

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

39



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO COMO INSTRUMENTO DE MELHORA DO AMBIENTE TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS

COOPERATIVE TAX COMPLIANCE AS AN INSTRUMENT FOR IMPROVING THE TAX ENVIRONMENT: GENERAL ASPECTS

Eduardo Fernandes Arandas

Mestrando em Direito Tributário Internacional pelo IBDT/SP. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT/SP e em Direito Tributário pela USP/SP. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo/SP. E-mail: eduardo@colivan.adv.br.

Resumo

A velocidade das mudanças no mundo dos negócios, a alta mobilidade da renda e das pessoas, a complexidade da legislação tributária e a escassez de recursos públicos demandam uma mudança de paradigma no que diz respeito à Administração Tributária. Nesse cenário surge o Compliance Cooperativo, uma ferramenta adicional baseada em um relacionamento transparente e ágil entre contribuintes e autoridades fiscais com o objetivo de reduzir riscos tributários, aumentando, assim, o nível de certeza quanto às posições tributárias, e, por outro lado, uma maior perenidade das receitas tributárias para o Estado. O presente estudo tem por objeto apresentar os elementos do Compliance Cooperativo conforme delineado pelos estudos da OCDE, avaliando os principais aspectos que compõem tais estruturas.

PALAVRAS-CHAVE: COMPLIANCE, COOPERATIVO, ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, PILARES, TRANSPARÊNCIA

ABSTRACT

The speed of changes in the business world, the high mobility of income and people, the complexity of tax legislation and the scarcity of public resources demand a paradigm shift with respect to the tax administration. In this scenario, Cooperative Compliance arises, based on a transparent and agile relationship between taxpayers and tax authorities with the objective of reducing tax risks, thus increasing the level of certainty regarding tax positions, and, on the other hand, tax revenues for the States. The present study aims to present the elements of Cooperative Compliance as outlined in OECD studies, evaluating the main aspects that make up such structures.

KEYWORDS: COMPLIANCE, COOPERATIVE, TAX ADMINISTRATION, PILLARS, TRANSPARENCY

I. INTRODUÇÃO: TEMA E LIMITAÇÃO

O presente estudo tem por objetivo apresentar a definição de *Compliance Cooperativo* exposta pelos estudos realizados pela OCDE, oferecendo os conceitos envolvidos e apontando as diretrizes gerais, vantagens e as desvantagens de programas baseados nessa ideia.

Destaca-se que o principal ponto dessa discussão diz respeito a uma mudança de paradigma, que possibilite uma nova forma de relacionamento entre Fisco e contribuinte, por meio da qual se abandona uma relação conflitiva e contenciosa e se possibilita uma atmosfera que alie o atendimento à necessidade estatal de receitas tributárias estáveis com a criação de ambiente favorável para investimentos.

Não se deve acreditar, no entanto, que a existência de eventuais desencontros entre Fisco e contribuintes os coloque em lados opostos, afinal ambos comungam do objetivo de transformar a tributação em um processo mais simples¹.

Em resumo, programas dessa natureza devem dar destaque às vantagens de um comportamento positivo por parte dos contribuintes, devolvendo àqueles contribuintes dispostos à maior transparência um maior nível de certeza quanto às suas posições tributárias².

Pesquisas feitas pela OCDE/FMI³ deixam claro que um ambiente com maior certeza é capaz de produzir maior nível de segurança e certeza ao contribuinte, o que gerará um maior nível de confiabilidade quanto aos impactos tributários em seus resultados.

Aliado a isso, o desenvolvimento de conhecimento no corpo das autoridades fiscais com relação ao negócio dos contribuintes facilita que agentes fiscais e a própria Administração Tributária desenvolvam com mais facilidade o seu trabalho, aproximando-se do contribuinte e evitando procedimentos fiscalizatórios pouco eficientes.

Há uma série de questões e detalhes relevantes a essa questão que não serão abordados no presente estudo, em especial aqueles relativos aos controles impostos aos contribuintes aderentes a tais programas, denominados como Tax Control Framework (TCF)⁴.

1 OECD (2017). *Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.*

2 ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. *The concept of Cooperative Compliance. Bulletin for International Taxation* n. 10, v. 68, 2014.

3 IFA (International Fiscal Association) (2012). *IFA initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, IFA, 2012.*

4 De acordo com o Estudo de 2017, ferramentas de TCF baseiam em seis pilares: (i) a existência de uma estratégia fiscal delineada em nível executivo pela empresa; (ii) ser aplicada de forma capilarizada pela empresa, atingindo todas as áreas que ofereçam a possibilidade de reflexos fiscais; (iii) definição de responsabilidade pelo programa; (iv) governança e documentação de matrizes e sistemas com apontamento de riscos e passíveis de revisões periódicas; (v) teste, monitoramento e manutenção da estrutura a fim de se garantir aderência aos TCF; e, (vi) testes de assecuração (assurance) compreendidos como uma ferramenta capaz de garantir a todos os interessados no tema que todos os controles e declarações preparados com base nessas ferramentas são confiáveis.

Os estudos da OCDE observaram que programas de *Compliance* Corporativos têm como aspecto central ferramentas de TCF, estando presente em mais de cinquenta dos programas existentes⁵.

Esses controles são a base de um programa eficiente de *Compliance* Cooperativo e uma boa e detalhada estrutura é a base para seu funcionamento. Restringimos o escopo do presente trabalho aos aspectos gerais desses programas.

Destacamos que programas de *Cooperative Tax Compliance* impõem, necessariamente, que o contribuinte esteja disposto a ser o mais transparente possível relativamente ao seu modelo de negócio, informando ao Fisco todos os detalhes de sua operação, incluindo todos possíveis reflexos tributários. Portanto, o pressuposto é haver confiança.

Por outro lado, deve haver por parte do Fisco comprometimento com a criação de um ambiente para convívio harmônico com aqueles contribuintes dispostos a compartilhar tempestivamente suas informações passíveis de impactos tributários.

II. O CONCEITO DE *COMPLIANCE* COOPERATIVO E O SEU USO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO DE RISCO NA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ambiente de negócios atual tem por regra a altíssima velocidade com que novas tecnologias e modelos de negócio surgem e desaparecem. Aos empresários, além dos riscos de negócio, a velocidade de tais avanços impõe riscos tributários, diante da impossibilidade de o legislador acompanhar tais eventos na mesma velocidade⁶ e impor aos empresários a avaliação de situações tributárias que geralmente não encontram um delineamento legal preciso.

Adicionalmente, após a crise financeira de 2008 viu-se um aumento da disposição das autoridades fiscais em ampliar o nível de *Compliance* Tributário de grandes empresas⁷.

Esse cenário aumenta ainda mais a pressão sobre os sistemas tributários e amplia o volume de questões tributárias resolvidas de maneira contenciosa, dado o enorme desafio das autoridades fiscais de melhorarem a Administração Tributária de forma geral, gerando como consequência uma ampliação de comportamentos apropriados por parte dos contribuintes⁸.

Nesse sentido, o aumento da exigência de *Compliance* Tributário pode se dar de diversas formas, mas em regra, todas as medidas que visam à sua ampliação envolvem dois aspectos: o aumento da fiscalização, com aumento de procedimentos fiscalizatórios, obrigações acessórias e fiscais em campo; ou, a ampliação dos incentivos oferecidos aos

5 OECD (2017). Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.

6 ROSA, Ana Teresa Lima; e BARROS, Ana Beatriz Bacelar de. Desafios da Administração Tributária para os próximos anos. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-dez-18/desafios-administracao-tributaria-proximos-anos>>.

7 HEL, Lisette van der. Cooperative Compliance: tax risk management and monitoring. *Intertax* v. 44, Issues 8, 9. Kluwer.

8 ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of Cooperative Compliance. *Bulletin for International Taxation* n. 10, v. 68, 2014, p. 1.

contribuintes para que estes cumpram a legislação de modo satisfatório. *Compliance Cooperativo* diz respeito a esse segundo aspecto⁹.

Diversas pesquisas sinalizam de forma bastante clara que, correntemente, o maior desejo dos empresários em relação aos tributos devidos pela sua empresa é um maior grau de certeza a respeito dos impactos tributários de suas operações. Esse maior nível de segurança conferiria a eles mais qualidade de dados para o planejamento e execução dos seus negócios¹⁰.

Do ponto de vista das autoridades fiscais, o objetivo é ter receitas tributárias estáveis, obtendo assim, da mesma forma, maior certeza quanto a este item tão precioso aos orçamentos estatais.

Portanto, seria a hora de, ao invés de os governos usarem seus dedos para tapar buracos por onde escorrem os impostos, governo e contribuintes avaliarem o que há de errado na forma como eles se relacionam¹¹.

Enfim, uma mudança de paradigma no relacionamento, deixando de lado a postura conflitiva e buscando construir padrões objetivos de relacionamento que possibilitem um pouco de harmonia a este convívio inevitável.

Nesse cenário exsurge a figura do *Compliance Cooperativo*, que pode ser definido da seguinte forma¹²:

“[...] institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that Tax Payers and Tax Authorities voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true cooperation, and has as aim the administration of tax laws to the Tax Payers business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties’ rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax.”

De acordo com esta definição, *Compliance Cooperativo* deve ser um relacionamento entre contribuintes e autoridades fiscais que vai além do exigido pela legislação em vigor (em termos de engajamento), com níveis superiores de transparência mútua, o que gera

9 MAJDANSKA, Alicja; e SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Tax Compliance in the spotlight – the challenges for Tax Administrations and taxpayers. Bulletin for International Taxation n. 11, v. 71, 2017.

10 Disponível em: <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/summer_conference/2017/maffini.pdf>, 2017.

11 OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? Bulletin for International Taxation, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 516.

12 IFA (International Fiscal Association) (2012). IFA initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, IFA, 2012, p. 18.

respeito e compreensão capazes de resultar em efetiva cooperação entre Fisco e contribuintes.

O efeito esperado desse novo paradigma é a melhora na administração da lei tributária, com agilidade na interpretação de leis pelo Fisco e sua melhor aplicação, que deve tomar por base o propósito da legislação e não apenas o texto da lei, sendo, por fim, respeitado o direito de ambas as partes de recorrer às esferas legais cabíveis em caso de divergência de qualquer das partes.

O autor Jeffrey Owens, em estudo sobre a questão do relacionamento entre contribuintes e autoridades fiscais, afirma que a adesão a regimes de *Compliance* Cooperativo pelos contribuintes assemelha-se a programas de *Voluntary Disclosure*, em termos da assunção de compromissos mútuos, por meio dos quais os contribuintes comprometem-se a manter comunicação constante com a autoridade fiscal informando possibilidades de riscos tributário; e as autoridades fiscais, por outro lado, comprometem-se a responder de forma ágil e eficiente, considerando a realidade e a velocidade do mundo comercial¹³.

Outro ponto que vem a confirmar a importância do *Compliance* Colaborativo no contexto atual decore da escassez de recursos das autoridades fiscais alocáveis à atividade de fiscalização.

Tomando como o exemplo o Brasil, onde há recorrentes restrições orçamentárias, contar com regimes que permitam uma melhor alocação dos recursos a uma fiscalização mais eficiente mostra-se opção inteligente dentro do conjunto de ferramentas disponíveis para uma boa administração tributária.

A aproximação entre autoridades fiscais e contribuintes decorrente da aplicação de regimes de *Compliance* Cooperativo permite, em geral, que o Fisco avalie o perfil de risco de cada contribuinte de modo que, a partir do nível de risco de cada contribuinte, sejam alocados os recursos fiscalizatórios de forma mais eficiente.

Desse modo, estruturam-se matrizes de avaliação com o objetivo de serem identificados os assuntos e os contribuintes que tendem a gerar maiores riscos tributários (*uncertain tax positions*). Definida essa matriz, focam-se os recursos nesses grupos posta a tendência de maior eficiência arrecadatória.

Relativamente aos pontos desse item, conclui-se que um programa de *Compliance* Cooperativo pode ser compreendido como um sistema de gestão de risco, baseado na transparência, na cooperação e na colaboração mútua, por meio do qual autoridades fiscais e contribuintes, com o objetivo de ampliar o relacionamento, agem ambos de forma proativa, com o objetivo de reduzir conflitos no que tange à aplicação da lei tributária, reduzindo complexidade em processos de auditorias, incertezas quanto às

¹³ OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? Bulletin for International Taxation, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 516.

posições tributárias adotadas pelos contribuintes e demais questões que podem gerar conflitos pertinentes à arrecadação¹⁴.

III. DO *ENHANCED RELATIONSHIP* AO *COMPLIANCE* COLABORATIVO

A ideia de *Compliance* Cooperativo tem como origem determinada estudos elaborados pela OCDE, que tiveram início em 2002 com a criação do Forum on Tax Administration (FTA), mas ganhou corpo com a Declaração de Seoul em 2006¹⁵.

Posteriormente, outros estudos concluíram no sentido de que a relação entre agentes arrecadadores e contribuintes deve ter por base uma relação amistosa, de concessões mútuas; sendo que esta mudança de paradigma, de conflito para diálogo, ofereceria benefícios e vantagens pra ambos os lados.

Essa conclusão decorre do fato de que a eficácia dos processos atualmente adotados pelas autoridades fiscais é discutível posto o vertiginoso aumento da complexidade da legislação tributária, a ampliação do número de contribuintes e as restrições orçamentárias impostos ao Fisco¹⁶.

Nesse sentido, com a publicação do estudo *Study into the role of tax intermediaries*, 2008¹⁷, cristalizou-se o conceito de *Enhanced Relationship*, um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte.

A base para esse novo paradigma de relacionamento teve por base as conclusões do estudo referido, que tinha por objetivo original avaliar o papel dos consultores tributários na estruturação de planejamentos tributários agressivos¹⁸.

Esse estudo toma como ponto de partida a existência de um padrão básico de relacionamento (*basic relationship*)¹⁹, baseado em exigências legais em que as partes agem de acordo com as obrigações que lhe são impostas.

Contrastando com esse conceito, o *Enhanced Relationship* funcionaria com base em uma relação de mútua confiança entre Fisco e contribuinte, servindo como alicerce para construção desse ambiente uma postura ativa de ambas as partes.

Da parte dos contribuintes, demonstrando uma maior disposição em compartilhar elementos com potencial de conflito com a autoridade tributária. E, por parte das autoridades tributárias, uma maior clareza quanto aos procedimentos de fiscalização e rapidez em seu posicionamento perante pontos passíveis de interpretação.

14 OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 517.

15 ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of Cooperative Compliance. *Bulletin for International Taxation* n. 10, v. 68, 2014, p. 3.

16 *Idem*, *Ibidem*, p. 4.

17 OECD (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD.

18 *Idem*, *Ibidem*, p. 10 e 11.

19 *Idem*, *Ibidem*, p. 39.

Ponto relevante do referido estudo foi a constatação de que, em que pese haver riscos de estruturas agressivas por parte de todos os contribuintes, alguns contribuintes geralmente oferecem maiores riscos de adotarem posturas tributárias mais agressivas, sendo tais contribuintes, em geral, as grandes empresas e pessoas físicas de alta renda (*high networth individuals*)²⁰.

Desse modo, diante da dificuldade e dos altos custos para uma fiscalização eficiente, o que acaba por dar margem a estruturas de planejamento tributário, a fiscalização deve utilizar-se de gerenciamento de risco (*risk management*) para alocar os seus recursos financeiros (e de pessoal) da forma mais eficiente possível²¹, identificado o perfil dos contribuintes que oferecem mais riscos, alocam-se os recursos de fiscalização a eles.

Como contrapartida, tem-se uma fiscalização tributária baseada na gestão de riscos considerando o perfil daqueles que devem ser fiscalizados e daqueles que não serão fiscalizados.

Espera-se, com relação a esse ponto, que uma política de fiscalização baseada em avaliação de riscos gerará retornos às autoridades fiscais. Mas são esperados de tal política benefícios também aos contribuintes, posto que contribuintes que demonstrem transparência e fundamentem sua classificação como um contribuinte de baixo risco certamente enfrentarão menor ônus de *Compliance*.

Em que pese a gestão de risco apontar contribuintes que devem ser fiscalizados e que podem não ser fiscalizados, a segurança desse sistema demanda auditorias em todos os contribuintes independentemente do seu grau de riscos a fim de se garantir consistência do sistema fiscalizatório.

Desse modo, desenhou-se o conceito *Enhanced Relationship* tendo por pressuposto uma comunicação eficiente entre Fisco e contribuinte, tendo por base a transparência dos contribuintes, que necessariamente devem se mostrar dispostos a compartilhar informações com as autoridades fiscais, a fim de possibilitar uma adequada avaliação de seu perfil e melhora do ambiente fiscalizatório.

Passados cinco anos da publicação do estudo anterior, em 2013 veio à lume o estudo *Co-operative Compliance framework: from Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance*.

No período compreendido entre a publicação do estudo anterior (2008) e do estudo de 2013 houve uma importante evolução na aplicação de gestão de risco para auditorias e *Compliance* Tributário por parte das autoridades; e, também, surgiram algumas questões com relação ao termo *Enhanced Relationship*, principalmente no que diz respeito à igualdade de contribuintes (aderentes e não aderentes a tais programas) perante a lei.

20 OECD (2008). Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD, p. 11.

21 Idem, Ibidem, p. 23.

Nesse estudo de 2013, a OCDE esclareceu que o objetivo de programas dessa natureza não é de forma alguma gerar benesses a alguns contribuintes em detrimento de outros, mas auxiliar no pagamento do imposto no montante e no momento correto²².

Nesse sentido, e por entender que o termo *Cooperative Compliance* apresentava grande correlação com o espírito de tais programas, optou-se pela alteração do termo a designar tal ferramenta²³.

Importante mencionar que em estudo recente²⁴ verificou junto a 55 países que responderam a uma pesquisa que 33 deles têm em sua realidade fiscal programas já implementados (18 países), em implementação (10 países) e planos para criação de programas dessa natureza.

IV. PILARES DO COMPLIANCE COOPERATIVO

Programas de *Compliance* Cooperativo dependem fortemente de pilares estabelecidos no estudo de 2008 (*Enhanced Relationship*). Nos próximos parágrafos tais pilares serão explorados, destacando as principais características e justificativas para destaque desses elementos.

Os primeiros cinco pontos são os pilares sobre os quais se baseiam o *Compliance* Cooperativo por parte das autoridades fiscais, sendo eles: *commercial awarness*, imparcialidade, proporcionalidade, abertura ao diálogo/transparência e *responsiveness*.

i) *Commercial awarness*, entendido como a necessidade de o Fisco conhecer o mercado, a estrutura e o negócio da empresa²⁵.

Existe a necessidade de que as autoridades fiscais entendam o ambiente corporativo e a forma como se dá o processo decisório empresarial, de modo que sejam evitados mal-entendidos por parte das autoridades fiscais a respeito das motivações por trás de determinadas estruturas ou modelos de negócios.

Para esse fim, o Fisco precisa ser capaz de entender não apenas o modo de inserção de uma determinada empresas no seu mercado (local e global), mas também sua estratégia com relação a aspectos financeiros e operacionais.

Quanto aos aspectos operacionais, demanda-se que o Fisco compreenda detalhes daquele negócio, especialmente condições específicas de um determinado mercado, como a regulação, a competição e as tendências dentre outros aspectos intrínsecos a um determinado seguimento.

É necessário, ainda, que sejam compreendidas características próprias de cada um dos contribuintes aderentes a tais programas, como desvios do mercado em que atuam,

22 OECD (2008). Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD, p. 16.

23 Idem, p. 16.

24 OECD (2017). Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.

25 OECD (2008). Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD, p. 34.

controles internos e governança corporativa implementada, estrutura legal e relacionamento da área tributária com demais áreas.

Em resumo, é necessário que o Fisco compreenda os motivos fiscais e comerciais para as transações de uma determinada empresa.

ii) Imparcialidade²⁶: espera-se de autoridades fiscais engajadas em programas de *Compliance* Cooperativo consistência e objetividade na análise e na resolução de questões decorrentes do negócio do contribuinte ou por elas propostas.

Esse engajamento deve se dar com o intuito de resolução com o apontamento do tributo estritamente devido com base na lei e não na maximização da arrecadação.

Desse modo, imparcialidade deve ser compreendida como atuação do Fisco livre de interesses meramente arrecadatários, uma vez que deve levar em consideração não apenas a arrecadação, mas a criação de ambientes fiscais positivos.

Na opinião do autor desse artigo sistemas fiscais que bonificam agentes fiscais por atuações devem rever tais medidas com o objetivo de criar ambientes livres de conflitos de interesse para atuação do Fisco.

iii) Proporcionalidade, dizendo respeito à ponderação nas escolhas relativas ao que fiscalizar e como fazê-lo²⁷.

Proporcionalidade na administração tributária diz respeito às escolhas que serão feitas pelas autoridades fiscais com relação ao planejamento e execução dos seus procedimentos de fiscalização.

Nesse sentido, ao elencar suas prioridades, deverá a autoridade fiscal precaver-se de procedimentos inconvenientes ou desnecessários, avaliando sempre as características e o histórico de um determinado contribuinte, assim como o relacionamento com ele estabelecido, a fim de calibrar sua forma de atuação.

Adicionalmente, deverão ser ponderados os aspectos quantitativos de qualquer procedimento, sendo dada prioridade a itens de maior relevância.

Em conclusão, proporcionalidade diz respeito a focar em itens relevantes sempre que houver razão para tanto, abordando o contribuinte sempre de forma a minimizar impactos negativos em suas rotinas e auxiliá-lo sempre que possível com o intuito de evitar qualquer evento futuro objeto de novas fiscalizações.

iv) Abertura ao diálogo e transparência, compartilhando posicionamentos, interpretações e planejamento quanto a procedimentos fiscalizatórios e ouvindo a opinião dos contribuintes com relação a assuntos que impactem seu negócio²⁸.

²⁶ OECD (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD, p. 34.

²⁷ *Idem*, *Ibidem*, p. 35.

Quaisquer meios disponíveis que resultem em maior grau de certeza ao contribuinte serão para a ampliação de diálogo e transparência nas relações entre Fisco e contribuintes.

Nessa medida, os estudos da OCDE recomendam a utilização de instrumentos como *rulings*, de modo que seja possível ter níveis aceitáveis de segurança quanto a decisões e interpretações feitas pelos contribuintes.

Adicionalmente, seria recomendável que as autoridades fiscais disponibilizassem as linhas gerais de sua estratégia de gestão de risco e seleção de contribuintes e operações com maior probabilidade de sofrerem auditorias. Relativamente a esse ponto, as autoridades fiscais devem resguardar-se para que tais dados não sejam utilizados por contribuintes que pretendam utilizar-se de tais informações para fins de evasão fiscal.

Devem ser consideradas, ainda, formas de inclusão dos contribuintes em processo de consulta relativamente à política fiscal e à Administração Tributária. Essa medida pode ser muito útil na demonstração aos contribuintes, desde a gênese de novos procedimentos fiscais, da importância de sua participação no processo fiscal como um todo, além de servir como claro sinal da alteração de postura das autoridades fiscais.

v) capacidade de resposta (*responsiveness*), entendida como agilidade nas respostas, oferecendo ao contribuinte um alto grau de certeza em tempo adequado²⁹.

A maior carência dos contribuintes relativamente a questões tributárias diz respeito à *early certainty*. Desse modo, capacidade de resposta compreende a habilidade de as autoridades tributárias, cientes da realidade dos contribuintes, darem respostas rápidas, eficientes e profissionais.

Outro ponto de destaque diz respeito à necessidade de as autoridades fiscais compreenderem a importância dessa agilidade e agirem dessa forma, portanto, sempre que possível, garantindo um alinhamento completo, da mais alta autoridade fiscal ao mais baixo nível da hierarquia, diante da necessidade de agilidade e certeza demandados pelo ambiente empresarial.

Autores que estudam o tema dão ênfase ao fato de que *Compliance Cooperativo* diz respeito à agilidade de resolução de dúvidas. Portanto, tem-se por premissa que fatos tributários serão avaliados no momento em que ocorrem e não posteriormente. Portanto, uma postura ágil e madura por parte das autoridades fiscais é quesito chave para seu funcionamento, tendo como pressuposto a transparência por parte do contribuinte, que será avaliado nos próximos parágrafos³⁰.

28 OECD (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD, p. 36.

29 *Idem*, *Ibidem*, p. 35.

30 ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. *The concept of Cooperative Compliance*. *Bulletin for International Taxation* n. 10,

Da parte dos contribuintes é esperado que sejam fornecidos subsídios para que as autoridades fiscais os classifiquem de acordo com o seu grau de risco, sendo tais elementos fundamento para um relacionamento que reduza dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, e, portanto, resultar em maior certeza tanto quanto à arrecadação como quanto à carga tributária. Tais elementos são:

vi) *Disclosure*³¹: programas de *Compliance* Cooperativo exigem e têm por elemento caracterizador a cobrança de dados e informações que vão além daqueles exigidos ordinariamente pela legislação fiscal. Relativamente ao *disclosure* se dá do mesmo modo.

Desse modo, o *disclosure* deve contemplar todas as informações úteis para uma aferição precisa de seu grau de risco, e, desse modo, enquadramento dentro de um determinado programa. Essas informações devem conter, mas não se limitar a, questões fiscais não completamente determinadas ou já referidas pelas autoridades fiscais como operações que devem ser submetidas a maior nível de análises.

vii) *Transparência*³²: com base no estudo da OCDE, transparência deve ser compreendida como o ambiente no qual os contribuintes compartilham suas informações relevantes às autoridades fiscais.

Pode-se falar que deve haver transparência em três níveis distintos:

- i) individual: relativamente ao relacionamento individual com um determinado contribuinte. Deve ser estabelecido de forma contínua, gerando assim familiaridade e facilidade de comunicação, base para confiança mútua;
- ii) cultural: diz respeito ao aspecto coletivo sobre como contribuintes e autoridades se veem em nível institucional; e,
- iii) estrutural: considera a forma estruturada por meio da qual contribuintes e autoridades fiscais devem comunicar-se, sendo necessário um meio protocolar para tanto.

Os itens listados acima são aspectos da transparência compreendida como fundamento do *Compliance* Cooperativo, devendo compor, todos eles, o ambiente satisfatório para aplicação do *Compliance* Cooperativo.

V. VANTAGENS PARA CONTRIBUINTES E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Programas de *Compliance* Cooperativo têm por característica a voluntariedade de adesão. Em outros termos, estão livres os contribuintes que nele se enquadrem, bastando cumprir seus requisitos.

v. 68, 2014, p. 4.

31 OECD (2008). Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD, p. 40.

32 OECD (2008). Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD, p. 42 e 43.

Desse modo, havendo dificuldade em se destacar as vantagens que obterão os contribuintes que a eles aderirão, não será com facilidade que tais contribuintes serão convencidos de agirem com *full disclosure* e transparência.

Pontuam, portanto, tais estudos que os contribuintes que embarcam em tais programas obtêm como contrapartida certeza e clareza com relação aos itens tributários, obtendo, dessa forma, maior segurança para fins de estruturação e planejamento de seus negócios.

Adicionalmente, uma aproximação das autoridades tem por resultado uma maior compreensão destas com relação à realidade empresarial, criando consciência tanto quanto a questões de negócio como com relação aos custos de *Compliance* incutidos às empresas³³.

Jeffrey Owens afirma que, para a Administração Tributária, regimes de *Compliance* Cooperativo primeiramente garantem um ambiente de maior transparência. Desse modo, divergências quanto a possíveis interpretações da lei são tratadas de forma coordenada, auxiliando na mudança de perfil dos trabalhos dessas autoridades, que deixam de atuar tão pesadamente de forma investigativa e passam a acompanhar com mais proximidade a realidade empresarial que, uma vez compreendida, facilita a aplicação do sistema existente. Destaca ainda o autor a sua importância para fins de elevar questões tributárias à dimensão das questões relativas às boas práticas da governança corporativa.

VI. Outros aspectos relevantes

VI.1. Igualdade perante a lei

Dentre os pontos discutidos relativamente ao *Cooperative Compliance*, um ponto recebe atenção especial da OCDE e de pesquisadores do tema: o respeito de tais programas à igualdade perante à lei.

A questão que se coloca é se pelo fato de haver benefícios àqueles contribuintes que aderem aos programas de *Compliance* Cooperativo, estariam os demais contribuintes sendo discriminados.

No estudo de 2013 a OCDE diz que se trata de uma questão de percepção e não de discriminação, uma vez que o objetivo de programas dessa natureza não é criar vantagens tributárias para alguns contribuintes, mas funcionar como uma ferramenta adicional de aumento na eficiência da fiscalização, e, portanto, da própria arrecadação³⁴.

Nesse sentido, tais programas serviriam, antes de tudo, como uma ferramenta de fiscalização e não como benefícios a contribuintes.

33 OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 517.

34 OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development), 2013. *Co-operative Compliance: a framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2013, p. 47.

Como entendido pela Humberto Ávila³⁵, o princípio da igualdade demanda que aqueles que estiverem em situações e estados semelhantes sejam tratados da mesma forma, sendo necessário que qualquer diferença de tratamento seja justificada, sendo cabíveis para a validação de diferenciações considerações quanto à sua adequação, necessidade e proporcionalidade.

Em outros termos, igualdade perante a lei não significa que todos sejam tratados da mesma forma, mas que diferenças de tratamento sejam justificadas.

Para as autoridades fiscais, a questão da igualdade coloca-se relativamente ao tratamento que será concedido a cada contribuinte.

Afinal, a decisão de auditar determinados contribuintes e deixar de fazê-lo com relação a outros poderia ferir o princípio da igualdade caso essa decisão não seja o resultado de um processo objetivo e cujas motivações não sejam devidamente documentadas e verificáveis. Dessa forma, a existência de programas de *Compliance Cooperativo* aplicáveis apenas a determinado grupo de contribuintes deve ser pautada pelas mesmas razões.

Ao fim, portanto, se tais programas não têm por escopo a redução da carga tributária dos contribuintes aderentes, não há, relativamente ao *quantum* do imposto, nenhuma questão que fira a igualdade.

Como retromencionado, no entanto, dentre os pilares que baseiam esses programas encontram-se algumas vantagens àqueles que aderem, especificamente com relação à redução da insegurança quanto à margem de interpretação pelo Fisco (*certainty*) e a longo prazo uma redução dos custos de conformidade fiscal³⁶.

Num contexto em que não se discutem as incertezas mas o fato de que iniciativas legislativas ou unilaterais não têm capacidade de reduzi-las, a existência de opções ao contribuinte que têm por consequência a redução das incertezas inerentes ao seus negócios, e ao próprio ambiente de atuação, além de mostrarem-se alinhadas com as tendências da tributação (internacional) devem ser consideradas atentamente por todos aqueles que tiverem condições de delas beneficiarem-se³⁷.

A questão do respeito ao princípio da igualdade relativamente aos programas de *Compliance Cooperativo* coloca-se, portanto, não no nível da quantificação do imposto, mas do atendimento ao contribuinte e ao grau de segurança obtido por esse contribuinte no pagamento de seus tributos.

Regimes de *Compliance Cooperativo* demandam do contribuinte duas ações: divulgação de dados e estratégias fiscais (*disclosure*) suficientes para que a autoridade fiscal avalie

35 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72.

36 OECD (2013). Co-operative Compliance: a framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. Paris: OECD Centre for Tax Policy and Administration, p. 48.

37 ROCHA, Sergio André. Política fiscal internacional brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3.

seu grau de risco; e transparência, que diz respeito à entrega de tais informações, sua organização e estruturação³⁸.

Deve ser compreendido que tais programas, no entanto, não foram imaginados como aplicáveis a todos dos contribuintes, posto que programas dessa natureza demandam investimentos e não necessariamente o contribuinte poderá fazê-los ou terá interesse em tais programas. Adicionalmente, por parte das autoridades fiscais, oferecer alternativas que se baseiam em transparência e confiança a contribuintes historicamente agressivos quanto a planejamentos tributários ou evasão fiscal não seria recomendável³⁹.

O estudo de 2013 elenca uma série de razões que justificam que regimes de *Cooperative Compliance* atendam a grandes contribuintes⁴⁰, mas posicionou-se no sentido de que o ideal é que existam sistemas de *Cooperative Compliance* também para pequenas empresas, posto que a base do sistema é atender a um determinado perfil de contribuintes, com base na disposição e nos interesses desses contribuintes de demonstrarem o seu perfil de risco⁴¹.

Deve ser destacado, no entanto, que questões de escala tendem a desincentivar programas dessa natureza para pequenas e médias empresas, postos os custos de preparação de sistemas e dados para atendimento dos requisitos, sendo possível, no entanto, a utilização para esses contribuintes de métodos indiretos para aferição do seu nível de risco⁴².

VI.2. Spirit of the law

Outro ponto destacado pelo estudo de 2013 refere-se ao que a OCDE chama de *Spirit of the law*, definido como o “Agir em conformidade com o espírito da lei”, e significa compreender e seguir a intenção do legislador, sendo que a referida intenção deve ser compreendida com base na linguagem legal e no histórico legislativo recente, sendo, nesse sentido, requerido que operações sejam estruturadas de modo a terem reflexos tributários consistentes com as consequências econômicas.

Esse elemento, em que pese a possibilidade de sua compreensão, não parece, da forma como posto, estar alinhado com o espírito e o propósito do *Compliance* Cooperativo em razão de sua subjetividade.

A falta de elementos básicos objetivos a servirem de balizamento para sua aplicação acaba, a princípio, por dar margem a interpretações díspares por parte de autoridades

38 OECD (2013). *Co-operative Compliance: a framework*. From *Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Centre for Tax Policy and Administration, p. 49.

39 OECD (2017). *Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*.

40 MAJDANSKA, Alicja; e SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. *Tax Compliance in the spotlight – the challenges for Tax Administrations and taxpayers*. *Bulletin for International Taxation* n. 11, v. 71, 2017, p. 9.

41 Dentre as razões elencadas, destacam-se a complexidade das grandes empresas que já possuem estruturas de Compliance que servem como ferramentas para atendimento ao TCF, a necessidade que grandes empresas têm de planejamento, a questão eficiência na fiscalização (foco nos poucos contribuintes que geram maior arrecadação).

42 MAJDANSKA, Alicja; e SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. *Op. cit.*, p. 8.

fiscais e contribuintes, o que, por fim, tende a gerar incertezas, justamente o oposto do objetivo de programas dessa natureza.

Exigir que a interpretação da lei pelo contribuinte seja de tal modo que reflexos tributários sejam consistentes com as consequências econômicas, em que pese apontar o que é esperado, poderia ter sido objeto de mais detalhado delineamento.

Adicionalmente, os estudos da OCDE seriam de ainda mais utilidade se tal elemento fosse indicado de modo expreso também às autoridades fiscais, posto que existe a possibilidade de interpretações que excedam tal regra também por parte do Fisco.

VII. CONCLUSÃO

Programas de *Cooperative Compliance* são ferramentas úteis para a Administração Tributária para lidar com questões novas que se impõem todos os dias, decorrentes de mudanças no processo produtivo empresarial ou de mudanças legislativas que acabam por opor seus interesses aos dos contribuintes que desejam cumprir a legislação em decorrência da falta de confiança e espaço para diálogo institucional.

Adicionalmente, a escassez de recursos públicos orientados à fiscalização impõe a necessidade de uma maior racionalidade em políticas de *Compliance* Tributário. Nesse sentido, o foco em programas centrados em contribuintes relevantes e interessados em cooperar mostra-se como mais uma ferramenta no auxílio à arrecadação e na diminuição dos efeitos que falhas de fiscalização podem gerar ao mercado como um todo.

Em que pese haver interesse dos contribuintes em cumprir a legislação, há ainda desconfiança quanto aos reais interesses do Fisco.

Nesse sentido, a fim de atrair tais contribuintes e dar início a um novo nível de relacionamento, o maior desafio das autoridades fiscais, é mandatário que definam com clareza os objetivos de tais programas, suas regras e, acima de tudo, seja demonstrado que a opção de adesão agregará valor às atividades dos contribuintes e não o oposto.

Essa agregação de valor decorre do aumento de certeza quanto às questões fiscais e, também, de melhora da reputação da empresas em tempos em que o *fair share* do imposto devido é debatido em via pública e grandes nomes do varejo mundial veem-se acusados de não cooperarem com o orçamento dos países cujos mercados explora⁴³.

Objetivamente, espera-se das autoridades fiscais um comprometimento em múltiplos níveis (agilidade nas respostas, desenvolvimento de conhecimento do modelo de negócio e especificidades comerciais, transparência e imparcialidade) como forma de contribuição na criação de um ambiente com maior nível de certeza e previsibilidade.

43 ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of Cooperative Compliance. Bulletin for International Taxation n. 10, v. 68, 2014, p. 9/10.

Cumpridos tais requisitos, certamente ter-se-á como resultado uma maior proximidade entre Fisco e contribuinte.

A fim de evitar alguns riscos decorrentes dessa proximidade, evitando possibilidade de prejuízo ao Erário ou a outros contribuintes, tais programas devem ter suas regras claras e, na medida do possível, serem abertos a todos aqueles que deles desejem participar.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of Cooperative Compliance. *Bulletin for International Taxation* n. 10, v. 68, 2014. Disponível em: <https://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2014_10_int_2.html#bit_2014_10_int_2>.

HEL, Lisette van der. Cooperative Compliance: tax risk management and monitoring. *Intertax* v. 44, Issues 8, 9. Kluwer.

IFA (International Fiscal Association) (2012). IFA initiative on the Enhanced Relationship. *Key Issues Report*, IFA, 2012. Disponível em: <<https://www.ifa.nl/Document/Publicaties/Enhanced%20Relationship%20Project/IFA%20ER%20Project%20Key%20Issues%20Report%20v%203%203%20final%20version%2031%20August%202012.pdf>>.

MAJDANSKA, Alicja; e SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Tax Compliance in the spotlight – the challenges for Tax Administrations and taxpayers. *Bulletin for International Taxation* n. 11 (Next issue), v. 71, 2017. Disponível em: <https://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2017_11_int_4.html#bit_2017_11_int_4>.

OECD (2017). *Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>.

OECD (2013). *Co-operative Compliance: a framework*. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. Paris: OECD Centre for Tax Policy and Administration.

OECD (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>>.

OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, September 2012.

ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROSA, Ana Teresa Lima; e BARROS, Ana Beatriz Bacelar de. Desafios da Administração Tributária para os próximos anos. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-dez-18/desafios-administracao-tributaria-proximos-anos>>.

Data de recebimento: 20/02/2018.

Data de aprovação do artigo: 21/05/2018.