

2023



PPGD

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
DIREITO • UNIRIO

REVISTA DIREITO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Law and Public Policy Review

ISSN 2675-1143

Volume 5, n. 1
Janeiro - Junho

Qualis B2



Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
(UNIRIO)

 <http://seer.unirio.br/rdpp/index>

 rdpp@unirio.br

REVISTA DIREITO DAS POLÍTICAS
PÚBLICAS
LAW AND PUBLIC POLICY REVIEW

VOLUME N.º 5 – NÚMERO 1

ISSN 2675-1143

Editor-Chefe:

Profa. Dra. Edna Raquel Hogemann, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Vice Editor-Chefe:

Prof. Dr. Oswaldo Pereira de Lima Junior, Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Rio de Janeiro, 2023



Quando a conformidade não basta: o desafio de promover a integridade fiscal no Brasil

When compliance is not enough: the challenge of promoting fiscal integrity in Brazil

Daniel Telles de Menezes¹

Mestre em Políticas Públicas. Procurador da Fazenda Nacional. Santo André (SP). Brasil

RESUMO

Este artigo aborda o tema da promoção da integridade fiscal sob a perspectiva da eficácia dos mecanismos legais de indução de comportamentos socialmente desejados. A discussão perpassa a distinção entre conformidade com a lei e integridade, aquela sendo ordinariamente buscada por meio de normas jurídicas duras, que impõem comportamentos sob pena de sanção, e esta sendo objeto de leis classificadas como suaves. Neste sentido o texto tenta traçar um panorama do comportamento dos contribuintes com relação ao cumprimento da legislação tributária, explorando casos em que a desconformidade com a lei, conquanto indesejável, não tem sido eficazmente coibida pelo ordenamento jurídico. Aborda também outras situações em que a determinação dos contribuintes em evitar a tributação resulta em reação do legislador que além de não resolver o problema, compromete ainda mais a imagem do sistema tributário e da autoridade fiscal. Ao invés de continuar pelo caminho de cobrir as brechas do ordenamento impositivo, o texto explora a possibilidade de adoção de um modelo de legislação suave, inspirado em padrões de comunicação estabelecidos por organizações internacionais independentes para estimular comportamentos socialmente desejáveis.

PALAVRAS-CHAVE:

Integridade Fiscal; Soft Law; GRI Standards; Planejamento Tributário; Elisão Fiscal.

ABSTRACT

This article discusses the theme of promoting fiscal integrity from the perspective of the effectiveness of legal mechanisms for inducing socially desired behaviors. The discussion permeates the distinction between compliance with law and integrity, which is ordinarily sought through harsh legal norms, which impose behavior under penalty of sanction, and is being the subject of soft laws. In this sense, the text tries to draw an overview of the behavior of taxpayers in relation to compliance with tax legislation by exploiting cases in which non-compliance with the law, while undesirable, has not been effectively refrained by the legal system. It also addresses other situations in which the determination of taxpayers to avoid taxation results in reaction from the legislator who, in addition to not solving the problem, make the image of the tax system and the tax authority even more compromising. Instead of continuing the path of covering the gaps in the imposition, the text explores the possibility of the adoption of a soft model of legislation, inspired by communication standards established by independent international organizations to stimulate socially desirable behaviors.

KEYWORDS:

Fiscal Integrity; Soft Law; GRI Standards; Tax Planning; Tax Avoidance.

¹ Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8165942081710947>



1. INTRODUÇÃO

“Age como se a máxima de tua ação devesse servir de lei universal para todos os seres racionais.”
– Immanuel Kant
“Se alguém precisa de religião para ser bom, a pessoa não é boa, é um cão adestrado” – Aútoría atribuída à Chagdud Tulku Rinpoche pela internet.

A boa conduta em sociedade ocupa lugar de destaque no pensamento ocidental desde Aristóteles, considerado o fundador da ética como disciplina da filosofia (Menezes, 2023:1). Nas lições de ética a seu filho, Nicômaco, o filósofo grego se mostra um racionalista associando a virtude ao hábito de agir conforme à razão, evitando os vícios do excesso e da omissão por meio da busca pelo termo médio, em busca da felicidade. Igualmente racionalista, Kant descarta o recurso à felicidade aristotélica para estruturar sua ética, ou juízo moral das ações, e o faz exclusivamente sob a perspectiva deontológica, o dever de agir conforme o imperativo incondicional que abre este texto.

O recurso aos dois clássicos tem um propósito para o estudo que segue. Eles podem ser vistos como antecedentes remotos daquilo que contemporaneamente se denomina *soft law*, em oposição à tradição legalista – *rule of the law* – que orienta as sociedades ocidentais, da revolução francesa aos dias atuais. A concepção moderna de império da lei notabiliza-se pela fórmula do artigo 5º da declaração de Direitos do Homem e do Cidadão: “Tudo o que não é vedado pela lei não pode ser impedido e ninguém pode ser forçado a fazer o que ela não ordena”; perspectiva que se vincula à ideia de *hard law*, aquela que impõe ou proíbe condutas sob pena de sanção. Contudo, tem transparecido nas relações sociais uma forte demanda pela observância de critérios de integridade, para além da conformidade com a lei.

Em 2018, o ministro Luís Roberto Barroso deu entrevista à Gazeta do Povo afirmando que “[havia] uma imensa demanda na sociedade brasileira por integridade, por idealismo, por patriotismo e eu espero que a política seja capaz de suprir essa demanda.” O Pacto de integridade e *compliance* pela sustentabilidade, iniciativa da sociedade civil apoiada por marcas de alto renome, destaca que:

Crises financeiras, ameaças cibernéticas, escândalos decorrentes de fraudes, corrupção e atos ilícitos fazem as empresas perderem o foco da boa governança e do respeito a diversas áreas, expondo sua imagem e reputação, impactando o seu valor econômico e gerando prejuízos inclusive para a sociedade em geral.

Pela busca desenfreada do crescimento, muitas organizações acabam por perder a essência do pluralismo e compartilham, na sua grande maioria, a individualidade ao invés da solidariedade. Uma coisa é certa, nosso cotidiano está caótico. Chegar primeiro ficou mais importante que chegarmos juntos.



Ainda em seu sítio de internet justifica que:

“[C]ompliance significa estar de acordo, cumprir e fazer cumprir normas, controles internos e externos, políticas e diretrizes estabelecidas, assumidas voluntariamente ou impostas às atividades da organização.”

Uma pesquisa sobre o termo “Agenda AGS”, acrônimo para Ambiental, Social e Governança, no Google, em 02/03/2023, exibiu aproximadamente 9.030.000 resultados.

No campo tributário, a discussão entre conformidade e integridade assume relevância especial em temas como litigância e inadimplência contumazes e sobretudo quando se discutem os limites do planejamento tributário. Estes temas têm em comum a ineficácia do modelo de *hard law*, sejam em razão da plasticidade das situações debatidas, da criatividade dos agentes e das vicissitudes do sistema de coerção mediada pelo judiciário. O desafio nestas áreas do direito tributário tem sido fomentar comportamentos íntegros por parte dos contribuintes, em conformidade não só com a lei, mas com as expectativas sociais. Para alcançar este objetivo, o recurso a normas cogentes tem se mostrado tão útil quando tapar com as mãos os vazamentos que surgem em um navio feito de tábuas apodrecidas; a cada furo coberto, outros aparecem e a tripulação precisa se desdobrar para tentar alcançar todos. No caso do direito, o sistema normativo se torna cada vez mais denso e nem por isso mais efetivo, certamente não mais eficiente.

Este analisa a viabilidade da adoção de um modelo de *soft law* para estímulo à integridade fiscal dos contribuintes.

2. FRAQUEZAS DO MODELO DE LEGALIDADE ESTRITA

De acordo com a tese definida pelo STF no RE 565.048 (Tema 31):

“É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários.”

Em outras palavras, o que o tribunal afirmou no julgamento é que a solução para a fazenda credora superar a recalcitrância do devedor é cobrar, e, no Brasil, a cobrança forçada é judicial, por força da interpretação que se dá ao disposto no artigo 5º, inciso LIV da Constituição



de 1988⁵. Some-se a isso ao princípio da legalidade estabelecido no inciso II do mesmo artigo constitucional⁶, cujo desdobramento tributário, didaticamente exposto por Andre Mendes Moreira (2003, p. 12), consiste na reserva absoluta de lei formal, estrita legalidade e especificidade conceitual fechada, e chegaremos à conclusão de que comportamentos abusivos não podem ser coibidos, nem ações socialmente aprovadas podem ser exigidas senão por meio de lei que as estabeleça de forma certa. Como resultado, os contribuintes que não tenham interesse em se comportar da forma socialmente esperada podem sempre se defender dizendo que agem conforme a lei.

Nas seções seguintes, trataremos de duas destas situações. A primeira envolve contribuintes que poderiam adimplir tempestivamente suas obrigações tributárias, mas optam por não o fazer e esperar a coerção judicial ou a concessão de condições mais favorecidas. São as figuras dos litigantes e inadimplentes contumazes, respectivamente. Na seção subsequente abordaremos a questão do planejamento tributário, que, nas lições de Hugo de Brito Machado (2015) consiste na escolha, dentre as formas pelas quais um objetivo comercial pode ser alcançado, da que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário.

2.1 LITIGÂNCIA E INADIMPLÊNCIA CONTUMAZES

Desde 2017, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional classifica os contribuintes que possuem débitos inscritos em Dívida Ativa da União, isto é, que não estão em discussão administrativa nem em parcelamento amigável junto à Receita Federal do Brasil, em uma escala de A até D conforme sua perspectiva de recuperação. O indicador criado pela Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017, permite traçar um panorama, ainda que imperfeito, sobre a inclinação dos contribuintes em pagar seus tributos.

De acordo com os dados de gestão de dívida ativa da PGFN obtidos por meio da LAI, das dívidas de contribuintes classificados como A, que são, presumivelmente, aqueles que possuem capacidade econômica para adimplir com suas obrigações, 19% estão “em cobrança” e outros 28% encontram-se em benefício fiscal ou negociação. Tais números sugerem um desinteresse de contribuintes com capacidade de pagamento para realizá-lo espontaneamente, preferindo postergá-lo contando com a inefetividade do processo judicial ou a benevolência do legislativo em anistiá-los da mora, locupletando-se da disponibilidade financeira em um país

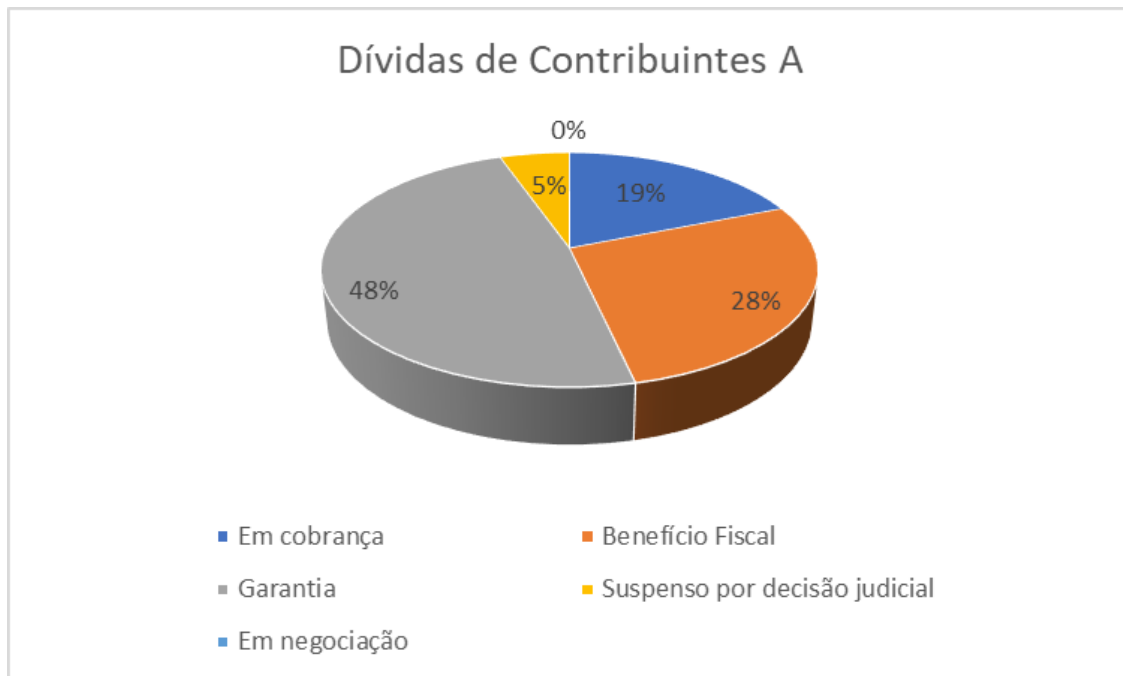
⁵ “Art. 5º, LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

⁶ “Art. 5º, II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.



no qual as taxas de juros e retorno de investimentos financeiros são elevadíssimas e benevolmente tributadas.

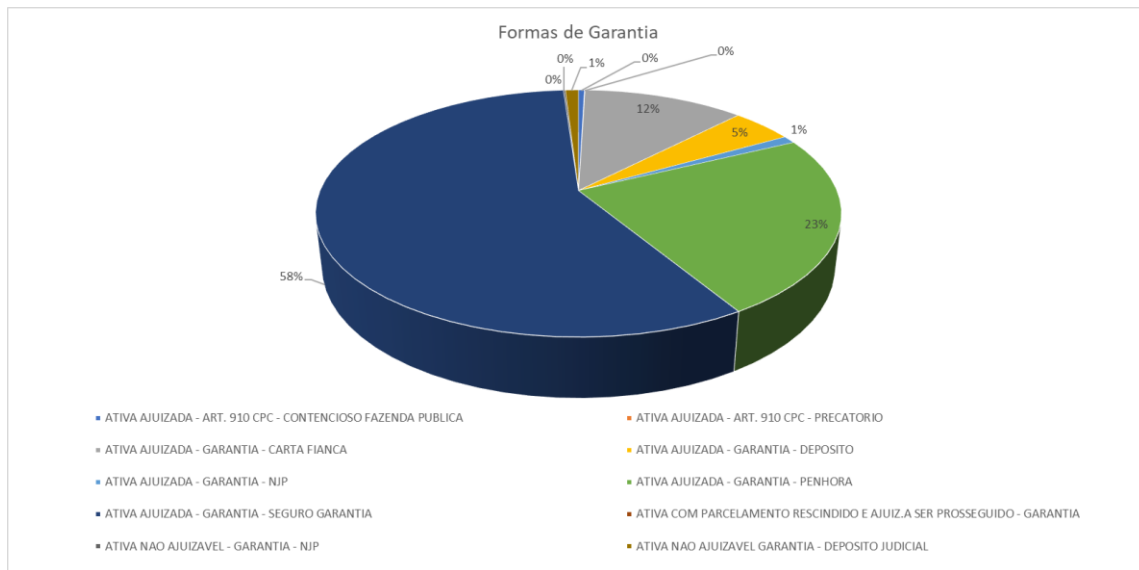
Figura 1 - Dados PGFN em números



Elaborado pelo autor

Os mesmos dados mostram ainda que o índice de suspensão por decisão judicial é da ordem de 5% e o de garantia de 48%. Tendo em vista a preferência por modalidades de garantia que comprometem menos a liquidez dos contribuintes, como seguro (58%), penhora (23%) e carta fiança (12%) em detrimento do depósito em dinheiro (5%), infere-se outra opção pela postergação do pagamento a fim de preservar a liquidez operacional por mais tempo, agora contando com a delonga do processo. Isto porque, em tese o depósito deveria ser a forma preferida por aqueles que possuem os recursos para pagar a dívida e acreditam na vitória, já que é a única que os exime de qualquer responsabilidade adicional pela complementação do valor, não afeta sua reputação bancária e garante a restituição do montante corrigido, em caso de sucesso.

Figura 2 - Dados PGFN Data Warehouse via LAI



Elaborado pelo autor

As afirmações acima não são meras conjecturas. De acordo com o CNJ, o tempo médio de tramitação de processos tributários no país supera 2 anos, período no qual a demora penaliza o credor que tem razão e beneficia o devedor que não tem, tornando a simples discussão, mesmo desprovida de fundamento, uma estratégia vantajosa. Ademais, desde 2000, o Congresso Nacional tem editado sistematicamente leis permitindo o pagamento extemporâneo de tributos sem ônus da demora (juros e multa). A primeira vez ocorreu com a Lei 9.964/2000, com a criação do primeiro “REFIS”. Depois com a Lei 10.864/2003, que instituiu o programa denominado PAES e em seguida com a MP 303/2006, editada pelo Poder Executivo e não convertida em lei, que criou o PAEX. Em 2009, um novo benefício foi instituído pelo parlamento por meio da Lei 11.941/2009, reaberta pela Lei 12.865/2013. Adiante, outra vez pelo Poder Executivo com a MP 766/2017 (PRT) e pelo Congresso pela Lei 13.496/2017 (PERT). Desta forma, consolidou-se entre 2000 e 2017 uma previsibilidade na concessão de benefícios que estimula o entesouramento de recursos devidos ao fisco para aguardar o próximo “REFIS”.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O segundo tipo de comportamento que o modelo de *hard law* tem se mostrado ineficiente para coibir é o chamado planejamento tributário.



O problema não é exclusivo do Brasil, o dicionário Collins possui verbete para o termo “tax loophole”, definindo-o como um meio legal de evitar o pagamento de tributos em razão de brechas na legislação. Em abril de 2022, a *The Economist* noticiava que a Casa Branca queria fechar brechas na legislação tributária utilizadas pelos super ricos. Em abril do mesmo ano, a CNBC mostrava como empresas renomadas, tais como Amazon, Nike e FedEx evitavam o pagamento de tributos federais. Garner e Wamhoff (2023) mostraram que cinquenta e cinco empresas não haviam pagado absolutamente nada de tributos sobre lucros em 2020, entre as quais a gigante de processadores AMD, a fabricante de impressoras HP, a provedora de certificação Verisign. Juntas as corporações incluídas no levantamento haviam faturado antes do imposto de renda mais de quarenta bilhões de dólares e ainda assim tiveram deduções fiscais que resultaram em uma tributação efetiva de menos três milhões de reais, ou seja, receberam tributos em vez de pagá-los.

Tais condutas configuram a chamada elisão fiscal, o mais comum objetivo de qualquer planejamento tributário, que consiste exatamente em evitar da incidência tributária de forma lícita. Os que praticam esta forma de planejamento não descumprem a lei, em sentido estrito, mas se valem de suas incompletudes e contradições para escapar da tributação. Conquanto configurem condutas lícitas, tais comportamentos são socialmente reprovados, como demonstram as reportagens acima citadas, por afrontarem o sentimento de justiça quanto à contribuição de cada um conforme suas capacidades para o bem comum.

A resposta normalmente buscada pelos governos para o problema da elisão tem sido a alteração da legislação para torná-la mais abrangente quanto às hipóteses de incidência e ao mesmo tempo mais específica quanto aos seus comandos, minimizando as incompletudes e contradições.

Enquanto os governos tentam aperfeiçoar suas leis, parte da doutrina procura estabelecer distinção entre planejamento lícito, elisão abusiva e evasão fiscal, de modo a trazer as duas últimas para o campo da *hard law*, do proibido ou obrigado sob ameaça de sanção jurídica. Exemplo disto se colhe nas lições de Marco Aurelio Greco (2011), que propõe que a análise do planejamento fiscal leve em conta não apenas a licitude das condutas como os vícios da simulação, abuso e fraude, bem como a avaliação da capacidade contributiva como temperamento da liberdade pelo critério de solidariedade social. A seu turno, André Mendes Moreira (2003) aponta o uso da interpretação econômica do direito ou a teoria da finalidade negocial como recursos aplicados em outros sistemas jurídicos para superar a legalidade estrita



e a especificidade conceitual e assim fazer incidir a força cogente da norma sobre condutas elisivas planejadas.

3. *SOFT LAW* E A INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS ÉTICOS

Uma anedota de doutrina jurídico-penal afirma que *se você precisa colocar um aviso em casa dizendo que é proibido roubar e matar no local, você não precisa mais do aviso*. A mensagem é semelhante àquela da epígrafe deste texto, que circula na internet. As brincadeiras ilustram a relação entre o direito (ou religião) e as condutas éticas. De fato, a ideia de que a norma jurídica tenha efetividade na imposição de comportamentos éticos é questionável.

Retomando as lições filosóficas de Aristóteles e Kant, a conduta virtuosa em busca da felicidade, ou a conduta orientada pela máxima universal, não são instintivas nem decorrem de um mandamento externo, mas derivam exclusivamente do emprego habitual da razão. Da mesma forma, a imposição de condutas por meio da ameaça de sanção jurídica escapa aos limites da ética, ingressando no âmbito da deontologia jurídica, da conformidade com a lei.

Assim, o modelo de *hard law* não seria capaz de criar comportamentos éticos porque estes são, por definição, impulsionados pela razão na busca do sumo bem e não pela ameaça de sanção. Ao invés, a criação de mais regras pode ter o efeito de ativar um modo adversarial ou defensivo dos contribuintes em relação ao cumprimento da legislação, estimulando que busquem novas e mais elaboradas formas de contornar suas imposições.

Em oposição a este modelo surge a denominada *soft law*, apresentada por Thibierge (2003) como a norma que se apresenta mole, fluida ou doce, isto é, que não seja obrigatória, que não seja precisa ou que não preveja sanções. A definição causa espécie àqueles que estão habituados ao critério de identificação de normas jurídicas justamente como mandamentos obrigatórios e coercitivos (Bobbio, 1999), mas não deveriam surpreender aqueles que se dedicam ao estudo do direito internacional.

Com efeito, no âmbito dos acordos entre estados soberanos, a ausência de coercibilidade por um terceiro, detentor legítimo do uso da força em relação às partes obrigadas, é uma das características essenciais. Além disso, o processo de adesão e internalização de tratados internacionais se caracteriza pela voluntariedade na assunção de obrigações.

Conforme apontam Olivera e Bertoldi (2010), a doutrina internacional contesta a concepção bobbiana, ressaltando que o direito envolve outras fontes além da lei, como o costume e a jurisprudência. Outros doutrinadores por elas citados registram que tampouco a



sanção está presente em todas as normas e que a juridicidade é que define a legitimidade da sanção, não o oposto.

Mais modernamente, além do direito internacional, também o direito ambiental e o direito regulador têm se valido de mecanismos de *soft law* para incentivar boas práticas ou conseguir regular realidades em constante transformação. Segundo Carolina Nogueira (2022),

“embora existam regras de soft law aplicáveis a diversos mercados e áreas do direito específicas, alguns temas atraem a formação e adoção de práticas do direito internacional, justamente pela rápida evolução das discussões presentes no palco do direito internacional. Dentre estes temas, destaca-se especialmente a proteção ao meio ambiente internacional e a proteção internacional aos direitos humanos.”

A seu turno, Gustavo Binbenbim (2006), discorrendo sobre a crise da lei, aponta o aumento da complexidade das relações econômicas e sociais como desafio para a ordenação estatal em razão da lentidão e generalidade do processo legislativo. O autor registra que a resposta para o problema tem sido a deslegalização para que agências reguladoras independentes disciplinem os temas a partir de princípios gerais e cláusulas genéricas, isto é uma lei *flouide*.

Ainda na seara do direito administrativo, Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2006) emprega o conceito de função de fomento estatal para descrever os estímulos ou incentivos à iniciativa dos administrados para que desempenhem atividades consideradas de interesse público para o desenvolvimento geral. Entre os mecanismos empregados, o autor dá especial atenção às sanções premiaias como alternativa à punição pelo inadimplemento.

As discussões sobre o emprego de mecanismos de *soft law* no direito tributário concentram-se no papel dos tratados internacionais sobre tributação e nas orientações ou *guidelines*, de organismos multilaterais. Paolo Piantavigna (2002) explora o desenvolvimento de orientações conjuntas da OCDE e da EU quanto ao tema do planejamento tributário abusivo. Por sua vez, Jose Calderón (2007) aponta a influência das orientações da OCDE sobre preço de transferência na mudança dos ordenamentos jurídicos de países membros e não-membros da organização. Nesta perspectiva, a aplicação das normas suaves tem como destinatários prioritários os estados nacionais e como objetivo influenciar sua atividade legislativa interna.

Pouca coisa, porém, pode ser encontrada na perspectiva aqui apontada, a do emprego de leis “moles” ou “doces” para modificar comportamentos dos contribuintes diante do cumprimento da legislação tributária em seu espírito. Hans Gribnau (2007), por exemplo,



analisa as transformações no comportamento da administração tributária de uma perspectiva dissuasória para outra cooperativa, por meio de regras administrativas e supervisão horizontal. A seu turno, Sas Anseri *et al* (2017) analisam a legitimidade das expectativas que as orientações administrativas geram nos contribuintes canadenses. Na mesma linha, Fatima Chaouche (2019) analisa as expectativas legítimas provocadas nos contribuintes de Luxemburgo pelas normas expedidas pelas autoridades administrativas. É curioso observar que no artigo canadense é descrito um quadro de dificuldade enfrentada pelos contribuintes daquele país para compreenderem e se manterem em conformidade com suas obrigações tributárias, muito semelhante às críticas endereçadas ao sistema tributário brasileiro.

Em 2020, surge uma novidade disruptiva no contexto da *soft law* em matéria tributária, a Global Reporting Initiative, organização internacional independente, que auxilia empresas e outras organizações a assumirem responsabilidade por seus impactos por meio de uma linguagem comum de comunicação destes impactos⁷, editou padrões de comunicação de atitudes, governança, controle e gestão de risco relativos à tributação, o GRI 207. De acordo com o documento, os novos padrões se incorporam ao conjunto de padrões a serem utilizados por organizações para divulgar seus impactos na economia, no meio ambiente e na sociedade. Portanto, os padrões GRI têm como destinatários preferenciais as empresas, e não os estados soberanos, como geralmente ocorre com orientações de outras organizações internacionais.

O padrão GRI 207 está dividido em quatro tópicos que abrangem o tipo de informação a ser divulgada pelas empresas. Os três primeiros referem-se à forma como a organização gerencia determinado assunto, os impactos associados à sua ação, as expectativas e interesses das partes interessadas. O último refere-se à atuação da companhia em cada uma das jurisdições tributárias de estados soberanos a que se submete.

O primeiro tópico estabelece que a companhia deve divulgar sua maneira de focar a questão tributária, compreendendo a existência ou não de um planejamento tributário e seu conteúdo, os responsáveis pela revisão e aprovação da estratégia tributária da empresa, a visão da empresa sobre a conformidade regulatória em matéria tributária e a relação entre a abordagem tributária da companhia e suas estratégias negociais e de desenvolvimento sustentável.

O segundo tópico dispõe sobre padrões de divulgação sobre governança tributária,

⁷ <https://www.globalreporting.org/about-gri/>



controle e gerenciamento de risco. O padrão estabelece que as organizações devem divulgar sua estrutura de governança e controle, incluindo os responsáveis pelo cumprimento da estratégia tributária, a forma como a abordagem em relação aos tributos está integrada na organização, a visão da empresa com relação ao risco tributário e sua forma de identificação, administração e monitoramento; também estabelece que as empresas devem divulgar a forma como a conformidade entre suas práticas e estrutura de governança e controle é avaliada. Ainda neste tópico determina que as organizações devem descrever os mecanismos de divulgação de suas preocupações sobre comportamentos antiéticos e ilegais, bem como o programa integridade tributária. Por fim, estabelece um compromisso de divulgação de informações sobre impostos e, se aplicável, acesso a relatórios, declaração ou opinião produzidas.

O tópico seguinte da GRI 207 estabelece que a organização deve divulgar uma descrição de sua abordagem do engajamento das partes interessadas e gerenciamento das preocupações delas com a tributação, isto inclui sua visão sobre o relacionamento com autoridades tributárias, seu envolvimento com lobby em matéria tributária e o processo de consulta às partes interessadas a respeito da tributação.

Finalmente, o quarto e último tópico estabelece o compromisso da empresa em divulgar o domicílio fiscal de todas as entidades a ela vinculadas para fins de auditoria e para cada uma destas jurisdições o compromisso de informar o nome das entidades, suas atividades principais, o número de empregados, as receitas de operações com terceiros, as receitas de operações com entidades vinculadas, o resultado operacional antes da tributação, os ativos tangíveis, os tributos pagos, a proporção entre a tributação e o lucro, as razões para eventuais discrepâncias entre os tributos recolhidos e a aplicação da alíquota fixada em lei ao resultado operacional antes dos tributos.

Como visto, os padrões estabelecidos pelo GRI 207 se destinam a auxiliar as organizações na divulgação de informações sobre seus impactos na economia. São destinados aos contribuintes, portanto, mas são de adoção facultativa. Sua força cogente não deriva do poder estatal de ameaçar com sanções pelo seu descumprimento, mas do ganho ou custo reputacional em ambientes no quais comportamentos éticos são valorizados economicamente.

De acordo com Bivi (2022), comportamentos sustentáveis, entre os quais o justo recolhimento de tributos nos países em que atuam, além de convergirem com os objetivos do desenvolvimento sustentável 1 e 10 declarados pela ONU, estão associados a comportamentos éticos que quando desrespeitados podem levar à diminuição da reputação das organizações



diante das partes interessadas e da sociedade em geral, um risco que deve ser administrado, a fim de garantir os benefícios econômicos desejados pelos acionistas. A mestranda da universidade de Veneza registra, porém, que a pressão pela maximização dos lucros atua em sentido contrário à adoção de comportamentos sustentáveis. Além disso, os custos relacionados a divulgação de informações nos padrões propostos pela GRI podem exceder à materialização econômica dos benefícios reputacionais da transparência. Tanto assim que, de acordo com seu estudo, apenas vinte de sessenta empresas listadas pela Fortune Global haviam adotado o padrão 207 e o nível de comprometimento com ele entre as que o adotaram era de 71%. Nada obstante, o estudo indicou uma relação favorável (negativa) entre um índice de escândalos em matéria de ESG e a adoção do padrão 207.

4. PROPOSTA PARA A ADOÇÃO DE UM PROJETO DE LEI SUAVE PARA ESTIMULAR A ADOÇÃO DE PADRÕES DE INTEGRIDADE

Apesar das dificuldades, a administração tributária também pode se beneficiar do emprego de padrões semelhantes aos propostos na GRI 207 pela generalidade dos contribuintes. Por exemplo, os padrões contidos nos tópicos 1 e 2 podem auxiliar na interpretação dos fatos geradores à luz do propósito comercial das empresas, bem como delimitar as responsabilidades por desconformidades, enquanto aos tópicos 3 e 4 podem ser de grande valia no aperfeiçoamento da política tributária e na negociação de tratados internacionais.

Contudo, a imposição de tais padrões por meio de lei parece desaconselhável. Em primeiro lugar, haveria o risco de ineficácia, integrando o extenso conjunto de leis que “não pegam”, dado o fato de que a fluidez de seus conceitos poderia levar a um cumprimento meramente formal. De outro lado, poderia acentuar a percepção dos contribuintes da complexidade do sistema tributário nacional e dos altos custos envolvidos na manutenção da regularidade tributária. Por fim, uma lei neste sentido enfrentaria a desconfiança dos contribuintes em divulgar aspectos de suas operações que pudessem ser utilizados pela administração com objetivos meramente arrecadatórios.

Por esta razão, parece mais adequada a adoção de uma lei suave, dotada de prescrições de adoção facultativa que estabeleçam padrões de transparência tributária, ao lado de garantias de respeito à boa-fé e incentivos (sanções premiaiais) para os que aderissem ao modelo.

A lei poderia estabelecer padrões de integridade tributária para os diferentes portes de empresas com base na sua disposição em cumprir voluntária, tempestiva e consensualmente



suas obrigações, no seu compromisso em induzir comportamentos íntegros nas partes com quem se relaciona e no grau de transparência de sua estratégia tributária. Por exemplo, em vez de obrigar os contribuintes a exigirem de seus parceiros econômicos determinados a regularidade fiscal sob pena de multa, uma lei suave poderia estabelecer um modelo de comunicação desta virtude ao mercado, proporcionando benefícios reputacionais aos aderentes, ou mesmo conceder benefícios aos que assim fizessem. No lado das sanções premiais, a lei poderia criar procedimentos desburocratizados, lastrados na presunção de boa-fé, para aqueles que voluntariamente adotassem padrões mais transparentes de comunicação tributária.

Proposta semelhante foi adotada pelo governo do estado de São Paulo por meio da Lei Complementar Paulista nº 1.320/2018. De acordo, o governo de São Paulo⁸, o programa teria gerado um aumento de mais de cinco bilhões de reais na arrecadação até setembro de 2022, sem que a carga tributária tivesse sido expandida, resultado que em parte poderia ser atribuído à mudança de comportamento dos contribuintes, induzida pela lei. Fábio Pereira da Silva (2019), aponta que a legislação paulista teria promovido uma mudança do “paradigma do crime” para o “paradigma do serviço” na relação fisco-contribuinte e que este novo paradigma, em parte semelhante ao conceito aqui utilizado de *soft law*. Segundo o autor, o paradigma do crime pressupõe um comportamento utilitarista pelos contribuintes que demandaria o uso da coerção para ser modificado, ao passo que o “paradigma do serviço” assumiria um comportamento influenciado por outros fatores, como a questão reputacional aqui analisada.

Um modelo de comunicação transparente como esse, à medida em que fosse sendo adotado, contribuiria para a construção de uma cultura de valorização de empresas que evitam lides tributárias com intuito simplesmente protelatório, ou que sistematicamente deixam de recolher tributos para incluí-los em programas de parcelamento favorecido.

Outros incentivos à adoção dos padrões legais, além da boa fama, podem ser instituídos, por exemplo, condições favorecidas para concessão de moratória e parcelamento, e celebração de transação e negócios jurídicos processuais. É possível ainda criar canais de atendimento preferencial e personalizado pelos órgãos da administração tributária; adotar a arbitragem como meio de solução de conflitos em matéria tributária; facilitar a produção de provas em processos administrativos e, até mesmo, conceder anistia ou redução favorecida de multas. Dentro da tradição jurídica brasileira é possível também exigir níveis de conformidade para a contratação

⁸ <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>



com o poder público ou para a fruição de benefícios fiscais.

Adicionalmente, a lei poderia regular o planejamento tributário, criando incentivos para sua divulgação e estabelecendo limites para avaliação de sua agressividade. Neste sentido, a lei poderia ainda levar em consideração o grau de comprometimento com a integridade tributária no estabelecimento de um procedimento para descon sideração da forma jurídica utilizada pelos contribuintes com o fim de reduzir sua carga tributária.

Deveras, um dos aspectos mais controvertidos na discussão sobre planejamento tributário se refere à aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A disposição, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 2022, por ocasião do julgamento da ADI nº 2.446, havia sido incluída pela Lei Complementar 104, de 2001. De acordo com o tribunal, a lei não autoriza a tributação por analogia, como sustentavam os contribuintes, mas apenas que se desconsiderem viciados pela simulação.

À primeira vista, o tribunal parece ter rechaçado a aplicação da teoria do propósito negocial, deixando de fora as situações que, conquanto abusivas, não configurem simulação, esta ilícita e, portanto, caracterizadora da evasão (Nogueira. E., 2019). No entanto, a expressão “dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” parece suficientemente aberta para ensejar discussões para além do referencial do direito civil, abrangendo ao menos aquilo que o autor denomina elusão ou elisão artificiosa. Sendo assim, uma legislação como a que aqui propomos se beneficiaria da convencionalidade para promover a inibição de condutas causadores de erosão artificial da base de cálculo e transferência de lucros – BEPS (Rathke, 2020), e criar expectativas de segurança quanto à aplicação da norma do artigo 116.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo procuramos discutir a utilidade da adoção de um modelo de legislação suave (*soft law*) para a promoção de comportamentos íntegros em matéria tributária, em oposição ao modelo de lei impositiva e coercitiva (*hard law*).

Identificamos, com base em lições filosóficas, que a imposição de comportamentos éticos sob pena de sanção jurídica transfigura o problema em uma questão de conformidade com a lei e não de integridade. Em oposição, buscamos evidências na pesquisa de outros autores no sentido do emprego com sucesso de uma legislação suave – fluída, mole e doce – para orientar expectativas e comportamentos. Entre estes estudos destacamos o de Bivi (2022) que sugere que a adoção espontânea do referencial GRI 207: Tax pelos contribuintes listados na Fortune Global 500 teria relação com uma menor ocorrência de escândalos corporativos, portanto, com a construção de uma reputação social sólida que traria benefícios econômicos para estas empresas.

Em seguida, analisamos de que forma uma lei suave, composta por normas de adoção facultativa e sanções premiaias, poderia auxiliar a administração tributária a induzir comportamentos íntegros nos contribuintes, mitigando problemas relacionados à litigância e à inadimplência contumazes e facilitando a aplicação da norma geral antielisão do artigo 116 do Código Tributário Nacional para combater a erosão de base de cálculo e transferência de lucros decorrentes de planejamento tributário agressivo ou abusivo.

No apêndice que acompanha este texto, apresentamos um anteprojeto de Lei de Estímulo à Integridade Fiscal, nos moldes discutidos no seu decorrer, a fim de contribuir com o debate legislativo.

6. REFERÊNCIAS

ANSARI, Sas; SOSSIN, Lorne. *Legitimate Expectations in Canada: Soft Law and Tax Administration*. 2017.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.



BIVI, Rosita. *Is the adoption of the GRI 207 a mean to protect reputation and to avoid scandals?*. 2022.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UNB, 1999.

CALDERON, Jose. *OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law*, The. *Intertax*, v. 35, p. 4, 2007.

CHAOUCHE, Fatima. *Legitimate expectations in Luxembourg tax law: The case of administrative circulars and tax rulings*. Éditions Larcier, 2019.

CNBC. *How companies like Amazon, Nike and FedEx avoid paying federal taxes*. Disponível em: <<https://www.cnbc.com/2022/04/14/how-companies-like-amazon-nike-and-fedex-avoid-paying-federal-taxes-.html>>. Acesso em: 04 fev. 2023.

COLLINS ENGLISH DICTIONARY. *Definition of tax loophole*. Disponível em: <<https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/tax-loophole>>. Acesso em: 04 fev. 2023.

DA SILVA, Fabio Pereira. Programa “Nos Conformes”: uma avaliação sob a perspectiva do “paradigma do serviço”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43, p. 123-150, 2019.

GARDNER, M. et al. 55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits. In: *ITEP Report April, 2021*. Disponível em: <<https://itep.org/55-profitable-corporations-zero-corporate-tax/>>. Acesso em: 04 fev. 2023.

GAZETA DO POVO. <https://www.gazetadopovo.com.br/vozes/a-protagonista/o-brasil-demanda-integridade-idealismo-e-patriotismo-entrevista-exclusiva-com-ministro-barroso-stf/>

GRI Standards (2020), “GRI 207: Tax 2019”.

GRIBNAU, Hans. Soft law and taxation: The case of the Netherlands. *Legisprudence*, v. 1, n. 3, p. 291-326, 2007.

KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENEZES, Pedro. *Ética Aristotélica*. Disponível em <<https://www.todamateria.com.br/etica-aristotelica>>. Acesso em: 03 fev. 2023.

MOREIRA, André Mendes. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003, p. 11-17.



MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. Parte introdutória. Parte geral. Parte especial. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NOGUEIRA, Carolina. A Aplicação De Soft Law no Direito Internacional: a adoção de parâmetros voluntários no direito ambiental e em ESG. In: *Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica*, v. 9, n. 9, p. 50-64, 2022.

NOGUEIRA, Eliseu Sampaio. Planejamento tributário abusivo. In: *Revista Diálogos Acadêmicos*, v. 7, n. 2, 2019.

OLIVEIRA, Liziane Paixão Silva; BERTOLDI, Márcia Rodrigues. A importância do soft law na construção do direito internacional ambiental. In: *XIX Congresso Nacional do CONPEDI*, 2010, Florianópolis. Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI, 2010.

PACTO DE INTEGRIDADE E COMPLIANCE SUSTENTÁVEL. Disponível em <<https://pactocompliance.com.br/>>. Acesso em: 03 fev. 2023.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are Establishing a Unifying Conceptual Framework. In: *International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies* (January 3, 2017). In: *World tax journal*. - Amsterdam. - Vol. 9 (2017), no. 1, p. 37-98.

RATHKE, Alex. A. T. Profit shifting no Brasil e o impacto dos paraísos fiscais. In: *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(85), 2020, 95-108.

THIBIERGE, Catherine. *Le droit souple: réflexion sur les textures du droit*. RTD Civ., 2003, p. 9.

APÊNDICE

PROJETO DE LEI Nº _____, de ___ de _____ de 2021.

Lei de Estímulo à Integridade Fiscal.

O **PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei estabelece a estratégia nacional de combate à elisão fiscal por pessoa natural ou jurídica, voltada ao monitorar as atividades de planejamento tributário lícito, estimular a



adoção de boas práticas em matéria tributária, bem como estabelecer procedimentos para que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Art. 2º São objetivos desta lei:

- I – Estimular o compromisso voluntário dos contribuintes com a Integridade Tributária;
- II – Combater a concorrência desleal praticada por meio da supressão ou redução de tributos;
- III – Monitorar a efetividade do Ordenamento Tributário e aperfeiçoá-lo garantindo a previsibilidade da arrecadação;
- IV – Garantir segurança jurídica nos procedimentos administrativos de destinados a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Art. 3º Esta lei será interpretada e aplicada observando-se os seguintes princípios:

- I – Livre Iniciativa;
- II - Função social da propriedade e dos contratos;
- III – Boa-fé;
- IV – Eticidade;
- V – Capacidade Contributiva;

CAPÍTULO II

DA PROMOÇÃO DA INTEGRIDADE FISCAL

Art. 4º Considera-se integridade fiscal o comportamento social e empresarialmente ético do contribuinte no sentido de declarar e adimplir suas obrigações tributárias conforme a realidade das relações econômicas de que seja titular e sua capacidade contributiva em relação aos demais.

Art. 5º A Integridade Fiscal será incentivada pelo Poder Público mediante políticas de:

- I – Educação Fiscal;
- II – Transparência Tributária;
- III – Divulgação de Estratégia de Planejamento Tributário;
- IV - Criação de Padrões de Integridade Fiscal;
- IV – Tratamento Favorecido para contribuintes que adotem padrões de integridade fiscal.

Art. 5º - A educação fiscal, abrangendo a compreensão do dever social de contribuição, dos meios e objetivos da política tributária e da gestão de recursos públicos e sua fiscalização pela população será promovida em todos os níveis e esferas de ensino.



§1º - A frequência obrigatória em cursos de educação fiscal será imposta como restrição de direito àqueles condenados por crime contra a ordem tributária.

§2º - A participação em curso de educação fiscal poderá ser estabelecida como condição para transação tributária e aproveitamento de benefícios fiscais pelos contribuintes.

§3º - O poder público poderá firmar convênio com organizações da sociedade civil que desenvolvam iniciativas de educação fiscal voltadas aos cidadãos e empresários.

Art. 6º - A transparência tributária envolverá a divulgação de informações relativas à carga tributária incidente sobre produtos e serviços, bem como a divulgação de informações quanto ao nível de arrecadação, contestação e endividamento tributário das empresas, relativamente às demais, resguardada a privacidade dos cidadãos e o sigilo comercial.

Art. 7º - A divulgação das estratégias de planejamento tributário das empresas será estimulada conforme o tipo, o porte e o regime tributário das empresas.

Art. 8º - O Poder Público fixará padrões de Integridade Fiscal em caráter facultativo considerando:

I – O tipo, porte e regime tributário das empresas.

II – O nível de conformidade tributária da atividade econômica ou localização geográfica.

III – A conduta pretérita da empresa.

Art. 9º - A adoção facultativa de padrões de integridade fiscal e de divulgação de estratégias de planejamento tributário pelas empresas garantirá a elas:

I – Condições favorecidas na celebração de parcelamento, moratória e transação com a Administração Tributária e de negócios jurídicos processuais com seus órgãos de representação judicial.

II – Atendimento preferencial e personalizado pelos órgãos da Administração Tributária.

III – Opção pela arbitragem de conflitos administrativos em matéria tributária.

IV – Opção por substituir a comprovação documental de fatos de interesse da tributação, em procedimentos administrativos de seu interesse por declaração, exceto aquelas estabelecidas em lei, sem prejuízo da incidência de sanções, inclusive penais, em caso de falsidade.

V – Anistia ou redução favorecida da multa de ofício quando não decorrer de conduta fraudulenta.

CAPÍTULO III

DOS PADRÕES DE INTEGRIDADE TRIBUTÁRIA

Art. 10. Para fins desta lei, considera-se íntegro o comportamento do contribuinte que, cumulativamente:

I - Apura, declara e adimple tempestivamente suas obrigações tributárias nos termos e conforme o espírito socialmente aceito e declarado da lei;



II – Cumpre seus deveres de forma voluntária ou cooperativa com as autoridades, movido pelo compromisso sincero de contribuir, de acordo com suas possibilidades para o financiamento coletivo;

III - Demonstra firme propósito de fomentar semelhante comportamento naqueles com os quais se relaciona.

Art. 11. O nível de integridade tributária das empresas será avaliado como alto, médio ou baixo conforme sua disposição em:

I - Dar publicidade às suas estratégias de planejamento tributário.

II - Assegurar que os reais controladores das empresas sejam aqueles informados nos atos constitutivos ou documentos públicos.

III - Identificar os beneficiários finais dos resultados da empresa na hipótese controle indireto ou transnacional.

IV - Só realizar operações mediante transações bancárias rastreáveis e em nome das partes envolvidas.

V - Não utilizar classificações contábeis ou fiscais em desconformidade com as práticas usuais do mercado com o fim de reduzir a incidência tributária.

VI - Não utilizar mão de obra artificialmente terceirizada com o propósito exclusivo de evitar a incidência de tributo.

VII - Velar pelo integral cumprimento de tais obrigações trabalhistas e previdenciárias pelos fornecedores e prestadores de serviços que contratar.

VIII - Não realizar negócios intragrupo em condições injustificadamente distintas dos realizados com terceiros com objetivo de alterar artificialmente os fatos de interesse para a arrecadação tributária.

IX - Não realizar operações em nome ou a conta de pessoa diversa da declarada.

X - Não realizar operações estranhas ao objeto social com o fim de encobrir proveito aos controladores.

XI - Não colocar bens ou direitos decorrentes da execução do objeto social em nome de terceiros com o propósito de subtraí-los à responsabilidade patrimonial tributária.

XII - Não alterar artificialmente o local dos fatos geradores ou domicílio fiscal a fim de reduzir a incidência de tributos.

XIII - Não fracionar ou transferir artificialmente o objeto social a fim de reduzir a carga tributária a que obrigado.

XIV - Exigir de seus fornecedores os mesmos ou mais elevados padrões de integridade tributária com os quais estiver comprometida.



XV - Comunicar as autoridades o cometimento ou suspeita de fraudes tributárias ou ocultação de bens praticadas por terceiros com o fim de frustrar a arrecadação tributária.

XVI - Avaliar e registrar o valor das cooperações prestadas por e para partes relacionadas.

XVII - Adotar mecanismos de escrituração eletrônica contábil e fiscal, emissão eletrônica de documentos fiscais.

XVIII - Comportar-se em processos judiciais de natureza tributária observando os princípios da lealdade processual e colaboração, evitando lides temerárias e expedientes protelatórios.

CAPÍTULO IV

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Art. 12. Considera-se planejamento tributário a atividade consciente de conformação material, subjetiva ou temporal dos fatos geradores de tributos com o fim de reduzir a carga tributária sobre eles, modificar o tempo e local de pagamento ou a respectiva sujeição passiva, que não configure infração à lei.

Art. 13. O planejamento tributário, enquanto estratégia lícita de maximização de resultados mediante redução da carga tributária será monitorado pelo Poder Público em razão dos riscos que representa, em seu conjunto, para a previsibilidade das receitas públicas, a concorrência, a eficiência produtiva e a justiça fiscal.

Art. 14. O planejamento tributário agressivo será desestimulado por meio de políticas de integridade fiscal e aperfeiçoamento da legislação tributária.

Parágrafo Único. Considera-se agressivo o planejamento tributário que:

I – Transfira para jurisdição com tributação mais favorecida parcela significativa dos resultados econômicos da empresa, por meio de operações isentas ou não tributáveis;

II – Reduza em mais de 30% a incidência de qualquer tributo a que estejam sujeitas as demais empresas do mesmo porte, tipo e atividade em condições equivalentes;

III – Reduza em mais de 80% a carga tributária total a que estejam sujeitas as demais empresas do mesmo porte, tipo e atividade em condições equivalentes;

IV – Adie o pagamento de tributos com o fim de obter benefício econômico mediante investimentos financeiros, conjugados ou não com programas de regularização favorecida de dívidas;

V – Adie o pagamento de tributos mediante instauração de litígios fundados em tese jurídica rechaçada por Tribunais Superiores;

VI – Majore de forma significativa os resultados distribuídos pela empresa aos seus controladores mediante incorporação de créditos ou dedução de despesas particularmente significativos, incomuns ou desnecessários conforme os padrões do mercado em que operem.

Art. 15. A estratégia de planejamento tributário das empresas será divulgada às autoridades e ao público em geral:



- I – Pelos empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte e cooperativas:
- a) A existência de uma estratégia de planejamento tributário na empresa e os responsáveis por elaborar esta estratégia;
 - b) Os responsáveis pela governança tributária;
 - c) O impacto decorrente do planejamento tributário em relação à carga tributária estimada para as operações que realiza.
- II – Pelas demais sociedades sujeitas à tributação pelo lucro presumido, além das informações acima:
- a) A atitude da empresa com relação ao cumprimento da legislação tributária em seu conteúdo e intenções;
 - b) A avaliação dos riscos fiscais assumidos com o planejamento para a continuidade do negócio;
 - c) A estratégia da empresa para gerenciamento dos riscos fiscais decorrentes de seu planejamento.
- III – Pelas demais sociedades fechadas tributadas pelo lucro real, adicionalmente às informações dos incisos anteriores:
- a) O total da remuneração, vantagens e participações auferidas pelos controladores e o montante de tributos suportados, descontados e recolhidos sobre tais verbas;
 - b) O total de receitas de vendas a terceiros e tributos por eles retidos ou em seus nomes recolhidos em decorrência das operações;
 - c) O total de receitas de operações intragrupo e o impacto destas operações no resultado operacional;
 - d) A declaração de domicílios fiscais de todas as entidades e partes interessadas da estrutura organizacional e o volume das transações com elas realizadas;
 - e) O impacto da eleição do domicílio entre os estabelecimentos da empresa no nível de tributação suportado.
- IV – Pelas sociedades anônimas de capital aberto:
- a) A ligação entre sua estratégia de planejamento fiscal e suas estratégias de negócio e de desenvolvimento sustentável;
 - b) A estratégia de acompanhamento da integridade fiscal da empresa;
 - c) Os mecanismos de comunicação de preocupações ilegais ou antiéticas com relação à tributação;
 - d) Os mecanismos de envolvimento de partes interessadas com estratégia de planejamento tributário da empresa, incluindo cooperação com autoridades, atividade de lobby tributário;
 - e) Declaração das atividades principais em cada jurisdição;
 - f) O número de empregados em cada jurisdição, incluindo remuneração total paga e tributação sobre salários;
 - g) Lucros e prejuízos antes dos tributos;
 - h) Ativos tangíveis;



- i) Tributação efetivamente suportada sobre a produção;
- j) Tributação efetivamente suportada sobre faturamento;
- k) Tributação efetivamente suportada sobre o lucro;
- l) Justificativa para a divergência entre tributação estimada com base no lucro antes dos tributos e a efetiva;
- m) Justificativa para a divergência entre a tributação estimada sobre o conjunto das operações que realiza e a efetiva;
- n) Justificativa para a divergência entre a tributação estimada sobre a totalidade das receitas que aufera e a efetiva;
- o) Justificativa para a divergência entre a tributação estimada sobre a totalidade das remunerações pagas direta ou indiretamente e a efetiva.

Art. 16. O poder público criará uma Autoridade de Acompanhamento dos Impactos do Planejamento Fiscal, independente dos órgãos de arrecadação tributária com função de receber, anonimizar e armazenar dados relativos ao planejamento tributário dos contribuintes, avaliando seu impacto sobre as receitas estatais e propondo aperfeiçoamento da legislação tributária.

Art. 17. As informações previstas no artigo anterior serão divulgadas pelas empresas em suas comunicações ao público e, para gozo de benefícios junto a administração, deverão ser arquivadas perante a autoridade referida no artigo anterior e atualizadas a cada 2 anos.

CAPÍTULO V

DO PROCEDIMENTO PARA APURAÇÃO E DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

Seção I

Art. 18. Quando a administração tributária discordar da classificação jurídica ou contábil atribuída pelo contribuinte às situações por ele integradas ou aos atos e negócios jurídicos por ele praticados, suspeitando que as tenha adotado com exclusivo propósito de suprimir ou reduzir tributo ordinariamente incidente sobre situações, atos e negócios análogos realizados pelos demais contribuintes, contrariando os usos sociais e o espírito da lei, deverá instaurar procedimento administrativo a fim de declará-los nulos nos termos do artigo 167 da Lei 10.406/2002 – Código Civil Brasileiro.

§1º. O procedimento estabelecido no *caput* poderá ser instaurado a qualquer tempo, mas os efeitos tributários da declaração de simulação observarão o prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional.

§2º. A pendência do procedimento destinado a declarar a simulação não será óbice à notificação de lançamento do tributo a fim de resguardar o direito da Fazenda Pública, mas a constituição definitiva do crédito não se aperfeiçoará enquanto não concluído.

Seção II – Contribuintes com nível de integridade tributária alto



Art. 19. Procedimento será instaurado previamente ao lançamento, salvo se já transcorridos quatro quintos do prazo decadencial, por ato da autoridade fiscal que notificará o contribuinte para que justifique preliminarmente a classificação por ele adotada.

Parágrafo Único. A notificação será encaminhada ao domicílio tributário do contribuinte e pessoalmente ao responsável por seu planejamento fiscal.

Art. 20. Apresentada a defesa preliminar, a autoridade apontará as razões de sua discordância, fundada em critérios jurídicos e nos usos e costumes públicos e privados.

Art. 21. O contribuinte poderá:

I – Concordar com a classificação da administração e se comprometer a ajustar sua conduta, ficando dispensado do pagamento de multa de ofício e de mora;

II – Requerer a celebração de convenção arbitral sobre a controvérsia, ficando isento do pagamento de multa de ofício na hipótese de decisão desfavorável;

III – Impugnar a classificação da administração, à autoridade superior, ficando anistiada a qualificadora da multa de ofício e 50% (cinquenta por cento) da multa de mora no caso de pagamento voluntário ao final, se confirmada a classificação fixada pela autoridade.

Art. 22. A decisão arbitral será proferida por um juízo composto por 2 árbitros indicados pelas partes que indicarão um terceiro em comum acordo, com base nos usos e costumes.

Art. 23. Os honorários dos árbitros serão adiantados pelo requerente e distribuídos entre as partes conforme o benefício colhido por elas, e poderão ser:

I – Deduzidos do valor do crédito tributário decorrente da decisão;

II – Restituídos ou compensados administrativamente;

III – Requisitados judicialmente.

Art. 24. O juízo arbitral poderá ouvir pessoas e analisar documentos indicados pelas partes, preservando-lhes o sigilo.

Seção III – Contribuintes com nível de integridade tributária médio

Art. 25. Procedimento será instaurado previamente ao lançamento, salvo se já transcorrida metade do prazo decadencial, por ato da autoridade fiscal que notificará o contribuinte da divergência de classificação.

Parágrafo Único. A notificação será encaminhada ao domicílio tributário do contribuinte e pessoalmente ao responsável por seu planejamento fiscal.

Art. 26. O contribuinte poderá:

I – Concordar com a classificação da administração e se comprometer a ajustar sua conduta, ficando anistiada a qualificadora da multa de ofício e a multa de mora;



II – Impugnar a classificação da administração, à autoridade superior, ficando anistiada a qualificadora da multa de ofício no caso de pagamento voluntário ao final, se confirmada a classificação fixada pela autoridade.

Seção IV – Contribuintes com nível de integridade tributária baixo

Art. 27. A notificação será encaminhada ao domicílio tributário do contribuinte com nível de integridade tributária baixo.

Art. 28. O contribuinte com nível de integridade tributária baixo poderá:

I – Concordar com a classificação da administração e se comprometer a ajustar sua conduta, fazendo jus a desconto de 30% das multas no caso de pagamento voluntário;

II – Impugnar a classificação da administração, à autoridade superior.

Seção V – Do julgamento da impugnação

Art. 29. Em caso de impugnação, a autoridade superior concederá prazo para manifestação de terceiros relacionados à situação, ato ou negócio discutido e poderá solicitar parecer do órgão consultivo ou de especialistas vinculados ou não à administração.

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, poderão ser celebrados convênios com instituições de ensino e pesquisa, entidades de regulação profissional ou de normatização técnica.

Art. 30. A decisão da autoridade superior considerará a boa-fé dos contribuintes conforme seu nível de integridade tributária, os usos e costumes sociais e administrativos.

CAPÍTULO VI

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 31. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 32. O incidente de descon sideração previsto no capítulo IV se aplica aos processos administrativos em curso e aos que se instaurarem com relação a fatos anteriores à publicação desta lei, se ainda não superados três quintos do prazo decadencial.

Art. 33. Revogam-se as disposições em contrário.

Sobre o autor:

Daniel Telles de Menezes | E-mail: danielmenezes@gmail.com

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (2002), Especialista em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes (2009) e Mestre em Políticas Públicas pela Universidade Federal do ABC (2016). Atualmente é Procurador da Fazenda Nacional em Santo André, São Paulo.

