



## *Cooperative Compliance*, economia digital e gestão tributária municipal

Pedro Henrique do Nascimento Gravina Job\*

Resumo: O *cooperative compliance* desponta como uma visão inovadora no estudo e na prática das relações entre a administração tributária e os contribuintes, com a capacidade de oferecer uma releitura da mentalidade administrativa acerca das práticas mais conformes aos princípios constitucionais vigentes, no recorte principiológico da maximização do exercício da cidadania. Seu desenho consta das recomendações da OCDE para aprimorar as relações fisco-contribuinte, desenvolvendo a confiança a níveis de cooperação útil para ambos. Em paralelo, se reconhece a velocidade do avanço da economia digital, tanto no Brasil quanto no mundo. As interações geradas por essas novas relações negociais revelam-se desafiadoras para as administrações tributárias, fato que torna a busca pelo *compliance* cooperativo uma providência cada vez mais necessária à manutenção/ melhorias das relações fisco-contribuinte. Foi realizada uma pesquisa qualitativa, por meio de revisão da literatura especializada e análise documental. Conclui-se que a concretização da mentalidade de *cooperative compliance* e da consensualidade revela-se, em vez de ameaça aos princípios constitucionais, uma ferramenta capaz de concorrer para sua efetivação plena, principalmente levando-se em consideração as exigências apresentadas pela economia digital. Apresentam-se algumas apropriações das ideias-mestras dos documentos da OCDE pela legislação nacional, com descrições breves dos programas desenvolvidos. Dentro do contexto da administração tributária municipal, abordam-se algumas propostas de práticas, cujos princípios são oriundos daqueles programas em andamento, capazes de modernizar e otimizar a fisionomia atual da gestão tributária no que toca ao Imposto Sobre Serviços (ISS).

Palavras-chave: *cooperative compliance*; interesse público; economia digital; legalidade; gestão tributária.

## *Cooperative compliance*, digital economy and municipal tax management

Abstract: Cooperative compliance has emerged as an innovative approach to the study and practice of relations between the tax authorities and taxpayers, with the capacity to offer a re-reading of the administrative mentality regarding practices that are more in line with the constitutional principles in force, within the principle of maximizing the exercise of citizenship. Its design is in line with the OECD's recommendations for improving tax-taxpayer relations, developing trust at levels of cooperation that are useful for both. At the same time, the speed at which the digital economy is advancing is recognized, both in Brazil and around the world. The interactions generated by these new business relationships are proving to be challenging for tax administrations, which makes the search for cooperative compliance an increasingly necessary measure for maintaining/improving tax-payer relations. A qualitative study was carried out by reviewing specialized literature and analyzing documents. The conclusion is that the realization of the cooperative compliance mentality and consensuality proves to be, rather than a threat to constitutional principles, a tool capable of contributing to their full realization, especially taking into account the demands presented by the digital economy. Some appropriations of the main ideas of the OECD documents by national legislation are presented, with brief descriptions of the programs developed. Within the context of municipal tax administration, some proposed practices are discussed, the principles of which are derived from those programs underway, capable of modernizing and optimizing the current physiognomy of tax management with regard to the Tax on Services (ISS).

Key words: *cooperative compliance*; public interest; digital economy; legality; tax management.

## Introdução





O presente trabalho intenciona explorar o conceito de *cooperative compliance* – traduzido como “conformidade cooperativa” –, o qual desponta como fomentador de um ambiente de confiança mútua entre contribuinte e administração, tendo a capacidade de funcionar, se bem aplicado, até mesmo como um elemento de prevenção do nascimento de conflitos interpretativos entre a administração tributária e seus administrados. Justifica-se a pesquisa pela necessidade de mudança de paradigma no relacionamento fisco-contribuinte, que se revela cada vez mais presente, impulsionada pelos notáveis efeitos que a digitalização da economia mundial tem gerado e amplificados ainda pelo aprofundamento do fenômeno da globalização<sup>1</sup>.

Serão vistos, particularmente, os efeitos nas chamadas cadeias de geração de valor – CGV. O fenômeno, para além de suas consequências intrínsecas para a prática tributária, também expõe a urgência de ser repensada a relação entre a administração tributária e os contribuintes em todas as esferas federativas, e não apenas no âmbito da tributação nacional/internacional.

O trabalho busca responder à pergunta: há incompatibilidade entre o uso de ferramentas de gestão tributária – especialmente no recorte municipal e levando em consideração as avassaladoras consequências da transição para a economia digital – baseadas nas ideias de consensualidade/*cooperative compliance* e os princípios da administração pública constitucionalmente dispostos? Por meio de um percurso metodológico composto por revisão da literatura especializada e análise documental (como relatórios/análises fruto de pesquisa institucional), pretende-se, com uma pesquisa de natureza qualitativa, não somente comprovar a hipótese da inexistência de qualquer incompatibilidade entre tais princípios – notadamente o da eficiência – e a adoção de práticas pautadas pela mentalidade de cooperação fisco-contribuinte, especificamente dentro do contexto da atual revolução digital da economia e no recorte específico da administração tributária municipal, como também demonstrar que há desafios acerca do tema cujas melhores resoluções possam passar pela aplicação do *cooperative compliance*.

A primeira seção do desenvolvimento tem como objetivo específico apresentar a interação do *cooperative compliance* com os princípios constitucionais da administração pública; a segunda, expor o referencial teórico, com definições e traços principais; a terceira, compreender algumas interações impostas pela tendência mundial de digitalização da economia; por fim, a quarta, propor sugestões para casos, dentro do contexto da gestão tributária municipal, que possam ser tratados com maior grau de profissionalismo e eficiência se observados sob uma ótica de cooperação fisco-contribuinte, com ênfase no *compliance* e na consensualidade.

## **1 Há incompatibilidade entre *cooperative compliance* e os princípios da administração pública?**

Na virada de entendimento sobre a postura da administração perante o comportamento potencialmente ilícito dos contribuintes, surgiram possibilidades que intencionam superar o modelo tradicionalmente adotado, predominantemente litigioso e generalista, pouco capaz de atingir a otimização do conhecimento das situações individuais e, conseqüentemente, das

---

\* Bacharel em Direito pela UNIVAG. Mestrando em Direito Constitucional pelo IDP. Auditor fiscal tributário de Cuiabá-MT. E-mail: pedrogravina@gmail.com.

<sup>1</sup> Serão vistos, particularmente, os efeitos nas chamadas cadeias de geração de valor – CGV.





possibilidades de melhoria de conduta. Simultaneamente a esse fenômeno, questionou-se a compatibilidade de uma abordagem mais individualizada e precisa com os princípios constitucionais da administração pública, e, notadamente, com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Na percepção mais aceita atualmente, todavia, encontra-se já superada a desconfiança acerca do instituto. Não se trata de proscrever a utilização de ferramentas consensuais (ou que, ao menos, aproximem a administração do administrado) e nem de simplesmente negar o princípio da indisponibilidade, mas de compreender que o interesse público efetivo em determinada situação de conflito depende da ponderação entre os interesses abstratos (tanto coletivos quanto individuais) e de todos os aspectos fáticos e normativos envolvidos nas circunstâncias concretas. Por conseguinte, o resultado da aplicação desse método não necessariamente privilegiará interesses essencialmente coletivos em detrimento de interesses particulares. Essa providência, aliada à observância obrigatória de um bloco de parâmetros conceituais – legalidade, isonomia, publicidade, motivação, moralidade e segurança jurídica – torna possível harmonizar os institutos tratados e respeitar a juridicidade (FARIA, 2022).

Dentro do contexto dos princípios constitucionais, é notório que, nos últimos anos, tem crescido de relevância perante a sociedade a adoção de uma postura cada vez mais profissional, por parte da administração pública, o que põe em relevo o princípio da eficiência. Conforme se depreende da leitura de Owens (2012), não seria possível observar a aplicação desse princípio em um contexto em que tanto os agentes públicos quanto os agentes privados envolvidos em calcular e pagar/cobrar tributos em montantes relevantes (chefes de departamento em grandes empresas, consultores etc.) vejam-se frequentemente assaltados por dúvidas quanto às corretas tendências referentes ao cumprimento das obrigações tributárias. Inequivocamente, identifica-se que um movimento em direção ao incremento de eficiência passa por privilegiar uma abertura nas relações entre o Fisco e os contribuintes, agora mais baseada na confiança mútua e no diálogo compreensivo.

Um dos fatos que ilustra a tendência acima – e que não se circunscreve unicamente ao âmbito tributário, mas antes possui amplitude por toda a seara administrativa – é a relativamente recente alteração da LINDB – Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, publicada em 2018. Por meio do chamado “compromisso da Nova LINDB”, a Lei 13.655/18, por seu art. 26 (BRASIL, 2018), inaugurou “um novo regime jurídico geral que autoriza o administrador público a promover negociações com particulares, por meio de acordos e compromissos visando pôr fim a irregularidade, incerteza jurídica e situações contenciosas” (Guerra e Palma, 2018, p. 139). Esse instrumento legal admitido ao ordenamento brasileiro permite que a Administração Pública celebre acordos com os particulares, dentro do enquadramento geral da legislação aplicável e dos mandamentos constitucionais, e respeitadas outras diversas disposições. Não por acaso, as administrações tributárias encontram-se também contempladas por essa faculdade de agir; passaram a ser observadas, a partir dos últimos anos, diversas iniciativas de cooperação, em caráter de livre adesão por parte das empresas voluntárias, cujas descrições serão feitas na seção 4 deste trabalho.

Uma outra objeção possível a movimentos em busca da consensualidade/cooperação seria a potencial ofensa ao princípio da igualdade (ou, segundo a mesma *ratio*, ao da isonomia), dado que os programas de *cooperative compliance* oferecem tratamento mais acurado aos seus aderentes, no aspecto de atendimento e atenção a demandas administrativas. Apesar disso, Arandas (2018) destaca que não há o risco mencionado, pois os contribuintes: i) podem livremente aderir ao programa, mediante o cumprimento das contrapartidas propostas pela





administração, sendo todas de caráter objetivo e comum<sup>2</sup>; e ii) não recebem, em nenhuma hipótese, tratamento diferenciado em relação ao *quantum* do imposto a ser recolhido, porém apenas sobre questões de conformidade e segurança jurídica, o que, apesar de contribuir para a redução de custos, não se caracteriza como um benefício anti-isonômico.

Estreitamente ligada ao espírito do *cooperative compliance* está a filosofia de utilização de consensualidade na relação entre particular e órgão público. Pode-se afirmar que a dimensão cooperativa do *compliance* compreende certo grau de consensualidade, pois é necessário que o contribuinte aderente aos programas – como ainda se verá mais detalhadamente neste trabalho – seja voluntário e concorde com as cláusulas propostas pela administração pública para que a relação se concretize. Isso traz mais segurança e redução de custos a ambas as partes interessadas.

Renato Horta Rezende, baseando-se em Habermas e Muzzi Filho, defende que o uso da consensualidade seja uma consequência da teoria discursiva do direito. Nela, reconhece-se que, se por um lado, na sociedade é necessário o consenso eleitoral no âmbito dos órgãos legislativos para que a norma adquira seu poder típico de coerção, também se admite que, caso a norma impositiva não seja suficiente para solucionar as todas questões concretas da existência, se lance mão dos atos consensuais para preencher as lacunas observadas (Rezende, 2017). Tal visão permite enxergar a consensualidade – bem como a conformidade cooperativa, conceito com o qual guarda grandes semelhanças ontológicas – sob uma ótica muito mais integrada aos princípios e traços fundamentais que já são normalmente vistos com normalidade pelos indivíduos sociais.

Pacificadas, resumidamente, as questões relativas às desconfiâncias conceituais acerca da convivência do *cooperative compliance* com os princípios atribuídos à administração pública pelo texto constitucional, passa-se ao detalhamento de alguns traços essenciais do instituto, com vistas à preparação de algumas sugestões práticas de aplicação.

## 2 Delineando o conceito de *cooperative compliance*

Pode-se afirmar que a busca por um estado de coisas mais cooperativo na seara tributária vem do resultado de uma longa e relativamente malsucedida experiência – tanto nacional quanto internacional – com abordagens agressivas e generalistas, por parte da administração, em relação aos maus pagadores. Um dos efeitos desse fenômeno é o grau insatisfatório de segurança e precisão nos cálculos de estimativa orçamentária, tão relevantes para os Estados. Segundo Vitalis (2019), um traço comum da preocupação desses últimos em relação à política fiscal é a segurança orçamentária, o que atrai a necessidade de regularidade – e, pode-se acrescentar, de qualidade – da arrecadação tributária. Muito embora haja ferramentas que possibilitem o *enforcement* da norma tributária, busca-se evitar ao máximo o *noncompliance* (inadimplemento contumaz), pois, a cada vez mais, atualmente, também a economia preocupa-se com as externalidades negativas causadas por esse comportamento transgressor. Na abordagem do problema, tem-se estimado que a imposição punitiva pura e simples não será mais suficiente para resolvê-lo. Nas palavras da autora (2019, p.2):

---

<sup>2</sup> Não obstante o caráter voluntário da inserção nos programas, o autor ressalva que nem todas as suas funções são aplicáveis a todos os tipos de contribuintes, e nem todos terão interesse em neles ingressarem. Assim, justifica-se que os programas atendam a grandes contribuintes; porém, igualmente desejável seria que fossem projetados em modalidades que permitissem o ingresso de empresas de porte menor (Arandas, 2018).





Uma das possibilidades aventadas é a atuação do Estado regulador como incentivador do comportamento socialmente adequado (compliance fiscal) e da boa governança corporativa, mediante a utilização de instrumentos de direito premial (incentivos ou *carrots*) para a modelação de condutas. Tal perspectiva decorre da constatação de que a exclusiva imposição de punição e sanção (*sticks*) para todos os comportamentos desviantes, sem distinção, não tem se mostrado suficiente para o incremento do índice de adimplemento voluntário das obrigações fiscais, ideal a ser alcançado.

Identificado o fenômeno do *gap* entre as expectativas estatais de arrecadação e o tributo efetivamente recolhido, ainda segundo a autora, fazem-se esforços para identificar os motivos determinantes dos comportamentos desviantes dos contribuintes, e os estudos têm apontado no sentido da existência – para além de razões de ordem ética – de razões de natureza pragmática, relacionadas às estimativas de risco-benefício em praticar ilícitos tributários. Fica claro, no entanto, que, embora o comportamento dos contribuintes seja influenciado por uma gama complexa de fatores – a autora cita, dentre outros, a percepção de justiça em relação ao tributo, o grau de prevalência das normas sociais em dada comunidade e as chances de punição por infringir a norma tributária –, os administrados pautam suas decisões sobre o grau de conformidade que desejam adotar com base numa percepção sobre a qualidade da utilização dos recursos obtidos com a receita tributária, sobre o caráter justo (ou não) da complexidade do sistema tributário e sobre o comportamento dos demais agentes em situação análoga (estimula-se mais a sonegação quando já existe uma atmosfera de sonegação), conforme assevera Vitalis (2019). É, portanto, dentro desse enquadramento fenomenológico que se situa o questionamento sobre a efetividade da adoção de uma conduta inovadora pela administração tributária, no sentido de estimular comportamentos cooperativos.

Programas de *cooperative compliance* foram desenvolvidos em diversos países da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico<sup>3</sup>, ao longo do início dos anos 2000, privilegiando, em regra, a abertura de canal de diálogo com um número relativamente reduzido de empresas, de porte relevante para a economia. Dentre os países citados com algum programa dessa natureza entre os anos 2000 e 2012, encontram-se o Reino Unido, os EUA, a Austrália, a Espanha e a Irlanda; por outro lado, alguns países, apesar de não constituírem programas formais, apresentaram alguma iniciativa similar no período, tais como Hungria, Itália, Portugal e Hong Kong (OCDE, 2013).

Há, segundo a mesma entidade internacional, alguns pilares constitutivos na busca por uma relação mais cooperativa entre a autoridade tributárias e os contribuintes. Eles envolvem uma compreensão aprofundada sobre o funcionamento dos negócios desenvolvidos pelos particulares (*commercial awareness*), imparcialidade, proporcionalidade e abertura – mediante transparência, especificamente para cada parte, quanto à comunicação de informações relevantes e o grau de prontidão no atendimento/*feedback* (OCDE, 2013).

Podem-se, ainda, distinguir alguns traços de metodologia de avaliação de resultados de programas de *cooperative compliance* alinhados com as melhores práticas disponíveis. As informações foram extraídas pela OCDE de programas efetivamente executados. Concluiu-se que os princípios que guiam as melhores métricas de avaliação de resultados são: alinhados

---

<sup>3</sup> A OCDE é um organismo internacional multilateral que produz estudos sobre assuntos econômicos e sociais, voltados para a criação de políticas públicas que oportunizem melhorias em equidade e prosperidade para todos os países envolvidos, cf. sítio eletrônico da instituição: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em 10 abr. 2024.



com a estratégia adotada no *compliance*; compreensivos (abrangentes) na ótica do desempenho; atribuíveis às ações da autoridade tributária; objetivamente mensuráveis; significativos para as partes interessadas externas e integrados aos processos próprios, tanto já em curso quanto futuros (OCDE, 2014).

Owens e Pemberton (2021) descrevem que a segurança fiscal (conceito que se aproxima da segurança jurídica, porém dentro do enquadramento administrativo e operacional) desponta como elemento gerador de inovação e crescimento. Nesse contexto, a segurança fiscal pode ser definida como “a capacidade de fazer uma avaliação exata dos custos fiscais e de conformidade associados a um investimento ou à continuação de um investimento num país durante o ciclo de vida do investimento/empresa” (Owens; Pemberton, 2021, p.8). Esse conceito liga-se diretamente aos esforços para a construção de um ambiente tributário sustentável, e compreende, da parte do legislador, dentre outras providências, a produção de normas tributárias claras e unívocas, dando pouca margem a interpretações errôneas; normas a serem projetadas de forma a minimizar os custos do contribuinte, considerado de forma apropriada o equilíbrio entre o *compliance* e a carga suportada por ele; e, de parte da administração tributária, dentre outras, a capacidade plena de aplicação e interpretação da lei; o adequado suporte administrativo/de TI; e a manutenção da proporcionalidade entre o comportamento dos contribuintes e suas reações.

Os autores recomendam uma série de critérios a serem observados para que a administração faculte o acesso de uma corporação a um programa de *cooperative compliance*. Muito embora seja importante destacar que eles desenvolvem sua pesquisa em um contexto de grandes empresas, muitas vezes multinacionais, e que sublinham particularmente disputas relativas à tributação internacional, os princípios utilizados são válidos e podem ser importados por entes em circunstâncias distintas (respeitadas as adaptações necessárias), pois mantêm, essencialmente, todo o núcleo dos princípios constitucionais do direito brasileiro aplicáveis ao tema. Destacam-se alguns desses critérios: a administração precisa exigir das corporações uma sólida estrutura de controle tributário (*tax control framework*), além do compromisso com as normas internacionais de *compliance*; o programa de *cooperative compliance* deve ser de ingresso voluntário, igualmente sem amarras quanto ao desejo de desfiliação; a administração deve ter discricionariedade para aceitação dos contribuintes no programa, e precisa motivar sua decisão também em caso de exclusão de determinado participante que já tenha voluntariamente ingressado; os critérios para ingresso no programa precisam ser de acesso público; os tributos a serem incluídos no programa devem ser de livre escolha da administração, embora seja recomendável a amplitude mais abrangente possível. Especificamente sobre o tema da publicização da identidade dos participantes do programa, os autores relatam que os pesquisadores que participaram da elaboração do trabalho apresentam opiniões variadas, refletindo os diferentes graus de rigor com que é aplicado o sigilo fiscal em cada país. No caso brasileiro, parece recomendável a divulgação pública (sem que se divulguem os dados privados, todavia), pois a cultura empresarial nacional apresenta relevante demanda por transparência, o que soa coerente com o sopesamento de princípios constitucionais aplicáveis em um país cujo código tributário permite a divulgação de informações sobre representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa da Fazenda Pública e parcelamento/moratória (BRASIL, 1966).

Owens (2012) apresenta alguns propósitos da administração tributária com a consecução dos programas. É necessário que se destaquem tais pontos, especialmente no ambiente acadêmico, para que não se crie uma concepção errônea de que as providências





relacionadas ao *cooperative compliance* devam soar aos ouvidos dos administradores públicos como uma espécie de pretexto para a promoção de interesses puramente privados em detrimento do bem público e da eficácia arrecadatória estatal. Dentro desse paradigma dilatado e amadurecido de compreensão, assumem especial relevância a transparência e o *disclosure* dos negócios; uma disposição ativa, por parte do particular, para compartilhar conhecimento e informações que possibilitem ao gestor tributário compreender mais profundamente os diversos mecanismos de gestão – notadamente aqueles ligados à gestão de risco tributária – e o respeito ao espírito das normas que balizam as relações tributárias, bem como o acesso à filosofia adotada pelo alto escalão da empresa quanto ao tratamento dos assuntos relacionados à tributação e às boas práticas assumidas pela governança corporativa.

### **3 A tendência mundial de digitalização da economia e efeitos sobre o *compliance***

Há poucos anos, ainda se discutia, como um elemento praticamente revolucionário e disruptivo sobre as administrações tributárias, o uso da nota fiscal eletrônica. O instrumento foi tratado – e de fato o é – como uma das principais ferramentas na luta contra a evasão fiscal e na promoção da transparência (Barreix e Zambrano, 2020). Sua instituição oficial, no Brasil, remonta ao ano de 2005 (Angelis e Lukic, 2023). Pouco tempo passado, o mercado apresenta um grau de diversificação e complexificação tão grandes que não se pode enxergar esse tipo de instrumento de gestão como algo além do mínimo a ser implementado pelas administrações tributárias no esforço de manterem-se à altura das operações empresariais atuais. Se, portanto, a nota fiscal eletrônica foi considerada como um instrumento da terceira revolução industrial (Barreix e Zambrano, 2020), talvez seja o momento de afirmar a necessidade de as administrações tributárias darem novos passos nesse sentido, com o uso não somente de instrumentos de digitalização, mas também análise de dados em grande escala, *business intelligence*, malhas inteligentes, inteligência artificial para identificação de padrões de risco etc. (Cavalcanti, 2021).

Exemplo desse movimento vertiginoso em direção à transformação da economia convencional em economia digital é o fenômeno – ligado umbilicalmente à globalização – do surgimento de cadeias globais de valor – CGV, que nascem da diluição das fronteiras transnacionais na agregação de valor em cada etapa do processo produtivo. Nelas, ao menos duas fases dessas etapas de agregação de valor ocorrem em países distintos. Exemplos disso são automóveis e iPhones, cujas cadeias são consideradas complexas. Há, ainda, as simples – quando há apenas a exportação de um insumo para ser utilizado em produção em outros países, como o aço chinês utilizado na construção civil norte-americana (WTO, 2019, p.21). Em exemplos mais próximos, tornou-se comum, atualmente, identificar profissionais de TI brasileiros que emitem notas fiscais de serviços para exportação, lastreados em contratos com tomadores estrangeiros, que se beneficiam da fruição dos serviços em seus próprios territórios; esses serviços serão utilizados em inúmeras outras aplicações, inclusive para consumo de clientes em ainda outros países. É parte do fenômeno denominado *outsourcing*, que faz as empresas contratarem separadamente serviços que anteriormente fariam parte de sua cadeia verticalizada. Nos EUA, nos últimos anos, tem sido comum a intensificação dessa prática também no setor de serviços, sobretudo para prestadores localizados em países asiáticos, como Índia e Filipinas (WTO, 2019, p. 31).

É necessário também notar que, atualmente, não se pode falar em negócios digitalizados e não digitalizados, uma vez que praticamente todas as atividades da economia mundial contam com algum grau de digitalização. Porém, há segmentos cuja própria essência





reside em soluções trazidas ao mercado pelo desenvolvimento de tecnologias avançadas, que não existiam há poucos anos. Por isso, podem-se destacar algumas características dos negócios altamente digitalizados e tecnológicos: caráter disruptivo e afastamento das categorias de termos ou conceitos criados no passado; dependência, especialmente, de dados, propriedade intelectual e outros ativos intangíveis; modificação das cadeias de geração de valor; nível elevado de informalidade e a presença de um planejamento tributário agressivo (Zanetoni, 2023).

No recorte das interações entre a economia digital e as possibilidades do *cooperative compliance* surge necessário destacar o projeto BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*<sup>4</sup> e suas consequências para a relação fisco-contribuinte; notadamente, os fatores que lhe influenciaram a gênese e suas providências entrelaçam-se com os chamados “pilares” do referido programa. Pode-se resumi-los, com brevidade, da seguinte maneira: o pilar um pretende estabelecer nexos econômicos para além da presença de estabelecimento ou agência físicos, com o objetivo de oportunizar às administrações tributárias o alcance necessário para tributar, efetivamente, empresas multinacionais protagonistas da economia digital; o pilar dois trata da aplicação de um valor mínimo global para a tributação dos negócios digitais<sup>5</sup>. Embora o Brasil não esteja obrigado a implementar as medidas apropriadas à consecução de tais objetivos, apoiou as declarações de ambos os pilares. Especificamente sobre o pilar um, cogita-se que, como há custos de conformidade relevantes (além da carga tributária elevada do país), a fixação de um estabelecimento físico no Brasil seja a tendência, o que já eliminaria as preocupações referentes a esse pilar (ZANETONI, 2023). O fenômeno ilustra bem a necessidade do desenvolvimento de um programa dedicado ao acolhimento das necessidades de *compliance* das empresas interessadas, o que poderia contribuir para criar um ambiente mais favorável à conformidade, principalmente se for levada em conta a dimensão dos valores envolvidos e os possíveis custos de conformidade.

O combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros prevê não somente normas impositivas, como aquelas pertencentes aos pilares mencionados, mas faz alusão à inevitável busca por uma relação de maior confiança e garantias para ambos os lados (administração tributária e – especialmente no contexto do projeto BEPS – empresas multinacionais). Nas recomendações da OCDE (2013b), relembra-se que a alíquota efetiva dos impostos representa um elemento muito relevante para os acionistas, já que influencia diretamente o lucro por ação. Diversos indicadores de mercado sofrem esses efeitos, como o retorno sobre o patrimônio líquido (RSPL ou ROE, na sigla em inglês) e o custo médio ponderado do capital (CMPC). Os relatórios financeiros, que utilizam essas e outras métricas, têm sido cada vez mais rigorosos com a questão do risco fiscal, recomendando a constituição de provisões para casos em que seja provável a não aceitação da política fiscal da empresa por parte da administração tributária. A tendência é que as entidades sejam obrigadas a informar as partes interessadas sobre as fontes de incertezas em relação às estimativas fiscais, incluindo

---

<sup>4</sup> É um plano abrangente de ação, gestado no seio da OCDE, para traçar estratégias eficazes contra as práticas de algumas grandes empresas multinacionais (MNC, na sigla em inglês), notadamente aquelas do ramo de negócios digitais. Baseia-se em identificar as características desses novos mercados e negócios que têm causado a redução de arrecadação e de controle tributário em um nível relevante e crítico, e propor aos países membros algumas propostas de solução, baseadas nos chamados “pilares”.

<sup>5</sup> Geralmente distribuem-se em cadeias de valor global, dificultando, por meio de procedimentos de planejamento tributário, a individualização e realização de receitas e o conseqüente recolhimento dos tributos.





descrições sobre elas. Por conta disso, considera-se que a adoção de posições fiscais agressivas possa não ter efeito positivo nas alíquotas efetivas nem sobre os lucros a distribuir constantes dos demonstrativos financeiros, o que sinaliza para o fato de que tais condutas, além de não gerarem agregação para os acionistas de imediato, podem aumentar o risco (também o reputacional) caso venha a haver litígio publicizado por conta de planejamentos tributários abusivos (OCDE, 2013b).

As recomendações concluem (OCDE, 2013b) que o valor comercial da certeza sobre a conformidade tributária tem aumentado consideravelmente, vez que as administrações tributárias têm desenvolvido programas para impor a divulgação de estratégias fiscais agressivas e enfrentá-las. Consequentemente, as posturas tendentes ao *compliance cooperativo* tornam-se mais vantajosas financeiramente, pelo fato de fundamentarem-se na transparência da certeza para ambas as partes (fisco e empresariado).

Estudos variados têm demonstrado que o custo de conformidade para pagamento dos tributos mais comuns nos países industrializados (sobre renda e consumo) pode atingir 10-13% do total da dívida fiscal (FRANZONI, 1998). Esse alto custo, além de piorar a relação custo-benefício (na ótica do contribuinte) de adimplir corretamente as obrigações tributárias, ainda gera um efeito psicológico negativo sobre os tomadores de decisão, em direção à tendência de não cooperar com o Fisco. Assim, conclui-se que a saída para as administrações tributárias não reside simplesmente, para o combate à sonegação, em aumentar os controles regulamentares – conduta que pode aumentar ainda mais a complexidade e os custos para seu cumprimento e acabar estimulando a sonegação, no lugar de coibi-la (FRANZONI, 1998). Novamente, portanto, a literatura especializada demonstra que o movimento de facilitação, por parte do Fisco, de compreensão e acesso das empresas ao cumprimento de suas obrigações revela-se um instrumento de presença cada vez mais necessária, em especial quando se trata de empresas multinacionais que precisam relacionar-se com autoridades não só de diversos países, mas também de vários governos subnacionais (naqueles casos em que há incidência de tributos de competência não só federal/nacional, como igualmente de entes regionais/estaduais ou até locais/municipais, como no Brasil).

Apresentadas algumas linhas mestras do conceito de *cooperative compliance* e a crítica sobre sua compatibilidade com os princípios constitucionais que regem a administração pública brasileira, bem como alguns desafios apresentados pelo processo – inexorável – de digitalização da economia mundial, seguem-se algumas observações sobre sua possível aplicação, em curto/médio prazo, no contexto da administração tributária municipal, especificamente em relação ao Imposto Sobre Serviços (ISS).

#### **4 Possibilidades de melhorias na gestão tributária municipal do ISS mediante iniciativas de *cooperative compliance***

##### **4.1 Breve descrição de programas em andamento em outros âmbitos**

No Brasil, não é inédita a tentativa de estabelecer-se um ambiente propício à aplicação dos princípios do *cooperative compliance*. Na RFB – Receita Federal do Brasil, foi instituído, por meio da Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023 (BRASIL, 2023), o programa Confia, o primeiro programa federal de conformidade cooperativa no país<sup>6</sup>. No piloto, estão previstos a

<sup>6</sup> Na atual fase, o programa encontra-se com lista aberta para empresas voluntárias inscreverem-se para participar do projeto piloto (cf. informação em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/abril/receita->





designação de um ponto de contato entre a RFB e a empresa participante e a construção de um plano de trabalho de conformidade em conjunto com a RFB, entre outras vantagens (BRASIL, 2024).

Listam-se também, resumidamente, algumas das iniciativas em andamento nos âmbitos subnacionais:

- 4.1.1 Programa “Nos Conformes” – estado de SP, LC 1.320/2018: classificação dos contribuintes conforme grau de conformidade com as obrigações tributárias, com vantagens de flexibilização de procedimento para os mais cooperativos; categoria específica para devedores contumazes, que será tratada com maior rigor fiscalizatório; chamamento de setores da sociedade, como centros de pesquisa e acadêmicos, para fazer parte de projetos de elaboração normativa (Cavalcante, 2021).
- 4.1.2 “Receita 2030” e “Nos Conformes RS” – estado do RS, Decreto 54.477/2019 e Lei 15.576/2020: utilização, pela administração, de inteligência fiscal para validar rapidamente as informações enviados pelo contribuinte, aumentando a segurança jurídica; visitas técnicas a contribuintes de diversos segmentos, favorecendo o *commercial awereness*; realização de *workshops* com setores de grandes contribuintes, entidades representativas e profissionais de contabilidade; criação de um grupo de resolução de controvérsias, que visa a convergência de entendimentos e a conciliação. Mais de 80% das ideias ventiladas já estão sob consideração da Administração para projetos normativos (Cavalcante, 2021).
- 4.1.3 “Contribuinte Pai d’Égua” – estado do CE, lei 17.087/2019: classificação de contribuintes segundo seu grau de conformidade e realização de projeto piloto com as duzentas maiores arrecadações, por seis meses, ao fim dos quais seriam oferecidas contrapartidas aos contribuintes que apresentassem nível de confiabilidade (Cavalcante, 2021). Atualmente, a SEFAZ-CE relata mais de 16 mil empresas participantes<sup>7</sup>, já tendo sido distribuída a primeira contrapartida prevista pelo programa (CEARÁ, 2024).

## 4.2 Providências aplicáveis aos municípios na gestão do ISS

Levando em consideração todos os princípios descritos ao longo deste trabalho, bem como alguns exemplos de suas aplicações práticas, é possível identificar oportunidades de concretização relativas ao ISS. Dividiram-se em das áreas, dentro das quais evidencia-se o ganho em eficiência do trabalho do Fisco, utilizando o recurso laboral de seus auditores para um retorno de valor agregado substancialmente superior, aprimorado pelo uso intensivo de tecnologia, além de ganhos no ambiente de negócios das localidades onde aplicados. Podem-se listar, portanto, sem pretensão de exaustividade:

### 4.2.1 Melhorias na comunicação:

---

federal-prorroga-para-12-de-abril-prazo-para-adesao-ao-piloto-do-programa-confia-1), cujas características e regulamento encontram-se em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Inicialmente, foram abertas quinze vagas para as empresas voluntárias, que deverão passar por um processo seletivo. A receita anual bruta mínima é de dois bilhões de reais.

<sup>7</sup> Cf. <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua>, site institucional de divulgação social do programa.





- 4.2.1.1 Publicização, por parte da Administração, do entendimento predominante em relação a controvérsias que não tenham sido ainda apreciadas pelo Judiciário com efeito vinculante (objetivando o aumento da segurança jurídica e a redução do número de processos repetitivos e de indeferimento certo)<sup>8</sup>;
- 4.2.1.2 Promoção de *workshops* regulares, conduzidos por uma equipe de auditores fiscais preparados para a comunicação com o contribuinte, com o objetivo de receber pedidos de esclarecimento e sugestões de melhorias nas práticas de gestão do tributo;
- 4.2.1.3 Promoção de debates temáticos, mediados por centros acadêmicos/de pesquisa para discutir temas de competência normativa da administração tributária e oferecer treinamentos/esclarecimentos que sejam necessários aos administrados.
- 4.2.2 *Atenção focada na pessoa (e não apenas nos valores financeiros envolvidos), com criação de grupo de trabalho para:*
- 4.2.2.1 estudar detalhadamente os negócios dos maiores contribuintes do município (*commercial awereness*), oferecendo um tratamento mais ajustado às necessidades e ao processamento das informações coletadas;
- 4.2.2.2 estudar o melhor modelo de obrigação acessória para cada segmento econômico – especificando por porte da empresa, se for o caso – e aconselhar os contribuintes de cada segmento sobre a conduta correta no preenchimento e emissão das notas fiscais de serviços, cujos detalhes, dependendo do negócio desenvolvido, podem apresentar algumas dificuldades práticas relevantes;
- 4.2.2.3 encontrar as melhores soluções em TI para determinado segmento e de levar as conclusões às chefias respectivas, para avaliação de implementação. Essa avaliação deverá ser realizada em sintonia com as conclusões dos grupos de trabalho voltados ao atendimento específico dos contribuintes que desempenharem operações mais complexas nos fatos geradores de ISS.
- 4.2.2.4 traçar estratégias para incentivar os contribuintes participantes do programa a tornarem-se adeptos de uma filosofia de *full disclosure*<sup>9</sup>, ou o mais próximo disso possível, dentro do contexto, do escopo e da necessidade de informações para uma gestão otimizada do ISS.
- 4.2.2.5 Elaborar critérios para deferimento/indeferimento de solicitações de cancelamento/substituição de notas fiscais de serviços o mais adaptadas possível às

---

<sup>8</sup> No âmbito dos conselhos/tribunais tributários municipais, é comum que haja a previsão de edição de súmulas para uniformização de jurisprudência (vide, p. ex., LC 494/21, art. 37, município de Cuiabá-MT). No entanto, somente essa providência não satisfaz plenamente a necessidade de segurança jurídica por parte dos contribuintes, por dois motivos: i) a frequente ausência de celeridade nos julgamentos/publicações; e ii) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas somente enfrentam julgamento colegiado em segunda instância após a lavratura de autuações, ou seja, em momento de litígio administrativo já instaurado, em que a utilidade para o contribuinte já se encontra substancialmente reduzida.

<sup>9</sup> O conceito, segundo pode-se inferir do capítulo “*The current state of play*”, da publicação “*Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” OCDE (2013), indica a total transparência, por parte do contribuinte, de suas posições em relação à gestão dos tributos devidos e os indicadores que influenciem sua aferição e recolhimento. Ele é de natureza essencial para os programas de *cooperative compliance*, e sua existência depende, basicamente, de duas condições fundamentais: uma sólida estrutura de controle tributário (*tax control framework*), capaz de dar segurança ao Fisco sobre a qualidade das demonstrações e declarações, e a voluntariedade efetiva no que toca ao compartilhamento das informações que compõem aquelas posições (*willingness to cooperate*).



características próprias de cada contribuinte<sup>10</sup>, notadamente no que toca à eleição de parâmetros não rígidos e capazes de entregar decisões mais justas aos administrados.

## 5 Conclusões

É certo que os temas relativos à relação entre o Estado e seus administrados, no Brasil – particularmente na seara tributária –, precisam acompanhar as mudanças estruturais observadas em países com organizações semelhantes, pois compartilham de alguns problemas e soluções comuns, ainda que temperadas por características idiossincráticas.

Ao longo deste trabalho, exibiram-se as características conceituais dos programas de *cooperative compliance* executados em diversos países, bem como sua correlação com os princípios da administração pública e as interações com os desafios trazidos pela economia digital. Confirmou-se então a hipótese da existência de compatibilidade entre os conceitos apresentados e aqueles princípios, mostrando-se benéfica à gestão tributária – especificamente no recorte municipal – a assunção de medidas consensuais/de conformidade. Foram expostos, com base nessas conclusões, diversos modelos de providências na gestão tributária municipal aptos a atenderem a essas expectativas.

No caso sob estudo, intencionou-se expor o conceito de *cooperative compliance*, em linhas sintéticas, com o objetivo de lê-lo sob os aspectos específicos da práxis tributária municipal, tornando possível extrair, com isso, algumas metas cuja implementação poderia direcionar a administração tributária municipal (pontualmente, neste trabalho, no que toca ao Imposto Sobre Serviços) a um estado de funcionamento mais ordenado aos princípios expostos, oriundos de investigação e pesquisa internacionais, considerando-se, particularmente, a relevância aceleradamente crescente da economia digital. Não se trata de encontrar alguma panaceia para a refundação dos métodos de gestão, mas, sobretudo, de permitir que o ambiente de negócios do município encontre um tratamento, por parte de sua administração tributária, coerente com a velocidade das múltiplas demandas que enfrenta, oriundas da própria dinâmica dos mercados. É imperativo, portanto, que o gestor público – sem descolar-se dos princípios de observação obrigatória – repense as práticas correntes para que cumpram, efetivamente, objetivos que transcendam o mero propósito arrecadatório.

Não obstante a mudança de óptica necessária para a implementação de tais medidas, é importante ressaltar que não há, com isso, perdas arrecadatórias; pelo contrário, estima-se que, nos médio e longo prazos, a arrecadação aumente, pois privilegia-se o fomento aos negócios de forma mais organizada e segura do que anteriormente.

Com a promulgação da EC 132/23 e a conseqüente necessidade de edição de leis complementares para concretizar-se a reforma tributária, haverá um espaço cada vez mais privilegiado para a investigação científica acerca das melhores práticas administrativas, alinhadas ao possível novo delineamento dos dispositivos constitucionais afetos ao tema, motivo pelo qual a relevância do estudo sobre a aplicação prática do *cooperative compliance* no âmbito da administração tributária municipal tende a crescer e a exigir cada vez mais aportes teóricos e empíricos de qualidade.

## REFERÊNCIAS

---

<sup>10</sup> Os atuais decretos municipais, em sua maioria, definem um valor de ISS destacado na nota fiscal a partir do qual torna-se obrigatório protocolar processo para obter seu cancelamento, sendo, portanto, um parâmetro generalista, que é pouco capaz de coibir comportamentos ilícitos para cada contribuinte.



ARANDAS, E. F. Compliance Tributário Cooperativo como Instrumento de Melhora do Ambiente Tributário: Aspectos Gerais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 106–120, 1 jun. 2018. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/470>. Acesso em 02 out. 2023.

BARREIX, A.; ZAMBRANO, R. La Factura Electrónica en América Latina. *In*: AFONSO, J.; SANTANA, H. (org.). **Tributação 4.0**. Brasília: Editora Almedina, 2020, p. 274-339.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 06 out. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023. [...] **Dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública** [...]. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/114689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114689.htm). Acesso em 09 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal - Confia**. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/vantagens-do-piloto/quais-sao-as-vantagens-de-participar-do-piloto-do-confia.pdf>. Acesso em 09 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei 13.655, de 25 de abril de 2018. **Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público**. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/113655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113655.htm). Acesso em 10 abr. 2024.

CAVALCANTE, L. E. G. **Conformidade fiscal cooperativa: novas perspectivas para o relacionamento entre o fisco e o contribuinte**. Dissertação (mestrado). Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo. Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito: Fortaleza, 2021. Disponível em [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59328/1/2021\\_dis\\_legcavalcante.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59328/1/2021_dis_legcavalcante.pdf). Acesso em 07 out. 2023. CEARÁ. **Contribuinte Pai d'Égua**. Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará: 2024. Disponível em <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em 09 abr. 2024.

FARIA, L. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na Administração Pública consensual. **Revista de Direito Administrativo**, v. 281, n. 3, p. 273–302, 12 dez. 2022. Disponível em <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/88324>. Acesso em 30 set. 2023.

FRANZONI, L. **Tax evasion and tax compliance**. 1998. *In*: Encyclopedia of Law & Economics. Disponível em: <https://reference.findlaw.com/lawandconomics/6020-tax-evasion-and-tax-compliance.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2024.





GUERRA, S.; PALMA, J. B. de. Art. 26 da LINDB - Novo regime jurídico de negociação com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], p. 135–169, 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77653. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77653>. Acesso em: 10 abr. 2024.

ANGELIS, A; LUKIC, M. Da nota fiscal eletrônica ao *blockchain*: como a tecnologia favorece o IVA. In AFONSO, J.; SANTANA, H.; CORREIA NETO, C. (org.). **Tributação 4.0 – Repensar os tributos na era digital**. Brasília: Editora Almedina, 2023, p. 483-500.

OCDE. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative**. Paris: OCDE, 2013. Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework/the-current-state-of-play\\_9789264200852-5-en#page6](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework/the-current-state-of-play_9789264200852-5-en#page6). Acesso em 03 out. 2023.

\_\_\_\_\_. **Combate à Erosão da Base Tributária e da Transferência de Lucros**. Paris: OCDE, 2013b. Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt#page35](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page35). Acesso em 09 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Guiding principles for measuring tax compliance outcomes, in **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide**. Paris: OCDE, 2014. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264223233-5-en>. Acesso em 04 out. 2023.

OWENS, J.; PEMBERTON, J. **Cooperative compliance: a multi-stakeholder and sustainable approach to taxation**. EUCOTAX Series on European Taxation. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2021.

OWENS, Jeffrey. **Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed?** *Bulletin for international taxation*, 2012, 516–18. Disponível em [https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut\\_the\\_Institute/Institute/staff/publications/bifd091206.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut_the_Institute/Institute/staff/publications/bifd091206.pdf). Acesso em 23 out. 2023.

REZENDE, R. H. A impostergável necessidade de adequação da Administração Pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol 134/2017, mai-jun. 2017. Disponível em [https://renatohorta.files.wordpress.com/2017/01/rtrib\\_134\\_miolo\\_grafica-279-308.pdf](https://renatohorta.files.wordpress.com/2017/01/rtrib_134_miolo_grafica-279-308.pdf). Acesso em 10 abr. 2024.

WTO. World Trade Organization. **Global Value Chain Development Report 2019: Technical innovation, supply chain trade, and workers in a globalized world**. Disponível em [https://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/gvc\\_dev\\_report\\_2019\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/gvc_dev_report_2019_e.pdf). Acesso em 07 abr. 2024.





ZANETONI, J. Economia digital e tributação da renda: perspectivas para a implementação dos pilares 1 e 2 do projeto BEPS 2.0 no Brasil. *In* AFONSO, J.; SANTANA, H.; CORREIA NETO, C. (org.). **Tributação 4.0 – Repensar os tributos na era digital**. Brasília: Editora Almedina, 2023, p. 393-408.

