



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

ANTONIO ROBERTO MARTINS

**A CONSULTA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE CONFORMIDADE
COOPERATIVA ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E OS
CONTRIBUINTES**

Salvador

2023

ANTONIO ROBERTO MARTINS

**A CONSULTA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE CONFORMIDADE
COOPERATIVA ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E OS
CONTRIBUENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Profissional, EAUFBFA – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dra. Ana Rita Silva Sacramento

Salvador

2023

Escola de Administração - UFBA

M379 Martins, Antonio Roberto.

A consulta fiscal como instrumento de conformidade cooperativa entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes / Antonio Roberto Martins. – 2023.

106 f.: il.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Rita da Silva Sacramento.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia,
Escola de Administração, Salvador, 2023.

1. Brasil. Secretaria da Receita Federal. 2. Consulta tributária. 3. Programas de compliance. 4. Comunicação na administração pública – Efeito das inovações tecnológicas. 5. Obrigações dos contribuintes. 6. Administração tributária - Brasil. 7. Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 8. Impostos – Custo de conformidade. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 343.8104

ANTONIO ROBERTO MARTINS

**A CONSULTA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE CONFORMIDADE
COOPERATIVA ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E OS
CONTRIBUENTES**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração, Escola de Administração, da Universidade
Federal da Bahia

Salvador, 06 de fevereiro de 2023.

Profa. Dra. Ana Rita Silva Sacramento
Universidade Federal da Bahia - UFBA

Prof. Dr. Lindomar Pinto da Silva
Universidade Federal da Bahia - UFBA

Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp
Universidade do Estado de Santa Catarina / ESAG

AGRADECIMENTOS

A Deus por me permitir ter a possibilidade de realizar este mestrado e por me guiar no decorrer do processo total.

À Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (UFBA) por possibilitar um espaço agradável, afável e de conhecimento.

À minha orientadora Profa. Dra. Ana Rita Silva Sacramento pelo suporte, assistência e orientação até o último pormenor.

À Receita Federal do Brasil por ter aprovado este projeto.

A todos os contribuintes e colegas da Receita Federal do Brasil que contribuíram com as respostas dos questionários, com suas informações e opiniões, tão significativas para o progresso deste trabalho.

Aos colegas do Mestrado Profissional em Administração da UFBA pela experiência vivida neste período de mestrado e trabalho conjunto.

A vida é boa. Saber viver é a grande sabedoria. (...)

Cora Coralina (1997)

MARTINS, ANTONIO ROBERTO. A CONSULTA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE CONFORMIDADE COOPERATIVA ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E OS CONTRIBUENTES.

Orientadora: Ana Rita da Silva Sacramento. 2023. 106 f. il. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-graduação em Administração, NPGA/EAUFBA, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023

RESUMO

A relação entre o Fisco e os contribuintes sempre foi árdua e controversa. Reconhecendo que a cooperação pode ser conveniente para autoridades fiscais e contribuintes, vários países estão efetivando programas de conformidade cooperativa. Para os contribuintes, propicia maior segurança jurídica e diminui os custos de cumprimento das obrigações tributárias, e para o Estado, assegura uma antevisão maior na arrecadação de tributos e redução do déficit tributário. É uma transformação audaciosa e penosa para as Administrações Tributárias e contribuintes, mas que está crescendo. No Brasil, multiplicam-se as práticas desse gênero, com relevância para o projeto Confia da Receita Federal do Brasil (RFB), entre outros criados nas Administrações Tributárias estaduais. Isso cria uma possibilidade para reavaliar o modelo tradicional de controle em direção a uma relação cooperativa que, oposto ao confronto, é baseada na transparência, boa-fé, confiança e cooperação.

Esta pesquisa examina a valor da construção de um novo paradigma na relação entre o Fisco e o contribuinte e buscou-se verificar se as estratégias da RFB estariam perfiladas com as orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e os princípios do Novo Serviço Público (NSP) e se o programa aventado por esta organização seria extensiva à Administração Tributária federal brasileira e quais seriam os problemas mais importantes a serem enfrentados. Para o atingimento desses objetivos, foi feita uma pesquisa bibliográfica sobre esse assunto, principalmente a partir da literatura da OCDE e do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT). Com suporte em questionários respondidos por contribuintes e servidores da RFB e na análise de seus resultados, restou demonstrada a necessidade de alteração na relação entre a RFB e os contribuintes. Conclui-se que apesar de ter havido alinhamento das estratégias da RFB, recentemente adotadas, com as orientações da OCDE e com vários princípios do NSP, existe um caminho a ser percorrido antes da implantação de tal programa. Constatamos que as maiores incertezas nesse processo estão relacionadas à isonomia entre os contribuintes, na relação entre a RFB e os contribuintes e à questão da comunicação entre estes.

Como medida prática, este trabalho sugeriu o uso da consulta fiscal federal como ferramenta de comunicação para aumentar a conformidade cooperativa entre RFB e contribuintes. Examinou-se o papel das consultas fiscais em uma conjuntura de dúvidas na interpretação e uso da legislação tributária, sua potencialidade para aumentar a comunicação entre a RFB e contribuintes e precaver discussões. A partir do exame das características do sistema de consulta tributária federal, buscou-se registrar os principais obstáculos ao seu uso como ferramenta de comunicação entre a RFB e os contribuintes, propor alterações nesta ferramenta que permitam refletir sobre pontos viáveis de melhoria do instituto no Brasil para que seja utilizado com o fim aqui proposto.

Palavras-chave: Conformidade tributária. Conformidade Cooperativa. Receita Federal do Brasil. Consulta Fiscal.

MARTINS, ANTONIO ROBERTO. A CONSULTA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE CONFORMIDADE COOPERATIVA ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E OS CONTRIBUINTE..

Orientadora: Ana Rita da Silva Sacramento. 2023. 106 f. il. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-graduação em Administração, NPGA/EAUFBA, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023

ABSTRACT

The relationship between the tax authorities and taxpayers has always been arduous and controversial. Recognizing that cooperation can be beneficial for tax authorities and taxpayers, several countries are implementing cooperative compliance programs. For taxpayers, it provides greater legal certainty and reduces the costs of complying with tax obligations, and for the State, it ensures greater foresight in tax collection and reduction of the tax deficit. It is a bold and painful transformation for Tax Administrations and taxpayers, but it is growing. In Brazil, practices of this type are multiplying, with relevance to the Confia project of the Receita Federal of Brazil (RFB), among others created in the State Tax Administrations. This creates a possibility to reassess the traditional model of control towards a cooperative relationship that, as opposed to confrontation, is based on transparency, good faith, trust and cooperation.

This research examines the value of building a new paradigm in the relationship between the Tax Authorities and the taxpayer and seeks to verify whether the RFB's strategies would be aligned with the guidelines of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the principles of the New Public Service (NSP) and whether the program suggested by this organization would be extended to the Brazilian federal Tax Administration and what would be the most important problems to be faced. In order to achieve these objectives, bibliographical research was carried out on this subject, mainly based on the literature of the OECD and the Inter-American Center for Tax Administrations (CIAT). Based on questionnaires answered by taxpayers and RFB employees and on the analysis of their results, the need to change the relationship between the RFB and taxpayers was demonstrated. It is concluded that despite the alignment of the RFB strategies, recently adopted, with the OECD guidelines and with several NSP principles, there is a way to go before the implementation of such a program. We found that the greatest uncertainties in this process are related to equality between taxpayers, the relationship between the RFB and taxpayers and the issue of communication between them.

As a practical measure, this work suggested the use of federal tax consultation as a communication tool to increase cooperative compliance between RFB and taxpayers. The role of tax consultations was examined in a context of doubts in the interpretation and use of tax legislation, its potential to increase communication between the RFB and taxpayers and to prevent discussions. From the examination of the characteristics of the federal tax consultation system, we sought to record the main obstacles to its use as a communication tool between the RFB and taxpayers, propose changes to this tool that allow reflection on viable points of improvement of the institute in Brazil to be used for the purpose proposed here.

Keywords: Tax compliance. Cooperative Compliance. Receita Federal do Brasil. Tax Consultation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de Conformidade da Administração Tributária Australiana.....	26
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa realizada com os contribuintes.....	54
Quadro 2 – Variáveis da pesquisa realizada com os servidores da DRF/CPS/SP.....	55
Quadro 3 – Resumo das propostas apresentadas – Consulta Fiscal federal	84

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1 – Modelo de Análise aplicada na pesquisa efetuada com os contribuintes.....	56
Tabela 2 – Modelo de Análise aplicada na pesquisa efetuada com os contribuintes.....	57
Tabela 3 – Cidades em que estão localizados as empresas da pesquisa	58
Tabela 4 – Tamanho das empresas contribuintes da pesquisa.....	59
Tabela 5 – Área de negócio das empresas da pesquisa.....	59
Tabela 6 – Tempo de existência das empresas respondentes da pesquisa	59
Tabela 7 – Percepção da Complex. Trib. federal pelos contribuintes – questão 3.....	60
Tabela 8 – Percepção da Imag./Reput. da RFB perante os contribuintes – questão 2.....	61
Tabela 9 – Avaliação do Relacion.dos contribuintes. com a RFB – questão 1.....	62
Tabela 10 – Conformidade Cooperativa – conhecimento contribuintes – questão 4.....	63
Tabela 11 – Conformidade Cooperativa – relevância – questão 5.....	64
Tabela 12 – Conformidade Cooperativa – engajamento – questão 6.....	65
Tabela 13 – Conformidade Cooperativa: possibilidade (contrib.) - questão 7.....	66
Tabela 14 – Avaliação da Comunicação da RFB (contribuintes) - questão 8.....	67
Tabela 15 – Mensuração do uso da Consulta Fiscal (contribuintes) - questão 9.....	68
Tabela 16 – Avaliação qualidade dos serv. prest. pela RFB (contribuintes) -questão 10...	69
Tabela 17 – percepção do Relacionamento da RFB (servidores da RFB) - questão 1.....	70
Tabela 18 – Confiança nos contribuintes (servidores da RFB) - questão 2.....	70
Tabela 19 – Conformid. Cooperativa: conhecimento (servidores da RFB) – Questão 3.....	71
Tabela 20 – Conformid. Cooperativa: possibilidade (servidores da RFB) – Questão 4.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ARM - Acordos de Reconhecimento Mútuo
- ATO - Australian Taxation Office
- BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento
- CF/88 – Constituição Federal do Brasil de 1988
- CRA - Canada Revenue Agency
- CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias
- CIESP - Centro de Indústria do Estado de São Paulo
- DRF - Delegacia da Receita Federal
- FMI - Fundo Monetário Internacional
- IFA - International Fiscal Association
- IRS - Irish Revenue
- MEI - Microempreendedor Individual
- NAP - Nova Administração Pública
- NEF – Núcleo de Educação Tributária - FGV
- NF-e - Nota Fiscal Eletrônica
- NSP - Novo Serviço Público
- OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- OEA - Operador Econômico Autorizado
- RFB - Receita Federal do Brasil
- SESCON - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis
- SPED - Sistema Público de Escrituração Digital
- TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
2.	PERCURSO TEÓRICO.....	17
2.1	O NOVO SERVIÇO PÚBLICO (NSP).....	17
2.2	CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA	23
2.3	A FORMA E A EFETIVIDADE TRADICIONAL DE ATUAÇÃO DA RFB.....	39
2.4	O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL	43
2.4.1	O Processo de Consulta Fiscal na Legislação Federal	46
3.	PERCURSO METODOLÓGICO.....	50
4.	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS	57
5.	ANÁLISE E DISCUSSÃO DO RESULTADO	72
5.1	PROPOSTA DO PROJETO – O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL COMO CANAL DE COMUNICAÇÃO ENTRE A RFB E OS CONTRIBUÍNTES.....	79
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
	REFERÊNCIAS	89
	ANEXOS.....	100

1 INTRODUÇÃO

Os padrões da Administração Pública evoluíram desde a administração patrimonial até a administração gerencial. Neste contexto de desenvolvimento destes modelos surge o Novo Serviço Público (NSP), considerado como um novo paradigma de administração pública em consolidação que coloca em foco o Estado como coprodutor do bem público, ao lado dos valores democráticos e do papel do cidadão (ANDRADE; RAUPP, 2017).

No contexto tributário, temos uma economia mundial onde o capital circula entre países de forma descomplicada e as relações se fundam cada dia menos nos meios físicos, caracterizado por um ambiente de complexidade das relações comerciais, conjuntura que produz uma insegurança jurídica maior quanto ao cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes, resultando em prejuízos de arrecadação dos Estados (ALMEIDA, 2018).

Tradicionalmente, como a grande parte das Autoridades Tributárias mundiais e no Brasil, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem se valido de fiscalizações, autuações, imposição de multas e outras penas como instrumentos para fazer com que os contribuintes cumpram as suas obrigações fiscais, de forma a poder arrecadar os recursos financeiros. Como resultado dessa abordagem, a relação entre a RFB e os contribuintes brasileiros é de desconfiança mútua e divergência. Esta conjuntura de desconfiança, divergência e conflito entre a RFB e os contribuintes brasileiros representam um volume cada vez maior de litígios e terminam, na maioria dos casos, em discussões perante órgãos administrativos e judiciais, com aumento de custos para o Estado e os contribuintes (LAMADRID, 2020).

Como forma de oposição a este padrão e procurando melhorar a conformidade tributária, estudos que tiveram a sua origem no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), promoveram uma nova relação entre Fisco e contribuintes, de conflituosa para prioritariamente cooperativa, e defendeu a criação de um relacionamento dito aperfeiçoado, pautado pela confiança e cooperação, a ser incrementado, primeiramente, com os grandes contribuintes (OCDE, 2013). O relacionamento aperfeiçoado deu lugar ao que a OCDE chamou de “Cooperative Compliance” (conformidade cooperativa), um conceito onde o contribuinte deveria providenciar o pagamento da obrigação tributária principal corretamente no valor e no tempo certo, através da cooperação conjunta entre Fisco e contribuintes (OCDE, 2013).

A realização deste estudo, foi gerada e fixada pelo gosto e particular interesse deste pesquisador em acompanhar e compreender as mudanças de atuação das Administrações Tributárias no cenário global atual, marcado por alterações nos sistemas econômico e político e que tiveram múltiplos impactos e repercussão nas formas de organização do Estado e nos modelos da Administração Tributária.

Na busca de referencial teórico, verificou-se que não havia muita literatura nacional relacionada ao tema de conformidade cooperativa entre a RFB e os contribuintes. Foram utilizados para a busca de referencial teórico o scholar.google e o buscador google, sendo que o último foi bastante utilizado na pesquisa de materiais teóricos da OCDE e CIAT sobre a conformidade cooperativa.

Esta pesquisa trata da importância da comunicação entre a RFB e os contribuintes para ampliar a conformidade cooperativa e conseqüentemente a conformidade tributária. É fato que a comunicação exerce um papel determinante tanto a nível de desempenho quanto de qualidade dos serviços prestados pelas instituições públicas. Este trabalho tem como objetivo primordial propor uma ferramenta de comunicação entre a RFB e os contribuintes, com melhorias do processo de Consulta Fiscal federal atual para aprimorar a comunicação entre a RFB e os contribuintes e tem como pressuposto a ideia de que o uso mais eficiente do processo de Consulta Fiscal federal proporcionará uma melhoria da comunicação entre a RFB e os contribuintes e conseqüentemente, a ampliação da conformidade cooperativa entre a RFB e os contribuintes.

Esta dissertação tem como pressuposto que é possível que a RFB faça uma mudança em sua forma de atuação de coercitiva para a de conformidade cooperativa. Desta forma, este trabalho corresponde ao trabalho realizado para levar a cabo este estudo a partir da questão **“Como os contribuintes e servidores da Receita Federal do Brasil percebem o processo de consulta fiscal e como ele pode ser usado para melhorar a conformidade fiscal?”**

A principal justificativa para a importância do tema está no fato de que a comunicação é uma ferramenta valiosa para conscientizar, facilitar o atendimento de serviços e aproximar as instituições públicas em relação da sociedade. Para este estudo e a partir da questão colocada, foram delineados objetivos específicos. Desta forma, como objetivos específicos propôs-se: a) verificar como os princípios do NSP se coadunam com os princípios da conformidade

cooperativa b) verificar como alguns fatores extrínsecos, ou seja, fatores não relacionados diretamente com o tema de conformidade tributária impactam na conformidade cooperativa, c) verificar o conhecimento sobre a conformidade cooperativa dos contribuintes e servidores da RFB; e por fim, d) a análise do uso do processo da consulta fiscal pelos contribuintes.

Além destes, dentre os objetivos específicos, tem-se como finalidade conceituar a conformidade cooperativa; descrever o sentimento dos contribuintes e servidores da RFB frente a esta mudança de paradigma de atuação da RFB e refletir sobre os principais desafios da RFB a serem enfrentados em relação ao tema de conformidade cooperativa.

Para esta pesquisa, a fixação destes objetivos específicos foi necessária para que se pudesse avaliar de que forma estes fatores se relacionam e impactam na conformidade cooperativa, bem como, refletir sobre a importância e desafio da comunicação entre a RFB e os contribuintes, como um dos pilares deste projeto que está sendo implantado pela RFB.

Segundo Alves (1992), sem comunicação, pessoas e grupos, organizações e sociedades não podem perdurar. Sendo a comunicação, de acordo com o autor, um processo por meio do qual as relações humanas crescem e persistem, isto é, através do qual as sociedades e os indivíduos se constituem e se formam na história humana. É condição indispensável na vinculação à vida e à ordem social, nas palavras de Watzlawick et al. (2004) e é de plena importância para as pessoas e para as organizações, pois por meio dela é possível comunicar desejos, objetivos, emoções, informações que possibilitam o diálogo, convívio com outras pessoas.

A comunicação também é decisiva para a conformação e posterior transmissão da imagem institucional a ser criada perante seu público-alvo, no caso da Administração Tributária, perante os seus contribuintes, pois tudo o que se constrói ou se destrói é pela comunicação ou pela sua ausência (SOUSA et al., 2009).

Resta claro a justificativa de se tratar sobre a importância da comunicação para a RFB e os contribuintes, tendo em vista que a comunicação é imprescindível para a sobrevivência e ampliação do programa de conformidade cooperativa da RFB, pois é preciso que se conquiste e se estabeleça uma identidade positiva e coerente pela RFB, frente aos anseios dos contribuintes. De forma prática, este trabalho sugeriu o uso da consulta fiscal federal como instrumento de comunicação para aumentar a conformidade cooperativa entre RFB e

contribuintes. Pesquisou-se o papel das consultas fiscais em um cenário de incertezas na interpretação e uso da legislação tributária, seu potencial para aumentar a comunicação entre a RFB e os contribuintes e precaver discussões.

Utilizou-se para o desenvolvimento deste trabalho um método hipotético-dedutivo para estudar as suposições desenhadas e baseadas no referencial teórico. De acordo com Vergara (2019), a pesquisa foi definida como bibliográfica, descritiva e de campo. O estudo empírico realizou-se com contribuintes localizados em cidades da jurisdição da Delegacia da RFB em Campinas/SP e com servidores lotados nesta delegacia, sendo o questionário, o instrumento utilizado para obtenção dos dados junto aos contribuintes e servidores.

Do ponto de vista da investigação, não será necessário dizer que a questão da tributação e das suas consequências é uma questão fundamental. Na tributação o principal assunto existente é o estudo da prática ou a consequência da tributação, mas vários reflexos emergem do efeito da tributação, tal como o tema que será tratado neste trabalho. É um assunto interdisciplinar reflexo da tributação vigente em nosso país, de forma que a inter-relação entre as diversas frentes da tributação faz deste um tópico difícil de ser tratado e exposto, pois nos permite entrar em variadas áreas de estudo, tal como Administração, Economia, Direito e Ciências Contábeis.

O problema levantado pela pesquisa prende-se, fundamentalmente, com experiências profissionais vividas por este pesquisador e justifica-se para contribuir para a aquisição de conhecimentos e informações que ajudem a ultrapassar alguns problemas atuais entre a RFB e os contribuintes neste novo paradigma de atuação e teve como objetivo fundamental possibilitar que se forneça uma visão abrangente sobre o assunto e auxilie no debate, na RFB, sobre questões aqui discutidas, pois, as atividades desenvolvidas pela RFB e a sua forma de atuação intervêm na vida de todos os contribuintes, cidadãos e empresas do país e tangenciam temas como simplificação tributária, redução de litígios, equidade tributária e desenvolvimento do ambiente de negócios, que favorecem a sociedade. Tendo em vista a importância do tema, espera-se, também, com este trabalho instigar que outros trabalhos sobre o assunto possam ser desenvolvidos.

Tendo sido o presente estudo concebido à volta da questão da conformidade cooperativa, são contextualizados e fundamentados alguns temas que se encontram ligados com ele. No percurso metodológico apresenta-se uma pequena introdução referente à metodologia

da investigação, seguida do relato do instrumento de recolha de dados usados durante o presente estudo. Para finalizar a parte metodológica, é feita a apresentação e discussão dos resultados, ligando com a revisão literária presente no percurso teórico. O trabalho termina com a apresentação das conclusões retiradas do estudo efetuado, bem como a alusão às limitações a ele ligadas e sentidas. Resumidamente, em termos de estrutura, este trabalho está dividido em quatro grandes partes: introdução, percurso teórico, percurso metodológico e conclusões. No percurso teórico, também, é apresentada a pesquisa bibliográfica realizada, relacionada com a grande questão que norteia o projeto de investigação, uma vez que serviu como ponto fundamental no esclarecimento e aprendizagem de alguns conceitos fundamentais.

2. PERCURSO TEÓRICO

Esse capítulo tem como escopo fundamentar e referenciar teoricamente a pesquisa, bem como ancorar a sua hipótese. Para tanto, primeiramente, são apresentados e discutidos os conceitos e a evolução dos modelos de Administração Pública, com foco no modelo de gestão designado por NSP. Sequencialmente, discorre-se sobre o tema de conformidade tributária, em especial as de carácter voluntário (conformidade cooperativa) que, na interpretação deste pesquisador, guarda sintonia com os princípios do NSP, porquanto podem contribuir para o aumento da transparência entre a Administração Tributária e o contribuinte, estimular o contribuinte ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias, reduzir custos para ambos e, conseqüentemente, diminuir o contencioso administrativo e judicial. Finaliza-se esse capítulo com os conceitos sobre consulta fiscal e a sua utilização como instrumento de comunicação entre a Administração Tributária e contribuintes.

2.1 O NOVO SERVIÇO PÚBLICO (NSP)

A Administração Pública é um agente fundamental para a prosperidade da sociedade. Nos últimos cento e vinte e cinco anos foram criados modelos de ação apoiados em valores e princípios distintos (FREDERICKSON et.al., 2012). Existem diversos modelos de administração pública, mas três são os mais abordados: o modelo de Weber, Nova Gestão Pública e Governança. Desses três modelos emerge o Novo Serviço Público, que representa uma agregação de ideias, de convergência, dos modelos citados e junta o interesse pela democracia e cidadania ativa (DENHARDT e DENHARDT, 2007).

Segundo Pereira e Correia (2020), o NSP surgiu na Inglaterra e nos Estados Unidos no início da década de 1990 e, este modelo foi apresentado por Robert Denhardt e Janet Denhardt

como solução para os problemas da NAP e com ela a criação de uma administração cidadã que inclua o Estado e a sociedade em geral.

Nesta perspectiva, segundo Denhardt e Denhardt (2007), interessa não só aperfeiçoar a atuação do Estado na prestação dos serviços públicos, mas sobretudo formar novos padrões de relacionamento entre o Estado e a sociedade. A importância da dimensão política e institucional das reformas é reafirmada. Neste contexto, aparece a proposta do Novo Serviço Público.

A proposta do Novo Serviço Público (NSP), como são chamadas o conjunto dessas ações, aparece como um contraponto à Nova da Administração Pública. Assim como em outros modelos. O NSP é composto por diferentes abordagens teóricas que trazem novos princípios. De acordo com Denhardt e Denhardt (2007), o NSP representa um modelo de governança baseado nas teorias da democracia e da cidadania, com destaque para a elevação do interesse público para além dos interesses individuais; modelos comunitários e de sociedade civil, além do humanismo organizacional e da valorização do diálogo e a mediação entre os diferentes agentes que atuam na esfera pública. O movimento NSP apresenta novos caminhos para a compreensão da ação pública na atualidade, com destaque para a abordagem da coprodução de um bem público, que não vê o usuário do serviço público como cliente ou mero beneficiário, sendo que, nessa perspectiva, o cidadão torna-se protagonista na prestação do serviço público e no apoio à transformação social (SALM e MENEGASSO, 2007).

No NSP, de acordo com Denhardt e Denhardt (2007), os princípios são: “servir cidadãos, não clientes”, “procurar o interesse público”, “valorizar a cidadania acima do empreendedorismo”, “pensar estrategicamente, atuar democraticamente”, “reconhecer que a accountability não é simples”, “servir em vez de dirigir” e “valorizar as pessoas e não só a produtividade”. Na sequência, discorre-se sobre cada princípio

O primeiro princípio é “servir cidadãos, não clientes”. Segundo Denhardt e Denhardt (2007), o interesse público é o efeito de padrões comuns e não a junção de interesses individuais. Logo, os funcionários públicos concentram-se em construir relações de confiança e colaboração com os cidadãos. Ao incrementar o nível de comprometimento do cidadão espera-se que os efeitos das decisões políticas sejam mais positivos, com o alcance de regras e decisões aceitos pela maior parte da sociedade e um aumento da legitimidade do governo. Uma das alegações é que cada cidadão tem um papel na sociedade, mas a cidadania junta a todos, com a busca do interesse geral. O comprometimento, constante do cidadão, de entender a atividade política, se transforma em algo contínuo e o funcionário público se mantém motivado. Ainda segundo esses autores, enquanto no modelo anterior - o da NAP - o cidadão era notado como um cliente que intenciona maximizar sua utilidade criando uma separação entre cidadãos

e gestão pública, no NSP o cidadão é um indivíduo com direitos e deveres numa grande sociedade visando a prossecução do interesse público, enquanto os clientes não têm um objetivo comum, apenas individuais. O NSP incentiva o cidadão a assumir a sua responsabilidade e, em contrapartida, a Administração Pública terá em conta a sua presença e voz (DENHART; DENHART, 2007).

Como segundo princípio tem-se a “busca do interesse público”. Ainda de acordo com Denhardt e Denhardt (2007), os gestores públicos devem colaborar para a noção de interesse público. O propósito não são soluções rápidas guiadas por decisões individuais., mas, é a criação de propensões e responsabilidades compartilhados. O NSP argumenta que os funcionários públicos desempenham um papel central no atendimento aos cidadãos e na articulação do interesse público e, portanto, valores e interesses compartilhados devem orientar o comportamento e o processo de tomada de decisão. Para esses teóricos do NSP a finalidade é ir além dos interesses de cada um e encontrar o interesse comum, de forma que, os funcionários públicos são indispensáveis para favorecer o debate entre os cidadãos sobre o interesse público.

O terceiro, é o de “priorizar a cidadania sobre o empreendedorismo”. De acordo com Denhardt e Denhardt (2007), o interesse público é mais bem desenvolvido por funcionários e cidadãos que se comprometem a contribuir significativamente para a sociedade do que por gestores empreendedores que atuam como se possuíssem o dinheiro público. Hoje a política é resultado de uma complexa interação de diferentes grupos com diferentes interesses e neste processo mais contemporâneo o governo não está mais no poder. Os governos atuam em conjunto com entidades privadas, organizações com fins lucrativos, entre outras, para encontrar soluções que atendam aos interesses da sociedade. Assim, o papel de facilitador, negociador e mediador se sobrepõe ao papel de prestador de serviço. Neste novo processo, o principal componente é o cidadão que deve ser ouvido e levado em consideração.

Destaca-se que segundo a OCDE (2001), existem três níveis de cidadania ativa: i) informação como uma relação de mão única em que o governo produz informação e a disponibiliza ao cidadão; ii) uma relação de mão dupla em que o cidadão dá retorno ao governo; e iii) participação ativa baseada na relação com o governo, na qual o cidadão participa do processo decisório das políticas públicas. O objetivo é melhorar o diálogo e a participação para uma governança democrática.

O quarto princípio “é pensar estrategicamente, agir democraticamente”. Para Denhardt e Denhardt (2007), políticas e programas que retribuam às carências do público conseguem ser mais efetivos por meio de esforço coletivo e processos colaborativos. Para encorajamento à cidadania, responsabilidade e colaboração, a implementação de programas de educação para a

cidadania pode ser um aliado estratégico, visando criar oportunidades de colaboração, comunidade e participação pública em todos os aspectos do processo político. O empoderamento do cidadão é a estratégia, o cidadão passa a se ver como cidadão e não como cliente, que age e forma uma comunidade que persegue o interesse comum.

“Reconhecer que a accountability não é simples” é defendido como o quinto princípio. Nas palavras de Denhardt e Denhardt (2007): Accountability é a prestação de contas. É definida como uma responsabilidade maior daqueles que são responsáveis e daqueles que demandam esse serviço. Para além da responsabilização técnica, há o dever de demonstrar que os recursos têm sido geridos de forma mais eficaz, eficiente e econômica. O NSP rejeita a ideia de que apenas medidas simples de eficiência e medidas baseadas no mercado podem medir a responsabilidade pelo comportamento. Defendem a prestação de contas com base na busca de interesses públicos com base no empoderamento e na participação cidadã. A accountability no serviço público é baseada em toda uma gama de normas, leis, controles externos, preferências e, claro, interesses.

O sexto princípio é “servir em vez de dirigir”. Nas palavras de Denhardt e Denhardt (2007), está se tornando cada vez mais importante que os funcionários públicos usem a liderança baseada em valores compartilhados para ajudar os cidadãos a responder aos seus interesses comuns, em vez de tentar comandar, ou guiar a sociedade. Os autores propõem um novo tipo de líder público destinado a ajudar a comunidade a compreender suas necessidades e potencialidades, incorporar o ponto de vista da comunidade nas áreas relevantes e atuar como um incentivo à ação. Para o NSP, a liderança deve ser fundamentada em valores e compartilhada por toda a organização e comunidade, trazendo consigo uma onda de mudança no papel do gestor público.

O sétimo princípio é “valorizar as pessoas e não apenas a produtividade”. Denhardt e Denhardt (2007) falam que as organizações públicas e as redes das quais atuam têm uma possibilidade maior de alcançar o êxito a longo prazo quando atuam por meio de processos colaborativos e liderança compartilhada fundamentada no respeito a todas as pessoas.

Vê-se, portanto, que para o NSP, qualidades como dignidade humana, integridade, confiança, cuidado e cidadania são centrais para a conduta humana. Nesse modelo de gestão, as noções de equidade, justiça, responsabilidade, empoderamento e engajamento atuam melhor do que o critério de eficiência isoladamente. Assim, espera-se que o funcionário público respeite e ouça o cidadão e que de igual forma este seja respeitado e ouvido, valorizado e apreciado. Para o NSP, participação são as atitudes que criam cidadania e confiança no serviço

público, que levam o servidor público a agir democraticamente e com o objetivo de ajudar o cidadão (LACERDA, 2017).

É sabido que o NSP tem sido debatido dos Estados Unidos ao Brasil e por países europeus. Os assuntos tratados são comuns, buscando maneiras inovadoras de aumentar o engajamento do cidadão em torno de um modelo de valores compartilhados e diálogo. A ideia central é estimular o cidadão a assumir responsabilidade pessoal pela comunidade em que está inserido, e o Estado deve estar disposto a ouvir o cidadão e priorizar suas necessidades (PEREIRA; CORREIA, 2020).

Para Denhardt e Denhardt (2007), a relação dos cidadãos com o governo é uma das questões mais importantes no estudo e execução da Administração Pública. Desta forma, a OCDE (2001) defende que a consolidação da relação entre governo e cidadãos ocorre por meio da reflexão estratégica do servidor público, com a necessidade de respostas para perguntas como: com quem queremos falar? através de quais canais? e como saber se essa comunicação foi efetiva?

Isto posto, entende-se que a Administração Tributária, como importante parcela da Administração Pública, deve empreender esforços para buscar identificar situações que, dentro do seu campo de ação, demandam medidas que tornem a sua relação com o cidadão/contribuinte convergente com a preconizada por esse novo paradigma. Para Torres (2012), por exemplo, a Administração Tributária no contexto do NSP deve ser comunicativa, recíproca, sem exorbitâncias, da qual o contribuinte deve se sentir parte, até mesmo pela forma como a legislação impõe responsabilidades e o dever ao contribuinte de interpretar e aplicar as regras tributárias, como pode ser observado nos lançamentos por homologação, procedimentos de compensação de tributos, diversos regulamentos especiais, livros e notas fiscais eletrônicas e muitos outros mecanismos de obrigações acessórias.

Nesse sentido, é razoável supor que a adoção de medidas de conformidade tributária, definidas por Bezerra e Oliveira (2022), como aquelas que visam melhorar o relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes, melhorar o cumprimento das obrigações fiscais voluntariamente e reduzir os litígios administrativos e judiciais, podem contribuir para que a relação da RFB com os cidadãos/contribuintes fique mais condizente com os princípios do NSP. Levando-se em consideração os aspectos mencionados, no subcapítulo seguinte, passa-se a discutir o tema da conformidade tributária.

No Brasil, conforme Paula (2005) e Milani (2008), a ação do NSP é nova e ocorre principalmente após a consolidação democrática a partir da segunda metade da década de 1990.

Novos espaços de participação da sociedade civil são criados na esfera pública e criam-se novos direitos, por exemplo, direitos difusos, fortalecendo-se a mobilização social através de novos movimentos sociais e do envolvimento do setor privado nos assuntos públicos. Ainda de acordo com Milani (2008), o Brasil paulatinamente consolidou seu compromisso com um regime democrático e criou um clima favorável para novos arranjos políticos e institucionais, de forma que esse processo se reflete na proliferação de estudos que buscam compreender os avanços e limites desses novos arranjos institucionais na esfera pública.

Assim, Denhardt (2012) coloca os princípios republicanos como oportunidade de mudar a administração pública em um “Novo Serviço Público”. O bem comum, a cidadania, o engajamento cívico e a democracia deliberativa são valores republicanos, reafirmados pelo NSP na administração pública. Assim, se considera que no NSP as atuações governamentais podem ser mais convenientes e responsáveis, pois devem ser construídas por meio de processos participativos em que cada servidor público tem um papel importante na consecução dos desejos da comunidade. Salm e Menegasso (2009) afirmam que o NSP é um modelo em crescimento que remonta às décadas de 1970 e 1980, com origem em um pensamento humanista e democrática na administração pública. É um modelo de gestão assente na dignidade, nos valores democráticos, da cidadania e do interesse público como valores primordiais da administração pública, em que se procura readquirir o valor do serviço público.

Para Salm e Menegass (2009), o modelo gerencial não atendeu às perspectivas de transformação do desempenho e da teoria da Administração Pública. Motta (2013) confirma esse raciocínio ao afirmar que as técnicas privadas levaram a benefícios discretos para a Administração Pública, pois colidiu com o aumento da burocratização, o controle excessivo e o legalismo e formalismo marcantes. Ainda de acordo com Motta (2013), também podem ser mencionados a desconfiança dos cidadãos nos serviços públicos, bem como, o fato do modelo gerencial oferecer diferentes valores culturais; e negligenciar as questões políticas na atuação dos gestores públicos (MOTTA, 2013).

Segundo Andion (2012), a perspectiva do NSP destaca o melhor desempenho do Estado na prestação do serviço público, e também pretende criar novos modelos de relacionamento entre o Estado e a sociedade, enfatizando a importância política e institucional da gestão. Dessa forma, o NSP busca atingir a dimensão sociopolítica da Administração Pública, que não estava contemplada nas proposições anteriores (PAULA, 2005). Para Salm e Menegasso (2009) no NSP, há um entendimento de que para criar o bem comum, os interesses privados devem ficar em segundo plano. Andion (2012) também afirma que o NSP é fundamentado em modelos comunitários e de sociedade civil que valorizam o poder local. Para a autora, esse modelo

também tem base no humanismo organizacional e na valorização do diálogo e a mediação entre os diferentes agentes que atuam na esfera pública (ANDION, 2012).

Analisando os fundamentos que sustentam o NSP, Abreu, Helou e Fialho (2013) constataram que o modelo surgiu como uma reavaliação à teoria dominante da Administração Pública. Para os autores, o NSP se afasta, assim, da teoria racional e apresenta perspectivas pautadas na fenomenologia, na teoria social crítica e na teoria pós-moderna como alternativas para a compreensão do sentido da ação humana (ABREU; HELOU; FIALHO, 2013).

Para Salm e Menegasso (2009), o Novo Serviço Público ainda carece de elaboração para que possa ser implementado, pois são necessárias práticas administrativas mais consistentes. Mas, afirmam também que apesar dessas críticas a proposta do NSP é credora de estudos exaustivos por seu alcance, profundidade acadêmica e possibilidade objetiva de ser desenvolvida na prática da administração pública (SALM; MENEGASSO, 2009, p. 108).

Contudo, a respeito dessas considerações, é preciso destacar que conforme Denhardt (2012), o NSP não significa um rompimento com os outros modelos, mas sim a redefinição do campo da administração pública para que inclua as abordagens anteriores e seja compreendido como um processo, mas cuja ênfase esteja na natureza política desse processo. Como afirma Andion (2012), o movimento do NSP é coerente e monolítico, e abre novas possibilidades para a compreensão da ação pública na atualidade. A autora destaca o princípio de coprodução do bem público em que o cidadão não é apenas um cliente ou beneficiário, mas um protagonista na prestação do serviço público e na promoção da transformação social.

2.2 CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Parece conveniente que se apresente e discuta algumas recomendações da OCDE e do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) para a Administração Tributária no decorrer deste trabalho e que, também na perspectiva deste pesquisador, se coadunam com o modelo do NSP.

A OCDE é uma organização internacional de 37 países que atua para dividir experiências e procurar soluções para dificuldades comuns. Essencialmente, o papel da OCDE é investir em pesquisas e estudos para aprimorar políticas públicas em várias áreas - como política econômica, trabalho, ciência e tecnologia, educação, meio ambiente e comércio - além de possibilitar a troca de experiências entre os países membros e parceiros, como o Brasil (NU BANK, 2022). O CIAT é uma organização internacional pública, sem fins lucrativos, criada em 1967, com a missão de oferecer um serviço integral para a modernização, fortalecimento e

tecnificação das Administrações Tributárias de seus mais de 40 países membros, da qual o Brasil faz parte (CIAT, 2016).

O Estado necessita de recursos financeiros para exercer sua soberania e apesar da capacidade de atuar de forma direta na economia, o meio que os países capitalistas mais usam para satisfazer essa imposição é através da tributação (MACHADO, 2010). Segundo Solicin e Astuti (2020), o tributo é visto como a origem financeira mais garantida no orçamento do Estado. No Brasil, a arrecadação de tributos é realizada em um ambiente complexo, onde existem perto de oitenta tributos e mais de trezentas mil leis tributárias, sem considerar os milhões de atos infralegais editados por entes federados (AMARAL et al., 2016). Em parte, essa complexidade se deve a causas, tais como: a quantidade de tributos decorrentes do sistema federativo, tendo em vista que cada ente (federal, estadual, distrital e municipal) tem tributos próprios; a presença de diversos regimes de isenção como: Simples Nacional, Microempreendedor Individual (MEI); e isenções estabelecidas para indústrias e produtos específicos. A soma desses fatores traz um crescimento de contenciosos administrativos e judiciais, acarretando atrasos no fechamento do ciclo do crédito tributário e, conseqüentemente, redução na arrecadação por parte da Fisco (VIOL, 2015). Segundo o autor, esse contexto causa problemas econômicos, administrativos e jurídicos, para o Fisco e contribuintes, que possuem propósitos diversos, sendo que o Fisco tenta arrecadar receitas; e o contribuinte, a potencialização do lucro e a soberania patrimonial.

O meio para o cumprimento tributário é classificado em voluntário (cumprimento voluntário) ou por coação do Fisco (cumprimento forçado). Esta diferenciação é importante porque o cumprimento forçado acarreta custos significativos para ambas as partes envolvidas (OCDE, 2010). E, nesse contexto, cabe ressaltar que as atividades de conformidade tributária contempladas nesta pesquisa são as de natureza voluntária e têm como diretrizes os programas cooperativos de conformidade. A conformidade cooperativa visa aumentar o nível de transparência entre a Administração Tributária e o contribuinte, melhorar a conformidade tributária, diminuir custos para os envolvidos e reduzir disputas administrativas e judiciais (UGARTE et al., 2015).

O aumento excessivo de procedimentos de auditorias e sanções pode minar a confiança dos contribuintes bem-intencionados. Porém, se o crescimento das auditorias ocorrer no combate à fraude e baseado na justiça fiscal, aumenta-se a confiança no Fisco. Da mesma forma,

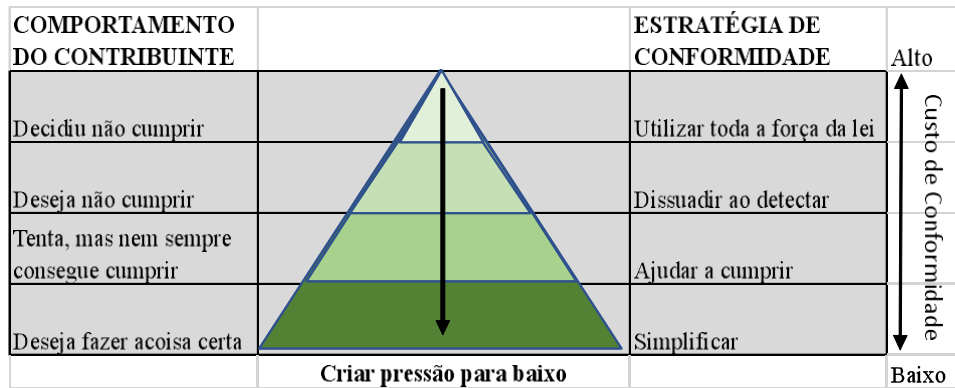
um crescimento na confiança pode gerar um aumento no poder, pois o trabalho do Fisco é mais fácil com o apoio da população (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

A atribuição mais relevante do Fisco é tributar e arrecadar tributos de acordo com a legislação, entendido esta como uma obrigação legal (ALINK; KOMMER, 2011). Quando se trata do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes, o modelo de controle centrado na punição não tem funcionado (VENTRY JR. 2008). Isso pode estar relacionado aos recursos limitados e a falta de informações do Fisco em relação aos contribuintes. Assim, é necessário um regime de conformidade tributária que penalize os contribuintes que não cumprem a lei e favoreça os que cumprem com suas obrigações tributárias (VENTRY JR., 2008).

O poder coercitivo é a capacidade de limitar a evasão fiscal e incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por meio de auditorias e controle, sendo esse poder, talvez, o mais utilizado pelo Fisco quando busca o cumprimento voluntário (CASTRO; SCARTASCINI, 2013). No entanto, segundo Almeida (2017), as auditorias habituais, individuais e realizadas posteriormente são importantes para a arrecadação, mas não são eficientes para o cumprimento tributário mais abrangente. Considerando a relação conflituosa entre o Fisco e o contribuinte, a mudança para um modelo de cumprimento cooperativo não é fácil, pois é necessária uma alteração de comportamento, por parte do Fisco e por parte de pessoas físicas e jurídicas. O Fisco consegue as informações dos contribuintes através de estruturas legais ou voluntariamente junto de contribuintes, consultores fiscais e instituições financeiras. Esta medida voluntária deverá incentivar os contribuintes a estabelecerem com o Fisco uma relação de cooperação e confiança, indo além das obrigações legais de ambas as partes (OWENS, 2012).

Em uma abordagem de conformidade cooperativa, cada classe de contribuinte deve receber um cuidado especial, sendo que o retorno do Fisco deve ser pautado pela conduta do contribuinte. A conduta legal requer suporte, enquanto o conteúdo não legal pode requerer uma ação mais rigorosa. Em suma, o Fisco deve focar na cooperação sempre que possível e usar o poder da lei (enforcement) quando for preciso. Essa estratégia é melhor entendida usando o Modelo Australiano de Conformidade Fiscal conforme mostrado na Figura 1.

Figura 1 - Modelo de Conformidade da Administração Tributária Australiana



Fonte: adaptada de Australia (2019).

Conforme a Figura 1, o contribuinte age de jeitos diferentes (lado esquerdo da figura). Nessa conjuntura, deve haver uma estratégia de conformidade particular para cada comportamento (lado direito da figura). Assim, se um contribuinte quer cumprir as suas obrigações tributárias corretamente, cabe ao Fisco facilitar o processo. De outra forma, no topo do triângulo da Figura 1, caso o contribuinte opte pelo descumprimento de sua obrigação tributária, o Fisco deve fazer uso da força da lei. Há dois outros pontos que merecem destaque: o objetivo de pressionar o máximo para que os contribuintes operem na base do triângulo; os custos de conformidade aumentam quando há maior resistência ao cumprimento das obrigações tributárias. Na pesquisa realizada por Bezerra et al. (2021), o autor constatou que após uma medida de conformidade tributária implementada pela RFB, onde após identificar inexatidões por parte de contribuintes, a RFB primeiro informou e consentiu a regularização das inexatidões, sem tomar medidas punitivas, de forma que em anos posteriores, verificou-se que os contribuintes aumentaram os valores de seus tributos recolhidos ou parcelados.

Pesquisas mostram que a qualidade do relacionamento entre o Fisco e os contribuintes é um fator importante para o cumprimento das obrigações tributárias e que é importante ter programas focados em uma relação cooperativa entre as partes interessadas (GANGL et al., 2019). Jackson & Milliron (1986) também destacam que a relação que os contribuintes têm com o Fisco é um fator que influi na sua conformidade fiscal, além de que a complexidade das leis tributárias, segundo os autores, influencia, de igual forma, a conformidade tributária. Para Jackson & Milliron (1986), uma relação saudável entre o Fisco e os contribuintes beneficia o cumprimento das obrigações fiscais.

Feitas essas considerações iniciais, na sequência, serão abordados a origem, a evolução, os princípios, recomendações da OCDE e CIAT sobre a conformidade cooperativa, a exposição dos ganhos alcançados pelos contribuintes e Administrações Tributárias nestes programas. Também, será apresentada uma análise desses programas sob a ótica da legalidade que rege a atuação da Administração Pública e se a conformidade cooperativa, como propagado pela OCDE, e outros organismos, como o CIAT, respeitam o princípio da igualdade. E, finalmente, haverá uma análise do programa de conformidade – CONFIA - que está sendo implementado pela RFB.

Silva Martins (2010) vê as normas tributárias como normas de rejeição social, pois os contribuintes não cumprem voluntariamente essas normas, ou tendem a descumprir tais obrigações por diversos motivos, levando-se a um aumento no contencioso de cobrança de tributos. Como resultado, há uma tendência natural para uma relação conflituosa entre o Fisco e o contribuinte, que aumenta quando há carência de recursos para o erário público.

Embora a relação de conflito entre o Fisco e contribuinte exista há muito tempo nesse sentido, surgiu em 2006, em estudos da OCDE, a ideia de conformidade cooperativa, que seria a busca pelo aprimoramento da relação entre Fisco e contribuintes (PRZEPIORKA, 2019). Anteriormente, em 2004, a OCDE publicou um manual sobre a aplicação de técnicas de gestão de risco para a conformidade fiscal e melhor alocação de recursos pelas Administrações Tributárias (ARAÚJO, 2022),

Com a publicação do estudo “Study into the role of tax intermediaries” pela OCDE, em 2008, consolidou-se a ideia de “Enhanced Relationship”, ou “Relacionamento Aprimorado”, que traduz um novo paradigma na relação entre o Fisco e os contribuintes. Esse novo paradigma de relacionamento foi baseado nas conclusões deste estudo, cujo objetivo original era avaliar o papel dos consultores tributários no desenho do planejamento tributário agressivo. O “Relacionamento Aprimorado” seria um relacionamento baseado na confiança mútua entre o Fisco e o contribuinte e serviria de base para a construção de um ambiente de atuação ativa de ambas as partes (OCDE, 2008).

Foi, assim, concebido o conceito de “Relacionamento Aprimorado”, com o propósito de possibilitar uma comunicação eficiente entre o Fisco e o contribuinte, regada na transparência dos contribuintes, que deverão compartilhar informações com o Fisco, de forma

a permitir que seu perfil seja devidamente determinado, bem como melhorar o ambiente de fiscalização do contribuinte (OCDE, 2008).

Em 2009, após as estratégias propostas sobre o tema já terem sido amplamente utilizadas em vários países, a OCDE reavaliou o manual publicado, em 2004, de forma mais ampla para examinar a mudança de paradigma na relação entre contribuintes e administrações tributárias, passando este tema a fazer parte dos programas para aumentar a regularidade fiscal dos contribuintes. Outros estudos, em seguida, concluíram que a relação entre o Fisco e os contribuintes deveria ser baseada em uma relação amistosa, com concessões mútuas, e que essa mudança de paradigma do conflito para o diálogo traria vantagens e benefícios para ambos os lados. Por esse viés, a eficácia dos procedimentos usados pelo Fisco, na atualidade, é controversa, dada a crescente complexidade da legislação tributária, o crescimento do número de contribuintes e as restrições orçamentárias colocadas para o Fisco (ARAÚJO, 2022).

O relatório “Forum on Tax Administration Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management” (OCDE, 2009) expõe que incentivar boas práticas tributárias e estabelecer boas relações entre Administrações Tributárias e contribuintes traz benefícios que incentivam o cumprimento voluntário e reduzem os custos de conformidade para ambos.

O CIAT recomenda que a Administração Tributária avance em medidas que estimulem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, incluindo a implantação de procedimentos que induzam e favoreçam o cumprimento dessas obrigações pelos contribuintes, aumentando a eficiência e eficácia por meio da redução de custos, eliminação de condutas desnecessárias, complexas e utilização de informações e tecnologia para impedir contato dispensável com os contribuintes (CIAT, 2011).

De acordo com as diretrizes do CIAT, a moderna Administração Tributária preocupe-se com a aceitação social do imposto, promoção do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, gestão profissional e a satisfação do contribuinte (CIAT, 2011).

Em evento no Equador, o CIAT, em 2011, sob o tema “A moralidade tributária como fator crucial para melhorar a eficiência nas administrações tributárias”, recomendou que as Administrações Tributárias apliquem seus esforços não somente para aprimorar suas medidas de detecção e combate à fraude fiscal, mas também para promover o cumprimento tributário voluntário e tratar os cidadãos como aliados, com a promoção de medidas de apoio ao cidadão, na relação com o Fisco, e o estabelecimento de mecanismos mais eficazes de diálogo com os

contribuintes, permitindo a aproximação e entendimento entre estes e a Administração Tributária (CIAT, 2011).

Por fim, o CIAT afirma que quanto mais as autoridades fiscais oferecerem apoio, forem mais transparentes, respeitarem a capacidade de contribuição dos contribuintes, forem flexíveis às necessidades dos contribuintes, mais abertos para uma relação cooperativa e menos coercitiva com os contribuintes, mais será alcançado com o aumento da conformidade tributária, bem como, possibilitará um aumento significativo da moral fiscal e um consequente aumento da legitimidade fiscal dos Estados (CIAT, 2011).

Em 2013, cinco anos após a publicação do estudo de 2008, o estudo “Cooperative Compliance framework: from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance” foi publicado pela OCDE. Entre a publicação do referido estudo em 2008 e o de 2013, ratificou-se uma evolução significativa na aplicação da gestão de risco às auditorias e conformidade fiscal por parte das autoridades fiscais. Uma série de questionamentos surgiram em relação à noção de “Relacionamento Aprimorado”, tais como: a igualdade dos contribuintes diante da lei, levando-se em conta adeptos e não adeptos desses programas (ARAÚJO, 2022).

Neste estudo de 2013, a OCDE esclareceu que estes programas não são concebidos para favorecer alguns contribuintes em detrimento de outros, mas sim para apoiar o pagamento e o recolhimento correto dos tributos. Como o termo “Cooperative Compliance” é vigorosamente associado com o espírito destes programas, a OCDE resolveu alterar o termo de “Enhanced Relationship”, para “Cooperative Compliance”, com a finalidade de designar tal instrumento (OCDE, 2013).

Em 2016, a OCDE publicou o relatório “Cooperative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks” onde justifica o uso da conformidade cooperativa para obter uma estrutura melhor de controle tributário.

Também em 2016, o CIAT reafirmou a ideia de uma nova moral tributária. Esse novo ponto de vista de ética tributária é baseado em um grupo de valores e ética que devem orientar as Administrações Tributárias e os contribuintes. Partindo da suposição de que é inviável para o Estado garantir o cumprimento das obrigações tributárias somente pela imposição de sanções, há a necessidade de assegurar uma certa aceitação social que possa favorecer o cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias, mudando da obediência para fidelidade. Nesta visão,

as Administrações Tributárias se empenham por criar um meio mais adequado ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte do contribuinte/cidadão (CIAT, 2016).

Rocha (2018) explica que a OCDE tem realizado inúmeros estudos sobre o comportamento das Administrações Tributárias a fim de torná-las mais eficientes e eficazes, possibilitar a conformidade tributária, diminuir os custos dos contribuintes e criar um ambiente de segurança mútua.

Da mesma forma que o trabalho desenvolvido pela OCDE e CIAT, organizações multilaterais e internacionais de desenvolvimento, como União Europeia e Banco Asiático de Desenvolvimento, iniciaram o desenvolvimento de estudos para a produção de programas de conformidade fiscal, com concepção em um desenho semelhante, baseados no risco de classificação e mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuintes, de modelos repressivos a modelos mais orientativos, com medidas graduadas por perfil e comportamento para a conformidade fiscal dos contribuintes (ARAÚJO, 2022).

Resumidamente, de acordo com as recomendações da OCDE e do CIAT, os princípios dos programas de conformidade cooperativa baseiam-se nos princípios identificados no estudo de “Enhanced Relationship” de 2008 da OCDE, e são: consciência empresarial, compreendido como a demanda do Fisco em saber sobre o mercado de atuação do contribuinte, a organização e as negociações da empresa; a imparcialidade que deve ser entendida como a ação do Fisco isenta de interesses de arrecadação tributária, pois deve considerar também a criação de ambientes tributários positivos; a proporcionalidade que diz respeito às decisões que as autoridades fiscais tomam em relação ao planejamento e implementação de seus procedimentos de fiscalização, devendo atentar para os procedimentos inconvenientes ou desnecessários em suas prioridades, avaliando sempre as características e histórico de determinado contribuinte e o relacionamento estabelecido com ele para ajustar a sua abordagem; abertura ao diálogo, transparência, compartilhando opiniões, interpretações e planejamentos sobre os procedimentos de fiscalização e escutando as opiniões dos contribuintes sobre assuntos que afetam seus negócios; e agilidade nas respostas que proporcionam ao contribuinte um alto nível de segurança por parte das autoridades fiscais das operações corporativas realizadas em tempo hábil (OCDE, 2008).

Uma postura ágil e adequada por parte do Fisco é fator fundamental em sua atuação, pois, assume-se, por pressuposto, que os fatos tributários são apurados quando ocorrem e não

posteriormente, pautada na transparência por parte do contribuinte (ENDEN; BRONZEWSKA, 2014).

Em relação aos benefícios obtidos pelos contribuintes, a OCDE argumenta que os contribuintes se beneficiam de programas de conformidade cooperativa e um dos benefícios mais claros para os contribuintes que participam destes programas é a possibilidade de dirimir suas dúvidas e decidir as lides tributárias com mais agilidade, possibilitando aos contribuintes mais segurança, além de ajudar a estes na avaliação dos riscos tributários e diminuir a exigência de provisões financeiras e auditorias (OCDE, 2008).

Para as Autoridades Tributárias, um dos benefícios, segundo a OCDE, com essa mudança de paradigma, seria a possibilidade de ter um uso mais racional de recursos, tendo em vista que se poderiam alocar os recursos disponíveis, humanos e técnicos, utilizados na aplicação de medidas coercitivas, em contribuintes que representem um risco maior (OCDE, 2008).

Owens (2012), ao analisar os ganhos auferidos pelos contribuintes e Administração Tributária, pela implantação dos programas de conformidade fiscal, explica que os regimes de conformidade cooperativa garantem principalmente um ambiente de maior transparência para a Administração Tributária. Dessa forma, as divergências sobre possíveis interpretações da lei são tratadas, ajudando a mudar o perfil da atuação desses órgãos, que deixam de ser tão investigativos e passam a ser mais orientados para a realidade empresarial que, uma vez compreendida, facilita o uso do sistema existente e em contrapartida, os contribuintes, que participam destes programas, obtêm segurança e clareza sobre as questões tributárias e, assim, mais segurança para a estruturação e planejamento de seus negócios empresariais.

Além disso, um relacionamento de diálogo e de mais colaboração entre a Administração Tributária e os contribuintes também poderia melhorar o conhecimento do funcionamento dos negócios dos contribuintes pelas Autoridades Tributárias e proporcionar maior certeza acerca das decisões tributárias, diminuindo os litígios tributários (OCDE, 2013). Ainda, de acordo com a OCDE, a conformidade cooperativa também proporcionaria para as Autoridades Tributárias uma projeção melhor de arrecadação, uma vez que os contribuintes inseridos nos programas de conformidade respondem por uma porcentagem significativa da receita tributária (OCDE, 2013).

Conforme exemplificado pela OCDE, o comportamento de conformidade colaborativa ajudou o “Irish Revenue” (IRS), Administração Tributária na Irlanda, a entender melhor as necessidades e o comportamento das grandes corporações e aprimorar ainda mais seus métodos, abrangendo o fornecimento de serviços apropriados e orientados para aprimorar a conformidade com base nesse entendimento (OCDE, 2013).

A OCDE também observa que outra qualidade dos programas de conformidade cooperativa é a possibilidade de implementá-las por meio de regulamentações infralegais, sem a necessidade de alterar leis ou normas regulatórias (OCDE, 2013).

Uma das principais questões que recebe cuidado particular da OCDE, sobre os programas de conformidade cooperativa, é a igualdade perante a lei. Coloca-se a questão de saber se outros contribuintes, não participantes de programas de conformidade cooperativa, seriam discriminados, uma vez que há benefícios para os contribuintes por aderirem aos programas de conformidade cooperativa (OCDE, 2008).

Vários pesquisadores têm analisado esses programas sob a ótica das bases legais que regem a atuação da Administração Pública e a relação tributária e debatem se a conformidade cooperativa, como proposto pela OCDE e implementados por vários países, respeita o princípio da igualdade (OCDE, 2008).

No estudo de 2013, a OCDE diz que é uma questão de percepção, não de discriminação, pois o objetivo de tais programas não é criar vantagens fiscais para alguns contribuintes, mas atuar como uma ferramenta adicional para aumentar a eficiência da fiscalização, e, portanto, da própria arrecadação. Nesse sentido, tais programas atuam sobretudo como ferramenta de fiscalização e não como um benefício para os contribuintes (OCDE, 2013).

Segundo a OCDE, a conformidade cooperativa, ou colaborativa leva em conta o princípio da igualdade. A OCDE argumenta que os Fiscos não têm que tratar todos os contribuintes de forma igualitária, de forma que as Administrações Tributárias deveriam assegurar que os contribuintes em situação semelhante sejam tratados de forma igualitária e que quaisquer diferenças devam ser resultado de particularidades técnicas e objetivas. Sustenta, ainda, que o objetivo da conformidade cooperativa não é proporcionar às empresas participantes um tratamento tributário mais favorável, possibilitando aos participantes do programa de conformidade uma redução da carga tributária em relação aos demais contribuintes (OCDE, 2013).

De acordo com a OCDE, os benefícios advindos da participação em um programa de conformidade, tais como: menor número de auditorias, redução de custos de conformidade e de provisões tributárias, não seriam motivos para julgar um programa de conformidade cooperativa como não isonômico, pois a principal razão para esses ganhos seriam os esforços empreendidos pelos contribuintes para melhorar seus controles internos e sua comunicação com o Fisco, chamado pela OCDE de Plano de Controle Tributário e não pela participação no programa de conformidade (OCDE, 2013).

A OCDE, também, argumenta que a organização e as necessidades das grandes empresas diferem das médias e pequenas empresas. As grandes empresas, geralmente, estão sujeitas a um maior leque de obrigações legais, enquanto as empresas menores têm uma necessidade menor de contato com o Fisco. O número significativamente maior de empresas menores também é destacado como uma circunstância que impossibilita a participação de todos os contribuintes. O estudo de 2013 lista várias causas para que os programas de conformidade cooperativa atendam os grandes contribuintes, mas a OCDE posicionou-se que o ideal é que existam sistemas de conformidade cooperativa para as demais empresas também, pois a base do sistema é atender a um perfil de risco do contribuinte (OCDE, 2013).

Na visão da OCDE, no entanto, os programas de conformidade colaborativa não se aplicam a todos os contribuintes, uma vez que estes programas requerem investimento e o contribuinte poderá não ter interesse em tais programas. Além disso, não seria aconselhável que as autoridades fiscais oferecessem opções, baseadas em transparência e confiança, para contribuintes que tenham histórico de planejamento tributário agressivo ou evasão fiscal (OCDE, 2017).

As diferenças que os grandes contribuintes, contribuintes com grande arrecadação tributária, têm em relação às médias e pequenas empresas é a busca por uma eficiência maior (OCDE, 2017) e assim, parecem justificar que a Administração Tributária faça um programa de conformidade para grandes contribuintes.

Balharová (2016) levanta outra questão: se as empresas participantes em situação semelhante seriam tratadas de forma igualitária pelo Fisco. A experiência holandesa na implantação de um programa de conformidade cooperativa, de acordo com Balharová (2016), mostra as adversidades que as pequenas e médias empresas encontraram ao participar do programa, pois não foram capazes de atender aos quesitos do programa de conformidade

cooperativa holandesa. No entanto, para o autor, também há a necessidade de saber se as dificuldades encontradas por esses contribuintes não poderiam ser vistas como uma dificuldade destes com as condições do programa, de forma que uma possível tênue especificação dos critérios de cumprimento seria subjetivamente um ponto de procedimento não isonômico dos contribuintes.

Para Madjanska e Pemberton (2019), os programas de conformidade cooperativa podem ser contestados pelo aspecto de que, na maioria dos casos, é uma medida voltada para grandes empresas e que só aceita parte das maiores empresas que atendam a determinados critérios estabelecidos pelo Fisco. Citam, ainda, que outra questão diz respeito à possibilidade dos contribuintes terem alguma vantagem após a adesão, principalmente a possibilidade de pagar menos impostos.

Madjanska e Pemberton (2019), também, relatam que a maior complexidade tributária das grandes corporações e pelas obrigações legais a que estão sujeitos em muitos países, há uma tendência em desenvolver programas de conformidade somente para estes contribuintes. Os autores destacam que questões de escala tendem a desencorajar programas dessa natureza para pequenas e médias empresas, dado o custo de preparação de sistemas e dados para atender aos requisitos, sendo possível, porém, a aplicação de medidas indiretas para avaliar o nível de risco de grupo de contribuintes.

Referindo-se ao caso do programa de conformidade do Reino Unido, Majdanska e Pemberton (2019) apontam que o Fisco não impede que contribuintes com maior risco de conformidade fiscal também façam a adesão ao programa, porém, estes devem satisfazer aos demais critérios de participação. Em vez de proibir a entrada desses contribuintes, como em programas de conformidade de outros países, a Autoridade Tributária do Reino Unido preferiu fazer duas classes de participantes: participantes de baixo risco e participantes de alto risco, sendo que somente os contribuintes de menor risco fiscal teriam acesso a alguns dos benefícios do programa.

Para Madjanska e Pemberton (2019), como o modelo conceitual de conformidade cooperativa da OCDE não utiliza o processo legislativo como ferramenta de desenho, surgem questionamentos sobre o princípio da isonomia, que decorrem do tratamento diferenciado que o programa gera na relação entre Administrações Tributárias e contribuintes. Os autores defendem que no contexto da conformidade colaborativa, a igualdade perante a lei deve ser

analisada e que as Administrações Tributárias devem desenhar seus programas levando em consideração as diferenças fáticas e jurídicas que existem entre eles, de forma que indivíduos em circunstâncias mais adequadas, quando comparada com a de outros, não devem receber benefícios que não estejam à disposição dos demais. Os autores observam que o princípio tem duas obrigações fundamentais: a necessidade de respeitar a igualdade na criação das leis e o dever dos servidores públicos de garantir a igualdade na execução da lei.

De acordo com o CIAT, em vários países, o modelo de conformidade cooperativa tem sido aplicado nos grandes contribuintes que possuem parcela significativa da arrecadação e são responsáveis por 30% a 60% da arrecadação líquida, e em outros, engloba também os médios e pequenos contribuintes, mas em ambos os casos é visto como um meio alternativo para garantir algum nível de conformidade fiscal. Atualmente, cerca de trinta (30) países possuem modelos de conformidade fiscal cooperativo, com alguns países europeus se destacando por seus avanços e conquistas. Na América Latina e no Caribe, os programas de conformidade cooperativa estão dando seus primeiros passos (CIAT, 2022).

No Brasil, a Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88) define o princípio da isonomia como garantia fundamental no caput do art. 5º quando afirma que todos são iguais perante a lei sem distinção, mas a diferenciação e segmentação dos contribuintes na RFB não é incomum, ou nova. A RFB, por exemplo, tem criado ritos próprios ou mais rápidos para os maiores contribuintes em tributos internos e na área aduaneira. Desde a publicação da Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015, a RFB tem buscado privilegiar estudos e procedimentos operacionais para os contribuintes com maior participação nas receitas federais. Isto possibilitou a oportunidade de reuniões presenciais, com o objetivo de coletar informações dos contribuintes, ou instrução sobre a regularidade fiscal para grandes empresas.

Paulsen (2020) justifica a imposição do Fisco em ter alguma discricionariedade, segundo os parâmetros de conveniência e oportunidade para atingir os objetivos estabelecidos pelo Estado. Mas, de acordo com o autor, é importante que os critérios sejam claros, impessoais, legítimos e objetivos, para justificar a diferenciação decorrente do uso da discricionariedade.

Em relação à implementação de projetos de conformidade cooperativa, temos que no contexto dos Estados e Municípios brasileiros, já foram executados ou estão em andamento projetos de conformidade cooperativa que têm sido utilizados para evitar disputas tributárias, como os programas “Nos Conformes” (São Paulo), “Contribuinte Pai D’Égua” (Ceará), “Nos

Conformes” (Rio Grande do Sul) e o “Em Dia com Porto Alegre” (Porto Alegre) (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA, 2022).

Segundo o estudo “Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário” realizado pela Associação Brasileira de Jurimetria, encomendada pela RFB ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), os programas mencionados geralmente estabelecem categorias de risco que têm, no mínimo, como classificação: (i) cumprimento de suas obrigações; e (ii) consistência entre as declarações e registros e os documentos fiscais. Além disso, são voltados para todos os contribuintes, inovando na tendência internacional de implantação de projetos-piloto com foco apenas nos grandes contribuintes (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA, 2022).

Programas de conformidade cooperativa já foram realizados em vários países como: Espanha, Holanda, Austrália, Reino Unido, Itália e outros. Desde 2013, a OCDE sugere que as Administrações Tributárias implementem programas de conformidade colaborativa para incentivar a conformidade tributária voluntária e construir uma relação com os contribuintes apoiada na colaboração, boa fé e transparência (OCDE, 2013).

Irlanda, Holanda e Estados Unidos foram os pioneiros na utilização de ações colaborativas para gerenciar o risco de conformidade e análises, conforme o relatório da OCDE de 2008, “Study into the Role of Tax Intermediaries”.

Ressaltando o pilar de comunicação, o Reino Unido e os Estados Unidos afirmaram que a consistência de um programa de conformidade, tanto para a Administração Tributária quanto para os contribuintes participantes do programa, decorre de uma descrição objetiva dos conceitos de transparência, colaboração e de um comportamento estável, coerente e imparcial, para tranquilizar todos os participantes do programa (OCDE, 2013).

Relatos de realizações bem-sucedidas de outros países, também, podem ser listadas. Em 2011, iniciou-se o caso do monitoramento horizontal na Áustria, com a propriedade de que outros atores como a Câmara de Comércio, a Câmara da Indústria e a Câmara de Consultores Fiscais puderam opinar para a evolução da abordagem cooperativa. Grandes contribuintes são selecionados e passaram a receber, do Fisco austríaco, um monitoramento cooperativo que lhes deram segurança jurídica e previsibilidade. Em resposta, o Fisco recebeu o pagamento correto, assim como cumprimento das demais obrigações acessórias, de modo tempestivo (ÁUSTRIA, 2015).

No Canadá, outro exemplo, o sistema tributário é fundamentado no cumprimento voluntário das obrigações tributárias. O cumprimento voluntário observado no Canadá é notável: 93% das pessoas físicas e 86% das pessoas jurídicas fazem as respectivas declarações no prazo, sendo que em relação ao pagamento dos tributos, 93% das pessoas físicas e perto de 87% das pessoas jurídicas pagam seus tributos no dia do vencimento. Apesar dos resultados, o “Canada Revenue Agency” (CRA), em 2010, lançou o programa de conformidade cooperativa “Approach to Large Business Compliance”, que categoriza os grandes contribuintes em três (3) níveis de risco tributário: alto, médio e baixo, sendo que há um nível de aprofundamento de auditoria tributária para cada nível (CANADA, 2015).

Segundo o CIAT, apesar da falta de modelos universais de conformidade cooperativa, um exame das experiências de vários países que implementaram o programa de conformidade cooperativa revela três atributos comuns: capacidade de avaliação de risco, trabalho em tempo real e compreensão mútua (CIAT, 2022).

Em 2020, a União Europeia lançou o seu “plano de ação” para uma tributação justa e simples, que incluiu a criação de um programa de conformidade cooperativa (EUROPEAN PARLIAMENT, 2020).

No Brasil, na esfera federal, a RFB anunciou, em 2021, a criação de um projeto-piloto de conformidade cooperativa chamado de “CONFIA”. É um projeto de conformidade voltado para grandes contribuintes, baseado no “Tax Administration Diagnostic Assessment Tool” (TADAT), metodologia apoiada pelo Banco Mundial e pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), que contribuíram para a sua criação. A Tadat é adotada por diversas entidades governamentais e internacionais mundiais, visando gerar uma padronização da atuação da Administração Tributária. O Programa “CONFIA” é um projeto fundamentado em valores como transparência, colaboração e ética e tem como objetivo fortalecer e melhorar a relação entre a RFB os contribuintes, promover a conformidade tributária e, o mais importante, dar mais um passo na alteração do paradigma tributário da RFB (BRASIL, 2022).

O “CONFIA” usa o conceito de gestão de risco e analisa o comportamento dos contribuintes, o histórico de conformidade e a estrutura de controle tributário destes, o que permitirá à RFB se relacionar com os contribuintes da maneira mais eficaz e eficiente. Seu primeiro marco ocorreu em abril de 2021. É administrado por um Comitê Gestor que tem como função examinar e considerar as propostas apresentadas no “Fórum de Diálogo” para a

resolução de questões apresentadas no âmbito do programa “CONFIA”. O “Fórum de Diálogo”, por sua vez, é organizado e regido por estatuto e é composto por três (3) estruturas básicas: Secretaria Executiva; Assembleia de Representantes, órgão deliberativo composta por dez (10) representantes dos contribuintes e cinco (5) representantes da RFB; e as Câmaras Temáticas, responsáveis por estudar os temas e propor soluções. Sua composição é mais abrangente, com membros dos contribuintes participantes, da RFB, além de que também podem ser convidados especialistas, acadêmicos, órgãos públicos ou privados e quaisquer outros especialistas que tenham compreensão das questões discutidas e possam colaborar para a produção de soluções. Foi realizada a fase de alinhamento e está em fase de especificação completa pela RFB e pelos colaboradores. Em seguida, virão as fases de teste, implantação e expansão, descritas no portal GOV.BR (BRASIL, 2022).

De acordo com as informações disponíveis sobre o programa, no site da RFB, na fase de alinhamento, grupos de trabalho formados por representantes da RFB e do setor manufatureiro, traçaram os objetivos do programa com base no interesse da RFB e das grandes empresas. Em seguida, iniciou-se a fase de desenho, que visa a construção de um modelo de conformidade cooperativa baseado nas diretrizes da OCDE e nas melhores práticas internacionais. Na terceira fase, a de teste, o modelo concebido anteriormente será usado em um pequeno grupo de contribuintes voluntários, através de um projeto-piloto para validá-lo e melhorá-lo. Na quarta etapa, a de implementação, o programa de conformidade cooperativa será inicialmente implementado para um pequeno grupo de contribuintes interessados. E, por fim, na quinta etapa, a de expansão, o programa envolverá gradativamente um número maior de contribuintes que queiram participar, dependendo da capacidade operacional (BRASIL, 2022).

Espera-se que, com a implementação do programa, haja a diminuição do número de litígios tributários que os tribunais tratam, de modo que a sociedade brasileira se beneficie de uma economia relevante de recursos econômicos que são perdidos, na atualidade, na ineficiência do processo de recuperação de crédito tributário (BRASIL, 2022).

No âmbito aduaneiro, a RFB já implementou o programa “Operador Econômico Autorizado” (OEA), introduzido pela Instrução Normativa RFB nº 1.598/2015. Refere-se a um programa que certifica os envolvidos em operações de comércio exterior que apresentam baixo risco em suas ações, tanto em termos de segurança física da carga, quanto de regularidade fiscal e aduaneira. As principais vantagens dos certificados são: a diminuição do percentual de carga

selecionada para os canais de conferência e o tratamento preferencial nos despachos na exportação e importação; o canal verde em admissão temporária e o cumprimento de “Acordos de Reconhecimento Mútuo” (ARM) entre os contribuintes, a RFB e as aduanas de outros países.

Apenas para registrar o assunto, além do programa de conformidade cooperativa (CONFIA), que está sendo implantado, a RFB tem trabalhado, também, na temática de Economia Comportamental para emprego na conformidade tributária, e conforme descrito por Fontes (2020), o emprego desta abordagem ainda é nova no Brasil, sendo relativamente recente e enxerga uma realidade formada por pessoas que são fortemente influenciadas por fatores emocionais e pelas decisões daqueles com os quais interagem. A ferramenta está sendo utilizada na RFB no projeto “Abordagem Comportamental no Compliance Tributário” (FONTES, 2020) e de acordo com Fontes (2020) é um processo experimental que ainda está em andamento e pretende-se, com este projeto, identificar quais seriam os mecanismos de incentivo mais eficazes no uso de comunicações que podem levar a mudanças de comportamento do contribuinte desejadas pela Administração Tributária, identificando os fatores de tomada de decisão dos contribuintes para regularizar uma inconformidade, ou seja, mais do que conhecer o comportamento do contribuinte, busca-se identificar o porquê de tal comportamento, quais os fatores que influenciam a tomada de decisão do contribuinte.

2.3 A FORMA E A EFETIVIDADE TRADICIONAL DE ATUAÇÃO DA RFB

É interessante registrar a visão da forma de atuação tradicional e a efetividade da Administração Tributária e em particular da RFB.

Para a OCDE, a abordagem usual da Administração Tributária, essencialmente coercitiva, alicerçada na diligência e na fiscalização tributária, não corresponde aos propósitos da regra de eficácia. A finalidade de dotar o erário com os meios necessários à implementação da política pública deve corresponder aos princípios que preconizam: poupar dinheiro público para a tarefa de arrecadação; valorização dos recursos do contribuinte que não estejam relacionados com a obrigação tributária; e o mais significativo, a concordância entre Administrações Tributárias e contribuintes para possibilitar causas em benefício da sociedade como um todo (OCDE, 2017).

Em relação ao Brasil, desde 1960, o papel e a atuação do Estado na economia brasileira aumentaram extremadamente, levando a um aumento na arrecadação de tributos e depois de

longos períodos de política expansiva de arrecadação, a concorrência tributária internacional alterou as condições das receitas públicas em decorrência da crise financeira de 2008-2009 (ALMEIDA, 2018).

Para Lamadrid (2020), a relação entre a RFB e os contribuintes no Brasil tem sido contraditória, baseada em padrões repressivos que incentivam o temor da sanção, relacionado ao risco de detecção. De acordo com a autora, nem todos os problemas da Administração Tributária podem ser resolvidos desta forma, embora a conformidade obrigatória deva continuar a ter lugar na identificação e repressão dos contribuintes que não cumprem as suas obrigações.

Rocha (2018) cita que a atuação da RFB é descrita pela ausência de diálogo, prevalência coercitiva e uma interpretação particular da legislação em vigência, sendo que o contribuinte é visto como um adversário. Na opinião deste autor, uma discussão preventiva e consultiva entre o setor privado e as autoridades fiscais, no campo da legislação cabível, poderia propiciar segurança e previsibilidade, favorecendo os dois com a diminuição de gastos desnecessários e criando confiança recíproca, sendo plausível para a RFB transitar de uma atitude de coerção para uma preventiva, que por sua vez beneficiaria a todos na redução de litígios, bem como na diminuição dos encargos administrativos, além de possibilitar uma melhoria da conformidade tributária.

Correia e Pires (2017) mencionam que o Estado, pela atuação da RFB, faz uso de vários meios coercitivos que incluem: a certidão de regularidade fiscal; penalidades pecuniárias e administrativas, como a inaptidão da inscrição cadastral. Segundo os autores, a RFB está utilizando cada vez mais a responsabilização tributária dos sócios e administradores, além da representação para a imputação de responsabilidade criminal (crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei federal 8.137/90; representação fiscal para fins penais, prevista no art. 44, § 1º e art. 83 da Lei federal 9.430/96; e crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal).

Segundo Almeida (2018), a forma tradicional de atuação do Fisco não aparenta serem adequadas para incentivar os contribuintes para uma conformidade fiscal maior. Para o autor, o término de auditorias fiscais de infrações praticadas agora pelos contribuintes só ocorrerá em alguns anos e exigirá muitos meses de trabalho, dependendo da complexidade da tarefa, com um longo tempo entre o exercício de uma possível irregularidade e a sanção correspondente.

Na visão de Cavalcante (2021), a RFB tem se utilizado do modelo tradicional de Administração Tributária, baseado em padrões que usam como instrumentos o aumento de auditorias fiscais e o uso de penalidades. Uma política fiscal repressiva que, segundo o autor, busca induzir os contribuintes ao cumprimento da legislação tributária pelo uso da força, com ênfase na detecção de infrações e fortalecimento da aplicação de penalidades aos casos de evasão fiscal.

Resumidamente, o modelo tradicional de Administração Tributária e em particular da RFB, até o momento, envolve uma divergência entre a RFB e os contribuintes, em que há a necessidade de reprimir e inculcar o sentimento de risco para aqueles contribuintes que insistem no descumprimento de suas obrigações tributárias. Essa linha de procedimento leva a uma perda de confiança e distância entre a Administração Tributária e os contribuintes e, por sua vez, reduz o cumprimento voluntário. Embora esse ambiente ajude a aumentar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, contribui para intensificar o conflito entre Fisco e contribuintes, aumentando a complexidade tributária e os custos para ambos (ARAÚJO, 2022).

Para este pesquisador, a dificuldade com o sistema tributário atual é evidenciada pela percepção de insegurança e incerteza, particularizada pela abundância de novas normas, decisões judiciais muitas vezes não condizentes com o sistema, modificações nas interpretações tributárias, fazendo o contribuinte prisioneiro dessa desordem jurídica.

Nessa conjuntura de dúvidas e ambiguidades, é essencial uma comunicação efetiva entre o Fisco e o contribuinte. A maioria dos contribuintes tem a disposição de manter o diálogo com a RFB para um entendimento da complexa legislação tributária, pois a maior parte dos contribuintes manifestam o desejo de cumprir as normas tributárias e todo o sistema regulatório, de forma a proporcionar maior segurança jurídica e a sua plena inclusão no mercado econômico.

Por um lado, se tem um sistema tributário turbulento, caótico, e, de outro, a disposição dos contribuintes em cumprir as obrigações tributárias, de forma que há a necessidade de um bom e produtivo relacionamento entre o Fisco e o contribuinte, não apenas por meios eletrônicos, mas através de um canal que permita o contato para solucionar os problemas enfrentados pelos contribuintes.

A evolução do uso da tecnologia na RFB tem sido grande (BALBE, 2010). Isso pode ser constatado comparando-se os procedimentos utilizados em algum tempo passado, com a

tecnologia atualmente disponível para RFB, que representa um instrumento incontestável de trabalho. Na atualidade, podemos citar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) que substituíram os documentos e registros em livros físicos. A evolução da tecnologia ajudou a RFB, mas, também, permitiu aos contribuintes diminuir custos e tempo no cumprimento de suas obrigações fiscais e no pagamento de seus tributos.

Ainda que o progresso tecnológico avance enormemente, nem sempre este progresso se observa no relacionamento entre o Fisco e os contribuintes. A comunicação da RFB com os contribuintes foi minimizada e os portais de informação e serviços alcançaram cada dia mais espaço.

Com a pandemia da COVID-19, a questão da comunicação dos contribuintes com a RFB piorou pelo isolamento social e atividades remotas.

A menos que a RFB priorize a abertura de um canal de comunicação, cada vez mais serão identificadas manifestações de insatisfação com o atendimento e a comunicação com os contribuintes. Tendo em vista que nosso sistema tributário é muito complexo, com um grande aumento de normas, as dúvidas e dificuldades da correta interpretação das normas são abundantes.

No sistema atual, perante todos os deveres tributários transferidos para o contribuinte, os “centros de atendimento” e os portais de informação não são suficientes. Além disso, um sistema com informações, folhetos e outras informações não atendem às necessidades dos contribuintes.

Talvez o momento, marcado pela pandemia, com todo o isolamento social e ressalva nas relações pessoais, esteja apto a atestar a necessidade de um ambiente mais colaborativo entre a RFB e os contribuintes, com maior acesso à informação e maior apoio para os contribuintes que pretendem cumprir com as suas obrigações fiscais.

Fica evidente, após a exposição feita por este pesquisador, que a atuação tradicional da RFB frente aos princípios expressos pelo NSP, de acordo com Denhardt e Denhardt (2007), enseja a necessidade de adaptações para o pleno exercício destes princípios.

Nesse cenário desponta a figura da “Conformidade Cooperativa”, cujos princípios se coadunam com o modelo do NSP, pois as medidas de conformidade tributária visam melhorar o relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes, o cumprimento das

obrigações fiscais voluntariamente e reduzir os litígios administrativos e judiciais, facilitando para os contribuintes o cumprimento de suas obrigações tributárias. Como resultado dessa mudança, observa-se mais eficiência na Administração Tributária, melhoria da arrecadação, menos litígios, redução de custos para os contribuintes e para o Estado.

Evidencia-se, nas formas de atuação descritas, a diferença entre cliente e cidadão. Na visão de Denhardt e Denhardt (2007), de acordo com os princípios do NSP, o Estado serve a cidadãos e a não clientes, devendo focar seus esforços no sentido da construção de relações de confiança e colaboração com os cidadãos, encorajando a assunção de suas responsabilidades e trabalhando conjuntamente na construção de uma cidadania ativa, priorizando o desenvolvimento das relações de colaboração e solidariedade, sendo que a ação estatal deve estar orientada à valorização das pessoas e não da produtividade.

2.4 O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL

Serão apresentados, agora, os conceitos sobre consulta fiscal e tem como finalidade descrever a utilização deste instrumento como canal de comunicação efetiva entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Em seus artigos, a OCDE afirma que o êxito de um programa de conformidade está ligado profundamente à comunicação eficaz da Administração Tributária, tendo em vista que é por meio dela que todas as políticas adotadas, mudanças desejadas de paradigmas, chegam ao meio externo, sendo um componente relevante na disseminação do ponto de vista da Administração Tributária, bem como, propicia a elevação do nível de conformidade fiscal. Outro item fundamental nos programas de conformidade tributária é a melhoria da relação entre o Fisco e os contribuintes. Neste contexto, as ações governamentais devem dar condições para a concepção de um meio de cooperação fiscal entre o Fisco e os contribuintes através de processos de comunicação eficientes para que os próprios contribuintes possam realizar a conformidade tributária de forma espontânea, sem a necessidade de penalidades (OCDE, 2017).

O processo de consulta fiscal é um instrumento que possibilita ao contribuinte entrar em contato com a autoridade fiscal para averiguar formalmente qual, do ponto de vista do Fisco, seria a correta interpretação da legislação tributária diante dos acontecimentos apresentados (BRASIL, 2021).

O CIAT publicou, pela primeira vez, o Modelo de Código Tributário em 1997. A publicação, reeditada em 2015, centra no artigo 100.º sobre as consultas fiscais e expressa que os contribuintes que tiverem interesse pessoal e direto podem consultar a Administração Tributária sobre a aplicação do direito a uma situação fática específica, expondo, para efeito, de forma clara e precisa todas as circunstâncias, antecedentes e outros dados constitutivos da situação que motiva a consulta, podendo ainda exprimir a sua opinião fundamentada (CIAT, 2015).

O tema sobre consultas fiscais, segundo Waerzeggers e Hillier (2016), já foi amplamente discutido em vários congressos anuais da International Fiscal Association (IFA), onde foram apresentadas as melhores práticas sobre o assunto, com base nas vivências dos países participantes. A IFA é uma organização internacional não governamental e não setorial que lida com questões fiscais, sem fins lucrativos. Seu objeto é o estudo e desenvolvimento do direito internacional e comparado em relação às finanças públicas. A IFA se esforça para atingir esses objetivos por meio de seus congressos anuais e publicações científicas relacionadas, bem como por meio de pesquisas científicas (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA), 2020).

Em 2015, segundo Pistoni e Baker (2015), o tema central do Congresso Anual da IFA foram os aspectos práticos da proteção dos direitos dos contribuintes, sendo que o propósito da reunião foi a de apresentar as melhores práticas internacionais de proteção desses direitos, a partir dos relatórios apresentados pelos países. Conforme os autores, incumbidos de elaborar o relatório geral da reunião, os sistemas tributários contemporâneos, onde, nas maiorias das vezes, o próprio contribuinte apura e recolhe os tributos exigidos, devem permitir que haja diálogo entre o Fisco e o contribuinte, de tal forma que estes tenham informações e materiais relativos ao cumprimento das obrigações fiscais. Neste contexto, a consulta fiscal tem sido indicada como um instrumento adequado para assegurar aos contribuintes o direito e o acesso à informação. Dos quarenta e um (41) países que colaboraram com relatórios, trinta e sete (37) tinham sistemas de consulta fiscal sobre questões tributárias (PISTONI; BAKER, 2015).

Em 2016, com o objetivo de promover a implantação do mecanismo, o FMI fez e divulgou material com orientações sobre o tema (WAERZEGGERS; HILLIER, 2016).

Em relação a abrangência, para Schoueri (1995), a consulta fiscal pode tratar de questões concretas e teóricas, ou seja, aquelas em que o conteúdo e o alcance de uma regulamentação tributária devem ser explicados, ou para incluir fatos em que o consulente gostaria de conhecer a posição das autoridades fiscais sobre as implicações fiscais de uma situação específica e concreta.

Citando exemplos, o autor relata que a legislação dos Estados Unidos descarta a apresentação, pelo contribuinte, de questões de fato, como determinar o valor de mercado de um ativo, a adequação de uma determinada contraprestação ou se um bem foi adquirido para fins de evasão fiscal. Em contrapartida, no direito espanhol, vários atos administrativos permitiram consultas sobre questões de fato, como se uma determinada despesa que o consulente pretende realizar está entre as permitidas pela legislação tributária, ou o regime ou classificação tributária em que o consultor está incluído. Na França, o Livro de Procedimentos Fiscais, tem expressamente em conta o caso em que o contribuinte peça aconselhamento sobre a ilicitude de determinado contrato. Na Alemanha, a consulta fiscal não é regulamentada, embora seja exigido, por lei, um compromisso por parte das autoridades fiscais em três situações específicas: i) o procedimento a ser adotado pelo contribuinte, repassadas pelo auditor fiscal, ao final de uma fiscalização; ii) na classificação aduaneira de mercadorias; e iii) retenção na fonte sobre salários (SCHOUERI, 1995).

Relativamente às limitações do âmbito da consulta fiscal, Pistoni e Baker (2015) alegam que existe uma correlação direta entre a amplitude dos sistemas de consulta fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes, uma vez que a restrição dos assuntos que poderiam ser questionados pelos contribuintes constitui uma limitação ao direito de acesso à informação.

Waerzeggers e Hillier (2016), também, salientam que para além da resposta individual ao contribuinte, a Administração Tributária deve anualmente preparar e publicar um relatório com o número de consultas respondidas; as dúvidas mais relevantes; o número de solicitações sem resposta e o motivo, de forma que a Administração Tributária tenha um olhar sobre as dificuldades que os contribuintes encontram no cumprimento das obrigações fiscais, permitindo a sua resolução através de ato interpretativo sempre que exista interesse geral, ou através da alteração da lei.

Quanto ao prazo máximo de resposta às consultas fiscais, o FMI assinala que a Administração Tributária tem de analisar às perguntas do contribuinte dentro do prazo de

aproximadamente quarenta (40) dias, além de justificar os atrasos (WAERZEGGERS; HILLIER, 2016).

A OCDE e o FMI, em março de 2017, com o relatório “Tax Certainty”, indicou que a existência de um sistema de consulta tributária amplia a consistência da legislação tributária e a previsão pelas autoridades fiscais. Também possibilita que os contribuintes entendam a legislação tributária e, conseqüentemente, suas obrigações tributárias, formando um canal de comunicação entre contribuintes e autoridades fiscais, diminuindo a ocorrência de conflitos entre o Fisco e o contribuinte (IMF/OCDE; 2017).

2.4.1 O Processo de Consulta Fiscal na Legislação Federal

No Brasil, a nível federal, há o processo de consulta fiscal e este é um procedimento extrafiscal, sendo que normativamente, o Decreto federal nº 70.235/72, a Lei federal nº 9.430/96, o Decreto federal nº 7.574/11 e a Instrução Normativa RFB nº 1.396/13 regulamentam o processo de Consulta Fiscal na esfera federal. Vale ressaltar também que a Lei federal n. 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo federal, é utilizado de forma suplementar aos processos de consulta fiscal federal.

A RFB, ao atender à consulta, julga, em função do caso concreto apresentado pelo contribuinte, quais os critérios jurídicos legais a utilizar no momento do instante da aplicação da legislação, implicando em conseqüências ao contribuinte que fez a consulta fiscal federal e para a RFB. Pela definição apresentada, pode-se inferir que o processo de consulta fiscal presume um texto legal, um fato concreto e uma dúvida sobre a aplicação da legislação tributária (BRASIL, 2021).

O processo de Consulta Fiscal federal, há pouco tempo, sofreu diversas alterações com a entrada em vigor da Lei federal nº 12788/13, que modificou muitas regras da Lei federal nº 9.430/96, do Decreto federal nº 7.574/11 e da IN RFB nº 1.396/13.

O art. 46 do Decreto federal nº 70.235/72 dispõe que o contribuinte pode consultar as disposições da legislação tributária aplicáveis a determinado fato. A existência de um fato concreto deve, também, estar relacionado com o sujeito da consulta, sendo que a legitimidade do contribuinte que está realizando a consulta fiscal está assentada na elucidação da dúvida decorrente de um caso concreto diante da legislação que deu origem a dúvida.

Desta forma, o processo de consulta fiscal federal não permite formular consultas teóricas, como defendido por Schoueri (1995), sobre um tema que não seja um fato concreto e que não possa ser relacionado ao contribuinte que está realizando a consulta. O art. 3º, § 8º, da IN RFB nº 1.396/13 dispõe que, se a consulta se referir a fato que não ocorreu, o contribuinte que está realizando a consulta fiscal deverá comprovar sua ligação com o fato e a real possibilidade de sua ocorrência.

O art. 91 do Decreto federal nº. 7.574/11, juntamente com o art. 3º da IN RFB nº 1.396/13 estipulam que a consulta tem de ser realizada por escrito; ter a identidade integral do solicitante; deve apresentar os fatos de forma compreensível, clara, e descrita a matéria sobre a qual se requer o parecer da RFB; mostrar os pontos da legislação tributária que motivaram a consulta fiscal e estar relacionado apenas com tributos administrado pela RFB.

Pelos resultados que a consulta tributária fiscal tem sobre o contribuinte que realiza a consulta e sobre a Administração Tributária, foram determinados vários requisitos, cujo cumprimento é pré-requisito para que a consulta seja efetuada e estão previstos no art. 52 do Decreto federal nº. 70.235/72 e detalhado no art. 18 da IN RFB nº 1.396/13.

O art. 52, inciso I, do Decreto federal nº 70.235/72 juntamente com o art. 18, inciso I, da IN RFB nº 1.396/13 prevê que a consulta, na ausência de representante competente para formular consulta, bem como a inobservância dos requisitos formais, como a forma escrita, a qualificação do consulente e a manifestação das disposições legais que suscitaram as dúvidas, será considerada ineficaz.

O art. 52, inciso V, do Decreto federal nº 70.235/72 estabelece que a consulta é ineficaz se o fato for baseado em ato normativo publicado antes da apresentação da consulta. Assim, pareceres, instruções normativas como atos normativos sobre o objeto de discussão impediriam a RFB de tomar conhecimento delas. O art. 52, inciso VI, do Decreto federal nº 70.235/72, afirma que a consulta é ineficaz se o fato for estabelecido ou explicado em disposição legal literal.

O art. 18, inciso VIII, da IN RFB nº 1.396/13 explica que os processos de consultas fiscais federais não podem tratar da constitucionalidade ou legalidade das leis tributárias. A proibição está de acordo com o disposto no art. 26-A do Decreto federal nº 70.235/72, segundo o qual as autoridades administrativas são proibidas de aplicar tratados, acordos internacionais,

leis ou decretos por inconstitucionalidade. Além disso, a RFB, no processo de consulta fiscal, deve mostrar como uma disposição específica da lei tributária deve ser aplicada.

Ainda em relação às disposições para a realização da consulta fiscal federal, o art. 18, inciso XII, da IN RFB nº 1.396/13 proíbe a elaboração de consultas sobre parcelamentos administrados pela RFB.

O art. 52, inciso VIII, do Decreto federal nº 70.235/72 define que a descrição incompleta ou imprecisa dos fatos é causa de ineficácia nos processos de consulta fiscal federal, a não ser que a imprecisão ou omissão for desculpável a critério da autoridade julgadora que irá avaliar o processo. É claro que a eficácia da consulta pressupõe o cumprimento de formalidades, incluindo a necessidade de explicar detalhadamente a hipótese consultada e os fatos concretos que se pretende atingir.

O art. 18, inciso II, da IN RFB nº 1.396/13, explica que a consulta baseada em fato geral será considerada ineficaz. O processo de consulta fiscal federal baseia-se, assim, na referência a um fato de interesse do contribuinte que realizou a consulta fiscal e sobre cuja disciplina jurídica tem dúvidas, sendo proibida a formulação de consulta sobre fatos alheios ao consulente. O art. 3º, § 8º, da IN RFB nº 1.396/13, permite que seja formulada consultas sobre fatos não ocorridos, desde que o consulente comprove sua ligação com o fato e a real possibilidade de sua ocorrência.

Por fim, o art. 18, inciso XIV, da IN RFB nº 1.396/13 afirma a ineficácia da consulta destinada a prestar assessoria fiscal, jurídica ou contábil por meio da RFB, de forma que esclarece que a consulta não tem por objetivo obter da autoridade fiscal apuração de conformidade com a legalidade da operação realizada pelo consulente, confirmação de que o cálculo de determinado imposto foi realizado corretamente ou a validação do conteúdo de uma entrega instrumental específica.

Quanto à publicação das respostas dos processos de consulta fiscal federal, o art. 48, §4º da Lei federal nº 9.430/96 determina que as consultas sejam divulgadas pela imprensa oficial. Até 2013, apenas o número da resposta, o assunto, a ementa e as disposições legais eram publicadas no Diário Oficial da União e no site da RFB. Com a publicação da IN RFB nº 1.434/13, também passaram a ser divulgados o relatório elaborado pela autoridade administrativa na decisão e os motivos da decisão, o que levou a uma maior transparência da interpretação da legislação tributária.

O Decreto federal nº 70.235/72 previa que o processo de consulta fiscal federal não era decidido em instância única, sendo que o art. 56 do Decreto federal nº 70.235/72 permitia recurso voluntário ao coordenador do Sistema de Tributação da RFB e o art. 57 dava aos superintendentes regionais da RFB a oportunidade de recorrer de ofício contra decisões favoráveis ao contribuinte.

A Lei federal 9.430/96 extinguiu essas disposições e passou a estipular que os processos de consultas deveriam ser respondidos em uma única instância.

Quiles (2021) expõe que os sistemas tributários atuais contêm uma grande quantidade de normas, devido à proliferação de regulamentações tributárias, de forma que a legislação tributária aplicada, como fonte de direito, tem se tornado a cada dia mais complexa. Neste caso, situações de dúvida, obscuridades, falhas, lacunas e contradições presentes na legislação a ser aplicada, intensifica a incerteza relativa à interpretação desta, deixando os contribuintes inseguros sobre a aplicação, ou mesmo qual a norma a ser seguida.

A fundamentação do consentimento para o contribuinte, em relação à assistência e informação do Fisco, está amparada na CF/88, no art. 5º, XXXIII, que dispõe o seguinte:

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

De acordo com pesquisa do Núcleo de Educação Tributária (NEF) da Escola de Direito-SP da Fundação Getúlio Vargas, os contribuintes fazem pouco uso do processo de consulta fiscal federal e o uso pequeno deste instrumento se deve ao fato de que geralmente não há resposta técnica e imparcial para as perguntas feitas, que tendem a adotar a interpretação que gera maior arrecadação de tributos. A investigação realizada, também, apontou a falta de acesso aos agentes fiscais que farão o exame das dúvidas expressas pelos contribuintes, bem como, há uma demora excessiva em responder às perguntas formuladas, impossibilitando o seu uso em casos de operações que não podem esperar para serem realizadas. Por fim, de acordo com o NEF da Fundação Getúlio Vargas, na opinião de muitos contribuintes, o processo de consulta federal chama a atenção da RFB para o contribuinte que está realizando a consulta, o que dissuadiria o seu uso.

Conforme se verifica, a realização de suporte e informação através de um processo de consulta fiscal não é tão somente um assunto de efetividade administrativa, mas é também uma imposição oriunda da CF/88 e um direito do contribuinte.

Nesse sentido, para este pesquisador, de forma resumida, o processo de consulta fiscal federal pode ser visto como um canal de comunicação, entre a RFB e os contribuintes para garantir um direito do contribuinte e afastar dúvidas na interpretação da legislação, instruí-los sobre suas garantias, obrigações, melhorar a obtenção das informações tributárias e conseqüentemente possibilitar uma melhoria da conformidade tributária dos contribuintes, além de proporcionar mais segurança jurídica para os contribuintes em suas atividades. Mas, em sua forma atual, não atende plenamente as necessidades dos contribuintes.

3. PERCURSO METODOLÓGICO

O método hipotético-dedutivo foi empregado para estudar as suposições desenhadas com base no referencial teórico (VERGARA, 2019).

Vergara (2019) classifica a pesquisa segundo dois critérios: quanto aos objetivos e aos meios. Em relação aos objetivos, a pesquisa realizada classifica-se como descritiva. Pretende-se mostrar os atributos da população que será estudada, sem a necessidade de explicar os fenômenos descritos. No caso da pesquisa em curso vai se descrever a percepção dos contribuintes e servidores da RFB acerca do tema de conformidade cooperativa. Quanto aos meios, a pesquisa pode ser definida como bibliográfica e de campo. Bibliográfica, porque exigiu a seleção de um referencial teórico alusivo de materiais publicados em livros, jornais, artigos, revistas científicas, publicações em meios eletrônicos, leis e diversos outros tipos de materiais acessíveis e que sejam relevantes, com o objetivo de organizar e sintetizar as informações incluídas nas fontes para explorar a pergunta de como a consulta fiscal pode ser utilizada como meio de comunicação entre a RFB e os contribuintes visando o sucesso da iniciativa de cooperação (CONFIA) que está sendo implantado pela RFB. A pesquisa é de campo, porque coletou dados primários acerca do comportamento dos contribuintes localizados na região de Campinas/SP referentes ao tema da pesquisa (VERGARA, 2019).

Nessa conjuntura, a fim de expor como a questão principal da pesquisa foi encarada do ponto de vista metodológico, serão feitas explicações acerca da população e a amostra, o método utilizado para coleta e tratamento de dados e as variáveis de pesquisa.

A população da presente pesquisa correspondeu ao grupo inicial de cento e cinquenta (150) empresas da jurisdição da DRF em Campinas/SP, de setores econômicos e tamanhos diversos. Consideramos a amostra de cento e cinquenta (150) contribuintes uma amostragem representativa do número de contribuintes e que reflete, com a maior precisão possível, um grupo maior. Embora o universo amostral inicial tenha sido de cento e cinquenta (150) contribuintes da DRF em Campinas/SP, foram obtidas cento e quarenta e cinco (145) respostas completas, com 96,7% de representatividade da amostra original da população pesquisada.

A população final deste estudo corresponde a um grupo de empresas dos setores de comércio, manufatura e serviços, classificadas como pequenas, médias e grandes empresas e sujeitas à jurisdição da DRF em Campinas/SP. Fazem parte, para este estudo, empresas localizadas nos municípios de Paulínia, Hortolândia, Indaiatuba, Jaguariúna, Sumaré, Valinhos, Vinhedo e Campinas, no Estado de São Paulo.

Para a definição deste grupo amostral foram considerados a localização, o tamanho, área de negócio e o tempo de existência da empresa, de forma a possibilitar ter uma representatividade dos vários segmentos de contribuintes a serem pesquisados.

Conforme Vergara (2019), este grupo amostral é classificado como não probabilístico e por acessibilidade, ou seja, uma vez definido os critérios, os elementos foram selecionados por facilidade de acesso aos mesmos, ou seja, a motivação para escolha desse grupo se deu em razão da facilidade de acesso a tais contribuintes. Além disso, o acesso à população de estudo foi facilitado pelo fato do pesquisador ser servidor da RFB e ser responsável por jurisdicionar os contribuintes da região de Campinas/SP.

A coleta dos dados junto aos contribuintes e servidores se deu através de questionário e de acordo com Babbie (2005), o estudo através de questionários é um tipo de pesquisa empírica, que pode abranger censos demográficos, averiguações de opinião pública, as preferências do consumidor e estudos científicos. É um método de coleta de dados, de uma amostra, com o propósito de explicar quantitativamente uma população, podendo utilizar questionários estruturados para determinar convicções, comportamentos, princípios e informações para a coleta de dados, sendo estas as razões que motivaram a escolha de aplicação de questionários, além da quantidade numérica definida.

O questionário aplicado aos contribuintes investigou a percepção destes acerca de assuntos tais como: a complexidade tributária; a mensuração da Imagem / Reputação da RFB;

o relacionamento com a RFB; o conhecimento sobre conformidade cooperativa; a comunicação com a RFB, bem como, a qualidade dos serviços prestado pela RFB, e por fim, o uso da ferramenta de consulta fiscal federal. Já o questionário aplicado aos servidores procurou mensurar o relacionamento da RFB com os contribuintes, o conhecimento destes sobre conformidade cooperativa e o programa CONFIA.

Quando esta pesquisa foi concebida, a prioridade para este pesquisador era, inicialmente, em 2021, avaliar a possibilidade de autorregulação dos contribuintes diante dos erros cometidos, sem penalizá-los. Posteriormente, a pesquisa evoluiu e foi desenvolvida para verificar a possibilidade do uso da ferramenta de consulta fiscal como canal de comunicação entre a RFB e os contribuintes no paradigma de conformidade cooperativa, conforme preconizado pela OCDE e CIAT.

Para que a análise fosse possível, foram utilizados canais corporativos como o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis (SESCON) e Centro de Indústria do Estado de São Paulo (CIESP) regionais, aos quais o pesquisador tem acesso, para que os cento e cinquenta (150) questionários pudessem ser distribuídos às empresas associadas a essas entidades, permitindo, assim, a mensuração dos objetos analisados nesta pesquisa. Para os propósitos deste estudo, considerou-se que o número de inquiridos e o pouco tempo disponível eram adequados. Foi acordado com estes órgãos associativos que os contribuintes não fariam nenhuma identificação pessoal no questionário utilizado, e todas as definições da pesquisa foram realizadas para possibilitar o alcance dos objetivos da pesquisa.

Também, foi elaborado e distribuído um questionário para quinze (15) servidores da DRF em Campinas/SP que atuam em processos diversos da RFB. O questionário enviado aos servidores da RFB e respondido por estes, teve como objetivo verificar a mensuração da relação entre a RFB e os contribuintes e os conhecimentos sobre conformidade cooperativa. Com o questionário, também procurou-se avaliar a dificuldade da RFB na mudança de comportamento, com uma alteração no padrão de atuação da RFB.

Considerando as necessidades e os objetivos da pesquisa, o passo inicial foi analisar e especificar o modelo de medição. O segundo passo foi definir a forma como as respostas seriam medidas e as informações necessárias para serem coletadas. O terceiro passo consistiu em testar a ferramenta de pesquisa, contribuintes e servidores, com dois servidores escolhidos da

DRF/Campinas/SP. Por fim, na última etapa, antes do envio aos contribuintes, o questionário foi ajustado com os servidores envolvidos na terceira etapa.

O questionário dirigido aos contribuintes foi dividido em oito partes: (1) Consentimento informado, onde consta os objetivos da pesquisa, o tempo estimado de resposta, a disposição e o sigilo das informações fornecidas e a inexistência de riscos pela participação no estudo. Os contribuintes foram informados de que o questionário fazia parte de uma pesquisa de mestrado profissional realizada para o curso de Administração da Universidade Federal da Bahia (UFBA); (2) informações da empresa: devido à necessidade de preservação do anonimato, foram solicitadas apenas as informações sobre o tamanho, tipo de atividade preponderante do contribuinte, a idade e localização da empresa; (3) percepção do contribuinte sobre a complexidade da legislação; (4) mensuração da relação dos contribuintes com a RFB; (5) mensuração da Imagem / Reputação da RFB perante os contribuintes; (6) verificação do conhecimento, interesse e comprometimento do contribuinte referente à conformidade cooperativa; (7) a avaliação da comunicação da RFB com os contribuintes; (8) a utilização da ferramenta de consulta fiscal pelos contribuintes e por fim (9) a avaliação sobre os serviços prestados pela RFB aos contribuintes. Em relação ao questionário direcionado aos servidores da RFB, este foi estruturado em três partes: (1) Termo de Consentimento Informado, elaborado de forma idêntica ao documento enviado aos contribuintes; (2) a mensuração do relacionamento com os contribuintes e (3) cenário para implementação de iniciativas de cooperação.

A pesquisa teve início no dia 25 de novembro de 2022 por meio de um questionário, de caráter anônimo, sendo que a pesquisa foi concluída, junto aos contribuintes, no dia 18 de dezembro de 2022. Procedeu-se, então, à consolidação dos dados obtidos.

Nos questionários foram elaboradas questões para serem respondidas utilizando uma escala de mensuração e um intervalo Likert de 5 pontos. As questões construídas a partir da escala Likert apresentam uma afirmação auto descritiva. Oferecem como opção de resposta uma escala de pontos com descrições verbais que contemplam extremos e com isso, permite que se descubra diferentes níveis de intensidade da opinião a respeito de um mesmo assunto ou tema (FRANKENTHAL, 2022).

Esta é uma investigação qualitativa, pois pretende identificar e apresentar dados de uma amostra para analisar comportamentos, atitudes, ou valores subjetivos e sua generalização (BAPTISTA; SOUZA, 2011).

Para a definição das variáveis da presente pesquisa, que é o uso da consulta fiscal federal como instrumento de comunicação entre a RFB e os contribuintes e a influência desta em iniciativas de cooperação, foram definidas dez (10) variáveis mensuradas por meio de respostas de natureza quantitativa e expressas em escalas de intervalo representadas por cinco pontos em uma escala Likert. As variáveis foram definidas em indiretas e diretas. As variáveis indiretas não estão relacionadas diretamente com o tema de conformidade tributária, mas possuem impacto na mesma e as variáveis diretas são aquelas relacionadas diretamente com o assunto de conformidade. Entre as possibilidades de variáveis diversas, procurou-se utilizar como variáveis, temas que são citados nas publicações pesquisadas e que produzem algum tipo de impacto na conformidade tributária, tais como, a questão da complexidade da legislação tributária, a Imagem/Reputação da RFB perante os contribuintes e a qualidade dos serviços prestados pela RFB aos contribuintes. Além disso, foram utilizadas como variáveis, temas que são relevantes para a conformidade cooperativa, tais como: relacionamento dos contribuintes com a RFB e a questão da comunicação da RFB com estes. Procurou-se também verificar a o nível de utilização do instrumento de consulta fiscal federal pelos contribuintes e possíveis entraves para o seu uso. De forma direta, os contribuintes e os servidores que participaram da pesquisa foram inquiridos sobre o conhecimento, interesse, possibilidade de engajamento e implantação de programas de conformidade cooperativa pela RFB.

O Quadro 1 demonstra o detalhamento de tais variáveis, sendo que as variáveis, no estudo, “Complexidade da legislação tributária federal”, “Imagem / Reputação da RFB”, “Relacionamento com a RFB”, “Comunicação com a RFB”, “Qualidade do Atendimento prestado pela RFB” foram pesquisadas para que fosse possível analisar as suas influências na “Conformidade Cooperativa”, bem como, verificar se o conceito de conformidade cooperativa se amolda aos princípios do NSP. Também foi estudada a variável “Uso do instrumento de Consulta Fiscal” para levantar informações sobre o uso deste instrumento pelos contribuintes.

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa realizada com os contribuintes

Continua

Variáveis	Questões Relacionadas
Complexidade da legislação tributária federal.	Questão 3. Itens (a), (b), (c), (d).
Imagem / Reputação da RFB.	Questão 2. Itens (a), (b), (c), (d), (e), (f).
Relacionamento com a RFB.	Questão 1. Itens (a), (b), (c), (d), (e).

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa realizada com os contribuintes**Conclusão**

Variáveis	Questões Relacionadas
Conformidade Cooperativa: conhecimento do assunto.	Questão 4. Itens (a), (b).
Conformidade Cooperativa: interesse por um programa de conformidade.	Questão 5. Itens (a), (b), (c), (d), (e), (f).
Conformidade Cooperativa: engajamento dos contribuintes em ações do programa de conformidade cooperativa.	Questão 6. Itens (a), (b), (c), (d), (e).
Conformidade Cooperativa: possibilidade de implantação de programa conformidade cooperativa.	Questão 7. Itens (a), (b), (c), (d).
Comunicação com a RFB.	Questão 8. Itens (a), (b), (c), (d), (e).
Uso do instrumento de Consulta Fiscal federal.	Questão 9. Itens (a), (b), (c), (d), (e), (f).
Qualidade dos serviços prestados pela RFB.	Questão 10. Itens (a), (b), (c), (d), (e), (f).

Fonte: elaborado pelo autor

O Quadro 2 demonstra o detalhamento das variáveis do questionário aplicado com servidores da RFB localizados na DRF de Campinas/SP. O levantamento destas variáveis teve por objetivo verificar o conhecimento destes a respeito de conformidade cooperativa e mensurar o relacionamento e a confiança da RFB e contribuintes.

Quadro 2 – Variáveis da pesquisa realizada com os servidores da DRF/CPS/SP.

Variáveis	Questões Relacionadas
Relacionamento da RFB com os contribuintes.	Questão 1. Item (a).
Confiança nos contribuintes.	Questão 2. Item (a).
Conhecimento dos servidores da RFB sobre conformidade cooperativa e o programa CONFIA da RFB.	Questão 3. Itens (a), (b).
Cenário de implantação de Conformidade Cooperativa	Questão 4. Item (a).

Fonte: elaborado pelo autor

As tabelas 1 e 2, mostradas em seguida, detalham o modelo de análise empregado nos questionários realizados com os contribuintes e com os servidores. Elas mostram as variáveis consideradas, a relação e o motivo da escolha delas.

Tabela 1 – Modelo de Análise aplicada na pesquisa efetuada com os contribuintes

Variável	Relação	Motivo
Complexidade do Sistema Tributário Federal	Conformidade Cooperativa : Indireta	Quanto maior a complexidade, maior o incumprimento das obrigações tributárias, ou seja, é menor a conformidade tributária.
Relacionamento com a RFB	Conformidade Cooperativa e Indireta	Fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior a conformidade tributária, além de aproximar RFB e contribuintes.
Imagem / Reputação da RFB.	Conformidade Cooperativa : Indireta	Uma imagem/reputação boa perante os contribuintes fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior é a conformidade tributária.
Conformidade Cooperativa: Conhecimento.	Conformidade Cooperativa : Direta	Verificar o conhecimento dos contribuintes sobre conformidade cooperativa e CONFIA.
Conformidade Cooperativa: Interesse	Conformidade Cooperativa : Direta	Interesse em participar de programas de conformidade cooperativa.
Conformidade Cooperativa: Engajamento	Conformidade Cooperativa : Direta	Disposição em comprometer-se com um programa de conformidade cooperativa.
Comunicação com a RFB.	Conformidade Cooperativa e Indireta	Uma boa comunicação com os contribuintes é relevante para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa, pois influi diretamente no cumprimento das obrigações tributárias, e melhorar a interlocução com os contribuintes.
O Processo de Consulta Fiscal federal na RFB	Conformidade Cooperativa e Indireta	O processo de consulta fiscal é um instrumento importante de comunicação com o contribuinte da RFB.
Serviço prestado pela RFB.	Conformidade Cooperativa e Indireta	Verificar a satisfação pelo Atendimento prestado pela RFB aos contribuintes.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 2 – Modelo de Análise aplicada na pesquisa efetuada com os servidores

Variável	Relação	Motivo
Relacionamento com os contribuintes.	Conformidade Cooperativa e NSP : Indireta	Uma relação saudável com os contribuintes fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior a conformidade tributária, além de aproximar RFB e contribuintes.
Confiança nos contribuintes	Conformidade Cooperativa e NSP : Indireta	Confiança nas atitudes e ações dos contribuintes melhora o ambiente tributário, o relacionamento entre as partes e conseqüentemente a conformidade.
Conformidade Cooperativa: Conhecimento.	Conformidade Cooperativa : Direta	Verificar o conhecimento dos servidores sobre conformidade cooperativa e CONFIA.
Conformidade Cooperativa: Cenário.	Conformidade Cooperativa : Direta	Verificar, sob o olhar do servidor, a possibilidade de implantação de conformidade cooperativa na RFB.

Fonte: Elaborado pelo autor.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

São apresentados, na sequência, a consolidação dos dados obtidos nos questionários, resumidos em um formato de fácil leitura e compreensão. Para demonstrar a estatística descritiva das principais variáveis, são apresentadas as frequências associadas a cada categoria de resposta e as médias ponderadas dos dados.

Quando descrevemos dados estatísticos resultantes de variáveis numéricas ou quantitativas, usamos uma distribuição de frequência. Uma distribuição de frequência é uma série estatística em que os dados são organizados em grupos de classes ou categorias adequadamente definidas, onde os valores representam o número de elementos de cada classe e tem por finalidade retratar uma amostra ou população de dados e como ela é distribuída, medindo quantas vezes determinados valores estão dentro da distribuição (PINTO; SILVA, 2020).

Uma média aritmética ponderada, também conhecida como média ponderada, é uma média que leva em conta o peso atribuído a cada um dos valores a partir dos quais queremos calcular a média. Quanto maior o peso de um determinado valor, maior seu impacto na média, tornando esses valores mais relevantes. Portanto, a média aritmética ponderada é usada para descobrir qual é o valor médio de um conjunto de dados sem distorcer muito o resultado. Para calcular a média ponderada, dos questionários obtidos com um conjunto de valores, calculamos o produto de cada valor pelo seu peso, ou seja, no caso em questão, os pesos são os valores consolidados em cada valor da escala, somamos os produtos encontrados, e dividimos a soma pela soma dos pesos (UCS, 2020).

As variáveis descritas nos quadros listados foram pontuadas com base nas perguntas sugeridas no questionário. Os valores atribuídos variaram de 1 a 5, de forma que 1 foi classificado como discordância total com a afirmação avaliada, 2 como discordância parcial, 3 como avaliação neutra, 4 como concordância parcial e 5 como concordância total. As estatísticas descritivas das variáveis são apresentadas nas Tabelas 7 a 18.

Tabela 3 – Cidades em que estão localizadas as empresas da pesquisa

		Local	%
a)	Paulínia	7	4,8%
b)	Hortolândia	15	10,3%
c)	Indaiatuba	25	17,2%
d)	Jaguariúna	13	9,0%
e)	Sumaré	11	7,6%
f)	Valinhos	14	9,7%
g)	Vinhedo	7	4,8%
h)	Campinas	53	36,6%
Total		145	

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 4 – Tamanho das empresas contribuintes da pesquisa

		Área	%
a)	Pequena	26	17,9%
b)	Média	110	75,9%
c)	Grande	9	6,2%
Total		145	

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 5 – Área de negócio das empresas da pesquisa

		Área	%
a)	Comercial	37	25,5%
b)	Produção	45	31,0%
c)	Serviços	48	33,1%
d)	Atuação em mais de uma área	15	10,7%
Total		145	

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 6 – Tempo de existência das empresas respondentes da pesquisa

		Idade	%
a)	01 a 10 anos	13	9,0%
b)	11 a 20 anos	49	33,8%
c)	21 a 30 anos	36	24,8%
d)	31 a 40 anos	31	21,4%
e)	Acima de 41 anos	16	11,0%
Total		145	

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 7 – Percepção da Complexidade Tributária federal pelos contribuintes – Questão 3.

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO É MUITO COMPLEXO - A complexidade decorre de características como a fragmentação da base tributária e do direito de legislar entre a União, os 27 estados, o Distrito Federal e os 5.571 municípios do País; a tributação desigual conforme o setor e o produto; e os benefícios fiscais.	0	0	2	68	75	145	4,50
b) Você acredita que a complexidade do nosso sistema Tributário é uma das causas de litígios tributários na atualidade?	2	0	33	49	61	145	4,15
c) Temos um ambiente favorável ao equívoco, erro não proposital, pela impossibilidade de cumprir uma legislação tão complexa como a nossa. Temos um ambiente que não favorece o esclarecimento das normas tributárias.	1	1	7	63	73	145	4,42
d) HÁ MUITAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: muitas vezes há equívocos no lançamento por parte do contribuinte ou da RFB, situações que poderiam ser resolvidas sem trâmites processuais engessados. A quantidade de obrigações fiscais a serem cumpridas também é causa relevante de complexidade e conflitos, inclusive em razão das multas excessivas previstas na legislação para o caso de descumprimento de obrigações acessórias.	0	0	0	57	88	145	4,61
	3	1	42	237	297	580	4,42
Total	4		42		534	580	
		0,7%	7,2%		92,1%	100%	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Para os contribuintes que responderam à pesquisa realizada, nota-se que em relação à percepção da complexidade tributária federal, 92,1% concordam que o sistema tributário federal é complexo, com uma média final de 4,42, sendo que apenas 0,7% dos contribuintes respondentes não concordam que o sistema tributário federal não é complexo. A medida de complexidade tributária é um fator importante, pois conforme Jackson & Milliron (1986) destacam que a complexidade tributária afeta diretamente a conformidade tributária, tendo em vista que quanto mais complexa a legislação tributária, maior é o incumprimento das obrigações tributárias, seja pelas dificuldades da legislação, seja pelo desconhecimento da mesma pelos contribuintes.

Uma legislação complexa reflete diretamente na segurança e confiança dos contribuintes e de acordo com os princípios do NSP, a Administração Tributária deve orientar seus esforços para a construção de relações de confiança e colaboração com os cidadãos, com o objetivo de melhorar o diálogo e a participação do contribuinte / cidadão para uma governança democrática.

Tabela 8 – Percepção da Imagem / Reputação da RFB perante os contribuintes – Questão 2.

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) A RFB é de um modo justa.	41	47	21	25	11	145	2,43
b) A RFB penaliza os contribuintes.	18	11	15	75	26	145	3,55
c) A RFB é um órgão eficiente.	5	9	16	40	75	145	4,18
d) A RFB é competente em administrar o sistema tributário e aduaneiro federal brasileiro.	1	2	5	58	79	145	4,46
e) A RFB tem uma atuação ética e influencia positivamente a sociedade.	0	1	3	61	80	145	4,52
f) A transparência e a publicidade da RFB são grandes.	85	48	7	5	0	145	1,53
	150	118	67	264	271	870	3,45
Total	268	67	535	870	1		
	30,8%	7,7%	61,5%	1			

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Na avaliação dos contribuintes que responderam à pesquisa, quando confrontados com questões para avaliar a Imagem / Reputação da RFB, ou seja, como a RFB é vista pelos contribuintes, 61,5% dos contribuintes que responderam as questões concordaram que a Imagem, ou a Reputação, da RFB, é positiva, com uma média final de 3,45, na escala de avaliação de 1 a 5, sendo que 30,8%, dos que responderam as questões, não concordam que a Imagem / Reputação da RFB seja positiva. O interessante nas respostas coletadas é o registro sobre a transparência e a publicidade da RFB perante os contribuintes. Para 91,7% (133 de 145) dos contribuintes que responderam esta questão, a transparência e a publicidade da RFB não são grandes. Conforme visto no percurso teórico, a transparência e publicidade é um dos princípios basilares do NSP. A mensuração do Prestígio da RFB é importante, também, para a conformidade cooperativa, pois, segundo (OWENS, 2012), os contribuintes são incentivados a participarem de programas de conformidade cooperativa quando estes estabelecerem com o Fisco uma relação de cooperação e confiança, indo além das obrigações legais. Logo, uma Imagem / Reputação forte, perante os contribuintes, incentivaria um interesse maior, destes, em participar de um programa de conformidade cooperativa, além de dar mais segurança para o contribuinte.

Tabela 9 – Avaliação do relacionamento dos contribuintes com a RFB – Questão 1

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Existe uma desconfiança entre os contribuintes e a RFB e vice-versa.	0	0	0	65	80	145	4,55
b) A RFB não tem uma postura colaborativa com os contribuintes.	6	0	15	26	98	145	4,45
c) O relacionamento da RFB com os contribuintes é ruim.	6	9	17	40	73	145	4,14
d) Há uma distância muito grande, no Brasil, entre os contribuintes e a RFB.	3	1	7	39	95	145	4,53
e) Há um desequilíbrio muito grande de forças e quase nenhum esforço da RFB para fazer um trabalho preventivo.	0	0	0	42	98	145	4,70
	15	10	39	212	444	720	4,47
Total	25		39	656		720	
	3,5%		5,4%	91,1%			

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Na percepção dos contribuintes, na mensuração do relacionamento com a RFB, 91,1% concordam que o relacionamento destes com a RFB é ruim, com desconfiança e desequilibrado, sendo que das respostas obtidas, em uma escala de 1 a 5, foi obtida uma média final de 4,47. Conforme visto no percurso teórico e destacado por vários autores, a qualidade do relacionamento entre o Fisco e os contribuintes têm importância fundamental para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes e que é muito importante para uma relação cooperativa, dentro de um programa de conformidade cooperativa. O relacionamento entre Fisco e contribuintes também é um fator importante para o NSP, pois a medida em que o relacionamento entre estes é bom, contribuintes, na qualidade de cidadãos, passam a ter um interesse maior em participar de discussões de assuntos relacionados à tributação e seus reflexos na sociedade.

Tabela 10 – Conformidade Cooperativa – conhecimento contribuintes – Questão 4

	(A)	(B)	(C)	Tot.	Média
a) Você já ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária entre a Administração Tributária e contribuintes para facilitar a conformidade tributária?	35	65	45	145	1,81
b) Você já ouviu falar no “CONFIA”, programa de conformidade da RFB?	29	99	17	145	1,92
Total	102	126	62	290	1,86
	35%	43%	21%	100%	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Sim; (B): Não; (C): Já ouvi falar, mas não sei o que é.

Em relação à conformidade cooperativa, quando os contribuintes respondentes foram inquiridos se já conheciam a respeito de conformidade cooperativa, 24,1% apontaram que já conheciam; 44,8% disseram que não conheciam e 31,1% apontaram que já tinham ouvido falar sobre conformidade cooperativa, mas que não sabiam o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 20,0% apontaram que conheciam o CONFIA, 68,2% afirmaram desconhecer o CONFIA e 29,8% disseram que já tinham ouvido falar, mas que não

sabiam o que era o programa de conformidade da RFB, revelando que há um desconhecimento por parte dos contribuintes a respeito de conformidade cooperativa e do CONFIA. Isto denota a necessidade de ações para a divulgação do assunto por parte da RFB, de forma a fomentar o conhecimento e o interesse dos contribuintes em participar do referido programa de conformidade cooperativa.

Tabela 11 – Conformidade Cooperativa: interesse – Questão 5

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Elucidação de incertezas, imprecisões e/ou problemas na efetivação das obrigações tributárias.	1	0	8	39	97	145	4,59
b) Canais de diálogo e consulta exclusivos.	0	1	1	62	81	145	4,54
c) Preferência em pedidos diversos (consultas tributárias, pedidos de compensação e restituição, julgamento de processos administrativos).	0	0	1	65	79	145	4,54
d) Preferência para obter certidões fiscais.	0	0	0	59	86	145	4,59
e) Especificação de pouco risco para auditoria fiscal.	0	0	5	49	91	145	4,59
f) Celeridade nas soluções de problemas e retorno dos pedidos feitos para a RFB.	0	0	3	38	104	145	4,70
	1	1	18	312	538	870	4,59
Total	2		18	850		870	Total
	0,2%		2,1%	97,7%			

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Muito baixo; (B): Baixo; (C): Nem baixo, nem alto; (D): Alto; (E): Muito alto.

Em relação ao grau de relevância, a importância dos serviços colocados à disposição dos participantes nos programas de conformidade, bem como, o interesse por estes, dos contribuintes respondentes, 97,7% manifestaram-se positivamente pelas opções disponibilizadas pelo programa de conformidade cooperativa, com uma média final de 4,59, na escala de avaliação de 1 a 5.

Tabela 12 – Conformidade Cooperativa: engajamento – Questão 6

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Participação em reuniões de conformidade com a RFB.	11	15	17	55	47	145	3,77
b) Adoção de soluções pacíficas de conflitos.	1	0	2	97	45	145	4,28
c) Compartilhamento com a RFB, antecipadamente, do planejamento tributário e estratégias da sua empresa.	35	47	51	7	5	145	2,31
d) Compartilhamento com a RFB da estrutura de governança fiscal adotada pela empresa.	45	74	21	5	0	145	1,90
e) Disposição para operar de forma aberta e transparente para a RFB.	55	71	17	0	2	145	1,78
	147	207	108	164	99	725	2,81
Total	354	108	263	725			
	48,8%	14,9%	36,3%	1			

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Muito baixo; (B): Baixo; (C): Nem baixo, nem alto; (D): Alto; (E): Muito alto.

Quando os contribuintes respondentes foram indagados acerca do grau de engajamento, comprometimento na participação em um programa de conformidade cooperativa, apenas 36,3% dos respondentes se manifestaram positivamente, com uma média final de 2,81, na escala de avaliação de 1 a 5. Esta situação denota uma provável desconfiança da parte dos contribuintes em relação a atuação da RFB. Conforme já visto no percurso teórico, a transparência e a publicidade, de ambas as partes, são fatores importantes para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa. Para o NSP, ao incrementar o nível de comprometimento do cidadão espera-se efeitos mais positivos das decisões políticas, com o alcance de regras e decisões aceitos pela maior parte da sociedade e um aumento da legitimidade do governo.

Tabela 13 – Conformidade Cooperativa: possibilidade (contribuintes) – Questão 7

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil	15	25	11	39	55	145	3,65
b) Um programa de conformidade cooperativa deve ser prioritariamente dirigido para grandes contribuintes.	9	119	2	9	6	145	2,20
c) Uma Administração Tributária que forneça serviços públicos precários certamente enfrentará dificuldades em criar uma consciência de conformidade fiscal voluntária.	0	0	1	64	79	145	4,54
d) Acho que um programa de conformidade cooperativa deve ser disponibilizado para todos os contribuintes interessados.	1	3	3	47	91	145	4,54
	25	147	17	159	231	579	3,73
Total		172	17	390		579	
		29,7%	2,9%	67,4%		1	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Para finalizar o assunto sobre conformidade fiscal, 64,8% dos respondentes acham que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil, com uma média final de 3,65, na escala de avaliação de 1 a 5, sendo que quase 35,2% destes não acham que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil. Dos contribuintes que responderam a pesquisa, 88,3% não concordam que o programa seja somente para grandes contribuintes, sendo que 95,2% acham que este deve ser disponibilizado para todos os contribuintes interessados.

Tabela 14 – Avaliação da Comunicação da RFB e contribuintes: visão dos contribuintes – Questão 8

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Nunca tive dificuldades no esclarecimento de dúvidas junto à RFB.	27	79	21	13	5	145	2,24
b) Consigo ter uma boa comunicação, pelos canais disponíveis, com a RFB.	29	98	3	14	1	145	2,03
c) Não faltam canais de comunicação entre a RFB e os contribuintes, seja para a divulgação prévia dos diversos aspectos da legislação, seja para ajuste dos procedimentos do contribuinte.	84	55	5	1	0	145	1,47
d) Sempre consigo me informar sobre como melhor cumprir as obrigações fiscais.	123	21	1	0	0	145	1,16
e) Apesar da RFB assumir uma posição extremamente fiscalista, há a possibilidade de um contribuinte conversar com a fiscalização, argumentar, apresentar outro ponto de vista, sem que as diferentes interpretações necessariamente se transformem em litígios.	108	37	0	0	0	145	1,26
f) Existe diálogo entre a RFB e os contribuintes.	117	27	1	0	0	145	1,20
	488	317	31	28	6	870	1,56
Total	805	31	34			870	
	92,5%	3,6%	3,9%			1	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Ao avaliar o quesito da comunicação entre a RFB e contribuintes, 92,5% dos respondentes concordam que faltam canais de comunicação, há dificuldade de se obter informação, apresentar argumentos e que há pouco diálogo destes com a RFB, perfazendo uma média final de 1,56, em uma escala de 1 a 5. Conforme já salientado, este item é importante para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa e também um dos princípios essenciais do NSP. Para Torres (2012), o Fisco, no contexto do NSP, deve ter uma boa comunicação e ser recíproco.

Tabela 15 – Mensuração do uso da Consulta Fiscal (contribuintes) – Questão 9.

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Há falta de confiança no processo de consulta fiscal.	0	0	3	54	88	145	4,59
b) As informações fornecidas pelos contribuintes são utilizadas frequentemente pela RFB para identificar novas operações e autuar o contribuinte.	0	0	1	59	85	145	4,58
c) As respostas das consultas fiscais são dúbias e não conclusivas.	0	7	5	59	74	145	4,38
d) Tem por objetivo apenas ratificar uma postura arrecadatória da RFB.	0	0	0	37	108	145	4,74
e) Não esclarece as dúvidas de legislação antes da ocorrência de um fato real.	0	0	0	56	89	145	4,61
f) Soluções de consulta demoram demais, são muito genéricas ou apresentam viés pró-Fisco.	0	0	0	39	106	145	4,73
	0	7	9	304	550	870	4,61
Total		7	9	854		870	
	0,8%		1,0%	98,2%		1	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Quanto ao uso do processo de consulta fiscal, 98,2% concordam que não há confiança no uso do processo de consulta fiscal, além disso, os contribuintes avaliam que as respostas destes processos não são conclusivas, tem objetivo arrecadatório, não esclarecem as dúvidas antes de um fato real e demoram demais. O total das respostas obtidas tem uma média final de 4,61, na escala de avaliação de 1 a 5. Isto denota uma provável desconfiança dos contribuintes

no uso desta ferramenta, uma vez que o referido processo de consulta fiscal, nos moldes atuais, exige uma série de informações que, na visão do contribuinte, passarão a ser de conhecimento da RFB, possibilitando que a RFB faça fiscalizações e sanções sobre assuntos que foram motivos de consulta. O processo de consulta fiscal federal, se usado adequadamente, pode ser um canal de comunicação entre a RFB e os contribuintes para tirar dúvidas na interpretação da legislação, garantias, obrigações, aperfeiçoar a obtenção das informações tributárias e possibilitar um crescimento da conformidade tributária dos contribuintes, além de promover um relacionamento melhor da RFB com os contribuintes.

Tabela 16 – Avaliação da qualidade dos serviços prestados pela RFB (contribuintes) – Questão 10.

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Velocidade e celeridade.	21	38	37	31	18	145	2,91
b) Credibilidade e confiança.	11	17	38	48	31	145	3,49
c) Informações à disposição.	43	46	21	19	16	145	2,44
d) Atendimento humanizado	16	25	32	47	25	145	3,28
e) Atendimentos outros canais.	8	49	47	28	13	145	2,92
f) Portais tecnológicos.	9	19	31	59	27	145	3,52
	108	194	206	232	130	870	3,09
Total		302	206	362		870	
		34,7%	23,7%	41,6%			

Fonte: Elaborado pelo autor

(A): Muito Ruim; (B): Ruim; (C): Razoável; (D): Bom; (E): Muito Bom.

Na mensuração da qualidade dos serviços prestados pela RFB aos contribuintes, do total de respondentes, 58,4% manifestaram que estes estão entre ruins e razoáveis e 41,6% disseram que os serviços prestados pela RFB são bons, com uma média final de 3,21, em uma escala de 1 a 5. O serviço prestado aos contribuintes pela RFB é importante, tendo em vista que é onde se tem o início das demandas dos contribuintes em relação as necessidades de informações e serviços junto à RFB, implicando diretamente na relação dos cidadãos com o governo, sendo que esta questão é uma das mais importantes no estudo e execução da Administração Pública, sob o ponto de vista do NSP. A prestação de serviços, de acordo com o NSP, não é feita para clientes, mas para cidadãos, indivíduo com direitos e deveres, para o atingimento do interesse público, pois os clientes não têm um objetivo comum, apenas individuais. Conforme registrado,

o NSP incentiva o cidadão a assumir a sua responsabilidade e, em contrapartida, a Administração Pública terá em conta a sua presença e voz.

Tabela 17 – Percepção do Relacionamento da RFB (servidores da RFB) – Questão 1

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) O relacionamento dos contribuintes com a RFB é:	8	6	1	0	0	15	1,53
Total	14	1	0			15	
	93,3%	6,7%	0,0%				

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Muito ruim; (B): Ruim; (C): Nem ruim, nem bom; (D): Bom; (E): Muito bom.

Tabela 18 – Confiança nos contribuintes: opinião dos servidores – Questão 2

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) Existe uma desconfiança entre os contribuintes e a RFB e vice-versa.	0	0	2	1	12	15	4,67
Total	0	2	13			15	
	6,7%	13,3%	86,7%				

Fonte: Elaborado pelo autor

A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Em relação ao questionário respondido pelos servidores, do resultado obtido, verificou-se que 93,3% destes, acham que o relacionamento da RFB e os contribuintes é ruim. Além disso, 86,7% dos servidores da RFB que responderam ao questionário relatam que existe desconfiança entre a RFB e os contribuintes. De acordo com OCDE (2013), um dos maiores desafios para a implantação de um programa de conformidade cooperativa são as mudanças na cultura e no comportamento das partes interessadas. Isto reflete uma necessidade de mudança na cultura interna da RFB para o sucesso do programa de conformidade cooperativa, além de influenciar a aplicação de princípios defendidos pelo NSP, tal como ver no contribuinte um cidadão, com direitos e deveres.

Tabela 19 – Conformidade Cooperativa: conhecimento (servidores da RFB) – Questão 3

	(A)	(B)	(C)	Tot.	Média
a) Você ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária ?	8	4	3	15	1,67
b) Você já ouviu falar no CONFIA, programa de conformidade da RFB?	6	5	4	15	1,87
Total	14 47%	9 30%	7 23%	30	

Fonte: elaborado pelo autor.

(A): Sim; (B): Não; (C): Já ouvi falar, mas não sei o que é.

Quando confrontados acerca do conhecimento destes sobre a conformidade cooperativa, 53,3% dos respondentes disseram que conheciam o assunto, 26,7% que não conheciam e 20,0% afirmaram que tinham ouvido falar, mas não sabiam o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 40,0%, dos servidores que responderam à questão, disseram que conheciam o CONFIA. Destes, 33,3% não conhecem o CONFIA, sendo que, dos respondentes, 26,7% anotaram que já ouviram falar sobre o CONFIA, mas que não sabem o que é. Isto mostra a necessidade de que seja realizado uma divulgação maior a respeito do assunto, de forma mais abrangente para os servidores da RFB sobre os temas.

Tabela 20 – Conformidade Cooperativa: possibilidade – servidores – Questão 4

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Tot.	Média
a) É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.	0	1	0	8	6	15	4,27
Total	1 6,7%	0 0,0%	0	13 93,3%	0	15	

Fonte: Elaborada pelo autor.

A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Dos respondentes, 93,3% concordam que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil, sendo que 6,7% destes não acham que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DO RESULTADO

O desenvolvimento de estruturas teóricas relacionadas com as várias formas de organização do Estado e da administração pública evoluiu no tempo e alcançou, com o aparecimento de novos paradigmas, o desenvolvimento de um processo cumulativo de alterações de valores e práticas aceites. O resultado atual desse processo cumulativo de mudança, foi o NSP, conforme apresentado no percurso teórico, no capítulo Modelos Teóricos da Administração Pública (DENHARDT; DENHARDT, 2007) e se manifesta como uma construção baseada nas teorias da democracia participativa e do humanismo na Administração Pública e expõe a participação do cidadão como coprodutor de políticas públicas como tema central de suas propostas e oferece um novo olhar sobre as relações entre cidadãos e governos, de forma a promover um empenho conjunto para conseguir a máxima eficiência na prestação de serviços públicos e na gestão de recursos pela Administração. É um paradigma de fortalecimento da Administração Pública que privilegia os princípios democráticos e a função do cidadão junto ao governo como coprodutor do bem público (DENHARDT; DENHARDT, 2007).

Conforme exposto no percurso teórico, este novo modelo procura envolver os cidadãos não só para aprimorar a atuação do Estado no fornecimento do serviço público, mas sobretudo para produzir padrões inéditos de relações entre o Estado e a sociedade, que se baseiam em diferentes quadros teóricos que partilham conteúdos como a cidadania, democracia e governança pública, o que possibilita entender que o NSP aparece como solução as novas aspirações da sociedade, que exige fortemente de seus governantes maior transparência, eficiência e eficácia dos órgãos públicos e políticas públicas.

Segundo Silva (2017), há uma mudança das expectativas do relacionamento entre os agentes sociais, com a criação de uma relação mais horizontal, ajustável e cooperativa, o que na Administração Pública e na sua organização contemporânea representa um entrave à sua concretização. O autor também afirma que o caminho para atingir os resultados passa pelo apoio à transparência pública e ao conceito de governança aberta, mas necessita sobretudo da reavaliação da gestão pública.

Assim, o NSP é uma combinação que privilegia a democracia, a cidadania e o atendimento ao interesse público e o legitima como uma escolha factível à administração Burocrática e Gerencial (DENHARDT; DENHARDT, 2007).

Face ao exposto, verifica-se, assim, que a teoria do NSP e o modelo de conformidade tributária cooperativa proposto pela OCDE/CIAT, no contexto fiscal nacional, mostram ações convergentes, alguns dos quais são: (1) a introdução da responsabilidade partilhada entre o governo e os cidadãos na disponibilização de recursos financeiros ao Estado através do recolhimento regular das obrigações fiscais; (2) estabelecimento de serviços públicos mais eficientes e (3) promoção da participação cidadã nas políticas públicas e nas ações governamentais como uma ferramenta para aumentar a transparência e à accountability.

Tanto o NSP quanto o novo paradigma de conformidade tributária buscam estimular a participação dos contribuintes como coprodutores do bem público e criar novos padrões de relações Estado-sociedade.

Como foi atestado, pelos questionários realizados, para que os princípios da NSP possam ser aplicados de forma mais ampla na RFB, são necessários algumas ações, por parte desta, para que haja uma melhora nas questões da complexidade da legislação tributária federal; na percepção da Imagem / Reputação da RFB pelos contribuintes; no relacionamento e no processo de comunicação da RFB e contribuintes. À medida que estas questões possam ser tratadas e aperfeiçoadas, os contribuintes, agora na qualidade de cidadãos, podem passar a ter uma maior valia na participação de debates de temas referentes à tributação e suas implicações sociais, e possibilitar, como já visto, a promoção de um esforço agregado para alcançar a máxima eficiência na prestação de serviços públicos pela RFB.

Avaliando os dados obtidos nos questionários e confrontados com as fontes do percurso teórico, fica claro que no contexto brasileiro, há alguns problemas no que diz respeito aos programas de conformidade tributária cooperativa, bem como algumas limitações e desafios. Em primeiro lugar, se destaca a questão da obtenção da confiança dos contribuintes, de forma a promover, da parte do contribuinte, atitudes de transparência e a divulgação de toda a sua estrutura tributária, sendo que esta questão foi taxativamente confirmada pelas respostas obtidas por meio do questionário aplicado aos cento e quarenta e cinco (145) contribuintes da região de Campinas/SP. Ganhar a confiança do contribuinte no atual contexto do sistema tributário brasileiro é visto como um grande desafio para a RFB, principalmente na tentativa da RFB de se enquadrar no contexto global de mudança de paradigma na forma de atuação com os contribuintes.

Para que haja sucesso em uma mudança no paradigma de atuação, em que este passe de uma atuação majoritariamente coercitiva para uma relação de cooperação com o contribuinte, um item fundamental, como resta evidenciado pelas fontes consultadas e pelos dados obtidos

com a aplicação do questionário, é a melhoria da relação entre o Fisco e os contribuintes. Neste ambiente, as ações governamentais devem dar condições para a concepção de um meio de cooperação fiscal entre o Fisco e os contribuintes através de processos de comunicação eficientes para que os próprios contribuintes possam realizar a conformidade tributária de forma espontânea, sem a necessidade de penalidades. Uma comunicação eficiente é a base de um programa de conformidade cooperativa.

Em seus artigos, a OCDE e diversos autores pesquisados, afirmam que o êxito de um programa de conformidade cooperativo está ligado profundamente à comunicação eficaz do Fisco, sendo que a comunicação efetiva entre o Fisco, os contribuintes e a sociedade, proporciona, também, uma melhoria no ambiente de negócios, aumenta o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, com a conseqüente melhoria da arrecadação tributária. A pesquisa realizada expôs vários problemas para a ampliação do programa de conformidade cooperativa na RFB, mas há um destaque para a questão da comunicação da RFB com o contribuinte, pois, conforme atestado pela pesquisa realizada, esta é ruim na avaliação dos contribuintes.

Conforme exposto na parte da fundamentação teórica, de acordo com a OCDE (2008), à medida que os contribuintes são ouvidos e há um canal de comunicação ágil, isto proporciona aos contribuintes um alto nível de segurança nas operações corporativas realizadas, pois a OCDE argumenta que os contribuintes se beneficiam com a possibilidade de dirimir suas dúvidas e decidir as lides tributárias com mais agilidade, possibilitando aos contribuintes mais segurança, além de ajudar a estes na avaliação dos riscos tributários e diminuir a exigência de provisões financeiras e auditorias (OCDE, 2008).

Além disso, uma comunicação mais efetiva, também poderia melhorar o conhecimento do funcionamento dos negócios dos contribuintes pelo Fisco e promover maior acerto sobre as decisões tributárias, com a diminuição dos litígios tributários (OCDE, 2013).

Na questão relativa à prestação de serviços (Atendimento) pela RFB aos contribuintes, este, atualmente, não contribui para resolver questões de quem procura informação para entender a legislação na perspectiva da RFB. Faltam canais de comunicação, seja para a divulgação prévia do posicionamento tributário sobre os diversos aspectos da legislação, seja para a regularização dos procedimentos do contribuinte, seja para a regularização do crédito tributário, de forma que há a necessidade de uma boa prestação de serviços pela RFB, não somente por meios eletrônicos, mas através de uma via que possibilite o meio para resolver os

problemas enfrentados pelos contribuintes. Conforme já salientado, o uso e a evolução da tecnologia na RFB têm sido grandes, mas nem sempre esta evolução se nota no relacionamento entre a RFB e os contribuintes. A comunicação da RFB com os contribuintes, na atualidade, foi muito reduzida e os portais de informação e serviços eletrônicos obtiveram cada dia mais lugar. Com a pandemia da COVID-19, houve uma piora na questão da comunicação da RFB com os contribuintes.

Nesse contexto, o processo de consulta fiscal pode ser utilizado como um instrumento adequado para assegurar aos contribuintes o direito e o acesso à informação e ser um canal efetivo de comunicação da RFB com os contribuintes. O processo de consulta fiscal, conforme as fontes vistas, mostram que um sistema de consulta tributária expande a coerência da legislação tributária, na medida que torna possível que os contribuintes compreendam a legislação tributária e, por consequência, as suas obrigações tributárias, criando um meio de comunicação entre contribuintes e autoridades fiscais, e diminuindo a ocorrência de conflitos entre o Fisco e o contribuinte (IMF/OCDE; 2017).

Um dos maiores desafios para implementar um programa de conformidade cooperativa são as mudanças no comportamento das partes interessadas. Por parte da RFB, é essencial que os procedimentos de trabalho e abordagem estejam adequados com o novo método e que exista uma atitude preventiva visando a solução de problemas. No que diz respeito aos contribuintes e intermediários fiscais, uma atenção constante e um elevado nível de controle fiscal é esperado, conforme salientado por OCDE (2013). Restou claro, pelas respostas obtidas nos questionários aplicados aos contribuintes e servidores que poderá haver grandes dificuldades a serem enfrentadas em relação a este tema, pois hoje a relação entre a RFB e contribuintes é conflituosa, e há uma grande desconfiança entre a RFB e contribuintes, bem como, da parte dos servidores em relação aos contribuintes. O tema da mudança de comportamento em particular merece destaque nas ações a serem efetuadas pela RFB. Os programas de conformidade cooperativa impõem modificações no comportamento das Administrações Fiscais e dos contribuintes.

A RFB está implantando, atualmente, um novo modelo de relacionamento com o contribuinte, passando de um modelo tradicional, basicamente coercitivo, para um modelo cooperativo. O modelo tradicional tributário traz consigo um ambiente de oposição entre a RFB e os contribuintes, em que tem mais valor a necessidade de reprimir e incutir um sentimento de risco para os contribuintes que persistem no descumprimento da legislação fiscal, resultando na fragmentação da confiança mútua e no afastamento entre a RFB e os contribuintes, o que, por

sua vez, reduz a conformidade voluntária. O resultado deste modelo acaba, em grande parte, em contencioso administrativo e judicial e não se traduz em liquidez de créditos tributários, que é o principal objetivo das Administrações Fiscais.

De acordo o Modelo de Conformidade da Administração Tributária Australiana apresentado no percurso teórico, o contribuinte comporta-se de maneiras desiguais, sendo necessário uma estratégia de conformidade particular para cada comportamento do contribuinte, de maneira que se um contribuinte quer cumprir as suas obrigações tributárias cabe ao Fisco ajudar no processo. Caso o contribuinte opte pela inobservância das obrigações tributárias, o Fisco deve fazer uso da força da lei, devendo pressionar o máximo para que os contribuintes atuem dentro da legalidade, uma vez que os custos de conformidade crescem quando existe uma oposição ao cumprimento das obrigações tributárias. Conforme citado no percurso teórico, de acordo com Bezerra et al. (2021), após uma medida de conformidade tributária implementada pela RFB, sem punições, os contribuintes envolvidos, nos anos posteriores aumentaram os valores de seus tributos recolhidos ou parcelados.

No Brasil, ainda de forma preambular, a RFB instituiu o Comitê Gestor do CONFIA, programa de conformidade cooperativa fiscal, por meio da Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021, que visa lançar um projeto piloto de conformidade tributária, com base nos modelos propostos pela OCDE, com possíveis ajustes às especificidades da RFB e dos contribuintes brasileiros. Inicialmente, o projeto-piloto terá como estratégia o tratamento de conformidade tributária para um pequeno grupo específico de grandes contribuintes, hoje em torno de 8.000 no país todo, que possuam estruturas de governança corporativa tributária consolidadas e terá por base a transparência e cooperação mútua para proporcionar mais segurança jurídica aos contribuintes participantes do programa. Em princípio, o programa não se destina aos contribuintes de médio e pequeno porte.

Programas como o CONFIA, são conhecidos como “Compliance Cooperative” e são usados com sucesso em muitos países, com alto nível de segurança tributária e baixo nível de contencioso, e podem ter uma função significativa na resolução de divergências entre a RFB e os contribuintes antes que se tornem litígios. Os experimentos dos países que executaram programas de conformidade colaborativa destacaram algumas situações para o sucesso do programa. Programas de conformidade cooperativa já foram implantados diversos países: Espanha, Holanda, Austrália, Reino Unido, Itália, Áustria, Irlanda, Holanda e Estados Unidos e outros, sendo que a OCDE recomenda que as Administrações Tributárias realizem programas

de conformidade colaborativa para estimular a conformidade tributária voluntária e conceber uma convivência com os contribuintes baseada na cooperação, boa fé e clareza (OCDE, 2013).

À luz destas experiências, confirma-se que a introdução de práticas cooperativas na relação com o contribuinte é uma visão global, de forma que os países que fizeram estas implantações têm conseguido vários privilégios, sobretudo no que diz respeito à redução dos conflitos com os contribuintes, confecção das obrigações tributárias e recolhimento tempestivo dos tributos e de acordo com o CIAT, ainda que não haja um modelo universal de conformidade cooperativa, as práticas dos países que executaram programas de conformidade cooperativa mostram alguns atributos gerais: avaliação de risco, atividade em tempo real e consciência mútua (CIAT, 2022).

Em relação ao princípio da isonomia, no Brasil, a CF/88 define este como garantia fundamental quando afirma que todos são iguais perante a lei sem distinção. Logo, a CF/88 proíbe a distinção entre os contribuintes sem justificativa material. A OCDE afirma que é não é um problema de discriminação direcionar os programas de conformidade cooperativa apenas para os grandes contribuintes, uma vez que não tem por finalidade produzir vantagens fiscais para alguns contribuintes, mas operar como um instrumento adicional para ampliar a eficiência das auditorias a serem realizadas, e a própria arrecadação, não agindo como um benefício para os grandes contribuintes (OCDE, 2013). De acordo com a OCDE, a conformidade cooperativa leva em conta o princípio da igualdade e alega que os Fiscos não têm que portar-se igualmente com todos os contribuintes. A OCDE, também, argumenta que a organização e as necessidades dos grandes contribuintes são diferentes das médias e pequenas empresas e que, geralmente, as grandes empresas estão obrigadas a um número maior de obrigações legais, além do fato que o número grande de empresas menores também dificultaria a participação de todos os contribuintes, não se aplicando a todos os contribuintes.

Para Madjanska e Pemberton (2019), os programas de conformidade cooperativa podem ser refutados quanto ao fato de que, na maioria dos casos são voltados para grandes contribuintes e, ainda assim, só por alguns destes, de acordo com os critérios determinados pelo Fisco. Expõem que outra questão em relação aos programas de conformidade diz respeito à possibilidade dos contribuintes terem alguma vantagem após a adesão, principalmente a possibilidade de pagar menos impostos.

Segundo a OCDE, a conformidade cooperativa respeita o princípio da igualdade. A OCDE expõe que os Fiscos não precisam portar-se de forma igualitária com todos os contribuintes, mas que as Administrações Tributárias deveriam garantir que os contribuintes em situação idêntica sejam tratados igualmente, sendo que as diferenças são resultado de especificidades técnicas e objetivas. (OCDE, 2013).

Ainda, conforme a OCDE, os benefícios pela presença em um programa de conformidade, com um número menor de auditorias, diminuição de custos de conformidade e de provisões tributárias, não seriam razões para taxar um programa de conformidade cooperativa como não isonômico, pois a razão para estes ganhos seriam os empenhos dos contribuintes para aprimorar suas ações e sua comunicação com o Fisco, e não pelo envolvimento no programa de conformidade (OCDE, 2013).

Nas respostas obtidas dos questionários aplicados junto aos contribuintes, quando perguntados se um programa de conformidade cooperativa deveria ser aberto para todos os contribuintes interessados, 138 responderam afirmativamente, ou seja, 95,2% concordam que estes tipos de programa devem atender a todos os interessados, independentemente do porte do mesmo.

Este pode ser um problema a ser enfrentado pela RFB no tocante a este assunto, tendo em vista tratar-se de um princípio constitucional e que poderá provocar a judicialização do programa.

Paulsen (2020), relata que o Fisco pode em ter alguma discricionariedade de acordo com os parâmetros de conveniência e oportunidade para alcançar os objetivos decididos pelo Estado. Mas, de acordo com o autor, é significativo que os padrões sejam compreensíveis, impessoais, legítimos e com propósitos, para fundamentar a distinção derivada do uso da discricionariedade.

Programas de conformidade tributária são inevitáveis para mudar a relação Fisco-contribuinte, e cada vez mais, afastar o litígio e o antagonismo que caracteriza, na atualidade, essa relação, mas precisam ser realizados, no contexto brasileiro, com todos os cuidados necessários.

5.1 PROPOSTA: O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL COMO CANAL DE COMUNICAÇÃO ENTRE A RFB E OS CONTRIBUINTES

Um propósito significativo da política tributária do Estado é o esforço na pesquisa de instrumentos que sugestionem os contribuintes a decidirem sobre a conduta de cumprimento regular de suas obrigações tributárias. Para a implantação de um modelo tributário cooperativo, objeto de execução pela RFB atualmente, conforme proposto pela OCDE, e já implantado em Administrações Tributárias de vários países, é fundamental adotar um comportamento para auxiliar e cooperar com os contribuintes, dividir informações com eles e atuar prontamente nas incertezas e questões, privilegiando a comunicação e a solução preventiva de conflitos (OCDE, 2013).

Aqui fica evidente, pelo cenário nacional que temos atualmente, a demanda de uma aproximação mais eficiente entre a RFB e os contribuintes, pautada na construção de um relacionamento mútuo de confiança, em detrimento da descrença e belicosidade que caracterizam a relação atual. É uma direção nova a ser feita. Do questionário aplicado e respondido por contribuintes da região de Campinas/SP, 91,1% dos respondentes avaliaram que o relacionamento com a RFB é ruim, com desconfiança e desequilibrado.

Fica claro a necessidade da RFB em abrir canais de comunicação com os contribuintes de um modo geral e não apenas com alguns contribuintes. O estabelecimento de meios de comunicação é tanto mais vantajoso quanto maior a certeza e a segurança que o contribuinte tenha sobre o entendimento da RFB acerca da aplicação das leis e normas tributárias.

Nesse sentido, o processo de consulta fiscal como medida para afastar dúvidas na interpretação da legislação, pode ser visto como um canal de comunicação, entre a RFB e os contribuintes, que pode instruí-los sobre seus direitos, obrigações e melhorar a obtenção das informações tributárias. O retorno dado pelo Fisco, como interpretação efetiva das normas tributárias, pode esclarecer melhor aos contribuintes os encargos e proporcionar que eles se planejem fiscalmente. O processo de consulta fiscal se enquadra nesse contexto de comunicação efetiva da RFB com os contribuintes. Mas, conforme verificamos, pelas respostas obtidas através do questionário, o processo atual de consulta fiscal necessita de adaptações a essa realidade de mudança de paradigma de atuação da RFB.

Na atualidade, o processo de consulta fiscal federal é um instrumento que possibilita ao contribuinte entrar em contato com a autoridade fiscal para averiguar formalmente qual, do

ponto de vista da RFB, seria a correta interpretação da legislação tributária diante dos acontecimentos apresentados pelo contribuinte (BRASIL, 2021). A RFB, ao atender à consulta, julga, em função do caso concreto apresentado pelo contribuinte, quais os critérios jurídicos legais a utilizar no momento do instante da aplicação da legislação, implicando em consequências ao contribuinte que fez a consulta fiscal e para a RFB.

Pela definição apresentada, se verifica que o processo de Consulta Fiscal federal presume um texto legal, um fato concreto e uma dúvida sobre a aplicação da legislação tributária (BRASIL, 2021).

Quiles (2021) expõe que os sistemas tributários atuais, devido a grande quantidade de normas, regulamentações tributárias, como fonte de direito, tem se mostrado, a cada dia, mais complexa, aumentando as dúvidas acerca da interpretação destas, provocando insegurança nos contribuintes sobre o uso, ou qual a norma a ser aplicada.

A fundamentação do consentimento para o contribuinte, em relação à assistência e informação do Fisco, está amparada na CF/88, no art. 5º, XXXIII, que dispõe o seguinte:

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Conforme se verifica, a realização de suporte e informação através de um processo de consulta fiscal não é tão somente um assunto de efetividade administrativa, mas é também uma imposição oriunda da CF/88 e um direito do contribuinte.

De acordo com Almeida (2018), constatou-se que no Brasil, a relação entre a RFB e os contribuintes é caracterizada por excesso de litigância causada principalmente pela complexidade do sistema tributário e pela má relação entre os contribuintes e a RFB, entre outros fatores.

Verificou-se com a pesquisa realizada, pelo questionário aplicado, que na visão dos contribuintes faltam canais de comunicação entre a RFB e os contribuintes para a divulgação da interpretação fiscal, do ponto de vista da RFB, sobre os aspectos da legislação tributária federal. Segundo Cavalcante (2021), temos um ambiente tributário que favorece o equívoco e o erro derivado da impossibilidade de cumprir uma legislação tão complexa como a nossa. Na

avaliação obtida, com a pesquisa realizada, a RFB é distante dos contribuintes e atua apenas para buscar erros dos contribuintes e não para promover o entendimento, pelo contribuinte, da legislação tributária.

Com base nestes resultados, entendemos que o processo de consulta fiscal federal, uma vez que já consta das ferramentas legais existentes, é passível de uso pelos contribuintes, desde que revista e melhorada, em conformidade com o uso que se faz pelos Fiscos de diversos países e que possuem uma atuação voltada para a cooperação com os seus contribuintes, conforme exposto no percurso teórico.

Torres (2012) coloca que no atual cenário das relações tributárias brasileiro, há a predominância do lançamento por homologação, modalidade dominante no sistema tributário brasileiro. De acordo com o regime estabelecido no art. 150 do CTN, o contribuinte é obrigado a efetuar a apuração do tributo devido, sem o prévio exame pela autoridade fiscal, e realizar o recolhimento do tributo aos cofres públicos. A RFB, por sua vez, ao receber o tributo, tem a prerrogativa de homologar o pagamento, expressa ou tacitamente, ocasionando a extinção do crédito tributário ou, alternativamente, proceder a implementação de um lançamento de ofício.

O contribuinte, ainda de acordo com Torres (2012), neste contexto, com um papel central na arrecadação tributária, tem o encargo de interpretar a legislação tributária. No entanto, o lançamento por homologação é um método repleto de dúvidas, uma vez que o contribuinte, ao cumprir a obrigação tributária, não pode saber antecipadamente se a sua interpretação da legislação atenderá aos critérios utilizados pela RFB no momento da aplicação da lei tributária. Na análise, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, ou mesmo na sua falta, a RFB pode concordar ou discordar da interpretação realizada pelo contribuinte. Em caso de reavaliação da posição dos contribuintes pela RFB, o desacordo leva também à imposição de penalidades.

Logo, é necessário permitir aos contribuintes o acesso à interpretação da legislação do ponto de vista da RFB, de forma a possibilitar o cumprimento das obrigações fiscais com simplicidade e segurança para o contribuinte. Desta forma, o procedimento de consultas fiscais é relevante, uma vez que possibilita ao contribuinte, em caso de dúvida sobre a interpretação da legislação fiscal, comunicar-se com a RFB e inquirir formalmente sobre qual seria, na perspectiva desta, a interpretação de uma determinada disposição normativa.

A manifestação da RFB dá certeza sobre os critérios legais utilizados por esta no cumprimento da norma e permite ao contribuinte direcionar seu comportamento para cumpri-los e evitar penalidades.

Regulamentada pelo Decreto federal nº 70.235/72, Lei federal nº 9.430/96 e Decreto federal nº 7.574/2011, o modelo atual implementado para a realização das consultas fiscais pelos contribuintes, porém, não atende as necessidades de informação destes. O objetivo desta pesquisa é propor medidas complementares, dentro do contexto de mudança de um modelo de relacionamento punitivo para um modelo cooperativo, que está sendo executado pela RFB, de maneira que o processo de consulta fiscal federal possa ser utilizado para melhorar os canais de comunicação entre a RFB e os contribuintes, incrementar a relação onde prevalece a desconfiança, e atuar como um instrumento alternativo para diminuir os litígios tributários federais, em conformidade com as experiências de diversos países que já implantaram essa solução.

A consulta fiscal empregada para a interpretação das leis tributárias pode mostrar-se como um instrumento com capacidade para diminuir os conflitos e garantir uma comunicação melhor entre os contribuintes e a RFB, mas essa ferramenta é pouco utilizada pelos contribuintes, conforme resultados obtidos. De acordo com uma pesquisa realizada pelo Núcleo de Educação Tributária (NEF) da Escola de Direito-SP da Fundação Getúlio Vargas, os contribuintes fazem pouco uso da consulta fiscal no sistema tributário federal, pois ao contrário de ser uma ferramenta para ajudar o contribuinte a ter convicção e segurança, acaba gerando uma dúvida ainda maior se a consulta fiscal for declarada ineficaz, pois o contribuinte não terá solucionado a dúvida e possibilitará, na opinião dos contribuintes que responderam à pesquisa do NEF, que a RFB tenha acesso a uma gama de informações e documentos.

A desconfiança dos contribuintes na imparcialidade da RFB é uma debilidade do próprio instituto, o que pode desincentivar o seu emprego, sendo que de acordo com Pistoni e Baker (2015), em vários países que possuem sistemas de consulta tributária, os contribuintes têm acesso a agentes fiscais e os contribuintes são chamados para explicações, ou para corrigir erros cometidos no processo de consulta fiscal. No contexto brasileiro, os contribuintes não têm como se comunicar com a RFB para esclarecer dúvidas, ou mesmo sanear erros cometidos na elaboração do processo de consulta.

Deveria ser uma possibilidade de que o solicitante no processo de consulta fiscal possa pedir esclarecimento ou correção de erro material, solicitar reconsideração, inclusive nos casos em que a consulta tenha sido declarada ineficaz.

Fica evidente a demanda de tornar o sistema de consulta fiscal federal mais amplo para possibilitar o uso deste como um canal de comunicação dos contribuintes com a RFB, tendo em vista que a legislação vigente afasta o contribuinte do processo.

Um outro fator importante no sistema atual é o tempo decorrido entre a apresentação do pedido e a publicação da resposta. Até o ano de 2016, a RFB não tinha limite de tempo para dar a resposta aos questionamentos dos contribuintes. Com o Decreto federal n. 8.853/16 foi estabelecido um prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) contados da data do protocolo para que a RFB esclareça as solicitações dos contribuintes. Embora a medida seja positiva, ela não é eficaz na prática. Nesse sentido, entendemos ser adequada a redução do prazo para resposta a 30 (trinta) dias, prorrogáveis por mais 30 (trinta) dias.

Na questão da publicidade da resposta, no Brasil, as respostas não foram divulgadas inteiramente até 2013, violando o princípio da publicidade e impossibilitando que outros contribuintes utilizem as soluções de consulta como um guia. Com a publicação da IN RFB nº 1.434/13, o artigo II do art. 27 da IN RFB nº 1.396/13 foi mudado e o relatório dos fatos que fundamenta a decisão de consulta, bem como os motivos da decisão, passaram a ser publicados.

Apesar do avanço em linha com o proposto pelo FMI, além da publicação individual do arquivo de respostas, a RFB deveria elaborar e publicar relatórios, como sugerido pelo FMI, com detalhes acerca do número de consultas respondidas, as questões mais relevantes que foram objeto de formulação, o número de consultas não atendidas, bem como, a justificativa para isso. Além disso, também seria relevante a publicação dos principais erros cometidos na formulação dos pedidos e o tempo médio de análise do pedido. Esta abordagem tornaria o trabalho da RFB mais transparente e conferir-lhe-ia mais legitimidade, possibilitando um aumento de confiança dos contribuintes.

O processo de consulta fiscal federal em sua forma atual não pode ser utilizado, conforme a legislação exposta, em questões teóricas sem ressonância prática para o contribuinte. Em outras palavras, mesmo que o contribuinte tenha dúvidas sobre a interpretação de determinado dispositivo, ele não pode fazer uma consulta até que tenha um fato específico que possa ser formulado e cujo entendimento não seja claro. Desta forma, entendemos que seria

bastante importante para o contribuinte a possibilidade de realizar “consultas prévias” para o esclarecimento de dúvidas e de assuntos que ainda não ocorreram.

Portanto, entendemos que ao rever as estratégias institucionais da RFB, para criar um ambiente de confiança e cooperação com os contribuintes, o processo de consulta fiscal pode ser utilizado, com as alterações propostas, para melhorar os canais de comunicação com os contribuintes, esclarecendo as dúvidas de legislação que estes tenham e, assim, contribuir para a redução das disputas tributárias entre os contribuintes e a RFB e ampliar o nível de confiança dos contribuintes na atuação da RFB.

Resumidamente, são feitas as seguintes propostas:

Quadro 3 – Resumo das propostas apresentadas – Consulta Fiscal federal

continua

Item	Proposta
1	Mudança de critérios, tornar estes mais objetivos, de forma que o processo de consulta fiscal tenha menos declaração de ineficaz.
2	Medidas para a redução do tempo de resposta por parte da RFB, de forma que o contribuinte tenha uma decisão sobre o seu processo em até trinta (30) dias, prorrogáveis por mais trinta (30) dias, nos casos de análise sobre fatos concretos.
3	Possibilidade do contribuinte realizar “consultas prévias” para o esclarecimento de dúvidas sobre assuntos que ainda não ocorreram na prática, com prazo de quinze (15) dias para a resposta.
4	Elaborar e disponibilizar, a partir das perguntas apresentadas nas “consultas prévias”, manuais de “perguntas e respostas” separados por tributos.
5	Possibilidade do contribuinte fazer a solicitação de esclarecimento, correção de erro material no processo de consulta, ou realizar o pedido de reconsideração da análise do processo, mesmo com a declaração de ineficaz
6	Possibilidade de manifestação do contribuinte no processo de consulta até a decisão do mesmo por parte da autoridade tributária, inclusive, possibilitar a juntada de documentos e explicações, no decorrer do processo, para elucidar melhor a sua dúvida.

Quadro 3 – Resumo das propostas apresentadas – Consulta Fiscal federal

		conclusão
Item	Proposta	
7	Publicação de relatórios com o número de consulta fiscais respondidas, questões mais significativas que foram objeto de consulta, o número de consultas não atendidas e a justificativa para isso, além dos principais erros realizados na formulação dos processos de consulta, bem como, o tempo médio de resposta, por parte da RFB, para o exame do processo.	

Elaborado pelo autor.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi a proposição do uso do processo de Consulta Fiscal federal como instrumento de comunicação entre a RFB e os contribuintes para ampliar a conformidade cooperativa da RFB.

Para tanto, faz-se necessário responder à questão da pesquisa: **“Como os contribuintes e servidores da Receita Federal do Brasil percebem o processo de consulta fiscal e como ele pode ser usado para melhorar a conformidade fiscal?”** A partir do referencial teórico e da análise dos dados coletados em pesquisa empírica, com contribuintes selecionados da jurisdição da DRF em Campinas/SP, buscou-se compreender as opiniões destes e dos seus servidores acerca do tema de conformidade cooperativa e como o processo de Consulta Fiscal federal poderia ser utilizado para melhorar a comunicação, da RFB e contribuintes, e consequentemente ampliar a conformidade cooperativa.

Quanto aos objetivos específicos, em relação ao NSP, foi possível verificar que os princípios do NSP são perfeitamente compatíveis com os princípios da conformidade cooperativa. Também, foi possível verificar que alguns fatores pesquisados influenciam fortemente e são fundamentos para o sucesso do programa de conformidade cooperativa da RFB (CONFIA). Ficou patente a necessidade de uma intervenção da RFB, nestes elementos, para que ocorra um alinhamento com os objetivos do programa de conformidade (CONFIA), a saber: a complexidade da legislação tributária federal, necessidade de reforçar, com ações propositivas, a Imagem / Reputação da RFB perante os contribuintes, o relacionamento da RFB, para os contribuintes, é ruim, com desconfiança, faltam canais de comunicação, há baixo conhecimento, dos contribuintes e dos servidores da RFB, sobre o tema de conformidade

cooperativa e o próprio programa de conformidade da RFB (CONFIA), e há a necessidade de melhorar a prestação de serviços ao contribuinte com ações que possam ir além dos portais de informação digitais.

O objetivo atual da RFB, com a implantação de um projeto de conformidade cooperativa, já implementado por vários Fiscos mundiais, é realizar a mudança de um modelo tributário basicamente punitivo para um modelo tributário mais colaborativo, baseado também no reconhecimento dos direitos dos contribuintes e na entrega de recompensas aos contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias, de forma a incentivar a conduta de conformidade tributária. A partir dessa situação observada, o desafio da RFB, conforme as fontes consultadas e a pesquisa efetuada, é mudar o padrão de comportamento, interno e externo, de relacionamento com os contribuintes de um modelo profundamente punitivo para um modelo cooperativo para alcançar a conformidade tributária.

Referente ao objetivo principal desta pesquisa, o processo de Consulta Fiscal federal precisa de aperfeiçoamento, conforme sugerido, para que possa ser uma ferramenta eficaz de comunicação com o contribuinte, pois possui causas, na atualidade, que são um impedimento para o seu emprego de forma plena. Nesse contexto, um emprego maior dos processos de Consulta Fiscal, com as modificações propostas, seria capaz de viabilizar a abertura, ou o aprimoramento desses canais de comunicação e garantir uma relação mais transparente e com mais segurança jurídica entre a RFB e os contribuintes e influir positivamente para ampliar a conformidade cooperativa da RFB.

A ferramenta básica e mais tradicional para fortalecer e garantir a conduta de “Conformidade” na área tributária federal, atualmente em vigor no Brasil, é a penalização dos contribuintes pela RFB. Por esse ponto de vista, o contribuinte deve vivenciar a sensação de ser frequentemente acometido pela possibilidade de ser autuado pela RFB. No entanto, enquanto o modelo tradicional é mais efetivo punindo e aplicando sanções aos contribuintes que não cumprem a regulamentação tributária, a conscientização, a educação fiscal, a simplificação do sistema normativo tributário e principalmente, o fornecimento de informações adequadas, pela RFB, aos contribuintes que pretendem realizar, normalmente, as suas obrigações fiscais, são comprovadamente mais eficazes, conforme visto pelo estudo empreendido. O fortalecimento dos canais de comunicação e fornecimento de informações pela RFB, certamente atuaria criando uma relação mais próxima com os contribuintes, podendo ser o bastante e mais efetivo para o aumento da conformidade tributária. Ao elucidar antecipadamente como a RFB

interpretará a legislação, à luz dos fatos relatados, permite ao contribuinte entender previamente a norma cabível e os efeitos da sua não conformidade.

Uma postura diversa da RFB, conforme atestam os resultados obtidos, mostram que é essencial para a ampliação de um modelo cooperativo, auxiliar os contribuintes com informações e dúvidas de questões, privilegiando a comunicação e a solução preventiva de conflitos, com uma proximidade maior dos contribuintes. Por esse motivo, foi indicado que o processo de consulta fiscal adaptado agiria antes do litígio, pois daria ao contribuinte a perspectiva de saber os fundamentos legais usados pela RFB antes do cumprimento da legislação tributária. Nesse sentido, de acordo com as fontes consultadas, evidenciou-se que o uso preventivo do processo de Consulta Fiscal impede que haja imprevistos, impedindo a instauração de litígios tributários e contribuindo para a melhoria da relação e comunicação da RFB e contribuintes, item fundamental para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa, pois isto está no cerne do modelo de “Compliance Cooperative”. Além disso, nesse contexto, um emprego maior dos processos de consulta fiscal, pelos contribuintes, seria capaz de viabilizar a abertura, o aprimoramento desses canais de comunicação e garantir uma relação mais transparente e com mais segurança jurídica entre a RFB e os contribuintes.

Desta forma, conclui-se, quanto o pressuposto formulado, que a mudança de atuação da RFB, de coercitiva para a de conformidade cooperativa é possível desde que a RFB atue para o melhoramento de questões já levantadas, conforme já visto, e que trazem impactos para a ampliação do programa de conformidade cooperativa. Fica patente, a necessidade da RFB de fazer uma divulgação maior do tema de conformidade cooperativa para os contribuintes e os servidores da RFB, visto que, conforme atestou a pesquisa realizada, há um desconhecimento, de ambos, sobre o tema de conformidade cooperativa.

Na pesquisa realizada, há algumas limitações, tendo em vista as diferenças entre a população-alvo e a amostra envolvida na pesquisa efetuada. A população-alvo é um número bastante grande em relação a amostra utilizada. A amostra utilizada na pesquisa foi relativamente pequena e contemplou contribuintes grandes, pequenos e médios. Uma das medidas que poderiam ter sido adotadas na pesquisa seria uma amostra composta apenas por grandes contribuintes, que em tese são o alvo potencial dos programas de conformidade cooperativa. Também, deve ser mencionado como uma limitação da pesquisa, o local de coleta amostral. O ideal seria que a pesquisa abrangesse grandes contribuintes de várias localizações

do país, mas que implicaria em um esforço maior, moroso e burocrático para a realização da pesquisa de campo.

Há possíveis ruídos que interferiram nas respostas, pois como salientado no percurso teórico, as necessidades dos contribuintes de portes diversos perante o Fisco são diferentes entre si, sendo que na pesquisa efetuada, as empresas de médio porte (75,9%) tiveram uma participação mais significativa que as grandes empresas (6,2%).

Também há uma ausência de estudos significativos, no âmbito nacional, sobre o assunto tratado.

Finaliza-se este trabalho, apontando que os problemas identificados pela pesquisa efetuada, tanto em relação ao objetivo principal, quanto aos objetivos específicos, podem contribuir para o alinhamento da estratégia da RFB para o ampliar o programa de conformidade cooperativa (CONFIA). Este trabalho permitiu a proposição da utilização do processo de Consulta Fiscal, com adaptações, para melhorar a comunicação com o contribuinte nesse novo modelo de relacionamento, atuando para dinamizar o meio de comunicação e servir para uma mudança cultural no relacionamento e confiança existente entre a RFB e contribuintes. Além disso, foi possível identificar fatores que precisam ser trabalhados pela RFB para viabilizar positivamente o programa de conformidade cooperativa em andamento.

Em relação ao NSP, este trabalho poderá contribuir para avaliar se há, em andamento, um esforço de superação das racionalidades gerencial e burocrática ainda dominantes na organização da Administração Pública nacional através do fortalecimento, por exemplo, da participação cidadã como coprodutora de políticas pública. Além disso, este trabalho poderá ajudar no campo das discussões acerca dos modelos de Administração Pública, que apresenta grande número de publicações e sobretudo, ao utilizar como foco o modelo do NSP, este trabalho será capaz de contribuir para as discussões acerca de novos paradigmas em consolidação, alinhados com o contexto econômico, político e societal do mundo contemporâneo.

REFERÊNCIAS

ABREU, Ana Cristina Donner.; HELOU, Ângela Regina Heinzen Amin; FIALHO, Francisco Antônio Pereira. Possibilidades epistemológicas para a ampliação da teoria da administração pública: uma análise a partir do conceito do Novo Serviço Público. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, dez. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/cQvZpXZvTHsW9qjk7jN3dqD/?lang=pt>. Acesso em: 03/04/2023.

ANDION, Carolina (org.). Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. **Cadernos Ebape.Br**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 1-19, mar. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/8LPjXpK63qdrmdBcfffkvg6k/>. Acesso em: 14 abr. 2023.

ALINK, Matthijs; VAN KOMMER, Víctor. **MANUAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. CIAT - IBFD. Amsterdam, Países Bajos, 2011. 734p. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf. Acesso em: 18 set. 2022.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. NOTAS SOBRE LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA E COMPLIANCE COOPERATIVO NO BRASIL. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 40, p. 469-482, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>. Acesso em: 15 jan. 2021.

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F.; YAZBEK, C. L **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). 2016. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 13. Jul. 2022

ANDRADE, R. G.; RAUPP, F. M. Transparência do legislativo local à luz da Lei de Acesso à Informação: evidências empíricas a partir dos maiores municípios brasileiros. **Desenvolvimento em Questão**, n. 41, p. 85-130, out./dez. 2017. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:8IA-GeuRTRYJ:https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/4213/5487&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 14. Nov. 2022.

ARAÚJO, Ésio Vieira de. **PROGRAMAS DE CONFORMIDADE FISCAL COMO QUEBRA DE PARADIGMAS**. 2022. 154 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3020/2/%C3%89sioVieiraeAra%C3%BAjoDisse rtacao2022.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA (São Paulo). **DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO**: relatório final de pesquisa. São Paulo, 2022. 337 p. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em: 1 jun. 2022.

ALVES, Anibal. Comunicação social e a criança. **Cadernos do Noroeste**, vol. 5, nº 1-2, Braga, 1992, p. 215-224. Disponível em: <http://catesoc.gep.msess.gov.pt/plinkres.asp?Base=CATESOC&Form=COMP&StartRec=0&RecPag=5&NewSearch=1&SearchTxt=%22TCO%20A%20comunica%E7%E3o%20social%20e%20a%20crian%E7a%22%20%2B%20%22TCO%20A%20comunica%E7%E3o%20social%20e%20a%20crian%E7a%24%22>. Acesso em: 03/03/2023.

AUSTRALIA. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. (org.). **Compliance Model**. 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model/>. Acesso em: 15 dez. 2022.

AUSTRIA. Federal Ministry of Finance. **The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2015**. Disponível em: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:e51a2d41-1bac-4742-8bcc-610b7987a612/BMF-Annual_Report_2015.pdf. Acesso em: 05 set. 2022

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisas em survey**. Belo Horizonte. Editora UFMG, 2005

BALBE, R. S. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 189-209, abr./jun. 2010. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/45>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BALHAROVÁ, M. **Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Comercial) – Universidade Hague de Ciências Aplicadas, Haia, 2016. Disponível em: https://www.academia.edu/attachments/49712007/download_file?st=MTU1NzI4NzAxMSwxNzkuMjU0LjI1NC4zLDgwNTMzODkz&s=profile. Acesso em: 07 fev. 2019.

BAPTISTA, Cristina Sales, SOUSA, Maria José. **Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios**. Pactor, 2011. 192p.

BEZERRA, Thales Vinicius Santiago *et al.* Ação de Conformidade como uma Inovação na Administração Pública Brasileira. In: IX SINGEP, **Anais**. São Paulo/SP, Brasil, 2021. Disponível em: <http://submissao.singep.org.br/9singep/arquivos/223.pdf>. Acesso em 15 set. 2022.

BEZERRA, Thales Vinicius Santiago; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. AS AÇÕES DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DO FISCO E O CUMPRIMENTO VOLUNTÁRIO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. In: XLVI ENCONTRO DA ANPAD - ENANPAD 2022, On-Line. **Encontro 2022** 2022. Disponível em: <http://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/1755c118e8859eb000eb6eca25369407.pdf>. Acesso em: 01 set. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 2848. Código Penal. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 6 jan. 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 70235. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 6 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 11 de jul. 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 jan. 2021.

BRASIL. LEI Nº 8137. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.. Acesso em: 5 jan. 2021.

BRASIL. LEI Nº 9430. DISPÕE SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL, AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL, O PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONSULTA E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1999. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=9430&ano=1996&ato=4c4cXRE5UMJpWT4af..> Acesso em: 5 jan. 2021.

BRASIL. LEI Nº 9784. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. DECRETO Nº 7574. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 29 set. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em 11 de jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 12788. Altera as Leis nºs 7.064, de 6 de dezembro de 1982, 8.352, de 28 de dezembro de 1991, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 12.249, de 11 de junho de 2010, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12788.htm#:~:text=Permite%20a%20deprecia%C3%A7%C3%A3o%20acelerada%20dos,de%2028%20de%20dezembro%20de. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1396. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113415#2200932>. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1434. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48914>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1598. Dispõe sobre o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113415#2200932>. Acesso em: 5 jan. 2021.

BRASIL. PORTARIA MF Nº 641. Dispõe sobre o monitoramento dos maiores contribuintes.. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 11 mai. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>. Acesso em 23 de abr. 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 8853. Altera o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 22 set. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8853.htm. Acesso em 11 de jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. **Consulta sobre interpretação da legislação tributária**. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia (org.). **CONFIA**: programa de conformidade cooperativa fiscal da receita federal. PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA FISCAL DA RECEITA FEDERAL. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 15 maio 2022.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos (org.). Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público - Enap**, Brasília, v. 47, n. 1, p. 40-70, abr. 1996. Quadrimestral. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702/550>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998. 314p.

CANADA. **Revenue Agency Ministerial Transition Documents**, 2015. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-ministerial-transition-documents-november-2015.html>. Acesso em: 15/05/2021.

CASTRO, L.; SCARTASCINI, C. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 116. 2013. Disponível em: https://www.academia.edu/15327339/Tax_Compliance_and_Enforcement_in_the_Pampas_Evidence_from_a_Field_Experiment. Acesso em: 18 set. 2022.

CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes. **CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: NOVAS PERSPECTIVAS PARA O RELACIONAMENTO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE**. 2021. 119 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Ordem Jurídica Constitucional, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59328/1/2021_dis_legcavalcante.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

CIAT. **La Moral Tributaria como Factor Determinante en el Mejoramiento de la Eficacia de la Administración Tributaria**. 2011. Quito, Ecuador. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. 496 p. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf. Acesso em: 06 set 2016.

CIAT. **MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT**: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá: CIAT, 2015. 210 p. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf. Acesso em: 31 out. 2022.

CIAT. **PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. 2016. Ciudad de México. México. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. 193 p. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2016/Espanol/2016-AG-50_mexico.pdf. Acesso em: 06 set 2021.

CIAT. **Cooperative Tax Compliance Programs: A Great opportunity for Latin America and the Caribbean**. 2022. Disponível em: <https://www.ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/?lang=en>. Acesso em: 15 set. 2022.

CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. **Revista Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 2, p. 230-248, 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/1324/1193>. Acesso em: 29 abr. 2022.

COUTINHO, R. L. F. Administração pública comparada e seus impactos sociais. **E-legis**, n. 15, p. 100-122, set./dez. 2014. Disponível em: <https://e-legis.camara.leg.br/cefor/index.php/e-legis/article/view/205/261>. Acesso em: 18. Nov. 2022.

CHAVES, Débora Almeida. SILVA, Marcos Raimundo Pereira da. Administração Pública Gerencial: Dificuldades de Implementação nas Organizações Públicas. **Congresso Sul Brasileiro de Administração Pública**. Curitiba: 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/336055230_Administracao_Publica_Gerencial_Difi

culdades_de_implementacao_nas_Organizacoes_Publicas/link/5d8c13e1a6fdcc25549a4a6d/download. Acesso em: 29 out. 2022.

DENHARDT, Robert B.; DENHARDT, Janet Vinzant. **The New Public Service: serving, not steering**. Nova York: M.E. Sharpe, 2007. 240 p. Disponível em: http://www.untagsmd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_2/PUBLIC%20ADMINISTRATION%20The%20new%20public%20service%20serving,%20not%20steering.pdf. Acesso em: 28 out. 2022.

DENHARDT, Robert. B. **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 367p.

ENDEN, Eelco van der; BRONŻEWSKA, Katarzyna. **The Concept of Cooperative Compliance**. Bulletin for International Taxation, 2014 (Volume 68), n. 10. Disponível em: https://online.ibfd.org/collections/bit/html/bit_2014_10_int_2.html#bit_2014_10_int_2. Acesso em: 08 ago. 2022.

European Parliament (org.). **UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA E SIMPLES QUE APOIE A ESTRATÉGIA DE RECUPERAÇÃO**. 2020. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312&from=PT>. Acesso em: 05 set. 2022.

FRANKENTHAL, Rafaela (org.). **Entenda a escala Likert e saiba como aplicá-la em sua pesquisa**. 2022. Disponível em: <https://mindminers.com/blog/entenda-o-que-e-escala-likert/>. Acesso em: 15 dez. 2022.

FREDERICKSON, H. George *et al* (org.). **The Public Administration Theory Primer**. 2. ed. United States of America: Westview Press, 2012. 274 p.

FONTES, Daniel Belmiro. Abordagem Comportamental no Compliance Tributário. In: 19º PRÊMIO CRIATIVIDADE 2020 & INOVAÇÃO DA RFB, 2020, Brasília. **Prêmio Criatividade e Inovação**. Brasília: Enap, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6197?mode=full>. Acesso em: 05 ago. 2022.

GANGL, Katharina et al. The relationship between Austrian tax auditors and self-employed taxpayers: Evidence from a qualitative study. **Frontiers in psychology**, v. 10, p. 1034. 2019. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/333067243_The_Relationship_Between_Austrian_Tax_Auditors_and_Self-Employed_Taxpayers_Evidence_From_a_Qualitative_StudyData_Sheet_1docx/link/5cda1f6b92851c4eab9d70f8/download. Acesso em: 22 nov. 2022.

IMF/OCDE. **Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers**. Washington, D.C.: IMF/OCDE Mar. 2017, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2022.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA) (org.). **About IFA**. 2020. Disponível em: <https://www.ifa.nl/about-ifa>. Acesso em: 15 nov. 2022.

JACKSON, Brendan R.; MILLIRON, Valerie. Tax compliance research: findings, problems, and prospects. **Journal of Accounting Literature**, v. 5, p. 125–165, 1986. Disponível em:

<https://www.sciencedirect.com/journal/journal-of-accounting-literature>. Acesso em: 25 out. 2022.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic psychology**, v. 29, n. 2, p. 210-225. 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/222697446_Enforced_versus_voluntary_tax_compliance_The_slippery_slope_framework/link/59e30fca6fdcc7154db5fc4/download. Acesso em: 18 nov. 2022.

KIRCHLER, Erich; WAHL, Ingrid. Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 3, p.331-346. 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/44630455_Tax_Compliance_Inventory_TAX-I_Voluntary_tax_compliance_enforced_tax_compliance_tax_avoidance_and_tax_evasion/link/612dec0b38818c2eaf7051f6/download. Acesso em: 18 nov. 2022.

LACERDA, Alana Bauer. **A GESTÃO PÚBLICA E O RELACIONAMENTO COM O CIDADÃO**:: um estudo sob a ótica da teoria new public service. 113 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/171711>. Acesso em: 24 out. 2022.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. **A MUDANÇA DO PARADIGMA DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS ENTRE A RECEITA FEDERAL E OS CONTRIBUINTES**. 2020. 263 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 25 abr. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo – SP: Malheiros, 2010. 552 p.

MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different treatment, same outcome: reconciling cooperative compliance with the principle of legal equality. **Journal of Tax Administration**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 111-144, fev. 2019. Disponível em <http://jota.website/index.php/JoTA/issue/viewIssue/21/33>. Acesso em: 18 ago. 2022.

MILANI, C. R. S. O princípio da participação social na gestão de políticas públicas locais: uma análise de experiências latino-americanas e europeias. *Rev. Adm. Pública*, v. 42, n. 3, p. 551-79, Maio/Jun de 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/w8Sd7tHxv3dHcLmgW5DrpZs/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 10/04/2023.

MOTTA, Paulo Roberto de Mendonça O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 53, n. 1, p. 82-90, jan/fev. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/yqqMHSkZDs5k8HLbD76JxCM/?lang=pt>. Acesso em: 10/04/2023.

NU BANK (São Paulo). **O que é OCDE e por que o Brasil quer se tornar membro?** 2022. Disponível em: <https://blog.nubank.com.br/ocde-o-que-e/>. Acesso em: 15 out. 2021.

OCDE. **Citizens as Partners: Information, Consultation, and Public Participation in Policy Making**. 2001. Paris: OCDE Publishing, Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Citizens-as-Partners-OECD-Handbook.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

OCDE. **STUDY INTO THE ROLE OF TAX INTERMEDIARIES**. Paris: OCDE Publishing, 2008. 88 p. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2021.

OCDE. **Forum on Tax Administration Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management**. 2009. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>. Acesso em 07 de dez. 2021.

OCDE. **Tax Compliance and Tax Accounting Systems**. 2010. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/45045662.pdf>. Acesso em 07 de dez. 2021.

OECD. **Co-operative Compliance: A Framework FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE**. Paris: OCDE Publishing, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page4. Acesso em: 07 jun. 2021.

OECD. **Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective**. Paris: OCDE Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223219-en>. Acesso em: 07 jun. 2020.

OECD. **Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OCDE Publishing, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2020.

OECD. **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OCDE Publishing, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en. Acesso em: 07 jun. 2020.

OWENS, Jeffrey. Taxpayers' Rights and Obligations. *Intertax*, 1990. P. 554-569. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/18.11/TAXI1990084>. Acesso em: 15 jul. 2022

OWENS, Jeffrey. Tax Administrator, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? *Bulletin For International Taxation*. Set. 2012. **IBFD**, p. 517-518. Disponível em: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/bifd091206.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública para Auditor Fiscal da Receita Federal e Auditor Fiscal do Trabalho**. 3ª ed. São Paulo. Editora Método, 2017. 512 p.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Entre a Administração e a Política: os desafios da gestão pública democrática**. 2003. 233 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia, Instituto de Filosofia

e Ciência Humanas, Universidade Estadual de Campinas - Unicamp, Campinas, 2003. Disponível em: file:///C:/Users/03495777814/Downloads/Paula_AnaPaulaPaesde_D.pdf. Acesso em: 25 out. 2022.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública: limites e possibilidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005. 201 p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11^a.ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2020, 616 p.

PEREIRA, Sandra Patrícia Marques; CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro. MOVIMENTOS PÓS-NOVA GESTÃO PÚBLICA: O NOVO SERVIÇO PÚBLICO. **Lex Humana**, Petrópolis, v. 12, n. 1, p. 69-85, jul. 2020. Disponível em: <https://seer.ucp.br/seer/index.php/LexHumana/article/view/1824/889>. Acesso em: 24 out. 2022.

PINTO, Suzi Samá; SILVA, Carla Silva da (org.). **Estatística: volume i**. Rio Grande: Editora da Furg, 2020. 198 p.

PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. **Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report)**. **Cahiers de droit fiscal international**. v. 100b. IFA 2015 Basel Congress, 2015.

PRADO, Mauricio Almeida. O modelo gerencial da educação: contribuições da experiência da Inglaterra ao debate brasileiro. **Revista do Serviço Público**. Brasília. 62 (3): p 261-279. Jul/Set 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/03495777814/Downloads/72-Texto%20do%20Artigo-226-1-10-20140127.pdf>. Acesso em: 27 out. 2022.

PRZEPIORKA, Michell (org.). Compliance cooperativo – Possibilidades e desafios. **Revista Abradt Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, p. 119-136, 2019. Semestral. Disponível em: https://www.academia.edu/43900578/Compliance_cooperativo_Possibilidades_e_desafios. Acesso em: 1 set. 2022.

QUILES, Francis Mike. **CONSULTA FISCAL COMO CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. 2021. Disponível em: <https://poq.adv.br/consulta-fiscal-como-causa-de-suspensao-da-exigibilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em: 27 jul. 2022.

ROCHA, Sérgio André. RECONSTRUINDO A CONFIANÇA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 39, p. 487-506, 2018. 1415-8124. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1466>. Acesso em: 13 abr. 2020.

SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. Os modelos de administração pública como estratégias complementares para a coprodução do bem público. **Revista de Ciências da Administração**. Florianópolis, v. 11, n. 25, p. 68-96, set./dez. 2009. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2009v11n25p83>. Acesso em: 10/04/2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v. 3, n. 10, p. 119-140, 1995. <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Algumas-reflexo%CC%83es-sobre-a-consulta-em-mate%CC%81ria-fiscal-1995.pdf>. Acesso em: 25 out. 2022

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais e Reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública - RAP**. Rio de Janeiro, 43 (2), p. 347-369, Mar/Abr: 2009. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6691/5274>. Acesso em: 26 out. 2022.

SILVA, Thiago Antunes da. CONCEITOS E EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: O DESENVOLVIMENTO DO PAPEL ADMINISTRATIVO. In: TERRITÓRIOS, REDES E DESENVOLVIMENTO REGIONAL: PERSPECTIVAS E DESAFIOS, Não use números Romanos ou letras, use somente números Arábicos., 2017, Santa Cruz do Sul. **Seminário**. Santa Cruz do Sul: Unisc, 2017. p. 1-22. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidr/article/view/16678>. Acesso em: 25 out. 2022.

SILVA MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 1263 p.

SOLICHIN, Much Riyadus; ASTUTI, Susi (org.). Tax Payment Intention using Theory of Planned Behavior Approach. **Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan**, Kebumen, v. 10, n. 1, p. 11-19, jan. 2020. Disponível em: <https://journal.stieputrabangsa.ac.id/index.php/jiak/article/view/723/400>. Acesso em: 17 dez. 2022.

SOUSA, B., FANTINI, L., DALLAGNOLI, S., & MORESCO, S. **Comunicação Organizacional – A Importância da Comunicação nas Organizações**. Faculdade de Tecnologia de Santa Catarina, Brusque, 2009. Acedido em http://www.bm.edu.br/fatesc.edu.br/wp-content/blogs.dir/3/files/pdf/tccs/a_importancia_da_comunicacao_nas_organizacoes.pdf. Acesso 14 mar 2023.

TORRES, Heleno Taveira (org.). **Administração tributária deve resgatar democracia**. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-28/consultor-tributario-urgente-resgatar-democracia-edicao-leis>. Acesso em: 27 out. 2022.

UCS (Caxias do Sul). **Como calcular a média ponderada: exemplos, fórmula e exercícios**. exemplos, fórmula e exercícios. 2020. Disponível em: <https://ead.ucs.br/blog/media-ponderada>. Acesso em: 15 nov. 2022.

UGARTE, Luis Cremales; ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias; VARGAS; David. Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. **The Inter- American Center of Tax Administrations (CIAT)**. 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 18 dez. 2022.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative Tax Regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, n. 2, dez. 2008. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/302394401.pdf>. Acesso em: 22 set. 2022

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2019. 104 p.

VIOL, Andrea Lemgruber (org.). A administração tributária moderna e maximização do cumprimento tributário. **Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 50-82, jun. 2015. Semestral.

WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. **Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency**. Tax Law International Monetary Fund Technical Note, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2022.

WATZLAWICK, P., BEAVIN-BAVELAS, J., & JACKSON, D. **Pragmática da Comunicação Humana. Um Estudo dos Padrões, Patologias e Paradoxos da Interação**. 14ª edição. São Paulo: Editora Cultrix. 2004. 308 p.

ANEXOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
TERMO DE CONSENTIMENTO DE PARTICIPAÇÃO NA PESQUISA

Prezado(a) respondente.

Este questionário é parte de uma pesquisa de dissertação desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Administração de Empresas, da Universidade Federal da Bahia – UFBA.

Esta pesquisa tem por objetivo examinar e mensurar a complexidade tributária federal, o relacionamento do contribuinte com a Receita Federal do Brasil (RFB), mensurar a imagem/ prestígio da Receita Federal do Brasil (RFB), na avaliação dos contribuintes, verificar o conhecimento acerca de conformidade cooperativa, interesse e possível comprometimento dos contribuintes com este tema. Além disso, também será verificado a opinião dos contribuintes sobre a comunicação com a Receita Federal do Brasil (RFB) e por fim, o uso do processo de consulta fiscal pelos contribuintes.

Esta pesquisa está sendo realizada sob responsabilidade do aluno de mestrado Antonio Roberto Martins, sob orientação da professora, Dra. Ana Rita Sacramento.

Convido o (a) Senhor(a) a participar.

As informações serão usadas para fins acadêmicos, sem que haja disseminação das informações constantes do questionário. Há o compromisso de que os dados obtidos serão tratados sigilosamente, com finalidades apenas científica.

O tempo estimado para responder o questionário é de cerca de 10 minutos.

Caso haja dúvidas, favor entrar em contato pelo e-mail: antonio.roberto.martins@gmail.com.

Conto com a sua colaboração e agradeço a sua participação.

Atenciosamente: Antonio Roberto Martins



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
TERMO DE CONSENTIMENTO DE PARTICIPAÇÃO NA PESQUISA

Prezado(a) respondente.

Este questionário é parte de uma pesquisa de dissertação desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Administração de Empresas, da Universidade Federal da Bahia – UFBA.

Esta pesquisa tem por objetivo examinar e mensurar a complexidade tributária federal, o relacionamento da Receita Federal do Brasil (RFB) com os contribuintes e verificar o conhecimento acerca de conformidade cooperativa,

Esta pesquisa está sendo realizada sob responsabilidade do aluno de mestrado Antonio Roberto Martins, sob orientação da professora, Dra. Ana Rita Sacramento.

Convido o (a) Senhor(a) a participar.

As informações serão usadas para fins acadêmicos, sem que haja disseminação das informações constantes do questionário. Há o compromisso de que os dados obtidos serão tratados sigilosamente, com finalidades apenas científica.

O tempo estimado para responder o questionário é de cerca de 10 minutos.

Caso haja dúvidas, favor entrar em contato pelo e-mail: antonio.roberto.martins@gmail.com.

Conto com a sua colaboração e agradeço a sua participação.

Atenciosamente: Antonio Roberto Martins



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

PESQUISA: Questionário contribuintes

RELACIONAMENTO COM A RFB

- 1) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) Existe uma desconfiança entre o contribuinte e a Receita Federal do Brasil (RFB) e vice-versa.
 - b) A RFB não tem uma postura colaborativa com os contribuintes.
 - c) O relacionamento dos contribuintes com a RFB é ruim.
 - d) Há uma distância muito grande, no Brasil, entre os contribuintes e a RFB.
 - e) Há um desequilíbrio muito grande de forças e quase nenhum esforço da RFB para fazer um trabalho preventivo.

IMAGEM / REPUTAÇÃO DA RECEITA

- 2) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) A RFB é de um modo justa.
 - b) A RFB penaliza os contribuintes.
 - c) A RFB é um órgão eficiente.
 - d) A RFB é competente em administrar o sistema tributário e aduaneiro federal brasileiro.
 - e) A RFB tem uma atuação ética e influencia positivamente a sociedade.
 - f) A transparência e a publicidade da RFB são grandes.

A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

- 3) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO É MUITO COMPLEXO - A complexidade decorre de características como a fragmentação da base tributária e do direito de legislar entre a União, os 27 estados, o Distrito Federal e os 5.571 municípios do País; a tributação desigual conforme o setor e o produto; e os benefícios fiscais.
 - b) Você acredita que a complexidade do nosso sistema Tributário é uma das causas de litígios tributários na atualidade?
 - c) Temos um ambiente favorável ao equívoco e ao erro não proposital, pela derivado da impossibilidade de cumprir uma legislação tão complexa como a nossa. Temos um ambiente que favorece o contencioso e não o esclarecimento das normas tributárias.
 - d) HÁ MUITAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: muitas vezes as demandas do contencioso tributário são originadas por equívocos no lançamento por parte do contribuinte ou do Fisco, situações que poderiam ser resolvidas sem trâmites processuais engessados. A quantidade de obrigações fiscais a serem cumpridas também é causa relevante de complexidade e conflitos, inclusive em razão das muitas excessivas previstas na legislação para o caso de descumprimento de obrigações acessórias.

CONFORMIDADE COOPERATIVA

- 4) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Sim; ii) Não; iii) Já ouvi falar, mas não sei o que é.
- a) Você ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária entre a Administração Tributária e contribuintes para facilitar a conformidade tributária?
 - b) Você já ouviu falar no CONFIA, programa de conformidade da RFB?
- 5) Avalie nas frases abaixo, o interesse por um programa de conformidade para você, de acordo com as opções: em i) muito baixo; ii) baixo; iii) médio; iv) alto; v) muito alto
- a) Elucidação de incertezas, imprecisões e/ou problemas na efetivação das obrigações tributárias.
 - b) Canais de diálogo e consulta exclusivos.

- c) Preferência em pedidos diversos (consultas tributárias, pedidos de compensação e restituição, julgamento de processos administrativos). Prioridade na obtenção de certidões de regularidade fiscal.
 - d) Preferência para obter certidões fiscais.
 - e) Especificação de pouco risco para auditoria fiscal.
 - f) Celeridade nas soluções de problemas e retorno dos pedidos feitos para a RFB.
- 6) classifique em i) muito baixo; ii) baixo; iii) médio; iv) alto; v) muito alto; o seu nível de engajamento com as ações abaixo descritas:
- a) Participação em reuniões de conformidade com a RFB.
 - b) Adoção de soluções pacíficas de conflitos.
 - c) Compartilhamento com a RFB, antecipadamente, do planejamento tributário e estratégias da sua empresa.
 - d) Compartilhamento com a RFB da estrutura de governança fiscal adotada pela empresa.
 - e) Disposição para operar de forma aberta e transparente para a RFB.
- 7) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.
 - b) Um programa de conformidade cooperativa deve ser prioritariamente dirigido para grandes contribuintes.
 - c) Uma Administração Tributária que forneça serviços públicos precários certamente enfrentará dificuldades em criar uma consciência de conformidade fiscal voluntária.
 - d) Acho que um programa de conformidade cooperativa deve ser disponibilizado para todos os contribuintes interessados.

COMUNICAÇÃO ENTRE A RFB E CONTRIBUINTES

- 8) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) Nunca tive dificuldades no esclarecimento de dúvidas junto à RFB.
 - b) Consigo ter uma boa comunicação, pelos canais disponíveis, com a RFB.
 - c) Não faltam canais de comunicação entre a RFB e os contribuintes, seja para a divulgação prévia do posicionamento fiscal sobre os diversos aspectos da legislação, seja para ajuste dos procedimentos do contribuinte ou para o acertamento do crédito tributário.
 - d) Sempre consigo me informar sobre como melhor cumprir as obrigações fiscais.
 - e) Apesar da RFB assumir uma posição extremamente fiscalista, há a possibilidade de um contribuinte conversar com a fiscalização, argumentar, apresentar outro ponto de vista, sem que as diferentes interpretações necessariamente se transformem em litígios.
 - f) Existe diálogo entre a RFB e os contribuintes.

CONSULTA FISCAL

- 9) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
- a) Há falta de confiança no processo de consulta fiscal.
 - b) As informações fornecidas pelos contribuintes são utilizadas frequentemente pela RFB para identificar novas operações e autuar o contribuinte.
 - c) As respostas das consultas fiscais são dúbias e não conclusivas.
 - d) Tem por objetivo apenas ratificar uma postura arrecadatória da RFB.
 - e) Não esclarece as dúvidas de legislação antes da ocorrência de um fato real.
 - f) Soluções de consulta demoram demais, são muito genéricas ou apresentam viés pró-Fisco.

QUALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA RFB

- 10) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Muito ruim; ii) Ruim; iii) Razoável; iv) Bom; v) Muito bom..
- a) Velocidade e celeridade.
 - b) Credibilidade e confiança.
 - c) Informações à disposição.
 - d) Atendimento humanizado.
 - e) Atendimentos outros canais.
 - f) Portais tecnológicos.



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PESQUISA: Questionário servidores da RFB

RELACIONAMENTO DOS CONTRIBUINTES COM A RFB

- 1) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Muito ruim; ii) Ruim; iii) Nem ruim, nem bom; iv) Bom; v) Muito bom
 - a) O relacionamento dos contribuintes com a RFB é:

- 2) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: : i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente.
 - a) Existe uma desconfiança entre os contribuintes e a RFB e vice-versa.

- 3) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: i) Sim; ii) Não; iii) Já ouvi falar, mas não sei o que é.
 - a) Você ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária entre a Administração Tributária e contribuintes para facilitar a conformidade tributária?
 - b) Você já ouviu falar no CONFIA, programa de conformidade da RFB?

- 4) Avalie as frases abaixo, de acordo com as opções: : i) Não concordo totalmente; ii) Não concordo; iii) Não concordo, nem discordo; iv) Concordo; v) Concordo totalmente
 - a) É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.