

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GUSTAVO CARVALHO ROSA ALVES LUIZ

**PERSPECTIVA SOBRE AS CONSEQUÊNCIAS DA INSERÇÃO CONSTITUCIONAL
DO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA**

São Paulo

2024

GUSTAVO CARVALHO ROSA ALVES LUIZ

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
bacharel no Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: RICARDO CUNHA CHIMENTI

São Paulo

2024

Gustavo Carvalho Rosa Alves Luiz

PERSPECTIVA SOBRE AS CONSEQUÊNCIAS DA INSERÇÃO CONSTITUCIONAL
DO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
bacharel no Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

RICARDO CUNHA CHIMENTI

FULVIA HELENA DE GIOIA

DENIS SARAК

Ao meu falecido pai, Ivair Alves Luiz, pelo exemplo de luta e de perseverança para garantir o futuro daqueles que amava.

À minha mãe, Flávia Mendonça Rosa Luiz, por me conduzir e me auxiliar durante as adversidades da vida.

A Vítor Carvalho Rosa Alves Luiz, pela motivação para sempre levantar e seguir em frente.

Agradeço, de forma especial, ao meu avô, José Carlos Machado Carvalho Rosa, por conduzir a minha carreira jurídica e por me apresentar a Lógica do Razoável como norte para a aplicação prática da lei abstrata. Deixo os agradecimentos, também, ao meu orientador, Ricardo Cunha Chimenti, que, além de me guiar durante a elaboração do presente texto, forneceu-me conselhos e lições que levarei ao longo da minha trajetória profissional. Por fim, sou grato pela paciência extrema e pelo carinho de três pessoas: Marília Vitória Pinto Milhomem, Laís Helena Mendonça Carvalho Rosa e Gisele Mary Berbare.

PERSPECTIVA SOBRE AS CONSEQUÊNCIAS DA INSERÇÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Gustavo Carvalho Rosa Alves Luiz

Resumo: O presente artigo visa colaborar com o debate acerca das possíveis consequências diante da inserção constitucional, pela EC 132/23, do Princípio da cooperação tributária. Inicialmente, o trabalho aborda o histórico da relação entre o fisco e o contribuinte, para que, então, se possa compreender a situação contemporânea no que diz respeito ao vínculo em questão. Posteriormente, com base nos estudos de Andrade e de Goldschmidt e nos debates do congresso, abordou-se a interpretação técnica da forma da norma promulgada. Por conseguinte, busca-se entender, em paralelo com o cenário atual, como seria possível, pela promulgação constitucional da lógica da cooperação tributária, o aprimoramento na conjuntura fiscal brasileira. Deste modo, foram analisadas as abordagens colaborativas dos entes fiscais sueco, holandês e australiano, buscando assimilar quais características dos arranjos tributários de cada um inspirariam, na elaboração de futuras leis nacionais, a adoção de normas que ocasionem em um comportamento cooperativo íntegro e evoluído, nos termos das diretrizes de órgãos internacionais.

Abstract: This article contributes to the debate surrounding the potential consequences of the constitutional inclusion of the Principle of Tax Cooperation through Constitutional Amendment 132/23. Initially, the work delves into the historical context of the relationship between the tax authorities and taxpayers, laying the groundwork for understanding the contemporary dynamics of this bond. Subsequently, drawing upon the studies of Andrade and Goldschmidt alongside congressional discussions, the technical interpretation of the promulgated norm is examined. Consequently, the article seeks to explore, in parallel with the current scenario, how the constitutional enshrinement of the logic of tax cooperation could enhance the Brazilian fiscal landscape. To this end, the collaborative approaches of the Swedish, Dutch, and Australian tax authorities are analyzed, aiming to identify which characteristics of their respective tax arrangements could inspire the drafting of future national laws that foster comprehensive and evolved cooperative behavior, in line with the guidelines of international organizations.

Sumário: 1. Introdução. 2. Evolução Histórica das Relações Tributárias. 3. Arranjo Contemporâneo para a Inserção Constitucional do Princípio da Cooperação Tributária. 4. A Construção Constitucional do Princípio da Cooperação Tributária. 5. As Possíveis Diretrizes para a Evolução Relacional Entre o Contribuinte e o Fisco. 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Recentemente promulgada, a Emenda Constitucional 132/2023 passou por diversos olhares daqueles que a debateram. Ainda que a reforma tributária busque, a princípio, a alteração

relativa aos tributos incidentes sobre as cadeias de consumo, há de se observar, em suas minúcias, a promoção de ideias dos congressistas para a elevação do equilíbrio fiscal.

Dentre as sugestões que foram inseridas, há aquelas que dizem respeito à redução da litigiosidade na cadeia tributária nacional. Conforme o relatório Justiça em Números de 2021 do CNJ, aproximadamente 40% dos processos em trâmite na justiça brasileira são de natureza tributária¹, tomando quase metade do total de litígios no maquinário judicial brasileiro.

Grzybovsky e Hahn² alegam a predominância de uma cultura da inadimplência em relação ao pagamento de tributos por parte dos entes privados, afastando os cidadãos do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e levando grande parte das questões à esfera judiciária. Acrescido a isso, a referida atitude no âmbito mercantil resulta, por vezes, na concorrência desbalanceada entre as empresas que recolhem os tributos de forma descalibrada e aquelas que estão em conformidade com o fisco, conforme comprovado por Moura³.

Martins⁴, em complemento à cultura supramencionada, destaca o tributo como norma de rejeição social, isto é, uma regra cuja sanção se faz como fundamental. Assim, caso não houvesse dispositivo de caráter coercitivo vinculado à cobrança, por certo, não ocorreria o pagamento advindo do contribuinte.

Por outro lado, vale destacar que a importância na construção de uma nova lógica decorre de ambos os polos da relação, com incertezas, também, por parte dos contribuintes, que visam maior segurança jurídica e menor complexidade contábil⁵.

Como resultado, o sistema tributário vigente enfrenta diversos desafios que põem à luz a necessidade de atualizações em sua estrutura. Logo, é fundamental a participação da sociedade e do Estado na manutenção das verbas públicas para que seja plausível um conjunto de leis tributárias mais justas e eficazes, norteando uma sociedade equalitária⁶.

¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Relatório Justiça em Números 2020. Brasília: CNJ, 2021.

² GRZYBOVSKI, Denise; HAHN, Tatiana G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 40(5):841-64, Set./Out. 2006.

³ MOURA, Jersilene de Souza. **Educação fiscal e compliance tributário no Brasil: uma correlação difícil de provar, mas fácil de perceber**. 2020. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro, 2020.

⁴ MARTINS, Ives Granda da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Ânima: Revista Eletrônica do Curso de Direito UniOpet**. Curitiba, PR. 2ª edição, pp. 123-34, 2009.

⁵ ALMEIDA, C.O.F. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, (2), 65-89, 2022. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/1820>.

⁶ GARBACCIO, Grace Ladeira; Rogério Vieira Nunes. Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 126, pp. 173-206, jan./jun. 2023.

Assim, como forma de diminuir o caráter antagônico, mencionado por Andrade e Goldschmidt na relação entre os entes fiscais e os contribuintes⁷, foi inserido no art. 145, §3º da Constituição Federal, por via da emenda 132/23, o princípio constitucional da cooperação⁸. Busca-se, por meio da promulgação do referido instituto, a “compatibilização” das preferências do fisco, que deseja uma arrecadação prática, com as do ente privado, que visa a garantia de seus direitos nas relações tributárias, especialmente no que concerne às atividades fiscalizatórias⁹.

Houve diversas tentativas de incentivo ao caráter cooperativo na relação entre o fisco e o ente privado, como foi o caso do programa “Nos Conformes”, instituído pelo Estado de São Paulo e estudado por Takano¹⁰. Entretanto, pouco se trouxe à pauta o compliance cooperativo como matéria principiológica na conjuntura legislativa nacional, gerando grande relevância ao tema.

O presente artigo almeja destrinchar quais serão os possíveis impactos a partir da implementação do princípio constitucional da cooperação tributária acima referido, questionando quais normas poderão garantir a aplicação prática da emenda constitucional, isto é: como o dispositivo constitucional em questão garantiria o comportamento colaborativo entre as partes na relação tributária?

Acrescido a isso, busca-se estudar, por meio dos debates doutrinários, a extração do referido princípio, isto é, quais mecanismos constitucionais garantem as bases do princípio a partir da justaposição das normas anteriores à reforma, utilizando-se, por exemplo, do estudo interpretativo constitucional elaborado por Barroso¹¹.

Em um terceiro ponto, para observar as possíveis consequências do referido novo princípio, haverá o estudo da aplicação da lógica cooperativa, de forma a se entender como será absorvida e tratada a respectiva mudança. Deste modo, ocorrerá a compreensão da sistemática de

⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, pp. 215-243, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 2 maio. 2024.

⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2023.

⁹ BRASIL. **Senado Federal**. Conclusões do Grupo de Trabalho instituído no âmbito da Comissão de Assuntos Econômicos para discutir os principais temas que envolvem o sistema tributário e a reforma tributária. Brasília: Senado, 2022.

¹⁰ 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 (org.). **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário**: das boas práticas à criminalização de condutas. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, pp. 297-307.

¹¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**, 7.ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

cooperação jurídica, verificando se existe um consenso internacional relacionado à cooperação tributária quando anteriormente estudada.

Por conseguinte, será necessário estabelecer como se dará maior densidade normativa ao referido princípio; em outros termos, será necessário legislar sobre quais situações gerais, para se enrijecer o comportamento cooperativo garantido pela matéria principiológica?

Diante desse questionamento, serão analisados os fatos jurídicos com base nas diretrizes de entidades internacionais e nas leis colaborativas estrangeiras, colocando-se diferentes percepções de lei em paralelo. Procura-se, pela presente investigação, compreender o que seria exigido para que se estenda no tempo a aplicação de futuras leis de cooperação.

A referida abordagem será dividida na análise de 4 aspectos: i) o precedente histórico envolvendo as relações tributárias; ii) a identificação do contexto atual com as possíveis justificativas para a implementação do princípio cooperativo; iii) a construção do princípio cooperativo; e iv) as possíveis aplicações práticas do princípio, isto é, com base nas leis e nas diretrizes estrangeiras, quais situações podem ser regulamentadas para que se atinja a mudança comportamental da administração pública e do contribuinte.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Desde os tempos mais primórdios, observa-se a existência de relações de troca, nas quais ambas as partes almejam obter vantagens. Do ponto de vista tributário é notado o mesmo contexto, no qual os entes privados recolhem seus tributos almejando um retorno por parte do Estado¹². Deduz-se que o primeiro tributo teve caráter “circunstancial”, decorrendo-se de imperativo bélico, sendo uma homenagem exigida do clã vencido em relação ao perdedor.

São diversos os registros acerca dos tributos no decorrer da história, com menções às cobranças compulsórias desde o Código de Manu na Índia antiga, no qual era cobrado o imposto da vigésima, correspondente a 5% das mercadorias e preços avaliados por peritos.

Foi, entretanto, na Idade Média que se observou de forma clara a capacidade arbitrária extrema da qual são dotados os tributos. No referido período, os senhores das terras, pilares dos príncipes, tornaram-se autônomos de vigilância jurisdicional. Logo se notou um cenário com suseranos “amuralhados em seus castelos”, tomados pela exigência própria de extrema fortificação e de defesa bélica das suas posses. Como resultado, o encargo tributário aos

¹² MAUSS, Marcel. **The gift**. Londres: Macat, 2017.

vassalos tomou caráter opressivo, de radical onerosidade. Insta salientar a desorganização fiscal advinda da carência na comunicação hierárquica, de modo que, com poucas exceções, nem mesmo nas terras dotadas de soberania ou jurisdição era possível notar o proveito fiscal íntegro pelos príncipes¹³.

Em contrapartida, no ano de 1215, com a promulgação da Magna Carta no território Anglo-Saxão, é observado o embrião de um sistema tributário em um Estado de direito, havendo concessões por parte tanto do soberano quanto dos nobres. Ocorrera, em suma, diante de cobranças abusivas e de planejamentos retrógrados do rei, a limitação do poder arbitrário advindo do monarca (João sem-terra), para que o reino fosse gerido de maneira imparcial, em favor também dos nobres e dos clérigos¹⁴. Os lançamentos tributários somente ocorreriam, a partir de então, diante de prévia autorização do “conselho comum do reino”:

12 – Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do Conselho Geral do Reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate de nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.¹⁵

No referido texto é possível notar a base para um princípio da legalidade, em um sistema no qual a população respeitaria a arrecadação pelo Estado, desde que previamente autorizada pelo Conselho Geral do Reino. Por outra perspectiva, a condição real de duas cobranças foi mantida, sendo a primeira para arcar com os custos da armadura do primogênito e a segunda para o custear o casamento da filha mais velha. Houve, portanto, um vestígio de cooperatividade entre o monarca e o conselho dos nobres¹⁶.

O indício de cooperação, porém, era insuficiente em paralelo às relações antagônicas que seriam vivenciadas suscetivelmente ao fim da Idade Média e início da Idade Moderna. Com a formação

¹³ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. **Dimensão Jurídica do Tributo** (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

¹⁴ CARDOSO, Antonio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 23, n. 91, jul./set. 1986.

¹⁵ MIRANDA, Jorge, **Textos Históricos do Direito Constitucional**. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980, p. 14.

¹⁶ AHMED, Fernando José; NEGREIRO, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. SINAFRESP, 2000. São Paulo.

de diversos Estados e o posterior início da era colonial, foram estabelecidos novos sistemas arbitrários de cobrança¹⁷.

Dentro do contexto colonial brasileiro, a exploração constante advinda da coroa portuguesa se assemelhava a um sistema direto de apropriação de rendas, decorrente dos monopólios, das concessões e dos privilégios. Dentro do referido maquinário, todo poder se origina com o rei, desde as terras até o comércio, resultando em política de caráter monopólico. Assim, os três itens supramencionados proporcionavam o enriquecimento do Estado colonizador¹⁸.

Nos meandros da conjuntura em questão, cuja concretização fiscal foi tardia, o tributo se fazia a cobrança mais prática, com desfrute direto do Estado concessionário, de modo a garantir a imposição deste. Os quintos, as dízimas, as sisas e as taxas constituíam um “maquinário de sucção estatal”¹⁹. Como resultado, a meta do recolhimento pelo Estado era garantir sustento aos nobres de Portugal, sem fornecer, em nenhum momento, um retorno por meio de investimentos em benefícios comuns à população da colônia.

As excessivas cobranças, sem contraprestação financeira à colônia, e o esgotamento da produção colonial, observaram o conseqüente aumento no preço dos produtos brasileiros, garantindo a expansão dos fornecedores concorrentes e reduzindo o comércio dos produtos da colônia portuguesa²⁰.

Para os agentes portugueses, jamais se imaginava que a produção colonial estava em declínio; do contrário, buscava-se culpar a não adequação dos mecanismos de cobrança e a sonegação²¹.

Conforme será demonstrado posteriormente, diversos são os contextos, dentro da história brasileira, nos quais as autoridades fiscais estão vinculadas a sistemas fraudulentos.

No período das minas, para o desvio do controle rígido que era estabelecido consecutivamente pelo fisco, fazia-se necessário o uso de artimanhas eficazes. Ainda assim, o contrabando aurífero não seria plausível sem o relaxamento na supervisão dos agentes fiscais, de forma que era preferível aos Dragões das Minas perseguir os bandidos notórios a capturar os contrabandistas e os sonegadores, protegidos estes pelo próprio governo²².

¹⁷ CARDOSO, Antonio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. Revista Informativa Legislativa. Brasília, v. 23, n. 91, jul./set. 1986.

¹⁸ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. São Paulo: Globo, 2001.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Ibidem.

²¹ AHMED; NEGREIRO, op. cit., p. 5.

²² CHIAVENATO, Julio José. **As várias faces da Inconfidência Mineira**. São Paulo. Editora Contexto. 1994.

A tentativa de manutenção da alta carga tributária portuguesa se deu por via da instituição de novos tributos, ampliando a indignação por parte da elite colonial, que se rebelou diante da coroa, conforme foi notado principalmente no contexto da Inconfidência Mineira. A cobrança confiscatória jamais seria aceita por pessoas que se consideravam de grande importância; não seria admitido por estas tratamento semelhante ao que era dado aos setores populares²³.

Desmantelada a revolta pela coroa portuguesa, foram diversas as penalidades aos conjurados. Porém, o condenado à morte foi Tiradentes, único membro popular do movimento. O exemplo forte não deveria recair sobre os indivíduos de prestígio na colônia, dado que muitos dos insurgentes já haviam exercido cargos de confiança na corte portuguesa²⁴.

Prosseguindo ao cenário do Império, durante o Período Regencial foi notada a guinada dos setores liberais da elite política nacional. No projeto federalista almejado à época, houve diversas revoltas políticas, dentre as quais se salienta a Guerra dos Farrapos, movimento resultante de políticas fiscais abusivas. Dentro da referida rebelião, encontrou-se o contexto da bitributação comercial no Rio Grande do Sul; de maneira que ao mesmo fato gerador incidiam-se dois impostos, um pelas províncias e outro pelo Império. Mais uma vez, as lideranças da revolta pertenciam à elite provinciana, que discordara da tributação de seus comércios²⁵.

Em virtude da fragmentação política, o Período Regencial se sobressai nos estudos acerca do Império. Durante quase uma década sem a presença direta de um monarca, a questão tributária ocupou grande espaço para discussões, principalmente no que se trata da distribuição das competências e da cooperação entre os membros federativos. No espaço de tempo em questão, nasceram as tributações diferenciadas de acordo com o sujeito ativo²⁶.

Por outro lado, foi durante a Primeira República que se observou a falta de incentivos extrafiscais advindos do Estado para o desenvolvimento do mercado. Em vez de políticas de estímulo à tardia industrialização e ao bem-estar social, foram promulgadas medidas de aumento da carga tributária, buscando-se exclusivamente o saneamento das contas públicas²⁷.

Como consequência, houve a estabilização da moeda nacional, o que desfavoreceu a elite cafeeira em relação às exportações. Para se recuperar o apoio da referida camada social, durante

²³ AHMED; NEGREIRO, op. cit., p. 5.

²⁴ FAORO, op. cit., p. 5.

²⁵ MANDETTA, Savério. **Impostos, taxas e contribuições**: resenha histórica do regime fiscal no Brasil. São Paulo: Colebras, s/data.

²⁶ AHMED; NEGREIRO, op. cit., p. 5.

²⁷ MARANHÃO, Ricardo; MENDES JR., Antônio; RONCARI, Luiz. **Brasil História**: texto e consulta – Volume 1 – Colônia. 5ª ed. São Paulo, Brasiliense, 1983.

o governo Campos Sales, buscou-se uma série de medidas para a manutenção dos lucros obtidos pelos latifundiários, dentre as quais cabe destacar a “política dos governadores” e o “convênio de Taubaté”²⁸.

Tratam-se ambos os casos de garantias de privilégios pela união à alta sociedade agrária, mantendo os benefícios desta para estabilizar o poder federativo, cujo domínio era regional e estava nas mãos dos fazendeiros²⁹. Observa-se, pois, mais uma ocorrência de cooperação voltada exclusivamente para as elites, em um contexto no qual o Estado evitaria os prejuízos que estas teriam relacionados à exportação do café em troca da estabilização do poder central.

Em 1922 é editada a Lei de Orçamento nº4.625, dispondo acerca do imposto de renda no artigo 31 e entrando em vigor somente em 1924. Diante do novo tributo, a cobrança passa a ser mais abrangente, atingindo quase todos aqueles que possuem renda. Além disso, tem-se início a industrialização de forma definitiva no país, ainda que predominassem as atividades agroexportadoras³⁰.

Durante a Era Vargas, novamente as leis tributárias se direcionaram no sentido de fornecer garantias aos setores elitistas da sociedade, agora agrários e industriais. Do referido período até a década de 1960, eram mal distribuídas a competência e a capacidade ativa tributárias, posto que grande parte das leis favorecia a União em comparativo com os Estados e os Municípios³¹.

Na época em questão, o capital estrangeiro foi introduzido de forma mais aberta, levando o Estado a abandonar sua função de regulador econômico e a se aproximar de modelos financeiros liberais. A indústria brasileira, como resultado, expandiu de forma considerável, ocasionando em mais investimentos e na geração de novos empregos.

Para Tanzi, a partir da década de 1960, a interferência corretiva dos Estados na economia se elevou de forma considerável, ocasionando no aumento da arrecadação tributária. Dentre os principais fatores, encontra-se o crescimento nos gastos públicos consequentes da modernização e da manutenção geral na economia, como é o caso da seguridade social³².

A partir de 1964, com o governo militar, o empenho da administração pública para atualizar a economia brasileira se deu de diversas formas. Dentre as práticas fornecidas para a

²⁸ Ibidem.

²⁹ Ibidem.

³⁰ NADAI, Elza; NEVES, Joana. **História do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 1986.

³¹ Ibidem.

³² TANZI, Vito. **Government versus markets: the changing economic role of the State**. Cambridge: University Press, 2011.

concretização do “Milagre Econômico”, cabe mencionar a reserva de mercado ao setor industrial das obras públicas. Para garantir os investimentos advindos das empresas privadas, foram concedidos, por meio da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964, grandes incentivos fiscais a investidores. Houve, nesse momento, uma confusão entre o público e o privado, que incorreu na expansão internacional das construtoras brasileiras e, ao mesmo tempo, no acúmulo de capitais por poucas empreiteiras³³.

Por outro lado, em setores profissionais específicos da sociedade, durante a fase mencionada, eram removidos os benefícios fiscais garantidos desde a Era Vargas. Foi o caso da Emenda Constitucional nº 9 de 22 de julho de 1964, que revogou a imunidade fiscal para professores, jornalistas, autores e magistrados. Somada às reformas supracitadas, a edição da Lei nº 4.502 traçou conceitos para a sonegação, a fraude e o conluio.

Segundo Heidenreich³⁴, o sistema tributário ditatorial possuía traços autoritários que permitiam livre disposição tributária pelos entes federativos. Ulhôa Canto³⁵, no mesmo sentido, observa nas reformas do regime militar a elevação da carga tributária e a perda de “espiritualidade” do fisco, que passou a visar somente o recolhimento “seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas”.

O estabelecimento do caráter impositivo por parte da Fazenda se consolidou até mesmo pelas vias publicitárias. A exemplo, o ícone do Leão como símbolo do Imposto de Renda surgiu em 1979, por meio de um comercial para televisão que almejava o combate à sonegação. Na referida filmagem, o anúncio era claro: “o leão é o rei dos animais, mas não ataca sem avisar; é manso, mas não é bobo”³⁶.

Até a Constituição Federal de 1988, pouco foi alterado em se tratando da mentalidade de recolhimento fiscal e da cooperação advindas da administração pública. A cobranças que se iniciaram durante o período colonial, como meio arbitrário para sustentar os luxos dos nobres pertencentes à coroa portuguesa, transformaram-se, a partir da Independência, em um maquinário para a estabilização de contingência financeira do país, no qual o aumento das

³³ CAMPOS, Pedro Henrique Pedreira. **O voo do Ícaro**: a internacionalização das construtoras brasileiras durante a ditadura empresarial-militar (1968-1988). Paco Editorial, 2022.

³⁴ HEIDENREICH, F. A. R.; DE SOUZA, S. D. Os Efeitos Residuais da Ditadura como Reflexo do Atual Código Tributário Nacional de 1966. **Virtuajus**, v. 3, n. 4, pp. 271-80, 18 ago. 2018.

³⁵ CANTO, G.U. Reforma tributária. Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base, v. VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

³⁶ FRANÇA, F.; FERRARI, M. A. Comunicação pública estatal e o estudo de caso da Receita Federal do Brasil. Monografia (Aperfeiçoamento/Especialização em Comunicação Jornalística), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

cobranças e da coercitividade era necessário para estabilizar a economia nacional, em sentido oposto à colaboração tributária.

Deste modo, em caráter cíclico, são observadas políticas de arrecadação para suprir gastos excessivos do erário. Por outro lado, pouco é visto no que diz respeito ao diálogo entre o fisco e as camadas da sociedade brasileira; à adoção de políticas que efetivamente demonstrem a contraprestação Estatal; e à inserção de medidas nas quais haja o diálogo da fazenda pública com a população em geral. Em suma, apesar de alguns episódios de concessões específicas aos mais abastados, o caráter antagônico entre os entes da relação tributária permanece de maneira geral durante a história brasileira.

2. ARRANJO CONTEMPORÂNEO PARA A INSERÇÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Chegando à atualidade, após a promulgação da Constituição de 1988, é fundamental compreender a conjuntura na qual se encontra a relação entre o Estado e o contribuinte, de modo que se compreenda a razão pela qual se faz necessária a evolução no comportamento entre ambos.

Andrade e Goldschmidt mencionam que “o reconhecimento da ineficiência da atuação estatal pautada apenas pela coerção como forma de garantia do cumprimento das normas jurídicas” é fundamental para o embasamento das normas cooperativas³⁷.

De acordo com os respeitosos juristas, em se tratando da análise das perspectivas da administração pública, é necessária a superação da interpretação para o princípio da indisponibilidade de interesse público, segundo a qual, havendo dúvida hermenêutica, a norma deverá ser aplicada visando a maior arrecadação possível ao fisco. Acrescido a isso, é mencionada uma segunda diretriz adotada pelo aparato público, diante da qual se assume a prevalência dos interesses públicos sobre os privados, não havendo, entretanto, qualquer embasamento constitucional para a referida premissa³⁸.

Entende-se que ocorre, por meio de ambos os comportamentos, a mitigação das garantias básicas dos contribuintes e a conseqüente perda da segurança jurídica, desaguando no fenômeno da “suave perda da liberdade”³⁹. Neste, determinados princípios fundamentais à ordem do sistema tributário, como é o caso do artigo 150, I, da Constituição Federal, e dos artigos 90, I,

³⁷ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

³⁸ Ibidem.

³⁹ SCHOUERI, L. E. **A Suave Perda da Liberdade**. Direito Tributário Atual, v. 18, pp. 7-10, 2004.

e 97, I, II e IV do Código Tributário Nacional, são discretamente flexibilizados, em um sistema no qual os poderes legislativo e judiciário abrem mão de sua autonomia e passam a agir conforme interferências do executivo⁴⁰. Deste modo, é cerceada a liberdade do contribuinte por sucessivos atos que mantêm a prevalência dos interesses da administração pública sobre direitos básicos do ente privado.

Segundo Ferreira Filho, no quesito da elaboração de leis tributárias, o Poder Executivo, pelas medidas provisórias, passa a ter papel ativo no quesito da criação de normas inicialmente reservadas ao Legislativo, que, por vezes, não correspondem com os seus requisitos constitucionais, aumentando o imprevisto na legislação tributária⁴¹.

A carência na higidez nas políticas tributárias afasta perfis investidores que se dispõem, em um sistema cuja aplicação de normas se fizesse de forma integralmente razoável, a aplicar seus esforços monetários na economia nacional⁴².

Então, em uma perspectiva oposta à cooperação, o Estado busca a qualquer custo garantir sua arrecadação para a manutenção dos cofres públicos, impondo seus interesses sobre os particulares, ferindo a segurança jurídica e afastando investimentos muitas vezes consideráveis para o crescimento do país.

Em outra análise, há de se abordar, também, em que passo se encontram as práticas tributárias advindas do ente privado. Uma política tributária justa resulta, também, do cumprimento do “dever fundamental de pagar tributos”, teoria embasada por José Casalta Nabais, pela qual, o tributo deve ser visto “como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”⁴³.

Segundo os estudos de Moura⁴⁴, ainda que haja a adimplência por parcela dos contribuintes, o cumprimento das obrigações se faz, na maioria das vezes, para evitar eventuais penalidades. Conforme dados da SINPROFAZ, em 2018 o montante correspondente à fraude fiscal no país correspondia a 7,7% do Produto Interno Bruto.

⁴⁰ Ibidem.

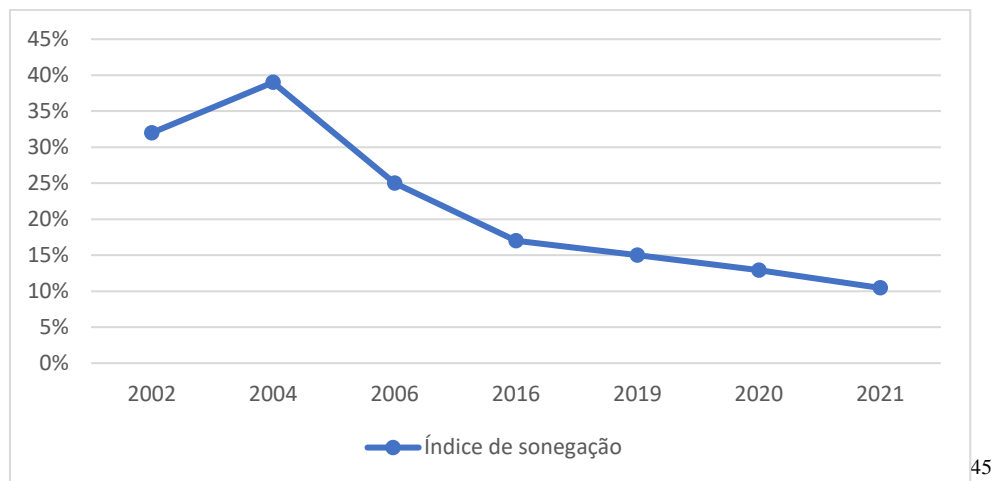
⁴¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

⁴² COELHO, Fábio Ulhoa. A alocação de riscos e a segurança jurídica na proteção do investimento privado. **Revista de Direito Brasileira**, v. 16, n. 7, pp. 291-304, 2017.

⁴³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

⁴⁴ MOURA, op. cit., p.1.

Todavia, há de se considerar a queda no índice de sonegação nacional, conforme dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, que demonstram a redução no índice de sonegação dos contribuintes no país, conforme gráfico abaixo:



Segundo a pesquisa em questão, houve, em contrapartida, o aumento na lavratura de autos de infração pela RFB entre os anos de 2020 e 2021, no que diz respeito às pessoas jurídicas. Os valores somam a quantia de 184,5 bilhões de reais, sendo que 67,9% destes correspondem a atos praticados por indústrias, comércios e prestadoras de serviços⁴⁶.

Observa-se, nessa linha, a queda considerável da sonegação ao longo do presente século e o aumento no equilíbrio concorrencial no que diz respeito ao setor empresarial. Cabe destacar, contudo, que a manutenção dos fluxos financeiros ilícitos ainda é um dos fatores que mantém a sangria dos recursos públicos nacionais⁴⁷.

Vale abordar, somada às questões supracitadas, a litigiosidade tributária, fator cuja insegurança abarca ambos os polos da relação tributária. Em pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2022, chegou-se à conclusão que aproximadamente 99% dos processos tributários relativos a certas empresas multinacionais tramitam em território nacional⁴⁸.

⁴⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. IBPT. SONEGAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS. Disponível em: <https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em 10 fev. 2024.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Public Services International. Fraude fiscal na América Latina: como as corporações transnacionais não pagam impostos. Disponível em: <https://publicservices.international/resources/news/fraude-fiscal-na-amrica-latina---como-as-corporaes-transnacionais-no-pagam-impostos?id=9101&lang=pt-pt>. Acesso em: 24 abr. 2024.

⁴⁸ TAI, Luciana Yeung Luk et al. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa, 2022.

O apuramento mencionado demonstrou, também, que os processos tributários brasileiros em andamento até 2022 somavam juntos o montante de 5,44 trilhões de reais, como consequência da complexa legislação respectiva em território nacional⁴⁹.

Junto a esses dados, o estudo apresentou a baixa disposição de programas de conformidade fiscal pelas Secretarias da Fazenda ao longo do país. Ao todo, de um total de 72 órgãos de fiscalização, somente 8 dispunham de iniciativas de benefício àqueles que são bons pagadores⁵⁰. Deste modo, é vista mensura da litigiosidade tributária no país, ao passo que pouco se dispõe, pela administração pública, de programas que visem o comportamento cooperativo pelo contribuinte.

Acrescido aos índices apresentados, há insegurança jurídica no que diz respeito às decisões proferidas, os *leading cases*, em trâmite nas cortes superiores nacionais, observando-se a falta de pacificação de entendimento nos temas julgados⁵¹.

Em análise realizada dos 14 julgamentos relevantes que se transitaram em julgado no ano de 2023, no STF e no STJ, apenas três possuíram decisão favorável ao contribuinte, ao passo que oito beneficiaram o fisco⁵².

De acordo com o que se observa na situação contemporânea entre a Fazenda Pública e o contribuinte, pouco se alterou no quesito da arbitrariedade comportamental advinda do Estado. Ora, é mantida uma relação simples, dentro da qual as medidas adotadas pelo polo ativo aparam minuciosamente as garantias dos pagantes, tanto pela via legislativa, quanto pela judiciária. Nessa mesma lógica simplista, de prevalência da arrecadação, pouco são tratados, até o ano de 2022, os programas de conformidade e de cooperação tributária.

Em um mesmo ponto, apesar de ainda existentes os ilícitos tributários pelos contribuintes, há de se enxergar a queda na evasão fiscal, ainda que a adimplência seja vista muitas vezes apenas como fator para evitar o poder punitivo do Estado.

Por outro lado, o recolhimento correto dos tributos não é visto, pela perspectiva do cidadão brasileiro, como forma de cumprimento de um dever fundamental para a sustentação dos pilares

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

⁵² BRANCO, Mariana; SOUSA, Cristiane Bonfati de. **Fisco venceu a maioria dos casos tributários nos tribunais superiores em 2023**. JOTA, São Paulo, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fisco-venceu-a-maioria-dos-casos-tributarios-nos-tribunais-superiores-em-2023-10012024>. Acesso em: 21 mar. 2024.

constitucionais, mas somente como via para escapar da coerção atribuída à administração pública.

Para alterar o quadro relacional observado, foi necessária a construção das bases para uma mentalidade mais cooperativa, com fundamentos na própria Constituição Federal.

3. A CONSTRUÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Segundo parte dos pesquisadores, a Constituição Federal promulgada em 1988, apesar de seu condão, garantiu elementos de discricionariedade no âmbito das normas fiscais, com resquícios das leis instituídas durante os governos militares⁵³. Em outro espectro, Schoueri⁵⁴, como forma de aceitação do texto constitucional, apresenta uma interpretação democrática aos dispositivos vistos como arbitrários: para o renomado jurista a indução econômica do Estado se faz como meio de legitimação das flexibilizações e das excepcionalidades em questão.

Assim, conforme observado, a Constituição garantiu as funções democráticas para a seara dos tributos, ainda com correntes que alegam a manutenção de elementos do regime militar. Concretizando-se o caráter democrático mencionado, Andrade e Goldschmidt⁵⁵ demonstram que as bases para um princípio cooperativo tributário poderiam ser construídas a partir do texto constitucional anterior à promulgação da EC 132/23. A interpretação parte do objetivo fundamental da República, disposto no art. 3º, II, de garantir o desenvolvimento nacional; adicionado aos princípios da moralidade e da eficiência contemplados no art. 37, caput; juntos 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 dos princípios administrativos da autotutela, razoabilidade e proporcionalidade.

Para além da criação do princípio pela justaposição, este se tornou matéria constitucional a partir da promulgação da EC 132 de 2023, que incluiu a referida norma no art. 145, § 3º da Constituição:

⁵³ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 1995. p.113.

⁵⁴ SCHOUERI, L. E. Segurança Jurídica e Normas Tributárias Indutoras. In: Maria de Fátima Ribeiro (Org.) **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. 1ed. São Paulo: MP Editora e APET, 2008, pp. 117-46.

⁵⁵ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, **da cooperação** e da defesa do meio ambiente.⁵⁶

Conforme a emenda n. 156 proposta pelo Sen. Alan Rick, durante a deliberação acerca da reforma, o referido texto visa a relação jurídico-tributária mais colaborativa, em oposição à conjuntura atualmente vista no Brasil, “compreendendo contribuintes, poderes Executivo, Legislativo e Judiciário”⁵⁷.

A alteração para o desenvolvimento definitivo de uma relação harmônica se fez com a meta de garantir a salubridade no cumprimento da segurança jurídica tributária, bem como o exercício correto dos poderes fiscalizatórios, em consonância com as bases da reforma, que visam a simplificação do sistema de arrecadação brasileiro⁵⁸.

De acordo com o que se observa pelo texto constitucional, seguindo a sistemática interpretativa de Silva, há a disposição de uma norma de eficácia limitada programática⁵⁹, na qual, segundo o posicionamento de Pontes de Miranda, o legislador não determina aplicação concreta para o dispositivo, somente traçando “linhas diretoras, pelas quais se hão de orientar os poderes públicos. A legislação, a execução e a própria justiça ficam sujeitas a esses ditames, que são como programas dados à sua função”⁶⁰.

Diante da referida lógica, tem-se a necessidade de regulamentação infraconstitucional futura para o desenvolvimento do programa cooperativo instituído pelo legislador constitucional na EC 132/23.

4. AS POSSÍVEIS DIRETRIZES PARA A EVOLUÇÃO RELACIONAL ENTRE O CONTRIBUINTE E O FISCO

⁵⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2023.

⁵⁷ SENADO FEDERAL. EMENDA Nº 156 - CCI (à PEC nº 45, de 2019), SF/23738.76618-25 - 2023.

Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg->

[getter/documento?dm=9458693&ts=1713985581448&disposition=inline&ts=1713985581448](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9458693&ts=1713985581448&disposition=inline&ts=1713985581448) Acesso em: 28 mar. 2024.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros. 2008.

⁶⁰ MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4ª ed., São Paulo: RT, 1983. t. IV.

Pela demanda de uma regulamentação posterior, questiona-se: de quais disposições infraconstitucionais deverá tratar o legislador para que se torne pleno e garantido o funcionamento do princípio constitucional da cooperação tributária?

Acreditamos que, para o fornecimento de uma possível resposta, é fundamental o paralelo com leis estrangeiras de cunho vanguardista no que se trata da evolução entre o fisco e os contribuintes, assim como a análise de diretrizes de órgãos internacionais renomados no âmbito tributário; é o que se passará a destrinchar.

Com base no *Working Paper* n. 6 da OCDE, analisado em suas minúcias por Andrade e por Goldschmidt, nota-se a possibilidade da evolução de um relacionamento básico (*Basic Relationship*) para um relacionamento aprimorado (*Enhanced Relationship*) entre os sujeitos da relação tributária.

No primeiro modelo, o contribuinte faz somente o essencial para apurar e recolher o tributo devido, sem questionar detalhes sobre as atividades do fisco ou os benefícios que lhe foram fornecidos. A administração pública, no referido caso, busca o emprego do seu maquinário 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”, sendo que as referidas medidas aumentam a complexidade e os custos na fiscalização⁶¹.

Em contrapartida, na “relação aprimorada” identificam-se situações nas quais a disposição de determinados benefícios pelo fisco ao contribuinte se estabelece como caminho determinante para o cumprimento do dever de pagar, ao mesmo tempo em que são reduzidas as despesas de fiscalização⁶². A finalidade da *Enhanced Relationship* seria o empreendimento de esforços para a transparência fiscal advinda dos contribuintes, em simultaneidade com a evolução da postura da administração pública com a sociedade.

Insta salientar que, para evolução da postura relatada, são elementos fundamentais: a construção da confiança e a mudança de postura do fisco⁶³. Diante da fundamentação de James Alm⁶⁴, o

⁶¹ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

⁶² OECD. **Tax intermediaries study**: working paper n° 6 – The enhanced relationship. Paris: OECD Publishing, 2007.

⁶³ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

⁶⁴ 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, pp. 275-308 (306-308).

referido aperfeiçoamento penderia de 3 fatores: i) “o paradigma da execução”, vinculado à aprimoração na qualidade fiscalizatória; ii) “o paradigma dos serviços”, no qual o fisco passa a ver seus contribuintes como consumidores, os quais possam ser “auxiliados e assessorados pela administração pública”; e iii) “o paradigma da confiança”, que daria base para a adoção de leis que visem a “conscientização a respeito do compliance por parte dos contribuintes”, e evitem que estes driblem a administração pública⁶⁵.

Órgãos de cobrança estrangeiros, como a agência de tributos da Suécia (*Skatteverket*)⁶⁶ implementaram políticas visando o compliance como forma de aproximar o polo passivo da relação tributária, de modo que se verificou que quanto menos o pagador é obrigado a lidar com declarações complexas e diferentes tipos de pagamento, mais efetiva se torna a arrecadação. A referida agência inseriu de forma bem-sucedida um de seus principais lemas: “há de ser mais fácil fazer o certo e difícil praticar o errado”.

Estudos como os de Ekman demonstram como a agência fiscal sueca, nos últimos 50 anos, conseguiu aproximar o contribuinte na relação tributária, expandindo o compliance por meios que vão desde mudanças na estratégia de comunicação até a transparência em relação aos orçamentos governamentais, de forma clara e alcançável a todos os cidadãos do país nórdico⁶⁷.

O contribuinte, no referido modelo, passou a ser visto como um “cliente”, e o Estado, como um “prestador de serviços”, os pagadores endividados, denominados de forma estatística anteriormente como *skattskyldiga* (ou, em abreviatura “*sksk*”), passaram a ser vistos de forma mais pessoal e individualizada. Logo, a relação pôde ser vista de maneira contrária ao que se nota atualmente na situação brasileira, em um contexto no qual é baixa a reciprocidade, enfatizando-se o ato de receber ao de entregar aos cidadãos⁶⁸.

Segundo Larsen, para que a “relação de consumo” siga seu padrão, é necessário fornecer ao consumidor a escolha sobre quais produtos consumir, e quando e onde comprá-los. Aplicando-se, portanto, a referida lógica ao vínculo tributário, é necessário prover direitos ao contribuinte, que possibilitem a obtenção da “informação correta”, assim como o fornecimento de auxílios para o pagamento dos tributos, oferecendo um sistema menos complexo de dados⁶⁹.

⁶⁵ GOLDSCHMIDT; ANDRADE, op. cit., p. 2.

⁶⁶ SKATTERVERKET. **Right From The Start**. Solna: Skatteverket, 2005.

⁶⁷ EKMAN, Gösta. Självdeklarationen 100 År. In **Deklarationen 100 år och andra tillbakablickar**, 7–20. Solna: Skatteverket. 2003a.

⁶⁸ BJÖRKLUND LARSEN, Lotta. Taxpayers’ Relation to Their State. **A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden**, pp. 49-73, 2018.

⁶⁹ Ibidem.

A pesquisadora menciona que a conquista da confiança não se faz espontaneamente, por um simples ato como “a modificação de palavras em um site”, mas sim pela construção gradual e pela manutenção de um esforço advindo dos cargos de poder em órgãos fiscais. A mudança deve ocorrer não somente pelo fisco, mas por outros entes da administração pública, que devem direcionar o montante arrecadado a título de tributo para os projetos corretos⁷⁰.

Em outro exemplo, nos países baixos, o órgão fiscal holandês introduziu o modelo de *horizontal monitoring*, no qual a administração pública procura tratar o contribuinte de maneira igual, estabelecendo caminhos voluntários de diálogos com as empresas que se estabelecem no país. Mais uma vez, a evolução relacional entre as partes se faz por meio da transparência fiscal e, conseqüentemente, da expansão na segurança jurídica do respectivo país que adota as medidas colaborativas⁷¹.

Nesse regime, a relação horizontal é fornecida a todos os contribuintes, pequenos, médios e grandes, com uma única exigência do Estado: a manutenção de estrutura interna adequada e a adesão a procedimentos de reporte antecipado, o que ocasiona em alto controle interno e externo de auditoria. Para a adesão, é firmado um acordo mútuo, no qual são definidos de modo transparente os benefícios e as obrigações distribuídos entre as partes. No contrato estabelecido, são determinados i) o respeito aos tributos do país; ii) a manutenção na aplicação dos direitos e das obrigações dispostas em lei; e iii) a intenção de construir uma relação mútua, baseada na transparência, na compreensão e na confiança⁷².

Anteriormente à conclusão do pacto, há a criação de uma “estrutura de controle de tributos” (*Tax Control Framework*, abreviado para TCF) pela empresa, demonstrando, em uma espécie de auditoria, a estratégia de recolhimento daquela. A TCF passa pela análise do fisco holandês (DTCA), que tem como pressuposto a confiança nos dados fornecidos pelo pagador. Conforme os resultados do exame da TCF, é fornecida uma assessoria individualizada, em consonância com a situação fiscal pessoal de cada um dos aderidos ao programa. A partir disso, a Agência elabora os acordos a variar diante do tipo de contribuinte, garantindo o recolhimento e

⁷⁰ Idem. **Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency**. Oxford: Berghahn Books, 2017.

⁷¹ ALINK, M. H. J.; VAN KOMMER, V. **The Dutch Approach** (Second Revised Edition). Online Books IBFD, 2012.

⁷² 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, 29 643, n. 4.

auxiliando o pagador. Para que isso seja possível, há diferentes agentes fiscais com condutas variáveis de acordo com cada caso⁷³.

As falhas no modelo horizontal tratam de quatro fatores segundo Balharova: i) o DCTA recusa os contribuintes que possuem poucos dados fiscais próprios, sem opção de recurso ou objeção em se tratando da negativa; ii) não há regulamentação específica delimitando as capacidades dos fiscais durante a monitoria fornecida, havendo o risco de violação da isonomia fiscal por meio de decisões discricionárias do assessor da DCTA; iii) o respectivo órgão de fiscalização possui padrões que devem ser respeitados ao se firmar o acordo de compliance, porém em alguns casos ocorre a mitigação das normas predefinidas ao se firmar os tratados; e iv) os contribuintes que participam do monitoramento horizontal podem ser vistos como beneficiados em relação aos que se mantêm na relação básica, entretanto o pacto restringe as estratégias de planejamento tributário do aderido, ocasionando em um debate sobre a paridade no tratamento dado pelo fisco aos pagadores⁷⁴.

A Austrália, como referencial mais técnico e objetivo, adotou um modelo comportamental de compliance cooperativo em 2001, substituído em 2015 por um programa de mesmo cunho: o *Annual Compliance Arrangement*. A ATO (*Australia Taxation Office*) buscou, pela medida em questão, o engajamento cooperativo como consequência da transparência e da ampliação nas boas práticas de gestão tributária. São requisitos principais para a participação no projeto: i) caracterização como grande empresa (com balanços financeiros anuais de no mínimo 250 mm AUD); e ii) classificação de *key taxpayer*, fornecida pelo fisco aos empreendimentos públicos e multinacionais situados no referido país⁷⁵.

Posteriormente, os voluntários do programa são avaliados de acordo com os seus comportamentos perante o fisco, sendo classificados entre os riscos baixo, médio, “chave” e alto. A variar de acordo com a atitude e a classificação do pagador, é fornecida uma estratégia compliance que pende entre métodos menos invasivos até a aplicação de táticas de cooperação que envolvem auditorias e análises traçadas pelo fisco. Àqueles que não conquistam a higidez fiscal, é fornecido o auxílio da ATO para a regularização tributária, enquanto aos bons

⁷³ BALHAROVA, Mirka. Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality. **LL. B Thesis for the Hague University of Applied Science**, 2016.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ BOLL, Karen. Securing tax compliance with collaboration: the case of cooperative compliance in Denmark. In: **The Routledge Companion to Tax Avoidance Research**. Routledge, 2017, pp. 212-24.

pagadores, que estão dispostos a fazer a coisa certa, é flexibilizada a relação com o fisco, que passa a ser mais leve⁷⁶.

Na sistemática australiana, as críticas elaboradas por pesquisadores da área jurídico-contábil se restringem à limitação do programa, que se estende somente a grandes empresas. Entretanto, a funcionalidade da presente sistemática permite a garantia de uma *enhanced relationship*, ainda que somente às pessoas jurídicas com fluxo de mais 250 milhões de dólares australianos⁷⁷.

Os três programas instituídos nos países analisados sustentam o compliance cooperativo como uma nova forma de aproximação entre os órgãos de fiscalização tributária e os contribuintes. Para a abordagem sueca, o conceito colaborativo foi inserido gradualmente, com mudanças que se sustentaram com a alteração dos lemas fiscais aplicados diretamente pela administração pública. A referida aproximação tomou tempo, diluindo uma abordagem diferente pelo *Skatteverket*, que trouxe os benefícios da contraprestação estatal ao contribuinte, o qual passou a ser visto como um cliente a ser agraciado pela melhor prestação possível dos serviços do Estado.

No quesito do monitoramento horizontal holandês, notou-se a abrangência do programa, que, apesar de bem-sucedido, pode incorrer em violações à isonomia tributária, ao se verificar o tratamento desigual pelo fornecimento de acordos que nem sempre seguem as regras preestabelecidas.

Por fim, em se tratando da conduta australiana, é visto um modelo técnico e comportamental bem aplicado, sem grandes violações à igualdade entre os contribuintes, por meio de normas bem definidas. Por outro lado, tece-se como única crítica a limitação do programa, que só se aplica a empresas de alto fluxo monetário.

Os modelos internacionais podem, de diversas formas, auxiliar no molde futuro das leis que enrijecerão o princípio cooperativo já definido constitucionalmente. Apesar de normas passíveis de pequenos reparos, o embasamento nas diretrizes tributárias internacionais em questão, para a elaboração de dispositivos futuros, pode trazer, ainda que gradualmente, a garantia da segurança jurídica no Brasil.

⁷⁶ Australian Taxation Office. **Annual compliance arrangements – what you need to know**
Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangements-what-you-need-to-know> Acesso em: 29 mar. 2024.

⁷⁷ BALHAROVA, op. cit., p. 18.

É importante destacar, por fim, a necessidade da adoção de programas que alcancem de forma ampla os contribuintes, tratando desde as grandes empresas até as pessoas físicas das quais são baixos os valores cobrados.

5. CONCLUSÃO

O presente artigo procurou trazer à pauta o comportamento entre os polos da relação fiscal ao longo da história brasileira, para que se pudesse verificar qual a relação atual entre ambos, e como esta pode ser modificada para haja a melhoria na arrecadação fiscal no país, e para que exista maior segurança jurídica e fornecimento de garantias para os contribuintes nacionais.

Por meio do estudo da implementação constitucional do princípio da cooperação tributária, buscou-se enxergar, a partir das leis estrangeiras que já têm o compliance cooperativo como realidade, quais seriam os possíveis caminhos para a aplicação da tendência ora abordada.

Foi possível pontuar, na conjuntura de outros países, a iniciativa da administração pública como ponto de partida para o aprimoramento de uma relação inicialmente básica entre o fisco e o pagador. Dessa forma, nota-se o direcionamento de esforços para políticas de colaboração que vão desde medidas graduais, intencionando a mudança de olhares, até disposições mais diretas que visem a adesão a programas para a negociação direta e transparente entre as partes, envolvendo a plena confiança e entrega de informações.

Dentro da situação nacional, a elaboração das futuras normas, que disponham acerca do novo princípio, deve tratar o comportamento da Fazenda Pública como ícone fundamental para a mudança visada, acrescentando desde métodos graduais que observem a alteração na conduta atual, até programas técnicos de compliance tributário, tendo os contribuintes em geral como alvo no primeiro caso e as empresas com capital aplicado no país na segunda situação.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AHMED, Fernando José; NEGREIRO, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. SINAESP, 2000. São Paulo.

ALINK, M. H. J.; VAN KOMMER, V. **The Dutch Approach** (Second Revised Edition). Online Books IBFD, 2012.

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, pp. 275-308 (306-308).

ALMEIDA, C.O.F. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, (2), 65-89, 2022. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820>.

Australian Taxation Office. **Annual compliance arrangements – what you need to know** Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangements-what-you-need-to-know> Acesso em: 29 mar. 2024.

BALHAROVA, Mirka. Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality. **LL. B Thesis for the Hague University of Applied Science**, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**, 7.ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

BJÖRKLUND LARSEN, Lotta. **Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency**. Oxford: Berghahn Books, 2017.

_____. Taxpayers' Relation to Their State. **A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden**, pp. 49-73, 2018.

BOLL, Karen. Securing tax compliance with collaboration: the case of cooperative compliance in Denmark. In: **The Routledge Companion to Tax Avoidance Research**. Routledge, 2017, pp. 212-24.

BRANCO, Mariana; SOUSA, Cristiane Bonfati de. **Fisco venceu a maioria dos casos tributários nos tribunais superiores em 2023**. JOTA, São Paulo, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fisco-venceu-a-maioria-dos-casos-tributarios-nos-tribunais-superiores-em-2023-10012024>. Acesso em: 21 mar. 2024.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2023.

BRASIL. **Senado Federal**. Conclusões do Grupo de Trabalho instituído no âmbito da Comissão de Assuntos Econômicos para discutir os principais temas que envolvem o sistema tributário e a reforma tributária. Brasília: Senado, 2022.

CAMPOS, Pedro Henrique Pedreira. **O voo do Ícaro: a internacionalização das construtoras brasileiras durante a ditadura empresarial-militar (1968-1988)**. Paco Editorial, 2022.

CANTO, G.U. Reforma tributária. **Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base**, v.VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

CARDOSO, Antonio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 23, n. 91, jul./set. 1986.

CHIAVENATO, Julio José. **As várias faces da Inconfidência Mineira**. São Paulo. Editora Contexto. 1994.

COELHO, Fábio Ulhoa. A alocação de riscos e a segurança jurídica na proteção do investimento privado. **Revista de Direito Brasileira**, v. 16, n. 7, pp. 291-304, 2017.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Relatório Justiça em Números 2020. Brasília: CNJ, 2021.

EKMAN, Gösta. Självdeklarationen 100 År. In **Deklarationen 100 år och andra tillbakablickar**, 7–20. Solna: Skatteverket. 2003a.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. São Paulo: Globo, 2001.

FRANÇA, F.; FERRARI, M. A. Comunicação pública estatal e o estudo de caso da Receita Federal do Brasil. Monografia (Aperfeiçoamento/Especialização em Comunicação Jornalística), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

GARBACCIO, Grace Ladeira; Rogério Vieira Nunes. Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 126, pp. 173-206, jan./jun. 2023.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, pp. 215-243, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 2 maio. 2024.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 40(5):841-64, Set./Out. 2006.

HEIDENREICH, F. A. R.; DE SOUZA, S. D. Os Efeitos Residuais da Ditadura como Reflexo do Atual Código Tributário Nacional de 1966. **Virtuajus**, v. 3, n. 4, pp. 271-80, 18 ago. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. IBPT. **Sonegação fiscal das empresas**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em 10 fev. 2024.

MANDETTA, Savério. **Impostos, taxas e contribuições: resenha histórica do regime fiscal no Brasil**. São Paulo: Colebras, s/data.

MARANHÃO, Ricardo; MENDES JR., Antônio; RONCARI, Luiz. **Brasil História: texto e consulta – Volume 1 – Colônia**. 5ª ed. São Paulo, Brasiliense, 1983.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Ânima: Revista Eletrônica do Curso de Direito UniOpet**. Curitiba, PR. 2ª edição, pp. 123-34, 2009.

MAUSS, Marcel. **The gift**. Londres: Macat, 2017.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4ª ed., São Paulo: RT, 1983. t. IV.

MIRANDA, Jorge, **Textos Históricos do Direito Constitucional**. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980, p. 14.

MOURA, Jersilene de Souza. **Educação fiscal e compliance tributário no Brasil: uma correlação difícil de provar, mas fácil de perceber**. 2020. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro, 2020.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NADAI, Elza; NEVES, Joana. **História do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 1986.

OECD. **Tax intermediaries study: working paper n° 6 – The enhanced relationship**. Paris: OECD Publishing, 2007.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 1995. p.113.

PUBLIC SERVICES INTERNATIONAL. Fraude fiscal na América Latina: como as corporações transnacionais não pagam impostos. Disponível em: <https://publicservices.international/resources/news/fraude-fiscal-na-amrica-latina---como-as-corporaes-transnacionais-no-pagam-impostos?id=9101&lang=pt-pt>. Acesso em: 24 abr. 2024.

SCHOUERI, L. E. **A suave perda da liberdade**. Direito Tributário Atual, v. 18, pp. 7-10, 2004.

_____ Segurança Jurídica e Normas Tributárias Indutoras. In: Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. 1ed. São Paulo: MP Editora e APET, 2008.

SENADO FEDERAL. Emenda n° 156 - CCJ (à PEC n° 45, de 2019), SF/23738.76618-25 - 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9458693&ts=1713985581448&disposition=inline&ts=171398558144>

8 Acesso em: 28 mar. 2024.

SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. **Dimensão Jurídica do Tributo** (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros. 2008.

SKATTERVERKET. **Right From The Start**. Solna: Skatteverket, 2005.

TAI, Luciana Yeung Luk et al. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa, 2022.

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 (org.). **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário**: das boas práticas à criminalização de condutas. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, pp. 297-307.

TANZI, Vito. **Government versus markets**: the changing economic role of the State. Cambridge: University Press, 2011.

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, 29 643, n. 4.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Gustavo Carvalho Rosa Alves Luiz**

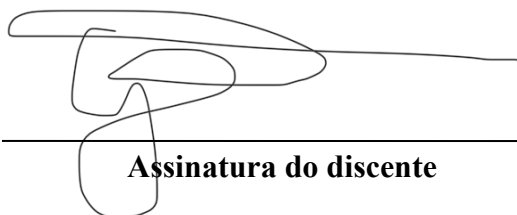
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: **Perspectiva Sobre as Consequências da Inserção Constitucional do Princípio da Cooperação Tributária.**

sob a orientação do(a) Professor(a) **Ricardo Cunha Chimenti**

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de Maio de 2024.



Assinatura do discente