim, uma paridade entre as partes.

A adoção de uma nova relação tributária entre Fisco e contribuintes traz vantagens e benefícios tanto para os contribuintes, quanto para a Administração, e, além disso, traz bons resultados para a coletividade. Claro que exige alguns requisitos dentre eles o de considerar que a governança tributária consiste em uma via de mão dupla, cuja iniciativa deve partir do Estado. A Administração deve adotar a posição de *customer-friendly*³⁰⁶, no sentido de tratar o contribuinte como parceiro e agir conjuntamente para construção de uma nova fase do Direito tributário, mais colaborativo, transparente, previsível e confiável.³⁰⁷

³⁰¹ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 474.

³⁰² MIRRLEES, James. **Diseño de un sistema tributario óptimo**. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013. p. 510.

³⁰³ FEITAL, Thiago Álvarez. **Quem é o sujeito do Direito tributário: tributação, desigualdade e cidadania**. 2. ed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 167-168.

³⁰⁴ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal: incentivos ao *voluntary compliance*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 300.

³⁰⁵ AGUIAR, *op. cit.* p. 300.

³⁰⁶ Tradução livre: amigo do cliente

³⁰⁷ AGUIAR, *op. cit.* p. 300.

Ponto crucial para essa reforma no sistema tributário, consiste na forma de escolha dos contribuintes pela fiscalização, para a qual deve suprimir os critérios quantitativos, reduzindo, inclusive, a capacidade de arrecadação naquele momento, mas, para priorizar os critérios qualitativos, os quais selecionam o perfil do contribuinte, de acordo com predisposição à conformidade.³⁰⁸

A nova relação, mais colaborativa e transparente, prevê a hipótese de o contribuinte mostrar ao Fisco todos os fatos e circunstâncias relacionadas ao caso, para que a Administração venha a autorizar e validar seus atos, eliminando incertezas e riscos.

O Fisco não precisará auditar a empresa, tampouco haverá contencioso administrativo ou judicial. A tônica é da celeridade e da confiança. Trata-se do sistema ganha-ganha. A Administração passa a estimular os contribuintes a serem adimplentes, aumentando a arrecadação, e diminuindo processos administrativos e judiciais, reduzindo também o custo da empresa com defesas, enxugando a quantidade de processos no judiciário.³⁰⁹

Percebe-se um novo sistema de produtividade, sendo este conjunto, cooperativo, com concessões mútuas e resultados positivos recíprocos, no qual o maior ganho será a possibilidade de colocar as interpretações divergentes de normas na mesa para debate aberto e construtivo.³¹⁰

A dúvida reside ainda no quanto as partes envolvidas (Fisco e Contribuintes) estão dispostas a flexibilizar seus conceitos de arrecadar sempre mais, e pagar sempre menos tributos. É necessário haver uma transformação sistêmica de pensamento e atitude a ser adotada tanto pela Administração quanto pelos contribuintes.

Perante a essa divergência, se houver vontade de solução de problemas para ganhar credibilidade mútua, o objetivo será atingido, é o que se propõe esta nova relação Fisco-contribuinte, pois, imagina-se, que estará imbuída de transparência, abertura e assertividade.

Sobre a nova abordagem colaborativa Fisco-contribuinte, a OCDE³¹¹ ressalta os benefícios para o contribuinte, tais como: melhoria na relação Administração e contribuintes;

³⁰⁸ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal: incentivos ao *voluntary compliance***. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance do Direito tributário. Coleção Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 300.

³⁰⁹ GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. *Revista Jus Navegandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022. p. 5.

³¹⁰ *Ibidem*.

³¹¹ OECD. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 34.

boa reputação da empresa perante o mercado e a sociedade; habilidade para lidar com os riscos tributários; possibilidade de saber antecipadamente a posição do Fisco sobre questões específicas; possibilidade de perceber a diferença entre tomadas de decisão com foco somente no negócio e em conformidade fiscal; redução do custo com o adimplemento fiscal, conseqüente redução do custo da empresa; e, menos auditorias da Administração nas empresas.

E, para a Administração destaca também a melhoria na relação entre Fisco e contribuintes; a redução da litigância; a redução dos custos administrativos; o aumento da confiança no sistema tributário e na Administração; e, o aumento da arrecadação voluntária, sem litígio.³¹²

O instrumento diretivo da OCDE acerca de conformidade fiscal já vem sendo observado pela Receita Federal do Brasil, inclusive com adoção da Pirâmide de conformidade³¹³ sugerida pela OCDE, e ilustrada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – UNAFISCO, como se verá adiante.

Na pirâmide, da base para o topo, orienta-se que para os contribuintes que querem estar totalmente adimplentes, a Administração deve facilitar o cumprimento de suas obrigações. Para aquele que tenta, mas não está conseguindo se manter adimplente, a Administração deve assistir para que consiga cumprir suas obrigações. Já aqueles que não querem aderir ao adimplemento, o Fisco deve recuperar esse contribuinte, através da aplicação de instrumentos persuasivos. E para aqueles que estão decididos a não pagarem tributos, deve ser aplicada a lei, para que sejam pressionados a se adequarem à adimplência. Confira-se, na imagem a seguir:

³¹² OECD. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 34.

³¹³ UNAFISCO – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Pirâmide de Conformidade**. Disponível em <<https://unafisconacional.org.br/audiencia-na-camara-unafisco-torna-se-referencia-entre-debatedores-ao-apontar-problemas-do-plp-17-22/>> Acesso em 28 jun 2022.

Imagem 1 - Pirâmide de Conformidade



Fonte: UNAFISCO

Pois bem. A adimplência cooperativa é uma relação de colaboração mútua, voluntária, baseada em transparência e boa-fé, cujo objetivo é mudar a tônica do diálogo entre a Administração e os contribuintes.³¹⁴ Almeida³¹⁵ relata que o *compliance* fiscal não demanda edição de nova legislação, mas somente de acordos entre as partes interessadas, tratando-se de uma medida de solução consensual e cooperativa.

Para Feital³¹⁶ a transformação atitudinal sistêmica exige a adoção da igualdade sistêmica ou estrutural, não tem como cerne somente correção de normas jurídicas, mas, com certeza, da interação dessas normas jurídicas com as normas sociais, cujo cerne reside na redistribuição do custo social.

Acredita-se que para instauração de uma nova relação tributária é imperioso romper com o formalismo e imprimir efetiva democratização do Direito, no sentido de buscar os objetivos constitucionais do sistema tributário, o que, na sua visão, independe de reformas legislativas ou das interpretações das normas, mas sim de uma mudança ideológica, menos performática, que visualize a substância do Direito, senão o próprio cidadão.³¹⁷

³¹⁴ GONÇALVES, Márcio. **Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação.** Revista Jus Navegandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/70577/fisco-e-contribuintes-saindo-de-uma-relacao-conflituosa-para-uma-relacao-de-cooperacao>. Acessado em 22 jun 2022. p. 4.

³¹⁵ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes.** Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em:

<<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 62.

³¹⁶ FEITAL, Thiago Álvarez. **Quem é o sujeito do Direito tributário: tributação, desigualdade e cidadania.** 2. ed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 165.

³¹⁷ *Ibidem.*

Consoante a OCDE³¹⁸, os pilares do *compliance* fiscal com carácter colaborativo baseiam-se na igualdade; no espírito da lei; e, no gerenciamento de litígios. E, para fazer dar certo é indispensável a alteração na maneira de agir da Administração tributária e dos cidadãos. Mais que isso, é preciso o Fisco tomar a iniciativa, chamando para o diálogo, para que prevaleça a transparência, boa-fé e previsibilidade, imprimindo confiança necessária para que haja a intenção de ambos em solucionar os débitos fiscais com concessões mútuas.

Importante pontuar que para o sistema de cooperação entre contribuintes e Fisco seja factível e traga resultados positivos é imprescindível, como dito, a confiança, para isso, os dados do contribuinte não podem ser expostos, suas falhas do passado precisam ser acolhidas e corrigidas, sem julgamento precipitado, tampouco sem o deferimento de vantagens a empresas de modo isolado e desigual.³¹⁹

Neste grau entendimento para aplicabilidade de uma relação colaborativa, Almeida³²⁰ ensina que “para a garantia da boa prática na cooperação por parte do Estado, todos os seus representantes que lidam com tributos, sob a governança de seus respectivos órgãos, devem se conformar antes para, somente então, passarem a exigir a conformidade do contribuinte.”

Por outro lado, os contribuintes também devem se conformar, estarem prontos para mostrar seus dados e serem transparentes, uma vez que não haverá espaço para planejamentos abusivos e atitudes escusas.

Para o *compliance* cooperativo atingir o sucesso esperado e sair do mundo da utopia será necessário capacitar novos agentes para atuar em um sistema cuja essência consiste em relacionamento de confiança e transparência das medidas adotadas, no qual a interpretação de leis e normas são convergentes, o recolhimento de tributos é maduro e voluntário, e, por conseguinte, haverá aumento da arrecadação por vontade do contribuinte em estar em conformidade, contribuir com o todo e agir com lisura e licitude.³²¹

Com essa perspectiva, a OCDE³²² dividiu a atuação da Administração tributária do seguinte modo: (a) atividades reativas, que são respostas a consultas provocadas pelos contribuintes, em investigação ou auditoria, são atitudes posteriores à obtenção de dados do

³¹⁸ OECD. **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 41.

³¹⁹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 70.

³²⁰ *Ibidem*.

³²¹ *Ibidem*.

³²² OECD. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 19.

contribuinte, e individualmente; (b) atividades proativas prestadas previamente a fatos geradores ou a declarações, já estimulando um comportamento de conformidade fiscal por parte dos contribuintes, de maneira coletiva, e não mais direcionada a um só contribuinte; e, (c) atividades alinhadas com o propósito da conformidade fiscal, mais próximas do fato gerador, a fim de facilitar e gerenciar a conformidade fiscal.

Apesar de toda essa disposição para um novo pensamento sistêmico acerca do Direito tributário, surgiu nova preocupação com a economia digital, que se distancia do modelo já existente nos países, uma vez que o avanço da atividade comercial é bem mais rápido que a criação de modelos de regulação internacional, em razão deste avanço tecnológico e mercadológico, o Plano BEPS³²³ tem como objetivo criar mecanismos capazes de combater a evasão fiscal.³²⁴

Além disso, a estrutura regulatória e a forma de atuação do Fisco da época da edição do CTN em 1966 não vestem mais a prática da economia eletrônica digital, as fronteiras já foram ultrapassadas, as técnicas de mercado são inovadoras, o que passou a exigir uma maior integração entre Fisco e contribuintes, a solução engloba a conscientização dos cidadãos que fazem parte de um todo e são responsáveis pelo custeio do estado-fiscal para prover o estado-social.

Do mesmo modo, o Fisco precisa ampliar sua maneira de se relacionar com os que promovem a economia, a atuação baseada em diligências fiscalizatórias e auditorias não atende mais às necessidades do cenário internacional, cogente imprimir transparência, cordialidade e esclarecimento para que a nova mentalidade sistêmica possa ser efetivamente instaurada, passando a implementar uma sociedade harmônica, contributiva, cujas atividades de arrecadação sejam conjuntamente proativas e de conformidade fiscal propositadamente planejadas.

Percebe-se, por ora, que, internacionalmente, já existe um caminhar para a conscientização das necessidades relacionais a fim de enfrentar os desafios que a economia digital trouxe para o mundo, inclusive para o Brasil.

As formas de atuação do Fisco, consoante Almeida³²⁵ são proativas, *upstream* e *by design* ou repressivas, e dependerão das características e escolhas de cada país, inclusive,

³²³ *Base erosion and profit shifting*. Tradução livre: Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucro.

³²⁴ OECD. **Plano de ação para o combate à base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em <<https://doi.org/1789264207790-pt>> Acesso em 13 set 2022. p. 154-155.

³²⁵ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 66.

quanto à existência ou não de uma relação de confiança entre Fisco e contribuintes e o grau de evolução do *compliance* fiscal já instaurado.

Acredita-se que a aplicabilidade de novas formas de atuação, ou seja, o aprimoramento da relação entre os sujeitos do Direito Tributário, ocasionará diversos benefícios, pois, segundo o FTA, haverá redução de declarações a menor da renda, aumentará a possibilidade de percepção de fraudes, estabelecerá a confiança do contribuinte no Estado, o que promoverá a conscientização dos cidadãos de suas obrigações para com a coletividade, reduzirá custos e número de fiscalizações, dentre outros benefícios apresentados pela OCDE.³²⁶

O Brasil tornou-se um dos 50 membros do FTA da OCDE, o que já sugere uma orientação para construção conjunta e cooperativa de uma nova relação entre os sujeitos de Direito tributário.

A nova relação mais colaborativa exige mudança, ou mais que isso, deve haver uma transformação atitudinal sistêmica, na qual cada um deve exercer o seu papel no relacionamento para que solucionem os conflitos antes mesmo de acontecerem, tornando-se uma atividade preventiva.

Como dito alhures, a relação brasileira entre contribuintes e Fisco tem sido pautada pela desconfiança, pouco construtiva e solucionadora de conflitos, pelo contrário, há uma potencialização dos conflitos, dos quais a maioria invade a seara do judiciário como *última ratio* para solução de suas demandas.

Já se observa que o Fisco brasileiro tomou a frente para elaboração de boas práticas, através de nova conduta, mais amigável, transparente e previsível, com aconselhamentos prévios a fim de evitar conflitos e trazer nova perspectiva para o relacionamento Fisco-contribuinte.

A transação tributária consiste no meio de diálogo para dar fim a uma disputa por meio de concessões recíprocas, aproximando-se de uma nova relação colaborativa entre Fisco e contribuintes, o que demonstra que o Brasil já vem caminhando em busca desta solução pacífica das relações conflituosas.

As orientações da OCDE são neste sentido e as experiências internacionais dão esperança para a viabilidade de uma relação mais colaborativa no Brasil, a fim de inaugurar uma efetiva transformação atitudinal sistêmica nas figuras integrantes da relação jurídico-tributária.

³²⁶ OECD. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. OECD Publishing, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264282186-en>> Acesso em 28 ago 2022. p. 21.

A transformação efetivamente ocorrida, com certeza, resplandecerá sobre toda a sociedade, independente se exerce papel de contribuinte ou ente arrecadatório, ambos, e inclusive, o Tesouro Nacional que administra os bens da nação, passarão a focar em um único alvo, a própria coletividade.

Alguém tinha que tomar a iniciativa. E por que não a Administração que já nasceu com o papel de pensar na arrecadação para todos?

Acredita-se que a tarefa não será fácil, mas o exemplo positivo de outros países, torna inspirador o desafio. Será necessária grande vontade por parte do Fisco para incutir na mente de seus agentes este novo modo de pensar, e não só isso, será indispensável educação fiscal para ensinar aos brasileiros sobre sua capacidade contributiva e seu dever cívico.³²⁷

A pretensão de melhorar a relação entre Fisco e contribuintes visa, primeiramente, estabelecer a confiança, e passar a gerar consequências positivas para a sociedade, a ponto de se instaurar um “autêntico ciclo virtuoso” para o desenvolvimento nacional.³²⁸

Neste intento, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n. 1598, de 9 de dezembro de 2015, e deu o *pontapé* inicial com o Programa Operador Econômico Autorizado – OEA para intervenção no comércio exterior com o objetivo de colocar em prática a conformidade cooperativa e a confiabilidade.³²⁹

Trata-se da implantação da conformidade cooperativa regida pelos princípios da simplificação, em razão da simplicidade e da transparência da proposta, pois os critérios para adequação do contribuinte são expostos de forma clara e objetiva; da voluntariedade, no qual o comerciante internacional tem a opção de aderir voluntariamente e, pretendendo, assim, elevar o nível de confiança entre a Receita Federal, a sociedade e os operadores econômicos.

O projeto-piloto de *compliance* aduaneiro completou sua implantação em 2017, desburocratizando as operações internacionais, o que veio a facilitar o comércio exterior para o Brasil, mediante a conscientização que uma relação simplificada, transparente, previsível e segura, o que promove ganhos tanto ao Fisco quanto aos contribuintes.³³⁰

A experiência brasileira mostrou que o acultramento tanto dos agentes públicos quanto dos contribuintes é plenamente possível e traz benefícios mútuos, percebendo, assim,

³²⁷ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 74.

³²⁸ *Ibidem*.

³²⁹ *Ibidem*.

³³⁰ *Ibidem*.

que a nova relação entre os sujeitos do Direito tributário pode e deve ser estendida a todos os âmbitos da arrecadação.

Adveio, em 2016, ainda de forma acanhada a proposta de conformidade fiscal no que se refere ao imposto de renda e ainda, exclusivamente, para grandes devedores, o Programa de Acompanhamento de Maiores Contribuintes.³³¹

Apesar das tentativas, as medidas ainda carecem de conscientização das partes envolvidas, a exemplo da quantidade de litígios judiciais, consoante se desprende do número de processos em trâmite em 2015³³², que totalizaram 7,4 milhões de processos, e os dados fornecidos pelo Relatório anual da PGFN em 2020, no total de 3,2 milhões de processos novos que foram ingressados no Brasil somente em 2019.³³³

Em que pese tenha havido recorde de arrecadação de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, beneficiando mais de 919 mil trabalhadores, e a atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tenha sido admirável na proteção da arrecadação, em razão de ter evitado a perda fiscal de 145,5 bilhões de reais somente nos processo relevantes³³⁴, é urgente a educação fiscal dos agentes da Administração e dos contribuintes para evitar esses números vultosos de processos, conseqüentemente, dos custos para movimentar toda essa máquina em prol da própria sociedade que arrecada mais quando é compelida.

Há outros projetos encaminhados no Brasil, a exemplo do Estado de São Paulo, que implantou um sistema de conformidade tributária cooperativa, denominado “Nos Conformes”, instituído pela Lei Complementar n.1.320, de 6 de abril de 2018.³³⁵

A legislação paulista de conformidade tributária traz claramente a vontade de implementação da confiança recíproca e, para tanto, baseou seu texto nos princípios elencados no artigo primeiro, que são: simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da

³³¹ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2016**. Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf>> Acesso em 02 setembro 2022. p. 12-13.

³³² *Ibidem.*, p. 5.

³³³ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2019**. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020> > Acesso em 02 setembro 2022. p. 22.

³³⁴ *Ibidem.*, p. 14-17.

³³⁵ SÃO PAULO. **Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>> Acesso em 02 setembro 2022.

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

A intenção da inovação legislativa do Estado de São Paulo em conformidade tributária resta evidente no seu artigo segundo quando réplica o *animus* internacional de transformação atitudinal sistêmica trazido pela OCDE desde 2013, pois busca promover a autorregularização e conformidade fiscal dos contribuintes, aperfeiçoar a comunicação entre os sujeitos da relação, dentre outros objetivos como a simplificação da legislação tributária e o fortalecimento da Administração.

O Brasil, sob as orientações da OCDE, e do Fórum sobre Administração Tributária – FTA, inspirou-se para desenhar o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA, o qual já instituiu seu comitê gestor, em 15 de abril de 2021, para conduzir o projeto e definir suas diretrizes de criação e funcionamento.³³⁶

Inicialmente formado por onze servidores da Receita Federal, que se reúnem para estudar o modelo desenhado pela OCDE em 2013, dialogando com administrações tributárias de outros países que já estão aplicando a metodologia para adequar à realidade brasileira.³³⁷

O intuito é formatar um modelo de conformidade tributária alinhada com novo olhar para o futuro da arrecadação no Brasil, para tanto, a Receita Federal assinou protocolos de cooperação com diversos grupos econômicos, dentre eles Abrasca³³⁸, Febraban³³⁹ e Getap³⁴⁰, para fomentar o debate e a construção harmoniosa de uma nova relação tributária entre o Fisco e os contribuintes.

Imperioso destacar que, inicialmente, o Projeto Confia do Brasil se destina a grandes organizações, em razão do padrão de exigências para participação do Programa, é necessário haver governança corporativa, que consoante as orientações da OCDE, a empresa deve ter estratégia tributária estabelecida, aplicação abrangente nas operações da empresa, escalonamento de responsabilidades a ser praticado, governança documentada acessível, monitoramento da estrutura empresarial, confiabilidade com base na informação e na transparência, e, por fim, vontade de transformação atitudinal sistêmica.

Um importante passo tomado pela Receita Federal através do Programa CONFIA, configura-se na criação da oportunidade de diálogo entre Fisco e contribuintes, inclusive com

³³⁶ BRASIL. Receita Federal. **Programa Confia**. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 28 jul 2022.

³³⁷ *Ibidem*.

³³⁸ Associação Brasileira das Companhias Abertas.

³³⁹ Federação Brasileira de Bancos.

³⁴⁰ Grupo de Estudos Tributários Aplicados.

a instituição do Fórum de Diálogo CONFIA para que o debate sobre desenvolvimento da conformidade tributária no Brasil seja enriquecido e venha a trazer frutos positivos no desenvolvimento econômico do país.

Outro fator relevante no Programa se traduz na criação de Câmaras Temáticas, que estudam temas específicos trazendo entendimento aprofundado sobre o setor e cada contribuinte, a exemplo da Câmara Temática Código de Boas Práticas Tributárias, constituída pelo Ato de Constituição n. 03/2021.³⁴¹

Diante da possibilidade aventada pelo Programa CONFIA, torna-se certa a necessidade de construção de uma nova relação entre Fisco e contribuintes, o Brasil já percebeu que a economia contemporânea exige essa mudança, a evolução do ser humano precisa de uma relação verdadeira e holística, os contribuintes são parte da Arrecadação, assim como o Fisco só existe porque há uma sociedade a ser gerida.

Em síntese, como afirma Porto³⁴², “a relação tributária observada na prática não está em sintonia com a relação jurídica prevista na Constituição”. Como discorrido neste estudo, a relação entre Fisco e contribuintes tem o *animus* de conflito, fomentar, aqui, a colaboração para este relacionamento torna a pesquisa bastante ousada, entretanto, estará em consonância ao que vem sendo praticado em diversos países e orientado pela OCDE.

No momento atual, é imperiosa a instauração de uma relação pautada “nos postulados do estado de Direito, na cidadania fiscal, na dignidade da pessoa humana, na solidariedade e na boa-fé objetiva”, na qual os sujeitos da relação tributária estão nivelados horizontalmente, não na superioridade ou na vantagem de um lado ou de outro.³⁴³

Porto³⁴⁴ resume, claramente, que é na perspectiva de que as partes que integram a relação tributária possuem equivalência em suas posições, cada uma exercendo o seu papel, que a relação acontece de maneira colaborativa. E, assim, propõe a reconstrução desse relacionamento, agora imbuído de confiança recíproca e cooperação.

Ademais, no viés de nova relação tributária, transparecem os deveres da colaboração e proteção, e até uma dada cidadania fiscal, como afirma Porto³⁴⁵. O autor considera salutar desenvolver no cidadão o seu dever fundamental de contribuir com o Estado para promover o bem-estar coletivo e garantir o custeio dos direitos fundamentais.

³⁴¹ BRASIL. Receita Federal. **Programa Confia**. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 28 jul 2022.

³⁴² PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 135.

³⁴³ *Ibidem*, p. 136.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 137.

³⁴⁵ *Ibidem*.

No sentido de promover uma evolução na sistemática do Direito tributário, através de um novo relacionamento entre Fisco e contribuintes, coerente trazer o indivíduo que recolhe o tributo para o centro do Direito tributário, haja vista que a arrecadação não pode ser a finalidade do sistema tributário nacional, mas sim a promoção de justiça social com o resultado da arrecadação, na qual o ser humano é o destinatário final.³⁴⁶

Os contribuintes devem participar da relação tributária desde sua formação, quando se estuda a instituição ou modificação de um tributo, no caso de extinção e, também, no cumprimento da obrigação tributária, em cujas situações deve ser ouvido e respeitado. Além disso, não é compreensível que o contribuinte seja mero expectador de uma relação que ele é o centro, para que sejam legítimas as ações da Administração, no mínimo, os contribuintes devem estar presentes no momento de decisão, seja para concordar ou impugnar o que considerar inconstitucional.³⁴⁷

Em outros termos, o contribuinte é parte indissociável do Direito tributário e, por isso, não poderia aparecer somente no momento da arrecadação mandatória, o que, por si só, já se verifica o distanciamento das partes com a prática desta sistemática impositiva. Nessa situação “a dignidade da pessoa humana impõe um nível de relacionamento entre os sujeitos da obrigação tributária de forma tão qualificada quanto for necessária para promover e respeitar a dignidade do cidadão”³⁴⁸. Assim, para a relação tributária entre Fisco e contribuintes não se espera menos que respeito mútuo, lealdade e dignidade.

Além disso, na relação tributária, para um futuro possível e próximo, a expectativa reside na colaboração, a qual vislumbra um objetivo comum, ao Fisco e aos contribuintes, promovendo, desse modo, o fim de uma relação conflituosa e repressiva, para o nascer de um relacionamento dialógico.

Nesse mundo ideal e, plenamente, factível, após a observação das experiências internacionais, as partes integrantes da relação tributária devem ser coerentes e terem um propósito comum, não devem agir em desacordo, tampouco, pretender ludibriar o outro, e, por fim, considera-se que devem ter como alicerce de seu comportamento a confiança, a segurança e a estabilidade de suas ações.

Cada personalidade do Direito tem um papel na sociedade, e para o exercício de sua atividade pode ser utilizada a imposição e o autoritarismo, ou o diálogo e a confiança. Não se está falando de perda de autoridade, mas de respeito mútuo do papel do contribuinte pagador

³⁴⁶PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 135.

³⁴⁷PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 245.

³⁴⁸ *Ibidem*, p. 246.

e do Fisco arrecadador, como também do gestor, do julgador, cada um tem um lugar na sociedade, precisa-se apenas ajustar a forma como se quer orquestrar esse ecossistema.

Storch³⁴⁹ traz em seu livro a importância do Direito sistêmico, e a possível aplicabilidade também na solução de conflitos tributários, uma vez que a pretensão do Direito sistêmico consiste em reduzir litígios, aumentar a confiança, potencializar a comunicação assertiva. Conforme pode se verificar em suas próprias palavras:

Para mim, hoje, vejo a presença das constelações no Direito como uma coisa quase óbvia. Qual é, afinal, o objetivo do Direito senão o de pacificar? Facilitar o convívio entre as pessoas? Facilitar os relacionamentos? E o que fazem as constelações? [...] o Direito é uma ciência social, é a busca das pessoas por esse movimento de construir pontes para harmonizar o convívio em sociedade. E a Constelação é um facilitador incrível desse mesmo movimento.³⁵⁰

O pensamento sistêmico é aquele desejoso de objetivo comum para toda coletividade, de levar harmonia à sociedade, e o Direito tributário atingirá esse patamar quando Fisco e contribuintes entenderem que tudo que fizerem ou beneficia ou prejudica a sociedade.

Em ligeira metáfora, como o curso de um rio, todos os brasileiros seguem o mesmo fluxo, seja os contribuintes, seja a Administração, o legislativo, o judiciário, o sentido e a direção são únicos, nada adianta redemoinhos, a arrecadação destina-se à sociedade.

O Fisco precisa se colocar no lugar do contribuinte e perceber suas dificuldades em cumprir certas obrigações, saber seus limites de contribuição, confiar nas suas atitudes e corroborar com o ajuste de sua empresa para implantar *compliance* fiscal a partir de agora. Aprender com o passado, mas deixar de lado os sentimentos de desconfiança, para construir no presente uma nova relação cooperativa, para que no futuro seja estabelecida a confiança entre os sujeitos de Direito Tributário, como também com toda a sociedade.

O contribuinte, por sua vez, necessita entender que faz parte de um todo, e possuindo capacidade contributiva, deve, guardadas as devidas proporções, arcar com suas responsabilidades sociais, afinal, são os provedores do País.

Storch³⁵¹ não traz caso exemplificativo relevante no âmbito tributário, mas relata um caso previdenciário, no qual o indivíduo pretendia uma pensão por invalidez, mas havia sido negada. Ao aplicar o Direito Sistêmico, isto é, constelando a situação, foi questionado se essa pessoa realmente precisava daquela pensão ou carecia de empoderamento para perceber que não era inválida, poderia executar outro trabalho.

³⁴⁹ STORCH, Sami. **A origem do direito sistêmico**. Brasília: Tagore Editora, 2021. p. 47.

³⁵⁰ *Ibidem*.

³⁵¹ *Ibidem*, 161.

O Direito Sistêmico representa uma solução pacífica e harmoniosa para ajudar o contribuinte a perceber o seu papel na sociedade e até que ponto realmente precisa se esquivar do pagamento de tributos. E o Fisco tem fundamental participação nesta compreensão, portanto, aplicar constelação nos agentes públicos para promover uma transformação atitudinal dentro da Administração, a ponto de perceber a realidade além de sua visão desconfiada, poderá contribuir de forma relevante para a perpetuação de nova relação colaborativa em Fisco e contribuintes.

Neste ponto, para que haja êxito na transformação da relação entre Fisco e contribuintes, é relevante ter consciência do papel fundamental da confiança tanto pelo Fisco, quanto pelos demais órgãos que representam o Estado, na prática, quando o contribuinte fornecer suas informações e dados econômicos, a Administração precisará ser fiel e coerente com as expectativas que criou para os contribuintes.

E Almeida³⁵² alerta que “o efetivo *compliance* tributário não pode tolerar práticas que, efetivamente, negligenciam tanto a confiança do contribuinte quanto a credibilidade do Estado”, no sentido da inadmissibilidade de programa de anistia e remissão de dívidas em afronta direta ao contribuinte tempestivo, como também não deve haver espaço para renúncia de receitas que possam comprometer os cofres públicos em detrimento do bem-estar social.

O cerne da colaboração tributária reside na confiança, para que a parceria fisco-contribuinte possa a se tornar realidade, e, efetivamente, a relação venha a ser imbuída de transparência, por meio de uma atuação acessível do Fisco, e da certeza e da previsibilidade de que o contribuinte anseia para elaborar seu planejamento de viabilidade e sustentabilidade econômico em *compliance* fiscal.

³⁵² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance* cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 agosto 2022. p. 77.

CONCLUSÃO

A relação entre Fisco e contribuintes, atualmente, ainda reside na desconfiança e na competitividade, embora tenha havido o advento da inovadora Constituição de 1988, que trouxe como propósito comum para toda a sociedade brasileira, seja ente arrecadatário, seja contribuinte, o desenvolvimento econômico, a erradicação da pobreza e a garantia do bem-estar da coletividade.

O comportamento desconfiado do Fisco e dos contribuintes foi instaurado na sociedade em razão do passado histórico de cobrança de tributos sem fundamentação, carente de finalidade, contraprestação para os contribuintes, ausência de transparência e justiça social.

A Constituição de 1988 clareou a necessidade da adoção da solidariedade fiscal, na qual todo-aquele capaz de contribuir economicamente custeia o Estado-fiscal, para que a coletividade seja assistida pelo Estado-social.

O contribuinte ainda tem como verdade absoluta que o Estado-fiscal possui objetivo exclusivo de arrecadar. E o Fisco, por sua vez, acredita que os contribuintes estão sempre se organizando de modo a não pagar ou reduzir tributos.

A responsabilidade da Administração e dos cidadãos brasileiros é com a coletividade, o que exige pensamento sistêmico, comprometimento globalizado e solidário para custeio da sociedade.

O relacionamento adversário entre Fisco e contribuintes gerou a instauração de infinitas normas a fim de extinguir as brechas da lei e afastar os planejamentos tributários, mas sem resultados prósperos, pois causou mais descrédito no sistema tributário e afastamento dos sujeitos da relação tributária.

O comportamento da maioria dos contribuintes, na atualidade, ainda reflete a resistência fiscal. E a velha roupagem do CTN e da CF/88 não veste mais a nova economia digital, portanto, será necessário desmistificar o sistema tributário brasileiro, focar no objetivo do Estado Democrático de Direito, o qual consiste no cidadão recolher seus tributos para cumprir com seu papel na sociedade de prover o próprio país.

O contribuinte é provedor da sociedade e o Fisco tem o papel de administrar as relações entre agente público e contribuintes, com o fito de promover o bem-estar social, através de uma arrecadação justa, confiável, transparente e satisfatória.

A Administração tem o papel não só de arrecadação, mas também de otimizar o *compliance* tributário, minimizar os custos e a complexidade para os contribuintes e para sua própria atividade, construir e manter a confiança mútua no sistema tributário.

A relação Fisco-contribuinte ainda é verticalizada, cujas obrigações são carregadas de sanções como consequência pelo descumprimento das normas tributárias, entretanto, recaem somente sobre os contribuintes; não há penalidades quanto ao não atendimento ao dever de informação e transparência para à Administração.

Por outro lado, a Administração já tomou a iniciativa para modificar essa conjuntura, ao direcionar alguns atos para construir uma relação mais assertiva, confiável e colaborativa, a exemplo dos meios alternativos de solução de conflitos e das transações tributárias, embora não haja resultados extraordinários quanto à transformação atitudinal sistêmica da relação Fisco-contribuinte.

Ao observar os princípios relevantes para construção desta nova relação tributária, percebeu-se que a flexibilização do princípio da legalidade tributária amplia a capacidade de colaboração entre Fisco e contribuintes, mas, por outro lado, pode desestabilizar a segurança jurídica do Sistema Tributário.

Já a capacidade contributiva informa que as condições econômicas do cidadão deveriam ser averiguadas no momento do pagamento do tributo a fim de atender aos ditames da Constituição Federal de 1988, especialmente, para o Fisco demonstrar que se preocupa com o bem-estar do contribuinte, o que geraria confiança mútua e transcendência para uma relação colaborativa.

O contribuinte precisa tomar consciência de que faz parte do todo, definido pela Constituição, e, portanto, deve colaborar com o sustento da coletividade. Mas, parte da problemática que causa tensão entre Administração e contribuintes se origina na ausência de transparência fiscal, tanto do Fisco, quanto do contribuinte, pois carecem de senso de pertencimento único, e, por isso, incorrem no erro de não compartilhar clareza nos seus procedimentos, tampouco se fazem compreensíveis.

No tocante ao princípio da moralidade, extrai-se que implica em melhor arrecadação, em redução dos conflitos entre Fisco e contribuintes, por imprimir a adoção de valores éticos, de honestidade, da boa-fé, da lealdade, da probidade e do decoro.

Em idêntica direção, o princípio da boa-fé se traduz na preocupação de uma atuação honrada de ambos os sujeitos, com o objetivo de afastar a aplicação fria e mecânica da lei e valorizar a retidão nas relações tributárias.

E o dever de colaboração traz a conduta indispensável para inauguração de uma nova relação tributária entre Administração e contribuintes, de forma mais responsiva, confiável, dialógica, eficiente e menos conflituosa.

A OCDE tem papel fundamental na transformação atitudinal sistêmica de seus países-membros, como também das demais nações que querem se adequar ao *compliance* tributário, pois suas orientações são norteadoras para implementação desta mudança. Isto, no sentido de fazer acontecer o pagamento de obrigações na quantia certa e no tempo exato, a conscientização dos contribuintes e do Fisco para adoção de medidas corretas e confiáveis, e o desenvolvimento de uma relação mais colaborativa e transparente.

Percebeu-se neste estudo que, já existem países com resultados exitosos quanto à conformidade fiscal, os quais, através da aplicação do dever de colaboração, da transparência, da confiança, da boa-fé, da acessibilidade, conseguiram inaugurar uma nova relação tributária entre Fisco e contribuintes, a exemplo da Cingapura, Áustria, Canadá e Austrália.

O ponto de partida destes países consistiu em, simplesmente, confiar e acreditar que os contribuintes são bons pagadores; preparar seus agentes para lidarem com esta nova realidade, pautada na confiança, colaboração e transparência; fornecer dados e informações de forma clara e compreensível aos cidadãos; e, orientar como os contribuintes devem se comportar neste novo cenário, a fim de aderirem, voluntariamente, ao *compliance* tributário.

A nova relação tributária entre Fisco e contribuintes tem como alicerce a colaboração e confiança mútuas, ao ponto de o contribuinte convidar a Administração para participar de suas estratégias e econômicas e, juntos, traçarem o caminho mais assertivo, conforme à lei, de menor risco fiscal e eficiente.

A principal mudança observada na relação colaborativa entre Fisco e contribuintes consiste na voluntariedade do contribuinte, assistência do Fisco, o estabelecimento de comunicação efetiva entre os sujeitos, para inaugurar o *compliance* tributário de modo justo e transparente.

A Administração pode estimular a prática da conformidade tributária voluntária através de incentivos fiscais, do fomento ao orgulho e a autoimagem positiva dos contribuintes, da divulgação de boa reputação das empresas no mercado e do reconhecimento e exaltação daqueles que cumprem de forma antecipada e pontual suas obrigações tributárias.

A conformidade tributária traz benefícios para toda a sociedade, desde a redução de custos para Administração e contribuintes, redução de auditorias, estabelecimento da confiança, diminuição de conflitos administrativos e judiciais, economia direta através de concessões mútuas, aumento da arrecadação voluntária, habilidade para lidar com os riscos fiscais com auxílio do Fisco, distribuição mais igualitária do custo social, ou seja, a inauguração do sistema ganha-ganha no Brasil.

O Brasil se tornou membro do FTA da OCDE e já demonstra sua boa vontade para estabelecer a confiança e realizar a construção conjunta e cooperativa de uma nova relação tributária entre Fisco e contribuintes, é tanto que a Receita Federal do Brasil está desenhando o Projeto CONFIA, com auxílio de seus servidores e grupos econômicos, seguindo as orientações da OCDE e os exemplos de países como a Austrália para instauração de uma relação mais harmoniosa e cooperativa, cujo diálogo é a tônica central do programa.

Em suma, conclui-se que dada uma nova relação tributária, cujos pares estão em posição de equivalência, é indispensável trazer para o centro do Direito Tributário o cidadão que paga tributo, como importa saber a sua capacidade contributiva para custear o Estado, cogente convidar esta figura para participar de todos os passos da formação do crédito tributário e, assim, estabelecer efetiva confiança entre as partes, diálogo e colaboração, em prol da coletividade.

E, para efetivo cumprimento dos objetivos da República Federativa do Brasil, o Fisco precisa se colocar no lugar do contribuinte e perceber suas dificuldades para cumprir suas obrigações, saber seus limites de contribuição, confiar nas suas atitudes e corroborar com o ajuste de sua empresa para implantar *compliance* fiscal a partir desta nova relação.

Ademais, deve aprender com o passado, mas deixar de lado os sentimentos de desconfiança, e construir no presente esta nova relação cooperativa, para que no futuro seja estabelecida efetiva confiança entre os sujeitos de Direito Tributário, como também com toda a sociedade.

Por fim, entende-se que o Direito Sistemico tem muito para contribuir com o Direito Tributário, uma vez que poderá ajudar a mostrar para o contribuinte o seu papel no sistema, de provedor do Estado. E, finalmente, o Fisco brasileiro poderá perceber que sua importante função é de assistência aos contribuintes para que haja excelência na atividade exercida pela Arrecadação, como já vem sendo exercido em outros países, citados neste estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilizations*. United States: Madison Books, 1992.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal: incentivos ao *voluntary compliance*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. n. 02, e-ISSN 2595-7155, 2017. p. 58-82. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>> Acesso em 24 jun de 2022.

ALVIM, Leonardo. Planejamento tributário: os tribunais administrativos e judiciais estabelecendo os parâmetros de atuação do contribuinte e do fisco. In FRATTARI, Rafael. LOBATO, Valter. (coord.) **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?** Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 533-560.

AUSTRÁLIA. *Australian Government*. **Taxpayers' Charter – What you need to know**. 2018. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/general/other-languages/in-detail/portuguese/taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-portuguese/>> Acesso em 28 agosto 2022.

ÁUSTRIA. *Federal Ministry of Finance*. **The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2015**. Disponível em <https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:e51a2d41-1bac-4742-8bcc-610b7987a612/BMF-Annual_Report_2015.pdf> Acesso em 02 set 2022.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 38.

BIRD, Richard. *Improving taxpayer service and facilitating compliance in Singapore*. In *Poverty Reduction and Economic Management Notes*. N. 48. Washington: The World Bank, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

_____. **Decreto n. 11.109, de 29 de junho de 2022**. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda e prevenir a evasão e a elisão fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-11.109-de-29-de-junho-de-2022-411399561>>. Acesso em 14 agosto 2022.

_____. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916.** Código civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em 14 setembro 2022.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Código Civil. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

_____. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 14 de outubro 2022.

_____. **Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n^{os} 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

_____. **Lei n. 14.375, de 21 de junho de 2022.** Altera as Leis n^{os} 10.260, de 12 de julho de 2001, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 12.087, de 11 de novembro de 2009, para estabelecer os requisitos e as condições para realização das transações resolutivas de litígio relativas à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), a Lei n^o 10.861, de 14 de abril de 2004, para estabelecer a possibilidade de avaliação *in loco* na modalidade virtual das instituições de ensino superior e de seus cursos de graduação, a Lei n^o 13.988, de 14 de abril de 2020, para aperfeiçoar os mecanismos de transação de dívidas, e a Lei n^o 13.496, de 24 de outubro de 2017; e revoga dispositivos das Leis n^{os} 13.530, de 7 de dezembro de 2017, 13.682, de 19 de junho de 2018, 13.874, de 20 de setembro de 2019, e 14.024, de 9 de julho de 2020. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm>. Acesso em 14 outubro 2022.

_____. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.** Alterou os dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

_____. **Portaria PGFN n. 8.798, de 04 de outubro de 2022.** Disciplina o Programa de Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa da União da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - QuitaPGFN, que estabelece medidas excepcionais de regularização fiscal a serem adotadas para o enfrentamento da atual situação transitória de crise econômico-financeira e da momentânea dificuldade de geração de resultados por parte dos contribuintes. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 14 julho 2022.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n^o 1.230.957/RS.** Relator Ministro Mauro Campbell, Primeira Seção. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 141.879/SP**, Relator Ministro Ruy Rosado Aguiar, 4ª Turma. J. 13.03.1998, DJ 22.06.1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso extraordinário nº 1.072.485 RG**. Relator: Min. Edson Fachin, 2018.

_____. Ministério da Economia. **Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade**. Disponível em <<https://www.gov.br/produktividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/grupo-dos-20-g20>> Acesso em 04 out 2022.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2016**. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf> > Acesso em 02 setembro 2022.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2019**. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020> > Acesso em 02 setembro 2022.

_____. Receita Federal. **Programa Confia**. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 28 jul 2022.

CANADÁ. *Revenue Agency Ministerial Transition Documents*. 2015. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-ministerial-transition-documents-november-2015.html>> Acesso em 02 set 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. O compliance tributário nas perspectivas das ciências comportamentais: tax morale e redução da não conformidade. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

CAVALIERI, Davi Valdetaro Gomes. Fundamentos de legitimidade dos programas de *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 51-67.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2021.

FACCI, Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. **Revista da AGU**, vol. 10, n. 30, out-dez, 2011. p. 191-233. Disponível em <https://www.academia.edu/Documents/in/Revista_da_AGU> Acesso em 19 nov 2022.

FEITAL, Thiago Álvarez. **Quem é o sujeito do Direito tributário: tributação, desigualdade e cidadania**. 2. ed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

FLÁVIO NETO, Luís. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. In: ZILVETI, Fernando Aurélio. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, 2016. p. 222-239.

FORIGO, Camila Rodrigues. Crimes tributários e *tax compliance*. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. p. 27-50.

FISCO. In **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**. 2008-2021, Disponível em <https://dicionario.priberam.org/fisco>. Acesso em: 18 julho 2022.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Repetição de indébito no contexto dos tributos indiretos: o artigo 166 do CTN. **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-13/processo-tributario-repeticao-indebito-contexto-tributos-indiretos>. Acesso em 29 de out. de 2021.

GOMES, Gérson. **Digital a economia que move as empresas e o mundo: onde estamos e aonde podemos chegar**. Núcleo de Inovação e Empreendedorismo. Nova Lima: Fundação Dom Cabral, 2021. E-book no formato PDF. ISBN:978-65-994597-0-2.

GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. **Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5635, 5 dez 2018. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/70577>>. Acesso em: 22 jun 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 40. São Paulo: IBDT, 2018. p. 515-536.

_____. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. p. 322-339.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2009.

MARSHALL, John. *The Writings of John Marshall – Late Chief Justice of the United States, Upon the Federal Constitution*. Boston: J. Munroe, 1839. Disponível em <<https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=hvd.32044009624586&view=1up&seq=19>> Acesso em 14 out 2022. p. 160-187.

_____. **Os Direitos Fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do *compliance* tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance do Direito tributário**. Coleção *Compliance*. Vol. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

MATTEU, Douglas de; BRANCA, Carla Alessandra. **O futuro humanizado do direito**. São Paulo: Literare Books, 2020.

MIRRELES, James. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

NEDER, Marcos; UELZE, Heloísa. Governança tributária e o planejamento fiscal. In SAAD-DINIZ, Eduardo, MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, RAMOS, Giulia (org.) **Tax compliance e injustiça fiscal**. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *General Administrative Principles – GAP001 Principales of Good Tax Administration*. OECD Publishing, 2001. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>> Acesso em 28 out 2022.

_____. *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*. OECD Publishing, 2001. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> Acesso em 28 out 2022. p. 4.

_____. **Plano de ação para o combate à base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em <<https://doi.org/1789264207790-pt>> Acesso em 13 set 2022.

_____. *La relación cooperativa: Un marco de referència*. Paris, Publishing, 2013.

Disponível em

<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page27>. Acesso em 27 outubro 2022.

_____. *Taxpayers' right and obligations – A survey of the legal situation in OCDE*

countries. Vol. 19. Approved by OCDE Council on 27 April 1990. OECD Publishing, 2017.

Disponível em

<https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf> Acesso em 28 out 2022.

_____. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. Paris: OECD

Publishing, 2017.

_____. *Transparencia Fiscal en América Latina 2022: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*. Disponível em

<<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/transparencia-fiscal-en-america-latina-2022.htm>> Acesso em 02 nov 2022.

PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Receita Federal do Brasil: Desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional.**

Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5hrf/receita-federal-do-brasil>> Acesso em 24 agosto 2022.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PORTO, Fábio Ribeiro. **O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo**

fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Direito em Movimento, Rio de Janeiro, v. 17 - n. 1, p. 142-199, 1º sem. 2019. Disponível em

<http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistadireitoemovimento_online/edicoes/volume17_numero1/volume17_numero1_142.pdf> Matteu, Douglas De; Branca, Carla Alessandra. O futuro humanizado do direito (p. 20). Literare Books. Edição do Kindle

ROCHA, Sérgio André. Acessão do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira.

Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI, n. 28. Set-Dez 2020. ISSN

2176-9915. Brasília: Ipea, p. 29-49, 2020. Disponível em

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10538/1/BEPI_28.pdf>. Acesso em: 06 out 2022.

_____. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de**

Direito Tributário – RFDT. Ano 17. n. 102. Nov-Dez 2019. Belo Horizonte, p. 51-77, 2019.

Disponível em

<http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Direito-Tribut%C3%A1rio-Internacional_Origens.pdf> Acesso em: 06 out 2022.

_____. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário.** São Paulo: Almedina, 2018.

_____. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista de Direito**

Tributário Atual, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em:

<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>. Acesso em: 10 ago 2022. p. 507-527.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. Fortaleza: **Pensar**. v. 26. n. 4. p. 1-13, out/dez, 2021.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito financeiro e tributário**. Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANCHES, Saldanha J. L. **Justiça fiscal**. Lisboa: Relógio D'Água: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 29.

SANTANNA, Gustavo. **Direito do Consumidor**. 5ª ed. São Paulo: SAGAH Educação, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014.

SÃO PAULO. **Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em <
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html> > Acesso em 02 setembro 2022.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SENGE, Peter. **A quinta disciplina**: a arte e a prática da organização que aprende. Tradução: Gabriel Zide Neto, OP Traduções. 38ª ed. Rio de Janeiro: BestSeller, 2021.

SHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SILVA, Mauricio Alvarez da. Somos exploradores tributariamente desde as épocas mais remotas. **Portal Tributário**. Disponível em
<http://www.portaltributario.com.br/artigos/historiaexploracao.htm> Acesso em 28 agosto 2022.

SINGAPORE, *Inland Revenue Authority of Singapore*. **About the enhanced relationship taxpayer program**. 2017. Disponível em <https://www.iras.gov.sg/> Acesso em 28 agosto 2022.

STORCH, Sami. **A origem do direito sistêmico**. Brasília: Tagore Editora, 2021.

TODA, WILLIAM H. **Planejamento tributário**: Fundamentos do direito tributário e o planejamento fiscal e contábil. 1a. ed. São Paulo: [s. n.], 2018. 353 p. E-book.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2021.

VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**. V. 15, n. 1. e-ISSN 2317-6172 JAN-ABR 2019. p. 1-22. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430>> Acesso em 24 junho de 2022.