

JORGE EDUARDO DE SOUZA MARTINHO

Doutor em Direito Tributário pela PUC Minas

Master of Business Administration em Direito Tributário pela FGV - Rio de Janeiro

Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Paulista de Direito - EPD

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Amazonas

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT e do Instituto de Estudos Fiscais - IEFi

Professor e Advogado

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO MUNDO E A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

ESTUDOS BASEADOS NA TEORIA DO CONTRATO FISCAL,
NA CULTURA TRIBUTÁRIA E NA MORAL TRIBUTÁRIA



Belo Horizonte
2023

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jean Carlos Fernandes
André Cordeiro Leal	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jorge M. Lasmar
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
Antônio Rodrigues de Freitas Junior	José Luiz Quadros de Magalhães
Bernardo G. B. Nogueira	Kiwonghi Bizawu
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Henrique Soares	Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Claudia Rosane Roesler	Luiz Manoel Gomes Júnior
Clêmerston Merlin Clève	Luiz Moreira
David França Ribeiro de Carvalho	Márcio Luís de Oliveira
Dhenis Cruz Madeira	Maria de Fátima Freire Sá
Direção Torrecillas Ramos	Mário Lúcio Quintão Soares
Edson Ricardo Saleme	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Eliane M. Octaviano Martins	Nelson Rosenvald
Emerson Garcia	Renato Caram
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Florisbal de Souza Del'Olmo	Rodolfo Viana Pereira
Frederico Barbosa Gomes	Rodrigo Almeida Magalhães
Gilberto Bercovici	Rogério Filippetto de Oliveira
Gregório Assagra de Almeida	Rubens Beçak
Gustavo Corgosinho	Sergio André Rocha
Gustavo Silveira Siqueira	Sidney Guerra
Herta Rani Teles Santos	Vladmir Oliveira da Silveira
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Wagner Menezes
Janaína Rigo Santin	William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2023.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Imagem de Capa: janeb13 (pixabay.com)
Revisão: Responsabilidade do Autor

341.39
M386c
2023

Martinho, Jorge Eduarda de Souza.
Compliance tributário no mundo e a experiência brasileira: estudos baseados na teoria do contrato fiscal, na cultura tributária e na moral tributária / Jorge Eduarda de Souza Martinho. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.
289 p.

ISBN: 978-65-5929-271-4
ISBN: 978-65-5929-273-8 (E-book)

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Direita financeiro. 4. Compliance tributário Brasil.
5. Compliance tributário internacional. 6. Contrato fiscal – Teoria. 7. Administração tributária.
I. Título.

CDDir – 341.39
CDD (23.ed.) 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2023

SUMÁRIO

PREFÁCIO	13
INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO 1	
ANÁLISE DA NOÇÃO DE CONTRATO FISCAL.....	21
1.1. A Noção de Contrato Fiscal Proposta por Ane Karoline Bak	22
1.1.1. O Contrato Fiscal e a Relação Tributação-Governança	23
1.1.2. A Relativização da Relação Tributação-Governança no Contrato Fiscal.....	30
1.1.3. Presença ou Ausência do Contrato Fiscal nas Sociedades: um Breve Debate sobre a Existência do Contrato Fiscal.....	33
1.1.4 .A Reciprocidade no Contrato Fiscal.....	36
1.2. As Prestações Bilaterais no Contrato Fiscal.....	38
1.2.1. A Estrutura da Relação Contratual Fiscal.....	40
1.2.2. A Efetiva Relação de Bilateralidade no Contrato Fiscal	42
1.2.3. A Bilateralidade Contratual e a Possibilidade de Exigência Mútua das Prestações do Contrato Fiscal.....	48
1.2.4. O Necessário Equilíbrio entre os Interesses da Administração Tributária e dos Contribuintes e a Relação Poder-Confiança na Teoria de Gangl, Hofmann e Kirchler. Conclusões Parciais	53
CAPÍTULO 2	
A CULTURA TRIBUTÁRIA E A MORAL TRIBUTÁRIA COMO ASPECTOS DO CONTRATO FISCAL.....	57
2.1. A Noção de Cultura Tributária em Birger Nerré e sua Relação com o Contrato Fiscal.....	57
2.1.1. A Perspectiva Adotada sobre o Termo “Cultura Tributária”	58

2.1.1.1. Apreciação Terminológica da Expressão “Cultura Tributária”	60
2.1.1.2. Possíveis Consequências Derivadas da Transposição de Cultura Tributária.....	63
2.1.2. A Compreensão de Órgãos Internacionais sobre Cultura Tributária.....	68
2.1.2.1. OCDE.....	68
2.1.2.2. ONU	71
2.1.2.3. FMI.....	73
2.1.2.4. CIAT	74
2.1.2.5. Banco Mundial	77
2.2. A Moral Tributária sob a Perspectiva da OCDE.....	78
2.2.1. A Compreensão do Tema Moral Tributária.....	79
2.2.2. Fatores que Influenciam a Moral Tributária dos Contribuintes..	83
2.2.2.1. Moral Tributária e Fatores Socioeconômicos	85
2.2.2.2. Moral Tributária e Responsividade das Administrações Tributárias.....	91
2.2.3. Conclusões da OCDE sobre o Tema Moral Tributária	96
2.3. A Relação entre Cultura Tributária, Moral Tributária e Contrato Fiscal como alicerces para a construção do compliance tributário.....	97
2.3.1. Cultura Tributária e Moral Tributária como Aspectos de Cidadania no Âmbito do Contrato Fiscal	98
2.3.2. Cultura Tributária e Moral Tributária como Base do Compliance Tributário. Conclusões parciais.....	99

CAPÍTULO 3

DEFINIÇÃO DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. MODELOS, TENDÊNCIAS E RECOMENDAÇÕES DE ÓRGÃOS INTERNACIONAIS.....	103
3.1. Uma abordagem conceitual	104
3.1.1. A relação Poder-Confiança Aplicada ao Compliance Tributário....	107
3.1.2. Colaboração, Cooperação, Transparência e Responsividade na Relação Jurídica Tributária e o Compliance Tributário	110
3.1.2.1. A Relação entre os Deveres de Colaboração e Cooperação.....	113
3.1.2.2. A relação dos Termos “Colaboração” e “Cooperação” com “Transparência” e “Responsividade”	119
3.2. Compliance Tributário no Mundo	120
3.2.1. Compliance Tributário: Modelos e Tendências Internacionais....	121
3.2.2. Características dos Modelos de Compliance Tributário Recomendados por Organizações Internacionais	128
3.2.2.1. Compliance tributário e as Recomendações da OCDE.....	129
3.2.2.2. Sugestões do CIAT para o Compliance Cooperativo.....	133
3.2.2.3. O FMI e o Compliance Tributário.....	136

3.2.2.4. O Compliance Tributário sob o Enfoque da ONU e do Banco Mundial	140
3.3. O Acordo entre Sociedade e Estado: Núcleo Comum do Contrato Fiscal e do Compliance Tributário. Conclusões Parciais.....	144

CAPÍTULO 4

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO BRASIL	147
4.1. O Estado Atual da Conformidade Tributária no Brasil	148
4.1.1. A Dinâmica Poder-Confiança e a Moral Tributária no Brasil: Aspectos da (in) Conformidade Tributária Brasileira	150
4.1.2. A Interação entre Consciência Fiscal e Contrato Fiscal no Brasil..	155
4.2. A Atual Conformidade Tributária no Brasil: Um Olhar sobre o Contribuinte	159
4.2.1. Apontamentos sobre a Litigiosidade Tributária Brasileira	160
4.2.2. Sonegação e Tax Gap. Conclusões Parciais.....	165

CAPÍTULO 5

ANÁLISE DESCRITIVA DOS PROGRAMAS BRASILEIROS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	173
5.1. O programa “Nos conformes” do Estado de São Paulo	175
5.1.1. Base Normativa	175
5.1.2. Consistência e Objetivos	177
5.1.3. Classificação dos Contribuintes e suas Consequências.....	183
5.1.3.1. Critérios Adotados	183
5.1.3.2. Regras de Transitoriedade	187
5.1.3.3. Exercício do Contraditório	188
5.1.3.4. Contrapartidas aos Contribuintes.....	190
5.1.4. Resultados Obtidos pelo Fisco Paulista.....	194
5.1.5. Casos Práticos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT	197
5.1.5.1. Relação entre Ação Fiscal e Autorregularização e sua Iniciativa.....	198
5.1.5.2. Limites Principiológicos do Programa	200
5.2. Outros Programas Brasileiros de Compliance Tributário	205
5.2.1. O Programa “Pro-Conformidade” da Receita Federal do Brasil.....	206
5.2.1.1. Base Normativa e Estrutura do Programa	206
5.2.1.2. Pontos de Destaque	208
5.2.1.3. Possíveis Causas para Não Implementação do “Pro-conformidade”	210
5.2.2. O Acompanhamento de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil.....	211
5.2.3. O Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição sobre o Lucro Líquido	214

5.2.4. O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal CONFIA da Receita Federal do Brasil.....	217
5.2.4.1. Origem e Delineamento do Projeto.....	218
5.2.4.2. O Projeto e sua Estrutura.....	220
5.2.5. O Operador Econômico Autorizado (OEA).....	223
CAPÍTULO 6	
ANÁLISE CRÍTICA DOS PROGRAMAS BRASILEIROS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DAS RECOMENDAÇÕES INTERNACIONAIS SOBRE O TEMA.....	231
6.1. Os Programas Brasileiros de Compliance Tributário e as Noções de Contrato Fiscal e Moral Tributária.....	233
6.1.1. A (ausência de) Reciprocidade do Contrato Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	234
6.1.2. Moral tributária e Consciência Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	246
6.2. Recomendações dos Órgãos Internacionais para o Compliance Tributário e sua Relação com os Programas Brasileiros.....	251
6.3. As Sanções Políticas e a Isonomia na Constituição Federal de 1988 e nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	257
6.3.1. Sanções Políticas Tributárias. Comparativo entre Programas Brasileiros de Compliance Tributário e Posicionamentos do STF.....	257
6.3.2. A Isonomia Tributária nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	261
6.4. Propostas Concretas para a Efetivação do Compliance Tributário no Brasil.....	266
6.4.1. Aplicação Efetiva do Contrato Fiscal: Reciprocidade e Consciência Fiscal.....	266
6.4.2. A Simplificação do Sistema Tributário através da Educação Fiscal e da Criação de um Ombudsman Tributário.....	270
CONCLUSÃO.....	275
REFERÊNCIAS.....	281