



AUDIÊNCIA PÚBLICA

Ideias para um cadastro positivo de contribuintes

por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS, MARIA RAPHAELA DADONA MATTHIESEN

27/11/2018 06:05
Atualizado em 27/11/2018 às 06:05



Contexto

Em julho deste ano, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) instaurou procedimento de consulta pública sobre seu projeto de Cadastro Fiscal Positivo da PGFN [1], um programa com o objetivo de classificar os contribuintes conforme seu grau de risco e, conseqüentemente, orientar serviços de atendimento ao contribuinte, procedimentos de cobrança e condições para regularização e garantia de dívidas.

Após receber as contribuições de interessados, a PGFN promoverá no dia 28/11, quarta-feira, no auditório da FIESP, audiência pública para debate da proposta [2].

A criação de programa de classificação fiscal de risco dos contribuintes é medida positiva e demonstra a modernização da atividade da PGFN ao adotar um paradigma de relacionamento que prioriza a autorregularização dos contribuintes e uma relação baseada na cooperação.

Como destacado em relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), a pressão por maior eficiência e efetividade na atividade da Administração tributária enseja a busca por novos meios de promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes. Nesse sentido, a OCDE recomenda a instituição de programas de cooperação mútua baseados especialmente em confiança, transparência e criação de incentivos positivos para a adequação dos administrados à legislação tributária, com maior grau de certeza e redução do contencioso.

Ao prever incentivos positivos que estimulem os contribuintes a promover o aprimoramento e controle de sua gestão tributária, esse cenário permite, ainda, a canalização de recursos públicos para a fiscalização de contribuintes que apresentem maior grau de risco, promovendo, paralelamente, medidas de orientação que viabilizem o aumento gradual do nível de adequação desses contribuintes às normas tributárias.

A implantação de medidas de aprimoramento da relação entre Fisco e contribuinte tem sido promovida há alguns anos por diversos países, proporcionando bases interessantes para a avaliação, a partir da experiência internacional, de alguns dos aspectos gerais do programa a ser criado no Brasil.

No relatório *Experiences and Practices of Eight OECD Countries [3]*, elaborado pela OCDE com base em programas de *cooperative compliance* criados por oito países (Austrália, Canadá, França, Estados Unidos, Irlanda, Holanda, Noruega e Reino Unido), são apontados como principais **expectativas de benefícios** pela Administração e pelos contribuintes:

Administração

Maior abertura dos contribuintes;

Aumento da divulgação de dados e da transparência;

Adequação voluntária à legislação tributária;

Diálogo com contribuintes; e

Resposta rápida à fiscalização e às solicitações de fornecimento de informações pela Administração tributária.

Contribuintes

Abertura no diálogo com a Administração;

Maior segurança/grau de certeza;

Consistência nas orientações da Administração;

Mais clareza quanto às atribuições e *accountability* da Administração;

Respostas rápidas e orientações de qualidade;

Divulgação dos planos de fiscalização e classificação de risco; e

Soluções prévias e rápidas às questões controvertidas.

Combinando essas diretrizes à realidade brasileira, elaboramos sugestões encaminhadas oficialmente à PGFN, que agora tornamos públicas para contribuição ao debate, divididas de acordo com os itens submetidos à consulta.

Antes de prosseguir, porém, fazemos duas ressalvas que entendemos relevantes para o sucesso do programa: (i) dado o nível de complexidade das normas

tributárias, que permite interpretações variadas sobre seu conteúdo, as **regras do programa não podem servir para a penalização**, direta ou indireta, de contribuintes que tenham a intenção de impugnar as cobranças de créditos tributários, sob pena de ferir princípios como o da inafastabilidade do Poder Judiciário, da propriedade, da legalidade e do devido processo legal, e (ii) deve ser construído sobre o pressuposto de um **programa voluntário**, isto é, o contribuinte que pretenda aprimorar sua relação com a Administração Tributária poderá adotar as providências determinadas pelo programa, sempre contando com o auxílio do corpo técnico da PGFN, que deverá constituir grupos de trabalho regionais para atendimento específico, acompanhamento e instrução desses contribuintes.

CAPÍTULO 2

Modalidades de garantias diferenciadas para contribuintes com menor risco fiscal

A ordem de prioridade estabelecida no artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), e reiterada na Portaria PGFN nº 33/2018, está diretamente relacionada ao ônus a ser suportado pelo executado, sendo normalmente mais custoso o oferecimento e a manutenção quanto maior for a liquidez da garantia.

Assim, como forma de incentivar os contribuintes a aderirem ao Cadastro Fiscal Positivo e a aprimorarem suas práticas tributárias, sugerimos que o programa abranja (i) a **flexibilização**, em favor dos contribuintes, da ordem de prioridade prevista na legislação, e (ii) permita maior liberdade para a **contratualização** entre Fisco e contribuintes, viabilizando a aceitação de novas modalidades de garantias verificadas com a evolução social (a exemplo dos covenants no mercado financeiro), em linha com o artigo 190 do Código de Processo Civil [4].

Nesse cenário, a possibilidade de redução do ônus atrelado à apresentação das garantias priorizadas pelo artigo 11 terá o potencial de estimular os contribuintes a participarem do programa e a manterem uma classificação de baixo risco, a fim de que possam usufruir da flexibilização e da contratualização autorizadas para os contribuintes com nota alta no Cadastro.

Essas medidas acarretam ainda, como efeito positivo reflexo, a **redução dos litígios decorrentes da aceitação de garantias** em processos de execução fiscal, que ao

longo dos anos se tornou mais um fator de aumento do contencioso judicial (a exemplo do oferecimento de seguro garantia, que por anos causou disputas nos tribunais, amenizadas apenas com sua previsão expressa na Lei nº 13.043 de 2014).

CAPÍTULO 3

Critérios a serem considerados para influenciar positivamente ou negativamente

A classificação do perfil de risco do contribuinte no cadastro

Nos relatórios da OCDE são apontadas quatro categorias a serem consideradas na análise de risco dos contribuintes, todas, em princípio, aplicáveis à realidade brasileira: (i) cadastro nos sistemas de fornecimento e controle de informações à Administração, (ii) prestação de informações ou apresentação de declarações tempestivamente, (iii) fornecimento de dados completos e exatos, (iv) e pagamento tempestivo dos tributos.

Na fase de controle de legalidade e cobrança conduzida pela PGFN, avaliamos serem relevantes especialmente os itens (i) e (iii) descritos acima como vetores para a definição dos critérios objetivos de avaliação dos contribuintes. No Reino Unido, exemplificativamente, tais vetores são refletidos nos critérios comportamentais que compõem a classificação de risco realizada no âmbito do programa *Tax Compliance Risk Management* [5], quais sejam a governança da empresa, o histórico de adequação às obrigações tributárias e as estratégias tributárias adotadas pela companhia.

Outro critério interessante identificado no programa britânico é a avaliação comparativa entre as informações fornecidas por um determinado contribuinte e outros de mesmo porte e que atuem no mesmo setor.

Com relação ao histórico de adequação, avaliamos ser conveniente que (i) a classificação de risco tenha periodicidade bienal, a fim de que haja incentivo efetivo para que o contribuinte adote medidas voltadas ao aprimoramento de sua nota em tempo razoável, e (ii) na primeira classificação a partir da adesão, seja oportunizado ao contribuinte a apresentação de um plano de ação para solucionar problemas

identificados de maneira recorrente em seu histórico, como forma de atenuar o peso negativo desse critério.

Ademais, os critérios devem ser **objetivos** e sua previsão normativa ampla, a fim de que não se crie um excesso de detalhamento que inviabilize ou torne controvertida a sua aplicação.

É recomendável, contudo, que sejam criados critérios **diferenciados** em razão do porte do contribuinte (grande, médio ou pequeno, por exemplo), a fim de que a avaliação do perfil de risco seja adequada conforme o **nível de complexidade** de suas operações e sua estrutura.

Ademais, uma **classificação não binária**, com maior **gradação** entre os perfis de risco, é recomendável, a fim de que não se penalize ou beneficie desproporcionalmente contribuintes que não atendam simultaneamente a todos os critérios de avaliação.

É de extrema relevância, por fim, que sejam previstas oportunidades de (i) **regularização prévia à atribuição da nota** e (ii) **impugnação** à classificação final, caso o contribuinte discorde da recomendação de regularização ou não seja possível efetivá-la. Essas medidas são importantes como forma de assegurar o direito de petição constitucionalmente previsto (artigo 5º, XXXIV, "a") e garantir que a finalidade do programa não seja desviada para se tornar um instrumento de penalização ou imposição do entendimento da Administração aos contribuintes sem contraditório, mas sim uma forma de incentivá-los a adequar suas condutas à legislação tributária.

CAPÍTULO 4

Influência do histórico de adesão e cumprimento

Acordos de parcelamento convencional e especiais na nota atribuída ao contribuinte

Em que pese a adesão e o cumprimento das condições convencionadas em programa de parcelamento serem, *a priori*, elementos capazes de evidenciar um padrão de comportamento dos contribuintes e seu grau de adequação às

obrigações tributárias, há casos em que a exclusão de programas de parcelamento é feita de maneira arbitrária pela Administração, com base em motivos exclusivamente formais e desarrazoados.

Nessas hipóteses, não é concedida ao contribuinte oportunidade para regularizar administrativamente os apontamentos que motivaram sua exclusão unilateral do parcelamento, a qual será mantida salvo se decisão judicial a revogar [6].

Em um programa que busca identificar bons contribuintes, entendemos crucial que os filtros estejam calibrados corretamente para segregá-los dos contribuintes que se valem de parcelamentos exclusivamente para arrolar dívidas ou obter provisoriamente certidões de regularidade fiscal.

Desse modo, é importante que esse critério de avaliação seja aliado à possibilidade de **esclarecimento**, pelo contribuinte, dos **motivos** pelos quais ocorreu sua **exclusão** de determinado programa de parcelamento, dado que deve ser considerado na ponderação do histórico de adesão e cumprimento na definição da nota do contribuinte.

CAPÍTULO 5

Publicidade da nota atribuída ao contribuinte no cadastro

Para o próprio interessado e para terceiros

A divulgação da nota atribuída no cadastro ao **próprio interessado** é medida extremamente positiva, pois funciona como um *feedback* transparente e colaborativo da Administração quanto às práticas do contribuinte, identificando os pontos de seu modelo de governança e controle que devem ser aprimorados. Dessa forma, o programa evolui para assumir **função orientadora e promotora da melhoria** das medidas de estruturação e organização dos contribuintes que queiram se adequar e melhorar sua classificação. Para que esse objetivo seja alcançado, contudo, a nota deve ser atribuída e divulgada ao contribuinte de forma motivada, inclusive com orientações com relação à solução dos elementos negativos que levaram à sua má classificação.

A ausência de *feedbacks* claros e consistentes é apontada por contribuintes como fator negativo dos programas de cooperação estabelecidos pelo Reino Unido e pela Holanda. Em entrevistas analisadas no artigo *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch–UK Comparison* [7], contribuintes participantes e advogados afirmam que gostariam de ter um feedback mais efetivo da Administração como forma de promover mudanças em sua estrutura e organização e criar mecanismos de *compliance* mais efetivos de acordo com o entendimento do Fisco.

Apesar de a iniciativa ser positiva, em tese, também com relação à divulgação da **nota para terceiros**, recomenda-se a sua **postergação para uma segunda fase de implantação do programa**, dado que a publicização da classificação poderá acarretar prejuízos aos contribuintes caso a avaliação de risco seja atribuída eventualmente de forma arbitrária e unilateral pela Administração ou ainda caso contenha erros de parametrização não previstos na fase de concepção do programa, divulgando informações potencialmente distorcidas a respeito do administrado. A fim de evitar esse efeito reflexo negativo, é preciso que (i) os critérios de avaliação (item “b”) e o histórico de adesão a parcelamentos (item “c”) sejam justos e adequados para a aferição do grau de comprometimento do contribuinte com o atendimento às obrigações tributárias e (ii) haja previsão de processo que garanta o contraditório e julgamento neutro.

Uma alternativa à divulgação obrigatória e geral da classificação pode ser assemelhada ao modelo adotado pelo programa de cooperação instituído na Dinamarca (“Tax Governance” [8]), em que a participação dos contribuintes, como a ora sugerida, é voluntária. Nesse caso, a Administração tributária não publiciza o nome e a classificação de contribuintes que aderiram ao programa, mas esses podem fazê-lo caso entendam conveniente tornar pública sua classificação.

Esse formato reduz os potenciais prejuízos a contribuintes com classificações de alto risco e, simultaneamente, atua como incentivo à sua adequação. Isso porque os contribuintes buscarão atingir uma nota alta para utilizá-la como uma exposição positiva, inclusive a fim de se destacar entre as empresas que atuem no mesmo mercado relevante [9] e de facilitar a obtenção de linhas de crédito e financiamentos.

Canais de atendimento diferenciado e simplificado

Orientação, regularização ou discussão das dívidas administradas pela PGFN

Em seus relatórios sobre *cooperative compliance* e *enhanced relationship*, a OCDE reiteradamente recomenda que o diálogo entre a Administração e o contribuinte seja estabelecido em tempo real ou o mais próximo possível da contemporaneidade com as ações do contribuinte, para que a orientação seja eficaz.

A ampliação e simplificação dos canais de atendimento foi implementada em outros países de formas variadas, cujas experiências podem servir de exemplo positivo para a melhora do diálogo entre PGFN e contribuintes no Brasil.

Nos Estados Unidos, por exemplo, são realizados congressos anuais (“IRS Nationwide Tax Forums” [10]) promovidos pelo IRS acerca das questões mais recentes em matéria tributária, *compliance* e ética. Além disso, durante o congresso ocorrem os *Case Resolution Program*, reuniões agendadas pelos contribuintes com um profissional da área para a solução de demandas tributárias complexas. Caso a demanda não seja resolvida nessa oportunidade, o caso será designado a um especialista no IRS para acompanhamento.

Na Dinamarca, o Ministro da Fazenda grava periodicamente *podcasts* destinados a responder dúvidas (em termos gerais, ou seja, sem se ater a casos específicos) transmitidas pelos contribuintes em tempo real, demonstrando um esforço pela simplificação e dinamização dos canais de atendimento para conferir mais agilidade e maior alcance às orientações da Administração.

No âmbito de programas de cooperação, contudo, o estabelecimento de canais de comunicação mais ágeis, dinâmicos e simples são ainda mais relevantes, tendo sido apontados como benefícios significativos relacionados à adesão a programas de cooperação por contribuintes dos oito países analisados no relatório e *Experiences and Practices of Eight OECD Countries* e também no artigo *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch–UK Comparison*, na medida em que torna possível maior grau de certeza e segurança aos contribuintes. O diálogo com a Administração atua como incentivo positivo ao cumprimento voluntário de obrigações tributárias.

Nesse sentido, registramos que em alguns países com programas de cooperação voltados a grandes contribuintes (como Reino Unido e Dinamarca), são designados a cada contribuinte um auditor responsável pela comunicação direta entre a empresa e a Administração, ampliando o diálogo entre ambos e permitindo que a Administração tenha uma percepção mais próxima das especificidades de cada setor de negócios a partir dessa comunicação estável com as empresas.

A criação de canais de atendimento simplificado e diferenciado nesse cenário tem, ainda, o potencial de viabilizar o aprimoramento dos contribuintes com avaliação de alto risco por meio do acesso fácil e prévio à orientação da Administração, permitindo que adequem suas condutas de forma antecedente e segura.

CAPÍTULO 7

Utilização da nota atribuída pelo cadastro na variação da régua de cobrança

Perfil de risco do contribuinte

Em conjunto com a ampliação do diálogo (item “e”), essa medida reflete o incentivo primordial para a adesão de contribuintes aos programas de cooperação.

No artigo *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch–UK Comparison*, contribuintes do Reino Unido apontaram que entre os **benefícios** de ter uma boa classificação está a **redução das fiscalizações** e a abordagem com **menos desconfiança** por parte da Administração.

Isso porque, no Reino Unido, os contribuintes classificados como de baixo risco não serão submetidos à revisão da nota por três anos e, durante esse período, em regra não serão fiscalizados. A Administração deverá manter contato anual com os contribuintes bem classificados, mas com foco em questões amplas de organização e estrutura, e não para questionar suas operações específicas.

No Canadá, a *Canada Revenue Agency* tem atribuído tratamento diferenciado a contribuintes que apresentem maior nível de transparência e atendimento adequado das obrigações tributárias, reduzindo o número de fiscalizações voltadas a esses contribuintes [11].

No âmbito da PGFN, o racional desse incentivo positivo poderá ser alcançado a partir da utilização da nota atribuída ao contribuinte em duas frentes: (i) nos procedimentos vinculados à obtenção de **certidão de regularidade fiscal** e (ii) na aplicação da **Portaria PGFN nº 33/2018**.

Com relação à obtenção de certidões, sugerimos:

1. a criação de canais de atendimento direto e de fácil acesso entre a PGFN e contribuintes durante o trâmite dos requerimentos de CPD-EN;
2. a abertura de prazo para a regularização ou apresentação de esclarecimentos a eventuais pendências identificadas pela Procuradoria como óbice à emissão da certidão; e
3. a vinculação dos pedidos de certidão apresentados por determinado contribuinte a um mesmo Procurador, enquanto perdurar sua classificação de baixo risco. Essa medida facilita a comunicação entre as partes e o alinhamento das medidas a serem adotadas continuamente para a manutenção da regularidade de pendências cuja causa autorizadora da emissão da certidão (como a suspensão da exigibilidade de crédito tributário ou a existência de garantia em vigor) dependa da análise da PGFN.

Quanto às medidas disciplinadas pela Portaria nº 33/2018, por sua vez, a nota atribuída aos contribuintes bem classificados pode ser transformada em incentivo positivo por meio de:

- i. Redução das medidas de cobrança administrativa do crédito tributário previstas no artigo 7º da Portaria (protesto extrajudicial, averbação pré-executória etc.), de modo que sejam aplicadas em medida proporcionalmente inversa à boa classificação dos contribuintes;
- ii. Flexibilização dos requisitos para a aceitação dos bens oferecidos antecipadamente ao ajuizamento da execução fiscal, conforme a autorização disciplinada nos artigos 8º a 14 da Portaria; e
- iii. Prioridade na análise dos pedidos de revisão de dívida inscrita ("PRDI") e dos recursos interpostos contra a eventual decisão de indeferimento da revisão, apresentados pelos contribuintes com base nos artigos 15 a 20 da Portaria, a fim de que, quando possível, sejam apreciados em prazo inferior aos 30 dias previstos no artigo 17, §1º.

Paralelamente, nos países citados a economia financeira decorrente dessa medida tem sido direcionada à orientação, fiscalização e cobrança para os contribuintes que apresentem índices mais baixos de cumprimento das obrigações tributárias.

Essa contrapartida é bastante relevante, pois o investimento em orientação aos contribuintes com avaliações de alto risco atribui ao programa caráter pedagógico e de cooperação, promovendo ativamente a melhoria na classificação de todos os contribuintes e permitindo que o patamar de mais eficiência e eficácia da atividade administrativa seja alcançado.

É um pressuposto da racionalidade formular hipóteses novas para testar soluções a problemas antigos. Os números assustadores da litigiosidade no campo tributário (simbolizada por dívidas tributárias federais de 44,41% do PIB [12] em 2017) exigem essa mudança de mentalidade. É elogiável, portanto, a disposição da PGFN em realizar esse enfrentamento por meio de novos instrumentos, em processo público e colaborativo. As sugestões aqui postas buscam sua máxima efetividade, mas sem perder de vista o insuperável respeito ao devido processo legal.

[1] Conforme Edital PGFN nº 13/2018, publicado no seguinte link:

http://www.pgfn.fazenda.gov.br/servicos-e-orientacoes/consultas-publicas/edital_consulta-publica_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf

[2] **<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/inscricoes-abertas-para-a-audiencia-publica-sobre-o-cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn>**

[3] Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>, acessado em 19/11/2018.

[4] Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

[5] O manual do programa de classificação de riscos dos contribuintes implementado pelo Reino Unido está disponível para consulta no link **<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management>**, acessado em 19/11/2018.

[6] Citamos, como exemplo, o REsp nº 1143216 REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010, representativo de controvérsia, e a recente decisão liminar proferida pela 14ª vara

federal de Porto Alegre no mandado de segurança nº 5038945-32.2018.4.04.7100, em que foram reconhecidas pelo Judiciário as medidas adotadas pelo contribuinte para a satisfação das obrigações atreladas ao parcelamento, afastando-se a penalidade excessiva e de natureza meramente formal decorrente de sua exclusão do Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”). O inteiro teor da decisão pode ser acessado na consulta pública ao processo, disponível no sistema Eproc da Justiça Federal do Rio Grande do Sul (<https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/>).

[7] Disponível em:

http://www.sweetandmaxwell.co.uk/catalogue/eDownloadDoc.aspx?filename=338_2017129_104521.pdf&sapmaterialnum=30791232&fileserver=EPI C&productid=338, acessado em 19/11/2018.

[8] As informações detalhadas sobre o Tax Governance e a experiência dinamarquesa em sua execução estão descritas no estudo “Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark”, disponível em: https://openarchive.cbs.dk/bitstream/handle/10398/9625/Boll_Brehm_Johansen_Tax_Governance.pdf?sequence=1, acessado em 19/11/2018.

[9] Cite-se, como exemplo a contrario sensu da busca por essa exposição positiva como incentivo à adesão e à boa classificação no programa, a reação da sociedade à Starbucks após o Reino Unido divulgar que, em razão do planejamento tributário adotado pela empresa, a companhia recolhia valores baixos a título de tributos.

[10] As informações sobre o IRS Nationwide Tax Forum estão disponíveis em <https://www.irs.gov/tax-professionals/irs-nationwide-tax-forum-information>, acessado em 19/11/2018.

[11] A experiência canadense é descrita no relatório “General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management” da OCDE, disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>, acessado em 19/11/2018.

[12] https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrovisao-do-credito-tributario-pensando-o-carf-27092017#_ftn3