

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MÔNICA TERESA DÓRIA DO AMARAL

PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA DA OCDE: UMA  
ALTERNATIVA VIÁVEL PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?

São Paulo, 2020

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MÔNICA TERESA DÓRIA DO AMARAL

PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA DA OCDE: UMA  
ALTERNATIVA VIÁVEL PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?

Trabalho de conclusão de curso apresentado na Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, exigido como requisito parcial para o título de Especialista.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Tatiana Aguiar

São Paulo, 2020

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MÔNICA TERESA DÓRIA DO AMARAL

PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA DA OCDE: UMA  
ALTERNATIVA VIÁVEL PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?

Trabalho de conclusão de curso apresentado na Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, exigido como requisito parcial para o título de Especialista.

Aprovado em: \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora

---

---

---

## RESUMO

Acredita-se que uma forma de aumentar a eficiência da administração tributária seja a adoção de uma abordagem mais orientadora que permita e incentive a autorregularização. Dada a provável acessão do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esse estudo se dedicou a aprofundar o conhecimento a respeito das recomendações da OCDE na área de administração tributária, especialmente acerca do programa de incentivo à conformidade tributária cooperativa, objetivando compará-las com as recentes estratégias adotadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A pesquisa buscou identificar se as estratégias locais estariam alinhadas com as recomendações da OCDE, se o programa proposto por essa organização seria plenamente aplicável à administração tributária brasileira e, em caso positivo, quais seriam os principais desafios a serem enfrentados. Para atingir tais objetivos foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema. Concluiu-se que embora haja alinhamento das estratégias adotadas recentemente pela RFB com as recomendações da OCDE, ainda há um longo caminho a percorrer para efetiva implementação de programa similar. Além da necessidade de um alto nível de investimento inicial, seria recomendável realizar algumas alterações na legislação tributária brasileira e para isso seria preciso enfrentar certa resistência. Não obstante, vencidas algumas barreiras, a adoção de um programa formal de conformidade cooperativa poderia representar uma alternativa viável e, a médio e longo prazo, gerar ganhos de eficiência.

**Palavras-Chave:** Acordo. Conformidade. Cooperativa. OCDE.

## ABSTRACT

It is believed that a way to increase the efficiency of tax administration is the adoption of a guiding approach that allows and encourages self-regulation. Given Brazil's likely accession to the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), this study was dedicated to deepening the knowledge about OECD recommendations in the area of tax administration, especially concerning the cooperative tax compliance incentive program, aiming to compare them to the recent strategies adopted by the Federal Revenue of Brazil (RFB). The research sought to identify whether local strategies are in line with OECD recommendations, whether the program proposed by that organization would be fully applicable to the Brazilian tax administration and, if so, what challenges would have to be faced. To achieve these goals, a bibliographic research on the subject was carried out. The conclusion is that although the strategies recently adopted by the RFB are aligned with the OECD recommendations, there is still a long way to go for the effective implementation of a similar program. In addition to the need for a high level of initial investment, it would be advisable to make some changes to the Brazilian tax legislation and, in order to do that, facing some resistance would be necessary. Nevertheless, once some barriers are overcome, the adoption of a formal cooperative compliance program could represent a viable alternative and, in the medium and long term, generate efficiency gains.

**Key words: Agreement. Compliance. Cooperative. OECD.**

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMBIMA	Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais
APA	Advance Pricing Agreement
ATO	Australian Tax Office (Australia)
BACEN	Banco Central do Brasil
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAP	Compliance Assurance Process
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CbC	Country by Country Reporting
CFO	Chief Financial Officer
CMN	Conselho Monetário Nacional
COFIS	Coordenação Geral de Fiscalização
COMAC	Coordenação Especial de Maiores Contribuintes
CRS	Common Reporting Standard
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DEMAC/SPO	Delegacia Especial da RFB de Maiores Contribuintes em São Paulo
DERAT/SPO	Delegacia Especial da RFB de Administração Tributária em São Paulo
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física
DPP	Declaração País a País
DRJ	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
e-CAC	Centro Virtual de Atendimento
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FEBRABAN	Federação Brasileira de Bancos
FTA	Forum on Tax Administration
G20	Grupo dos 20
HM	Horizontal Monitoring
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administration
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRS	Internal Revenue Service
MAP	Mutual Agreement Procedures
NTCA	The Netherlands Tax and Customs Administration
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SEMAC	Serviço de Monitoramento dos Maiores Contribuintes
SUFIS	Subsecretaria de Fiscalização
TCF	Tax Control Framework

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	7
2	O PROBLEMA ENFRENTADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....	8
3	O PAPEL DA AUDITORIA FISCAL NO CENÁRIO ATUAL SEGUNDO A OCDE	10
3.1	Evolução das estratégias de conformidade tributária.....	12
4.	PROGRAMA DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COOPERATIVA.....	14
4.1	Pilares do programa de Conformidade Tributária Cooperativa.....	15
4.2	Principais características e requisitos dos programas de Conformidade Tributária Cooperativa.....	17
4.2.1	Estrutura de Controle Tributário.....	18
4.2.2	Governança interna dos programas de conformidade cooperativa.....	21
4.2.3	Regimes de Divulgação .....	22
4.3	Implementação do programa de Conformidade Tributária Cooperativa .....	23
4.3.1	Desafios a serem enfrentados .....	24
4.3.2	Benefícios esperados .....	26
5.	EXPERIÊNCIAS DE PAÍSES COM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COOPERATIVA .....	27
5.1	Austrália.....	28
5.2	Holanda.....	32
6.	AUTORREGULARIZAÇÃO E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	34
6.1	Medidas recentes adotadas pela Receita Federal do Brasil .....	35
6.1.1	Malha Fiscal Pessoa Jurídica.....	35
6.1.2	Acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes.....	36
6.1.3	Programa Operador Econômico Autorizado (OEA) .....	38
6.1.4	Reuniões de conformidade com o setor financeiro .....	40
6.1.5	Operação Cartórios .....	43
6.1.6	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária: Pró-conformidade .....	44
6.2	Programa "Nos Conformes" do Governo do Estado de São Paulo.....	47
7.	POSSÍVEIS DESAFIOS NA EVENTUAL IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA NO BRASIL.....	49
8.	CONCLUSÃO .....	52

## 1 INTRODUÇÃO

Para que possa financiar os serviços públicos oferecidos à população, o Estado precisa arrecadar recursos. Mas além desta finalidade básica, a arrecadação tributária deve exercer também uma função redistributiva, de promoção de maior justiça fiscal. Para conseguir atingir seus objetivos, o órgão arrecadador precisa empenhar-se em aumentar a conformidade tributária, tentar reduzir os níveis de evasão fiscal e combater o planejamento tributário abusivo.

Tradicionalmente, a forma adotada pelas administrações tributárias para tentar aumentar a arrecadação tributária tem sido a realização de auditorias fiscais com consequentes lançamentos de ofício dos tributos devidos, atualizados monetariamente, e acrescidos das respectivas penalidades legais. Por outro lado, a legislação tributária brasileira oferece ampla oportunidade para os contribuintes exercerem seu legítimo direito de defesa. O rito completo do processo administrativo fiscal<sup>1</sup> (PAF) é demasiadamente longo, gerando assim um vultoso estoque de processos no contencioso administrativo. Há ainda a possibilidade de se iniciar um novo e longo processo na esfera judicial. Como resultado tem-se um gigantesco e crescente estoque de dívida pública, do qual apenas uma parcela muito pequena é, na prática, recuperada.

Considerando os fatos apresentados acima, e também que o quadro de servidores da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) vem sendo significativamente reduzido, devido ao grande número de aposentadorias e à não realização de concursos públicos para reposição do efetivo<sup>2</sup>, e que a tendência é de redução ainda mais drástica, dado o déficit fiscal orçamentário do Brasil, conclui-se que, embora a atividade de fiscalização seja essencial para se manter presença fiscal, é clara a necessidade de se adotar um modelo de arrecadação e de administração tributária mais eficiente. É imprescindível a otimização dos recursos públicos.

Acredita-se que uma forma de aumentar a sua eficiência seja a adoção de práticas embasadas na política de promoção do aumento da conformidade tributária voluntária e de uma fiscalização mais orientadora que permita e incentive a autorregularização.

Dada a provável acessão do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) torna-se interessante e necessário conhecer as suas recomendações no tocante à Administração Tributária e ao papel da auditoria fiscal e compreender como funciona o *co-operative tax compliance*, programa voltado ao incentivo à conformidade tributária cooperativa.

---

<sup>1</sup> Regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

<sup>2</sup> O último concurso da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi realizado em 2014 com oferta de 278 vagas.



Questiona-se se a forma de atuação da RFB, no que concerne à auditoria fiscal, está alinhada com as práticas preconizadas pela OCDE e se tal programa seria plenamente aplicável à administração tributária brasileira dadas as diferenças socioeconômicas e culturais existentes entre a realidade da maior parte de seus países-membros, uma vez que a OCDE é popularmente conhecida como o “clube dos países ricos” e dada também a distinção entre o sistema legislativo desses países, já que muitos adotam o *common law*, enquanto o Brasil adota o *civil law*.

Em caso positivo, ou seja, caso seja viável a adoção, pelo Brasil, desse programa de incentivo à conformidade tributária cooperativa, quais seriam os principais desafios a serem enfrentados na sua implantação?

Para atingir esses objetivos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, tendo como fontes principalmente os relatórios publicados pela OCDE mas também outros estudos e artigos diversos que tratam do tema *compliance*. Houve também a coleta e análise de dados e informações contidos na intranet e nos sistemas de controle da RFB referentes à estratégia, postura e forma de atuação adotadas por esse órgão nos últimos anos, às operações e iniciativas voltadas à conformidade tributária e à autorregularização, e aos resultados atingidos com essas iniciativas.

## **2 O PROBLEMA ENFRENTADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Segundo o Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019 – Resultados de 2018 (BRASIL, 2019d, p. 7) o montante de crédito tributário constituído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em 2018 foi de R\$ 186,93 bilhões e a arrecadação espontânea, ou induzida, decorrente da percepção do risco sobre o não cumprimento da norma tributária, foi de R\$ 1,46 trilhão.

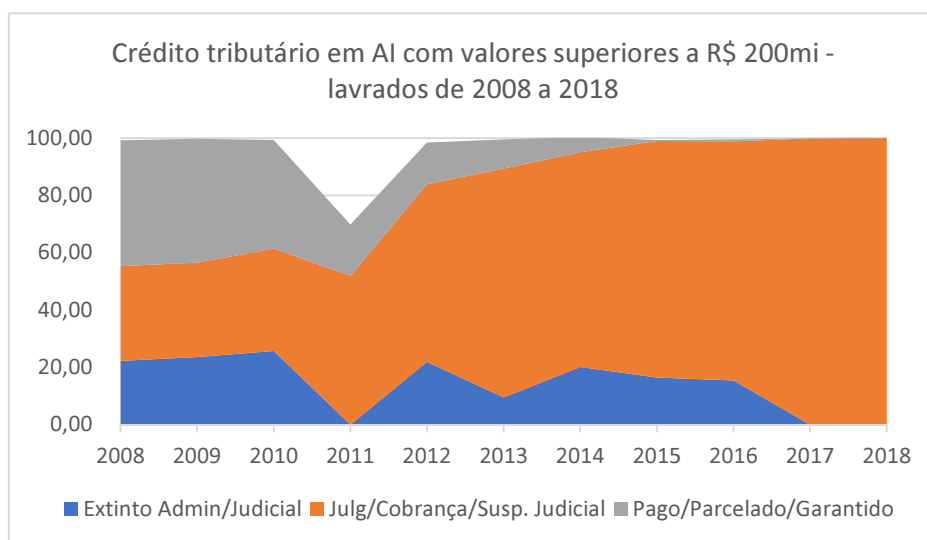
Não obstante, existe atualmente um grande volume de processos no contencioso administrativo. De acordo com dados apresentados pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso da RFB (Brasil, 2020a), em 31/01/2020 havia, nas Delegacias de Julgamento (DRJ) da RFB, 1ª instância do contencioso administrativo fiscal federal, um total de 268.970 processos administrativos fiscais, envolvendo cerca de R\$ 161,2 bilhões em litígios. O tempo médio no contencioso administrativo de 1ª instância é de aproximadamente mil dias. (BRASIL, 2019d, p.51)

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2ª instância do contencioso administrativo fiscal federal, em junho de 2019, havia aproximadamente 118 mil processos,

que representam cerca de R\$ 618 bilhões de crédito tributário em discussão administrativa de 2ª instância (BRASIL, 2019a)

Consoante o Plano Anual de Fiscalização da RFB acima mencionado, dos processos referentes a lançamentos em autos de infração formalizados em 2010 ainda restavam, em dezembro de 2018, 11,35% em número de processos e 15,42% em termos de valores pendentes de julgamento pelos órgãos de julgamento administrativo (BRASIL, 2019d, p. 8), e, após encerrada a tramitação na esfera administrativa, grande parte dos contribuintes recorre à justiça e o processo permanece em litígio por mais vários anos. Do mesmo documento, foi extraída a informação sobre a situação do crédito tributário, em fevereiro de 2019, dos Autos de Infração lavrados nos anos de 2008 a 2018 com valores superiores a R\$ 200 milhões (BRASIL, 2019d, p. 9), a qual está representada na figura 01 abaixo.

Figura 01 – Situação do crédito tributário dos AI lavrados de 2008 a 2018 em valores sup. a R\$ 200 mi



Fonte: Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019. (2019d, p. 09)

Verifica-se, portanto, que após o lançamento em auto de infração, o crédito tributário permanece em litígio por muitos anos até que se consiga efetivamente realizar a sua cobrança, e que a situação é ainda mais grave quando se trata de autos de infração com alto valor de crédito tributário. Dada a longa tramitação, muitas vezes, por uma série de motivos, entre elas a falência ou extinção da pessoa jurídica ou o completo esvaziamento e dilapidação de seu patrimônio, o crédito tributário se torna irrecuperável.

Relatório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Brasil, 2019b, p. 8-9) aponta que o estoque da dívida pública da União alcançou, no final de 2018, o valor de R\$ 2,18 trilhões.

Deste montante, cerca de 44,8% é classificado como irrecuperável (*rating* “D”). Um estudo aponta que o estoque da dívida pública vem aumentando ano a ano e que os valores efetivamente recuperados anualmente, ao longo do período de 2008 a 2016, representaram percentuais muito pequenos do estoque total da dívida, variando de 0,62% a 2,27% (MENG, 2017, p. 14) sendo, na média, de apenas 1,30%. Em 2018, o valor total dos créditos recuperados, ou seja, que foi efetivamente consagrado aos cofres públicos, foi de apenas R\$ 23,88 bilhões (Brasil, 2019b, p. 14), representando apenas 1,12% do valor total do estoque da dívida pública, que era de R\$ 2,138 trilhões no período.

Os dados acima permitem a conclusão irrefutável de que todos os esforços envidados em garantir a satisfação do crédito tributário, naquilo que se entende como em conformidade com a lei, não parecem estar sendo suficientes para que seja atingido o resultado final de um sistema tributário, qual seja, fazer que os recursos decorrentes da incidência tributária cheguem ao erário e permitam que políticas públicas sejam implementadas em prol do bem social. Muitas são as etapas e desafios, mas esse artigo se dedica a identificar as melhorias possíveis de serem implementadas no órgão administrativo responsável pela atividade fiscalizatória: a RFB.

### **3 O PAPEL DA AUDITORIA FISCAL NO CENÁRIO ATUAL SEGUNDO A OCDE**

No relatório publicado pela OCDE em 2017, *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*<sup>3</sup> (OCDE, 2017a), que se baseou em uma pesquisa realizada com 29 países, é apresentado um panorama geral sobre a forma de atuação das administrações tributárias. O relatório expõe, também, “como as estratégias de conformidade estão evoluindo e como pode-se esperar que elas evoluam à luz de novas tecnologias e instrumentos como poderosos bancos de dados e ferramentas analíticas avançadas” (OCDE, 2017a, p. 14, tradução nossa).

De acordo com o estudo, uma forma de se dividir as atividades relacionadas à conformidade tributária é pelo critério do momento em que ocorrem. As atividades podem ser classificadas em (OCDE, 2017a, p. 19):

- a) Atividades reativas - que se dividem em dois subgrupos: as atividades de resposta aos questionamentos dos contribuintes, que podem variar de indagações sobre seus

---

<sup>3</sup> O ambiente em mudança da conformidade tributária e o papel da auditoria, tradução nossa.

débitos tributários a perguntas gerais sobre prazos e obrigações, e as auditorias fiscais realizadas após a entrega das declarações fiscais.

- b) Atividades proativas – que são as realizadas antes da entrega das declarações fiscais e que procuram influenciar ações futuras, tais como fornecer espontaneamente informações para facilitar a compreensão das obrigações tributárias ou explicar as implicações de novas leis ou processos tributários. Tais interações geralmente são feitas “de um para muitos”, por meio de publicações, palestras e videoconferências, por exemplo, e inclusive por meio de terceiros, como por meio de escritórios contábeis e instituições financeiras.
- c) Atividades na fonte e conformidade por projeto<sup>4</sup> – são as que têm o objetivo de facilitar e, em última instância, gerenciar a conformidade pelo contribuinte, mediante a prevenção de erros e da aplicação incorreta da lei. Através do uso da tecnologia, de softwares e aplicativos, são oferecidos serviços e soluções pela administração tributária, com a colaboração de terceiros que interagem com o contribuinte, como empregadores e prestadores de serviços. Por meio de atividades na fonte procura-se obter a conformidade tributária o mais próximo possível da transação ou do fato gerador da obrigação tributária. Para conseguir isso, as obrigações tributárias como o preenchimento de declarações podem ser incorporadas a outros sistemas, por exemplo, folha de pagamento ou aplicativos bancários. Pode-se citar como exemplos a retenção de imposto na fonte para os assalariados e o uso de declarações fiscais pré-preenchidas.

Ainda segundo o estudo, todas essas atividades sempre irão coexistir, o que mudará com o tempo é a proporção entre elas. Atualmente, cada administração tributária, dependendo de seu estágio de desenvolvimento, tanto em termos tecnológicos como em relação às atitudes culturais e sociais, e de seus sistemas jurídicos e legislativos (mais ou menos permissivos em relação ao uso e compartilhamento de dados) emprega uma combinação diferente dessas atividades (OCDE, 2017a, p. 20).

As publicações do *Forum on tax Administration*<sup>5</sup> (FTA) já vinham incentivando a migração de atividades reativas, as auditorias fiscais pós-declaração, que geralmente são “de um para um”, para intervenções mais proativas, “de um para muitos”, e também o uso de

---

<sup>4</sup> *Upstream activities and Compliance by design*

<sup>5</sup> Fórum de Administração Tributária. Criado em 2002 pelo comitê de assuntos fiscais da OCDE. Atualmente reúne Comissários e funcionários da administração tributária de 53 países, incluindo todos os membros do G20.

abordagens de conformidade por projeto, mais próximas da ocorrência do fato gerador (OCDE, 2017a, p. 20).

Um estudo publicado pelo *Intra-European Organisation of Tax Administration* (IOTA) esclarece bem essa abordagem:

... Tradicionalmente, a apresentação de uma declaração fiscal era o ponto de partida do processo para a administração tributária: avaliação de riscos, auditoria e, finalmente, o processo de avaliação e pagamento de impostos. Trabalhar mais próximo à fonte significa mudar a perspectiva e considerar a declaração fiscal mais como o resultado de um processo. (IOTA, 2017, p. 48, tradução nossa)

O desenvolvimento de ferramentas e serviços disponíveis para os contribuintes, o uso de pagamentos e de notas fiscais eletrônicas, o aumento da disponibilidade de dados e os crescentes fluxos de informação entre as administrações tributárias e os diversos outros intervenientes estão possibilitando tornar o processo de avaliação da conformidade tributária mais próximo à ocorrência do fato gerador.

A adoção de sistemas que permitem a verificação prévia traz diversos benefícios tais como a redução de erros e de omissões de rendimentos, melhorias na detecção antecipada de áreas de alto risco e de fraudes, redução do custo de conformidade para os contribuintes, maior previsibilidade por parte dos contribuintes no sentido de reduzir impactos potencialmente prejudiciais em seu fluxo de caixa, redução de custos para a administração tributária com a diminuição de fiscalizações pós declaração e a possibilidade de concentrar ações fiscais em contribuintes ou transações de maior risco (OCDE, 2017a, p. 21).

### **3.1 Evolução das estratégias de conformidade tributária**

Desde a introdução dos regimes autodeclaratórios, nas décadas de 1970 e 1980, a maioria das administrações tributárias concentrou suas abordagens de fiscalização e administração tributária na otimização dos níveis de conformidade voluntária do contribuinte e no desenvolvimento de ferramentas para ajudar a identificar as declarações que devem estar sujeitas à verificação ou auditoria pós-declaração (OCDE, 2017a, p. 30).

O conceito de gerenciamento de riscos de conformidade foi explorado em profundidade pela primeira vez pela OCDE em “*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*”<sup>6</sup> (OCDE, 2004). Com base na experiência das principais administrações

---

<sup>6</sup> OCDE. Gerenciamento de riscos de conformidade: gerenciando e aprimorando a conformidade tributária, tradução nossa.

tributárias, o relatório analisou como o uso de técnicas modernas de gerenciamento de riscos poderia auxiliar no desenvolvimento de estratégias mais eficazes de mitigação de riscos (OCDE, 2017a, p. 31). Houve uma mudança de foco do contribuinte individual para um ambiente de conformidade mais amplo.

Ainda que o modelo de gerenciamento de riscos de conformidade e seus princípios permaneçam válidos, o advento de novas tecnologias permitiu ao longo do tempo uma maior sofisticação nos sistemas, provocando diversas mudanças, tais como (OCDE, 2017a, p. 33):

- As abordagens utilizadas para identificar, avaliar e priorizar riscos agora empregam softwares e ferramentas analíticas avançadas;
- As fontes de informação são cada vez mais baseadas em dados externos, e incluem dados não estruturados como, por exemplo, *web scraping*<sup>7</sup> e mídia social. São utilizadas, também, informações fornecidas por terceiros - instituições financeiras, empregadores, outras empresas e agências governamentais - e inclusive por outros países;
- As intervenções estão ocorrendo em tempo real ou quase em tempo real;
- Há realização de intervenções mais simples e cada vez mais automatizadas; e
- As administrações tributárias, com novos modelos de organização, estão gerenciando segmentos ou micro segmentos, otimizando a alocação de recursos escassos.

Atualmente, os custos mais baixos de armazenamento e o uso das ferramentas analíticas avançadas, que combinam aplicação de técnicas estatísticas e de aprendizado de máquina, têm permitido um gerenciamento cada vez melhor e mais antecipado dos riscos tributários. Cada vez mais as administrações tributárias estão utilizando intervenções automatizadas, baseadas em regras, para tratar riscos pré-definidos e executar ações como respostas a solicitação de restituição, envio de cartas com alertas, etc. Muitas dessas atividades "robóticas", ocorrem quase em tempo real, e estão substituindo algumas ações executadas anteriormente por pessoas.

Embora o objetivo principal de uma auditoria fiscal seja determinar se as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração estão corretas ou não, a realização de auditorias fiscais tem um papel mais amplo de incentivo à conformidade tributária, por meio do “efeito cascata”, ou seja, do aumento da percepção de risco pelos contribuintes de forma geral (OCDE, 2017a, p. 59). Assim, o que muitas administrações tributárias têm feito é potencializar o efeito

---

<sup>7</sup> Programas que permitem extrair grandes quantidades de dados de sites, por exemplo, anúncios, endereços comerciais e descrições etc.

de uma ação de fiscalização realizando uma auditoria fiscal em um grupo de contribuintes, por exemplo por meio de uma auditoria de sistema ou uma auditoria em prestadores de serviços. Também tem sido feito uso inteligente de mídia e comunicação para divulgar tais ações.

Tem havido também maior sofisticação e uso de *behavioural insights*<sup>8</sup> combinado com técnicas analíticas avançadas para descobrir padrões anteriormente invisíveis, fazer previsões e recomendações, projetar políticas e realizar intervenções, tendo o comportamento humano em mente (OCDE, 2017a, p. 22). Cada vez mais as administrações tributárias relatam a contratação de pesquisadores comportamentais e o uso de informações comportamentais para influenciar a conformidade voluntária e para melhorar atitudes gerais em relação ao órgão arrecadador. (OCDE, 2019a, p. 46)

Finalmente, tem aumentado o número de administrações tributárias que implantaram programas de conformidade tributária cooperativa, tema que será abordado a seguir.

#### **4. PROGRAMA DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COOPERATIVA**

De acordo com relatório da OCDE publicado em 2019, nos últimos anos tem havido um foco crescente no uso de acordos cooperativos para gerenciar a conformidade tributária. De um total de 58 países, 22 já tinham implementado, em 2017, programa de conformidade cooperativa, 8 países estavam em fase de implementação e 7 estavam planejando implementar (OCDE, 2019a, p. 54). Os programas geralmente são concretizados por meio de acordos formais com algumas empresas, embora em alguns países esses programas sejam mais informais. Em alguns poucos países a operacionalização do programa é baseada em dispositivos legais (OCDE, 2017a, p. 45).

O fato de um país implementar um programa de conformidade cooperativa não significa que não serão mais realizadas fiscalizações nos contribuintes que aderirem ao programa, mas é provável que essas sejam adaptadas ao comportamento real de conformidade do contribuinte. Se esse comportamento for considerado positivo, as auditorias fiscais serão mais simples, focadas em um item específico. Tais programas geralmente são aplicados inicialmente em grandes empresas que estão na categoria de baixo a médio risco, mas, à medida que os

---

<sup>8</sup> *Behavioural insights* ou percepções comportamentais, tradução nossa. O estudo das percepções comportamentais é um campo interdisciplinar de pesquisa que utiliza princípios das ciências comportamentais para entender como os indivíduos absorvem, processam e reagem às informações. Estudos realizados em diversos países mostram um significativo aumento na declaração ou pagamento de impostos por indivíduos que receberam cartas ou e-mails de suas administrações tributárias com determinadas mensagens tais como: “A grande maioria das pessoas na sua região paga os impostos no momento correto” (OCDE, 2019b, p. 25)

programas se desenvolvem, há margem para aplicá-los cada vez mais em empresas que são consideradas como de maior risco, ou seja, que adotam abordagens de planejamento tributário agressivo, como parte de um processo de assegurar pelo menos parte dos riscos e restringir o escopo de possíveis auditorias (OCDE, 2017a, p. 61).

O desenvolvimento de modelos de conformidade cooperativa está inserido em um contexto de mudanças no ambiente de negócios e de imposição de padrões mais altos de transparência. Os países adotaram e estão adotando legislação e normas que exigem que as grandes empresas ofereçam maior transparência em suas demonstrações financeiras (OCDE, 2013, p. 43). Atualmente também há uma série de instrumentos internacionais, tais como CRS<sup>9</sup>, FATCA<sup>10</sup> e CbC<sup>11</sup>, que facilitam a estratégia de gerenciamento de riscos e a adoção de abordagens de promoção da autorregulização e incentivo da conformidade.

#### 4.1 Pilares do programa de Conformidade Tributária Cooperativa

O conceito de conformidade tributária cooperativa surgiu em 2008 quando o FTA publicou um estudo (OCDE, 2008) que incentivava as administrações tributárias a estabelecer um relacionamento com os grandes contribuintes baseado na confiança e na cooperação, denominado à época como “relacionamento aprimorado”<sup>12</sup>. A partir de então vários “países desenvolveram abordagens baseadas no princípio de que as empresas preparadas para serem totalmente transparentes podem esperar em troca maior certeza sobre sua posição tributária” (OCDE, 2013, p. 11).

De acordo com tal estudo,

... o relacionamento aprimorado se baseia no estabelecimento e na manutenção da confiança mútua entre contribuintes e órgãos arrecadadores. Isso pode ser alcançado através dos seguintes comportamentos:

- nas negociações com os contribuintes, os órgãos arrecadadores demonstrando entendimento com base na compreensão da operação comercial, na imparcialidade, na

---

<sup>9</sup> CRS - Common Reporting Standard – Modelo desenvolvido pela OCDE, em 2014, para troca de informações tributárias entre os países

<sup>10</sup> FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act - Lei federal norte-americana que prevê a obrigatoriedade de instituições bancárias estrangeiras fornecerem dados de correntistas cidadãos norte-americanos às autoridades americanas. Em 2015 por meio do Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015, o Brasil promulgou o acordo que prevê a troca automática de informações para fins tributários.

<sup>11</sup> CbC - Country-by-Country Reporting - relatório com dados agregados sobre a alocação global de receita, lucro, impostos pagos e atividade econômica entre as jurisdições fiscais em que uma empresa ou grupo econômico opera. O relatório é compartilhado com as administrações tributárias nessas jurisdições. No Brasil, para atender essa demanda, foi instituída a DPP – Declaração País a País, inserida na ECF.

<sup>12</sup> *Enhanced Relationship*



proporcionalidade, na abertura por meio da divulgação e transparência e na capacidade de resposta; e

- em negociações com órgãos arrecadadores, contribuintes oferecendo divulgação e transparência (OCDE, 2008, p.40, tradução nossa).

Devido ao reconhecimento da importância da compreensão em relação à operação comercial da empresa, diversas administrações tributárias criaram grupos setoriais para atender os grandes contribuintes, montando equipes com as habilidades e conhecimento necessários para lidar com temas relevantes, propiciando acúmulo de experiência e melhor compreensão dos problemas que direcionam determinado comportamento tributário.

Em relação ao princípio da imparcialidade, foi identificado que os órgãos arrecadadores devem tratar a resolução de problemas com um alto nível de consistência e objetividade (OCDE, 2008, p.35). O estudo discutiu técnicas alternativas de resolução de disputas como um possível mecanismo para auxiliar a imparcialidade.

A proporcionalidade diz respeito às escolhas que as administrações tributárias fazem na alocação de recursos, decidindo quais contribuintes, e quais questões tributárias devem ser priorizadas, tendo em vista as consequências gerais na arrecadação tributária. O gerenciamento de riscos é uma ferramenta essencial para as administrações tributárias que querem garantir uma alocação eficiente de recursos (OCDE, 2008, p.35).

Segundo o estudo, se as administrações tributárias forem transparentes, trabalharem em tempo real e tiverem rápida capacidade de resposta, conseguirão oferecer ao contribuinte maior certeza em questões tributárias (OCDE, 2013, p.20).

O estudo esclarece também, no contexto de um relacionamento aprimorado, o que as administrações tributárias esperam de um contribuinte em termos de divulgação e transparência:

A divulgação vai além da informação que os contribuintes são estatutariamente obrigados a fornecer. Deve incluir todas as informações necessárias para o órgão arrecadador realizar uma avaliação de risco totalmente informada. Isso inclui qualquer transação ou posição sobre a qual exista um grau significativo de incerteza ou imprevisibilidade tributária, ou onde o órgão arrecadador tenha indicado publicamente que o assunto é particularmente preocupante do ponto de vista de determinada política e, portanto, será examinado.

.....

Transparência é a estrutura contínua na qual ocorrem atos individuais de divulgação. Descreve a maneira pela qual as partes em um relacionamento aprimorado abordam questões tributárias que dão origem a um grau material de risco ou incerteza (ou que podem dar origem a tal grau de risco ou incerteza no futuro). (OCDE, 2013, p.41, tradução nossa).

Embora os pilares do estudo de 2008 continuassem válidos e essenciais para estratégias eficazes de conformidade tributária cooperativa, surgiram novas questões e, em 2013, no contexto do BEPS, o FTA publicou um novo relatório (OCDE, 2013), desta vez adotando o termo conformidade tributária cooperativa com o intuito de deixar claro que a abordagem se baseia na cooperação, mas com o objetivo de garantir a conformidade tributária, ou seja, o pagamento da quantia certa de imposto tempestivamente (OCDE, 2013, p. 13).

Segundo o relatório, o ponto crucial da estratégia de conformidade é que o comportamento compatível seja recompensado e o comportamento não compatível seja punido. “O comportamento de conformidade requer suporte, enquanto o comportamento de não conformidade pode, dependendo do motivo, exigir ação severa. .... A abordagem poderia ser resumida como: cooperação se possível e imposição se necessário”<sup>13</sup> (OCDE, 2013, p. 42, tradução nossa).

#### 4.2 Principais características e requisitos dos programas de Conformidade Tributária Cooperativa

De acordo com tal relatório, embora haja diferenças entre os programas de conformidade tributária cooperativa adotados por cada país, eles têm em comum o desejo de estabelecer um relacionamento transparente entre a administração tributária e o contribuinte e o uso de abordagens mais proativas para resolver riscos tributários relevantes (OCDE, 2017a, p. 45). O estudo mostra também quais são as características e os requisitos para participar desses programas. Entre os requisitos mais comuns estão um alto nível de comprometimento por parte do contribuinte, a presença de uma estrutura formal de controle tributário, e a ausência de problemas pendentes ao ingressar no programa.

Figura 02 – Características e requisitos dos programas de conformidade cooperativa

Abordagens de Conformidade Cooperativa		Número
Características específicas do programa	Maior certeza da situação tributária para o contribuinte	28
	Divulgação de questões tributárias relevantes pelo contribuinte em tempo real	26
	Resolução em tempo real de questões fiscais relevantes	25
	Transparência por parte da administração no plano de auditoria	22
	Outras	11
Requisitos para participação	Comprometimento em amplo nível	24
	Os contribuintes precisam ter uma estrutura de controle tributário	18
	Problemas pendentes precisam ser resolvidos	16
	Sem pagamentos em atraso	10
	Outros	14

Fonte: OCDE. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, p. 54

<sup>13</sup> *Co-operation if possible and enforcement if necessary.*

A divulgação de questões tributárias relevantes é de extrema importância. Um contribuinte pode legitimamente ter uma visão diferente da administração tributária sobre o tratamento correto de uma determinada questão tributária, o ponto essencial é que, em um relacionamento de conformidade cooperativa, o contribuinte será completamente aberto sobre a posição que adotou. Conforme consta no relatório da OCDE:

Só é possível ter uma discussão eficaz sobre a interpretação da lei se todos os fatos forem claros e aceitos por ambas as partes. Dentro de um relacionamento cooperativo, as partes tentam obter um entendimento comum de todos os fatos e circunstâncias relevantes a fim de acelerar o processo e resolver disputas mais rapidamente (OCDE, 2013, p. 52, tradução nossa).

#### 4.2.1 Estrutura de Controle Tributário

Para alcançar a necessária divulgação e transparência, a empresa precisa ter um sistema de controle interno que garanta que as declarações submetidas à administração tributária sejam precisas e que as transações que geram incerteza fiscal relevante sejam divulgadas. A esse sistema de controle a OCDE denomina como *Tax Control Framework* (TCF)<sup>14</sup>. Por acreditar que o TCF é de fundamental importância dentro do contexto do programa de conformidade tributária cooperativa, na medida em que pode ser avaliado objetivamente pelo órgão arrecadador como parte de seu processo de avaliação de risco, a OCDE elaborou um relatório para tratar especificamente do assunto e servir como um guia para as empresas (OCDE, 2016).

Admite-se que os diversos países que implementaram o conceito de conformidade cooperativa têm práticas administrativas, culturas e sistemas tributários distintos, e que, portanto, a aplicação prática das ideias apresentadas pode precisar de adaptação para considerar as especificidades de cada país. Há, todavia, segundo o relatório, seis componentes essenciais em um TCF (OCDE, 2016, p. 15), quais sejam:

- Estabelecimento da estratégia tributária: essa deve ser claramente documentada e de propriedade da alta administração da empresa, e “refletirá o apetite dessa por riscos, o que inclui sua disposição em adotar posições tributárias com as quais a administração tributária pode discordar” (OCDE, 2016, p. 16, tradução nossa):

---

<sup>14</sup> Estrutura de Controle Tributário, em tradução livre

- Aplicação de forma abrangente: “um TCF deve adotar uma abordagem orientada a processo na qual todas as políticas, regras, procedimentos e processos tributários da empresa estejam documentados” (OCDE, 2016, p. 16, tradução nossa). O TCF deve divulgar também opiniões e conselhos recebidos de empresas de auditoria e consultoria sobre posições tributárias assumidas que possam ser incertas ou controversas.
- Atribuição de responsabilidade: o desenvolvimento da estratégia tributária e do TCF é de responsabilidade da alta administração e deve ser aprovado pelo CFO<sup>15</sup> ou Conselho. O valor da assinatura está na declaração explícita que a empresa está comprometida com o processo projetado para realizar, na prática, o compromisso com a transparência (OCDE, 2016, p. 17).
- Governança documentada: é preciso haver um sistema de regras e relatórios, documentado, que garanta que as transações sejam comparadas com as normas definidas e os riscos potenciais de não conformidade sejam identificados e gerenciados. O processo de governança tributária deve descrever e definir todas as responsabilidades tributárias, a prestação de contas, os indicadores de desempenho, o conceito de materialidade para fins tributários, o monitoramento e a mitigação de riscos tributários (OCDE, 2016, p. 18).
- Realização de testes: o TCF deve conter ferramentas e soluções de feedback para detectar e corrigir erros. A revisão de sua eficácia deve ocorrer regularmente e após quaisquer alterações fundamentais, como mudanças na estratégia ou no modelo de negócios, no conselho, no departamento tributário, na legislação tributária, e após grandes aquisições ou alienações (OCDE, 2016, p. 18).
- Fornecimento de garantia: o TCF deve ser capaz de fornecer garantias às partes interessadas de que os riscos tributários estão sujeitos ao controle adequado e de que se pode confiar em suas declarações fiscais. Isso é realizado “definindo o apetite ao risco da entidade e assegurando que sua estrutura de gerenciamento de riscos seja capaz de identificar desvios com mecanismos para mitigar ou eliminar o risco adicional” (OCDE, 2016, p. 15, tradução nossa).

---

<sup>15</sup> CFO – Chief Financial Officer

O relatório aponta também que o acesso a dados relevantes e de boa qualidade é de extrema importância e que este tema é frequentemente a “fonte de atritos consideráveis no relacionamento entre contribuintes e órgãos arrecadadores”. Muitas vezes, durante ações fiscais, “os contribuintes sentem que as solicitações de informações vão muito além do que é relevante e geram custos e atrasos desnecessários” e, por outro lado, os órgãos arrecadadores muitas vezes se sentem compelidos a agir se acreditarem ter acesso negado a determinados documentos (OCDE, 2016, p. 18, tradução nossa).

No contexto de uma relação de conformidade cooperativa, deve haver muito menos espaço para discordância sobre os fatos... a aplicação de um TCF efetivo a uma transação específica deve significar que as questões tributárias originadas estão claramente documentadas e a documentação relevante está prontamente disponível. Com a abordagem de conformidade cooperativa as discussões sobre transações-chave geralmente ocorrem muito mais próximas da data de suas ocorrências, quando o acesso aos documentos e aos tomadores de decisões relevantes é muito mais fácil de organizar. Esse é um dos principais motivos pelas quais a conformidade cooperativa oferece uma segurança maior e mais antecipada a ambas as partes, a um custo menor” (OCDE, 2016, p. 19, tradução nossa).

Para que a administração tributária tenha a garantia que o TCF de uma empresa tem base sólida e é efetivamente seguido na prática, é necessário que conheça e entenda bem o sistema. Para isso pode adotar diferentes formas de avaliação. Um dos processos de avaliação do TCF propostos pela OCDE em seu relatório baseia-se na realização de perguntas, por membros da administração tributária, direcionadas à administração da empresa, relacionadas às formas de controle por ela adotadas, às ferramentas existentes para avaliar a eficácia da estrutura e ao processo de tomada de decisão. Outras formas de avaliação do TCF sugeridas incluem, por exemplo, a realização de auditoria de declarações fiscais e análise dos indicadores que garantem que os controles estão funcionando (OCDE, 2016, p. 22).

Por fim, são apresentadas as conclusões e recomendações enfatizando que um TCF totalmente desenvolvido fornece garantia à empresa e à administração tributária de que não podem surgir riscos tributários devido à falta de controle e à falta de entendimento sobre tais riscos por parte da própria empresa, e que para formar uma opinião sólida sobre a eficácia de um TCF específico, a administração tributária precisa avaliar e testar seu escopo e eficácia (OCDE, 2016, p. 28).

#### 4.2.2 Governança interna dos programas de conformidade cooperativa

Segundo a OCDE, sistemas de governança interna são essenciais para todas as administrações tributárias que introduzem um programa de conformidade cooperativa. Dentro desses programas, se espera que os funcionários da administração tributária estabeleçam um relacionamento aberto com o contribuinte, mas também que permaneçam imparciais e profissionais e mantenham uma atitude crítica em relação ao contribuinte e aos eventuais riscos tributários (OCDE, 2013, p. 65). Segundo pesquisa efetuada com países que adotaram programas de conformidade cooperativa e que melhoraram a governança interna, há medidas e princípios essenciais que devem ser levados em consideração (OCDE, 2013, p. 70):

- Estabelecimento prévio de regras de integridade e de normas de conduta, baseadas em valores fundamentais e em um código de ética, e regras para documentação, tais como atas das reuniões com a empresa, registro das medidas tomadas pelo coordenador e um relatório anual resumido. “As regras devem ser claras e os profissionais devem saber o que se espera deles” (OCDE, 2013, p. 70, tradução nossa). Além disso, a documentação garantirá que o trabalho de conformidade cooperativa possa ser avaliado futuramente.
- Adoção de programas e sistemas de trabalho padrão que orientam os auditores no processo de tomada de decisão. Os programas e guias de trabalho são baseados na legislação e em regras éticas e valores fundamentais e devem explicar os objetivos, e componentes do método e esclarecer sobre qual deve ser a forma de trabalho, tornando o processo transparente para os auditores fiscais e para os representantes dos contribuintes. Essas medidas promovem a previsibilidade, a estabilidade, a igualdade e a legitimidade do método.
- “Envolvimento de um segundo (ou mais) “par de olhos”, o que deve garantir que as decisões relativas aos grandes contribuintes não sejam tomadas por um único indivíduo” (OCDE, 2013, p. 70, tradução nossa). Quase todos os países desenvolveram métodos nos quais o trabalho em equipe e a revisão por pares garantem que decisões independentes sejam tomadas. Geralmente há dois representantes tributários atuando como pessoas de contato e questões técnicas significativas envolvem inevitavelmente vários especialistas em tributos e no setor. Alguns países estabeleceram uma equipe multidisciplinar específica para cada

grupo de empresas e nos casos complexos e ou que envolvem elevado grau de risco, as decisões são tomadas em conjunto.

- Programas de treinamento regulares dos especialistas envolvidos no programa de conformidade cooperativa. Os tópicos desses programas podem ser técnicos, como o conhecimento sobre estruturas de controle tributário e sobre novas formas de planejamento tributário e, também, envolver habilidades sociais e de comunicação. O objetivo é permitir que os auditores aprendam juntos, além de oferecer uma oportunidade para que discutam e compartilhem dilemas e melhores práticas.
- Sistemas de rotação que visam diminuir “o risco de que os auditores percam, ou de que possa parecer que tenham perdido, sua atitude crítica e independente” (OCDE, 2013, p. 70, tradução nossa). Quase todos os países possuem sistemas de rotação. Todavia, é importante considerar também que uma relação de conformidade cooperativa exige que os profissionais de ambos os lados da mesa tenham tempo suficiente para construir um relacionamento pessoal e que os auditores necessitam familiarizar-se com as características especiais relacionadas às estruturas e aos sistemas tributários dos contribuintes. Ademais, do ponto de vista da qualidade do relacionamento cooperativo e da manutenção dos níveis de serviço, no momento da rotação é necessário tempo suficiente para sucessão e transferência de arquivos e informações.
- Sistemas de revisão e monitoramento para medir a qualidade do trabalho realizado e garantir que este seja imparcial e que traga resultados. Tais sistemas

... também auxiliam a administração tributária a obter uma visão geral de como o programa de conformidade cooperativa está funcionando e a considerar a necessidade de fazer ajustes no conceito. Desta forma, um “ciclo de aprendizado” pode ser criado. O desafio é desenvolver sistemas de revisão e monitoramento que sejam eficazes “em tempo real” ou pelo menos logo após um evento. (OCDE, 2013, p. 70, tradução nossa).

#### **4.2.3 Regimes de Divulgação**

A divulgação completa dos planejamentos tributários e de quaisquer questões tributárias relevantes geralmente é voluntária e faz parte de um programa de conformidade tributária cooperativa, mas a maior parte dos países membros da OCDE possui também regimes de

divulgação obrigatória a fim de obter maior segurança sobre a confiabilidade dos sistemas de gerenciamento de riscos tributários das empresas (OCDE, 2013, p. 58).

Para os países que não possuem regimes de divulgação obrigatória e que pretendem implementar tais regimes, a fim de obter informações antecipadas sobre esquemas de planejamento tributário agressivos, a OCDE publicou o relatório final da ação 12 do BEPS (OCDE, 2015) com orientação extraída das melhores práticas.

Várias administrações tributárias, além ou em vez de ter um regime de divulgação obrigatória, possuem outras iniciativas voltadas à obtenção de informações por parte dos contribuintes. Tais iniciativas são detalhadas no relatório da OCDE que trata do combate ao planejamento tributário agressivo por meio de maior transparência e divulgação (OCDE, 2011). Tal relatório justifica a importância da divulgação afirmando que:

“Um sistema que começa com a divulgação inicial dessas informações não apenas permite uma resolução mais rápida de disputas e uma segurança jurídica aprimorada, mas também possui o potencial para redução significativa de custos através de uma melhor alocação de recursos para governos e contribuintes ” (OCDE, 2011, p. 12, tradução nossa).

### **4.3 Implementação do programa de Conformidade Tributária Cooperativa**

Ao abordar a questão da implementação do programa a OCDE chama a atenção para a importância de uma série de questões e desafios a serem enfrentados pelos países. Adverte que é primordial definir o grupo para o qual o programa é apropriado, delinear bem as questões legais no que se refere às regras de divulgação e confidencialidade e à capacidade de oferecer segurança antecipada aos contribuintes, e considerar os recursos humanos necessários para apoiar um modelo de conformidade cooperativa, não só em termos quantitativos, mas também, e principalmente, em termos de capacitação e de habilidades (OCDE, 2013, p. 30).

A consulta às partes interessadas e o engajamento dos contribuintes são considerados vitais no desenvolvimento e na implementação de programas de conformidade cooperativa. “A maioria dos países iniciou seus programas com um piloto. A vantagem de um programa piloto é que ele permite que mudanças na abordagem original sejam incorporadas com bastante facilidade e essas mudanças ajudam a melhorar o modelo” (OCDE, 2013, p. 30, tradução nossa).

Em geral, a abordagem de conformidade cooperativa é voluntária e oferecida a grandes contribuintes. Segundo o estudo, aparentemente a Holanda é o único país que projetou e



implementou uma abordagem formal de conformidade cooperativa também para empresas de médio porte, mas não teve sucesso com essa estratégia<sup>16</sup>.

#### 4.3.1 Desafios a serem enfrentados

A implementação de programas de conformidade cooperativa implica uma mudança de paradigma e apresenta diversos desafios, tanto para as administrações tributárias como para os contribuintes e requer mudanças culturais e comportamentais (OCDE, 2013, p. 35).

No que se refere à administração tributária, é preciso dar maior ênfase às chamadas habilidades sociais e de comunicação de seus agentes, que devem ser complementadas com altos níveis de conhecimento técnico e de experiência no setor para entender bem o negócio da empresa. É também crucial a adoção de uma abordagem preventiva, deslocando o foco dos trabalhos de anos fiscais anteriores para o tempo atual, e de uma atitude de resolução de problemas.

É necessário ainda se estabelecer métricas adequadas para avaliar a entrega dos benefícios esperados, já que as métricas tradicionais se concentram em medidas da redução da não conformidade, ou seja, comparam o valor declarado com o valor do imposto devido após a atuação fiscal e, como estratégias que visam aumentar a conformidade voluntária têm menor probabilidade de gerar receita de autuação, o tamanho da diferença tributária entre o valor originalmente declarado pelo contribuinte e o valor devido após uma autuação fiscal reduzirá à medida que a conformidade voluntária aumentar (OCDE, 2013, p. 36).

Embora a OCDE e o FTA tenham dedicado um relatório exclusivo à questão da medição dos resultados de conformidade tributária (OCDE, 2014), concluem que o estudo não identificou uma solução perfeita para tal desafio, que “não existe um único conjunto certo de métricas” (OCDE, 2014, p. 93, tradução nossa), e que é necessário um esforço contínuo à medida que as estratégias de conformidade evoluem, que novos dados e técnicas se tornam disponíveis e que os contextos operacionais se modificam. Concluem também que “muitas das dificuldades ... não estão na teoria da mensuração de resultados, mas na sua implementação prática” (OCDE, 2014, p. 93, tradução nossa).

A maioria dos países que implementou programas de conformidade cooperativa encontrou dificuldades para medir seus resultados. Segundo um relatório divulgado pelo

---

<sup>16</sup> Em 2012 o programa de conformidade tributária da Holanda foi avaliado por um comitê independente e concluiu-se que as empresas de médio porte não têm como manter uma estrutura de controle adequado e, conseqüentemente, de oferecer garantia suficiente.

Escritório de Prestação de Contas do Governo dos Estados Unidos (GAO), embora as evidências indicassem que o *Compliance Assurance Process* (CAP)<sup>17</sup> poderia ser eficaz para garantir a conformidade, aumentar a segurança e economizar recursos, o *Internal Revenue Service* (IRS) não conseguiu avaliar se o CAP estava ou não atingindo seus objetivos. As recomendações feitas pelo GAO incluem que o IRS avalie o processo, desenvolva métricas e metas para os objetivos e capture dados de maneira consistente para rastrear o progresso (ESTADOS UNIDOS, 2013, p. 27).

Outra questão importante é o nível de contato, entre administração tributária e contribuintes, necessário para se estabelecer com êxito um relacionamento de confiança. Este relacionamento requer dedicação e comprometimento de ambos os lados, exige disponibilidade de recursos humanos e, conseqüentemente, de recursos financeiros, principalmente nos estágios iniciais (OCDE, 2013, p. 36). À medida que as empresas se familiarizam com a conformidade cooperativa e compreendem melhor os limites de risco, o processo pode ser simplificado, com mais consultas e problemas tratados por meio de orientações gerais e abordagens um-para-muitos (OCDE, 2013, p. 62).

Outro desafio para a administração tributária é garantir que não apenas sejam coletadas informações desses relacionamentos, mas que também seja tirado máximo proveito dessas. Temas de interesse ou preocupação podem ser tratados por meio de uma série de possíveis vias, tais como: usar abordagens de “alerta fiscal”, em que a administração essencialmente alerta os contribuintes sobre uma questão tributária específica; emitir decisões públicas ou orientações genéricas para esclarecer o tratamento tributário em relação a assuntos específicos e trabalhar com grupos ou associações setoriais para abordar um tema preocupante. Estes caminhos são mais eficazes que uma fiscalização, proporcionam maior segurança tributária e são um uso mais eficiente dos recursos, tanto para o contribuinte quanto para a administração (OCDE, 2013, p. 62).

Pelo lado do contribuinte, é imprescindível que este tenha bons sistemas de governança corporativa que apoiem a divulgação e a transparência necessárias, e tenha atenção constante à sua estrutura de controle tributário. Assim como para as administrações tributárias, a participação em um programa de conformidade cooperativa exige, principalmente nos estágios iniciais, quando ocorre um intenso grau de interações, um alto nível de dedicação das empresas.

---

<sup>17</sup> Programa de garantia da conformidade introduzido pelo Internal Revenue Service (IRS), órgão da Administração Tributária dos Estados Unidos, em 2005.

### 4.3.2 Benefícios esperados

No que se refere às expectativas de benefícios, o estudo aponta que os países, ao optarem por implementar um programa de conformidade cooperativa, esperam que este proporcione às administrações tributárias (OCDE, 2013, p. 34-35).

Um dos benefícios destacados é “um melhor relacionamento com as empresas, baseado em confiança, entendimento mútuo, abertura e transparência, com a consequente mudança comportamental do contribuinte em termos da natureza e da escala do planejamento tributário realizado” (OCDE, 2013, p. 34, tradução nossa).

Outros benefícios apontados foram “a capacidade de prever com razoável confiança qual será a posição de uma empresa em relação a questões tributárias” e a maior capacidade de avaliação e de gerenciamento de riscos, devido à proximidade com a empresa, o que possibilita lidar com riscos emergentes mais rapidamente e adotar abordagens mais rigorosas em casos de não conformidade (OCDE, 2013, p. 34, tradução nossa).

Foram mencionados ainda, como consequências da maior conformidade voluntária, maior convicção em relação à previsão de receita tributária, melhor utilização dos recursos humanos, redução de custos administrativos e resolução mais rápida dos problemas, evitando longos e desnecessários litígios. (OCDE, 2013, p. 34-35).

Finalmente, foi citado também o aumento da confiança no sistema tributário e na forma de atuação da administração tributária (OCDE, 2013, p. 35).

Em relação aos benefícios proporcionados às empresas, espera-se “um relacionamento aprimorado com o órgão arrecadador, baseado em confiança, entendimento mútuo, abertura e transparência, resultando em melhor gerenciamento de riscos, redução de incertezas em relação às suas posições tributárias” (OCDE, 2013, p. 35, tradução nossa).

Do mesmo modo, há a expectativa de um menor número de ações fiscais, já que o foco das auditorias fiscais estaria voltado àqueles contribuintes não comprometidos com elevados padrões de conformidade, e consequente redução de custos e da necessidade de litígios prolongados (OCDE, 2013, p. 35).

Ademais, o contribuinte tem “a oportunidade de destacar questões relacionadas à legislação ou à administração tributária” com a expectativa de resolução mais rápida dos problemas, e pode gozar de melhor reputação perante a opinião pública ao atender às expectativas de legitimidade e justiça da sociedade (OCDE, 2013, p. 35, tradução nossa).

## 5. EXPERIÊNCIAS DE PAÍSES COM PROGRAMAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COOPERATIVA

Baseada no relato das administrações tributárias, a OCDE incluiu, em um de seus relatórios, um anexo que oferece uma visão geral sobre as lições aprendidas por outros países e suas recomendações para países que pretendem implementar programas de conformidade tributária cooperativa (OCDE, 2013, p. 102-105). Citaremos e resumiremos algumas destas recomendações.

A Holanda e a Austrália recomendam uma abordagem gradual, começando com negócios e setores menos complexos.

Idealmente, qualquer programa piloto deve começar com entidades que possuam um perfil de risco relativamente simples, para que se possa, no programa piloto, resolver os problemas procedimentais que surgirem. Essa abordagem facilita o enfrentamento de casos que são substancialmente mais complexos à medida que o programa se desenrola (OCDE, 2013, p. 102, tradução nossa).

Noruega e Nova Zelândia recomendaram que se defina previamente o perfil de contribuinte adequado a um programa de conformidade tributária cooperativa, e que se tenha uma descrição clara deste contribuinte. (OCDE, 2013, p. 103).

De acordo com a Austrália, o envolvimento precoce e o apoio da equipe no desenvolvimento do programa de conformidade cooperativa são elementos importantes no processo de implementação (OCDE, 2013, p. 103).

“Gerenciar expectativas pode ser muito difícil e uma boa comunicação é vital”. Os Estados Unidos destacaram a importância de se definir claramente, tanto para as equipes internas como para os contribuintes, o que se entende por transparência e cooperação. Isso é muito importante para evitar mal-entendidos assim como para proporcionar consistência e uniformidade em todo o programa (OCDE, 2013, p. 104, tradução nossa).

Na Irlanda, a forma encontrada para atenuar as preocupações dos funcionários foi a realização de *workshops* durante os quais foi explicado como o programa de conformidade cooperativa funcionaria na prática e quais seriam os possíveis benefícios para a Administração Tributária (OCDE, 2013, p. 103).

A Suécia e o Reino Unido enfatizaram a importância da clareza e da objetividade na comunicação com os públicos interno e externo, especialmente com a mídia, e de se utilizar uma abordagem coerente, consistente e imparcial, para não gerar a impressão de que a administração tributária está favorecendo determinadas empresas (OCDE, 2013, p. 103).

Também foi mencionada a importância de se avaliar e descrever os benefícios de cada acordo individualmente, checar se o programa está funcionando, e, se necessário, detalhar as circunstâncias e os motivos pelos quais a administração tributária precisa encerrar um acordo de conformidade. É importante ter tudo documentado. Em 2010 a administração tributária da Holanda foi questionada, por membros do Parlamento Holandês, sobre os motivos que levaram à rescisão de um acordo com um contribuinte (OCDE, 2013, p. 104).

Finalmente, foi destacado que os intermediários, os consultores tributários, desempenham um papel importante nas questões tributárias das empresas e, por esse motivo, foi aconselhado também envolvê-los desde o início. A conformidade cooperativa exige uma mudança de mentalidade igualmente por parte dos consultores, que estão acostumados a um relacionamento de controvérsias e pode ser necessário certo esforço de convencimento de que a nova abordagem é do interesse de seus clientes e pode ser também de seu próprio interesse (OCDE, 2013, p. 104).

A seguir são apresentadas mais detalhadamente as experiências de dois países que implementaram programas de conformidade tributária cooperativa: Austrália e Holanda.

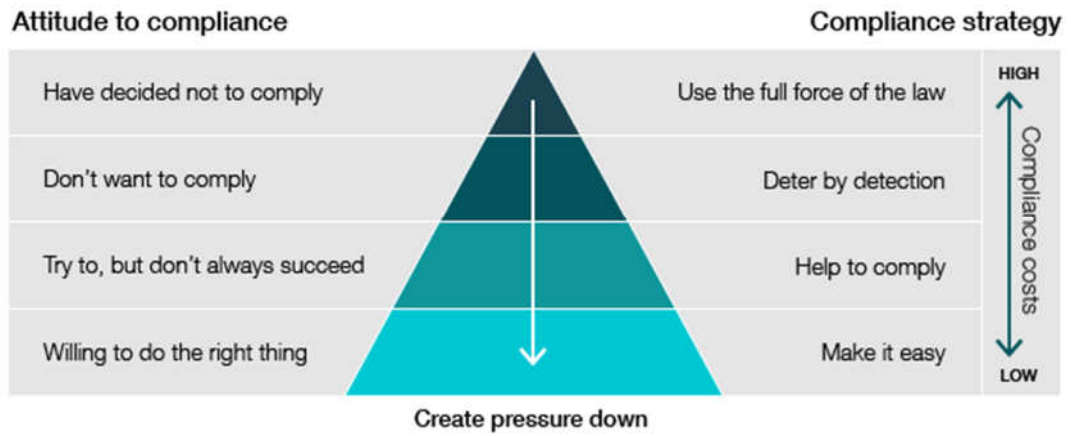
## 5.1 Austrália

A Austrália foi o primeiro país a implementar um programa de conformidade cooperativa, em 2001. Em 1998, o Australian Taxation Office<sup>18</sup> (ATO) concebeu o famoso *Compliance Model*, um modelo de estratégia de conformidade que leva em consideração a atitude dos contribuintes em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias. De acordo com o preconizado pelo ATO, a maior parte dos contribuintes, que representam a base de uma pirâmide, estão dispostos a fazer a coisa certa, a pagar os tributos devidos no valor e momento corretos, para esses, a estratégia adotada é facilitar ao máximo o processo. Logo acima encontram-se aqueles que tentam fazer a coisa certa, mas nem sempre têm sucesso, logo, a estratégia deve ser ajudá-los a cumprir suas obrigações. Acima destes estão aqueles que não querem cumprir suas obrigações tributárias, e, nesse caso, é necessário aplicar medidas para dissuadi-los. Finalmente, no topo da pirâmide encontram-se os que estão decididos a não cumprir suas obrigações, para esses é necessário o uso rigoroso da lei.

---

<sup>18</sup> Órgão que representa a Administração Tributária na Austrália.

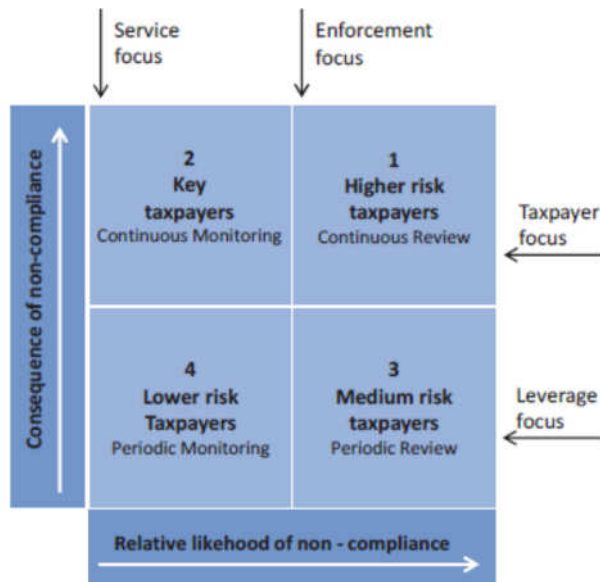
Figura 03 – Modelo de Conformidade da ATO (*ATO Compliance Model*)



Fonte: Australian Taxation Office. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>. Acesso em maio/2020

Para apoiar seu programa de conformidade, o ATO desenvolveu uma estrutura de diferenciação e gerenciamento de riscos.

Figura 04 – Estrutura de Diferenciação de Risco



Fonte: Australian Taxation Office – extraído do relatório Co-operative Tax Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. 2013, p. 25

A estratégia de conformidade do ATO parte da categorização de risco dos contribuintes, o que lhe permite que tenha uma melhor alocação de recursos, concentrando seus esforços de auditoria fiscal em contribuintes classificados como de alto risco.

Para os contribuintes classificados como “chave”, o ATO desenvolveu um programa de conformidade cooperativa, passando de um forte foco em auditoria para uma estratégia de construir relacionamentos positivos e oferecer segurança. São adotadas várias medidas de conformidade sendo que seu produto *premium* é o Acordo Anual de Conformidade (ACA)<sup>19</sup>, um acordo voluntário entre o ATO e os grandes contribuintes corporativos, basicamente as cem maiores empresas, englobando multinacionais e empresas públicas. Na visão do ATO, a maior parte das grandes empresas<sup>20</sup> possui um bom processo de governança tributária e está disposta a cumprir suas obrigações tributárias.

Entre os benefícios oferecidos aos contribuintes estão: a resolução mais rápida de problemas técnicos, pontos de contato centralizados e diálogo contínuo sobre questões técnicas, tratamentos concessionais de multas e juros, e o fato de não estar sujeito a auditorias fiscais, pós declaração, dos tributos que fazem parte do acordo<sup>21</sup> no período coberto por um ACA. Assim, os ACA visam oferecer uma abordagem “sem surpresas”, com benefícios potenciais para a ATO e para o contribuinte (Austrália, 2019).

Para entrar em um ACA, o CEO ou CFO da empresa deve primeiro escrever uma carta de governança tributária que confirme que sua estrutura está alinhada às melhores práticas estabelecidas no Guia de Revisão de Governança e Gerenciamento de Riscos Tributários<sup>22</sup>, que está disposto a identificar e divulgar, de forma completa e verdadeira, todos os riscos tributários materiais e se envolver durante todo o período da ACA. Após a análise, se a empresa for aceita no programa, o ATO emitirá uma carta contendo todos os termos do acordo, incluindo as expectativas e obrigações de ambas as partes, e confirmando que, sujeito às condições mencionadas, a declaração tributária de determinado período não estará sujeita a fiscalização

---

<sup>19</sup> Annual Compliance Arrangement. Introduzido pelo ATO em julho de 2008.

<sup>20</sup> O ATO Define grandes empresas como as entidades que fazem parte de um grupo econômico com faturamento total superior a US \$ 250 milhões. Fonte: sítio do ATO. <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/>. Acesso em 10/01/2020.

<sup>21</sup> O ATO incentiva os contribuintes a assinarem um acordo que compreenda todos os tributos, mas pode haver acordo apenas para determinados tributos. Nos primeiros anos de operação dos ACA, a maior parte dos contribuintes assinou o acordo apenas para alguns tributos.

<sup>22</sup> O Guia está disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/>. Acesso em 09/05/2020.

posterior. Não existe um período pré-definido para um ACA, mas um arranjo típico tem um ciclo de 3 anos. Ambas as partes assinam os documentos e termos do acordo.

Durante o ciclo do ACA, é necessário que o contribuinte notifique o ATO sobre quaisquer alterações e que trabalhe em conjunto para resolver riscos, de maneira aberta e transparente. Se forem identificados riscos tributários classificados como altos, serão desenvolvidas estratégias para mitigar o risco. O ATO, por sua vez, se compromete a trabalhar de maneira aberta, honesta e transparente e a manter um diálogo aberto, mantendo o contribuinte informado sobre o andamento das questões levantadas.

É realizada uma revisão anual da eficácia dos processos de garantia de conformidade tributária onde, além de serem discutidos riscos já divulgados e as estratégias para mitigação desses riscos, são também avaliados o relacionamento e a forma de trabalho até então. Concluída a reunião, é emitida uma nova carta com os pontos acordados e o compromisso por parte da administração, sujeito às condições acordadas, de não realizar auditoria fiscal no próximo período. Qualquer parte pode sair do ACA a qualquer momento, bastando para isso que notifique a outra parte por escrito, indicando os motivos da saída.

Se por acaso, a qualquer momento, o ATO constatar que o contribuinte não divulgou de forma completa e verdadeira os riscos relevantes ou se considerar que houve fraude, evasão ou que regras antielisivas podem ser aplicadas, poderá abrir uma ação fiscal para o período.

Segundo um relatório publicado em novembro de 2014, seis anos após a sua introdução, embora o programa tenha sido bem avaliado pelos participantes, que consideraram que este proporcionou benefícios como maior segurança tributária e melhor capacidade de resposta do ATO<sup>23</sup>, a aceitação inicial do ACA foi baixa (Austrália, 2014, p. 16). Em 2014, 24 contribuintes possuíam um acordo assinado sendo que seis desses não seriam considerados “chave” dentro dos padrões definidos<sup>24</sup>. Assim, os ACAs não foram a peça central da colaboração cooperativa com grandes contribuintes corporativos, conforme previsto inicialmente, a maioria dos grandes contribuintes corporativos preferia estar sujeita a atividades alternativas de conformidade, como análises de conformidade pré-pagamento, em vez de entrar voluntariamente em uma ACA.

Os contribuintes informaram que o principal motivo para não entrar em um ACA era o alto custo para atender aos seus requisitos, particularmente na fase de entrada. Eles perceberam que outras atividades de conformidade têm benefícios semelhantes, com menos demandas

---

<sup>23</sup> Essas opiniões foram suscitadas em entrevistas que o ANAO conduziu com os 25 contribuintes que já possuíam um ACA ou que anteriormente possuíam um ACA.

<sup>24</sup> Do total de 24, 18 eram de grandes empresas, cinco de departamentos do governo estadual e um com uma entidade do governo australiano (Austrália, 2014, p. 13).



administrativas<sup>25</sup>. Se a intenção era maximizar a participação de grandes contribuintes corporativos, seria necessário o ATO reavaliar a extensão da diferenciação, levando em consideração os custos e benefícios para os contribuintes e para si próprio. O ATO teria que decidir se o ACA deveria ser posicionado apenas como parte do espectro de abordagens de conformidade ou como a peça central da colaboração cooperativa, como inicialmente previsto.

O relatório apontou também algumas falhas na administração do ACA. Ao longo do tempo, muitos contribuintes divulgaram riscos tributários e solicitaram assistência interpretativa, o que indica que os ACAs estavam sendo úteis na identificação e tratamento de riscos fiscais para os contribuintes participantes, embora nem sempre em “tempo real”, pois os processos de decisão algumas vezes eram demorados. Todavia, constatou-se que o ATO não estava retendo informações relacionadas às divulgações de maneira consistente. Os principais documentos do ACA, incluindo divulgações, não estavam sendo gerenciados e armazenados de forma satisfatória. Os documentos estavam em vários locais, dificultando, e, em alguns casos, impossibilitando a visualização do histórico completo da ACA com o contribuinte (Austrália, 2014, p. 21). Isso significa que o ATO não tinha garantia de que os ACAs estavam sendo gerenciados adequadamente e que todos os requisitos tinham sido atendidos. Também não tinha capacidade de analisar os dados fornecidos pelos participantes do ACA para avaliar sua eficácia (Austrália, 2014, p. 94).

“Uma análise do tempo necessário para concluir as várias etapas do processo do ACA mostrou também que, em muitos casos, o ATO não estava atingindo suas próprias metas de pontualidade e a análise da ANAO sugere que algumas dessas metas não eram realistas (Austrália, 2014, p. 95).

## 5.2 Holanda

O programa formal de conformidade cooperativa, chamado de Monitoramento Horizontal (HM)<sup>26</sup> foi introduzido pela NTCA<sup>27</sup>, em 2005. A participação no programa é voluntária, os contribuintes assinam um acordo de conformidade com a administração tributária no qual são estabelecidos os princípios do monitoramento horizontal e a forma de trabalho. O relacionamento é baseado em confiança, transparência e entendimento mútuo. Um dos pilares

---

<sup>25</sup> O ANAO entrevistou 12 contribuintes potencialmente adequados para um ACA que não haviam firmado um acordo. Da mesma forma, o ATO pesquisou 14 contribuintes potencialmente adequados como parte de sua revisão de 2014 do ACA. (AUSTRALIA, 2014, p. 16).

<sup>26</sup> Horizontal Monitoring

<sup>27</sup> The Netherlands Tax and Customs Administration – Administração Tributária e Aduaneira da Holanda.

do programa é a “confiança justificada”<sup>28</sup>. Foram colocados como requisitos essenciais, para participação no programa, um alto nível de engajamento e comprometimento por parte da alta administração da empresa e a solução de todas as questões legais pendentes.

Em 2012 o programa passou por uma avaliação de um comitê independente<sup>29</sup> e sofreu várias críticas, as quais serão resumidas a seguir. Após obter sucesso com um programa piloto para algumas empresas, a NTCA procedeu à implantação do HM de forma rápida demais e os seus funcionários não conseguiram acompanhar o ritmo do processo (OCDE, 2013, p. 94). Embora alguns tivessem uma atitude favorável em relação ao monitoramento horizontal, outros consideraram que a administração tributária estava mais exposta a riscos de queda na arrecadação tributária de contribuintes corporativos, uma vez que houve deslocamento de auditores que atuavam nas formas tradicionais de auditoria fiscal para o programa HM. Houve certa resistência. Isso demonstrou a importância de, ao se realizar uma grande mudança de política, se investir na mudança da cultura organizacional e gerenciar essa mudança na cultura da maneira apropriada. “Na opinião do comitê, isso foi realizado tarde demais e de forma inadequada” (OCDE, 2013, p. 94, tradução nossa).

Ainda segundo o comitê, a administração tributária promoveu o HM de modo atraente, resultando na impressão interna e externa de que esse era o único instrumento de supervisão do futuro. Só após alguns anos é que a NTCA corrigiu essa ideia, posicionando o monitoramento horizontal como apenas um dos elementos de sua estratégia de gerenciamento de riscos de conformidade, que tem como objetivo influenciar o comportamento dos contribuintes: “flexível quando possível, rigoroso quando necessário” (OCDE, 2013, p. 95, tradução nossa).

Outro problema apontado foi a falta de planejamento estratégico prévio. A implementação do HM baseou-se “principalmente em considerações intuitivas”. No momento de sua introdução, havia apenas um documento conciso listando os princípios do modelo. Posteriormente, o programa foi expandido para abranger segmentos inteiros sem suplementar a intuição inicial com uma estratégia baseada em fundamentos racionais e sem uma abordagem gerencial (OCDE, 2013, p. 95, tradução nossa).

Ademais, não foram estabelecidos métricas de referência, indicadores de desempenho ou fatores críticos de sucesso. O comitê ficou surpreso com a falta de informações, qualitativas

---

<sup>28</sup> *Justified trust*

<sup>29</sup> O resultado completo da avaliação do programa de Monitoramento Horizontal da Holanda está disponível no Anexo B do Relatório *Co-operative Tax Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. p. 92

e quantitativas, a respeito dos resultados gerados pelo programa e não conseguiu medir a eficiência, definida como a relação entre os recursos investidos e os resultados alcançados, e nem tampouco a eficácia do modelo, ou seja, se esse resultou na melhoria do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, no aumento da conformidade voluntária.

Segundo um estudo publicado em 2017 embora o relacionamento entre a administração tributária e os grandes contribuintes tenha melhorado muito com o HM, tendo evoluído de uma relação antagônica “eles e nós” para uma relação cooperativa, o sistema enfrenta grandes desafios (WIDT, 2017, p. 4). Provou-se particularmente difícil medir o impacto do modelo na arrecadação tributária já que “a divulgação de informações sobre o programa é altamente limitada, não sendo relatado muito mais do que números agregados sobre o número de empresas participantes” (WIDT, 2017, p. 33, tradução nossa). “O relatório conclui que, para que o HM subsista, é vital aumentar a formalização e a transparência das técnicas de monitoramento de riscos aplicadas pela autoridade tributária e desenvolver métricas mais avançadas do que as disponíveis até agora” (WIDT, 2017, p. 4, tradução nossa).

Ainda segundo o estudo acima mencionado, constatou-se que a NTCA e os contribuintes corporativos temem que a formalização, em dispositivos legais, “eliminará ganhos importantes como flexibilidade e velocidade”<sup>30</sup> Todavia, devido à ausência de estruturas formais significativas e à falta de transparência, “o modelo tornou-se vulnerável a críticas externas” (WIDT, 2017, p. 27, tradução nossa). A natureza informal do HM é hoje considerada uma fraqueza devido à imagem das empresas holandesas na última década. O comportamento tributário das grandes empresas recebe cobertura cada vez mais crítica da mídia e referir-se ao HM como um “acordo de cavalheiros” gera uma conotação, para quem está de fora, de “uma troca de favores ilegítimos” (WIDT, 2017, p. 28, tradução nossa).

Parte das críticas ao sistema, todavia, ainda segundo o estudo, tem origem no desconforto de advogados holandeses com o declínio nas disputas legais entre NTCA e contribuintes corporativos desde a introdução do HM (WIDT, 2017, p. 30).

## **6. AUTORREGULARIZAÇÃO E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

---

<sup>30</sup> O relatório apresenta os resultados de um estudo que teve como fonte primária entrevistas realizadas com contribuintes, funcionários da NTCA e consultores tributários.

## **6.1 Medidas recentes adotadas pela Receita Federal do Brasil**

Há vários anos a RFB adota algumas medidas que permitem a autorregularização pelos contribuintes, como é o caso, por exemplo, da disponibilização, no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), dos extratos da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), que demonstram eventuais erros ou inconsistências na declaração, para que a própria pessoa verifique se há a necessidade de retificação, e do envio de cartas apontando tais inconsistências e incentivando a autorregularização antes da abertura de um procedimento de fiscalização.

Não é intuito deste trabalho, no entanto, analisar todo o histórico e evolução da RFB na área de conformidade tributária. O foco está na apresentação das iniciativas adotadas mais recentemente, particularmente nos últimos cinco anos, que é justamente quando a RFB passou a dar maior ênfase à conformidade tributária voluntária e a autorregularização, e na análise de sua compatibilidade com o que preconiza a OCDE, já que é grande a probabilidade da adesão do Brasil a essa organização.

### **6.1.1 Malha Fiscal Pessoa Jurídica**

A partir de 2017, com a implantação do projeto Malha Fiscal Pessoa Jurídica (Malha PJ), a RFB passou a oferecer às pessoas jurídicas a mesma oportunidade que há anos era disponibilizada às pessoas físicas. A Malha PJ foi construída internamente, a um baixo custo, com soluções tecnológicas desenvolvidas pelos próprios auditores fiscais, baseadas no cruzamento de dados obtidos nas escriturações contábil e fiscal digitais (BRASIL, 2019f, p.5).

Ao serem detectadas divergências, que podem decorrer de meros equívocos, e não necessariamente representar uma irregularidade tributária, automaticamente são gerados alertas, os quais são encaminhados aos contribuintes. Ao ser comunicada, a pessoa jurídica pode analisar a sua situação específica e, se assim julgar cabível, espontaneamente se autorregularizar. (BRASIL, 2019f, p.5).

O relatório do Plano Anual de Fiscalização 2019 deixa bem clara a nova forma de atuação da RFB:

Com o aumento da quantidade das operações, os contribuintes perceberão que a falta da autorregularização terá como consequência o lançamento de ofício, com incidência de multa e juros e espera-se que a maioria deles, após receber o aviso, opte por corrigir as divergências, ...

O propósito dessa nova abordagem, mais do que emitir grande quantidade de autos de infração, é modificar o comportamento dos contribuintes a partir de uma presença fiscal mais intensa, abrangente e tempestiva” (BRASIL, 2019d, p.22).

### **6.1.2 Acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes**

Embora o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes já exista desde a edição da Portaria SRF nº 557 de 26/05/2004, inicialmente seu foco era, por intermédio do monitoramento da arrecadação dos tributos, verificar a existência de indícios de evasão tributária e comunicar as suspeitas à área de fiscalização com o intuito de que fosse programada uma ação fiscal naquele contribuinte<sup>31</sup>. Não existia a ideia de tentar promover a autorregularização.

Ao longo dos anos seguintes, foram editadas outras portarias com algumas modificações no sistema de acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes, mas foi somente com a edição da Portaria RFB nº 641/2015 (BRASIL, 2015c) que foi institucionalizado o novo foco de atuação da área, voltado ao incentivo da promoção da conformidade tributária e da autorregularização. Entre os objetivos do acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes estão atuar próximo ao fato gerador da obrigação tributária e promover iniciativas de conformidade tributária junto aos maiores contribuintes, priorizando ações para autorregularização (BRASIL, 2015c, art. 2º).

Para atingir seus objetivos a portaria estabelece também a forma de atuação dos responsáveis pelo acompanhamento. Como meios de obtenção de informações externas são citados, o contato telefônico do servidor, previamente e formalmente comunicado ao contribuinte pela RFB, e o contato por meio eletrônico, via e-CAC, com o objetivo de obter esclarecimento adicional sobre fato ou circunstância previamente informada à RFB e procedimento fiscal de diligência, com emissão do respectivo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (BRASIL, 2015c, art. 3º).

A portaria esclarece ainda que os contatos por telefone ou e-mail não se caracterizam como início de procedimento fiscal, com a consequente perda da espontaneidade, e que quando as informações não forem satisfatórias, ou o contribuinte não as prestar, poderá ser formalizado procedimento fiscal de diligência, mediante ciência do contribuinte sobre o início do

---

<sup>31</sup> Portaria SRF Nº 557 – Art. 5º As pessoas jurídicas objeto do acompanhamento diferenciado que apresentarem incompatibilidade no cruzamento das informações de que trata o art. 2º, com a indicação de indícios de evasão tributária, deverão ser encaminhadas à Fiscalização da respectiva unidade da SRF para inclusão, em caráter prioritário, na programação de fiscalização estabelecida para o período.

procedimento, ficando afastada a espontaneidade em relação ao tributo, ao período e à matéria expressamente inseridos no termo fiscal (BRASIL, 2015c, art. 3º, §§ 2º, 3º e 4º).

Em 2017, houve alteração da referida portaria<sup>32</sup> e avanço no sentido da promoção da conformidade tributária e da autorregularização. Foi incluída, entre as formas de obtenção de informação, reunião presencial nas dependências da RFB, com agendamento prévio pelo e-CAC, tendo por objetivo, além de obter informações externas, prestar orientações ao contribuinte visando à conformidade tributária (BRASIL, 2015c, art. 3º, IV, e §4º).

Atualmente, a atividade de acompanhamento dos contribuintes diferenciados<sup>33</sup> está estruturada nos seguintes focos de atuação: monitoramento da arrecadação, análise de distorções potenciais, análise de setores e análise de grupos econômicos. O contribuinte não é analisado isoladamente, mas inserido dentro do grupo econômico do qual faz parte, o que proporciona uma visão integral do contribuinte. O acompanhamento por setor econômico, além de permitir também uma visão ampla, macro, que facilita o processo de análise e de conclusões, propicia uma especialização e um aprofundamento do conhecimento do setor econômico, gerando maior eficiência e melhores resultados nos esforços de auditoria.

O processo de trabalho é vinculado à Subsecretaria de Fiscalização (SUFIS) e é organizado e orientado pela Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes (COMAC). Em 2018, 8.969 pessoas jurídicas foram enquadradas como de acompanhamento diferenciado<sup>34</sup>, e embora representem menos de 0,01% do total de empresas no Brasil, essas empresas são responsáveis por 60% da arrecadação total. “Foram investigadas 1.882 distorções de arrecadação por meio da avaliação das informações prestadas pelos contribuintes confrontando-as entre si e com informações externas” e como resultado foi gerado um valor total de R\$ 27,5 bilhões em recuperação de crédito tributário (BRASIL, 2019d, p. 16).

Ao serem identificadas omissões, divergências ou inconsistências nas escriturações e declarações, são gerados alertas de inconformidade com o intuito de incentivar a autorregularização. Em 2018, foram enviados 2.987 alertas de inconformidade gerando 1.616

---

<sup>32</sup> Alterada pela Portaria RFB nº 2614, de 25 de agosto de 2017

<sup>33</sup> A Portaria RFB nº 2.135/2019 define os critérios para pessoas jurídicas que serão submetidas em 2020 ao monitoramento econômico-tributário diferenciado: receita bruta anual superior a R\$ 250 mi em 2018, débitos em DCTF em valor superior a R\$ 30 mi, massa salarial superior a R\$ 35 mi no período jan. a jun./2018 e débitos declarados em GFIP em montante superior a R\$ 15 mi no período de jan. a jun./2018 e, os critérios para pessoas jurídicas sujeitas ao acompanhamento especial: receita bruta anual superior a R\$ 1 bi em 2018, débitos em DCTF superior a R\$ 70 mi, massa salarial superior a 50 mi no período jan. a jun./2018 e débitos declarados em GFIP em montante superior a R\$ 35 mi no período de jan. a jun./2018.

<sup>34</sup> A Portaria RFB nº 3.311, de 20 de dezembro de 2017, definiu para o ano de 2018 os parâmetros de definição das pessoas jurídicas diferenciadas, entre outros: (i) receita bruta acima de R\$ 200 milhões; ou (ii) massa salarial acima de R\$ 65 milhões; ou (iii) débito declarado em DCTF acima de R\$ 25 milhões; ou (iv) débito declarado em GFIP acima de R\$ 25 milhões.

regularizações, o que corresponde a um índice de 54%. No primeiro semestre de 2019, as ações foram intensificadas, 1.695 empresas sujeitas ao monitoramento diferenciado foram contactadas em ações de conformidade e 966, ou 57%, se autorregularizaram (BRASIL, 2019f, p.7). Ao longo do tempo, com essa atuação próxima ao fato gerador e com o aumento da percepção de risco, espera-se promover uma mudança de comportamento dos contribuintes, estimular a conformidade tributária voluntária, o cumprimento espontâneo de suas obrigações.

Em muitas situações, como, por exemplo, em caso de adoção de entendimentos jurídicos divergentes ou na eventualidade de serem necessários maiores esclarecimentos, são realizadas reuniões de conformidade, sempre nas dependências da própria RFB e com a presença de diferentes auditores-fiscais. Após a realização da reunião, com acesso a informações adicionais e mais detalhadas, o contribuinte tem a oportunidade de avaliar seus procedimentos e considerar se entende oportuno promover uma autorregularização. Permanecendo as divergências, poderá vir a ser autuado, mas não necessariamente. Nem sempre há uma representação à área de fiscalização. A origem da divergência pode estar relacionada, por exemplo, à necessidade de alteração ou simplificação da legislação tributária. Em contrapartida, se for considerado necessário, a própria área de acompanhamento poderá iniciar um procedimento fiscal de diligência, há previsão normativa para isto (FREITAS, 2015, p.18).

Em 2018 foram realizadas 149 reuniões de conformidade com os maiores contribuintes, que geraram 68 regularizações (BRASIL, 2019f, p.6). Além das reuniões para esclarecimento, são também realizadas reuniões de boas-vindas, que têm como objetivo conhecer o modelo de negócio da empresa, estabelecer uma relação de proximidade com o contribuinte, gerar presença fiscal e atuar com transparência, entre outros. Em 2019, o Serviço de Monitoramento dos Maiores Contribuintes (SEMAC) da Delegacia Especial de Administração Tributária (DERAT) em São Paulo realizou 11 reuniões de boas-vindas<sup>35</sup>.

### **6.1.3 Programa Operador Econômico Autorizado (OEA)**

O programa Operador Econômico Autorizado (OEA), instituído pela Instrução Normativa RFB nº 1.598 de 09/12/2015, é um programa de conformidade voltado à área aduaneira que tem entre seus princípios a facilitação, a agilidade, a simplificação, a transparência, a confiança e a voluntariedade (BRASIL, 2015a, art. 2º). O programa permite que intervenientes que atuam no comércio exterior, tais como importadores, exportadores,

---

<sup>35</sup> Fonte: Apresentação da Reunião de Avaliação Estratégica DEFIS – 04/02 a 06/02/2020. Documento interno.

transportadores, despachantes aduaneiros e depositários de mercadoria, que cumpram certas exigências estabelecidas pela RFB, sejam certificados no programa OEA e tenham tratamento diferenciado e usufruam de diversos benefícios.

O processo de certificação no Programa OEA consiste na avaliação do processo de gestão adotado pelo requerente para minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior (BRASIL, 2015a, art. 12A) e possibilita a certificação do operador nas seguintes modalidades (BRASIL, 2015a, art. 5º):

- I - OEA-Segurança (OEA-S), com base em critérios de segurança aplicados à cadeia logística no fluxo das operações de comércio exterior;
- II - OEA-Conformidade (OEA-C), com base em critérios de cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, e que apresenta níveis diferenciados quanto aos critérios exigidos e aos benefícios concedidos:
  - a) OEA-C Nível 1; e
  - b) OEA-C Nível 2.

Entre os critérios de conformidade em relação às obrigações tributárias e aduaneiras a serem cumpridos para fins de certificação estão, por exemplo, sistema de contabilidade e registro fiscal, descrição completa das mercadorias, classificação fiscal das mercadorias, base de cálculo dos tributos, origem das mercadorias e controle cambial (BRASIL, 2015a, art. 7º).

Os benefícios<sup>36</sup>, que se relacionam com a facilitação dos procedimentos aduaneiros no país ou no exterior, podem ser de caráter geral ou concedidos de acordo com a modalidade de certificação, com a função do operador na cadeia logística ou com o grau de conformidade. Entre os benefícios concedidos aos importadores e exportadores estão: reduzido percentual de canais de conferência na exportação ou na importação, prioridade de conferência das declarações de importação (DI) ou de exportação (DE) selecionadas para inspeção, parametrização imediata das DI ou das DE, resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias e o registro antecipado da importação por meio aquaviário.

Esse último benefício<sup>37</sup>, denominado “Despacho sobre águas OEA” permite que o importador certificado na modalidade OEA-Conformidade Nível 2 (OEA-C Nível 2) registre a DI antes da chegada da carga ao território aduaneiro, quando for transportada por meio aquaviário. Assim, quando a mercadoria é selecionada no canal verde de conferência aduaneira, que dispensa o exame documental e a verificação da mercadoria, o importador pode retirá-la

---

<sup>36</sup> Definidos nos art. 8º a 12 da IN RFB nº 1.598/2015

<sup>37</sup> Introduzido pela Portaria COANA Nº 85 (BRASIL, 2017)



imediatamente após sua descarga, sem a necessidade de armazenamento. “A utilização do despacho sobre águas permitiu, além de uma drástica redução nos custos de armazenagem, um decréscimo no tempo total despendido na liberação da mercadoria de aproximadamente 78%” (BRASIL, 2019d, p.18).

Segundo um estudo da Confederação Nacional das Indústrias, o programa OEA gerou, até 2018, uma economia de mais de 1,5 bilhão de dólares para as empresas participantes e, até 2030, deve adicionar mais de 50 bilhões de dólares ao Produto Interno Bruto do Brasil (BRASIL, 2019d, p.18).

O programa OEA teve grande aceitação por parte das empresas operadoras no comércio exterior. Até 31/03/2020, o programa havia certificado 489 funções, dentre as quais 334, correspondem a importadores ou exportadores, e restavam em análise 70 requerimentos distribuídos entre os cinco Centros Regionais OEA. Desde a entrada em vigor do Programa OEA, 251 requerimentos foram arquivados, devido ao não cumprimento de algum requisito de admissibilidade contido no art. 14 da IN RFB nº 1.598/2015, e 87 tiveram seu pleito indeferido, devido ao não cumprimento, total ou parcial, dos critérios de elegibilidade ou segurança e/ou conformidade, conforme a modalidade de certificação requerida.<sup>38</sup>

Ao longo dos últimos 12 meses foram recebidos 234 requerimentos, o que demonstra que a atratividade do Programa OEA tem aumentado entre os operadores. A média mensal é de 20 novos requerimentos por mês. Em termos de representatividade dos OEA no comércio exterior brasileiro, no mês de março/2020, os OEA representaram 25,48% em quantidade de declarações registradas no mês (DI + DE). Esse percentual é de 22,96%, quando analisada a representatividade em moeda nacional.

#### **6.1.4 Reuniões de conformidade com o setor financeiro**

Com o intuito de incentivar o investimento estrangeiro no Brasil, a legislação tributária brasileira oferece tratamento diferenciado para os investidores não residentes no Brasil (INR) e não domiciliados em países ou dependências com tributação favorecida (PDTF)<sup>39</sup> que aplicam nos mercados financeiro e de capitais. Dependendo do tipo de investimento há redução da

---

<sup>38</sup> Estatísticas do Programa OEA. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>. Acesso em 27/04/2020

<sup>39</sup> Listados no art. 1º da IN/RFB nº 1037/2010, e alterações posteriores, conhecidos também como “Paraísos Fiscais”

alíquota, ou até mesmo alíquota zero, de imposto de renda, e alíquota zero de Imposto sobre operações financeiras (IOF) aplicável sobre operações de câmbio (BRASIL, 2017).

Para que um INR possa realizar investimentos nos mercados financeiro e de valores mobiliários brasileiros é necessário que, previamente, nomeie um representante legal para fins tributários, o representante tributário, papel exercido por uma instituição financeira<sup>40</sup>. Para que esse representante saiba qual o regime tributário aplicável aos investimentos feitos pelo INR, é necessária a perfeita identificação deste.

Por meio de diligências fiscais conduzidas pela RFB, buscou-se identificar os beneficiários do tratamento diferenciado e verificar se esses cumpriam os requisitos para ter direito aos benefícios. Constatou-se que instituições financeiras estavam realizando o registro de INR sem os devidos cuidados impostos pela Circular BACEN nº 3461/2009<sup>41</sup>, no sentido de conhecer realmente o seu cliente<sup>42</sup>, fato que impossibilita a correta identificação do regime tributário a ser aplicado.

À vista disso, em outubro de 2017 foi realizada uma reunião de conformidade na Delegacia Especial da RFB de Maiores Contribuintes em São Paulo (DEMAC/SPO) da qual participaram nove bancos, além da Federação Brasileira de Bancos (Febraban) e da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais (ANBIMA), para alertar que haviam sido identificados indícios de fraude tributária envolvendo alguns investimentos de não residentes no Brasil e que as análises indicavam que vários investidores declarados como estrangeiros podiam ser, na verdade, brasileiros em busca do benefício fiscal. Foi dado o prazo de 30 dias para que as instituições iniciassem o processo de autorregularização com o pagamento dos tributos devidos. A reunião de conformidade não tirou a espontaneidade dos contribuintes.

Após a reunião, foram realizadas novas ações fiscais e foi constatada também, em diversos casos, a existência de estruturas artificiais, interpostas entre o investidor não residente meramente ostensivo e o efetivo beneficiário, que foram utilizadas com a única finalidade de mascarar o real domicílio do INR que, em muitos casos concretos, estava sediado em PDTF e,

---

<sup>40</sup> Por força do disposto no caput do art. 79 da Lei nº 8.981, de 1995: Art. 79. O investimento estrangeiro nos mercados financeiros e de valores mobiliários somente poderá ser realizado no país por intermédio de representante legal, previamente designado dentre as instituições autorizadas pelo Poder Executivo a prestar tal serviço e que será responsável, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das operações que realizar por conta e ordem do representado.

<sup>41</sup> Circular emitida pelo Banco Central do Brasil que consolida as regras sobre os procedimentos a serem adotados na prevenção e combate às atividades relacionadas com os crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, lei que dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

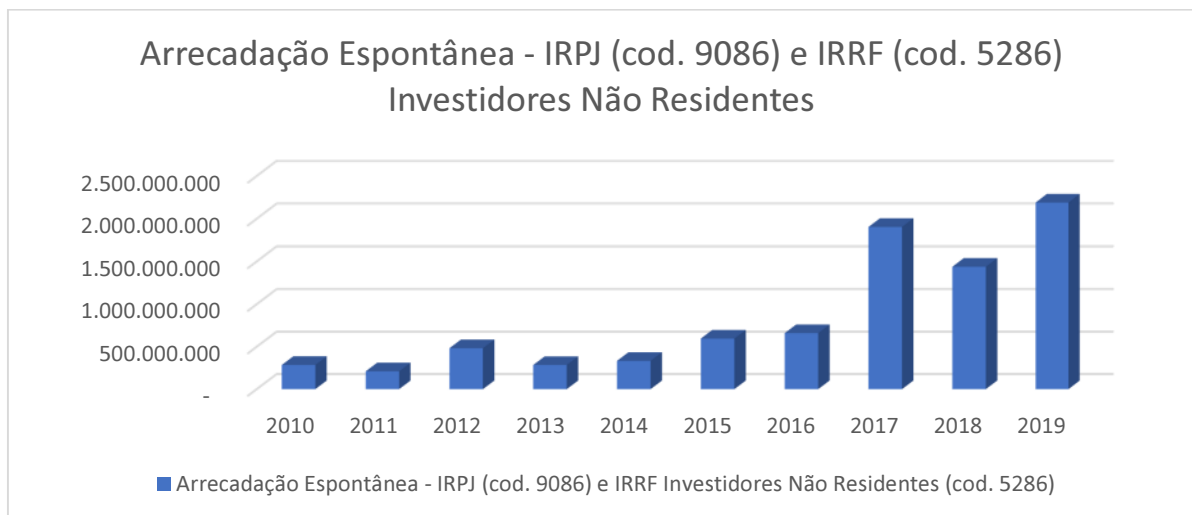
<sup>42</sup> *know your client* (KYC),

em alguns casos inclusive era residente ou domiciliado no Brasil, e assim permitir a fruição indevida de benefício fiscal.

Diante desse cenário, foi realizada uma nova reunião de conformidade na DEMAC/SPO, em fevereiro de 2019, desta vez com apenas dois conglomerados de instituições financeiras. Foi informando que a partir do dia 18 de março daquele ano seriam iniciadas novas ações fiscais e foi dada nova chance para que essas instituições promovessem a autorregularização.

Após a realização dessas reuniões verificou-se expressivo aumento no recolhimento espontâneo, por parte de algumas instituições financeiras, de imposto de renda referente a investimentos realizados por não residentes, conforme pode ser verificado no gráfico abaixo que mostra a evolução dos valores de arrecadação espontânea no período de 2010 a 2019.

Figura 05 – Evolução da arrecadação espontânea de IRPJ e IRRF referentes a investimentos realizados por INR



Fonte: Informações extraídas dos sistemas de controles internos de arrecadação da RFB

Em 2020 a arrecadação continua batendo recorde. No período de 01 de janeiro a 15 de abril de 2020 já houve o recolhimento espontâneo de R\$ 1,386 bilhões referentes a imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre aplicações financeiras de não residentes (cód. 5286) e a imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) sobre ganhos líquidos e operações em bolsa (cód. 9086). A média de recolhimento para esses dois códigos de arrecadação nos últimos dez anos, para esse mesmo período, 01 de janeiro a 15 de abril, era de apenas R\$ 265 milhões. Houve, portanto, um aumento de 423%, em termos nominais, na arrecadação espontânea.

Verifica-se assim que a realização de reuniões de conformidade pode ser bastante eficaz, embora muitas vezes ainda seja necessário um reforço, mediante a realização de ações de fiscalização, para se aumentar a percepção de risco por parte dos contribuintes.

### 6.1.5 Operação Cartórios

A operação Cartórios teve início em outubro de 2018, no estado de Minas Gerais, 6ª região fiscal da RFB, e em 2019 e 2020 foi gradualmente expandida para outras regiões do país. Tal operação é composta por duas fases, sendo que a primeira consiste na realização de reuniões de conformidade coletivas, com os titulares de diversos cartórios da região em unidades da RFB, que tem os seguintes objetivos:

- Demonstrar de forma transparente a atuação da Receita Federal;
- Elevar a Moral Tributária (Fisco e Contribuintes);
- Promover a Educação Fiscal;
- Incentivar o *Compliance* Tributário;
- Incentivar a autorregularização (arrecadação imediata);e
- Reduzir Litígios (BRASIL, 2020b)

Durante as reuniões houve uma apresentação sobre “a legislação tributária federal aplicada à atividade cartorária demonstrando as implicações legais no caso de descumprimento, citando as sanções administrativas, penais e até específicas da área cartorária, sobretudo com relação ao risco de perda de delegação” (BRASIL, 2020c). Ao final dos eventos foi destinado um tempo para perguntas e respostas, houve a entrega de um resumo das informações apresentadas e foi concedido um prazo de 60 dias para autorregularização.

Os resultados da primeira fase foram bastante motivadores, sendo que em algumas localidades para onde a operação foi expandida, como no Distrito Federal, apenas com o anúncio da reunião já foram evidenciados resultados. Foram verificados expressivos recolhimentos na véspera da reunião de conformidade como reflexo da repercussão de reuniões já realizadas em outras regiões. Gerou-se um comportamento de autorregularização antecipada.

Na 6ª RF, estado de MG, a “Operação Cartórios” resultou, até setembro de 2019, em R\$ 280 milhões em créditos tributários (BRASIL, 2019c). Na 7ª região fiscal, composta pelos estados do RJ e ES, a arrecadação mensal do segmento mais do que dobrou após o início da operação, saiu de um patamar de R\$ 10 milhões mensais em novembro de 2018 para pouco mais de R\$ 23 milhões em novembro de 2019 (BRASIL, 2020b).

A segunda fase da operação consiste na realização de ações de fiscalização, ou seja, é a etapa de *enforcement*<sup>43</sup>, em relação aos contribuintes que não se autorregularizaram, e ainda está em andamento.

### **6.1.6 Programa de Estímulo à Conformidade Tributária: Pró-conformidade**

Em 15/10/2018 foi aberta a Consulta Pública RFB nº 04/2018 sobre a Portaria que Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecendo o período para a contribuição: de 16/10/2018 a 31/10/2018.

Na Exposição de Motivos informa-se resumidamente a forma de atuação do programa:

“Alinhando a metodologia sugerida pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), o programa pretende estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal. Essa classificação servirá de referência para a relação entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o contribuinte, direcionando as ações de cumprimento cooperativo, fiscalização, atendimento, análise de requerimentos (inclusive restituição e compensação), julgamento de recursos, dentre outras” (BRASIL, 2018, p. 2).

e também o que se espera com a adoção do programa:

“Em resumo, o Programa visa estimular a conformidade tributária, fomentando a autorregularização. Espera-se como consequências a diminuição do contencioso e da inadimplência, a melhoria do ambiente de negócios no País, além de uma administração tributária mais eficiente” (BRASIL, 2018, p. 3).

Da leitura da minuta da portaria depreende-se que os contribuintes seriam classificados nas categorias “A”, “B” e “C” com base no cumprimento das seguintes obrigações tributárias principais e acessórias:

- I - Registrar e manter a situação cadastral compatível com as atividades;
- II - Apresentar à RFB as declarações e as escriturações com integridade e veracidade nas informações prestadas;
- III - Entregar tempestivamente as declarações e as escriturações; e
- IV - Pagar integral e tempestivamente os tributos devidos (BRASIL, 2018, p. 4).

---

<sup>43</sup> *Enforcement* é um termo da língua inglesa que significa agir para reforçar a execução de uma ordem, pode ser entendido também como ato de coação ao cumprimento de um determinado requisito. Fonte: AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira, Governança Corporativa Tributária – Aspectos essenciais. p. 244.

A classificação levaria em conta até os últimos quatro anos e o contribuinte poderia requerer a revisão da sua classificação, no prazo de 30 dias, caso constatasse erro na aplicação dos critérios. Os critérios de classificação foram elencados nos artigos 7º a 10, mas não foi apresentado o detalhamento no que se refere à pontuação dos critérios e à forma de cálculo.

Para os contribuintes classificados na categoria “A” seriam concedidos os seguintes benefícios: informação prévia sobre indício de infração apurado em análise realizada por Auditor-Fiscal da RFB antes de iniciado o procedimento fiscal, oferecendo a chance ao contribuinte de promover a regularização no prazo indicado na informação, atendimento presencial prioritário, prioridade na análise de demandas perante a RFB, inclusive em relação ao recebimento de restituições, respeitadas as prioridades definidas em lei, e Certificado de Conformidade Tributária perante a RFB (BRASIL, 2018, p. 6).

Os contribuintes classificados na categoria “C”, por sua vez, estariam sujeitos a inclusão no Regime Especial de Fiscalização (REF)<sup>44</sup> e a aplicação prioritária das medidas coercitivas previstas na Portaria RFB nº 1.265/2015<sup>45</sup>, inclusive a cassação dos benefícios fiscais (BRASIL, 2018, p. 7).

Embora as intenções sejam louváveis e a iniciativa da RFB tenha sido considerada, por muitos, como positiva e muito bem-vinda, o projeto não foi adiante. Apesar do resultado da consulta pública não ter sido divulgado constatou-se, a partir da análise de artigos publicados e disponibilizados na internet, que o projeto sofreu várias críticas, as quais serão resumidas a seguir.

Uma das críticas mais recorrentes foi em relação à inadequação da instituição do programa por portaria e não por lei, principalmente pelo fato de tratar de aplicação de penalidades. Também foi muito criticado o “tom punitivo” adotado no texto, reforçando o paradigma atual, de repressão, assim como a punição excessiva para “os maus contribuintes” e a falta de premiação significativa para “os bons contribuintes”.

Igualmente, foi mencionada a inadequação de alguns dos critérios utilizados para classificar os contribuintes, como por exemplo a existência de reiteradas declarações retificadoras e os resultados de pedidos de restituição e de declarações de compensação, e a falta de transparência na regra de ponderação dos critérios para classificação dos contribuintes.

---

<sup>44</sup> A Instrução Normativa RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009 dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei Nº 9.430/96. (BRASIL, 2009)

<sup>45</sup> Portaria RFB nº 1.265, de 3 de setembro de 2015. Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2015d)

Ademais, foram questionados o fato de retroagir a análise da atuação do contribuinte em até 4 anos, para a sua classificação, e assim penalizar contribuintes em razão de condutas adotadas anteriormente à vigência do programa, e o fato de desconsiderar, para efeito de classificação, apenas os débitos com exigibilidade suspensa, e não os débitos em discussão judicial com garantias.

A proposta também sofreu críticas internamente, de auditores-fiscais da RFB que atuam nos órgãos centrais, na administração da RFB. Uma das críticas<sup>46</sup> diz respeito ao fato de o programa criar um direito subjetivo. Uma vez que o projeto propõe a realização de uma classificação pública e a adoção de tratamentos diferentes dependendo do resultado dessa classificação, é necessário que essa seja extremamente objetiva, praticamente automática, e baseada em critérios formais. Por outro lado, para que seja um indutor de mudança de comportamento, ela precisa ser extremamente transparente, os critérios precisam ser amplamente divulgados.

Desta forma, muitos contribuintes, especialmente as grandes empresas, iriam se adequar às exigências puramente formais, as quais normalmente já são cumpridas, mas poderiam continuar a executar grandes planejamentos tributários agressivos, de forma a não pagar tributo, com a segurança, a garantia, que a RFB não iria realizar nenhum procedimento fiscal sem prévia notificação e ação de conformidade.

Assim, em vez do programa ser um estímulo à conformidade tributária voluntária, ele representaria a instituição de mais uma etapa no, já demasiadamente longo, rito do PAF. Em contrapartida, se fossem adotados critérios um pouco mais subjetivos, muitos contribuintes entrariam com ações judiciais questionando os critérios e pleiteando a alteração de sua classificação, gerando assim, em pouco tempo, um expressivo contingente de grandes contribuintes com classificação “C” mas com efeito de “A”.

Outros fatores que levaram à desistência do programa<sup>47</sup>, além das críticas já mencionadas, foram a falta de um sistema robusto de gerenciamento de riscos de conformidade que pudesse oferecer segurança quanto à classificação dos contribuintes e aos respectivos reflexos, a falta de capacidade para operacionalizar, colocar em prática, os ônus e bônus previstos na norma e o risco de criação de mais um contencioso para discussão da classificação recebida. Assim, embora ainda esteja nos planos da RFB criar um programa de conformidade tributária, seria necessária a prévia implementação de um sistema robusto e consolidado de

---

<sup>46</sup> Crítica realizada pelo sr. Guilherme José Dias, ex-Coordenador Especial da COMAC.

<sup>47</sup> Segundo a opinião do Sr. Flávio Vilela Campos, ex-Coordenador Geral da Coordenação Geral de Fiscalização (COFIS).

gerenciamento de riscos de conformidade e, idealmente, tal programa seria no modelo de adesão e voltado aos grandes contribuintes.

Verifica-se que no modelo proposto, objeto de consulta pública, não há um público alvo definido, o programa iria atingir desde microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples até os maiores contribuintes da RFB, contribuintes submetidos ao acompanhamento diferenciado e especial por meio de portaria publicada anualmente pela RFB. Isso, além de gerar um trabalho gigantesco à RFB, já que esta estaria se obrigando, se comprometendo publicamente, a classificar toda a sua base de contribuintes pessoa jurídica (PJ)<sup>48</sup>, não permite que se crie critérios de classificação adequados e incentivos específicos, atraentes, de acordo com cada perfil de contribuinte.

## **6.2 Programa "Nos Conformes" do Governo do Estado de São Paulo**

Embora o foco principal deste trabalho seja a análise da atuação da administração tributária federal, optou-se por conhecer e analisar o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Nos Conformes)<sup>49</sup>, que foi implementado pelo governo do estado de São Paulo, pelo fato deste representar uma importante iniciativa voltada ao propósito de se promover a autorregulização e incentivar a conformidade tributária.

De acordo com informações obtidas no Portal da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Governo do Estado de SP (SÃO PAULO, 2020c):

“Com o Nos Conformes, a Secretaria da Fazenda e Planejamento privilegia cada vez mais as atividades de orientação, atendimento e autorregulização de acordo com os princípios e diretrizes da Lei de Estímulo à Conformidade Tributária”

Os mencionados princípios da lei são: simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança Jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação; publicidade e transparência na divulgação de dados e informações e concorrência leal entre os agentes econômicos (SÃO PAULO, 2018, art. 1º).

Suas diretrizes, por sua vez, são: facilitar e incentivar a autorregulização e a conformidade fiscal; reduzir os custos de conformidade para os contribuintes; aperfeiçoar a

---

<sup>48</sup> Com exceção dos CNPJ com situação baixada ou nula, conforme consta da minuta do projeto.

<sup>49</sup> Instituído pela Lei Complementar nº 1.320 de 06 de abril de 2018 (SÃO PAULO, 2018)



comunicação entre os contribuintes e a administração e simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação (SÃO PAULO, 2018, art. 2º).

Os contribuintes são classificados de acordo com seu perfil de risco e os critérios para classificação são a adimplência em relação às obrigações pecuniárias tributárias relativas ao ICMS e a aderência entre a escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte.

Com o intuito de promover a autorregularização,

O Fisco orienta os contribuintes para que regularizem espontaneamente o cumprimento de suas obrigações tributárias antes da ação fiscal. O contribuinte fica a salvo de penalidades se sanar eventuais irregularidades no prazo indicado no aviso de autorregularização. A correção das inconsistências melhora a classificação do contribuinte e amplia seu acesso às contrapartidas do programa.<sup>50</sup>

.....

Para incentivar a autorregularização, a Secretaria da Fazenda:

1. Disponibiliza o serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte;
2. Realiza periodicamente campanhas educativas sobre direitos, garantias e obrigações do contribuinte, inclusive no que se refere à existência de eventuais pendências sobre obrigações tributárias;
3. Mantém constantemente programa de educação tributária;
4. Oferece treinamento aos servidores da Administração Tributária. (SÃO PAULO, 2020b)

Entre as expectativas do programa estão: elevar a arrecadação sem aumento da carga tributária, aumentar a eficiência administrativa e possibilitar premiar o comportamento tributário adequado e o correto pagamento dos impostos. De acordo com resultados divulgados, houve expressiva autorregularização, o que gerou, de maio de 2018 a dezembro de 2019, mais de R\$ 3 bilhões em pagamentos e parcelamentos, sem aumento da carga tributária (SÃO PAULO, 2020c).

Verifica-se, portanto, que programas que incentivam a autorregularização e promovem a conformidade tributária cooperativa podem ser promissores, gerar bons resultados.

---

<sup>50</sup> Estabelecidas no art. 16 da Lei Complementar nº 1.320/2018.

## 7. POSSÍVEIS DESAFIOS NA EVENTUAL IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA NO BRASIL

Muitos foram os desafios enfrentados pelas administrações tributárias de países que implementaram programas de conformidade cooperativa: a necessidade de se promover mudanças na cultura organizacional, o nível de investimento demandado em alocação e capacitação de recursos humanos, a falta de métricas adequadas, a dificuldade de se chegar ao “tempo real” e de se garantir que seja tirado máximo proveito das informações coletadas para que se tenha retorno com o programa.

Em se tratando da eventual implementação do programa no Brasil, todavia, além dos desafios comuns à maioria dos países, é necessário se considerar uma série de obstáculos e particularidades da nossa realidade.

Conforme exposto nos relatórios da OCDE, os programas de conformidade cooperativa muitas vezes envolvem tomadas de decisão por parte dos grupos responsáveis pela sua condução. Isso ocorre com relativa tranquilidade em países que adotam o *common law*, tais como Estados Unidos, Inglaterra e Austrália, mas no Brasil, que adota o *civil law*, o direito positivo, isso seria muito complicado pois todas as decisões são tomadas estritamente com base no que determina a lei, deixando menor margem para acordos entre representantes das administrações tributárias e dos contribuintes.

Enquanto na maior parte dos países a introdução dos programas formais de conformidade foi realizada sem a necessidade de alterações legislativas, no Brasil, a princípio, seria necessária a introdução de dispositivos legais para conferir legitimidade ao sistema. Há sempre muita contestação, muitos questionamentos, quando ocorre a introdução de alguma regra que vincule os contribuintes que não esteja claramente definida na lei<sup>51</sup>.

Outro obstáculo a ser enfrentado pelo Brasil é a forte resistência à divulgação dos planejamentos tributários agressivos. Embora a divulgação obrigatória de planejamentos tributários não esteja presente, como pré-requisito, em todos os países que implantaram programas de conformidade tributária cooperativa, não há dúvidas que a divulgação e a transparência são componentes essenciais em tais programas. Além disso, essa é uma das ações do projeto BEPS.

---

<sup>51</sup> Como exemplo pode-se citar o contencioso na área de preço de transferência. Existe grande número de processos em que o objeto do questionamento é o fato do detalhamento das regras de cálculo de ajuste a título de preço de transferência estarem em uma Instrução Normativa da RFB e não em lei.

No Brasil, entretanto, já houve a tentativa de se criar um dispositivo legal, por meio da Medida Provisória nº 685/2015 (BRASIL, 2015b), que obrigava a divulgação de planejamentos tributários por parte das empresas, mas houve resistência de diversos setores e, conseqüentemente, do Congresso Nacional e, portanto, os artigos da referida MP que tratavam do tema não foram convertidos em lei. Sem embargo, há que se considerar que o fato de o texto trazer a possibilidade de o contribuinte sofrer graves conseqüências, a depender das circunstâncias, o colocou em atitude altamente reativa, defensiva.

Houve muitas críticas à redação da MP, no sentido de ser muito subjetiva, das situações previstas serem muito abertas, e de não se prever o direito ao contraditório no caso do não reconhecimento da eficácia da operação, para fins tributários, pelo Fisco. Na visão de Marco Aurélio Greco, a iniciativa foi positiva mas necessitava de ajustes profundos. Nas suas palavras o “Modelo precisa contribuir para a construção de um ambiente de discussão dos casos e não de ampla punição” (GRECO, 2015).

Merece igualmente atenção o fato de que em nosso PAF está previsto um longo contencioso, com duplo grau de jurisdição na instância administrativa, que oferece muitas possibilidades de recursos e, durante esse período, os débitos dos contribuintes ficam com sua exigibilidade suspensa e a correção é feita com juros simples pela taxa Selic, se tornando, a longo prazo, uma opção bem interessante de financiamento das dívidas. Temos também um histórico de criação de frequentes programas de refinanciamento e parcelamento com condições muito atrativas para o contribuinte, tais como diminuição ou até mesmo exclusão de penalidades, que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos.

Outra circunstância que não pode ser menosprezada é a situação fiscal do Brasil. O país enfrenta uma grave crise econômico financeira, com elevados déficits fiscais nos últimos anos, o que traz como conseqüência a redução nos investimentos também na área de tecnologia da informação, o que dificulta a implementação de sistemas robustos de gerenciamento de riscos de conformidade. Parte expressiva das análises das declarações contábeis e fiscais realizadas nas auditorias fiscais conduzidas na RFB utiliza um sistema desenvolvido internamente<sup>52</sup>, em ambiente aberto, colaborativo, graças à perseverança, dedicação e alta capacidade técnica de alguns auditores, já que não há muitos recursos para compra de softwares sofisticados.

Também não pode ser ignorado o fato de que o nível de conformidade tributária voluntária, espontânea, em um determinado país, depende não só do critério puramente econômico, da avaliação racional, matemática, do risco versus benefício de deixar de pagar

---

<sup>52</sup> Sistema ContÁgil.

impostos, mas também de uma série de outros fatores tais como as normas pessoais e as normas sociais, e a moral tributária, a motivação para se pagar tributos, que está fortemente atrelada à avaliação do retorno recebido pela sociedade em termos da prestação de serviços públicos.

Infelizmente, em termos gerais, as normas sociais não são fatores que favoreçam a conformidade tributária no Brasil. Embora já se tenha notado melhoras e a busca por um Brasil mais ético, inclusive por meio de campanhas publicitárias, em que já se incentivam práticas concorrenciais mais justas, ainda temos um forte traço da famosa “lei de Gerson” em que se busca levar vantagem em tudo, em que o bom é “ser esperto”.

A moral tributária também é fator negativo no Brasil. Divulga-se muito o “impostômetro”<sup>53</sup> e há uma clara percepção por parte da população em geral que a carga tributária é muito elevada, embora a carga efetiva, e não a nominal, seja inferior à carga média dos países da OCDE<sup>54</sup>. Essa imagem está fortemente atrelada à percepção do que se obtém em troca, como retorno para a sociedade em termos de serviços públicos, e no Brasil os índices de satisfação em relação aos serviços públicos prestados são muito inferiores aos índices obtidos pelos países da OCDE<sup>55</sup>. Igualmente, enfrentamos sérios problemas de falta de credibilidade nos governantes e, devido a um histórico ruim e a todos os escândalos de corrupção divulgados em operações tais como a Lava-Jato, a maioria da população acredita que a corrupção esteja espalhada em todos os governos no Brasil<sup>56</sup>.

Finalmente, também são fatores que nos trazem desvantagens, a complexidade do sistema e da legislação tributária brasileira. Um relatório do Banco Mundial aponta que no Brasil são gastas 1.958 horas com atividades voltadas ao pagamento de tributos, fato que o coloca ocupando a posição de nº 184, de um total de 190 países pesquisados, no quesito pagamento de tributos, e dificulta a conformidade tributária voluntária (WORLD BANK GROUP, 2019, p. 159). Ademais, há muitas normas jurídicas que geram muitas dúvidas aos contribuintes brasileiros, e que às vezes permitem aberturas interpretativas. Em muitas situações, há também a predominância da interpretação literal de determinados dispositivos legais, ignorando-se por completo o “espírito da lei”, dando margem a planejamentos tributários

---

<sup>53</sup> Impostômetro é um medidor estatístico para medir os impostos que um país paga em qualquer instante de tempo. Como alguns impostos são contabilizados uma vez por mês, o impostômetro normalmente se utiliza de uma regressão estatística para deduzir a arrecadação tributária em qualquer instante de tempo. Fonte: Wikipédia

<sup>54</sup> A receita tributária total do Brasil foi de 32,2% do PIB em 2016 enquanto a carga média dos países da OCDE foi de 34,3%. (OCDE, 2019, p. 203)

<sup>55</sup> Satisfação em relação à qualidade dos serviços públicos em 2016: Serviços de saúde: 36% x 61%; Educação: 51% x 68%; Segurança: 31% x 72%; Rodovias: 42% x 66%. (OCDE, 2019, p. 203)

<sup>56</sup> Em 2016 apenas 17% tinha confiança no governo x 45% nos países da OCDE e 80% acreditava que a corrupção estava espalhada em todos os governos no Brasil x 54% nos países da OCDE. (OCDE, 2019, p. 203)

agressivos, combinados com a demora para se realizar as alterações legislativas necessárias para se barrar as interpretações distorcidas<sup>57</sup>.

## 8. CONCLUSÃO

No que se refere à estratégia e às políticas de conformidade que vem sendo definidas e implementadas pela RFB nos últimos cinco anos, verifica-se que a instituição está bem alinhada com as propostas da OCDE e com o que as administrações tributárias de outros países vêm adotando.

A RFB já vem gradualmente substituindo as auditorias fiscais “de um para um”, para intervenções “de um para muitos”, conforme sugerido pela OCDE, embora ainda continue agindo, via de regra, de forma reativa, analisando as declarações dos contribuintes. Também vem aumentando a utilização de intervenções automatizadas, baseadas em regras e cruzamentos de dados, com a postura, muitas vezes, de oferecer ao contribuinte a chance de autorregularização.

Igualmente, já está havendo um incremento do relacionamento com os grandes contribuintes por meio das ações de acompanhamento diferenciado e da realização de reuniões de conformidade. A RFB já dispõe também de um modelo de programa de conformidade tributária de grande sucesso, o OEA, voltado à área aduaneira. Constata-se, assim, que já há uma predisposição por parte da administração do órgão de criar um ambiente de cooperação.

As mudanças de postura e estratégia, entretanto, são muito recentes e, embora haja a intenção de se promover um relacionamento amigável entre fisco e contribuintes, na cultura organizacional da instituição como um todo ainda predomina a visão antagônica. Ainda há um forte e enraizado preconceito de ambos os lados e um sentimento mútuo de desconfiança.

Para que se consiga implantar um programa de cooperação efetivo é fundamental que se tenha disposição e interesse genuínos em promover uma real mudança de atitude e comportamento. Conforme exposto por Luciana Aguiar, é necessário afastar o “paradigma da economia do crime”, com a predominância da postura coercitiva, e adotar o “paradigma do cliente”, em que se assume uma postura “*consumer-friendly*”<sup>58</sup>, e que haja a “indução, por parte

---

<sup>57</sup> Como exemplo podemos citar os planejamentos tributários abusivos com a utilização de amortização indevida de ágio gerados internamente, mediante a criação de estruturas e operações artificiais, sem qualquer substância econômica, que perduraram por muitos anos, até que finalmente a Lei nº 12.973/2014 veio formalmente proibir a amortização tributária de ágio interno.

<sup>58</sup> No sentido de uma postura amigável.

do Estado, de mudança na cultura de conformidade, a partir de relação de confiança mútua” (AGUIAR, 2020).

Entende-se que o processo de adesão deveria ser voluntário, com a prévia análise e aceitação por parte da RFB, mediante critérios pré-definidos, sendo que um critério essencial seria o genuíno interesse e comprometimento e a disposição do contribuinte em agir com total transparência e divulgar plenamente sua forma de atuação. Não se poderia exigir como requisito a solução de todas as pendências, como fez a Holanda, ou a inexistência de discussões e débitos fiscais já que, dado o modelo de PAF vigente e o nosso histórico de contencioso, isso seria utópico, nenhum grande contribuinte poderia participar do programa.

Apesar da ideia, do conceito básico do modelo, ser justamente mudar a forma de abordagem de reativa para proativa, defende-se que não se pode dar a garantia ao contribuinte que, ao ingressar em um eventual programa de conformidade tributária cooperativa, não vá sofrer auditorias fiscais. O foco deve ser a transparência, de ambas as partes, e preferencialmente deve ser oferecida a oportunidade de autorregularização, mas eventualmente podem ocorrer situações em que não seja possível evitar uma ação reativa, de fiscalização.

Seria necessária a prévia implementação de um programa piloto, bem planejado e estruturado, oferecido exclusivamente para os contribuintes sujeitos ao acompanhamento especial, o que no Brasil já significa uma base muito expressiva de contribuintes, para não incorrer nos mesmos erros cometidos pela Holanda.

A tendência seria, naturalmente, à medida em que se fosse conseguindo maior adesão e aumento nos índices de autorregularização e de conformidade voluntária, promover uma diminuição nas auditorias individuais, retrospectivas.

Com a diminuição do número de lançamentos de ofício, diminui-se conseqüentemente o estoque de processos em contencioso, e o número de pessoas necessárias para atuar em toda a operação de acompanhamento dos processos administrativos fiscais, desde as atividades de julgamento até as atividades acessórias de cobrança e de acompanhamento do contencioso administrativo e judicial, migrando-se assim de um ciclo vicioso para um ciclo virtuoso.

Todos poderiam obter benefícios: a administração tributária que poderia ser mais eficiente; os contribuintes que seriam capazes de controlar melhor seus riscos tributários e reduzir seus custos com defesas no contencioso e a sociedade como um todo que poderia contar com mais recursos disponíveis para aplicação em investimentos e serviços públicos.

Entretanto, isso não ocorre com grande rapidez, é preciso ser realista. Esse é um processo que deve ser realizado gradualmente, que exige um período de aprendizagem. Algumas administrações tributárias, como por exemplo a Holanda, tinham um nível de

expectativa muito alto em relação ao programa, acreditaram que esse seria uma solução perfeita, e acabaram tendo que rever seus conceitos.

Para não correr o risco de perda na arrecadação tributária, é essencial se manter um alto nível de presença fiscal. Ademais, é necessário que a RFB esteja muito bem preparada para gerenciar riscos, combinar a análise de dados com intervenções automatizadas, que inicialmente devem tentar promover a autorregularização por parte dos contribuintes. Da mesma forma, é crucial se manter equipes especializadas em combate ao planejamento tributário agressivo, particularmente o planejamento internacional, mediante a troca de informações com outras jurisdições, e em combate a fraudes.

Também é primordial planejar e definir bem como se daria o uso das informações e do conhecimento adquirido nos relacionamentos com os contribuintes participantes do programa para se obter o máximo proveito e gerar um efetivo aumento da eficiência. O programa deve gerar *inputs* que auxiliem na detecção de problemas que podem estar afetando setores inteiros e esses podem servir de instrumentos a serem utilizados em abordagens “de um para muitos”, mediante, por exemplo, o envio de alertas a determinada base de contribuintes. Essas informações podem, do mesmo modo, ser tema de reuniões de conformidade realizadas com determinado setor, ou ainda servir de mecanismos propulsores para alterações na legislação tributária que visem a facilitação da conformidade.

A despeito de a proposta de um modelo ideal de programa de conformidade cooperativa demandar um estudo mais aprofundado, está claro que o modelo tradicional puramente de *enforcement* já não é adequado à realidade atual, e que é necessário encontrar alternativas para aumentar a conformidade voluntária, sem ser pela via do litígio. Não há como continuar aumentando o volume de contencioso. Ademais, se se pretende adotar as diretrizes de preço de transferência da OCDE é fundamental que se tenha um ambiente de maior cooperação e transparência entre fisco e contribuintes, caso contrário tal modelo se torna inviável.

Concluindo, respondendo à questão proposta neste estudo: *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: Uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?* O programa de conformidade cooperativa proposto pela OCDE não deve ser encarado como uma panaceia, uma solução milagrosa para todos os problemas enfrentados pela administração tributária, e não será capaz de substituir integralmente ações de fiscalização. É um programa voltado a um público alvo específico, bem definido, que tenha um bom sistema de governança e que esteja disposto a uma mudança de atitude, mas pode sim representar uma alternativa viável, desde que bem planejado e conduzido, e, a médio e longo prazo, gerar ganhos de eficiência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Livros, artigos e bibliografia em geral

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira, **Governança Corporativa Tributária – Aspectos essenciais**. Quartier Latin. 2016.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira, **Um novo olhar para a relação entre contribuintes diferenciados e a RFB**. Incentivos ao Voluntary Compliance. Projeto Nacional Porta Vozes do Monitoramento Diferenciado RFB. 2020. Apresentação disponível na intranet da RFB.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: Uma nova realidade entre Administração Tributária e Contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. N° 2 p. 58-82 – 2017. 2017. Disponível em <[https://www.academia.edu/35571610/compliance\\_cooperativo\\_uma\\_nova\\_realidade\\_entre\\_administracao\\_tributaria\\_e\\_contribuintes\\_cooperativ\\_e\\_compliance\\_a\\_new\\_reality\\_between\\_tax\\_administration\\_and\\_taxpayers](https://www.academia.edu/35571610/compliance_cooperativo_uma_nova_realidade_entre_administracao_tributaria_e_contribuintes_cooperativ_e_compliance_a_new_reality_between_tax_administration_and_taxpayers)>. Acesso em 10/02/2020

AUSTRALIA. Australian National Audit Office (ANAO). **Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers**. 2014. Disponível em <<https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers>>. Acesso em 12/01/2020.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office (ATO). **Annual Compliance Arrangements what you need to know**. 2019. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements---what-you-need-to-know/>>. Acesso em 12/02/2020.

\_\_\_\_\_. **Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system**. 2000. Disponível em <<http://www.ctsi.org.au/publications/ATOPubs/cooperative%20compliance.pdf>>. Acesso em 10/01/2020.

\_\_\_\_\_. **The OECD four Pillars of compliance**. 2019. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/In-detail/The-OECD-four-pillars-of-compliance/>>. Acesso em 10/01/2020.

\_\_\_\_\_. **We assist and assure the tax compliance of large corporate groups**. 2019. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/In-detail/Weassist-and-assure-the-tax-compliance-of-large-corporate-groups/>>. Acesso em 10/01/2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro**. 04/09/2019. 2019a. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=Vzr1gHEZ44k>>. Acesso em 20/03/2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números – Dados 2018 - Edição de 2019**. 2019b. Disponível em <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view)>.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Contencioso Administrativo fiscal federal de 1º Instância** (funcionamento, estrutura e dados gerenciais).



2020a. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/f5554f98-c2bd-41ec-bdcd-0549408732bf>>. Acesso em 20/03/2020.

\_\_\_\_\_ **8ª Região Fiscal faz pente-fino em benefícios fiscais oferecidos a não residentes.** Artigo publicado na Intranet da RFB em 30/10/2017. 2017. Acesso em 17/01/2020.

\_\_\_\_\_ **Ação de Conformidade com cartórios na 7ª Região Fiscal já recuperou R\$ 119 milhões** – artigo publicado na Intranet da RFB em 07/01/2020. 2020b. Acesso em 17/01/2020.

\_\_\_\_\_ **DRF/Vitória promove a primeira Reunião de Conformidade Coletiva com os titulares de cartórios na 7ª RF** – artigo publicado na Intranet da RFB em 17/09/2019 (2019c). Acesso em 17/01/2020.

\_\_\_\_\_ **Operação Cartórios em Brasília recupera mais de 10 milhões de reais** - artigo publicado na Intranet da RFB em 07/01/2020. 2020c. Acesso em 17/01/2020.

\_\_\_\_\_ **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019:** quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário - Resultados de 2018. 2019d. Disponível em <[http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019\\_05\\_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf](http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf)>. Acesso em 20/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado.** 2020d. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/oea>>. Acesso em 27/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Revista Fato Gerador** – 16ª edição - maio 2019. 2019e. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg-16ed-web.pdf/view>>. Acesso em 19/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Revista Fato Gerador** – 17ª edição - dezembro 2019. 2019f. Disponível em <[https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg\\_17ed\\_web.pdf/view](https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_17ed_web.pdf/view)>. Acesso em 19/02/2020.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **O Brasil e a OCDE.** 2019g. Disponível em <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15584-o-brasil-e-a-ocde>>. Acesso em 16/01/2020.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Cooperative Compliance – A smart approach providing multiple benefits** – ESTEBAN, Isaac Gonzalo Arias. 2015. Disponível em <<https://www.ciat.org/cooperative-compliance/?lang=en>>. Acesso em 10/01/2020.

ESTADOS UNIDOS. The United States Government Accountability Office (GAO). **Corporate Tax Compliance: IRS Should Determine Whether Its Streamlined Corporate Audit Process Is Meeting Its Goals.** 2013. Disponível em: <[https://www.gao.gov/products/gao-13-662?order=field\\_status\\_code&sort=asc](https://www.gao.gov/products/gao-13-662?order=field_status_code&sort=asc)>. Acesso em 08/05/2020.

ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias. UGARTE, Luis Cremades. VARGAS, David. Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. 2015. **Working Papers Series. CIAT.** Cidade do

Panamá. República do Panamá. Março 2015. Disponível em <[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015\\_WP\\_2\\_cooperative\\_gonzalo\\_cremades\\_vargas.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf)>. Acesso em 10/01/2020.

FREITAS, Sérgio Murilo de. **Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado: A comunicação com as empresas diferenciadas**. TCC do Curso Direito Tributário – FGV - Escola de Direito de SP. 2015.

GONÇALVES, Márcio. Fisco e contribuintes: saindo de uma relação conflituosa para uma relação de cooperação. **Revista Jus Navigandi**. Teresina. Ano 23 n° 5635. 2018. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/70577>>. Acesso em 21/06/2019.

GRECO, Marco Aurélio. **A MP – 685/2015 e a declaração de planejamentos tributários**. 2015. Disponível em <<https://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=201366>>. Acesso em 18/03/2020.

GULLO, Marcelly Fuzaro. THORSTENSEN, Vera. O Brasil na OCDE: membro pleno ou mero espectador? **Working Paper** 479 – CGCI n° 08. MAIO DE 2018. 1, FGV. São Paulo School of Economics. 2018. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/23926>>. Acesso em 16/01/2020.

GRIBNAU, Hans. HUISKERS-STOOP1, Esther. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model - **Journal of Tax Administration** Vol 5:1. 2019. Disponível em <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3333347](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347)>. Acesso em 07/01/2020

HUISKERS-STOOP1, Esther. GRIBNAU, Hans. **Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model**. Disponível em <<https://leidenlawblog.nl/articles/promotion-of-tax-compliance-cooperative-compliance-and-the-dutch-horizontal>>. Acesso em 10/01/2020

IOTA. Intra-European Organization of Tax Administrations. **Transforming Tax Administration**. 2017. Disponível em <<https://www.iota-tax.org/system/files/transforming-tax-administration.pdf>>. Acesso em 16/03/2020.

LARSEN, Lotta Björklund. OATS, Lynne. **Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action**. 2019. Disponível em <[https://www.researchgate.net/publication/333515470\\_Taxing\\_Large\\_Businesses\\_Cooperative\\_Compliance\\_in\\_Action](https://www.researchgate.net/publication/333515470_Taxing_Large_Businesses_Cooperative_Compliance_in_Action)>. Acesso em 10/01/2020.

MENG, Márcia Cecília - **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil: Uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes**. - TCC do Curso Direito Tributário – FGV - Escola de Direito de SP. 2017.

MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. Making it easier: taxpayer services, cooperative compliance and tax simplification. **Working Papers Series. CIAT**. Cidade do Panamá. República do Panamá. Outubro 2018. Disponível em <[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP\\_04\\_2018\\_sarralde.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_04_2018_sarralde.pdf)>. Acesso em 21/06/2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. 2016.

Disponível em <<https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>>. Acesso em 21/06/2019.

\_\_\_\_\_ **Co-operative Tax Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.** 2013. Disponível em <[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework\\_9789264200852-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en)>. Acesso em 19/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance.** 2004. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>>. Acesso em 10/01/2020.

\_\_\_\_\_ **Latin American Economic Outlook 2019: Development in Transition.** 2019. Disponível em <[https://www.oecd-ilibrary.org/development/latin-american-economic-outlook-2019\\_g2\\_g9ff18-en](https://www.oecd-ilibrary.org/development/latin-american-economic-outlook-2019_g2_g9ff18-en)>. Acesso em 10/01/2020.

\_\_\_\_\_ **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015a. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em 23/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.** 2014. Disponível em <<http://www.oecd.org/publications/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>>. Acesso em 12/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE.** 2018. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>>. Acesso em 27/12/2019.

\_\_\_\_\_ **Study into the Role of Tax Intermediaries.** 2008. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em 25/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure.** Report on Disclosure Initiatives. 2011. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em 20/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.** 2019a. Disponível em <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019\\_74d162b6-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page1)>. Acesso em 12/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** 2019b. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>>. Acesso em 08/04/2020.

\_\_\_\_\_ **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit.** 2017a. Disponível em <[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit\\_9789264282186-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit_9789264282186-en)>. Acesso em 12/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Trabalhando com o Brasil.** 2017b. Disponível em <<http://www.oecd.org/latin-america/Active-with-Brazil-Port.pdf>>. Acesso em 11/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour.** 2010. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf>>. Acesso em 20/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance.** 2015b. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 18/02/2020.

PARADA, Márcio Henrique Sales. O outro lado da moeda na nova relação entre Fisco e Contribuintes – A obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v.7, nº 8, janeiro/junho, 2019, p. 79-113. Disponível em [https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/Parada\\_The\\_Other\\_Side\\_of\\_the\\_Coin\\_in\\_the\\_New\\_Relationship\\_between\\_tax\\_authorities\\_and\\_tax\\_payers.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/Parada_The_Other_Side_of_the_Coin_in_the_New_Relationship_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf)>. Acesso em 12/02/2020.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual** nº 39.p. 507-527. 2018. Disponível em <[http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Reconstruindo-a-Confiança-na-Relação-Fisco-Contribuinte\\_SAR.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Reconstruindo-a-Confiança-na-Relação-Fisco-Contribuinte_SAR.pdf)>. Acesso em 12/02/2020.

SÃO PAULO. **Portal da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. Sobre o Programa.** 2020a. <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Sobre.aspx>>. Acesso em 04/05/2020.

\_\_\_\_\_ **Autorregularização.** 2020b. <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Autorregulariza%C3%A7%C3%A3o.aspx>>. Acesso em 04/05/2020.

\_\_\_\_\_ **Resultados do Programa "Nos Conformes"** 2020c. <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>. Acesso em 04/05/2020.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa - **Revista Direito GV**. Vol. 15 nº1. São Paulo. 2019. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430>>. Acesso em 07/01/2020.

WIDT, Dennis de. Dutch Horizontal Monitoring. The handicap of a Head Start. **Fair Tax Working Paper Series**. Nº 13. September 2017. Disponível em <<http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1142129&dsid=2485>>. Acesso em 16/01/2020.

WIDT, Dennis de. OATS, Lynne. Co-operative Compliance: Views of large business in the Netherlands and UK. **Fair Tax Working Paper Series**. Nº 23. Novembro 2018. Disponível em <<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1285489/FULLTEXT01.pdf>> Acesso em 10/01/2020.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2019**. Training for Reform. 2019. Disponível em <<https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2019>>. Acesso em 09/05/2020.

### Documentos jurídicos e normativos

BRASIL. **Consulta Pública RFB nº 04/2018 de 15/10/2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a>>

conformidade-tributari a-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>. Acesso em 07/10/2019.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa RFB nº 979, de 16/12/2009.** Dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15945>. Acesso em 10/05/2020.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa RFB nº 1598 de 09/12/2015.** Dispõe sobre o programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. 2015a. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70204>>. Acesso em 16/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966** - Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em 12/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Medida provisória nº 685, de 21/07/2015.** Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. 2015b. Disponível em <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm)>. Acesso em 18/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Portaria COANA Nº 85, de 14/11/2017.** 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87934>>. Acesso em 16/02/2020.

\_\_\_\_\_ **Portaria RFB nº 641 de 11/05/2015.** Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. 2015c. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>>. Acesso em 11/03/2020.

\_\_\_\_\_ **Portaria RFB nº 1.265, de 03/09/2015.** Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2015d. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67560>>. Acesso em 10/05/2020.

\_\_\_\_\_ **Portaria RFB nº 2.614 de 25/08/2017.** Altera a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015, que dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85685>>. Acesso em 28/04/2020.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 1.320 de 06/04/2018.** Institui o Nos Conformes – Programa de Autorregularização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 2018. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em 12/02/2020.