

O monitoramento dos Maiores Contribuintes: Uma aplicação de regulação responsiva?

Monitoring the largest taxpayers: A responsive regulation case?

Submetido(submitted): 13 May 2021

Parecer(revised): 20 May 2021

Aceito(accepted): 18 July 2021

Artigo submetido à revisão cega por pares (Article submitted to peer blind review)

Licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International

Pedro H. Braz Siqueira*

<https://orcid.org/0000-0002-9007-2352>

Abstract

[Purpose] This article aims to examine the application of responsive regulation's strategies by Brazil's Revenue Service (Portuguese acronym: RFB) in monitoring the largest taxpayers.

[Methodology/approach/design] Based on the theory of responsive regulation conceived by Ian Ayres and John Braithwaite and the doctrinal reflections of Márcio Iorio Aranha, the Ordinance RFB nº. 4,888, of December 7, 2020, will be analyzed.

[Findings] The mentioned ordinance, spite creates a space for previous interaction between the RFB and major taxpayer, is characterized as a timid regulatory mechanism that can be improved, considering the experiences of states and municipalities.

[Practical implications] The paper serves as a parameter for discussions about the gradual implementation of regulatory strategies of other Brazilian tax authorities.

[Originality/value] The research ascertains that the RFB has been adopting strategies in line with the good practices recommended by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) in tax regulation.

Keywords: Tax Law. Responsive Regulation. Taxpayer. Compliance. OECD.

Resumo

[Propósito] O presente artigo objetiva examinar a aplicação de estratégias regulatórias de natureza responsiva por parte Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no monitoramento dos maiores contribuintes.

[Metodologia/abordagem/design] A partir da teoria da regulação responsiva concebida por Ian Ayres e John Braithwaite e das reflexões doutrinárias de Márcio Iorio Aranha, será analisada a Portaria RFB nº 4.888, de 7 de dezembro de 2020.

*Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP/2020) e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/2015). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/2012). Pós-graduando em Direito Administrativo pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – USP (FDRP). Advogado da Confederação Nacional da Indústria (CNI) desde 2015. E-mail: pedrosiqueir@hotmail.com.

[Resultados] O diploma infralegal editado, a despeito de criar um espaço de interação prévio entre a RFB e os grandes contribuintes, caracteriza-se como um tímido mecanismo regulatório e que merece ser aprimorado, tendo em vista experiências de entes subnacionais.

[Implicações práticas] O trabalho serve de parâmetro para discussões acerca da melhora do ato normativo infralegal federal e da implementação gradual de estratégias regulatórias no âmbito das autoridades tributárias dos outros níveis federativos.

[Originalidade/relevância do texto] A pesquisa averigua que a RFB, paulatinamente, vem adotando estratégias alinhadas às boas práticas recomendadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em matéria tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário. Regulação Responsiva. Contribuinte. Compliance. OCDE.

INTRODUÇÃO

Em 7 de dezembro do ano de 2020, foi publicada pelo Secretário Especial da Receita Federal do Brasil a Portaria nº 4.888¹, por meio da qual se disciplina o monitoramento dos maiores contribuintes, cujo objetivo final é promover a conformidade (*compliance*), em que o comportamento do regulado visa ao cumprimento do preceito normativo (LOPES, 2018, p. 200), na esfera tributária.

A edição pela RFB de um diploma infralegal com este propósito, do qual se percebe que são almejados fins maiores que a própria fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos, motiva a elaboração deste trabalho sob um enfoque regulatório, em especial para averiguar se: i) a forma escolhida pela Autoridade Tributária Federal para acompanhar os contribuintes selecionados em razão de maior porte econômico-financeiro é adequada; e ii) existe harmonia com a teoria da regulação responsiva.

Uma atuação por parte do órgão arrecadador federal com caráter menos fiscalizatório e mais regulatório no que tange ao trato com os maiores contribuintes é uma postura que paulatinamente vinha sendo adotada, em especial quando observados os atos normativos pretéritos que regulamentavam o tema.

Frustrada a tentativa de se instituir um programa específico de estímulos à conformidade tributária, que constava da Consulta Pública RFB nº 04/2018²,

¹Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114249>>. Acesso em: 27 abr. 2021.

²Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-social/participacao-social/consulta-publica/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>>. Acesso em: 27 abr. 2021.

a entrada em vigor da Portaria RFB nº 4.888/2020 revela-se como uma nova tentativa de estimular os grandes contribuintes a adotarem boas práticas, com o fim de evitar desvios de conduta e de fazer cumprir a legislação tributária.

Na primeira parte do texto será realizada uma análise, ainda que sucinta, dos pressupostos que lastreiam o ato administrativo em questão, avaliando-se as condições legais para a edição de normas infralegais tributárias e a própria possibilidade desses instrumentos legais servirem ao objetivo de regulação comportamental.

Examina-se em sequência aspectos sobre a escolha do contribuinte à luz do modelo tradicional de fiscalização tributária e o contexto em que se deu a edição e os aspectos regulatórios da Portaria RFB nº 4.888/2020, verificando-se a evolução da regulamentação tributária referente ao acompanhamento dos contribuintes de maior porte e a natureza indutora de alguns dos dispositivos desse diploma infralegal.

Em seguida, averigua-se a adequação do citado diploma infralegal aos pressupostos da teoria da regulação responsiva, dentre os quais se destacam: i) existência de um espaço de interação e de influência mútua entre regulador e regulado; ii) compreensão que medidas de persuasão e de punição são interdependentes; iii) percepção que os atores regulados possuem comportamentos contraditórios a depender da situação, ora pautados com o intuito de maximizar seus próprios benefícios, ora escolhendo agir imbuídos de valores de respeito às normas e responsabilidade nos negócios; e iv) possibilidade de o regulador, munido de uma série de instrumentos que viabilizem eventuais represálias equivalentes, proceder adequadamente caso perceba que, com o abandono pelo ator regulado de uma postura colaborativa, é recomendado adotar um comportamento mais punitivo.

Abordam-se no artigo, por fim, as experiências de monitoramento dos maiores contribuintes por parte de alguns entes subnacionais, bem como se analisam as diretrizes indicadas pela OCDE em matéria de fiscalização tributária, com o intuito de apontar os possíveis pontos de aperfeiçoamento do normativo federal para que este funcione como um verdadeiro mecanismo regulatório.

O escopo da pesquisa é demonstrar que Portaria RFB nº 4.888/2020 caracteriza-se como um mecanismo regulatório que se utiliza de estratégias de natureza responsiva, mas que ainda pode ser aprimorado para possibilitar a maximização dos benefícios que podem ser alcançados, bem como o atendimento aos pressupostos da teoria da regulação responsiva.

CONTORNOS LEGAIS PARA NORMATIZAÇÃO PELA RFB EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E ECONÔMICA

A Constituição Federal de 1988, seguindo o modelo inaugurado pelas Cartas Políticas de 1967 e 1969, manteve o status constitucional do Sistema Tributário Nacional, tratando no Capítulo I do seu Título VI dos princípios gerais, das limitações ao poder de tributar, das competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como da repartição das receitas de exações.

As previsões que dispõem sobre os poderes de criar tributos mantiveram o modelo federativo de repartição de competências tributárias, que é de antiga tradição no direito brasileiro, conforme se verifica da primeira Carta Republicana de 1891³. Essas previsões impuseram também que fosse conferido um poder legiferante concorrente aos Entes Federados em matéria tributária, a fim de possibilitar que estes pudessem se organizar de forma econômica, orçamentária e financeira e, com o exercício da atividade instrumental de cobrança de tributos (SUNDFELD, 2006, p. 80), manterem suas respectivas autonomias político-administrativas.

Dessa forma, na dicção dos arts. 24, inciso I, e 30, inciso III, ambos da Constituição Federal de 1988, a cada uma das Entidades Políticas é permitido legislar em matéria tributária, mas sempre dentro da competência constitucionalmente reservada a cada um deles, e tendo como baliza o disposto no art. 18 da Constituição vigente.

Atento à possibilidade de eventuais conflitos federativos no exercício das respectivas competências tributárias dos Entes Federados⁴, de avanços por parte destes em tributar fora dos limites constitucionalmente estabelecidos e de criação de regras colidentes em matérias tributárias, o constituinte reservou à lei com o quórum de aprovação mais qualificado a tarefa de servir como veículo normativo de introdução de normas de uniformização em âmbito nacional.

³Conferir: arts. 7º e 9º da Constituição da República de 1891. Disponível em: <<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=COF&numero=&ano=1891&ato=13c0TPn1UMrpXTafb>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

⁴A questão da “guerra fiscal” tributária é um exemplo concreto desse tipo de disputa federativa, gerando tanto seus efeitos positivos, relacionados ao empenho de cada Ente Federado em se tornar mais atrativo para investimentos e, assim, desenvolver-se economicamente e socialmente, quanto o seu lado perverso, atinente à edição de normas legais e infralegais em desacordo com os preceitos constitucionais. O tema atrai a atenção de estudos acadêmicos (v.g.: MARTINS, I. G. da S.; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012) e é frequentemente objeto de exame por parte do Supremo Tribunal Federal (v.g.: RE 940769/RG, Relator: Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, publicado em 12/09/2019; ADI 4276, Relator: Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, publicado em 18/09/2014).

Para tanto, estabeleceu-se que cabe à lei complementar aprovada nas Casas Congressuais e sancionada pelo Presidente da República dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar dessas pessoas jurídicas de direito público, bem como estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Embora se tenha fixado uma série de temas que exigem a edição de lei complementar, como a definição de tributos e de suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Lei Fundamental, dispositivos relacionados à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, e os tratamentos tributários de ato cooperativo praticado por sociedades cooperativas e das microempresas e para as empresas de pequeno porte, é certo que a inserção no sistema jurídico brasileiro de normas gerais em matéria de legislação tributária é papel da aludida espécie normativa, o que vem sendo desempenhado pelo Código Tributário Nacional (CTN), conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal⁵.

Ao tratar da temática específica da legislação tributária, o CTN delimita que devem ser compreendidos dentro dessa expressão as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que tratem, no todo ou em parte, sobre tributos ou acerca das relações jurídicas a eles pertinentes.

Cada um desses instrumentos normativos possui função e nível hierárquico distintos, exercendo algumas um papel primário, pois inauguram no ordenamento jurídico regras de conduta humana, e outras uma função secundária, as quais não possuem aptidão para inovar ou modificar as relações jurídicas, porquanto apenas podem regulamentar o disposto em lei (CARVALHO, 2012, p. 90).

Como fonte primária de regras jurídicas em matéria tributária, tem-se uma lista composta pela própria Carta da República de 1988, pelas emendas constitucionais promulgadas e, mais precisamente no campo de atribuição legislativa da União, pelas leis complementares, ordinárias e delegadas, pelas medidas provisórias editadas pelo Presidente da República, bem como pelos

⁵Acerca da questão, são salutares as considerações feitas pela Ministra Ellen Gracie no voto proferido no RE nº 562.276/PR, julgado sob a sistemática da repercussão geral:“(…) O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o nível de lei complementar por trazer normas que cumprem tal função. Em seu Livro II, dedicado justamente às Normas Gerais de Direito Tributário, disciplina a Legislação Tributária, a Obrigação Tributária, o Crédito Tributário e a Administração Tributária, em nada desbordando, pois, do que pretendeu o Constituinte”.

decretos legislativos⁶ e resoluções, estas tanto do Congresso Nacional quanto do Senado Federal⁷.

Por sua vez, dentre os instrumentos tributários de natureza secundária que podem ser editados em âmbito federal, são elencáveis o decreto regulamentar, de competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo⁸, as instruções ministeriais⁹, além do rol previsto no art. 100 do CTN, que contém os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tributárias, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa às quais a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem os Entes Federados.

A função arrecadatória, no entanto, configura-se apenas como um dos possíveis propósitos que as normas tributárias possuem, pois em alguma das vezes é possível extrair um conteúdo econômico dessas regras diante da pretensão do Estado de interferir nas condutas dos contribuintes. Ao conferir ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo comportamento que irá adotar num dado contexto, e estimular que a postura entendida como a mais adequada seja a escolhida, a norma tributária passa a revelar um caráter indutor (SCHOUERI, 2005, p. 39-40).

Essa função dúplici do ato normativo é legitimada pela permissão constitucional de a União legislar sobre temas de direito econômico, possibilitando assim tanto a atuação fiscal e tributária por parte da Autoridade Tributária Federal quanto o exercício de atividade de indução de condutas reputadas como mais desejadas. Ademais, é imperioso ressaltar que a RFB, em consonância com os dispositivos constitucionais¹⁰, possui competência para executar as políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e

⁶Observe-se que a ordem constitucional vigente preceitua que os tratados, acordos ou atos internacionais são internalizados no país com a aprovação de decreto legislativo, como disposto no art. 49, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Diante da necessidade de referendo pelo Congresso Nacional, a regra do art. 98 do CTN conta com uma imprecisão de ordem técnica, uma vez que é o decreto legislativo, e não o instrumento internacional incorporado ao arcabouço jurídico brasileiro, que tem o condão de revogar ou modificar a legislação tributária interna.

⁷Conferir: art. 59 e seguintes, e art. 155, § 2º, incisos IV e V, todos da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 2 mai. 2021.

⁸Conferir: art. 84, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

⁹Conferir: art. 87, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

¹⁰Conferir: arts. 37, inciso XXII, e 237, ambos da Constituição Federal de 1988.

econômicos¹¹, havendo incumbido vários de seus órgãos de promover a conformidade tributária¹².

O exercício dessa prerrogativa, ainda pouco utilizada, recomendaria a observância de certos parâmetros, como eficiência, transparência e publicidade para fins de aferição da efetividade de uma política pública e de controle dos atos normativos expedidos (LEITE, 2015, p. 223-227). Todavia, é inegável a possibilidade de a Autoridade Tributária Federal, ao expedir normas tributárias infralegais e atuar constantemente no cumprimento do seu dever de operar o ingresso de receitas de natureza tributária, também proceder legitimamente para estimular que os contribuintes tenham determinados comportamentos.

ASPECTOS SOBRE A ESCOLHA DO CONTRIBUINTE À LUZ DO MODELO TRADICIONAL DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para o financiamento de todos os serviços públicos e governamentais, os Estados necessitam de receitas, que podem ser decorrentes das mais diversas fontes¹³, merecendo um exame mais específico os ingressos decorrentes do pagamento de tributos. A relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, da qual é extraída uma parcela dos recursos para custear políticas públicas e maximizar o bem-estar social (MUNIZ, 2014, p. 215-216), serve de alicerce para uma análise que transpassa questões de legalidade e incidência atinentes ao fenômeno tributário e passa a abordar os motivos pelos quais são cumpridas as obrigações tributárias e fiscais.

O exame da temática sob o enfoque da escolha racional, extraída da teoria econômica clássica, revela que cada sujeito passivo, uma vez retirado de uma situação de inércia e obrigado a adimplir com o tributo por ele devido, praticaria, a depender de suas características (v.g.: contexto em que se encontra o contribuinte, sua situação econômica no momento da cobrança e o nível de informação ao qual teve acesso), a conduta que maximize seu benefício pessoal

¹¹Conferir: art. 63, incisos VII e XIII, do Decreto nº 9.745/2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm>. Acesso em: 2 mai. 2021.

¹²Conferir: arts. 66, inciso IV, 118, inciso II, 119, inciso II, 121, inciso II, 133, inciso II, 138, 141, 152, inciso II, 153, inciso III, 305, inciso I, 317, inciso III, todos da Portaria ME nº 284/2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=111265>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

¹³Alguns outros exemplos são fontes de receitas públicas: exploração pelo Estado de atividades econômicas ou de seus bens (de qualquer natureza), alienação de bens móveis e imóveis, doações e herança vacantes, etc. Sobre o tema: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007; e ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

(SMITH; KINSEY, 1987, p. 644). A partir de uma reflexão pautada em garantir que seus ganhos econômicos sejam os maiores possíveis, o contribuinte, de forma praticamente binária, deve decidir se irá pagar a exação exigida pelo fisco ou se irá permanecer inadimplente com a obrigação pecuniária tributária.

Essa escolha seria influenciada pela percepção do contribuinte dos eventuais custos e benefícios de cada um dos comportamentos possíveis. Assim, exterioridades como a aptidão do fisco de detectar que não houve o pagamento de um dado tributo, o aumento do montante a ser pago em decorrência dos juros incidentes e a aplicação de eventuais sanções em caso de descoberta da ocorrência do inadimplemento irão pautar o cálculo realizado pelo contribuinte.

Conforme apontando pela OCDE (OECD, 2010, p. 11), esse modelo implicaria num aumento de fiscalizações tributárias por parte dos Estados e na severidade das multas impostas. No entanto, esse mesmo estudo indica que o modelo teórico em questão não explicaria os níveis de aderência às normas tributárias, o que recomendaria uma análise focada em fatores sociológicos e psicológicos para que haja uma nova percepção do comportamento do contribuinte, relacionada a conceitos de responsabilidade social e moral, e consequente alteração da forma de trabalho das administrações tributárias.

Ao procurar entender quais eventuais motivos para os desvios de conduta na seara tributária, percebe-se que os contribuintes respondem melhor a incentivos internos, como um atendimento mais atencioso, justo e adequado ao seu contexto, que são retribuição direta de seu comportamento virtuoso (BARBOSA, 2017, p. 52). Nesse contexto, é recomendável a adoção por parte do fisco de posturas mais eficazes, proativas e cooperativas, prévias inclusive à ocorrência do fato gerador, visando estimular, por meio de canal de comunicação aberto no qual se procura esclarecer quaisquer dúvidas, um comportamento específico a ser adotado pelo contribuinte em prol da conformidade fiscal.

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA REGULAMENTAÇÃO FEDERAL NO MONITORAMENTO DE MAIORES CONTRIBUINTE

O acompanhamento diferenciado de um grupo de contribuintes em razão de suas características econômico-financeiras é feito desde a edição da Portaria SRF nº 448, de 28 de março de 2002¹⁴, a qual dispunha sobre o acompanhamento da arrecadação de tributos e contribuições federais de responsabilidade de pessoa jurídica de maior porte.

¹⁴ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27880>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

Diversos atos normativos foram editados anteriormente para tratar do tema¹⁵, contudo, a despeito das mudanças trazidas a cada novo diploma infralegal, o intuito principal continuava a ser o de promover o mero aumento da arrecadação tributária. Isso se percebe dos dispositivos dos regulamentos infralegais anteriores, os quais definiam, em síntese, apenas a existência de um acompanhamento diferenciado de sujeitos passivos de maior capacidade contributiva e a necessidade de uma maior fiscalização por parte da RFB em caso de diminuição dos níveis de arrecadação de tributos por partes desses contribuintes.

Essa postura reflete claramente a tendência da Autoridade Tributária Federal de atuar tendo por padrão uma abordagem punitiva, controladora e coercitiva, que, embora estimule algum nível de conformidade, não gera o efeito desejado, que é fazer com que os contribuintes cumpram de maneira mais voluntária possível suas obrigações tributárias principais e acessórias, além de exigir um esforço hercúleo por parte dos servidores e órgãos da RFB (ROCHA, 2020, p. 68).

Somente com a expedição da Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015¹⁶, é que passou a haver um conjunto de normas que transpassasse o mero papel fiscalizador e estimulasse a boa vontade dos regulados (na hipótese, os maiores contribuintes), em proceder com o cumprimento da norma para fins de *compliance* tributário¹⁷.

O exemplo maior extraído do referido ato normativo era a possibilidade de haver contato prévio e até reunião presencial com o contribuinte, anterior a qualquer procedimento fiscal de diligência para apuração da ocorrência do fato gerador de tributo federal, para obtenção de informações fiscais, oportunidade em que o sujeito passivo, uma vez consultado e, eventualmente, alertado da existência de irregularidade fiscal, poderia proceder com a correção e regularização por intermédio do instituto da denúncia espontânea¹⁸, afastando assim a incidência de multa ou outras infrações previstas na legislação tributária.

Entretanto, pontua-se que a RFB, inspirada na iniciativa do fisco estadual paulista que culminou na edição da Lei de Estímulo à Conformidade

¹⁵Na ordem: Portaria SRF nº 557, de 26 de maio de 2004; Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007; Portaria RFB nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010; e Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015.

¹⁶Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>>. Acesso em: 29 abr. 2021.

¹⁷Conferir: art. 2º, inciso V, do Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015.

¹⁸Conferir: art. 138 do CTN. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 2 mai. 2021.

Tributária pelo Estado de São Paulo¹⁹, ainda ensaiou criar um programa específico de estímulos à conformidade tributária, como se depreende da Consulta Pública RFB nº 04/2018, contudo os resultados dessa consulta não foram divulgados, não sendo possível aferir quais teriam sido os pontos positivos e negativos indicados pelos opinantes em relação ao programa e os próximos passos para se avançar na elaboração de uma regulação geral que abarcasse todos os contribuintes.

De toda sorte, em relação aos maiores contribuintes, todas as mudanças levadas a efeito aparentam não ter gerado o efeito desejado, uma vez que, segundo recente levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2020a, p. 15), do total de autos de infração lavrados pela RFB no ano de 2019, um percentual de 80% foi emitido em face dos grandes contribuintes, o que revela que o monitoramento feito com fundamento na portaria supramencionada não gerou a conformidade desejada.

É exatamente nesse contexto que ocorreu a publicação da Portaria RFB nº 4.888/2020, editada pelo Secretário Especial da Receita Federal do Brasil no uso da atribuição conferida pelo Regimento Interno da referida Autoridade Tributária, para se caracterizar como um ato normativo que veicula comando administrativo geral e especial dado pelo chefe do órgão, com o propósito de conferir um acompanhamento tributário diferenciado aos maiores contribuintes em razão do porte econômico-financeiro destes.

A despeito de se constatar a intenção de fixar uma regra-padrão de procedimento administrativo relativa a certos contribuintes com uma dada característica, de forma a uniformizar a atuação dos agentes públicos vinculados à RFB e garantir a boa execução das leis tributárias aos elementos desse grupo (MELLO, 2013, p. 365), é somente a partir da Portaria RFB nº 4.888/2020 que se passou a dar maior foco à conformidade tributária.

O novo regramento replica em boa medida o diploma infralegal pretérito, mas trouxe alguns aperfeiçoamentos, destacando-se de plano que a Portaria RFB nº 4.888/2020, em seu art. 1º, indica como objetivo a promoção da conformidade tributária, e no *caput* de seu art. 2º, condiciona a própria atividade de monitoramento de maiores contribuintes à análise do comportamento econômico-tributário destes e à gestão do tratamento de inconformidades com o fito de evitar a formação de passivo tributário, tudo para a promoção da conformidade, o que representa uma abrupta mudança do viés meramente arrecadatório para adoção de um paradigma mais cooperativo e de criação por

¹⁹Lei Complementar nº 1.320/2018, que Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: < <https://www.al.sp.gov.br/norma/185824>>. Acesso em: 5 mai. 2021

parte da RFB de estímulos comportamentais a serem adotados pelos contribuintes.

Dentre os meios para obtenção de informações dos contribuintes de maior porte, são previstas a consulta a fontes públicas de dados e de informações, bem como uma série de formas de interação entre a RFB e os sujeitos passivos: contato telefônico ou eletrônico pelo Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), reunião de conformidade, na modalidade presencial ou virtual, e até um procedimento fiscal de diligência, este último com caráter voltado para coleta de elementos que possam resultar em constituição de crédito tributário ou na aplicação de sanções administrativas acessórias.

Nesse particular, merece ser destacado que se passou a prever a possibilidade de realização de reunião de conformidade coletiva entre servidores da RFB e os representantes legais de um grupo de grandes contribuintes, de um ou de vários setores econômicos, em que a finalidade não é apenas de viabilizar a obtenção de informações de interesse da Autoridade Tributária Federal e de prestar orientações aos contribuintes convidados, mas possibilitar uma maior ampliação dos resultados e uma uniformização das práticas fiscais dos sujeitos passivos, sempre se atentando para a impossibilidade desse tipo de encontro tratar sobre informações sujeitas ao sigilo fiscal constitucionalmente garantido e à proteção conferida pela Lei nº 13.709/2018 – Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.

A Portaria RFB nº 4.888/2020 atentou-se ainda para importância de acompanhar se as ações praticadas com supedâneo nesse regulamento surtiriam os efeitos desejados, prevendo-se como atividade relacionada ao monitoramento dos maiores contribuintes a verificação da efetiva mudança de comportamento após a aplicação das medidas de conformidade.

O exame do funcionamento de setores econômicos e do modo de proceder de seus principais representantes também é regulado pelo referido diploma infralegal, inclusive dispondo que deverão ser criados índices gerais e específicos para comparação dos sujeitos passivos e dos grupos econômicos que os representem.

Evidencia-se, portanto, que a Portaria RFB nº 4.888/2020 procura incentivar que os maiores contribuintes tenham iniciativas que promovam a conformidade tributária e reduzam a evasão fiscal, priorizando ações para autorregulização, mas igualmente visa a subsidiar a própria Autoridade Tributária Federal com as informações relativas ao comportamento tributário desse grupo de contribuintes para uma melhor compreensão do comportamento econômico-tributário desses.

A TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA E A TÊNUE PERFILHAÇÃO DA PORTARIA RFB Nº 4.888/2020 AOS SEUS PRESSUPOSTOS

O estabelecimento pela Portaria RFB nº 4.888/2020 de normas procedimentais para acompanhamento dos maiores contribuintes confere um espaço de movimentação regulatória, com nível de interação entre a Autoridade Tributária Federal (regulador) e os sujeitos passivos (regulados), a justificar um exame deste ato normativo infralegal sob a ótica da teoria da regulação responsiva, que surgiu no começo da década de 90, em meio a discussões entre os favoráveis a uma regulação estatal mais intensa e aqueles que defendiam a desregulamentação da economia.

Em meio a esse impasse teórico, conjecturou-se a ideia de uma regulação de natureza responsiva, na qual a própria efetividade desta encontra-se intimamente relacionada à instituição de regras próprias para cada estrutura ou setor regulado, a exigir assim variados graus e formas de regulação, e que estimulem o ator regulado a cumpri-las de forma voluntária em ambiente de franco e constante diálogo (AYRES; BRAITHWAITE, J., 1992, p. 3-4), a indicar uma terceira via que concilia, assim, argumentos defendidos por ambas as correntes.

Para superar os debates entre uma regulação mais intensa e a desregulamentação completa, a teoria da regulação propõe que se encare a nova realidade de fluxo regulatório, em que se verifica uma alternância de momentos ou fases de maior ou menor regulação, intimamente ligada a uma maior ou menor intervenção estatal (ARANHA, 2019, p. 102).

O pressuposto basilar da teoria reside na criação de um ambiente que possibilite o intercâmbio e influência recíproca entre a regulação produzida pelo Estado e a elaborada pelas pessoas privadas, de modo a possibilitar a adaptação das estratégias regulatórias de atuação, que podem ser ora mais persuasivas, ora mais coercitivas. Estabelecer um espaço que possibilite a negociação e evitar a imposição de sanções para toda e qualquer conduta violadora de regra estimularia o comportamento cooperativo por parte dos agentes regulados.

Além disso, existe a compreensão que medidas de persuasão e de punição são interdependentes, pois uma estratégia regulatória calcada especialmente em sanções tende a desestimular os regulados com boa vontade e a criar uma cultura empresarial que procura resistir à regulação formulada, seja pela desobediência direta ou pela busca de brechas nas prescrições regulatórias para atuar, ao passo que uma cultura baseada preponderantemente no convencimento correrá sérios riscos de sofrer abusos quando os atores forem motivados apenas pela racionalidade econômica.

Outra premissa importante da teoria é a de que os atores regulados possuem motivações e objetivos distintos conforme cada situação, ora fazendo opções para maximizar seus próprios benefícios, ora escolhendo agir imbuídos de valores moralmente mais aceitáveis.

Ao considerar o elemento volitivo como norteador das condutas dos atores regulados, os quais se pautam em valores de racionalidade econômica, respeito às normas e responsabilidade nos negócios, e das eventuais mudanças de comportamento daqueles a depender da ocasião a que estão sujeitos, a referida teoria rompe com a dicotomia existente entre análises de escolha racional e análises sociológicas (ARANHA, 2019, p. 106).

Diante dessa dualidade entre persuasão e punição e da verificação da existência de agentes regulados com vontades que podem ser modificadas conforme a realidade, uma abordagem regulatória baseada na teoria da regulação responsiva pressupõe que o regulador disponha de uma série de instrumentos que possibilitem eventuais represálias equivalentes, caso se perceba que, com o abandono pelo ator regulador de uma postura colaborativa, seja necessário adotar um comportamento mais sancionador. Assim, a partir do tipo de conduta praticada e conforme a hipótese concreta pode-se proceder com medidas que visem a desestimular o comportamento do regulado, escalonando-se, eventualmente, até a repressão por intermédio de punições extremamente severas, cuja representação mais conhecida é a figura da pirâmide reguladora (AYRES; BRAITHWAITE, J., 1992, p. 4-6).

Essas linhas introdutórias acerca da teoria da regulação responsiva permitem que seja realizado um cotejo entre os pressupostos dessa inovadora teoria e as normas tributárias indutoras previstas na Portaria RFB nº 4.888/2020, do que se percebe que, a despeito de notável evolução no tratamento conferido aos maiores contribuintes, é sutil a filiação deste ato normativo infralegal aos pressupostos da referida teoria.

Constata-se que a pretensão de se criar um espaço de interação entre a RFB e os maiores contribuintes possui matriz responsiva, contudo a possibilidade de influência mútua é entre a autoridade reguladora e os atores regulados é mínima, haja vista que os meios de obtenção de informações externas somente podem ser iniciados se houver o interesse da Autoridade Tributária Federal. A impossibilidade de um contribuinte de grande porte inicializar as tratativas previstas na Portaria RFB nº 4.888/2020 para buscar sanar uma inconsistência fiscal e, conseqüentemente, uma voluntária conformidade tributária, não leva em consideração que a RFB acabará desestimulando o uso da própria estratégia regulatória e gerando desconfiança nesse ator regulado, que eventualmente aguardará a imposição do devido constrangimento legal (*enforcement*) (LOPES, 2018, p. 200) para se adequar ou

até discutir administrativamente acerca de um dado fato ou questão tributária, além de forçar com que ocorra o gasto de recursos financeiros, humanos e de tempo para uma futura fiscalização.

Interessante notar que não se trataria de uma novidade franquear ao contribuinte o poder de dar início às tratativas com a RFB para fins de conformidade tributária, porquanto a própria legislação processual tributária prevê de longa data o instrumento da consulta sobre a aplicação da legislação tributária e aduaneira em relação a fato determinado, que pode ser de iniciativa do contribuinte, dos órgãos da administração pública ou das entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais²⁰.

Também encontra guarida na teoria da regulação responsiva previsão infralegal no sentido que antes de quaisquer procedimentos fiscais tendentes a constituição do crédito de igual natureza, seja realizada tentativa de promoção da conformidade tributária. Contudo, é preciso considerar que o CTN²¹ ceifa qualquer margem de discricionariedade que pudesse ser exercida pelos servidores da RFB durante a realização da atividade administrativa de lançamento tributário.

Logo, na ausência de participação ou existindo uma postura pouco cooperativa por parte de um contribuinte de maior porte econômico-financeiro, não há forma de se estabelecer uma hierarquia de estratégias regulatórias de caráter dissuasivo para desestimular quaisquer desses comportamentos, pois a Autoridade Tributária Federal deverá, inexoravelmente, dar início ao procedimento fiscalizatório competente, em que haverá, na hipótese de se concluir pela ocorrência do fato tributário, a emissão de auto de infração em que serão cobrados o tributo, os juros e a multa pertinentes, dos quais apenas a última, juridicamente, é considera sanção (ATALIBA, 2013, p. 35).

Tão pouco existe um rol gradativo de possíveis medidas sancionatórias a serem impostas, diante da necessidade de observância aos princípios da legalidade²² e, por conseguinte, da aplicação da cominação punitiva preceituada na norma tributária, não existindo qualquer espaço para escolha de instrumento de constrangimento mais ameno. A conformidade tributária, nessa situação, será estimulada pela RFB apenas com base na legislação tributária, por intermédio da concessão de descontos no pagamento da multa tributária caso o pagamento

²⁰Conferir: arts. 46 e seguintes do Decreto nº 70.235/72 (), 48 e seguintes da Lei nº 9.430/96 e 88 e seguintes do Decreto nº 7.574/2011. Disponíveis, respectivamente, em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>, <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm> e <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm>. Acesso em: 3 mai. 2021.

²¹Conferir: arts. 3º e 142, parágrafo único, ambos do CTN.

²²Conferir: arts. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e 97, inciso V, do CTN.

ocorra dentro de determinado prazo de tempo²³. Essa inafastabilidade do procedimento fiscal de lançamento fiscal que culmina, na maioria das vezes, na imposição de multa, acaba por impossibilitar um tratamento mais responsivo.

Não obstante, o monitoramento constante ao qual são submetidos os maiores contribuintes, independentemente do comportamento mais ou menos adequado do ato regulado, desponta com o maior problema para aderência da Portaria RFB nº 4.888/2020 à teoria da regulação responsiva. Com base nos dados constantes do Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2020, p. 13), compreende-se a importância do acompanhamento dos rendimentos, das receitas e do patrimônio dos grandes contribuintes, pois estes representam 79,91% das autuações realizadas no ano de 2019, envolvendo um montante total de mais de 157 bilhões de reais.

Todavia, nos termos previstos diploma infralegal supracitado, o tratamento isonômico conferido aos maiores contribuintes de serem monitorados constantemente pela Autoridade Tributária Federal, configura-se um claro fator antiresponsivo, dado que a fiscalização regulatória deveria ser episódica e para tratar de um tema econômico-tributário específico, diante da maior eficácia em relação à fiscalização constante do cumprimento de toda a legislação tributária federal (ARANHA, 2019, p. 120), que congrega 32.104 diplomas normativos, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2020b, p. 4).

Nem mesmo as previsões de acompanhamento das ações praticadas para fins de promover a conformidade tributária junto aos maiores contribuintes e ulterior conferência da geração dos efeitos ambicionados, com intuito final de averiguar uma eventual mudança de comportamento, e de elaboração de índices gerais e específicos, para comparação dos sujeitos passivos e dos grupos econômicos que os representem, geram um efeito responsivo pleno, pois os dados obtidos, ao menos nos termos atuais da Portaria RFB nº 4.888/2020, não justificam um diminuição no monitoramento ou qualquer outro comportamento por parte da Autoridade Tributária Federal que possa ser interpretado pelo ator regulado como um incentivo intrínseco.

AS EXPERIÊNCIAS DE MONITORAMENTO DOS MAIORES CONTRIBUINTES POR ALGUNS ENTES SUBNACIONAIS

O federalismo tributário plasmado na Constituição Federal de 1988 conferiu aos Entes Federados o poder de instituir os impostos de suas respectivas competências e de legislar para viabilizar as atividades administrativas de fiscalização, controle e cobrança dos créditos tributários. Os

²³Conferir: arts. 6º da Lei nº 8.218/91 e 44, § 3º, da Lei nº 9.430/

respectivos condicionamentos normativos para realização dessas funções por algumas unidades federativas acabaram por impor o acompanhamento dos contribuintes com maior porte econômico-financeiro, tendo por exemplos os Estados do Maranhão e de Pernambuco.

Em março de 2017, o Coordenador da Administração Tributária Estadual da Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco expediu a Instrução Normativa CAT n° 006²⁴, por meio do qual foram adotadas medidas de política tributária que permitam o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. Dentre os objetivos perseguidos, consta o de promover iniciativas de conformidade tributária por meio da priorização de ação para autorregularização.

Não obstante, o ato normativo infralegal estadual supramencionado não prevê a possibilidade de realização de reunião de conformidade, uma importante técnica regulatória prevista na Portaria RFB n° 4.888/2020, além de também não se encontrar em sintonia com os pressupostos da teoria da regulação responsiva de pleno intercâmbio e influência recíproca entre regulador e regulado, possibilidade de escolha do instrumento de constrangimento a ser utilizado pelo fisco e da própria realização da fiscalização conforme necessidade e o comportamento do sujeito passivo.

Por sua vez, o Secretário de Estado da Fazenda do Maranhão editou, em abril de 2019, a Portaria n° 209²⁵, na qual dispõe sobre a implantação da sistemática de monitoramento fiscal dos contribuintes do ICMS, considerados grandes contribuintes do Regime normal e da substituição tributária. O citado diploma infralegal, por ter grande similaridade com a Portaria RFB n° 4.888/2020, igualmente não preenche aos preceitos da teoria responsiva da regulação.

Outros Entes Federados, como os Estados do Ceará e de São Paulo, pautados pela ideia de que o estímulo à conformidade tributária deve ser o vetor de condução da relação entre o fisco e todo e qualquer contribuinte, optaram por estabelecer programas mais pormenorizados, nos quais efetivamente se procura estreitar essa relação e são oferecidas vantagens aos atores regulados cujo comportamento é mais adequado às normas tributárias.

O Estado de São Paulo, com a edição da Lei Complementar n° 1.320/2018, instituiu condições para uma construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e o fisco estadual,

²⁴Disponível em:

<https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Instrucoes_Normativas/2017/INCAT2017_INDICE.htm>. Acesso em: 5 mai. 2021.

²⁵Disponível em:

<<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=5348>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

norteado pelos propósitos de simplificar o sistema tributário paulista, gerar expectativa de previsibilidade e de boa-fé das condutas, e garantir segurança jurídica e coerência na aplicação da legislação tributária, bem como uma concorrência leal entre os agentes econômicos.

Nesse Diploma Legal é previsto a implementação de programa de estímulo à conformidade tributária, denominado “Nos Conformes” em que cada contribuinte é classificado com base em critérios objetivos que possibilitam aferir o respectivo grau de cumprimento das obrigações pecuniárias tributárias relacionadas ao ICMS, de aderência contábil e de confiabilidade empresarial, esta de acordo com o perfil dos parceiros comerciais igualmente submetidos ao programa. Possibilita-se assim traçar um perfil de risco de cada sujeito passivo, levando-se em conta neste particular o porte da pessoa jurídica, e conferir uma categoria a cada contribuinte.

A partir do enquadramento recebido, o contribuinte mais bem avaliado terá a sua disposição um número maior de vantagens e contrapartidas para continuar a se manter adimplente e responsável em relações às operações tributadas pelo ICMS, como a viabilidade de praticar a autorregularização antes da imposição de qualquer multa pecuniária prevista na legislação paulista do ICMS e de quitar débitos do imposto estadual por meio de compensação em conta gráfica, bem como de efetuar pedido de restituição por meio de procedimentos simplificados. Isso tudo sem que haja qualquer tipo de concessão de benefícios tributários que implique em renúncia de receita ou em vantagem de natureza concorrencial.

Por outro lado, os devedores contumazes, aqui sob a ótica da relação fisco-contribuinte²⁶, são submetidos a regime especial, em que medidas mais gravosas podem ser impostas isolada ou cumulativamente, de forma escalonada e conforme o caso concreto exige. Dentre as possíveis providências, pode-se estabelecer desde o monitoramento mais constante, com a obrigação de fornecer informações periodicamente, e um maior controle de sua escrituração contábil pelo fisco, até um plantão permanente do servidor responsável pela fiscalização do ICMS no local onde esta deva ser exercida e a própria cassação de credenciamentos e habilitações.

²⁶ Convém destacar o caráter polissêmico da expressão "devedor contumaz". A expressão vem sendo utilizada tanto para designar aquele que se vale do inadimplemento tributário como elemento de maximização dos resultados, para designar aquele que auferir vantagem competitiva ou concorrencial em decorrência de sua desconformidade tributária e, ainda, para o "grande devedor". Mais que uma expressão com diversos sentidos, são dimensões e perspectivas distintas derivadas de um núcleo comum. Apenas com a positivação da norma para uma dada situação que o conceito ganha a definição mais precisa. É importante ter essas diferenças em mente, pois se na cobrança o Estado não pode se valer das chamadas sanções políticas, nas questões concorrenciais as respostas do Estado precisam ser mais breves, evitando lesões irreparáveis.

Essa gama de previsões está em consonância com os pressupostos da teoria da regulação responsiva, como assevera Maria Clara Cunha Farias (2020, p. 117):

De acordo com o próprio endereço eletrônico da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, a Classificação de Contribuintes do ICMS “utiliza o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova lógica de atuação da Administração Tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes”. O intuito da Classificação é justamente distribuir os perfis de risco de cada contribuinte em segmentos.

Nessa perspectiva, resta claro que o Programa incorpora elementos da pirâmide regulatória de Braithwaite, pois o regulador criou uma estratégia baseada nos riscos e na reputação de cada empresa contribuinte. Assim, a lógica desse modelo de regulação é responsiva ao comportamento de cada empresa e ao nível de colaboração entre a empresa e a Administração Pública no âmbito da plataforma digital do Nos Conformes. Com isso, a Receita Estadual enfrenta menos dificuldades no momento de prever a arrecadação de cada segmento da classificação. Isso facilita a estratégia de fiscalização, que deve ser mais voltada aos grupos que apresentam maior risco - isto é, aos grupos com Classificação “D”.

Em moldes semelhantes, a Lei nº 17.087/2019²⁷, do Estado do Ceará, criou um programa de conformidade tributária, intitulado “Contribuinte Pai D’Égua”, como diretrizes que também possuem caráter responsivo, como a criação de um campo de interação recíproca entre contribuinte e fisco estadual, classificação gradativa do sujeito passivo conforme a aderência deste às normas tributárias, o tipo de atividade desempenhada e o seu porte econômico-financeiro. No entanto, diferentemente do disposto no Programa “Nos Conformes”, são previstos apenas pacotes de estímulos persuasivos, dirigidos aos contribuintes mais bem classificados, o que faz com o que o programa cearense não possua a mesma eficiência responsiva.

Verifica-se, a partir dos exemplos estaduais, que o monitoramento dos contribuintes para fins de conformidade tributária vem sendo exercitado em diferentes níveis pelos Entes Políticos, porém todos partem, ainda que de maneira diminuta, das balizas estabelecidas pela teoria da regulação responsiva. O grau de influência da referida teoria regulatória é mais alto, no entanto, na legislação paulista, de modo que esta pode servir de paradigma para as alterações que são necessárias para conferir maior responsividade à Portaria RFB nº 4.888/2020.

²⁷Disponível em:

<<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2019/e2019.htm>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

AS DIRETRIZES DA OCDE COMO PARÂMETROS DE MELHORA DA PORTARIA RFB N° 4.888/2020

Em âmbito internacional, o principal espaço de discussões sobre o aprimoramento dos serviços aos contribuintes e de *compliance* fiscal é o Fórum sobre Administração Tributária (FTA²⁸), ligado à OCDE e composto por comissários de 53 países, dentre eles o Brasil. Desde sua criação, no ano de 2002, a missão do FTA é trabalhar para o aumento dos níveis de eficácia, eficiência e justiça da administração tributária, de forma a reduzir os custos de conformidade e garantir uma maior segurança jurídica nas relações entre o fisco e o contribuinte.

Um marco importante na modificação do paradigma existente até então, em que os países deixaram de se preocupar apenas com seus residentes para fins de política fiscal e passaram a firmar instrumentos internacionais que definem critérios para evitar dupla tributação ou para assistência administrativo-tributária mútua e troca de informações fiscais (ALMEIDA, 2017, p. 59-60), ocorreu em 2008, com a publicação pelo FTA do seu *Study into the Role of Tax Intermediaries*, em que apontava a necessidade de aperfeiçoamento da relação entre os maiores contribuintes e o fisco, por intermédio da cooperação e da confiança recíproca, ou, como se definiu à época, *enhanced relationship* (OECD, 2008, p. 5-6).

Passados cinco anos, após rodadas de encontros e debates, o FTA indicou em novo trabalho que o próprio desenvolvimento da relação jurídico-tributária principal deveria ser pautado na cooperação entre os sujeitos envolvidos (OECD, 2013, p. 13-14). Dessa forma, o adimplemento do tributo deveria se dar na forma, tempo e quantia previstos em lei, a fim de garantir o denominado *co-operative compliance* (conformidade fiscal cooperativa). Para tanto o fisco deve ter uma postura que gere no contribuinte uma confiança no sistema tributário e na administração fiscal de que os valores pagos ou as informações fiscais prestadas, caso sejam equivocadas, não acarretem diretamente numa punição.

As negociações entre o fisco e o contribuinte que visem a conformidade tributária seriam pautadas pela transparência e ânimo em se compreender um fato e suas implicações tributárias, por meio do fornecimento de informações do ocorrido (*transparency* e *disclosure*), exigindo-se que o fisco atue ainda de maneira compreensiva, imparcial, proporcional e responsiva (OECD, 2008, p. 5-6). A aderência das diretrizes da OCDE em matéria de *compliance* tributário aos pressupostos da teoria da regulação responsiva revela que elas podem auxiliar no aperfeiçoamento da regulação prevista na Portaria RFB n° 4.888/2020, mediante o estabelecimento de uma regulação fiscal cooperativa,

²⁸Acrônimo que se refere às iniciais do nome do órgão: Forum on Tax Administration.

que possibilita um aumento do índice de pagamento voluntário dos tributos (VITALIS, A, 2019, e1904, p. 20).

Para se conformar às recomendações da OCDE, o aludido diploma infralegal precisa abandonar ainda mais a postura fiscalista e adversarial e firmar com os maiores contribuintes uma relação mais amistosa e de confiança. Não obstante, são necessárias mudanças no CTN e nas próprias leis tributárias federais para possibilitar a incorporação de estratégias responsivas ao ordenamento brasileiro, tais como instrumentos que possibilitem haver autopunição pelo contribuinte em caso de descumprimento da norma, os quais são recomendados para os países em desenvolvimento em virtude da inviabilidade de exigência de cumprimento de todas as regras (BRAITHWAITE, 2006, p. 888). Somente assim poderá haver a redução dos altos encargos que envolvem a conformidade tributária e de planejamentos tributários agressivos.

CONCLUSÃO

O presente estudo contribui para o fomento da discussão jurídica acerca da aplicação de estratégias regulatórias de natureza responsiva no monitoramento dos maiores contribuintes a partir do exame da Portaria RFB nº 4.888/2020. A justificativa do trabalho decorre da alteração da postura da RFB na tratativa com os contribuintes de maior porte econômico-financeiro, responsáveis pelo recolhimento da maior parcela dos tributos com os quais são custeados os serviços públicos e governamentais, e a feição responsiva que se desprende do ato normativo infralegal editado.

O exame foi debruçado na averiguação da possibilidade de normatização pela Autoridade Tributária Federal em matéria tributária e econômica, dado o caráter indutor das normas da Portaria RFB nº 4.888/2020, e da evolução histórica da regulamentação federal no acompanhamento fiscal dos grandes contribuintes, bem como foi realizado a partir do marco teórico da regulação responsiva, em que se procurou verificar se haveria características responsivas no diploma infralegal expedido.

São premissas da teoria da regulação responsiva a instituição de um espaço de intercâmbio e de influência recíproca entre a autoridade reguladora e o agente regulado, no qual instrumentos de punição e de persuasão coexistentes harmonicamente são utilizados pelo regulador conforme a hipótese, que varia de acordo com o comportamento mais ou menos colaborativo do regulado. Esses pressupostos são timidamente observados por algumas regras constantes do ato normativo infralegal da RFB, contudo o tratamento isonômico ao qual são submetidos os maiores contribuintes no procedimento de monitoramento possui clara natureza antiresponsiva.

Houve a confirmação, após a análise de legislações estaduais que igualmente tratam do acompanhamento de grandes contribuintes ou que, efetivamente, estabelecem programas de conformidade tributária em relação aos tributos de suas respectivas competências, que a Portaria RFB nº 4.888/2020 pode ser aperfeiçoada para se conferir maior responsividade ao diploma infralegal, tendo-se por modelo a legislação estadual que estabeleceu o programa paulista de conformidade fiscal.

Essas modificações alinhariam o ato normativo infralegal às diretrizes e recomendações da OCDE, as quais primam por uma regulação fiscal cooperativa, menos ligada a uma postura fiscalista e adversarial por parte do fisco em relação aos maiores contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, C. O. F. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 2, IBDT 2017. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes>>. Acesso em: 3 mai. 2021.
- ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório: Fundamentos de Direito Regulatório*. 5ª. ed. London: Laccademia Publishing, 2019.
- ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- AYRES, I.; JOHN, B. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press, 1992.
- BARBOSA, J. C. M. *Análise da malha fiscal do Distrito Federal dentro do paradigma da regulação responsiva*. São Paulo: Dissertação - Mestrado Profissional em Direito, FGV, 2017. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19134/>>. Acesso em: 3 mai. 2021.
- BRAITHWAITE, J. Responsive Regulation and Developing Economies. **World Development**, v. 34, n. 5, 2006. p.884-898.
- BRASIL, Ministério Da Economia. Receita Federal. *Plano Anual de Fiscalização Resultados de 2019 e Plano para 2020*. [S.l.]. 2020. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos>>

-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view>. Acesso em: 5 mai. 2021.

CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA FARIAS, M. C. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. **Journal of Law and Regulation**, v. 6, n. 2, p. p. 96–128, 2020. Disponível em: <<https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/30220>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

IBPT. *Estudo sobre a quantidade de normas editadas no Brasil desde a última constituição - 2020*. [S.l.]. 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>>. Acesso em: 4 mai. 2021.

IBPT. *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. [S.l.]. 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

LEITE, G. C. O processo de produção normativa tributária infralegal como instrumento de intervenção regulatória: mecanismos e impactos. **Journal of Law and Regulation**, v. 1, n. 1, p. p. 211–238, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/19323>>. Acesso em: 29 abr. 2021.

LOPES, O. de A. *Fundamentos da regulação*. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

MELLO, C. A. B. de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MUNIZ, V. C. Tributação & regulação: um diagnóstico sobre inter-relações possíveis.. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 4, p. p. 215-222, 2014. Disponível em: <<https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2700>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

OECD. *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD Publishing. 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/5/>>. Acesso em: 7 mai. 2021.

OECD. *Understanding and influencing ‘taxpayers’ compliance behaviour*. Paris: OECD Publishing. 2010. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

OECD. *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 6 de maio de 2021.

ROCHA, S. R. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**, Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes, Francisco Marconi de Oliveira e Alexandre Evaristo Pinto. Brasília: CARF, p. 59-84, 2020.

SCHOUERI, L. E. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMITH, K. W.; KINSEY, K. A. Understanding Taxpaying Behavior: A Conceptual Framework with Implications for Research. **Law & Society Review**, SMITH, Kent. W., & KINSEY, Karyl. A., v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

SUNDFELD, C. A. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2006.

VITALIS, A. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, 2019, v. 15, n. 1, p. e1904. ISSN Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/issue/view/4384>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

Journal of Law and Regulation
Revista de Direito Setorial e Regulatório

Contact:

Universidade de Brasília - Faculdade de Direito - Núcleo de Direito Setorial e Regulatório
Campus Universitário de Brasília
Brasília, DF, CEP 70919-970
Caixa Postal 04413

Phone: +55(61)3107-2683/2688

E-mail: nds@unb.br

Submissions are welcome at: <https://periodicos.unb.br/index.php/RDSR>