

# Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação

## *For a Legal Tax Principle of Cooperation*

Leonardo Aguirra de Andrade

Professor nos cursos de pós-graduação do IBDT e do Fipecafi. Pós-doutorando, Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). *LL.M* pela Georgetown University. Coordenador do grupo de estudos “Tributos sobre o Consumo” do NUPEM/IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: leonardoaguirra@gmail.com.

Fabio Brun Goldschmidt

Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP) e Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Salamanca (USAL). Advogado em Porto Alegre. *E-mail*: fabio@andrademaia.com.

Recebido em: 13-12-2022 – Aprovado em: 5-2-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289>

### *Resumo*

O artigo apresenta os fundamentos para a construção e a aplicação de um novo princípio em matéria tributária no Brasil, o Princípio da Cooperação Tributária, a partir das normas e princípios já constantes do texto constitucional brasileiro.

*Palavras-chave*: princípio da cooperação tributária.

### *Abstract*

The article presents the legal basis for the construction and application of a new principle in tax matters in Brazil, the Principle of Tax Cooperation, based on the norms and principles already contained in the Brazilian constitutional text.

*Keywords*: principle of tax cooperation.

## **Introdução**

A arquiteta Zaha Hadid, reconhecida mundialmente por seus incríveis prédios curvos, certa vez disse que o século XXI era incompatível com as linhas retas que caracterizaram o século XX<sup>1</sup>. A mesma reflexão se aplica ao Direito Tributário. A relação jurídica entre fisco e contribuinte já não comporta mais a visão binária que moldou o século passado e precisa evoluir, tornando-se mais fluida, mais integrada.

Já não há mais espaço para ângulos retos. Cantos cegos devem dar lugar a linhas contínuas, que alinhem a forma e as ações desses dois sujeitos em benefício

---

<sup>1</sup> GARCIA, Cynthia. Nas ondas incríveis de Zaha Hadid. *Casa Vogue* v. 340. São Paulo: Globo, 2014. Disponível em: <https://casavogue.globo.com/Arquitetura/Gente/noticia/2014/01/nas-ondas-incriveis-de-zaha-hadid.html>. Acesso em: 19 out. 2022.

mútuo, orientando ambos os olhares em um mesmo sentido. O antagonismo que marcou a construção das posições de sujeição ativa e passiva – e que foi útil para a própria estruturação do poder de tributar e delimitação dos direitos e garantias do contribuinte – deve ceder passo ao influxo de novos valores e exigências que, em prol de uma visão mais moderna de eficiência, cidadania, economicidade e moralidade, elevem a relação jurídico-tributária a um novo patamar.

Como já disse Gandhi, “um olho por um olho e todos nós acabaremos cegos”<sup>2</sup>. Historicamente marcada pela desconfiança e animosidade, ou até por diferenças ideológicas, não temos dúvida de que a relação entre fisco e contribuinte precisa evoluir. E toda a sociedade há de se beneficiar disso.

Em matéria tributária, o aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte demanda um redesenho das posturas adotadas pelos agentes envolvidos, o que inclui, além do fisco e do contribuinte, os legisladores e os julgadores. Todo o sistema tributário deveria ser orientado a promover maior previsibilidade e calculabilidade<sup>3</sup>, a fim de que os contribuintes, voluntariamente, alterem a sua postura, por meio de incentivos às condutas pautadas pela colaboração, confiança e certeza<sup>4</sup>.

A redução da litigiosidade na relação entre Fisco e contribuinte demanda a compreensão mútua pelas partes envolvidas dos seus respectivos interesses. Para tanto, parte-se da premissa de que é equivocada a visão de que cabe ao Estado meramente impor determinados comportamentos e punir quem não se adapte. Isso porque a implementação dessa visão tende a promover a desconformidade dos contribuintes normalmente “cooperativos”, pois esses tenderiam a se sentir passados para trás diante de um alto nível de não cooperação<sup>5</sup>. Também se adota a premissa de que a confiança do contribuinte no fisco e na efetividade do sistema tributário aumenta a conformidade fiscal<sup>6</sup>.

É nesse contexto que propomos aqui a introdução e a acolhida, no Brasil, de um novo princípio jurídico-tributário: o *Princípio da Cooperação Tributária*. Um princípio hermenêutico de aplicação imediata – que pautas as ações e as interpretações do fisco e do contribuinte – mas também dotado de carga programática, capaz de orientar a produção de normas materiais, processuais e sancionatórias,

<sup>2</sup> FISCHER, Louis. *Gandhi: his life and message for the world*. Nova Iorque: Signet Classics, 2010, versão digital, capítulo 8 (*soul force*).

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 125-126.

<sup>4</sup> OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed?. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012, p. 516-518.

<sup>5</sup> LEDERMAN, Leandra. The interplay between norms and enforcement in tax compliance. *Articles by Maurer Faculty*. Maurer School of Law: Indiana University, paper n. 490, 2003, p. 1453-1514 (1487).

<sup>6</sup> MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics* v. 32(1), 2011, p. 89-97.

em todos os níveis, com vistas a conciliar interesses dos envolvidos e propiciar benefícios mútuos derivados da integração cooperativa.

O Princípio da Cooperação decorre de um amadurecimento exegético de alguns preceitos constitucionais já postos na Carta brasileira, e o seu emprego se faz necessário para aprimorar a relação entre fisco e contribuinte, de modo a viabilizar a sua qualificação como uma relação de colaboração. Adota-se, como premissa, a ideia de que a Constituição Federal contém normas implícitas, cujo conteúdo pode ser deduzido da sua interpretação sistemática<sup>7</sup>. Ou seja, é possível construir novos princípios a partir das regras e princípios já expressamente reconhecidos no texto constitucional. Logo, não se faz necessária uma alteração na Constituição Federal para que o Princípio da Cooperação Tributária seja reconhecido e aplicado.

Nesse contexto, o presente artigo busca (i) identificar quais são os fundamentos do Princípio da Cooperação Tributária, (ii) apontar as justificativas para a sua construção e acolhimento, e (iii) sinalizar as situações em que ele se aplica.

### 1. Fundamentos do Princípio da Cooperação Tributária

Os fundamentos do Princípio da Cooperação Tributária podem ser construídos a partir do atual texto constitucional, desde o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil previsto no art. 3º, II, de garantir o desenvolvimento nacional; em conjunto com os princípios da moralidade e eficiência contemplados no art. 37, *caput*; associados aos princípios da Ordem Econômica e Financeira da livre iniciativa, da livre concorrência, da busca do pleno emprego, da valorização do trabalho e da propriedade privada, conforme o art. 170, *caput*, II, IV e VIII; e, não menos importante, dos princípios administrativos da autotutela, razoabilidade e proporcionalidade. A compreensão da justaposição desses comandos normativos constitucionais, de modo a justificar a construção de um novo princípio, demanda uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro e, principalmente, o reconhecimento da ineficiência da atuação estatal pautada apenas pela coerção como forma de garantia do cumprimento das normas jurídicas.

Outros ramos do Direito já reconheceram fragmentos do conteúdo normativo do princípio da cooperação, tal como aqui defendido.

No Direito Processual, por exemplo, o respectivo Código estabelece, em art. 6º<sup>8</sup>, que os sujeitos do processo (o que inclui os julgadores) devem cooperar para que o resultado do processo seja rápido, justo e efetivo. O dever de cooperação também se aplica entre os julgadores, conforme o art. 67 do Código de Processo Civil<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto*. Milano: Giuffrè, 2010, p. 23.

<sup>8</sup> Código de Processo Civil. “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

<sup>9</sup> Código de Processo Civil. “Art. 67. Aos órgãos do Poder Judiciário, estadual ou federal, especializado ou comum, em todas as instâncias e graus de jurisdição, inclusive aos tribunais superiores, incumbe o dever de recíproca cooperação, por meio de seus magistrados e servidores”.

O estatuto jurídico da empresa pública, estabelecido pela Lei n. 13.303/2016, aponta, em seu art. 8º, VII<sup>10</sup>, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista deverão observar requisitos mínimos de transparência baseados na conformidade, na transparência e na equidade.

Na mesma linha, a Lei n. 13.019/2014, que institui o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, fundamenta-se nas noções de “mútua cooperação” e “colaboração” no relacionamento entre o Estado e os particulares “para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco”<sup>11</sup>.

Em matéria tributária, também já há alguns sinais do Princípio da Cooperação Tributária, ainda que de maneira pontual.

A Lei Complementar n. 1.320/2018, do Estado de São Paulo, estabeleceu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, buscando criar “condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”<sup>12</sup>. No Estado do Rio Grande do Sul, no mesmo sentido, a Lei n. 15.576/2020 criou o “Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul”, definindo, em seu art. 2º, as “boas práticas tributárias”, dentre outras, como as ações voltadas a “promover o bom relacionamento entre a administração tributária estadual e os contribuintes, baseado na igualdade, na cooperação e no respeito mútuo”<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016. “Art. 8º As empresas públicas e as sociedades de economia mista deverão observar, no mínimo, os seguintes requisitos de transparência: [...] VII – elaboração e divulgação da política de transações com partes relacionadas, em conformidade com os requisitos de competitividade, conformidade, transparência, equidade e comutatividade, que deverá ser revista, no mínimo, anualmente e aprovada pelo Conselho de Administração”.

<sup>11</sup> Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014. “Art. 1º Esta Lei institui normas gerais para as parcerias entre a administração pública e organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação”.

<sup>12</sup> Lei Complementar n. 1.320, de 6 de abril de 2018, do Estado de São Paulo. “Art. 1º Esta lei complementar cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios: I – simplificação do sistema tributário estadual; II – boa-fé e previsibilidade de condutas; III – segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; IV – publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; V - concorrência leal entre os agentes econômicos. Parágrafo único. Os princípios estabelecidos no ‘caput’ deste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária”.

<sup>13</sup> Lei n. 15.576, de 29 de dezembro de 2020, do Estado do Rio Grande do Sul. “Art. 2º São consideradas boas práticas tributárias, entre outras ações: I – promover o bom relacionamento entre a administração tributária estadual e os contribuintes, baseado na igualdade, na cooperação e no respeito mútuo; II – assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal em que tiver interesse legítimo; III – prevenir o abuso de poder na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos; IV – assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços de orientação aos contribuintes; V – assegurar orientação e esclarecimentos sobre a legis-

No âmbito tributário federal, identifica-se no Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), instituído pela Portaria da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 28/2021, uma sinalização de que as autoridades fiscais federais entendem que a relação entre fisco e contribuinte deve ser aprimorada. Ainda com caráter preliminar e sem definir medidas efetivas, a referida Portaria conceitua a “conformidade cooperativa”, baseando-se na ideia de que o relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes dever ser “caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica”.

Tais medidas tributárias, ainda que merecedoras de elogios<sup>14</sup>, ainda são tímidas e insuficientes para endereçar todas as situações que demandam a aplicação do Princípio da Cooperação Tributária.

A compreensão dessa insuficiência passa pelo exame do cenário que está sendo modificado. Ou seja, se essas medidas representam sinais de novos atributos do sistema tributário, é oportuno avaliar os atributos que estão sendo afastados e, principalmente, quais fundamentos justificam o seu afastamento.

A nosso ver, o cenário anterior é pautado por duas diretrizes que devem ser repensadas.

A primeira diz respeito à tese segundo a qual o princípio da *indisponibilidade de interesse público* exigiria da Administração Pública o atingimento de fins públicos por meio do estrito cumprimento dos poderes conferidos por lei, mesmo que de maneira assistemática ou resultando na restrição de direitos<sup>15</sup>. A partir disso, o “dogma” da indisponibilidade do interesse público tem sido utilizado como fundamento para que, na dúvida, a lei seja aplicada em prol de uma maior arrecadação, mesmo que isso represente um prejuízo aos particulares<sup>16</sup> ou implique uma contrariedade ao sistema tributário. O mero risco de o agente fiscal ser questionado por incorrer em responsabilidade funcional, por vezes, leva-o a aplicar estritamente uma lei, mesmo em contrariedade aos princípios jurídico-aplicáveis que justificam o seu afastamento ou, ainda pior, em contrariedade a decisões da Suprema Corte.

---

lação relativa à apuração e ao recolhimento de tributos, bem como sobre as obrigações acessórias relativas à declaração, à manutenção e à apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos; [...].”

<sup>14</sup> TAKANO, Caio Augusto. Programa Nos Conformes SP: real exemplo de boa prática em *compliance* cooperativo? Potenciais propostas de aprimoramento em âmbito estadual. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TÓRRES, Helene Taveira (org.). *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 297-307.

<sup>15</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 110.

<sup>16</sup> GUEDES, Jefferson Carús. Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública. In: GUEDES, Jefferson Carús *et al.* (coord.). *Advocacia do Estado: questões institucionais para a construção de um Estado de justiça*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 244-272 (249-252).

A segunda se refere à falsa premissa de que o ordenamento jurídico brasileiro admitiria uma prevalência do interesse público sobre o interesse privado. Entretanto, não há no texto constitucional atual nada que dê fundamento a essa premissa. Sobre o tema, destaca-se o entendimento de Humberto Ávila:

“A verificação de que a administração deve orientar-se sob o influxo de interesses públicos não significa, nem poderia significar, que se estabeleça uma relação de prevalência entre os interesses públicos e privados. Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público sobre o particular não denotam o mesmo significado. O interesse público e os interesses privados não estão principalmente em conflito como pressupõe uma relação de prevalência.”<sup>17</sup>

Além disso, o direito à propriedade privada e ao livre exercício de atividade econômica ganharam “centralidade”<sup>18</sup> no art. 170 da Constituição Federal de 1988, ao lado e sem prevalência sobre os princípios orientadores do interesse público.

Há no atual ordenamento tributário uma nova relação entre interesses privados e públicos, como lembra o Ministro Luís Roberto Barroso, para quem existe uma “transformação pragmática que vem passando o Direito Administrativo e seus respectivos pilares” em relação ao tema, de modo a se verificar que “a concretização do interesse público, muitas vezes, é consumada pela satisfação de determinados interesses privados”<sup>19</sup>. Ou seja, há interesse público na proteção de interesses privados.

Portanto, não se sustenta, no atual ordenamento jurídico, a ideia de suposta prevalência dos interesses públicos sobre os interesses privados.

Essa conclusão contribui para fundamentar o Princípio da Cooperação Tributária, com conteúdo normativo que coloca fisco e contribuinte no mesmo patamar, sem hierarquia entre os agentes, buscando a correta aplicação da lei. Ou seja, o fisco não deve se enxergar como mais poderoso que o contribuinte, ou como uma autoridade a ser temida, mas como agente *prestador de serviços* que busca colaborar para que o contribuinte consiga exercer a sua atividade empresarial – e o correlato cumprimento de obrigações tributária – da maneira mais fácil, simples e rápida possível.

A mudança de postura do fisco – de agente policial para prestador de serviços<sup>20</sup> – é essencial para criar o contexto adequado para o desenvolvimento de posturas cooperativas entre fisco e contribuinte.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 11. Salvador, setembro a novembro de 2007, p. 14.

<sup>18</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 103-105.

<sup>19</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 70-71.

<sup>20</sup> ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 507-527 (523).

Nesse particular, o Princípio da Cooperação Tributária deve pautar as políticas públicas fiscais no que se refere ao exame da eficácia da atuação do Estado em matéria tributária. É necessário repensar *como e quando* o fisco deve interagir com o contribuinte. O *modo de atuação* deve superar as posturas meramente repressivas, punitivas e fundadas na premissa de que o contribuinte é, na maioria das vezes, sonegador e, portanto, adversário do Erário. Essas posturas tendem a promover uma cultura de conflito e a baixa eficácia das normas tributárias. Um fisco atuante como prestador de serviços, auxiliador e verdadeiramente interessado na melhor compreensão da norma tributária pelo contribuinte tende a tornar mais eficaz e recorrente a conformidade fiscal.

O *momento* da atuação da Administração Tributária também merece um redesenho, a fim de que as auditorias e fiscalizações não sejam realizadas anos após a tomada de decisão de pagar ou não um tributo, como é costumeiro atualmente, e sim em momento mais próximo possível da própria tomada de decisão, quiçá, antes dela. O cenário em que o fisco está sempre atrasado na percepção dos fatos tributários e desprovido de condições de incentivar a conformidade fiscal deve ser repensado. Isso porque um fisco proativo, conhecedor das particularidades do setor fiscalizado, aberto ao diálogo, instrutivo e provido de condições de incentivar a conformidade fiscal é essencial para o aumento da arrecadação e para o desenvolvimento econômico<sup>21</sup>.

Entretanto, essa postura não é encontrada pelo contribuinte no relacionamento com o fisco na atualidade. Essa constatação traz à tona a indagação a respeito das situações concretas em que se faz necessária uma nova postura dos agentes envolvidos na relação tributária, a fim de apontar o campo de aplicação do Princípio da Cooperação Tributária.

## **2. Justificativas para a construção e o acolhimento do Princípio da Cooperação Tributária**

Por que fisco e contribuinte teriam interesse em uma relação mais cooperativa?

Para responder a essa pergunta, é oportuno avaliar o desenvolvimento do tema no exterior, dado que esse tipo de relação não é identificado no Brasil.

Em julho de 2007, a OCDE publicou o *Working Paper* n. 6, no qual foi aprofundado o exame do conceito de *enhanced relationship*, isto é, em tradução literal, um relacionamento aprimorado entre fisco e contribuinte. Nesse relatório, a OCDE aponta, com base no estudo dos regimes praticados na Holanda, na Irlanda e nos Estados Unidos, que haveria dois tipos de relacionamento (nos países

---

<sup>21</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes*. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 2. São Paulo: IBDT, 2017, p. 58-82 (72).

objeto da pesquisa): um relacionamento básico (*basic relationship*) e um relacionamento aprimorado (*enhanced relationship*)<sup>22</sup>.

No modelo de relacionamento básico, os contribuintes fazem estritamente o necessário para a apuração do imposto devido e efetuam o seu reconhecimento tempestivamente, sem esclarecer ou abordar detalhes, dúvidas ou incertezas sobre as suas atividades ou benefícios fiscais aproveitados. O fisco emprega as ferramentas administrativas para (i) questionar o contribuinte a respeito das suas declarações fiscais, (ii) buscar mais informações da regularidade das declarações apresentadas, (iii) se for o caso, tomar medidas para forçar o cumprimento da lei, e (iv) seguir o caminho regular para coletar os tributos não recolhidos. Da perspectiva do fisco, esse tipo de postura acaba aumentando a dificuldade de fiscalização e o seu custo<sup>23</sup>.

Já o modelo de relacionamento aprimorado teria sido identificado nos casos em que há a disponibilização de certos incentivos por parte do fisco ao contribuinte, sendo que tais incentivos seriam um meio eficaz para obter o cumprimento da lei e reduzir o custo administrativo de fiscalização. Nesse ponto, a OCDE reconhece a eficácia de uma abordagem balanceada entre incentivos e punições (*carrot and stick approach*), em contraposição ao mero uso de penalidades como forma de fazer a lei ser cumprida<sup>24</sup>.

As principais expectativas do fisco e do contribuinte no modelo de *enhanced relationship* seriam as seguintes:

- i) o fisco espera obter uma postura integralmente transparente, por parte dos contribuintes (e de seus assessores), o que significaria que os contribuintes e seus assessores, voluntariamente, irão (i.a) revelar que pretendem adotar práticas fiscais pautadas em uma potencial diferença entre a interpretação do fisco e as suas próprias interpretações, e (i.b) disponibilizar informações suficientes para que as autoridades fiscais possam compreender, de maneira clara e transparente, os fatos revelados<sup>25</sup>; e
- ii) o contribuinte espera, sobretudo, ter os seus assuntos revelados resolvidos de maneira rápida, discreta, justa e definitiva. Segundo a OCDE, haveria cinco requisitos para que o contribuinte se sinta incentivado a ingressar em um *enhanced relationship*, quais sejam:
  - ii.a) a compreensão pelo fisco das particularidades ou características únicas do negócio ou do setor econômico do contribuinte (*commercial*

<sup>22</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, pp. 1-4.

<sup>23</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 2.

<sup>24</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – the enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 3.

<sup>25</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 5.



*awareness*), incluindo a sua estratégia particular de tomada de risco, o apetite por tomada de risco do setor (e seus concorrentes), o seu processo de tomada de decisões fiscais e o impacto dos temas fiscais no seu negócio;

ii.b) a abordagem imparcial (*impartial approach*) pelo fisco ao tratar dos temas fiscais apresentados pelo contribuinte, de modo que a cultura, a atitude e a mentalidade das autoridades fiscais não sejam voltadas, de maneira advocatícia, à satisfação dos interesses arrecadatários do fisco;

ii.c) a abordagem razoável, balanceada e proporcional das autoridades fiscais ao tratar dos temas fiscais apresentados pelo contribuinte, a fim de que seja reconhecido o fato de que, muitas vezes, as questões tributárias não têm apenas uma resposta, e sim um grupo de respostas aceitáveis. Especificamente quanto ao emprego do princípio da proporcionalidade (*proportionality*), as autoridades fiscais deveriam concentrar atenção nos assuntos mais relevantes (evitando apegar-se em questões menores ou pouco sensíveis, que aumentariam os custos de conformidade de maneira desnecessária) e considerar o histórico e o contexto no qual determinado contribuinte está inserido;

ii.d) a disponibilização de informações e transparência por parte do fisco (*disclosure and transparency*), deixando claro para o contribuinte o porquê de as autoridades fiscais estarem questionando determinadas práticas, o porquê das questões formuladas aos contribuintes, bem como demonstrando a possibilidade de disponibilizar as informações que sejam de interesse do contribuinte;

ii.e) a celeridade e a assertividade nas respostas por parte do fisco, a fim de garantir segurança jurídica para contribuinte (*responsiveness*). Nesse particular, a OCDE aponta que os contribuintes querem respostas definitivas e consistentes com as orientações e normas aplicáveis<sup>26</sup>.

O relacionamento melhorado entre fisco e contribuinte teria como objetivo, nesse contexto, o desenvolvimento da transparência fiscal por parte dos contribuintes e do aprimoramento da postura do fisco em face da sociedade. Para tanto, o Grupo de Estudos da OCDE sustentou que seria necessária uma mudança de postura em três níveis, quais sejam:

i) *nível individual*, no sentido de aprimorar a maneira como cada contribuinte é tratado pelas autoridades fiscais, de acordo com as suas particularidades. A recomendação, nesse particular, seria a criação de grupos de autoridades fiscais especializadas em determinados setores ou agrupamentos de tipos de contribuintes. Segundo o Grupo de Trabalho, essa

---

<sup>26</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 6-10.

individualização no relacionamento seria importante na medida em que a continuidade pode estabelecer uma familiaridade e promover maior facilidade na comunicação, premissas essas de uma relação de confiança e respeito mútuos;

ii) *nível cultural*, no sentido de aprimorar a imagem que, institucionalmente, cada parte desse relacionamento tem da outra parte. Recomenda-se aqui a desconstrução da imagem de que a outra parte é suspeita ou adversária, independentemente dos relacionamentos individuais; e

iii) *nível estrutural*, quanto à maneira que o fisco e contribuintes se comunicam, seja de maneira pré-agendada, seja de modo casuístico sempre que necessário. O ponto central nesse nível seria a existência de um mecanismo de troca de informações facilmente acessível e mutuamente aceito<sup>27</sup>.

Dentre as características acima mencionadas, é oportuno destacar a ideia de individualização da abordagem de cada contribuinte. Categorizar os contribuintes conforme as suas particularidades e os seus diferentes desafios é elemento-chave para aumentar a conformidade fiscal<sup>28</sup>.

No Brasil, parte da insegurança jurídica percebida pelo contribuinte decorre do fato de que o fisco adota uma abordagem impessoal, genérica e despreocupada das particularidades dos contribuintes. O fisco brasileiro não é compelido a se comprometer com o contribuinte em suas posições, sendo que a mudança em suas orientações gerais afasta apenas a aplicação de multa, conforme o art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, sendo mantida a cobrança do tributo. Somente se houver um lançamento anterior de tributo no caso individual do contribuinte é que o tributo não poderia ser cobrado, conforme o art. 146 do Código<sup>29</sup>. Essa instabilidade jurídica prejudica a previsibilidade da atividade econômica.

Uma postura diferente do fisco, no sentido de considerar a situação individual de cada contribuinte, seria mais adequada para proteger a confiança do contribuinte, dado o compromisso que se estabeleceria entre eles, por exemplo, por meio de atos administrativos vinculativos entre as partes antes da ocorrência

<sup>27</sup> OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 27-28.

<sup>28</sup> PEREZ-NAVARRO, Grace. Co-operative compliance: history and evolution – an OECD perspective. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TÓRRES, Heleno Taveira. *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 35-67.

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2007, p. 280. Em sentido contrário, ou seja, no sentido de que o art. 146 do CTN não deveria se limitar às hipóteses em que houve anteriormente a lavratura de auto de infração, confira-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 145. São Paulo: Dialética, 2007, p. 99-115 (102-103).

do fato gerador de tributo. Nesse particular, vale lembrar da lição de Humberto Ávila no sentido de que o “ato administrativo quebra a anonimidade do Direito”, criando uma “relação de confiança” atrelada à promoção de uma maior proximidade entre fisco e contribuinte. Nas palavras de Humberto Ávila:

“O ato administrativo que quebra a anonimidade do Direito. Os atos administrativos individuais, dirigidos a determinados contribuintes, criam uma ‘relação de confiança’, na medida em que conotam uma ‘pessoalidade’. *A maior proximidade entre o Poder Público e o cidadão instaura um compromisso entre eles e, por consequência, gera um dever de lealdade: o descumprimento de um compromisso é causa de deslealdade, a seu turno violadora do princípio da moralidade administrativa. Exatamente em decorrência dessa proximidade é que se fala, no caso dos atos e contratos administrativos, em dever de boa-fé administrativa: a relação de proximidade entre Estado e contribuinte cria deveres recíprocos de lealdade que restringem ou que atenuam as próprias exigências de legalidade e de previsibilidade.*”<sup>30</sup> (Destques nossos)

Da perspectiva do fisco, a adoção do *enhanced relationship* teria uma vantagem e um desafio.

A vantagem seria a viabilidade de ser possível a obtenção de informações a respeito das práticas dos contribuintes de maneira rápida e completa, reduzindo os obstáculos ao acesso a fatos importantes para a fiscalização, assim como o aumento da arrecadação<sup>31</sup>. Essa vantagem é especialmente relevante em matéria de planejamento tributário, dada a necessidade, identificada pela OCDE, na ação 12 do BEPS, de os fiscos obterem informações de qualidade sobre planejamentos tributários de maneira rápida. A voluntariedade e a disposição de incentivos aos contribuintes – ao invés de sanções – para revelação de informações estratégicas parecem elementos-chave para que o fisco consiga tomar conhecimento de dados estratégicos das empresas de maneira célere<sup>32</sup>.

O desafio se refere aos custos administrativos para que seja avaliada a situação individual de cada contribuinte de modo que atenda, ao mesmo tempo, a praticabilidade e a busca pelo custo-benefício na gestão de recursos. O aprimoramento da postura do fisco demanda investimentos, sobretudo do ponto de vista tecnológico e de treinamento de pessoas. A escolha dos setores da economia ou extratos da sociedade que receberão mais atenção e investimentos tende a desafiar o princípio da isonomia. Aqui jaz um ponto importante: a alocação de recursos públicos, na lógica de um maior custo-benefício, acaba privilegiando o aten-

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 453-454.

<sup>31</sup> OECD. *Tax intermediaries study: working paper nº 6 – The enhanced relationship*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 6.

<sup>32</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Acordo de planejamento tributário: a rejeição ao regime de “mandatory disclosure” recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 683-692.

dimento e a assessoria das maiores empresas, pois estas tendem a arrecadar mais tributos.

Nesse ponto, a noção de *enhanced relationship* dialoga com um dilema entre a praticabilidade, que informa a noção de justiça geral, e o exame individual das particularidades e dos direitos de cada contribuinte, que informa a noção de justiça individual. Mas todos os contribuintes devem ter o mesmo tipo de tratamento pelo fisco na lógica de maximização do custo-benefício na atuação da Administração Tributária? Provavelmente não.

Esse dilema foi objeto de um outro relatório da OCDE, publicado em 2013, com o título *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*<sup>33</sup>, no qual os especialistas da OCDE questionaram a pertinência do uso da expressão *enhanced relationship*.

Nesse documento, a OCDE justificou o abandono da expressão *enhanced relationship* com base no argumento de que ela daria a impressão errada de que alguns contribuintes teriam um tratamento fiscal melhor do que aquele disponível para outros contribuintes, gerando suspeitas de que o conceito violaria o princípio da igualdade<sup>34</sup>.

Apontou-se que a expressão *enhanced relationship* não encontra uma boa tradução em muitos idiomas e, em razão disso, quando interpretada fora do contexto do referido relatório, a expressão poderia ser lida, equivocadamente, como um caminho viável para obter uma redução de tributos<sup>35</sup>. Segundo Eelcon Enden e Katarzyna Bronzewska, a expressão também dava uma impressão negativa de que os contribuintes que não tivessem acesso aos benefícios da *enhanced relationship* estariam inseridos em um relacionamento piorado (*worsen relationship*)<sup>36</sup>.

A nosso ver, não há contrariedade injustificada ao princípio da igualdade na adoção do modelo de *enhanced relationship*. Primeiramente porque diferentes contribuintes têm necessidades e desafios distintos conforme o seu porte econômico, volume de atividades, número de empregados, presença em diferentes locais, particularidades setoriais, legislação específica etc. O fato de o fisco compreender essas diferenças e dispender um tratamento aprimorado para situações mais complexas não contraria a igualdade, pelo contrário, a reafirma. Além disso, ainda que dois contribuintes de igual porte sejam tratados de maneira diferente pelo fisco em razão do seu setor econômico ou da sua atuação no exterior (multi-

<sup>33</sup> OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

<sup>34</sup> OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 16.

<sup>35</sup> OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 47-48.

<sup>36</sup> ENDEN, Eelco van der; BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of cooperative compliance. *Bulletin for International Taxation* v. 68, n. 10. Amsterdam: IBFD, outubro de 2014, p. 567-572 (567).

nacionais), por exemplo, pode-se afirmar que houve uma mitigação justificada da igualdade com critérios objetivos. E o critério objetivo de diferenciação pode ser encontrado na busca pelo aprimoramento da conformidade fiscal, pelo consequente aumento da arrecadação tributária e pela redução de custos de conformidade etc. Há nesse caso um tratamento anti-isonômico justificado<sup>37</sup>.

Independentemente da nomenclatura a ser adotada, defende-se aqui que a abordagem baseada na mera imposição de penalidades não é a mais eficaz para promover transparência e o cumprimento da lei tributária.

Em artigo intitulado *The role of tax administrations in the current political climate*<sup>38</sup>), publicado cinco meses antes<sup>39</sup> do relatório *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*, Jeffrey Owens sustentou que, na segunda metade do século XX, as autoridades fiscais adotaram uma abordagem militar (*military approach*) no relacionamento com os contribuintes, com base na ideia de que os inimigos (sonegadores) seriam alvos a serem abatidos e a transparência fiscal seria um objetivo a ser atingido quando os inimigos fossem eliminados. Segundo Owens, naquele momento (no início de 2013), as autoridades fiscais de alguns países estariam mudando de postura para o desenvolvimento de uma resposta voltada à compreensão do comportamento dos contribuintes, o que incluía a adoção de uma abordagem mais preocupada com a prevenção do que com a detecção das inconformidades fiscais. Essa postura do fisco se basearia nas seguintes premissas:

- a) o reconhecimento de que a maioria dos contribuintes deseja cumprir voluntariamente suas obrigações e a principal tarefa das administrações tributárias é ajudá-los a fazê-lo;
- b) a verificação do fato de que os contribuintes estariam se tornando mais assertivos e conscientes de que têm direitos e obrigações;
- c) a constatação de que diferentes grupos de contribuintes têm diferentes tipos de necessidades em matéria fiscal;
- d) a adoção de uma estratégia de gestão baseada não mais em uma abordagem de impostos por impostos, mas em uma abordagem de contribuinte por contribuinte;
- e) a compreensão de que a maioria das administrações tributárias estaria sob pressão para fazer mais com menos; e

<sup>37</sup> PEREZ-NAVARRO, Grace. Co-operative compliance: history and evolution – an OECD perspective. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TÓRRES, Heleno Taveira. *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 35-67 (57).

<sup>38</sup> OWENS, Jeffrey. The role of tax administrations in the current political climate. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 3. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2013, p. 156-160.

<sup>39</sup> O relatório *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance* foi publicado em 29 de julho de 2013 e o artigo de Jeffrey Owens foi publicado no dia 11 de fevereiro de 2013.

f) o reconhecimento de que a economia informal não pode ser tratada de forma eficaz apenas por uma aplicação mais rigorosa da lei<sup>40</sup>.

Como sustenta Luís Eduardo Schoueri, a lógica do confronto entre fisco e contribuinte tem efeitos perniciosos, pois não permite ao vencedor tranquilizar-se, uma vez que este estará sob a ameaça de revide da parte vencida. Por um lado, os contribuintes continuarão buscando defender as suas posições, com base no princípio da legalidade, contra os anseios arrecadatários do fisco que prejudicam a previsibilidade nos investimentos. De outro lado, o Estado buscará alterar, constantemente, as suas leis locais que dão brecha a determinados planejamentos tributários, promovendo um ambiente de insegurança normativa, igualmente prejudicial aos investimentos. A cooperação entre fisco e contribuinte parece ser uma medida necessária<sup>41</sup>.

A relação entre (i) construção de confiança e (ii) mudança de postura do fisco também é elemento central nesse tema. Segundo James Alm, essa relação depende de qual conceito de transparência se adota. Segundo Alm, o aprimoramento do relacionamento entre fisco e contribuinte dependeria da observância de três paradigmas pelas administrações tributárias: (i) o paradigma da execução (*enforce ment paradigm*), que, em linhas gerais, está relacionado com a melhoria da qualidade das fiscalizações; (ii) o paradigma dos serviços (*service paradigm*), que envolveria a mudança de postura do Fisco em face dos contribuintes, enxergando-os como *consumidores* a serem auxiliados e assessorados pelas administrações tributárias; e (iii) o paradigma da confiança (*trust paradigm*), que fundamentaria a tomada de medidas para incentivar a conscientização a respeito do *compliance* por parte dos contribuintes e para evitar que esses trapaceiem o Fisco<sup>42</sup>.

A ideia de que o fisco deveria assumir a postura de “prestador de serviços fiscais” e tratar o contribuinte como um “consumidor” a ser agradado também consta do relato de Lotta Larsen sobre a relação entre fisco e contribuinte na Suécia. Segundo Larsen, essa abordagem adotada pelo fisco estaria diretamente relacionada com o sucesso sueco no aprimoramento da transparência e da conformidade fiscal<sup>43</sup>.

Uma mudança de paradigma por parte do fisco, de modo (i) tratar os contribuintes como “clientes”, (ii) investir em tecnologia para automatizar a obtenção

<sup>40</sup> OWENS, Jeffrey. The role of tax administrations in the current political climate. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 3. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2013, p. 156-160 (158).

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. I, p. 29-54 (49).

<sup>42</sup> ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”? / Would a transparent tax system discourage “aggressive tax planning”? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FiscoSoft, 2013, p. 275-308 (306-308).

<sup>43</sup> LARSEN, Lotta Björklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. Nova Iorque: Berghahn, 2017, p. 15-72.

de informações estratégicas, com baixo custo de conformidade para os contribuintes, (iii) capacitar os auditores fiscais a compreender as particularidades de cada indústria, parece ser um importante marco para o aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte<sup>44</sup>.

Essa também parece ser a abordagem adotada pelo governo da Holanda, que instituiu, em 2005, o programa chamado *Horizontal Monitoring* (monitoramento horizontal) baseado na “confiança mútua” entre fisco e contribuinte<sup>45</sup>. Inicialmente, o regime holandês contava com a participação apenas de 20 grandes empresas, porém, mais recentemente, já é possível encontrar diversas empresas participando do programa por meio da celebração de acordos de cooperação<sup>46</sup>. A ideia central do regime holandês é a disponibilização pelas autoridades fiscais aos contribuintes de um meio *voluntário* de diálogo mais transparente e colaborativo, baseado na busca por construção de confiança. Nesse modelo, o governo holandês adota a tese de que a transparência e a conformidade fiscal tendem a ser aprimoradas quando o fisco trata os contribuintes de maneira mais horizontal, como “partes iguais”, considerando as suas necessidades empresariais com “empatia”<sup>47</sup>. Do ponto de vista jurídico, o *modus operandi* holandês para promoção de

<sup>44</sup> OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. *Intertax* v.50, issue 3, 2022, p. 218-230 (223).

<sup>45</sup> Confira-se o guia do governo holandês sobre o regime “Horizontal Monitoring”: HOLANDA. *Tax and customs administration, guide to horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*. The Hague, nov. 2010. Confira-se também a declaração do Secretário de Finanças em 2005 quando da proposição do regime: HOLANDA. *The State Secretary for Finance’s horizontal monitoring letter of 8 April 2005 to the House of Representatives of the States-General*. Parliamentary Documents II 2004/05, n. 4. p. 643. “[...] mutual trust between the taxpayer and the Dutch Tax and Customs Administration, the more precise specification of each other’s responsibilities and options available to enforce the law and the setting out and fulfilment of mutual agreements. In so doing, the mutual relationships and communications between citizens and the government shift towards a more equal position. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen’s personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today’s complex and rapidly changing society solely when use is made of society’s knowledge”. Tradução livre: “[...] confiança mútua entre o contribuinte e a Administração Tributária e Aduaneira holandesa, a especificação mais precisa das responsabilidades e opções de cada um disponíveis para fazer cumprir a lei e a definição e cumprimento de acordos mútuos. Ao fazê-lo, as relações mútuas e as comunicações entre os cidadãos e o governo mudam para uma posição mais igualitária. O monitoramento horizontal também é compatível com os desenvolvimentos sociais nos quais a responsabilidade pessoal do cidadão é acompanhada pelo sentimento de que o cumprimento da lei é de grande valor. Além disso, o conceito de monitoramento horizontal também implica que a aplicação da lei é viável na sociedade complexa e em rápida transformação dos dias de hoje, somente quando o uso feito é de conhecimento da sociedade”.

<sup>46</sup> ENDEN, Eelco van der; BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of cooperative compliance. *Bulletin for International Taxation* v. 68, n. 10. Amsterdam: IBFD, outubro 2014, p. 567-572 (570).

<sup>47</sup> GRIBNAU, Hans. Taxation, reciprocity and communicative regulation. *Tilburg Law Review* v. 20, outubro de 2015, p. 191-212 (209). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2676067>. Acesso em: 23 out. 2022.

uma maior transparência é o aprimoramento da segurança jurídica para o contribuinte (*certainty for transparency*)<sup>48</sup>. Essa postura das autoridades fiscais tenderia a fortalecer no contribuinte a confiança necessária para que ele também adote uma postura mais colaborativa, caracterizando assim um engajamento mútuo, que seria útil para aprimorar a efetividade da aplicação da lei tributária<sup>49</sup>.

Essas conclusões estão alinhadas com o relatório publicado pela OCDE em 2010, denominado *Citizen-State relations – improving governance through Tax Reform*<sup>50</sup>, que ilustra a relação entre o desenvolvimento da transparência fiscal e os estímulos ao contribuinte para adoção de uma postura mais colaborativa perante as autoridades fiscais.

Nesse documento, a OCDE sugere que o aprimoramento da conformidade tributária teria como requisitos básicos a conscientização e a transparência de ambas as partes na relação tributária (Estado e contribuinte). Nesse passo, o cenário tributário poderia ser melhorado se houvesse incentivos para que os contribuintes e o fisco entrassem em uma espécie de relação contratual (*fiscal contract*), na qual fosse possível uma barganha tributária (*tax bargain*): as barganhas tributárias seriam mutuamente benéficas, pois os cidadãos receberiam uma melhor governança, enquanto o governo teria uma arrecadação fiscal maior, mais previsível e mais efetiva<sup>51</sup>.

Nesse estudo, a OCDE também critica os sistemas tributários que permanecem essencialmente coercitivos. Segundo essa crítica, a construção de uma relação dialética, pautada em benefícios e em *confiança mútua*, seria o caminho para o desenvolvimento da conscientização fiscal e do aprimoramento da conformidade tributária (voluntária)<sup>52</sup>.

Um possível caminho para a implementação de medidas voltadas à cooperação entre fisco e contribuinte foi apresentado também pela OCDE em 2017 no relatório *The changing tax compliance environment and the role of audit*. Desse relatório, destaca-se a ideia de que a efetividade e a eficiência da atividade das Administrações Tributárias estariam relacionadas, de maneira geral, com três elementos: (i) a otimização da conformidade tributária de um modo que se preocupe

<sup>48</sup> DIJK, Lisette van der Hel-van; POOLEN, Theo. Netherlands/International – horizontal monitoring in the Netherlands: at the crossroads. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 12, novembro de 2013. Versão on-line, item 6.

<sup>49</sup> GRIBNAU, Hans. Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning. In: RUSSO, Ronaldo (coord.). *Tax assurance*. Deventer: Kluwer, 2015, p. 183-215. Sobre os benefícios do regime holandês, confira-se também: BALHAROVÁ, Mirka. *Cooperative compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?* Dissertação sob a orientação da Professora Doutora Irma J. Mosquera Valderrama. Universidade de Hague (Holanda), 2016, p. 20.

<sup>50</sup> OECD. *Citizen-State relations – improving governance through Tax Reform*. Paris: OECD, 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/dac/governance-peace/governance/docs/46008596.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>51</sup> OECD. *Citizen-State relations – Improving governance through Tax Reform*. Paris: OECD, 2010, p. 10.

<sup>52</sup> OECD. *Citizen-State relations – Improving governance through Tax Reform*. Paris: OECD, 2010, p. 11.



com o custo-benefício da sua atuação; (ii) a busca pela redução do custo de conformidade para o contribuinte; e (iii) a intenção de construir e manter uma relação de confiança com o contribuinte<sup>53</sup>.

Segundo a OCDE, a implementação desses elementos poderia ocorrer a partir da combinação de três grupos de atividades:

- i) *atividades reativas*, baseadas nas respostas às consultas dos contribuintes e investigações realizadas após a ocorrência dos fatos geradores dos tributos;
- ii) *atividades proativas*, vinculadas à prestação de informações antes da ocorrência dos fatos geradores dos tributos, como por exemplo explicações a respeito das implicações tributárias de certos atos, buscando influenciar o comportamento dos contribuintes;
- iii) *atividades contra a corrente e personalizadas (upstream e compliance by design)* voltadas a facilitar e influenciar a tomada de decisões fiscais de modo próximo à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, o que abrange o alinhamento dos registros fiscais em data próxima à realização de certas transações, a criação de orientações fiscais sobre situações fiscais, o desenvolvimento de guias fiscais personalizados e ações precoces quando um potencial débito é identificado<sup>54</sup>.

Os potenciais benefícios para fisco e contribuinte na adoção dessas medidas, segundo a OCDE, seriam: (i) a redução dos erros na apuração e informação fiscal e a identificação precoce de condutas mais arriscadas por parte dos contribuintes, de práticas fraudulentas e de potenciais débitos fiscais; (ii) a redução do custo de conformidade para o contribuinte; (iii) o aumento na confiança por parte dos contribuintes, com uma melhor prestação de serviço pelo fisco e uma intenção com o fisco mais simples e menos frequente; (iv) o aprimoramento da segurança jurídica da perspectiva do contribuinte, reduzindo potencial impacto negativo no fluxo de caixa para pagamento de tributos, favorecendo investimentos e a realização de negócios; (v) a redução dos custos de fiscalização, a qual se intensifica em assuntos específicos e tipos de contribuintes com maior risco para arrecadação<sup>55</sup>.

Esses elementos são suficientes para responder à pergunta formulada no início desta seção: por que fisco e contribuinte teriam interesse em uma relação mais cooperativa? Uma relação mais cooperativa entre fisco e contribuinte tende a aumentar confiança mútua entre as partes envolvidas, apresentando vantagens para ambos os lados. De um lado, o contribuinte poderá contar com maior previ-

<sup>53</sup> OECD. The changing tax compliance environment and the role of audit. Paris: OECD, 2017, p. 18. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 05 dez. 2022.

<sup>54</sup> OECD. The changing tax compliance environment and the role of audit. Paris: OECD, 2017, p. 19. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 05 dez. 2022.

<sup>55</sup> OECD. The changing tax compliance environment and the role of audit. Paris: OECD, 2017, p. 21. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 05 dez. 2022.

sibilidade, assertividade e velocidade na interação com o fisco, além da redução dos custos de conformidade e redução dos custos e riscos com litígios tributários; de outro lado, o fisco poderá se beneficiar de uma postura do contribuinte mais transparente, assertiva e veloz na disponibilidade de informação e no cumprimento de suas obrigações fiscais, além da redução dos custos de fiscalização e dos custos envolvidos com o contencioso tributário que, muitas vezes, não resultam no aumento da arrecadação. A partir disso, outras razões vêm à tona: tendência de maior conformidade fiscal e, com efeito, aumento da arrecadação, acompanhada de maior segurança jurídica, principalmente em seus vetores previsibilidade e calculabilidade, que são importantes para o investimento, e consequentemente, para o desenvolvimento econômico<sup>56</sup>.

### 3. A aplicação do Princípio da Cooperação Tributária

Embora “sócio” em parte significativa da empresa (pois sua arrecadação incide diretamente sobre o faturamento, lucro e operações) – o que deveria alinhá-lo com o interesse dos demais sócios – não raro vemos o fisco adotando medidas tendentes à oneração de um negócio. Pedidos de falência em situações desproporcionais, revogação de recuperação judicial, obstaculização de transação tributária, ou – mais comum ainda – adoção de interpretações duras, que resultam na imposição de pesadas sanções; tudo isso parece revelar muito mais uma predisposição ideologicamente combativa do fisco, derivada de um antagonismo histórico, do que propriamente uma visão racional e construtiva dessa relação.

O fisco, como todos os demais sócios e colaboradores, deveria se pautar pelo princípio da preservação da empresa. Pela simples razão de que a perpetuidade interessa ao aumento de suas receitas e beneficia à sociedade como um todo, com a geração de empregos e riqueza. Em um mundo pautado pela economia colaborativa, uma postura orientadora e preventiva de litígios seria extremamente bem-vinda. Muitos erros são cometidos de boa-fé e poderiam ser alertados e evitados.

Tal como o guarda de trânsito, o fisco pode orientar o particular proativamente, pois o que se quer em última análise é que o trânsito – tal qual a economia – flua bem. A metáfora com o guarda de trânsito pode parecer estranha ao Direito Tributário, mas revela as características de um poder-dever que pode ser, ao mesmo tempo, orientador e punitivo, o que é oportuno à matéria fiscal. A autoridade pública que presta um serviço de orientação assim o faz antes do potencial ato infracional ocorrer. Aqui, mais uma vez, destaca-se a importância do momento em que essa atuação é realizada. Ou seja, a orientação deve ocorrer antes da tomada de decisão do particular, até mesmo para incentivá-lo a não incorrer em infração.

<sup>56</sup> OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012, p. 516-518.

Veja-se que, idealmente, a Receita poderia auxiliar até mesmo na otimização da carga tributária da empresa, contribuindo para sua melhor eficiência, dentro das alternativas legalmente disponíveis. Afinal, ela conhece profundamente sua vida financeira, contábil e fiscal. Não é inteligente, portanto, que se quede inerte atrás da porta, esperando uma oportunidade de punição. O Princípio da Cooperação Tributária exige a superação da lógica do “se a farinha é pouca, meu pirão primeiro”. Partes interessadas podem se dar as mãos em uma economia do ganha-ganha.

Do lado do sujeito passivo, o axioma impõe ao contribuinte a colaboração para o bom andamento da arrecadação, mediante adimplência pontual das exações, transparência, agilidade e qualidade na prestação de informações, além de ética e cumprimento adequado de intimações (desde que razoáveis e legais). O diálogo e a troca de informações permanentes entre fisco e contribuinte devem ser estimulados, de modo a prevenir litígios ou imposição de sanções.

A concessão de parcelamentos, transações ou a aquiescência com negócios jurídicos processuais, por sua vez, guardados os limites legais, não de se pautar pela mesma lógica financeira que norteia a repactuação das obrigações privadas por seus credores: objetivar receber o máximo possível, desde que com preservação (e restabelecimento) da capacidade financeira da fonte pagadora. Não há mais espaço para o combate infrutífero, lesivo aos cofres públicos e à economia nacional. O foco há de ser sempre a preservação e perpetuação da atividade produtiva (e empregos correlatos), com a retirada de quaisquer óbices ao funcionamento pleno das empresas e atividades produtivas em geral, inclusive no que diz respeito à exigência de garantias excessivas, duplicadas ou nocivas ao negócio.

É preciso dizer que o Princípio da Cooperação, por definição, não constitui ferramenta de proteção do fisco ou do contribuinte. Possui conteúdo neutro. Volta-se à garantia da otimização, agilidade, transparência, perpetuidade e eficiência da relação tributária, sempre tendo em conta que a manutenção das fontes produtivas é interesse de todos e imprescindível ao desenvolvimento nacional. Justamente por isso, o axioma não se destina apenas aos sujeitos da relação jurídico-tributária em sentido estrito, senão a todos aqueles *stakeholders* interessados nesses objetivos, como os Poderes Judiciário e Legislativo, as cortes administrativas e os servidores que, de algum modo, participem da gestão dessa relação.

Do ponto de vista legislativo, o Princípio da Cooperação induz à produção de normas que impeçam o sancionamento de irregularidades meramente formais, que não impliquem prejuízo financeiro. Também sugere a criação de sistêmicas de valorização do bom contribuinte (aquele que possui histórico de boa conduta e adimplência), para que tenha tratamento favorecido na redução de penalidades.

No que diz respeito à autotutela, no âmbito Executivo, a cooperação exige do fisco o dever de eliminar a prestação de informações e obrigações acessórias sobrepostas. E, também, a obrigação de afastar a aplicação de penalidades dobra-

das frente a um único fato, optando-se por aquela mais específica, com exclusividade, vedada a acumulação. Igualmente, a abordagem cooperativa induz à não aplicação/manutenção de multas agravadas sempre que o contribuinte justificar sua conduta em precedente administrativo ou judicial, presumindo-se, assim, razoável a escolha feita (quando não for suficiente para afastar por completo a sanção).

Outro exemplo de aplicação do Princípio da Cooperação Tributária pode ser encontrado no caso do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), instituído pela Prefeitura de São Paulo e declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Tema n. 1020 da Repercussão Geral. O fato de a decisão da Suprema Corte, nesse caso, não ter sido proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, e sim em Regime de Repercussão Geral, mantém a aplicação da lei declarada constitucional pelas autoridades fiscais. Trata-se de efeito deletério do atual Sistema Tributário, no qual apenas as Ações Diretas têm efeitos vinculantes para a Administração Tributária, conforme o art. 28 da Lei n. 9.868/1999<sup>57</sup>, e as decisões proferidas em Regime de Repercussão Geral vinculam o Poder Judiciário, de acordo com o art. 927 do CPC<sup>58</sup>.

Em casos como esse, é razoável que as autoridades fiscais observem as decisões da Suprema Corte – mesmo sem uma nova expressamente vinculante do seu comportamento – sendo garantido a elas o afastamento de qualquer risco de responsabilidade funcional com base no Princípio da Cooperação Tributária.

É da necessidade por maior segurança jurídica que nasce a justificação do Princípio da Cooperação Tributária. A tutela da segurança jurídica se desdobra no princípio da proteção da confiança, o qual não vem sendo resguardado no relacionamento entre fisco e contribuinte no Brasil. As razões para tanto são diversas. Destacam-se, abaixo, algumas características do cenário tributário brasileiro para ilustrar:

- i) uma elevada incerteza quanto à aplicação das leis (sejam elas gerais ou específicas) pelas autoridades fiscais, em decorrência de interpretações que ignoram a legalidade tributária sob a invocação de princípios como o

<sup>57</sup> Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. “Art. 28. [...] Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

<sup>58</sup> Código de Processo Civil. “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:  
I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;  
II – os enunciados de súmula vinculante;  
III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;  
IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;  
V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

da capacidade contribuinte como fundamento para a cobrança de tributos, tal como consta do Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04, de 10 de dezembro de 2018<sup>59</sup>;

ii) uma costumeira criminalização das práticas não evasivas, como se vê pela recorrente aplicação pelas autoridades fiscais de multas agravadas – sob a acusação de sonegação, fraude ou conluio, em casos de planejamentos tributários nos quais o direito é controverso;

iii) uma elevada litigiosidade em matéria tributária<sup>60</sup>, associada a uma sistemática lavratura de autos de infração em valores, muitas vezes, sabidamente majorados, porém que deixam de ser mais bem apurados pelas autoridades fiscais por “comodidade”<sup>61</sup>, por insuficiência de aparato técnico ou pelo risco de perda de prazo (de decadência). Tais atributos levam os profissionais que trabalham na área tributária a terem a sensação de que o contribuinte é, muitas vezes, tido pelo fisco como um “inimigo”<sup>62</sup>;

iv) uma instabilidade nas decisões do Poder Judiciário, como ilustra a manifestação do Ministro Humberto Gomes de Barros, em voto que ficou conhecido no meio jurídico nacional como *banana boat*, ao retratar a insegurança na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>63</sup>; ou ainda na

<sup>59</sup> Ministério da Fazenda. *Parecer Normativo Cosit/RFB n. 04, de dezembro de 2018*, p. 17. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 11 jan. 2019: “O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário”.

<sup>60</sup> Receita Federal do Brasil. Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2017, p. 9. Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf). Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>61</sup> TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 139-141.

<sup>62</sup> HAIDAR, Raul. Autuações equivocadas do Fisco estadual transformam contribuinte em inimigo. *Portal Consultor Jurídico*, 21 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-21/justica-tributaria-autuacoes-equivocadas-fisco-estadual-tornam-contribuinte-inimigo>. Acesso em: 23 out. 2022. Para ilustrar, transcreve-se: “Durante mais de dois anos, tempo que transcorreu entre o auto de infração e o julgamento final do TIT, o contribuinte teve que conviver com a possibilidade de sofrer grave prejuízo e mesmo responder a acusação criminal, preocupação que não era justa ante os fatos. Tudo isso decorreu simplesmente do fato de ter o agente fiscal realizado trabalho simplista, sem a exatidão que se exige nessa tarefa. No seu levantamento, não teve o cuidado de aplicar corretamente às mercadorias comercializadas as respectivas alíquotas.”

<sup>63</sup> Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental em Recurso Especial n. 382.736/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, Rel. para o acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, j. 08.10.2003: “[...] Nós somos os condutores, e eu – ministro de um tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam – me sinto triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele voo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita, e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: o avião com o Supe-

crítica feita pelo Professor Humberto Ávila à jurisprudência brasileira, a qual, na sua visão, estaria cada vez mais próxima de uma jurisprudência “zigue-zague” ou de um “direito gasoso” (“desaparece antes mesmo de ser entendido pelos destinatários”)<sup>64</sup>;

v) uma aparente deslealdade das autoridades fiscais na interpretação de decisões judiciais desfavoráveis ao fisco, como, por exemplo, ocorreu na edição da Solução de Consulta Cosit n. 13, de outubro de 2018<sup>65</sup>, ao tentar restringir o alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/Cofins (Recurso Extraordinário n. 574.706/PR), contrariando os termos do que havia sido decidido nesse precedente<sup>66</sup>;

vi) o papel ativo do Poder Executivo em matéria de criação de normas reservadas ao Poder Legislativo, por meio de medidas provisórias que, por vezes, não atendem aos seus requisitos previstos no art. 62 da Constituição Federal e aumentam o efeito surpresa na legislação tributária<sup>67</sup>;

vii) uma crise institucional e política que abala a confiança dos cidadãos no Estado e vice-versa, o que tem implicado um excessivo rigor e conser-

---

rior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora, dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme boia, cheia de pessoas, é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da boia. Para tanto, a lancha se desloca em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina quando todos os passageiros da boia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados [...].”

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 53.

<sup>65</sup> Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta Cosit n. 13, de 18 de outubro de 2018*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>66</sup> SCAFF, Fernando Facury. A novela do ICMS no PIS/Cofins. *Valor Econômico*. 09 de novembro de 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5975735/novela-do-icms-no-piscofins>. Acesso em: 16 jan. 2019. “Tal documento, exarado no âmbito de uma consulta interna, ao invés de esclarecer as dúvidas dos contribuintes, acaba por legislar internamente e com efeitos externos relevantes, pois vincula as futuras fiscalizações acerca da matéria, bem como delimita as compensações que forem requeridas. O que deveria ser uma orientação tornou-se uma inovação na ordem jurídica, aplicando entendimento restritivo àquela decisão judicial e tentando reduzir seu impacto nos cofres públicos. [...] O que a Receita Federal está buscando é a adoção de uma política de redução de danos, usando argumentos que não têm correlação com o que foi decidido pelo STF no caso em apreço.”

<sup>67</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 235. Ferreira Filho, ao tratar do uso excessivo das medidas provisórias pelo Poder Executivo, afirma: “Trata-se de um grave abuso. Ele importa no mesmo mal que se condenava no decreto-lei, isto é, importa em concentração do poder de administrar com o poder de legislar, uma violação frontal à separação dos poderes.”

vadorismo por parte das autoridades fiscais na aplicação da lei tributária<sup>68</sup>;

viii) a não publicação de determinadas orientações técnicas e normas internas, o que tem dado ensejo à propositura de medidas com base na Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011)<sup>69</sup>;

ix) a sistemática de lavratura de autos de infração eletrônicos (que não são precedidos de um processo de fiscalização por avaliação de autoridades fiscais, e sim apenas por computadores<sup>70</sup>), o que impede que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar antes de ser onerado pela exigência fiscal indevida;

x) o entendimento de parte das autoridades fiscais federais de que os tribunais administrativos paritários deveriam ser extintos, sob o argumento de que haveria um excesso de instâncias e recursos para o contribuinte<sup>71</sup>;

xi) a edição de normas tributárias supostamente interpretativas com vistas à obtenção de efeitos retroativos, conforme o art. 106 do Código Tributário Nacional, mas que, na verdade, resultam em aumento de tributo, redução de benefício ou alteração de regras essenciais do sistema tributário que prejudicam os contribuintes, entre outros aspectos. Um exemplo nesse sentido foi a Lei Complementar n. 118, de 2005, que buscou alterar, retroativamente, o prazo de prescrição para o exercício do direito para restituição de créditos tributários. Após seis anos de litígios, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 118 nessa parte, sendo que um dos argumentos empregados foi a “violação à segurança jurídica”<sup>72</sup>;

<sup>68</sup> MACHADO, Rodrigo Brunelli. Subjetivismo exacerbado: a terceira onda na interpretação do planejamento tributário. In: MARTINS, Ives Gandra *et al.* CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar. São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomércio-SP, 2017, p. 360-371 (369).

<sup>69</sup> De acordo com a Receita Federal, no período de 2011 a 2014, os contribuintes formularam 3.899 pedidos de informação, sendo que, em 618 casos, a informação foi negada. Confira-se: Receita Federal do Brasil. Lei de Acesso à Informação comemora três anos de vigência – Receita Federal já respondeu a cerca de 4 mil pedidos. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/acom/2015/maio/lei-de-acesso-a-informacao-comemora-tres-anos-de-vigencia>. Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>70</sup> Sobre os autos de infração eletrônicos, confira-se a notícia no website do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), em que se comemora o retorno da sistemática de lavratura de auto de infração por computadores (“‘É uma luta de algum tempo que agora foi superada graças ao engajamento histórico da Classe’, afirma o presidente do Sindifisco Nacional”). Confira-se: Sindifisco Nacional. Receita Federal reativa auto de infração na malha fiscal IRPF, novembro de 2015. Disponível em: [https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=29394:receita-federal-reativa-auto-de-infracao-na-malha-fiscal-irpf&catid=258&Itemid=521](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=29394:receita-federal-reativa-auto-de-infracao-na-malha-fiscal-irpf&catid=258&Itemid=521). Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>71</sup> Confira-se matéria jornalística denominada Auditores da Receita propõem ao governo a extinção do Carf. *Portal Consultor Jurídico*. 05 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-05/auditores-receita-propoem-governo-fim-carf>. Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>72</sup> Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 566.621, Tribunal Pleno, Min. Rel. Ellen Gracie, j. 04.08.2011.

xii) a liquidação precoce de garantia em execução fiscal, antes do trânsito em julgado da decisão final do processo, a pedido da Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito de o art. 32, § 2º, da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980) estabelecer que apenas com o trânsito em julgado seria possível a parte vencedora levantar a garantia apresentada. A busca pelo aumento de recursos arrecadados em execuções fiscais em contrariedade à lei e, principalmente, de modo a prejudicar as empresas que, de boa-fé e sem qualquer sinal de insolvência, buscam exercer o seu direito de defesa é, claramente, uma postura contrária à cooperação em matéria tributária<sup>73</sup>;

xiii) o redirecionamento de execuções fiscais, a pedido do fisco e de maneira validada pelo Poder Judiciário, sem a oportunidade de prévio esclarecimento pelo contribuinte que será incluído no polo passivo da cobrança, de maneira que tal esclarecimento somente se torna viável após a garantia da execução fiscal, onerando-o, muitas vezes, de maneira desnecessária;

xiv) as diversas limitações ao instituto da transação tributária implementadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional de modo a reduzir o alcance do instituto e, assim, prejudicar os contribuintes que têm interesse em colocar fim aos seus litígios fiscais<sup>74</sup>. Tal postura do fisco evidencia que, embora a transação tributária tenha base legal, a posição institucional da Administração Federal não é propriamente alinhada com a intenção do legislador de reduzir a litigiosidade no Brasil;

xv) a não atualização dos bens para fins do cálculo de 30% (trinta por cento) no procedimento de arrolamento de bens, instituído pela Instrução Normativa RFB n. 2091, de 22 de julho de 2022, o que coloca o contribuinte em uma situação prejudicial, quando o débito lançado é inferior a trinta por cento do seu atual patrimônio;

xvi) a sistemática apreensão de mercadorias em barreiras fiscais estaduais como forma de forçar o contribuinte a recolher tributos depositados em juízo, de maneira contrária à jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, criando entraves à atividade econômica dos contribuintes que exercem o seu direito de ajuizar ações judiciais e realizar depósitos judiciais.

Todas essas situações práticas, aqui apontadas a título meramente ilustrativo, e não exaustivo, poderiam ser objeto de aplicação do Princípio da Cooperação Tributária.

<sup>73</sup> MOURA, Adriano; CARBONAR, Alberto; POUSADA, Felipe. Contencioso tributário: a liquidação prematura do seguro garantia. *Portal Consultor Jurídico*. 24 de outubro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-24/opiniao-liquidacao-prematura-seguro-garantia>. Acesso em: 24 out. 2022.

<sup>74</sup> Confira-se: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-restringe-uso-de-prejuizo-fiscal-e-cria-transacao-individual-simplificada-02082022>. Acesso em: 05 dez. 2022.



O desenvolvimento de uma relação mais cooperativa entre fisco e contribuinte também se mostra oportuno para o possível ingresso no Brasil na OCDE, principalmente para fins da migração do nosso modelo de preços de transferência, baseado em margens predeterminadas, para o padrão internacional, fundado na identificação da margem de lucro de acordo com as condições de mercado<sup>75</sup>. A transparência, a compreensão do mercado e a confiança são elementos centrais no funcionamento dos mecanismos internacionais de preços de transparência. O emprego do Princípio da Cooperação Tributária pode colaborar para essa migração, inclusive do ponto de vista cultural, de modo a justificar a criação de uma estrutura em que as autoridades fiscais dedicadas ao assunto sejam treinadas, preparadas, especializadas no tema<sup>76</sup> e no setor econômico examinado, com a intenção de auxiliar o contribuinte, inclusive a reduzir a sua carga tributária.

Como se vê, o emprego do Princípio da Cooperação Tributária não se limita à esfera administrativa, transcendendo para o Poder Judiciário e para o Poder Legislativo, uma vez que as três esferas de poder produzem normas e atos jurídicos que podem impactar a relação de cooperação entre fisco e contribuinte. Trata-se, a bem da verdade, de uma mudança cultural, para além da mera criação de normas jurídicas<sup>77</sup>.

## Conclusão

O presente artigo buscou introduzir e fundamentar um novo princípio jurídico-tributário, o Princípio da Cooperação Tributária, à luz dos debates sobre transparência e conformidade no exterior e dos problemas práticos verificados no Brasil que poderiam ser impactados pela sua implementação.

O Princípio da Cooperação Tributária serve para orientar a conduta de todos os agentes envolvidos na relação tributária, seja na criação de normas, seja orientação dos contribuintes, seja na cobrança, fiscalização e no pagamento de tributos. Portanto, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e os contribuintes são aqueles aos quais se destina o seu comando normativo.

Cooperar, nesse contexto, significa exercer os seus direitos e deveres considerando a perspectiva do outro e, mais do que isso, buscando auxiliar a realização da atividade do outro.

<sup>75</sup> DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza. A possível convergência entre Brasil e OCDE nos preços de transferência – uma via de mão dupla. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 08. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021, p. 33-58 (40); OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. Brazil's entry into the OECD: state of play, tax challenges and potential outcomes. *British Tax Review*, 2019, p. 55-76 (62).

<sup>76</sup> ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 507-527 (519).

<sup>77</sup> OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed?. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012, p. 516-518 (517).

Da perspectiva do Estado, trata-se da realização de atividades de orientação, fiscalização e cobrança de tributos, buscando exercer o papel de prestador de serviços para o contribuinte, com a intenção de redução de custos de conformidade, maximização da eficiência e favorecendo a atividade econômica, inclusive na geração de lucro a partir da redução de carga tributária. A lógica de que, na dúvida, cobra-se tudo o que for possível, mesmo que em contrariedade ao ordenamento jurídico, deve ser superada, uma vez que não promove a cooperação tributária e, portanto, pode ser contrária aos interesses da própria arrecadação.

Da perspectiva do contribuinte, trata-se do cumprimento da legislação tributária, seja com a disponibilização de informações pertinentes à fiscalização de tributos, de maneira transparente e íntegra, seja mediante o pagamento tempestivo da integralidade dos tributos devidos. A transparência, a colaboração e a integridade são as moedas de troca a serem entregues pelo contribuinte na recepção de um serviço fiscal de qualidade, tempestivo e favorável ao desenvolvimento da atividade econômica.

Da perspectiva do legislador, trata-se da criação de normas tributárias respeitando-se os direitos e as garantias previstas para os contribuintes no texto constitucional, de modo que, na dúvida, privilegie-se a atividade econômica e a segurança jurídica.

Da perspectiva dos julgadores (do Poder Judiciário e do Poder Executivo), trata-se da tomada de decisão que considere os impactos econômicos da carga tributária e dos entraves operacionais da apuração de tributos, assim como e principalmente, busque preservar a atividade econômica das pessoas físicas e jurídicas enquanto fonte da riqueza a ser tributada.

O princípio cooperativo, em matéria tributária, deve informar e induzir que toda a ação particular ou pública seja voltada à facilitação da performance da relação tributária com o máximo de eficiência e o mínimo de atrito, buscando reduzir os custos de conformidade e de fiscalização e maximizar os resultados da atividade produtiva.

A experiência internacional aponta para uma tendência de aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte, como meio para aumentar a arrecadação de tributos e para a promoção do desenvolvimento econômico. O ponto de partida para tanto é a mudança de postura por parte da Administração Tributária, no sentido de promover a eficiência na alocação de recursos, mesmo que seja em detrimento da isonomia (tomada em sentido irrestrito e considerando as particularidades de cada contribuinte), de modo que os contribuintes que tenham mais necessidade de assessoria fiscal e maior potencial de arrecadação passem a receber mais atenção e, portanto, maior alocação de recursos.

A relação de tensão entre praticabilidade e justiça individual deve ser interpretada em conjunto com a busca de eficiência, do aprimoramento do técnico e da especialização dos agentes públicos, a fim de que os custos de conformidade e de fiscalização sejam reduzidos e a arrecadação seja maximizada. A adoção e o

emprego do Princípio da Cooperação Tributária podem contribuir para o atingimento desses objetivos.

### Referências bibliográficas

- ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”? / Would a transparent tax system discourage “aggressive tax planning”? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fissoft, 2013.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes*. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 2. São Paulo: IBDT, 2017.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Acordo de planejamento tributário: a rejeição ao regime de “mandatory disclosure” recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 11. Salvador: setembro a novembro de 2007.
- BALHAROVÁ, Mirka. *Cooperative compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?* Dissertação sob a orientação da Professora Doutora Irma J. Mosquera Valderrama. Universidade de Hague (Holanda), 2016.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza. A possível convergência entre Brasil e OCDE nos preços de transferência – uma via de mão dupla. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 08. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021.
- DIJK, Lisette van der Hel-van; POOLEN, Theo. Netherlands/International – horizontal monitoring in the Netherlands: at the crossroads. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 12, novembro de 2013. Versão on-line.
- ENDEN, Eelco van der; BRONZEWSKA, Katarzyna. The concept of cooperative compliance. *Bulletin for International Taxation* v. 68, n. 10. Amsterdam: IBFD, outubro de 2014.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo, Saraiva, 1995.
- FISCHER, Louis. *Gandhi: his life and message for the world*. Nova Iorque: Signet Classics, 2010, versão digital, capítulo 8 (*soul force*).

- GARCIA, Cynthia. Nas ondas incríveis de Zaha Hadid. *Casa Vogue* v. 340. São Paulo: Globo, 2014. Disponível em: <https://casavogue.globo.com/Arquitetura/Gente/noticia/2014/01/nas-ondas-incriveis-de-zaha-hadid.html>. Acesso em: 19 out. 2022.
- GRIBNAU, Hans. Taxation, reciprocity and communicative regulation. *Tilburg Law Review* v. 20, outubro de 2015.
- GRIBNAU, Hans. Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning. In: RUSSO, Ronaldo (coord.). *Tax assurance*. Deventer: Kluwer, 2015.
- GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto*. Milano: Giuffrè, 2010.
- GUEDES, Jefferson Carús. Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública. In: GUEDES, Jefferson Carús *et al.* (coord.). *Advocacia do Estado: questões institucionais para a construção de um Estado de justiça*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- Haidar, Raul. Autuações equivocadas do Fisco estadual transformam contribuinte em inimigo. *Portal Consultor Jurídico*, 21 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-21/justica-tributaria-autuacoes-e-equivocadas-fisco-estadual-tornam-contribuinte-inimigo>. Acesso em: 23 out. 2022.
- LARSEN, Lotta Björklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. Nova Iorque: Berghahn, 2017.
- LEDERMAN, Leandra. The interplay between norms and enforcement in tax compliance. *Articles by Maurer Faculty*. Maurer School of Law: Indiana University, paper n. 490. 2003.
- MACHADO, Rodrigo Brunelli. Subjetivismo exacerbado: a terceira onda na interpretação do planejamento tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (*et al.*). *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*. São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomércio-SP, 2017.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MOURA, Adriano; CARONAR, Alberto; Pousada, Felipe. Contencioso tributário: a liquidação prematura do seguro garantia. *Portal Consultor Jurídico*, 24 de outubro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-24/opiniao-liquidacao-prematura-seguro-garantia>. Acesso em: 24 out. 2022.
- MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics* v. 32(1), 2011.
- PEREZ-NAVARRO, Grace. Co-operative compliance: history and evolution – an OECD perspective. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*. São Paulo: Almedina, 2022.

- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. Brazil's entry into the OECD: state of play, tax challenges and potential outcomes. *British Tax Review*, 2019.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. *Intertax* v. 50, issue 3, 2022.
- OECD. *Tax intermediaries study*: working paper nº 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007.
- OECD. *Citizen-State relations – Improving governance through tax reform*. Paris: OECD, 2010.
- OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD. *The changing tax compliance environment and the role of audit*. Paris: OECD, 2017.
- OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012.
- OWENS, Jeffrey. The role of tax administrations in the current political climate. *Bulletin for International Taxation* v. 67, n. 3. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 145. São Paulo: Dialética, 2007.
- ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.
- SCAFF, Fernando Facury. A novela do ICMS no PIS/Cofins. *Valor Econômico*, de 9 de novembro de 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. I.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TAKANO, Caio Augusto. Programa Nos Conformes SP: real exemplo de boa prática em *compliance* cooperativo? Potenciais propostas de aprimoramento em âmbito estadual. In: BOSSA, Gisele Barra; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*. São Paulo: Almedina, 2022.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2007.