

IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Fabiano Pires Castagna; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-414-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constitucionalismo, desenvolvimento, sustentabilidade e smart cities.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. IV Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do IV Encontro Virtual do CONPEDI.

A exemplo dos Encontros Virtuais anteriores, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos doze artigos apresentados na tarde do dia 12 de novembro de 2021. Organizados em três grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Direito Financeiro), Eixo 2 (processo judicial ou administrativo tributário) e Eixo 3 (sistemas de tributação), apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Direito Financeiro, tratou de questões como a importância do conceito de "produto da arrecadação" para os entes federados quando se trata de repasses intergovernamentais, capaz de gerar controvérsias quanto às desonerações tributárias decorrentes da competência tributária de um ente político em detrimento dos demais; o tratamento tributário dos fundos de investimento em precatórios, visivelmente diferenciado e menos oneroso, tributando-se os contribuintes de forma regressiva; o reconhecimento de que as moedas virtuais (criptomoedas) são parte da inovação tecnológica mas também devem trazer consigo consequências tributárias, em que pese a ausência de legislação complementar regulamentadora específica; ainda, a possibilidade da aplicação de medidas com o propósito de incremento da eficiência fiscal, quais sejam, a divulgação de informações do contribuinte, acompanhada ou não da comunicação de indícios de irregularidade, e a criação de um programa de conformidade tributária.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas voltadas para os processos judicial e administrativo tributários, notadamente com preocupações para a morosidade dos litígios decorrentes dos processos de execução fiscal. Os artigos abordaram assuntos como a possibilidade de hibridização da execução fiscal com o julgamento da ADI 5881, em que se questionou a constitucionalidade do instituto da averbação pré-executória em sede de executivos fiscais

federais, por meio da alteração da Lei 10.522/2002 provocada com a promulgação da Lei 13.606/2018; a proposta de procedimento especial para as ações de repetição de indébito, dada a lentidão e ineficácia no cumprimento das decisões nestes processos, mesmo quando favoráveis ao contribuinte, que se consubstanciaria na cumprimento provisório de sentença contra a Fazenda Pública, na tutela provisória autorizando a compensação tributária e na dação de prazos mais enxutos para esse processo; o automatismo prejudicial aos contribuintes na adoção, sem maiores critérios, do Simples Nacional que, em muitos casos, não é a melhor escolha para os casos concretos; a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva nas execuções fiscais, precisamente na interpretação do artigo 40 da Lei 6.830/1980, a fim de que o Judiciário possa determinar, caso o exequente não solicite por iniciativa própria, em caso de ausência de capacidade contributiva do executado, a suspensão da execução fiscal pelo prazo de 1 (um) ano, e após o transcurso do prazo, seja realizado o envio dos autos para que o próprio exequente analise a viabilidade da execução; por fim, neste segundo Eixo, tratou-se da transação tributária como alternativa à solução de conflitos entre o contribuinte e a Administração Tributária, visando a diminuição de processos executivos fiscais, com destaque para aspectos centrais da Lei 13.988/2020.

O último e não menos importante dos Eixos, dedicado aos denominados sistemas de tributação, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que se repercutiu as consequências da declaração de inconstitucionalidade da Taxa Minerária do Estado do Pará diante da ADI 4786, que resultará na perda de expressivas somas de recursos públicos, inviabilizando procedimentos fiscalizatórios naquele estado; outro trabalho científico analisou o chamado planejamento tributário agressivo e as recomendações da ação 12 do relatório BEPS/OCDE, bem como a MP 685/2015, que buscou regulamentar, sem sucesso, a obrigatoriedade de declaração dos planejamentos tributários; por fim, discutiu-se a utilização do Robotax como meio eficiente para o Fisco e os contribuintes, visando a arrecadação de quantias legalmente previstas, desde que não exceda determinações e limites legais, desempenhando tarefas em busca uma tributação menos onerosa, menos complexa para o Fisco e também para o contribuinte.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do IV Encontro Virtual do CONPEDI, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas e a tributação, casos do planejamento agressivo e da tributação das criptomoedas.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Honra-nos a oportunidade de contribuir ao conhecido sucesso e qualidade dos eventos pelo CONPEDI; contando, desta feita, com a ansiedade acadêmica e pessoal de reencontrar os colegas presencialmente nos eventos que se descortinam no próximo ano.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (UNIVALI)

NOVAS ESTRATÉGIAS DE COLABORAÇÃO COMO MEIO PARA REDUZIR A EVASÃO FISCAL

NEW COLLABORATION STRATEGIES AS A MEANS TO REDUCE TAX EVASION

Diogo Cristian Denny ¹
Walter Godoy dos Santos Junior ²

Resumo

A necessidade de aumento da arrecadação tributária e dos recursos públicos necessários para a consecução dos objetivos do Estado demanda que outras medidas sejam adotadas além da reforma da legislação tributária. O estudo da evasão fiscal revela que o incremento do risco de fiscalização é seguramente um caminho hábil para combatê-la, o que pode ser feito mediante o aumento da eficiência do trabalho das autoridades fiscais. O presente ensaio objetiva estudar ações administrativas que se valham da divulgação de informações dos contribuintes e a criação de programa de conformidade fiscal, meios hábeis a incrementar a eficiência do Fisco.

Palavras-chave: Administração tributária, Exposição de dados, Conformidade fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The need to increase tax revenue and public resources, which is vital for the accomplishment of the State's goals, requires other actions to be adopted besides the reform of tax law. The study of tax evasion reveals that it can be diminished by increasing the risk of audit, which can be accomplished by making the work of tax authorities more efficient. This article presents actions based on the disclosure of taxpayer information and a creation of a tax compliance program, in order to increase the efficiency of the Tax Administration.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax administration, Disclose information, Tax compliance

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Nove de Julho. Pós-Graduado em Direito Tributário - Ibet. Pós-Graduado em Direito Público - Unisul. Conselheiro - CARF. Auditor-Fiscal da Receita Federal.

² Graduado, Mestre e Doutor em Direito pela USP. Professor da Pós Graduação em Direito da Universidade Nove de Julho. Professor e Coordenador na Escola Paulista da Magistratura. Juiz de Direito.

1. Introdução

A reforma do sistema tributário é tema da ordem do dia, estando em constante debate no parlamento e no âmbito acadêmico. Verifica-se, como parte das justificativas, a necessidade de serem alteradas as regras que o compõem, visando trazer maior segurança e praticidade tanto aos contribuintes quanto às autoridades fiscais no exercício de suas funções.

Outro objetivo, muitas vezes tratado de forma velada, consiste no aumento da arrecadação e, conseqüentemente, dos recursos públicos, propiciando que o Estado cumpra todos seus objetivos e direitos, sobretudo os de segunda geração¹, assegurados na Constituição Federal.

Observa-se, com frequência, que há dois temas que são intrinsecamente relacionados a este debate, para os quais nem sempre as atenções são direcionadas.

O primeiro deles é o gasto tributário, que pode ser definido como o conjunto de gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais, constituindo uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte².

De forma similar, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT assim define o gasto tributário:

Los GT son el resultado económico de las excepciones a un impuesto de referencia o a un sistema tributario de referencia.

El sistema tributario de referencia por lo general incluye los elementos constitutivos de la naturaliza del impuesto: de determinación del monto imponible, la estructura de tasas, las prácticas contables aceptadas, la forma y condiciones de la deducción

¹ os Direitos Humanos de segunda geração “consistem nas liberdades positivas, tais como o trabalho, a moradia, o saneamento básico, a saúde, a alimentação, a água potável, a educação, o lazer, a assistência à infância e aos desamparados e a previdência social, que ao serem constitucionalmente positivados, são os denominados direitos fundamentais sociais, que estruturam o Homem, externa e materialmente, para que seja livre e independente. A segunda geração dos Direitos Humanos corresponde aos direitos subjetivos naturais suficientes a edificar o exercício das liberdades negativas que com elas não se confundem.” (SAYEG; BALERA, 2019, pp 239-240)

² Conforme conceito adotado pela Receita Federal do Brasil . In: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>> . Acesso em 14 set. 2021.

de los gastos realizados, normas específicas para facilitar la administración de tributos, entre otros.³

Como se denota, o estudo do gasto tributário envolve a análise das diversas desonerações concedidas pelo Estado a setores específicos da economia, incentivos fiscais, isenções fiscais, dentre outros.

Trata-se de matéria de elevada relevância e que, para o ano 2021, apenas no âmbito federal, representa aproximadamente R\$351 bilhões, ou seja, 23,61% da receita a arrecadar ou 4,28% do Produto Interno Bruto – PIB⁴.

O segundo tema relaciona-se à evasão fiscal, tratada aqui como o ato ilícito, a fuga fraudulenta do fato gerador por parte do contribuinte^{5 6}. Em 2018, estimou-se que aproximadamente R\$525 bilhões⁷ foram perdidos anualmente devido à evasão, o que equivaleu a 7,7% do PIB.

O objetivo do presente artigo é estudar as razões de existência da elevada evasão fiscal e analisar ações e novas práticas voltadas a aumentar a eficiência das autoridades fiscais, especialmente no âmbito da Administração Tributária Federal.

³ Em tradução livre: Os gastos tributários são o resultado econômico das exceções a um imposto de referência ou a um sistema tributário de referência. O sistema tributário de referência em geral inclui os elementos constitutivos da natureza do tributo: a determinação do montante tributável, a estrutura das taxas, as práticas contábeis aceitas, a forma e as condições da dedução dos gastos realizados, normas específicas para facilitar a administração dos tributos, entre outros (LONGINOTTI, 2019, p. 09)

⁴ In: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>>. Acesso em 14 set. 2021.

⁵ Existe alguma divergência na doutrina, porém predomina o entendimento de que elisão fiscal representa a economia lícita de tributos, e evasão fiscal a sonegação ou simulação, que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação.

⁶ Vejamos, nesse sentido, o entendimento de Heleno Torres: “É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.” “Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.” (MOREIRA, 2003, pp. 11-17).

⁷ Consoante estudo “Sonegação do Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação no Exercício de 2018”, elaborado pelo Sinprofaz. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>>. Acesso em 02 set. 2021.

Para a consecução dos objetivos acima propostos, o trabalho utilizará de conceitos já consagrados em doutrina, que formarão o alicerce necessário para a dissertação. Por esta razão, durante todo o estudo, prevalecerá a utilização do método dedutivo.

2. Razões que motivam a evasão fiscal

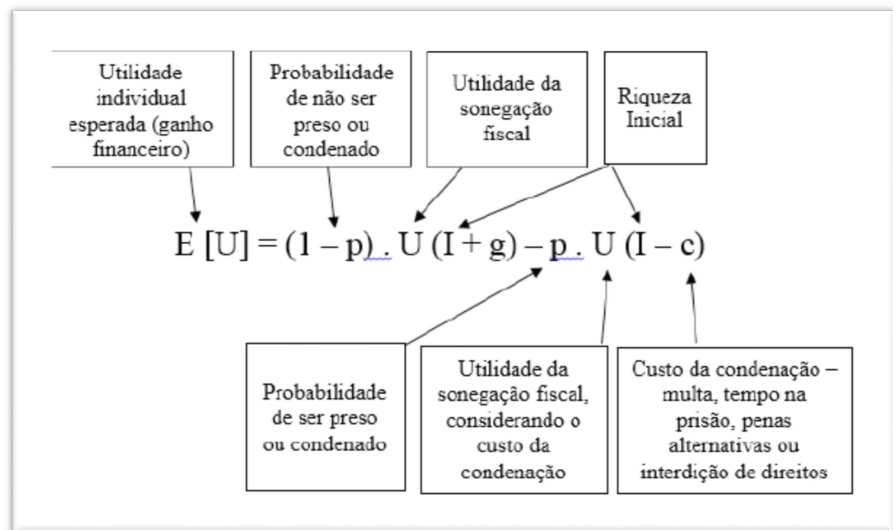
Examinar os motivos que levam o contribuinte a cometer a evasão fiscal (ato ilícito) é uma tarefa bastante árdua e objeto de diversas reflexões por parte da doutrina, envolvendo muitas vezes a metodologia da Análise Econômica do Direito.

Becker (1968) compreendeu que a ação criminosa derivaria de uma opção racional do sujeito ativo, que ponderaria, por exemplo, todos os riscos envolvidos na ação, possíveis ganhos e perdas e a probabilidade de ser sancionado.

Posteriormente, Allingham e Sandmo (1972), valendo-se da teoria da utilidade esperada de von Neumann e Morgenstern, compreenderam que a sonegação é um ativo de risco (possibilidade de a fraude ser descoberta e sancionada), o que possibilitaria maximizar uma função de atividade esperada.

Brown e Reynolds (1973) acrescentaram, aos estudos de Becker, a riqueza inicial do criminoso ao modelo microeconômico, daí concluindo que um sujeito provido com riqueza inicial alta tende somente a praticar condutas criminosas que lhe tragam um ganho relevante em comparação a sua riqueza inicial, relacionando a esse estudo o crime de sonegação fiscal.

Mais recentemente, Valadão (2011, p. 239) propôs a seguinte equação, explicando cada uma de suas variáveis:



No modelo acima, "E[U]" representa a utilidade individual esperada derivada do cometimento do ilícito, ou seja, é uma função da utilidade decorrente do ilícito, que pode ser entendida simplesmente, no caso do crime tributário, como o ganho financeiro. A variável "p" representa a probabilidade de ser condenado (sendo $0 \leq p \leq 1$), e, portanto, $(1 - p)$ representa a possibilidade de não ser condenado. Desta forma, quanto menor a probabilidade de ser condenado, maior a utilidade derivada [do] ato criminoso. "U" é também uma função utilidade $U(I + g)$ relacionada ao ganho apropriado ("g") derivado do crime de sonegação e "I" a riqueza inicial.

De acordo com o modelo teórico da utilidade marginal decrescente, indivíduos que possuam uma quantidade de riqueza inicial alta tendem a somente cometer atividades ilícitas que propiciem um ganho considerável em relação à sua riqueza inicial. Em relação ao segundo termo da função utilidade individual esperada " $p \cdot U(I - c)$ " representa o lado negativo do ilícito, isto é, a punição, ou melhor dizendo, o efeito da pena. O termo considera a probabilidade de o delinquente ser condenado em suas ações ilícitas representada pela letra "p". A variável "c" é o custo da condenação que pode ser uma multa, o custo representado pelo tempo passado na prisão, ou custo representado pelo cumprimento de penas alternativas ou de interdição de direitos. No segundo termo, quanto maior a riqueza inicial "I" menor impacto a punição terá para o infrator.

Estudos mais recentes também revelam que o aumento da probabilidade de detecção tem um fator fundamental para desestimular a evasão fiscal:

Estudos têm revelado que o aumento na probabilidade de detecção desestimula a propensão à desonestidade. No entanto, como a probabilidade de detecção se dá em função da fiscalização que pode implicar punição, o indivíduo assume um maximizador de utilidade esperada racional com aversão ao risco. Em contrapartida, na hipótese da aversão ao risco, a evasão fiscal pode aumentar à medida que aumenta a renda, quando o indivíduo passa a assumir mais riscos à proporção que aumenta sua riqueza, porque a aversão ao risco é decrescente. Diante desse contexto, um limiar para inibir a prática da evasão fiscal seria determinar as punições em relação ao custo-benefício, aumentando-se as punições à medida que os benefícios superem os custos externos gerados. (PEREIRA; SILVA, 2020, pp. 228-243)

Do que foi exposto, pode-se concluir que, apesar da divergência, relacionada a razões internas e externas do contribuinte para a prática da evasão fiscal, há certa confluência no entendimento de que o aumento da probabilidade de ser autuado contribui com a diminuição da evasão fiscal.

3. Meios de se combater a evasão fiscal

Como restou demonstrado, incrementar o risco de autuação fiscal impacta na redução da evasão fiscal.

Para que seja aumentado esse risco, pode-se cogitar no aumento do quadro de autoridades tributárias ou dos demais servidores que compõem a Administração, em investimentos estruturais e no aumento da eficiência dos trabalhos desempenhados por aqueles que já executam tais funções.

No presente estudo, voltaremos nossa atenção para práticas que aumentem a eficiência dos trabalhos desenvolvidos pelas autoridades tributárias, tendo em mente que as demais hipóteses dependem exclusivamente de fatores políticos, alheios ao presente trabalho de cunho acadêmico.

Ressalte-se que não se pretende esgotar todas as alternativas que permitam trazer maior eficiência para as auditorias tributárias, mesmo porque, além da vasta profundidade do tema, algumas se afastam da seara do direito, ingressando em outras vertentes, a exemplo de soluções tecnológicas relacionadas à área da ciência da computação.

Adiante, serão analisadas ações administrativas que se valem da divulgação de informações dos contribuintes e a criação de programas de conformidade fiscal, ambas com foco no aumento da eficiência da Administração Tributária a partir de diversas espécies de colaboração por parte do contribuinte, superando-se antigas estratégias que se mostraram ineficientes no combate à evasão fiscal.

4. Da possibilidade de o contribuinte obter dados perante a Administração Tributária

Antes de avançar nas medidas que possam estreitar o relacionamento e a confiança entre o Fisco e os contribuintes, é necessário tratar da possibilidade de compartilhamento de informações por parte da Administração Tributária.

Sabe-se que se trata de um dos órgãos de Estado com as mais robustas bases de dados dos cidadãos, sendo a maior parte desses dados obtida por meio de obrigações acessórias⁸, criadas com esteio no art. 113, §2º, do CTN⁹.

Exemplifica-se, como algumas dessas obrigações de destaque, as informações contábeis e fiscais prestadas no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED¹⁰, as informações bancárias prestadas por meio da e-Financeira¹¹ e as informações sobre negócios imobiliários fornecidas por meio da Declaração de Operações Imobiliárias – DOI¹².

Outra forma de o Fisco ter acesso a informações dos cidadãos se dá por meio de convênios com outras Fazendas Públicas (art. 199, CTN¹³) ou obtendo informações de Estados estrangeiros por meio de tratados, acordos e convênios, (art. 199, parágrafo único, CTN¹⁴).

Um debate recentemente levado ao Poder Judiciário abrangeu o direito de um cidadão obter informações que lhe digam respeito e que estejam em posse da Administração Tributária.

⁸ “A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente da previsão, pela legislação tributária, de que lhe seja atribuído determinado dever formal de fazer (e.g. elaborar folha de salários indicando as contribuições previdenciárias devidas), não fazer (e.g. não transportar mercadoria sem nota fiscal) ou tolerar (e.g. facultar o acesso dos auditores fiscais à documentação fiscal da empresa) em benefício da atividade tributária.” (PAULSEN, 2020).

⁹ § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁰ Instituído pelo Decreto nº 6.022/2007.

¹¹ Criada pela Instrução Normativa RFB nº 1.571/2015.

¹² Instrução Normativa RFB nº 1.112/2010.

¹³ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

¹⁴ Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Trata-se de uma discussão que envolve valores e princípios caros ao Estado, como o princípio da publicidade (art. 37, caput, CF), o direito à informação (art. 5º, XXXIII, CF), o direito fundamental da intimidade e da vida privada (art. 5º, X, CF) e o dever de sigilo fiscal (art. 198, CTN).

No caso em questão, o contribuinte impetrou *habeas data*, com o fito de obter informações referentes a débitos e pagamentos constantes de bases de dados de apoio ao controle da arrecadação federal da Receita Federal do Brasil, o que havia sido negado pelo órgão sob o fundamento de se tratar de um sistema de controle interno, não consistindo em cadastro público.

Após sentença de improcedência, confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o impetrante recorreu ao Supremo Tribunal Federal que, no bojo do Recurso Extraordinário nº 673.707, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado com repercussão geral, decidiu:

7. Aos contribuintes foi assegurado constitucionalmente o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão da necessidade de preservar o status de seu nome, planejamento empresarial, estratégia de investimento e, em especial, a recuperação de tributos pagos indevidamente (...)

8. As informações fiscais conexas ao próprio contribuinte, se forem sigilosas, não importa em que grau, devem ser protegidas da sociedade em geral, segundo os termos da lei ou da constituição, mas não de quem a elas se referem, por força da consagração do direito à informação do art. 5º, inciso XXXIII, da Carta Magna, que traz como única ressalva o sigilo imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, o que não se aplica no caso sub examine, (...)

Foi reconhecido, portanto, o direito de acesso às informações constantes das diversas bases de dados pertencentes à Administração Tributária.

É importante observar que essa decisão da Corte ajusta-se à fase de transição entre a cultura do segredo e a era da transparência que o país atravessa, que teve como importante marco a publicação da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 2011).

Feitas essas considerações, permite-se inferir que as novas ações do Fisco voltadas a disponibilizar ou facilitar o acesso das informações dos contribuintes, além de terem o propósito de estimular a regularização fiscal e a conformidade tributária, asseguram direito reconhecido pela Suprema Corte.

5. Iniciativas já existentes relacionadas à divulgação de dados

A Receita Federal do Brasil vem adotando, como ação de política tributária, a comunicação de indícios de irregularidade fiscal aos contribuintes¹⁵ sem iniciar um procedimento fiscal, oportunizando que retifiquem as informações e, até mesmo, lancem mão da denúncia espontânea (art. 138, CTN).

Trata-se de iniciativas que visam buscar a conformidade fiscal (*compliance*) e que são alinhadas a orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento – OCDE.

Com efeito, no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, há um sistema conhecido por “malha fiscal”¹⁶ em que os contribuintes podem verificar as discrepâncias entre as informações prestadas em suas declarações anualmente entregues e aquelas constantes das bases de dados do órgão público, abastecidas por informações prestadas por terceiros, propiciando a autorregularização. Esta forma de trabalho, no ano de 2020, resultou em uma recuperação de crédito de IRPF de cerca de R\$2 bilhões¹⁷.

Ainda quanto ao IRPF, cita-se a possibilidade de o contribuinte ter acesso a sua declaração pré-preenchida, que se trata de uma declaração contendo informações já constantes da base de dados da RFB¹⁸, utilizadas no cruzamento da “malha fiscal”. Observa-se que se trata de um meio que viabiliza ao contribuinte ter conhecimento de suas informações antes de cumprir a obrigação acessória que lhe foi imposta, evitando-se equívocos e necessidade de futuras correções.

¹⁵ “Promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de *compliance*) é um dos processos de trabalho da cadeia de valor da Receita Federal, que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória”. In: **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf>. Acesso em 20 set. 2021

¹⁶ Uma declaração de IRPF retida em malha acarreta o não recebimento do “saldo a restituir” de IRPF, se existente, e é indicativo de que poderá ser instaurado procedimento fiscal em face do contribuinte.

¹⁷ In: “Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021”.

¹⁸ As informações que preenchem a sua declaração são obtidas pela Receita Federal a partir de dados prestados por outras pessoas através da apresentação de diversas declarações. Dentre elas: - as fontes pagadoras tenham enviado à RFB a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) do respectivo exercício e ano-calendário, inclusive dados financeiros; ou - as pessoas jurídicas do ramo de imóveis e equiparadas tenham enviado à RFB a Declaração de Informações sobre atividades Imobiliárias (Dimob); ou - as pessoas jurídicas e equiparadas, prestadoras de serviços de saúde tenham enviado à RFB a Declaração de Serviços Médicos (DMED); Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/declaracao-pre-preenchida>>. Acesso em 26 set. 2021.

Relativamente aos maiores contribuintes, para os quais há uma área específica dentro da RFB destinada ao acompanhamento em data mais próxima do fato gerador e pautado no comportamento e nos setores econômicos em que atuam, busca-se promover o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Para tanto, adotam-se mecanismos de monitoramento, estabelecimento de canal de comunicação, alerta de inconformidade, e reuniões de conformidade, dando ênfase à autorregularização¹⁹.

Outra iniciativa de destaque é o envio de correspondências aos contribuintes comunicando a constatação de indícios de irregularidades, incentivando a autorregularização e evitando o início de procedimento fiscal.

Quanto a esta última abordagem, destacou-se, no ano de 2020, ações relacionadas a contribuições previdenciárias, ao “falso Simples” (contribuintes que alegavam ser optantes do Simples Nacional, cuja condição de optante regular não foi confirmada nos sistemas da RFB), divergências de valores de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL baseadas na Escrituração Contábil Digital – ECD e nos valores constantes em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, não recolhimento de tributos retidos, informados na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - DIRF e divergências na base de cálculo do IRPJ e CSLL de empresas optantes pelo Lucro Presumido.

6. Programas de conformidade tributária

No contexto do monitoramento dos maiores contribuintes, a Receita Federal do Brasil, por meio da Portaria RFB nº 28/2021, instituiu recentemente o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Confia.

Trata-se de programa que “tem como base a confiança, justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes, e tem por objetivo promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes.” (art. 1º, §2º).

¹⁹ Vide Portaria RFB nº 4.888/2020

Constata-se que, por meio dessa iniciativa, pretende-se fomentar o diálogo entre o Fisco e o contribuinte, ampliando a interação na resolução das intrincadas discussões, o que poderá trazer um novo marco nas relações.

É importante destacar que essa pratica vai ao encontro daquilo que é preconizado pela OCDE, conforme explicita Almeida (2017):

O Forum on Tax Administration, já sensível às mudanças no ambiente global de conformidade fiscal, tem recomendado atitude distinta por parte da administração tributária, cambiando atividades reativas posteriores à obtenção de dados dos contribuintes e realizadas individualmente, por atividades proativas que atinjam vários contribuintes a um só tempo, bem como atividades *upstream* e *by design*, capazes de conferir maior garantia de tributar próximo ao fato gerador e de forma especificamente planejada.

Segundo o FTA, mudança de tal ordem geraria benefícios ao fisco e ao contribuinte, pois reduziria a declaração a menor da renda tributável; aumentaria a chance de detecção de potenciais atividades fraudulentas; elevaria a confiança do contribuinte, capaz de compreender suas obrigações de modo mais simples; conferiria maior previsibilidade e certeza ao contribuinte para tomada de decisões, bem como lhe reduziria os custos; e, ainda, diminuiria o número de auditorias aleatórias, concentrando as atividades de fiscalização nos setores de elevado risco ao erário (OCDE, 2017, p. 21).

Santi (2014, p. 525) discorre sobre medida adotada pela Austrália que guarda alguma semelhança com o programa trazido à baila:

Na Austrália a atuação do 'Board of taxation' mostra como novas ferramentas da sociedade de informação podem ser estratégicas para efetivação deste novo paradigma. O órgão foi criado pelo governo australiano na década de 2000 para auxiliar o Australian Taxation Office (ATO) — órgão análogo à Receita Federal do Brasil — e o Tesouro a pôr em prática o modelo dialógico formulado por Braithwaite. O 'Board of taxation' é composto de pessoas que atuam em setores governamentais e não governamentais e tem a função de garantir que os processos de tomada de decisão e de implementação de políticas tributárias sejam mais participativos e sensíveis às peculiaridades dos contribuintes afetados. O Tesouro e/ou Ministério solicita que o "Board of taxation" elabore diagnósticos, sugestões para alteração de regras, avaliação da efetividade de normas ou de acordos internacionais. Este trabalho deve ser feito de modo participativo, por isso, grande parte das tarefas do órgão consiste em assegurar que representantes da sociedade, sobretudo dos setores sociais mais afetados pelas normas tributárias avaliadas, participem ativamente do processo.

7. Administração Tributária Dialógica

As medidas acima estudadas também contribuem para que seja fomentado o diálogo entre a Administração e o contribuinte, estreitando o relacionamento e aumentando o grau de confiança entre as partes.

Deveras, há muito se tem criticado o modelo de gestão fiscal baseado apenas em arrecadar e punir, sem abertura de comunicação com o contribuinte, que figura do outro lado da relação jurídico-tributária²⁰.

O debate dialógico favorece o consenso, evita o litígio e traz maior efetividade à atuação do Fisco, implicando em melhores resultados para toda a sociedade.

Cuida-se de um modelo de gestão que contribui para uma administração pública mais transparente, horizontalizada, flexível e aberta ao diálogo, a exemplo do que também ocorre com a transação tributária, método autocompositivo de solução de controvérsias recentemente disciplinado pela Lei nº 13.988/2020.

Tais inovações nas maneiras do órgão fazendário atuar exigem a releitura de princípios caros à Administração Pública, como o da legalidade, da supremacia do interesse público sobre o particular e da indisponibilidade do interesse público, comumente postos como barreiras a iniciativas desta natureza.

8. Sanções premiaiais para o contribuinte

Todas as iniciativas do Fisco acima descritas são feitas sem a formalização de uma intimação fiscal e, por conseguinte, não há instauração de um procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/1972²¹.

Em razão disso, não há exclusão da espontaneidade do sujeito passivo (art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235/1972²² e art.138, parágrafo único, CTN²³).

²⁰“As administrações fiscais que ainda permanecem com metas nos meros focos da arrecadação e punição não obtêm êxito. As boas experiências internacionais comprovam a importância na utilização de medidas que estreitem o relacionamento e a confiança entre Fisco e contribuintes, alinhando as normas tributárias e sociais. No Brasil, passa da hora de rever esse relacionamento, que, aliás, está desgastado e hostilizado. O descrédito das soluções administrativas leva cada vez mais as questões para o Poder Judiciário. Tal situação passa do limite do sustentável. É preciso rever a cultura judicializante que impera nas relações tributárias, gerando grande demanda judicial. Corroborando essa afirmação, aponta-se o número de 2,7 milhões de processos judiciais que entram na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional só em 2017.” (FERNANDES; CAVALCANTE, 2018, p. 51)

²¹ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

²² § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assim, o contribuinte que recebe as informações do Fisco no contexto ora estudado pode se valer da denúncia espontânea, disposta no art. 138 do CTN, o que lhe permite, caso cumpridos os requisitos legais, além de afastar a multa de ofício (que pode variar, no âmbito federal, de 75% a 225%), desobrigar-se até mesmo da multa moratória (cujo teto é de 20%).

Nesse sentido, vejamos o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso especial representativo de controvérsia (REsp 1.149.022 – SP):

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente .

(...)

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte .

9. Conclusão

Aumentar a eficiência na atuação das autoridades tributárias é uma forma bastante hábil de se combater a evasão fiscal, na medida em que permite que uma quantidade maior de contribuintes sejam auditados, aumentando-se a percepção do risco.

Ao longo do presente ensaio, foram analisadas duas medidas que estão alinhadas ao propósito de incremento da eficiência fiscal: a divulgação de informações do contribuinte, acompanhada ou não da comunicação de indícios de irregularidade, e a criação de programa de conformidade tributária.

Trata-se de expedientes que asseguram direito reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal de o sujeito passivo ter acesso às informações que lhe digam respeito constantes de bases de dados da Administração Tributária, alinhando-se às melhores práticas internacionais, a recomendações da OCDE e ao atual estágio em que se encontra o país de superação da cultura do sigilo para uma era de maior transparência.

²³ Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Além disso, tais institutos objetivam que o contribuinte tenha ciência das irregularidades cometidas e proceda à autorregularização, evitando o início de fiscalização e poupando a atuação de autoridades fiscais na consecução de lançamento de ofício.

Essas novas ações contribuem para o diálogo entre as partes da relação tributária, estreitando relacionamento e aumentando o grau de confiança, superando um modelo muito criticado de gestão baseado apenas na arrecadação e na punição, que aumenta exponencialmente os litígios.

Verificou-se, por fim, que esses institutos são acompanhados de sanções premiaias, na medida em que, além de afastarem a multa de ofício, podem também evitar o pagamento da multa moratória, caso sejam cumpridos todos os requisitos legais para caracterização da denúncia espontânea (art. 138, CTN), consoante o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Referências bibliográficas

ALLINGHAM, Michael; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. **Journal of Public Economics**. n. 1. Pennsylvania, 1972.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, 2017. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>>. Acesso em 29 set. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf>. Acesso em 20 set. 2021.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Gary. Crime and Punishment: An Economic Approach. In: **The Journal of Political Economy**. vol. 76. n. 2. Mar - Apr. Columbia, 1968.

BROWN, William W.; REYNOLDS, Morgan O. Crime and “punishment”: risk implications. **Journal of Economic Theory**, v. 6, n. 5, University of California, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Revista de Estudos Econômicos**, São Paulo, vol. 47, n. 3, p. 487-507, jul.-set. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/0101-41614732fcv>>. Acesso em 11 ago. 2021.

FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, vol. 277, n. 3, p. 49-70, set.-dez. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.12660/rda.v277.2018.77676>>. Acesso em 15 ago. 2021.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do direito administrativo social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017.

LONGINOTTI, Fernando Peláez. **Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT**. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, 2019, p. 09. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_06_2019_pelaez.pdf>. Acesso em 20 set. 2021.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2006.

MOREIRA, Andre Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte. Vol. 21, mar.-abr. 2003.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Ivone Vieira; SILVA, César Augusto Tibúrcio. A Influência das recompensas internas e externas no comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, 31(83), p. 228-243, 2020. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/169632>>. Acesso em 20 set. 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Diagnóstico do sistema tributário brasileiro: sigilo fiscal, autismo do modelo de civil law e patrimonialismo de Estado. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício de controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014.

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

SAYEG, Ricardo, BALERA, Wagner. **Fator CapH capitalismo humanista a dimensão econômica dos direitos humanos**. 1ª ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes - simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Crimes de Sonegação Fiscal: um enfoque criminológico e econômico. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; DA GAMA, João Taborda. (Orgs.). **Estudos em Memória do prof. Dr. J. L. Saldanha Sanches**. vol. V. set. 2011. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luiz. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários à luz da análise econômica do direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil? **Revista de Direito de Polícia Judiciária**, Brasília, Ano 2, N. 4, jul.-dez. 2018. p. 189-226.