



Nilson de Souza Freire

**RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM UM ESTADO
FISCAL COOPERATIVO:
OS PROCEDIMENTOS FISCAIS E O LANÇAMENTO
DOS IMPOSTOS POR COLABORAÇÃO**

VOLUME 1

**Dissertação no âmbito do 2º ciclo de estudos no curso de
Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, com Menção em Direito
Fiscal, orientada pelo Professor Doutor João Pedro Alves Ventura
Silva Rodrigues e apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra.**

Junho de 2022

NILSON DE SOUZA FREIRE

**RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM UM ESTADO FISCAL COOPERATIVO: OS
PROCEDIMENTOS FISCAIS E O LANÇAMENTO DOS IMPOSTOS POR
COLABORAÇÃO**

**TAX RELATIONS IN A COOPERATIVE FISCAL STATE: THE FISCAL
PROCEDURES AND TAX ASSESSMENT BY COLLABORATION**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º ciclo de estudos em Direito no curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, com Menção em Direito Fiscal, sob a orientação do Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues.

Coimbra

2022

AGRADECIMENTOS

Pelo privilégio de receber os ensinamentos de renomados professores do mundo jurídico na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em especial dos Doutores José Casalta Nabais, Ana Raquel Gonçalves Moniz e Pedro Antônio Pimenta Costa Gonçalves durante a formação no mestrado em Direito Fiscal.

- Em especial relevo ao Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues, pela dedicação e atenção para com seus alunos, que transcenderam os bancos da universidade e pela aceitação para a orientação deste trabalho;
- Ao Doutor Francisco Sales, Verônica Cardoso e filhos em Coimbra, assim como à Valéria Cardoso, pelo apoio incondicional para a realização do curso;
- Aos amigos portugueses e brasileiros que compartilharam os momentos de estudos com especial espírito de colaboração;
- Aos filhos Nilson Júnior, Yuri Ian e Ianny Raíssa, companheiros inseparáveis na busca do conhecimento;
- Enfim, a todos que colaboraram com a pesquisa, que resultou numa obra coletiva e que pretende contribuir para as discussões de novas relações tributárias entre o fisco e o contribuinte.

Resumo

O estudo faz uma análise sobre uma nova concepção de relação entre o fisco e contribuinte, denominada de administração cooperativa dos impostos, onde por meio de procedimentos fiscais de colaboração recíproca, em um ambiente de partilha de responsabilidades, diálogo e consenso nas relações tributárias, leve à constituição e ao cumprimento voluntário da obrigação fiscal. Verifica-se que, quanto mais se distancia do fato gerador como montante na linha do tempo da relação jurídico-fiscal e se instala o contencioso, menor é a possibilidade de o Estado fiscal obter a receita para sua sustentabilidade. Então, coloca-se em discussão a necessidade de que, nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação ou de autoliquidação, predominantes nos sistemas tributários na chamada administração privada dos impostos, cuja responsabilidade foi transferida ao contribuinte e a atuação do fisco se dá de maneira posterior, eventual e sancionatória, mude para um novo relacionamento de colaboração recíproca na liquidação e cobrança dos impostos. A questão que se apresenta refere-se à verificação da concretização dessa nova arquitetura relacional nos sistemas fiscais Luso-Brasileiros, dentro do processo evolutivo do atual Estado fiscal pós-moderno. Na relação constitucional faz-se a análise da construção desse modelo de cooperação entre o Estado e seu principal financiador por meio de impostos. Apesar do crescimento de outras espécies tributárias, a escolha do imposto se dá por ser a característica de financiamento na maioria dos países para custeio de atividades exclusivas de Estado e de outros direitos sociais por imposições constitucionais. Com o avançar do estudo, entra-se nas relações no âmbito administrativo da gestão dos impostos, na realidade de transferência de responsabilidade para o contribuinte na interpretação e aplicação da legislação tributária, quando da liquidação e cobrança dos impostos, que requer alto custo de conformidade pela elevada complexidade normativa. Assim, desenvolve-se o estudo do paradigma cooperativo de relações tributárias, já presente em vários países, como importante meio de prevenção de conflitos. Como metodologia, fez-se uma pesquisa bibliográfica, documental e da legislação, com um estudo comparado dos sistemas tributários português e brasileiro por meio de seus procedimentos fiscais, onde princípios como da segurança jurídica, boa-fé e colaboração norteiam as relações entre fisco e contribuinte para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Procura-se evidenciar os procedimentos fiscais cooperativos e assim verificar a possibilidade da constituição da obrigação fiscal por colaboração em uma relação jurídico-fiscal de maneira horizontal na linha do tempo na vida do imposto, desde o nascimento, com o fato gerador, até a extinção pelo cumprimento voluntário da obrigação fiscal. Trabalha-se com o conceito de conformidade cooperativa, incentivada pela OCDE, onde as relações tributárias se dão com estratégias horizontais de coordenação, cooperação, comunicação, consenso e na partilha de responsabilidades entre a Administração Tributária e o contribuinte.

Palavras-chave: Estado fiscal; Relações tributárias; Conformidade cooperativa; Procedimentos tributários; Lançamento dos impostos por colaboração.

Abstract

This study makes an analysis about a new conception of relation between 'tax institution' and taxpayer, named of cooperative administration of taxes, where through fiscal procedures of reciprocal relations, in an environment of responsibilities sharing, dialogue and consensus in the tax relations, takes to a constitution and the voluntary commitment of fiscal obligation. Ensure that as it becomes more distant to the triggering event as amount in a timeline from legal-fiscal relations and it installs the litigation, smaller is the possibility to the Tax State to obtain profit for its own sustainability. Then, it has been put in discussion a need of taxes subjects to posting for homologation or reverse charge, that are predominant in tributary systems in the named private administration of taxes, whose responsibility has been transferred to the taxpayer and the tax institution work is done in a posterior manner, eventual and sanctioning. Then, it moves to a new collaborative relationship in the liquidation and tax charges. The questions that arises, refers to a verification of realization of this new relational architecture in the Portuguese-Brazilian tax systems, within an evolutionary process of current post-modern Tax State. On the constitutional relation, it is done an analysis of this construction model of cooperation between State and its main financial provider through taxes. Although the increase of other tributary species, the choice of taxes is made by a finance feature characteristic in the majority of countries for supporting costs of exclusive activities of the State and other social rights by constitutional impositions. As the advance of this study, it enters in relations in the administrative ambit of tax management, in the reality of responsibility transference for the taxpayer in the interpretation and application of tax legislation, when from the liquidation and tax charges, that requires high cost of conformity due to a normative complexity. Consequently, it is developed a study of cooperative paradigm from tributary relations, already present in a variety of countries, as an important way of conflict prevention. As methodology, it is used a bibliographic research, from documents and legislation, with a comparison of Brazilian and Portuguese tax systems, through its fiscal procedures, where principles as the legal security, good faith and collaboration that guides relations between tax institution and taxpayers for the voluntary commitment of fiscal obligations. It was the intention to make evidence of cooperative fiscal procedures and consequently to verify a possibility of the constitution of fiscal obligation by collaboration in a legal-fiscal relation in a horizontal manner on the timeline of the tax 'life', since its birth, with a triggering evidence until the extinction by the voluntary commitment to fiscal obligation. It was worked the conception of cooperative conformity, encouraged by OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), where tributary relations given themselves with horizontal strategies of coordination, cooperation, communication, consensus and responsibility sharing between Tax Administration and taxpayer.

Keywords: Fiscal State; Tax relations; Cooperative compliance; Tax procedures; Tax assessment by collaboration.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
APA	<i>Advance Pricing Agreement</i>
APPT	Acordos Prévios sobre Preços de Transferências
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
AT	Administração Tributária e Aduaneira
BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i>
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAC	Centro de Atendimento ao Contribuinte
CAF	Comitê de Assuntos Fiscais
CAP	<i>Compliance Assurance Program</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBPT	Código de Boas Práticas Tributárias
CCP	Código de Contratos Públicos
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CIAT	Centro Interamericano de Administração Tributária
CIRC	Código do IRC
CIVA	Código do IVA
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CPPT	Código de Procedimento e do Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DECAIEG	Direção-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direção-Geral dos Impostos
DGITA	Direção-Geral de Informática e apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DGT	Direção-Geral do Tesouro
DLRR	Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos
DRJ	Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

DSRI	Direção de Serviços de Relações Internacionais
EFD	Escrituração Fiscal Digital
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FGC	Fórum dos Grandes Contribuintes
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FTA	Fórum de Administração Tributária
IABA	Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcolólicas
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de prestação de serviços de Comunicação e Transportes interestadual
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IFA	<i>International Fiscal Association</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
INE	Instituto Nacional de Estatísticas
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a título ou valores imobiliários
IOTA	<i>Inter-European organisation and Tax Administration</i>
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRC	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRS	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
ISP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISV	Imposto sobre Veículos
IT	Imposto sobre o Tabaco
ITBI	Imposto sobre Transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis

ITCD	Imposto Sobre a Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
IUC	Imposto Único sobre Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IVVC	Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis
LC	Lei Complementar
LGT	Lei Geral Tributária
MCF	Marcos de Controle Fiscal
NEF	Núcleo de Estudos Fiscais
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PME	Pequenas e Médias Empresas
RE	Recurso Extraordinário
REFAI	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
SIFIDE	Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e ao Desenvolvimento Empresarial
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
TAF	Tribunal Administrativo Fiscal
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TCU	Tribunal de Contas da União

UC Unidade de Conta Processual
UGC Unidades dos Grandes Contribuintes

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Carga tributária no Brasil - 2021/governos.....	32
Tabela 2. Carga tributária bruta geral Brasil - 2021/tributos.....	32
Tabela 3. Carga tributária em Portugal - 2020.....	37
Tabela 4. Impostos estaduais e municipais no Brasil - 2020/2021 - Milhões (R\$).....	43
Tabela 5. Impostos municipais no Brasil 2020/2021 – Milhões R\$.....	45
Tabela 6. Impostos federais no Brasil - 2020/2021	45
Tabela 7. Regime do Simples Nacional - unidade: R\$ Milhões	110
Tabela 8. Acordos Prévios sobre Preços de Transferências - Portugal	121

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Linha do tempo da relação jurídico-tributária no Brasil	68
Figura 2. Linha do tempo da relação jurídica fiscal em Portugal	70
Figura 3. Compliance Model – Austrália.....	86
Figura 4. Modelo Conformidade Cooperativa - Portugal	89
Figura 5. Etapas do programa de Conformidade Cooperativa brasileiro - CONFIA	93
Figura 6. EFD - Escrituração Fiscal Digital	137
Figura 7. NF-e - Nota fiscal eletrônica	138

Índice

Resumo	3
Abstract.....	4
Introdução	13
1 A evolução do Estado fiscal e a cooperação nas relações tributárias.....	19
1.1 Sistemas fiscais Luso-Brasileiros	26
1.1.1 O sistema tributário nacional do Brasil.....	30
1.1.2 O sistema fiscal português	33
1.2 Os impostos nos Estados fiscais de Brasil e Portugal	37
1.2.1 Classificação dos impostos	39
1.3 Princípios nas relações jurídico-tributárias	46
1.3.1 A segurança jurídica	48
1.3.2 O princípio da colaboração	51
1.3.3 A boa-fé na relação tributária	53
2 A relação jurídico-fiscal e a conformidade cooperativa.....	55
2.1 A evolução da relação tributária.....	71
2.2 A conformidade cooperativa	74
2.3 As boas práticas da administração fiscal cooperativa	85
2.4 A conformidade cooperativa em Portugal.....	88
2.5 Programa de <i>Compliance Cooperative</i> no Brasil	90
2.5.1 O projeto “CONFIA”.....	93
2.5.2 O projeto “Nos Conformes” do Estado de São Paulo.....	95
3 Os procedimentos fiscais prévios à liquidação dos impostos.....	97
3.1 Consultas prévias fiscais	99
3.1.1 Consultas fiscais no Brasil.....	102
3.1.2 Informações prévias vinculativas em Portugal	104
3.2 Contratos fiscais	108
3.2.1 Acordos para concessão de benefícios fiscais e regimes especiais	109
3.2.2 Acordos para determinação indireta da matéria tributável	114
3.2.3 Acordos prévios sobre preços de transferências	117
4 O procedimento tributário do lançamento.....	122
4.1 A liquidação dos impostos em Portugal	125

4.2 O lançamento tributário no Brasil	126
4.2.1 A evolução do lançamento por homologação na jurisprudência	131
4.2.2 O lançamento na gestão digital dos impostos	134
4.3 A constituição da obrigação fiscal ou lançamento por colaboração	139
Conclusão	142
Bibliografia	145

Introdução

Após o estudo relacionado a temas do Direito fiscal internacional no curso de mestrado em ciências jurídico-políticas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sobre as *Advance Rulings*¹, surgiu a motivação para aprofundar pesquisa sobre a utilização de procedimentos tributários como instrumentos concretos de conformidade cooperativa e prevenção de conflitos tributários. Na ocasião, verificou-se a presença em vários países de relações entre o fisco e o contribuinte, que privilegiam a transparência, o consenso e a colaboração para o cumprimento voluntário da obrigação fiscal, o que constituiu uma oportunidade para avaliar traços da concretização deste novo modelo relacional nos sistemas fiscais Luso-Brasileiros.

Inicialmente, abordou-se as relações tributárias no Estado fiscal, que teve seu nascimento no estado moderno oitocentista e que passou por várias transformações. Ao tratar de um modelo que tem sua sustentabilidade financeira nos impostos, já se excluem outras formas de estados da era moderna, como o patrimonialista, que estava ligado ao absolutismo, o empresarial com influência de ideias iluministas e que se consolidou nos estados socialistas do século XX, além do que se poderia ser chamado de Estado tributário ou taxador, que tivesse sua sustentação por meio da espécie tributária da taxa ou outros tributos bilaterais.

Observa-se na evolução do Estado a partir de sua forma de atuação sobre a economia e a sociedade, que vai do liberalismo com o Estado mínimo e neutro, característico nos séculos XVIII e XIX, que a participação do Estado por meio de impostos deveria ser para suas atividades exclusivas. Foi sucedido, no início do século XX, por uma atuação de intervenção e conformação pelos problemas sociais surgidos pelo sistema anterior, agravado pela Primeira Guerra Mundial e crises econômicas como a de 1929, no chamado Estado social que, por sua vez, teria levado ao Estado Democrático de Direito, onde haveria maior participação dos cidadãos nas decisões do Estado. É nessa configuração do Estado fiscal que vive um novo momento de crise em relação à sua sustentabilidade pelo grande aumento da carga fiscal para cobertura do Estado social, também chamado Estado pós-moderno², como

¹ Consultas prévias vinculativas.

² NABAIS, Casalta José. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. In: NABAIS, Casalta José; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, pp. 17-18. José Casalta Nabais diz-se que esse período fica melhor denominado como a crise do Estado Social do século XXI pelo limite alcançado na carga tributária para sua sustentação. Diz o autor que o tratamento de pós-moderno como se houvesse a sucessão de um novo Estado é excessivo, pois de fato não ocorreu.

defendem alguns doutrinadores, que se dá a fundamentação no âmbito constitucional para discutir novas relações tributárias nesse século XXI.

Ao avançar para a análise das relações administrativas entre a Administração Tributária e os contribuintes, chega-se à crise gerada na chamada Administração privada dos impostos, que sucedeu a gestão fiscal pública³, devido à multiplicação dos fatos tributários e do número de contribuintes, fenômeno acentuado a partir das reformas fiscais dos anos 80 do século passado, que pelo estado de necessidade de recursos para administrar os impostos, fez passar as atribuições para os contribuintes sem contrapartidas de colaboração. Com esse modelo, preponderante em grande número de países, multiplicaram-se, também, os conflitos fiscais e reduziu-se a eficiência da Administração Tributária para ver cumprida a obrigação fiscal após instalado o contencioso, razão da nova transformação nas últimas duas décadas em que se vê a necessidade de uma aproximação da Administração Tributária e o contribuinte, no que poderia ser chamado de administração fiscal cooperativa com uso de instrumentos de colaboração recíproca, consenso e partilha de responsabilidades.

Nesse ambiente das relações tributárias no âmbito dos sistemas fiscais e das administrações tributárias procuram-se traços da concretização de mudanças nos sistemas fiscais Luso-Brasileiros, para verificar como ela se manifesta, principalmente, em relação aos procedimentos fiscais. Por isso, avança-se a questão de analisar a liquidação dos impostos nesse âmbito de relações administrativas, onde poderia se falar em um novo procedimento de liquidação ou lançamento do imposto por colaboração, que se daria em uma relação horizontal e paritária, na vida do imposto, até sua extinção com o cumprimento voluntário da obrigação fiscal.

Nessa perspectiva de encontrar a concretização da Administração fiscal cooperativa, organizam-se os estudos tratando-se das relações tributárias entre o fisco e o contribuinte, inicialmente no plano constitucional com a abordagem do Estado fiscal, como base para adentrar no âmbito administrativo da gestão privatizada dos impostos e verificar a evolução para um novo modelo relacional orientado pela OCDE, dentro da conformidade cooperativa.

Busca-se um novo modelo relacional, em especial com o estudo dos procedimentos fiscais prévios vinculativos, quando se aborda a constituição da obrigação fiscal pela

³ A gestão fiscal pública é aqui entendida no primeiro momento do Estado fiscal quando a Administração Tributária executava toda a gestão dos impostos, em especial a liquidação, cabendo ao contribuinte cumprir a obrigação fiscal.

liquidação em uma linha do tempo da vida do imposto, que vai do nascimento à extinção da obrigação fiscal com o cumprimento voluntário, com segurança jurídica e partilha de responsabilidades dos sujeitos tributários.

Na abordagem das relações tributárias, desde a tradicional gestão pública dos impostos até a chamada de Administração fiscal cooperativa, o modelo de conformidade cooperativa da OCDE, baseado na relação de cooperação na gestão dos impostos para o cumprimento da obrigação fiscal, coloca-se como ponto central. Se no modelo clássico do lançamento ou liquidação e da cobrança do imposto a Administração interpretava e aplicava as normas tributárias com participação expressa, quando no século passado em um número significativo de impostos e em diferentes países, a administração fiscal deixou essa função ligada ao lançamento com sua transferência aos particulares, em especial às empresas, e chegou-se à uma “Administração fiscal privada”.

Nesse contexto, a organização do trabalho se dá de maneira que, na primeira parte, trata de uma relação constitucional entre o Estado e o contribuinte, com delimitação na figura dos Impostos como principal meio de financiamento para fazer face à oferta de bens públicos ou prestação das chamadas atividades exclusivas, típicas ou essenciais do Estado, sejam aquelas tradicionalmente consideradas como as relações diplomáticas, política, segurança e defesa, sejam as novas que se ampliaram com a crise social do século passado, com novos direitos sociais a serem ofertados pelo Estado, na área de saúde, habitação, seguridade social e educação, entre outros.

A seguir, o estudo das relações tributárias se dá no âmbito das atividades administrativas, tanto no modelo unitário do Estado português, influenciado pelo Direito europeu, quanto no sistema federativo brasileiro com sua complexidade ampliada pelas competências múltiplas, distribuídas entre os entes federativos de vinte e seis estados da federação, o Distrito Federal e mais cinco mil quinhentos e sessenta e oito municípios que apresentam semelhanças, quando se leva em conta o elevado número de conflitos tributários entre os contribuintes e o fisco. Ganha relevo, na segunda parte, ainda no estudo das relações fiscais, a presença da conformidade cooperativa que parte de recomendações da OCDE⁴, já em desenvolvimento em diferentes países nas últimas décadas.

⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. *Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil*, pp. 469-482. O professor mostra a evolução por meio de documentos da OCDE, como a gênese deste novo tipo de relação cooperativa teria surgido no Fórum de Administração Tributária da OCDE, que resultou na publicação em 2008 do documento “*Study into the role of tax intermediaries*”, que incentivava um novo tipo

A pesquisa pretende ir além do fenômeno da privatização da gestão dos impostos e discutir um novo modelo relacional com partilha de responsabilidades. Neste ponto, destaca-se, então, o que seria a administração cooperativa dos impostos, em que a relação tributária se concentra nas formas de cooperação, que são verificados em procedimentos prévios vinculativos, como nas informações prévias e nos contratos fiscais em Portugal, a autorregulização e as consultas fiscais no Brasil, que se constituem em avanços no plano da gestão dos impostos para chegar ao cumprimento voluntário pelo contribuinte das obrigações fiscais, na fase não litigiosa na linha do tempo⁵ da relação jurídica fiscal.

Na abordagem da conformidade cooperativa faz-se uma análise sobre a amplitude de sua aplicação e coloca-se em discussão a relação com o princípio da isonomia ou igualdade, por estar voltado às grandes empresas, como se verifica nos programas já implementados ou em implementação, seja no Brasil ou Portugal, que as priorizam, com utilização do gerenciamento de risco para justificar um tratamento relacional diferente, denominado de confiança justificada.

Na terceira parte, o trabalho avança no estudo das relações tributárias com a abordagem dos procedimentos fiscais prévios e vinculativos, onde se tem a pretensão de demonstrar sua importância para uma nova configuração na constituição da obrigação fiscal, que poderia ser denominada de liquidação dos impostos por colaboração.

Na quarta e última parte é abordado o lançamento tributário como uma importante ferramenta para o cumprimento voluntário de obrigações fiscais e destacado meio de prevenção dos conflitos tributários. No atual estágio do processo de implantação de uma gestão colaborativa entre fisco e o contribuinte, poderia, no procedimento da liquidação, ser realizada com partilha de responsabilidade de forma cooperativa, que culminaria com cumprimento voluntário das obrigações fiscais no tempo, tendo como parâmetros de eficiência e da boa administração com o recebimento do crédito tributário no tempo certo e na exata liquidação com segurança jurídica.

de relação aperfeiçoada pela confiança e cooperação, que seria desenvolvido pelo fisco, com os grandes contribuintes, denominado de *enhanced relationship*. Cinco anos depois surgiria a *Cooperative compliance*, entendida como a conformidade cooperativa, que seria o modelo que se aborda neste estudo. Nesse modelo relacional, a doutrina por meio de Carlos Otávio Ferreira de Almeida traz as características presentes em foruns como uma relação proativa, a montante e de parceria. É a cooperação em via dupla, em que se dá o cumprimento da obrigação tributária em quantia certa e no tempo exato.

⁵ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 1589. Trata-se de uma linha imaginária, concebida por Eduardo Sabbag, que sistematiza e facilita o entendimento da relação jurídico-tributária em movimento, quando mostra uma visão ampla, cronológica e permite verificar o que seria a linha do tempo de um imposto desde o nascimento da obrigação tributária até a sua extinção.

Uma das principais ideias do trabalho estaria nessa parte que aborda o que seria esse novo procedimento de constituição da obrigação fiscal por colaboração, em um processo de evolução dos procedimentos fiscais existentes para ir além da autoliquidação, ou seja, nos impostos cuja liquidação está na responsabilidade do contribuinte para posterior homologação do fisco, que seria construído pelo contribuinte e a administração fiscal até o cumprimento voluntário da obrigação fiscal.

Como metodologia do trabalho utilizou-se estudos já realizados por meio de fontes bibliográficas, documentais, jurisprudenciais e legislativas. Procurou-se utilizar também o método dialético-histórico no estudo da evolução do Estado fiscal e da própria relação jurídica fiscal. Quer, ao final, responder se no atual estágio das relações tributárias nos sistemas fiscais Luso-Brasileiros haveria concretização do modelo relacional de cooperação, com fundamento no Estado pós-moderno ou Estado fiscal democrático e social, com a presença de procedimentos prévios vinculativos que culminaria em uma nova forma de liquidação de colaboração recíproca.

Como contribuição, a pesquisa possibilitou analisar sistemas tributários em diferentes estágios na relação jurídico-fiscal, desde aquele ainda pautado em relações de conflitos e desconfiança entre fisco e contribuinte, como no caso brasileiro que dá os passos iniciais para um modelo de relação tributária cooperativa, com iniciativas de conformidade cooperativa a partir do diálogo com os grandes contribuintes, assim como do sistema fiscal português, em processo mais avançado rumo a um modelo de maior conformidade cooperativa no relacionamento fiscal na gestão dos impostos. Dá-se assim, um enfoque especial às iniciativas de transformação rumo ao Estado fiscal cooperativo, com programas já implantados ou em implantação de sistemas fiscais Luso-Brasileiro, como o CBPT em Portugal, o programa “Confia”⁶ de conformidade cooperativa da RFB e o programa “Nos Conformes”⁷ do estado brasileiro de São Paulo.

Ao final, pretende-se responder como se concretiza o Estado fiscal cooperativo e as relações tributárias de colaboração recíproca nos ordenamentos jurídicos de Brasil e de

⁶ Em processo de implantação no Brasil no âmbito federal, o CBPT segue o caminho realizado pela Administração Fiscal em Portugal e está na fase de criação do Fórum de Diálogo com participação de grandes empresas, com reuniões desde o ano de 2020. A primeira norma que disciplina o programa foi a Portaria RFB 28/2021, de 15 de abril, alterada pela Portaria 83/2021 de 11 de novembro.

⁷ Lei Complementar n.º 1320/2018, de 6 de abril de 2018. Instituiu o programa de estímulo a conformidade tributária “nos conformes” e princípios para o relacionamento entre contribuintes e o estado de São Paulo e regras de conformidade tributária. Esse é o programa mais avançado no tema de conformidade cooperativa no Brasil criado no âmbito de uma unidade federativa.

Portugal e como se manifesta a conformidade cooperativa, em especial pelos instrumentos dos procedimentos prévios vinculativos, que poderiam levar a uma nova forma de liquidação por colaboração e novos parâmetros de eficiência da administração tributária pelo cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelo contribuinte em uma fase sem litígios na relação jurídico-fiscal.

1 A evolução do Estado fiscal e a cooperação nas relações tributárias

A organização deste estudo adota a divisão das relações tributárias, segundo José Casalta Nabais⁸, que desenvolveu uma classificação com desdobramento em outras relações. Inicialmente, trata das relações de imposto e as acessórias. Como os impostos ocupam papel central, nesta pesquisa, as relações desenvolvem-se de acordo com os papéis do titular do poder tributário em relação à capacidade e à competência tributária ativas, que fazem surgir três tipos de relações, sendo uma de Direito constitucional entre o Estado e o contribuinte, outra de Direito administrativo entre a Administração fiscal e o sujeito passivo e a terceira de natureza obrigacional entre a Fazenda Pública e o devedor do imposto.

Na primeira relação de direito constitucional estão presentes mais partes, pois além do Estado, titular do poder tributário, têm-se também os contribuintes, entendidos como destinatários do dever fundamental de contribuição para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva. Nessa relação junta-se uma terceira parte, que é a coletividade na defesa da legalidade dos atos tributários e de fiscalização como suporte do dever fundamental.

É nessa perspectiva, que obedece a uma hierarquia das fontes do direito, onde a Constituição de um Estado orienta os sistemas tributários, que se inicia o presente estudo. Como bem destaca José Casalta Nabais⁹, a Constituição é a primeira fonte que revela o Estado fiscal, ao trazer normas que disciplinam sobre o que tributar, quem, como e quando. Por meio dela revelam-se as características do Estado fiscal, na tutela em relação aos contribuintes.

Quando se discute o termo Estado fiscal, não se encontra disposto em um texto constitucional, mas se entende na doutrina como aquele que tem no imposto o principal meio para financiamento das despesas públicas, com destaque na execução das funções ou atividades clássicas do Estado¹⁰, tais como defesa nacional, política externa, política econômica, financeira, segurança, justiça, entre outras, e dos direitos sociais por imposição

⁸ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*, p. 230.

⁹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*, p. 133.

¹⁰ NABAIS, Casalta José, *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, pp. 14-15. Ao tratar do conceito de Estado fiscal, José Casalta Nabais destaca esse aspecto de não encontrá-lo em Constituições. Diz ainda que as atividades clássicas do Estado tratam dos bens públicos por natureza, por se constituírem em um conjunto de bens que não podem ter os custos divididos ou repartidos para os cidadãos e são suportados por um conjunto de cidadãos, por todos os contribuintes. Não há como dividir os custos entre as pessoas que são beneficiadas.

constitucional, como saúde, educação, habitação e seguridade para atendimentos dos que não têm a capacidade econômica para aquisição ou utilização pelas leis do mercado. Essa é a linha de entendimento de José Casalta Nabais¹¹, que parte do conceito simples e preponderante nos países desenvolvidos que têm a sustentação financeira feita por impostos.

José Casalta Nabais¹² relata que o Estado fiscal sucedeu o Estado absolutista, que havia sido a primeira manifestação de estado moderno. Nesse tipo de Estado, o suporte financeiro tinha origem nas receitas da propriedade ou patrimônio, assim como nos rendimentos das atividades comerciais ou industriais por ele desenvolvidas. Com o triunfo do liberalismo na época das revoluções francesa e industrial, o Estado fiscal passou a ser o Estado com a característica permanente e preponderante do Estado moderno, ainda que convivendo com outros modelos do passado, como os patrimonialistas ou empresariais, sendo esses ainda presentes nos estados socialistas contemporâneos.

Assinala, ainda, José Casalta Nabais¹³, que o Estado empresarial teve expressão como Estado iluminista consolidado, nos Estados socialistas do século XX, em que o Estado tem os meios de produção e a base financeira, sendo esta a própria atividade econômica realizada de forma monopolizada. No Estado contemporâneo verificam-se também outros Estados que utilizam bases de sustentação financeira, que não a dos impostos, como aqueles que exploram matérias primas como ouro, petróleo ou atividades de jogos, dispensando-se recursos de serem cobrados dos cidadãos por meio de impostos.

Constata-se que o Estado fiscal passou por várias transformações durante os últimos quatro séculos e, ao discorrer sobre essas mudanças, José Casalta Nabais¹⁴ diz que, desde seu surgimento, no Estado liberal oitocentista que durou até parte do século XX, quando foi modificado pelo Estado social, no período de 1919, após a primeira Guerra Mundial, até a queda do muro de Berlim, marcou uma primeira crise de sustentabilidade financeira para manter o Estado social, o que fez surgir o chamado Estado pós-moderno, que também seria marcado por outra crise, agora pelo grande crescimento da carga tributária. Enquanto que no Estado liberal pregava-se a neutralidade econômica e social com um Estado mínimo,

¹¹ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, pp. 191-192.

¹² NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 193.

¹³ NABAIS, José Casalta, *Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal*, p. 232.

¹⁴ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 194.

assentado na tributação limitada, com participação reduzida na economia para garantir as despesas estritamente necessárias ao funcionamento da máquina pública. No Estado social, emergem preocupações globais com a sociedade e a economia, em uma forma economicamente interventora e socialmente conformadora, implicando base de tributação alargada, exigida pela estrutura estadual correspondente.

Como característica principal do Estado fiscal social, diz José Casalta Nabais¹⁵, é um Estado que fornece bens públicos que são usufruídos de forma universal e que tem que ser suportado por todos os contribuintes. Fala-se aqui dos bens que são de responsabilidade do Estado em suas funções clássicas como defesa nacional, política externa, econômica, segurança, entre outras, como também aqueles bens que são estendidos a todos os cidadãos, como educação, saúde, segurança, habitação, chamados de direitos sociais e que caracterizam o Estado social, também denominados de imposição constitucional.

Assim, exposta a ideia sobre o Estado fiscal, tem-se nessa perspectiva de estudo dentro das transformações do Estado fiscal, a pretensão de responder sobre a possibilidade de concretização dessas mudanças, no plano da relação administrativa do imposto, com uma partilha de responsabilidades entre Administração Tributária e contribuinte, rompendo o modelo sancionatório e conflitivo e fazendo nascer a relação colaborativa, que estaria presente em um Estado democrático participativo¹⁶. A questão que se apresenta refere-se às transformações sofridas pelo Estado fiscal que poderiam influenciar a transformação no que poderia ser chamado de um Estado fiscal cooperativo, que marcaria a mudança das relações tributárias do modelo conflitivo para o de colaboração recíproca, principalmente em relação aos sistemas fiscais do Brasil e de Portugal.

Em relação ao sistema fiscal português, José Casalta Nabais¹⁷ diz que não está escrito na Constituição que o país é um Estado fiscal, mas por exclusão, já se verifica de imediato pelo teor do texto constitucional que não é um estado proprietário ou empresário.

¹⁵ NABAIS, José Casalta, *Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal*, p. 235.

¹⁶ BONAVIDES, Paulo, *Teoria constitucional da democracia participativa: por um Direito Constitucional de luta e resistência, por uma Nova Hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade*, pp. 20-40. Na doutrina brasileira, Paulo Bonavides fala sobre uma nova forma de estado democrático-participativo, que seria uma evolução e melhor acabado do que o Estado Social. Nesse modelo, o povo organizado é soberano, o próprio Estado. Seria a Democracia do Poder, a legitimação na lei pela cidadania no governo. Essa evolução teria cinco classes de Estado a partir da queda da monarquia, com o Estado Liberal, o Estado Socialista, o Estado Social e com a chegada da globalização, o Estado Neoliberal. O Estado Neossocial seria uma reação ao Estado Neoliberal. Enfim, teria chegado o Estado da Democracia Participativa, com o exercício direto da soberania popular, que estaria consubstanciado na vontade constitucional da Nação.

¹⁷ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, pp. 210-213.

No Estado português se identifica o Estado social em vários artigos da Constituição aprovada em 1976 e reformada nos anos de 1982 e 1989. Ao se identificar que a sustentação financeira é feita por tributos, também se conclui que não é um Estado patrimonialista. Não se poderia afirmar também que seria um Estado tributário ou taxador por fazer pouca referência a outros tributos¹⁸. Logo, o Estado português é um Estado fiscal e social, que também sofreu a crise pelo crescimento da carga tributária e estaria no chamado grupo do estado pós-moderno que discute o limite da carga tributária para sustentar o Estado fiscal.

Esse processo de transformações que se verificam nos sistemas fiscais, português e brasileiro, destaca-se, na legislação fiscal portuguesa após a reforma de 1998 com a criação da LGT, e no Brasil, após a constituição de 1988 quando ocorreu um crescimento da utilização das contribuições financeiras ou sociais utilizadas em larga escala como suporte financeiro do Estado, como tributos finalísticos, principalmente para custear as imposições constitucionais em áreas como previdência social, saúde e educação. Verifica-se, também, no papel do estado regulador, o grande uso das taxas, como na área do meio ambiente, mas mesmo assim, é o imposto o principal suporte para financiamento do Estado contemporâneo, tanto no Brasil quanto em Portugal.

Especificamente sobre a possibilidade de se falar em uma passagem do Estado fiscal pós-moderno para o Estado fiscal cooperativo verifica-se uma tendência no modelo do Estado do século XXI. Poderia ser marcado pela transformação de relação de conflitos para colaboração entre Estado e contribuinte, aqui entendido o sujeito passivo nas suas diversas configurações como contribuinte, responsável ou substituto tributário. Nessa linha de entendimento, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues¹⁹ fala em um processo em construção de uma nova relação fisco-contribuinte que deixa de ser de confronto e autoritária para se dar em consenso e diálogo em um novo ambiente de participação, colaboração, respeito, imparcialidade e transparência. No Estado fiscal cooperativo, a participação do Estado se daria de maneira horizontal com o contribuinte. Não se prescinde do princípio da legalidade, mas como principal financiador, o contribuinte ocupa lugar especial na relação.

¹⁸ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 214.

¹⁹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *Temas de procedimento e processo tributário. Material de apoio ao mestrado em Procedimento e Processo Tributário*, p. 4.

Na busca de traços da concretização desse novo modelo cooperativo nas relações do Estado fiscal tem-se a contribuição de Diogo Leite de Campos²⁰ quando discorre sobre os três princípios fundamentantes do Imposto. Ao definir o imposto, o autor mostra a primeira fase que se caracterizou pela legalidade, onde a lei representava a vontade geral e em uma segunda fase que priorizou os procedimentos e o controle, onde se leva em consideração a capacidade contributiva. A terceira fase seria mais propícia à existência de um Estado mais cooperativo e leva em conta os direitos da pessoa, onde se tem maior participação dos contribuintes nos limites do imposto. Há maior participação entre governo e cidadão e a lei só será direito quando for justiça. Seria a democracia participativa. O conteúdo da justiça não seria mais à vontade geral, mas a participação das pessoas.

Os traços da primeira fase do Estado fiscal, chamado por Diogo Leite de Campos²¹ por autotributação, com origem no século XVIII, foram influenciados pelas ideias do liberalismo constitucionalista, onde o Direito fiscal estava nas leis fiscais e cabia à Administração fiscal dirimir os conflitos fiscais de acordo com a literalidade da lei, que representava a vontade do povo. Era a chamada conformidade formal da lei, que ainda prevalece traços no presente, como previstos no Decreto-lei no Artigo 103.º, ²² que dispõe sobre a criação do imposto. No Brasil, está também na CF/1988, chamado como princípio da legalidade²³. Se, inicialmente, a tarefa de interpretar e aplicar a lei era só da Administração Tributária, avança-se em seguida para o procedimento administrativo, onde a tarefa de encontrar a justiça passa para o tribunal.

Ainda sobre as transformações do Estado fiscal, discorre Diogo Leite de Campos²⁴, que, com o passar do tempo, a concepção do Estado fiscal se alterou do Estado império para o Estado democrático do cidadão, com característica de garantístico em relação ao cidadão. Nessa segunda fase, deu-se a criação dos tribunais aos quais cabem garantir a justiça entre contribuinte e Administração Tributária. Os juízes são os aplicadores da lei e descobrem a justiça dentro da lei. Com o uso da hermenêutica jurídica e do processo judicial busca a justiça não encontrada antes na aplicação da lei. A Administração Tributária passou a se

²⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

²¹ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

²² CRP - Artigo 103.º (Sistema fiscal) 1. (..) 2. Os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

²³ CF/1988 - Art. 150.º. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

²⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

submeter a um procedimento administrativo mais organizado e transparente, apesar de manter o legalismo positivista. Na CRP, essa fase estaria representada no artigo 20.^{o25}, que dispõe que é direito de todos terem acesso ao tribunal para a defesa de direitos e interesses protegidos. No Brasil, a fase está representada no Artigo 5.^o, que garante a todos o acesso à justiça²⁶.

Segundo Diogo Leite de Campos²⁷, o Estado fiscal entrou em crise na busca da justiça pelos juízes e legisladores e com o surgimento do Código de Processo Tributário e aumento excessivo da carga fiscal, o modelo deveria ser modificado e, nesse contexto, surgiria a nova fase com a participação do cidadão. É a chamada fase da contratualização do imposto. Nessa fase, a relação jurídica de tributação, segundo o autor, deve ser entendida como de iguais entre o Estado e o contribuinte. Seria a chamada democracia participativa e a justiça seria expressa com a criação da LGT em 1998. Nesse ponto residem grandes diferenças entre o que é considerado como lei geral, no Brasil, que é o CTN de 1966, instituído em um momento de regime político militar centralizado e que seria recepcionado pela CF/1988, o que pode explicar porque no Brasil prevaleceriam, ainda, as características das duas primeiras fases da autotributação e do poder de controle.

Na análise da LGT, Diogo Leite de Campos²⁸ destaca o que seria um processo de colaboração recíproca previsto no artigo 59.^o, que contém ainda a presunção da boa-fé no comportamento do contribuinte, que agiria com lealdade e sinceridade. Teria os deveres de colaboração, direito à informação e à transparência, que estariam presentes na necessidade de fundamentação dos atos pela administração tributária. Esses princípios serão tratados de forma mais apurada em um capítulo próprio, na sequência do trabalho. Sobre o direito de participação do contribuinte, Diogo Leite de Campos mostra sua presença no artigo 60.^o da LGT²⁹, que prevê o direito de audição dos contribuintes antes de atos que lhes dizem respeito, praticados pela Administração Tributária.

²⁵ CRP - Artigo 20.^o (Acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva) 1. A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

²⁶ CF/1988 - TÍTULO II DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS CAPÍTULO I DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS (...)XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito.

²⁷ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

²⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

²⁹ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 60.^o Princípio da participação 1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: (...).

Sobre os princípios fundamentantes dessa terceira fase das relações tributárias, Diogo Leite de Campos³⁰ destaca aqueles que dão garantias de participação dos contribuintes nas decisões em termos de contratualização dos impostos. Seria nessa fase um novo contrato social com a participação do contribuinte em todas as fases, desde a criação, aplicação da lei e resolução dos conflitos tributários. A introdução de direitos das pessoas em direito da tributação se dividiria em momentos. Em um primeiro, levariam em conta os direitos materiais como da vida e da liberdade, que limitam e condicionam os impostos com fundamento na justiça material. O segundo momento seria o da introdução do lançamento e liquidação dos impostos numa obrigação tributária moldada pela obrigação civil, que seria a justiça formal e por último o direito de resistência perante a violação do direito das pessoas e a composição dos conflitos em igualdade de condições com o Estado.

Assim, conclui-se que está em desenvolvimento a ideia da democracia participativa, presente na CRP, que pode ser concretizada na participação, na elaboração da legislação e definição de políticas ou não de intervenção em certos procedimentos, mas ainda em passos iniciais. Nesse sentido, José Casalta Nabais³¹ defende uma maior participação das empresas na Administração dos impostos. Se elas foram oneradas para assumir atividades da administração fiscal, por outro lado, têm que ter direitos de participação nesse processo. Deveriam, também, participar de um processo de simplificação, para que o procedimento de liquidação se tornasse mais simples e econômico. Sobre a democracia participativa, o autor cita os artigos 2.º e 109.º da CRP³², onde são descritos os objetivos da República Portuguesa. No campo de direitos e liberdades, a gestão privatizada dessas tarefas de liquidação e cobrança dos impostos configuraria restrição aos direitos, garantias e liberdades das empresas.

³⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, pp. 51-80.

³¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 330-331.

³² CRP - Artigo 2.º (Estado de direito democrático) A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa. (...) Artigo 109.º (Participação política dos cidadãos) A participação directa e activa de homens e mulheres na vida política constitui condição e instrumento fundamental de consolidação do sistema democrático, devendo a lei promover a igualdade no exercício dos direitos cívicos e políticos e a não discriminação em função do sexo no acesso a cargos políticos.

No Brasil, essa ideia da democracia participativa, segundo Paulo Bonavides³³, está presente nos artigos 1.º e 14.º da CF/1988³⁴. O autor descreve a evolução do Estado liberal ao Estado social e o caminhar para essa ideia de democracia participativa. Uma nova forma de estado democrático-participativo, que seria uma versão mais acabada do Estado social. O povo organizado e soberano é o próprio Estado. A democracia do poder, legitimada na lei e a cidadania no governo, lastreada na liberdade e igualdade, durante as transformações do Estado, mudou desde a queda da monarquia do direito divino, chegou ao estado liberal, ao estado socialista e ao estado social. Com a globalização, surgiu um Estado neoliberal reacionário, positivado e de outro, o Estado neossocial reacionário progressista e teorizado. Chegou-se ao Estado Democrático-Participativo ou Estado da democracia participativa. Neste modelo de Estado, o exercício direto da soberania popular está consubstanciado na Constituição e vai conduzir ao estado de direito de terceira dimensão, mais seguro e mais sólido na garantia das liberdades. A democracia representativa transcende a atual figura do povo representado no legislativo. É nesse contexto de Estado que se concretizaria o Estado fiscal cooperativo.

1.1 Sistemas fiscais Luso-Brasileiros

O conceito de sistema tributário, conforme Kiyoshi Harada³⁵, é um conjunto de elementos organizados de forma harmônica que forma um todo uniforme por meio de princípios que regem esse agrupamento. O STN, assim chamado na CF/1988, trata-se de um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido em todo sistema jurídico, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas que são subordinadas aos princípios fundamentais que, reciprocamente harmônicos, organizam os elementos constitutivos do Estado. Acrescenta o tributarista brasileiro que o sistema tributário no Brasil, apesar de ser

³³ BONAVIDES, Paulo, *Teoria constitucional da democracia participativa: por um Direito Constitucional de luta e resistência, por uma Nova Hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade*, pp. 11-20.

³⁴ CF/1988 - TÍTULO I DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (...) CAPÍTULO IV DOS DIREITOS POLÍTICOS Art. 14.º A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I - plebiscito; II - referendo; III - iniciativa popular.

³⁵ HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, p. 349.

chamado de nacional, assim não pode ser considerado por não reunir condições para tal, mesmo reunindo normas constitucionais voltadas para outras pessoas políticas da federação, como estados e municípios. Para ser reputado como nacional seria necessário que o legislador assim o fosse, o que não ocorre, já que as unidades federativas têm competências legislativas para tratar de seus tributos.

Para Humberto Ávila³⁶, o sistema tributário do Brasil encontra-se em uma estrutura normativa específica na Constituição, com normas previstas nos artigos 145.º a 162.º³⁷, que regulam, de maneira pormenorizada e profunda, as relações tributárias com os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar e as regras de competências tributárias. É ao mesmo tempo aberto, pois está ligado a outras normas da própria Constituição em outras partes, tais como princípios gerais, direitos e garantias fundamentais, assim como externamente, com dispositivos fora da Constituição, tais como nas leis complementares e resoluções do Senado Federal.

O STN também é rígido por conter as competências tributárias para instituição de impostos de todos os entes federativos, no corpo da própria Constituição. Sobre este aspecto, Humberto Ávila³⁸ diz que ele decorre, inicialmente, das regras de competência e repartição das receitas feitas diretamente na Constituição, como ao regular os impostos da União no artigo 153.º, dos Estados no artigo 155.º e dos municípios no Artigo 156.º. Todos os requisitos normativos para a instituição desses impostos estão na Constituição. Outro aspecto da rigidez refere-se à impossibilidade de mudança no sistema por outras normas que não sejam por emendas à constituição, cujo procedimento específico está no artigo 60.º, inclusive contendo assuntos que não podem ser modificados nem mesmo por emendas, por se constituírem cláusulas pétreas³⁹. Humberto Ávila⁴⁰ ressalta que essa rigidez se dá também

³⁶ ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 161. Humberto Ávila ressalta que essa parte da Constituição tem o título específico de Tributação e Orçamento e que regula de forma separada o Sistema Tributário Nacional e as finanças públicas, estas presentes nos artigos 163.º a 169.º.

³⁷ CF/1988 - TÍTULO VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO - CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL - SEÇÃO I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS - Art. 145.º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (...).

³⁸ ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 163.

³⁹ CF/1988 - DA EMENDA À CONSTITUIÇÃO - Art. 60.º A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 164.

de maneira direta e indiretamente instituída na forma de garantias previstas no artigo 150.º, nos princípios da legalidade, irretroatividade, vedação ao confisco, igualdade e imunidade, como na relação com os princípios fundamentais ou ainda com direitos e garantias fundamentais.

Humberto Ávila⁴¹ constata, ao fazer uma análise sistemática do Direito Tributário Brasileiro, que ele foi conduzido com base em diretrizes metodológicas. Mostra que o STN regula de maneira pormenorizada a matéria tributária e mantém relação com toda a Constituição e, em especial, com os princípios formais e materiais fundamentais, independentemente de estarem implícitos ou expressamente colocados no campo dos direitos fundamentais, garantias de propriedade e liberdade. Os princípios fundamentais mantêm relação com o poder de tributar e atribui significado normativo a outros princípios como o federativo, da igualdade, republicano e da segurança jurídica. Assim, o STN não se confunde com o capítulo previsto na Constituição, pois tem aspectos quantitativos, por existir outras normas a que podem ser reconduzidos aos dispositivos ali contidos. Assim também qualitativos, pelo alcance de um significado normativo horizontal por meio de concatenação de materiais decorrentes de princípios e garantias fundamentais.

Quando trata do recorte constitucional dos sistemas fiscais, José Casalta Nabais⁴² diz que os mais frequentes fazem a distribuição do poder tributário e/ou das receitas na estrutura descentralizada do Estado e tem aqueles em que o quadro do sistema constitucional é traçado especificamente para o Estado fiscal. No primeiro caso, encontra-se o Brasil que tem o STN na CF/1988, onde se distribui as competências tributárias, tem as limitações ao poder de tributar e a distribuição de receitas entre os entes da federação. Já no caso português, José Casalta Nabais verifica dois momentos, onde no primeiro, previsto no Artigo 103.º, n.º 1⁴³, mostra a finalidade financeira, já que diz que deve satisfazer as finalidades financeiras do Estado e de outros entes públicos. No segundo momento, está a finalidade extrafiscal que se mostra uma repartição justa dos rendimentos e riquezas.

Há que se fazer algumas distinções quando se trata desse assunto, pelas características dos sistemas fiscais no Brasil e em Portugal. O Sistema fiscal para José

⁴¹ ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 75-77.

⁴² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 166.

⁴³ CRP - Artigo 103.º (Sistema fiscal) 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Casalta Nabais⁴⁴ trata os impostos vistos como um conjunto dotado de uma articulação de estrutura interna. Quando se fala de um sistema tributário, como no Brasil, percebe-se que este contém normas para outras espécies tributárias, que chegam a uma classificação em cinco espécies. Apesar de ser o imposto a mais importante, estão presentes as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais que se dividem em sociais, de intervenção econômica e fiscalização profissional.

Além dessas distinções, ressalta-se que, no Brasil, os entes federativos têm competências para legislar e instituir tributos. A constituição dá a competência e define um pacto federativo por meio da instituição de tributos, uma norma por meio de LC que exige maior participação do Poder Legislativo na elaboração de normas gerais, como o CTN, e cada ente federativo institui os seus tributos e elabora seus códigos tributários.

Já quando refere-se ao sistema fiscal português, José Casalta Nabais fala de uma estrutura horizontal que trata dos impostos sobre os rendimentos, o patrimônio e o consumo e proporciona um equilíbrio na tributação desses segmentos, e outras relações verticais, como a com o sistema fiscal da União Europeia e com os subsistemas das regiões autônomas com as adaptações às especificidades locais, como também das regiões autárquicas que podem dispor de poderes nos casos e termos previstos em leis. José Casalta Nabais⁴⁵ questiona se essa desconcentração política e administrativa conteria poderes tributários positivos ou negativos de aumentar a carga tributária local. Cita, também, a harmonização negativa pelo TJUE, que limita a soberania dos Estados, que funcionaliza os sistemas fiscais ao funcionamento do mercado.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 57.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 59-60.

1.1.1 O sistema tributário nacional do Brasil

A divisão do STN que traz a CF/1988, é feita em três partes, onde na primeira tem-se o poder de tributar; na segunda, as limitações e os princípios; e, na terceira, a repartição das receitas. Para traçar um histórico sobre o STN, faz-se a análise sobre a sua evolução⁴⁶.

Para Francisco Oswaldo Neves Dornelles⁴⁷, o STN teve seu nascimento entre 1965 e 1967 e foi reformado com a CF/1988. As premissas básicas na construção das normas indicavam redução no número de impostos e disciplinava a repartição de receitas da União para os estados e municípios, assim como dos estados para os municípios. Foi nesse período que o país ganhou um sistema tributário integrado, harmônico e de caráter nacional. Com as normas aprovadas, centralizaram-se a arrecadação e a legislação tributária, com mecanismos de repartição das receitas. Ainda segundo o autor citado, no sistema tributário implantado foi reduzida a competência dos entes federativos para instituição de impostos. Aos estados sobrou a competência do ICM com base tributária no consumo e o ITBI, que tributava a transmissão de bens imóveis. Aos municípios coube o ISS para tributar prestação de serviços e IPTU sobre a propriedade predial e territorial urbana.

A estrutura desse primeiro sistema tributário classificou os impostos com base em quatro segmentos, sendo um do comércio exterior, outro do patrimônio e renda, um terceiro na produção e circulação e o último que tratava de impostos especiais. A União tinha competência de quinze impostos e na base da tributação destacavam-se o IR e o imposto seletivo sobre o consumo denominado de IPI. Aos estados federados coube principalmente o ICM, que incidia na circulação de mercadorias, cujo fato gerador contemplava a saída do produtor, da indústria e do comércio. Sobre a repartição das receitas, parte do IPI e do IR da União ia para o FPE e parte para o FPM. O ICM estadual era repartido em um percentual de 25% aos municípios.

A tributação sobre o comércio exterior ficou na competência da União com os impostos sobre importação e exportação. Sobre o patrimônio e a renda, aos estados coube o ITBI, aos municípios o IPTU, à União o ITR e o IR. Na produção e circulação ocorreu a principal mudança, sendo extinto o IVC, que era estadual, e instituído o ICM, concebido com inspiração no IVA com eliminação da cumulatividade e previsão de alíquotas

⁴⁶ FREIRE, Nilson de Souza, *A instituição do IVA como substituto do ICMS no Brasil: uma reforma tributária de consenso em relações federativas de conflitos*, 2020.

⁴⁷ DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves, *O sistema tributário da constituição de 1988*, p. 4.

uniformes. No âmbito federal, ainda na base consumo, foi criado o IPI, que era seletivo. Outro tributo federal criado foi o IOF, que incidia sobre operações financeiras. A União tributava ainda com um imposto sobre a prestação de serviços de transportes e de comunicação. Como tributos especiais, a União ganhou a competência de impostos especiais monofásicos e únicos sobre minerais, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes.

Esse primeiro sistema tributário serviu de base para o que foi aprovado na CF/1988, que recepcionou a Lei 5.172/1966, que trata do CTN e contém normas gerais a serem seguidas pelos entes federativos. Entre esses dois momentos de mudanças constitucionais, percebe-se a presença de um sistema centralizado com maior poder da União durante o período militar até 1985, que controlou a tributação e, no segundo, com a Constituição de 1988, características de descentralização das competências, com menor poder de decisão do governo central nas relações federativas.

Com a mudança do regime militar para o democrático, após vinte anos de funcionamento do modelo de sistema tributário centralizado que favoreceu o desenvolvimento pretendido pelo sistema, veio um novo regime e com a crise do anterior, principalmente em relação ao papel de municípios e estados dentro do federalismo, foi aprovado o modelo conhecido como descentralizado com a CF/1988, e segundo Melina de Souza Rocha Lukic⁴⁸, os municípios ganharam autonomia e os estados tiveram suas competências tributárias aumentadas.

Em relação ao ICMS, o sistema tributário aprovado na CF/1988, ampliou a base do ICM que se tornou ICMS e deu maior liberdade para os estados fixarem suas alíquotas, além de manter o princípio da origem, que seria uma das razões para o crescimento da Guerra Fiscal⁴⁹. Também em relação ao FPM e FPE ampliaram-se as repartições de receitas do IPI e IR federais para os estados e municípios. Tentou-se corrigir os desequilíbrios regionais com fundos para regiões Norte e Nordeste.

Francisco Oswaldo Neves Dornelles⁵⁰ afirma que, com a Constituição de 1988, deu-se um momento de consenso entre as unidades federativas e afastamento inicial da União nas principais discussões e decisões. O sistema tributário manteve os impostos IR e

⁴⁸ LUKIC, Melina de Souza Rocha, *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*, p. 102.

⁴⁹ Com maior autonomia em um modelo tributário descentralizado, as unidades estaduais e o Distrito Federal, com o uso do ICMS, criaram divisões que ganharam a denominação de “guerra fiscal”, onde os estados mais pobres das regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste, para atrair empresas antes concentradas nas regiões produtoras e mais ricas do Sul e Sudeste, distribuíram benefícios fiscais sem fundamento constitucional.

⁵⁰ DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves, *O sistema tributário da constituição de 1988*, p. 7.

IPI, como principais da União, e o ICMS dos estados mais ampliado com a inclusão de quatro impostos especiais que eram federais. As unidades federativas estaduais ganharam ainda a competência sobre o ITCD e preservou o IPVA. A competência tributária dos municípios foi ampliada com o ITBI, que era estadual. Os municípios ganharam o IVVC, cobrado sobre vendas a varejo, com exceção do óleo diesel. Esse imposto foi extinto pela Emenda Constitucional 03/93. O ITR e o IOF seguiram com a União.

Uma das distorções do STN que se constata é o fato da União, após perder arrecadação, para compensar, criou um sistema de cobrança de contribuições especiais que não são repartidas com as demais unidades federativas, incidindo sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro com destinação à seguridade social, ao ensino fundamental, ao apoio do trabalhador e às entidades do sistema sindical.

Para melhor compreensão do STN, apresentam-se as tabelas com a carga fiscal atualizada, onde se mostra a participação de cada tributo na arrecadação da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal.

Tabela 1. Carga tributária no Brasil - 2021/governos

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Var.	
	2020	2021	2020	2021	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%	386.615	1,53
Governos Estaduais	638.133	789.024	8,55%	9,09%	150.891	0,55
Governos Municipais	169.506	202.343	2,27%	2,33%	32.837	0,06
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%	570.343	2,14

Fonte: STN – Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim estimativa da carga tributária Bruta do Governo Federal – Março de 2022

Tabela 2. Carga tributária bruta geral Brasil - 2021/tributos

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%
Impostos	1.742.599	2.231.774	23,34%	25,71%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%
Impostos sobre a propriedade	121.722	143.505	1,63%	1,65%
Impostos sobre bens e serviços	1.006.348	1.280.902	13,48%	14,76%
Impostos sobre o comércio e transações	45.722	62.036	0,61%	0,71%

internacionais				
Outros impostos	-8	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	629.528	710.695	8,43%	8,19%
Contribuições para o RGPS	387.405	450.809	5,19%	5,19%
Contribuições para o RPPS	99.897	105.788	1,34%	1,22%
Contribuições para o FGTS	127.539	137.227	1,71%	1,58%
Contribuição para o PASEP	14.686	16.871	0,20%	0,19%

Fonte: STN – Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim estimativa da carga tributária Bruta do Governo Federal – Março de 2022

1.1.2 O sistema fiscal português

Ao tratar do Sistema Fiscal português, José Casalta Nabais⁵¹ faz um recorte constitucional em que, em um primeiro momento, trata das finalidades previstas no artigo 103.º, n.º 1⁵², que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. As outras finalidades são de carácter extrafiscal e visam a repartição justa dos rendimentos e riquezas. No segundo momento, há um recorte dos contornos do sistema fiscal, conforme o artigo 104.º⁵³, que prevê um imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal, tributação real como regra da tributação do rendimento das empresas, uma tributação do património que contribua para igualdade dos cidadãos e uma tributação do consumo com objetivo de adaptar a estrutura do consumo à evolução do desenvolvimento económico e da justiça social.

Em permanente revisão, assim entende José Casalta Nabais⁵⁴ sobre o sistema fiscal português, o que pode ser comparado a uma evolução passada, também pelo sistema fiscal brasileiro, em especial com as reformas ocorridas nos anos sessenta e oitenta, até chegar à estrutura atual. Ainda sobre o sistema fiscal português, explica o autor português, que sobre as principais modificações, as primeiras ocorreram na tributação do consumo, rendimento e património nas reformas de 1958 e 1966. No modelo de tributação antiga, que veio com

⁵¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 166-167.

⁵² CRP - Artigo 103.º Sistema fiscal 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

⁵³ CRP - Artigo 104.º Impostos 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa à diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 427-445.

essas primeiras reformas, os rendimentos tinham uma tributação dualista, com os impostos parcelares ou cedulares, que incidiam sobre cada parcela ou cédula de rendimentos. Havia também um imposto complementar, que tributava uma segunda vez com critérios de personalização, as parcelas de rendimentos. Existiam cinco espécies de impostos parcelares, sendo o primeiro que tributava os rendimentos de profissionais no trabalho dependente, os independentes profissionais liberais e também aqueles que constavam em tabela que fazia parte da norma. O segundo incidia sobre os rendimentos de atividades comerciais e industriais com o nome de contribuição industrial. Os impostos de capitais incidiam sobre os rendimentos de aplicações em capitais. O imposto sobre a indústria agrícola que incidiu sobre rendimentos de atividades agrícolas, pastoris e silvícolas, praticamente não foi efetivado. Existia, ainda, a contribuição predial, relativa aos rendimentos da propriedade rústica e urbana. Também era previsto um imposto sobre a mais valia, que tributava os rendimentos de algumas mais valias realizadas, como aquelas oriundas das transferências onerosas de terrenos para construção.

No primeiro modelo descrito por José Casalta Nabais⁵⁵, a tributação sobre o patrimônio era mais reduzida e constava de dois impostos, sendo incidente quando se transmitia o patrimônio. Na *sisa*⁵⁶, tributava-se quando da transferência onerosa de bens imóveis. Já nas sucessões e doações, incidia na transmissão gratuita, em atos *inter vivos* ou *causa mortis* relativos a móveis e imóveis. Na base do consumo, foi criado, em 1966, o imposto sobre Transações, que era um imposto geral sobre o consumo, monofásico e que incidia também na importação, cuja existência foi até 1986, quando foi criado o IVA.

Conforme o quadro atual da CRP, José Casalta Nabais⁵⁷ diz que a tributação sobre os rendimentos previstos no artigo 104.º, n.º 1 e 2⁵⁸ previam a tributação sobre os rendimentos pessoais e a tributação das empresas. Na tributação sobre os rendimentos pessoais devia ser único, progressivo e levar em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Sobre a tributação das empresas, deveria em princípio tributar o rendimento real, que podia ser efetivo ou presumido.

⁵⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 434-436.

⁵⁶ Imposto que incidia sobre imóveis e foi substituído a partir de 2003 pelo Decreto-lei 287/2003 pelo IMT e IMI.

⁵⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 434-436.

⁵⁸ CRP - Artigo 104.º - 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Quando a CRP faz referência ao patrimônio no artigo 104.º, n.º 3⁵⁹, deve se constituir em um instrumento de diminuição da desigualdade entre os cidadãos, com tributação maior dos patrimônios mais elevados e isenção dos mais baixos, que poderia ocorrer, neste caso, também com aplicação de taxas progressivas. A tributação do consumo, prevista no artigo 104.º, n.º 4⁶⁰, tem como objetivo adaptar a estrutura do consumo às necessidades de desenvolvimento econômico e justiça social, assim como de outro lado, tributar com maior oneração o consumo de luxo. Sobre essa seletividade, pondera José Casalta Nabais⁶¹, que se tornou incompatível com as obrigações constantes quando da integração da União Europeia, que veda taxas elevadas, razão pela qual não se aplica em Portugal em sede do IVA.

Conforme José Casalta Nabais⁶², para se chegar ao atual quadro, houve a reforma na tributação de consumo com a criação do IVA entre 1985 e 1986, a instituição do IRS e IRC entre 1988 e 1989 na tributação de rendimentos, assim como a reforma na tributação do patrimônio, com a adoção dos impostos IMI, IMT e IS entre 2003 e 2004. Até no incremento de contribuições sociais, há semelhanças, como na chegada ao sistema fiscal português da Taxa Social Única com a finalidade de ser direcionada à segurança social.

Um traço importante do sistema fiscal português refere-se à sua integração na União Europeia e no espaço econômico europeu. Se na questão das competências tributárias a matéria é reservada aos Estados, a pauta aduaneira comum segue indicações da TFUE. Sobre o IVA, os estados-membros devem adotar estruturas de bens e serviços que fundamentem nos impostos sobre o volume de negócios. E os impostos especiais sobre o consumo serão objeto de uma harmonização promovida por meio do Conselho, após aprovação do parlamento europeu e do comitê econômico e social para evitar distorções na concorrência. Seguem diretivas que devem ser transpostas para o ordenamento jurídico interno, conforme explica Suzana Tavares da Silva⁶³.

A interpretação se faz conforme o Direito europeu e o controle judicial, nacional e pelo TJUE. A possibilidade de intervenção do TJUE vai além da harmonização fiscal, pois

⁵⁹ CRP - Artigo 104.º - (...). 3. A tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos

⁶⁰ CRP - Artigo 104.º - (...). 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

⁶¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 434-445.

⁶² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 445.

⁶³ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 85-89.

encontra-se, também, na intervenção legislativa das instituições europeias por meio da harmonização fiscal, no domínio dos impostos diretos, garantia de funcionamento do mercado interno, tributação de empresas e rendimentos de capitais de pessoas singulares. Em forma de *soft law*, o direito comunitário tem influência sobre o poder soberano dos Estados e no controle da integração dos instrumentos legislativos nacionais, explica Suzana Tavares da Silva⁶⁴.

Todas estas modificações ocorridas na base do consumo, rendimentos e patrimônio teve a influência da integração na União Europeia e do Direito comunitário. Destaca José Casalta Nabais⁶⁵, que por serem também objetos de harmonização comunitária, foram unificados em um Código de impostos especiais sobre o consumo, o ISP, IT e o IABA. O IV e o IUC também possuem codificação específica.

Para melhor ilustrar o sistema fiscal português, apresenta-se a seguir, uma tabela com a atual carga fiscal por meio da arrecadação dos principais impostos em 2020, conforme relatório do INE⁶⁶, que destaca a carga fiscal no valor de 70,4 milhões de euros, que corresponde a 34,8% do PIB português.

⁶⁴ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 85-89.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 438-439.

⁶⁶ INE - Instituto Nacional de Estatística 2020. Estatísticas de Receitas Fiscais 1995-2020. Boletim de - 11/05/2021 - Descreve em resumo, o instituto português que: “Em 2020, a carga fiscal diminuiu 4,7% em termos nominais, atingindo 70,4 mil milhões de euros, o que corresponde a 34,8% do PIB (34,5% no ano anterior). Portugal manteve em 2020 uma carga fiscal significativamente inferior à média da União Europeia (-3,8 pontos percentuais, p.p.). A receita com impostos diretos diminuiu 3,7%, refletindo, sobretudo, a evolução da receita do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC) de -17,9%. Pelo contrário, a receita do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) cresceu 3,1% refletindo nomeadamente as medidas de proteção do emprego e das remunerações no contexto pandémico. Por razões semelhantes, as contribuições sociais efetivas mantiveram uma variação positiva (1,2%). Os impostos indiretos, com um decréscimo de 9%, constituíram a componente que mais contribuiu para a redução da receita fiscal. A receita com o imposto sobre o valor acrescentado contraiu-se 10,6%, destacando-se ainda, entre os restantes impostos indiretos, a variação negativa da receita com o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (-9,4%). Registaram-se também decréscimos nas receitas com o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (-6,1%), com o imposto de selo (-4,1%), com o imposto municipal sobre imóveis (-1,7%) e com o imposto sobre o tabaco (-0,6%). A redução mais significativa (-39,8%) ocorreu na receita com o imposto sobre veículos que regressou ao nível de 2014”.

Tabela 3. Carga tributária em Portugal - 2020

Anos	2019 Po 2020Pe					
	milhões de Euros	variação %	em % do PIB	milhões de Euros	variação %	em % do PIB
Classificação contas nacionais						
Carga fiscal	73 838	3,8	34,5	70 377	-4,7	34,8
Incluindo contribuições sociais imputadas	78 563	3,6	36,7	75 157	-4,3	37,1
Impostos sobre a produção e a importação	32 419	3,6	15,2	29 489	-9,0	14,6
Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	18 786	5,1	8,8	16 792	-10,6	8,3
Outros	13 633	1,5	6,4	12 697	-6,9	6,3
Impostos correntes sobre o rendimento, património etc.	20 855	0,8	9,7	20 087	-3,7	9,9
Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)	13 585	2,0	6,3	14 004	3,1	6,9
Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)	6 308	-2,9	2,9	5 179	-17,9	2,6
Outros	962	10,1	0,4	904	-6,0	0,4
Impostos de capital	0	-92,7	0,0	0	364,7	0,0
Total das receitas tributárias	53 274	2,5	24,9	49 576	-6,9	24,5
Contribuições sociais efectivas	20 564	7,4	9,6	20 801	1,2	10,3
Contribuições sociais imputadas	4 725	-0,1	2,2	4 780	1,2	2,4
Por memória:						
PIB	213 949	4,3		202 466	-5,4	

Fonte: INE

1.2 Os impostos nos Estados fiscais de Brasil e Portugal

O conceito de imposto, tanto na doutrina portuguesa como na brasileira, tem sentidos semelhantes. O professor José Casalta Nabais⁶⁷ traz a definição com base em três elementos, sendo um objetivo, um subjetivo e outro finalístico. O aspecto objetivo se identifica por ser uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Como subjetivo tem a característica de ser uma prestação devida por sujeitos individuais e coletivos com

⁶⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 37.

capacidade contributiva a favor de entidades prestadoras de atividades ou funções públicas. O aspecto teleológico ou finalístico caracteriza-se pela destinação para a realização das funções públicas realizadas pelas entidades, sem o caráter sancionatório.

A doutrina brasileira segue o que está expresso no CTN⁶⁸, que dispõe ser uma prestação pecuniária e de dar, que se origina de uma relação de natureza obrigacional unilateral, sem qualquer contraprestação a favor do contribuinte. Pela definição, se distingue de outras espécies tributárias, como as taxas que têm caráter bilateral e que são cobradas devido a uma prestação de serviços ou pelo poder de polícia do Estado.

Já as contribuições especiais, uma terceira espécie tributária comum a Brasil e Portugal, são finalísticas, ou seja, têm a arrecadação dirigida para certas finalidades, que em específico no ordenamento jurídico-tributário brasileiro apresenta-se pela intervenção no domínio econômico, fiscalização de profissões, enquanto as sociais são relacionadas aos sistemas de segurança social.

No Brasil, têm-se ainda outras duas espécies tributárias consideradas pela doutrina majoritária, que são o empréstimo compulsório e a contribuição de melhoria. Então, se observam várias correntes doutrinárias que vão da tradicional dicotômica que divide em tributos vinculados e não vinculados a uma contraprestação estatal. Tem-se também a tricotômica com impostos, taxas e contribuição de melhoria. Após a CF/1988, defende-se a classificação pentapartite ou quinpartite, com a inclusão de empréstimos compulsórios e contribuições especiais, adotada pela doutrina majoritária.

No Brasil, quando aprovado em 1966 o CTN, tinha-se a previsão de três espécies tributárias, conforme o artigo 3.^{o69}, com competências comuns para instituição distribuídas à União, aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal. Com a CF/1988⁷⁰, consolidou-se a existência de cinco espécies tributárias, conforme previsão, sendo considerado o

⁶⁸ LEI n.º 5.172/1966, de 25 de outubro - CTN - TÍTULO III Impostos CAPÍTULO I Disposições Gerais Art. 16.º Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁶⁹ LEI n.º 5.172/1966, de 25 de outubro. Art. 5.º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

⁷⁰ CF/1988 - Artigos 145.º e seguintes - Art. 145.º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (...) Art. 148.º A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: (...). Art. 149.º Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146.º, III, e 150.º, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195.º, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Empréstimo compulsório e as Contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e na fiscalização das categorias de trabalhadores de competência da União, enquanto as contribuições sociais para os regimes de previdência dos entes federativos, comuns a todos entes federativos.

1.2.1 Classificação dos impostos

Entre as diversas classificações na tipologia dos impostos, algumas são adotadas neste trabalho de acordo com sua importância. A primeira delas trata dos impostos diretos e indiretos. A professora Suzana Tavares da Silva⁷¹ justifica essa classificação clássica como importante dentro do processo de harmonização fiscal na União Europeia e também nas relações internacionais, pois no atual estágio da globalização em que há ampla circulação de bens e serviços que ultrapassam fronteiras é importante discorrer sobre essa classificação empregada. Essa harmonização estaria centrada na manifestação direta pela tributação de rendimento de pessoas e empresas pela capacidade contributiva e outra na tributação do consumo que se daria na manifestação indireta da capacidade contributiva pela utilização da riqueza no consumo e que condicionaria a classificação entre impostos diretos e indiretos.

Ainda, dentro dos ensinamentos da doutrina portuguesa, adotam-se diversos critérios para essa classificação entre impostos diretos e indiretos. José Casalta Nabais⁷² discorre sobre os de natureza econômica e jurídica. Nos impostos diretos, ter-se-ia o critério financeiro que leva em consideração a capacidade contributiva da pessoa por meio do patrimônio ou rendimento, enquanto nos indiretos, a manifestação seria indireta. No critério econômico em sentido estrito leva-se em consideração a natureza econômica do imposto, se eles entram ou não nos custos das empresas. É um critério utilizado pela contabilidade nacional. Se entram nos custos, são impostos indiretos, e se estão fora dos custos das empresas, são diretos. Ainda na natureza econômica tem-se o critério da repercussão econômica, que leva em conta se são repercutíveis ou não em relação ao consumidor final de bens e serviços. Quando repercute, são impostos indiretos e, caso contrário, são diretos. Nesse caso, os impostos sobre o rendimento e sobre o patrimônio não repercutem. Já os impostos sobre o consumo são indiretos porque repercutem.

⁷¹ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 32.

⁷² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 65-71.

Quanto aos critérios jurídicos, José Casalta Nabais⁷³ cita os que levam em conta o critério do lançamento administrativo do imposto, em que os diretos teriam lançamento e os indiretos, não. Ressalta o mestre de Coimbra que este critério, que teria sido elaborado por Oto Mayer no início do século XX, não se justifica, pois impostos indiretos também estão sujeitos a lançamento. Outro critério seria o do rol nominativo, que consideraria diretos aqueles relacionados para determinados contribuintes em um rol, e indiretos os que não estivessem na lista, critério também não justificável, segundo José Casalta Nabais⁷⁴. O terceiro critério seria do tipo da relação jurídica base do imposto. Este levaria em conta para classificar entre impostos diretos e indiretos se o fato gerador do imposto fosse instantâneo ou se prolongasse no tempo. No primeiro caso, seria direto e se prolongasse no tempo dando origem a obrigações periódicas, seria indireto.

Concluindo, na estrutura jurídica, José Casalta Nabais⁷⁵ cita no ordenamento jurídico português, como no caso da LGT⁷⁶, no artigo 6.º, n.º 1 e 2, que se resumiria que quando se fala em tributação direta diz respeito aos impostos sobre rendimento e património e quando se fala em indireta, aos impostos sobre o consumo. Tem relevância também no Direito europeu essa diferença entre impostos diretos e indiretos, como disposto no TFUE⁷⁷, artigos 112.º e 113.º, que teria por objetivo a harmonização das legislações dos estados-membros em relação à tributação das despesas, importante para o mercado interno, como assinala José Casalta Nabais⁷⁸. Seriam critérios ligados à contabilidade nacional, conforme disposto no Decreto-Lei 26/2002, anexo I. Há um consenso que esse é o critério da contabilidade nacional em Portugal.

⁷³ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 65-71.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 65-71.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 65-71.

⁷⁶ DECRETO-LEI 398/98 – LGT - Artigo 6.º Características da tributação e situação familiar 1 - A tributação directa tem em conta: (...). 2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

⁷⁷ TFUE - Artigo 112.º o (ex-artigo 92.º TCE) Relativamente às imposições que não sejam os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, só podem ser concedidas exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados-Membros, ou lançados direitos de compensação às importações provenientes de Estados-Membros, desde que as medidas projetadas tenham sido previamente aprovadas pelo Conselho, sob proposta da Comissão, para vigorarem por um período de tempo limitado. Artigo 113.º o (ex-artigo 93.º o TCE) O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 65-71.

Uma divisão consagrada em órgãos internacionais como OCDE e OMC, que se fundamenta em critérios econômicos, é a tripartida, também presente no Direito europeu e no Direito nacional português, que faz um recorte constitucional⁷⁹ em rendimento, consumo e patrimonial. Ao explicar essa classificação, que segundo José Casalta Nabais⁸⁰ sofre críticas de juristas, tem-se na base dos rendimentos a tributação no sentido estrito que se manifesta nos acréscimos em bens obtidos durante um certo período por meio da contribuição para atividade produtiva, por meio de salários, juros, rendas e lucros. Já no sentido amplo, seriam os incrementos patrimoniais, chamados de mais valia, por não terem ligação com a atividade produtiva. Como exemplos de impostos nessa base do rendimento, José Casalta Nabais⁸¹ cita o IRS, que tributa o rendimento global das pessoas singulares e também as empresas individuais. Já o IRC tributa o lucro das empresas coletivas ou o rendimento global das demais pessoas coletivas.

Ao explicar sobre a base tributável do patrimônio, José Casalta Nabais⁸² diz referir-se à tributação sobre a titularidade ou transmissão de valores pecuniários líquidos, como por exemplo, na diferença entre o ativo e o passivo. Entre os impostos que tributam essa base estão o IMI, que incide sobre o patrimônio imobiliário, cuja matéria coletável é o valor imobiliário dos prédios rústicos ou urbanos. Já o IMT incide sobre a transmissão de bens móveis e imóveis por ato *inter vivos* ou *causa mortis* a favor de pessoas singulares.

Já no consumo, a tributação se daria sobre o rendimento ou patrimônio utilizado no consumo. José Casalta Nabais⁸³ cita o IVA e os impostos especiais sobre o Consumo - IEC, que estão incluídos o ISP, o ITT, o IABA, o ISV e o IUC.

Para complementar e facilitar o entendimento dos impostos em Portugal, a classificação em principais e acessórios permite conhecer outros tipos, que se fazem importantes neste estudo. Como regra, diz Suzana Tavares da Silva,⁸⁴ os impostos gerais são aplicados sobre um conjunto de fatos tributários semelhantes e os especiais são autônomos

⁷⁹ CRP - Artigo 104.º (Impostos) 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

⁸⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 82-83.

⁸¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 82-83.

⁸² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 82-83.

⁸³ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 82-83.

⁸⁴ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 45.

e estão abrangidos nos gerais e, assim, possuem um regime especial de tributação. Como exemplo é citado o imposto especial sobre o jogo⁸⁵, que não se sujeita ao IRC e sim ao imposto especial.

Suzana Tavares da Silva⁸⁶ trata de outra classificação que amplia o conhecimento dos impostos em Portugal, quando se refere aos impostos principais e acessórios. Enquanto os principais não dependem em sua existência de elementos essenciais presentes em outros impostos. Os acessórios dependem da existência de outros impostos. José Casalta Nabais⁸⁷, ao tratar dos impostos acessórios, relata que conforme a técnica utilizada para definição da incidência e determinação da matéria coletável, entendida como a base de cálculo no Brasil, eles podem assumir as modalidades de adicionantes e adicionais. Os primeiros incidem sobre a matéria coletável de outros impostos principais e são também conhecidos como sobretaxas ou sobre impostos. Como exemplos, tem-se a Derrama municipal⁸⁸, prevista no regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, criada pela Lei 73/2013 e a Derrama Estadual, prevista no CIRC⁸⁹, com o nome de Taxa Adicional de Solidariedade⁹⁰.

⁸⁵ DECRETO-LEI 422/1989 - Artigo 84.º Imposto especial de jogo 1 - As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos das disposições seguintes. 2 - Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.

⁸⁶ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 46-47.

⁸⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 81.

⁸⁸ LEI n.º 73/2013 - Estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais - Artigo 18.º Derrama 1 - Os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5 %, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

⁸⁹ LEI n.º 2/2014 - CIRC - Artigo 87.º - A Derrama estadual 1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte: 2 - O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1.500.000: a) Quando superior a (euro) 7.500.000 e até (euro) 35.000.000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 3%; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7.500.000, à qual se aplica a taxa de 5%; b) Quando superior a (euro) 35.000.000, é dividido em três partes: uma, igual a (euro) 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 3%; outra, igual a (euro) 27.500.000, à qual se aplica a taxa de 5%, e outra igual ao lucro tributável que exceda (euro) 35.000.000, à qual se aplica a taxa de 9%. 3 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

⁹⁰ LEI n.º 82-E/2014 - Artigo 68.º - A Taxa adicional de solidariedade 1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior a (euro) 80.000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte: 2 - O quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda

No Brasil, tem-se também várias classificações, sendo algumas coincidentes com a doutrina portuguesa, como nos casos de impostos diretos e indiretos. Como diretos, Eduardo Sabbag⁹¹ cita aqueles que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, aquele que deu origem ao fato gerador, em que estão relacionados o Imposto de Renda da competência da União, o IPVA e ITCD das unidades federativas e o IPTU e ITBI dos municípios. Como indiretos, tem-se aqueles cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, que é o contribuinte de fato, desonerando o contribuinte de direito e que tem como exemplos o IPI federal e o ICMS estadual. São utilizadas outras classificações como de Imposto pessoal, que leva em consideração as condições pessoais do contribuinte, e o real, que se atém ao próprio bem ou coisa para tributar. Têm-se ainda a divisão em impostos fiscais com caráter estrito de arrecadação e outros extrafiscais com finalidade regulatória de mercado ou economia.

Uma importante divisão dos impostos refere-se àquela disposta na Constituição relativa à competência para instituição dos mesmos, onde as vinte e seis unidades federadas contam com a competência tributária do mais importante tributo sobre o consumo que é o ICMS, a tributação sobre herança e doações com o ITCD e, ainda, tributa a propriedade de veículos com o IPVA.

A título exemplificativo, apresenta-se a arrecadação de cada imposto estadual e de sua participação na carga tributária em 2021:

Tabela 4. Impostos estaduais e municipais no Brasil - 2020/2021 - Milhões (R\$)

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA TOTAL	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Carga Tributária Bruta Total - Governos Estaduais ^{5/}	638.133	789.024	8,55%	9,09%
Impostos	602.213	751.234	8,06%	8,66%
Impostos sobre a propriedade	58.332	66.302	0,78%	0,76%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU	1.105	1.221	0,01%	0,01%
Imposto sobre Trans. “Inter Vivos” de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis – ITBI	530	649	0,01%	0,01%
Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos – ITCD	8.582	12.396	0,11%	0,14%
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores –	48.114	52.036	0,64%	0,60%

(euro) 80 000, quando superior a (euro) 250.000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 170.000, à qual se aplica a taxa de 2%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda (euro) 250.000, à qual se aplica a taxa de 5%.

⁹¹ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 488.

IPVA				
Impostos sobre bens e serviços	543.881	684.932	7,28%	7,89%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	523.111	658.997	7,01%	7,59%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS	1.892	2.206	0,03%	0,03%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	230	232	0,00%	0,00%
Taxas administrativas	18.646	23.493	0,25%	0,27%
Outros impostos sobre bens e serviços	2	4	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	35.919	37.790	0,48%	0,44%
Contribuições para o RPPS	35.919	37.790	0,48%	0,44%

Fonte: STN – Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim estimativa da carga tributária Bruta do Governo Federal – Março de 2022.

Aos municípios foram dadas as competências tributárias para instituir e legislar sobre o patrimônio com o IPTU e o ITBI. Tributa, ainda, o consumo sobre determinadas prestações de serviços com o ISS. Ao Distrito Federal coube a competência com os impostos municipais e federais. Os mais importantes para o estudo são o IRPJ, o IPI, o ICMS e o ISS. Nesses impostos que utilizam o lançamento por homologação, previsto no Artigo 150.º do CTN, por serem os mais representativos para a sustentabilidade de cada unidade federada, aborda-se em relação a esta espécie tributária e da importância que a constituição do crédito seja feita de forma conjunta, quando necessário, por meio de instrumentos de colaboração, para que não surjam os litígios tributários. Os impostos municipais contam com pouca participação na carga fiscal e, para atingirem seus objetivos constitucionais, necessitam de transferências de parte de receitas de outros impostos, como o ICMS estadual, o IR e o IPI federal.

Tabela 5. Impostos municipais no Brasil 2020/2021 – Milhões R\$

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA TOTAL	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Carga Tributária Bruta Total - Governos Municipais ^{6/}	169.506	202.343	2,27%	2,33%
Impostos	153.521	185.534	2,06%	2,14%
Impostos sobre a propriedade	61.605	75.016	0,82%	0,86%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU	47.536	54.895	0,64%	0,63%
Imposto sobre Trans. “Inter Vivos” de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis – ITBI	14.069	20.121	0,19%	0,23%
Impostos sobre bens e serviços	91.916	110.519	1,23%	1,27%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS	69.966	86.853	0,94%	1,00%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	10.357	11.410	0,14%	0,13%
Taxas administrativas	7.092	7.204	0,09%	0,08%
Outros impostos sobre bens e serviços	4.501	5.052	0,06%	0,06%
Contribuições sociais	15.985	16.808	0,21%	0,19%
Contribuições para o RPPS	15.985	16.808	0,21%	0,19%

Fonte: STN – Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim estimativa da carga tributária Bruta do Governo Federal – Março de 2022

A União, com maior participação na carga fiscal, tem o poder de instituir os impostos sobre a renda como o IRPJ e o IRPF, o IPI e o IOF. Conta, ainda, com a competência residual para criar outros impostos e, também, do Imposto Extraordinário de Guerra em situações definidas na CF/1988. Para sustentar o Estado social, representa 22,48% de uma carga fiscal de 33,90% em 2021, como se demonstra a seguir:

Tabela 6. Impostos federais no Brasil - 2020/2021

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA TOTAL	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ^{1/}	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%
Impostos	986.865	1.295.006	13,22%	14,92%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Imposto sobre a renda da pessoa física – IRPF	39.701	53.788	0,53%	0,62%
Imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ	122.679	210.058	1,64%	2,42%
Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF ^{2/}	286.824	319.669	3,84%	3,68%
Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL	77.352	112.469	1,04%	1,30%
Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital	20	23	0,00%	0,00%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%

Contribuição social do salário-educação	21.086	23.833	0,28%	0,27%
Contribuições para o Sistema S ^{3/}	18.970	23.103	0,25%	0,27%
Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	2.183	2.389	0,03%	0,03%
Impostos sobre a propriedade	1.785	2.187	0,02%	0,03%
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	1.761	2.167	0,02%	0,02%
Outros impostos sobre a propriedade	24	20	0,00%	0,00%
Impostos sobre bens e serviços	370.550	485.451	4,96%	5,59%
Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS	218.602	269.705	2,93%	3,11%
Contribuição para o PIS	46.626	57.614	0,62%	0,66%
Imposto sobre produto industrializado	55.894	70.414	0,75%	0,81%
Impostos sobre transações financeiras – IOF	21.949	49.024	0,29%	0,56%
CIDE-Combustíveis	1.986	1.924	0,03%	0,02%
Contribuição sobre Concursos de Prognósticos e Sorteios	2.903	3.084	0,04%	0,04%
Prêmio do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais – DPVAT	173	13	0,00%	0,00%
Contrib. pela Lic. de Uso, Aqu. ou Transf. de Tec. - CIDE - Remessas ao Exterior	5.900	7.585	0,08%	0,09%
Taxas administrativas	4.431	5.315	0,06%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	12.085	20.774	0,16%	0,24%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	45.722	62.036	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Importação	45.671	61.876	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Exportação	51	160	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	577.624	656.098	7,74%	7,56%
Contribuições para o RGPS	387.405	450.809	5,19%	5,19%
Contribuições para o RPPS	47.993	51.190	0,64%	0,59%
Contribuições para o FGTS ^{4/}	127.539	137.227	1,71%	1,58%
Contribuição para o PASEP	14.686	16.871	0,20%	0,19%

Fonte: STN – Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim estimativa da carga tributária Bruta do Governo Federal – Março de 2022

1.3 Princípios nas relações jurídico-tributárias

A utilização de alguns princípios jurídicos ligados às relações tributárias tem o objetivo de dar coesão ao objeto estudado. Entre os vários entendimentos sobre princípios, o tributarista brasileiro Luiz Eduardo Schoueri⁹², explica-os como valores que devem ser reconhecidos pelo legislador e pelo aplicador das normas de Direito Tributário, com pesos e importâncias diferentes, sem que se apliquem de maneira automática. Entende o autor que

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, p. 31.

eles são considerados como uma força de vetor, resultante da direção que o ordenamento jurídico imporá ao caso concreto, como fim de um estado ideal das relações jurídicas. Como síntese, tem-se a ideia que são normas que, para sua realização, é necessário adotar comportamento que provoque efeito e contribua para sua promoção. Envolveria um fim, o estado das coisas e os meios, que seriam as condutas necessárias para sua promoção.

Paulo de Barros Carvalho, outro tributarista brasileiro, diz que os princípios⁹³ são vistos como vetores que, numa hierarquia de normas, ocupam posição privilegiada. São consideradas normas que, para interpretação, devem ser olhadas no universo das regras jurídicas com sua hierarquia de valores. Outra definição que se tem dos princípios, na doutrina brasileira, é de que são mandamentos nucleares, disposições fundamentais de um sistema, conforme entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo⁹⁴. Para o autor, violar um princípio seria a mais grave das transgressões e subverteria todo o sistema de comando e seus valores.

Na CF/1988, na parte sobre o STN, os princípios estão inseridos na parte que trata das limitações ao poder tributário do Estado, mas funcionam também como garantias asseguradas ao particular na relação com o Estado. Estas garantias são consideradas como cláusulas pétreas, que não poderiam ser modificadas pelo constituinte derivado. Nesta parte, estão presentes os princípios gerais expressos como legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e outros não expressos, como o da segurança jurídica, mas que estão implícitos na irretroatividade, na prescrição e na decadência.

Embora exista um grande número de princípios ligados ao Direito Tributário, para efeito do objeto deste trabalho e pelo reduzido espaço para discussão, buscar-se-á nos ordenamentos jurídicos de Brasil e Portugal aqueles que ocupam e têm efeitos especiais na relação jurídica fiscal, assim como nos procedimentos fiscais, e estão muito presentes

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros, *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*, p. 180. Ao tratar do direito positivo, Paulo de Barros Carvalho vê os princípios como “normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles vetores. Acatando-se o enunciado assim formulado, preserva-se a uniformidade do objeto, permanecendo o sistema do direito posto como um conjunto de normas jurídicas: todas com a mesma estrutura sintática (homogeneidade sintática), porém diversas semanticamente (heterogeneidade semântica)”.

⁹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*, p. 53. Conceitua princípio como sendo o “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico”.

quando se discute a conformidade tributária, como o da segurança jurídica, o da colaboração e da boa-fé.

1.3.1 A segurança jurídica

Assim como não se encontra nas constituições de Brasil e Portugal a expressão Estado fiscal, também não está de forma expressa o princípio da Segurança jurídica, mas é possível sua verificação em outros princípios. Na Constituição do Brasil verifica-se, inicialmente, a sua presença em um sentido mais amplo, quando se expressa nas garantias do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido, previsto no Artigo 5.⁹⁵. Segundo Jeferson Teodorovicz⁹⁶, estão contidos na ideia de continuidade, confiança e estabilidade do sistema jurídico, pontos muito importantes na relação jurídico-tributária. Na concepção do autor, orientaria todo o sistema jurídico devido ao seu grau axiológico e de generalidade.

Na doutrina portuguesa, ao discorrer sobre o princípio da segurança jurídica, José Casalta Nabais⁹⁷ liga-o inicialmente à previsão da irretroatividade e destaca que também deve-se levar em conta o princípio da Confiança Jurídica, pois ambos vão além da proibição de retroatividade, ao contar com a confiança do contribuinte nos atos da Administração Tributária.

No Brasil, alguns doutrinadores consideram a segurança jurídica como um sobreprincípio⁹⁸, que estaria acima dos demais. Apesar de não estar de maneira explícita na CF/1988, pode ser verificado quando se trata das relações tributárias nos princípios expressos, em especial quando trata do STN⁹⁹. Ele estaria implícito em todos os outros princípios. Para Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰, o princípio da segurança jurídica estaria acima em relação a outros. Entende o autor, como no caso de matérias tributárias na Constituição,

⁹⁵ CF/1988 - Artigo 5.º - Dos Direitos e garantias fundamentais - XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...).

⁹⁶ TEODOROVICZ, Jeferson, “Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação de Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n. 130, 2016.

⁹⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 151.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, pp. 159-180. A posição de Paulo de Barros de Carvalho é minoritária na doutrina brasileira, ao considerar o princípio da segurança jurídica inserido em outros princípios constitucionais, como o da legalidade, irretroatividade, igualdade tributária.

⁹⁹ Princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*, p. 180.

quando se fala em legalidade, irretroatividade, anterioridade, entre outros, a segurança jurídica sempre está presente. Entende-se ainda a segurança jurídica como princípio, uma norma jurídica, que prescreve aos poderes e determina a busca da confiabilidade e da calculabilidade do ordenamento jurídico. Jeferson Teodorovicz¹⁰¹ analisa a segurança jurídica na sua perspectiva intertemporal em relação à imutabilidade, confiabilidade e estabilidade de mudança, exigência de um ordenamento jurídico protetor de expectativas, garantidor de mudanças.

Os tributaristas Marcos Aurélio Pereira Valadão e Guilherme Ribas da Silva Santos¹⁰² tratam da segurança jurídica, especificamente, no âmbito do Direito Tributário com a dimensão da previsibilidade, a proteção, a confiança e a certeza do direito e faz o relacionamento com os preceitos e princípios constitucionais, assuntos diretamente ligados ao estudo proposto. Eles tratam especificamente da segurança jurídico-tributária. Segundo os autores, a doutrina brasileira adota um sentido amplo de conteúdo e dimensão, mas neste trabalho faz-se de maneira mais restrita, pela previsibilidade, proteção da confiança e certeza do direito. Na primeira dimensão, espera-se que a atuação do Estado seja guiada por regras claras, transparentes e pré-estabelecidas, para que o cidadão possa guiar sua conduta. No campo do Direito Tributário, permite aos contribuintes orientar a conduta com prevenção de riscos de maneira que evite penalidades e sanções. Já em relação à proteção da confiança, defende os autores, a aplicação subjetiva e concreta, orientada pelo princípio da segurança jurídica, impõe-se à preservação dos atos estatais, que exercendo os atos, confia que não terá a confiança frustrada pela mudança do ato normativo. Já quanto à certeza do direito, se refere à clareza da lei.

Ao tratar do princípio da segurança jurídica na CF/1988, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Guilherme Ribas da Silva Santos¹⁰³ revelam a presença quando é tratado do STN¹⁰⁴, em especial no Artigo 150.º, que traz os princípios da legalidade, irretroatividade,

¹⁰¹ TEODOROVICZ, Jeferson, *Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação de Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade...*, 2016.

¹⁰² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SANTOS, Guilherme Ribas da Silva, “Aspectos Constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária”. *Revista de Estudos Jurídicos do STJ/Superior Tribunal de Justiça*, pp. 211-238.

¹⁰³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SANTOS, Guilherme Ribas da Silva, “Aspectos Constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária”. *Revista de Estudos Jurídicos do STJ/Superior Tribunal de Justiça*, pp. 218 -220.

¹⁰⁴ CF/1988 - Artigo 150.º - DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR - Art. 150.º. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

anterioridade e igualdade tributária. Nesses princípios estão presentes ideais de certeza e previsibilidade, segundo os autores. Tanto a legalidade prevista no Artigo 150.º, I, quanto a legalidade estrita do artigo 97.º do CTN¹⁰⁵, estão presentes a segurança jurídica, pois nenhum imposto vai ser instituído sem lei e certos aspectos necessitarão também de lei no sentido estrito. Ao tratar dos princípios da irretroatividade e da anterioridade previstos no artigo 150, III “a” e “b”, também estão presentes as ideias de segurança jurídica, já que o contribuinte está salvo das relações anteriores à lei e os efeitos são para fatos geradores futuros. A retroatividade será possível só nos casos em que seja benigna e vedada nos casos gravosos para o contribuinte. A anterioridade garante segurança em um exercício financeiro, assegurando que não haverá uma nova carga tributária. Também a isonomia, chamada de igualdade tributária, tem a presença da segurança jurídica, já que é vedado um tratamento desigual para contribuintes que estejam em situação equivalente.

Marcos Aurélio Pereira Valadão e Guilherme Ribas da Silva Santos¹⁰⁶, mostram que cada escolha do contribuinte tem consequências, daí a necessidade de previsibilidade das normas. Ele precisa saber o significado da regra tributária para tomar a decisão segura, o que é difícil diante da realidade brasileira com proliferação de normas por todos os entes federativos que têm competências para instituir os impostos e produzir legislações diferentes. O mesmo ocorre em Portugal que, apesar de estado unitário, deve observar as normas da União Europeia.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...).

¹⁰⁵ LEI n.º 5.172/1966 - CTN - Art. 97.º. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21.º, 26.º, 39.º, 57.º e 65.º; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3.º do artigo 52.º, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21.º, 26.º, 39.º, 57.º e 65.º; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (...).

¹⁰⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. *Aspectos Constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária*, p. 222.

1.3.2 O princípio da colaboração

O instituto da cooperação é um assunto novo no Brasil e ainda não discutido no âmbito do Direito Tributário, diferente da legislação tributária portuguesa. Mas o seu sentido pode ser buscado no direito processual civil brasileiro, apesar de ser recente, como previsto no artigo 6.º do CPC¹⁰⁷/2015, que trata do dever de auxílio, diálogo e esclarecimento de juiz e partes em um processo. Tem correlação e foi importado justamente do código processual português de 2013, que inclusive define as obrigações cooperativas das partes, conforme explica Guilherme Assis de Figueiredo¹⁰⁸. Assim, entende-se, também, que deve se buscar no ordenamento jurídico tributário português o princípio da colaboração a ser aplicado na lei geral tributária brasileira, para, dessa forma, ser uma das partes do tripé de sustentação para uma gestão cooperativa dos impostos ao lado da segurança jurídica e da boa-fé como princípios. Ressalta-se, inclusive, o seu reconhecimento pela jurisprudência em decisões recentes dos tribunais superiores brasileiros, como no REsp 1394902/MA¹⁰⁹.

Apesar do alerta de José Casalta Nabais, de que não se poderia falar em cooperação na relação jurídico-tributária, pois os sujeitos não estão em posição paritária, no correto dever de colaboração, defende-se, então, que se deve evoluir para ser entendido como um verdadeiro princípio de cooperação ou colaboração. Esses são aqui tratados como sinônimos, no sentido de que as partes devem cooperar entre si na relação tributária, pois buscam exatamente a liquidação correta dos impostos, o que leva ao cumprimento voluntário da obrigação fiscal.

¹⁰⁷LEI n.º 13.105/2015, de 16 de março. CPC - Art. 6.º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

¹⁰⁸ FIGUEIREDO, Guilherme Assis de. *O princípio da cooperação no Novo Código de Processo Civil de 2015*. Processo, jurisdição e efetividade da justiça III - organização CONPEDI, 2017.

¹⁰⁹ STJ - Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1394902/MA (2013/0238014-2) – relator: Ministro Gurgel de Faria, DJe 18/10/2016. Ementa: “(...)1. O novo Código de Processo Civil trouxe várias inovações, entre elas um sistema cooperativo processual - norteado pelo princípio da boa-fé objetiva, no qual todos os sujeitos (juízes, partes e advogados) possuem responsabilidades na construção do resultado final do litígio, sendo certo que praticamente todos os processos devem ser pautados, inclusive aqueles com pedido de vista que não forem levados a julgamento na sessão subsequente, nos termos do art. 940.º, 1 e 2 do CPC/15. 2. O objetivo de tais mudanças é dar maior transparência aos atos processuais garantindo a todos o direito de participação na construção da prestação jurisprudencial, a fim de evitar a surpresa na formação das decisões (princípio da não surpresa). 3. Os princípios da cooperação e da boa-fé objetiva devem ser observados pelas partes, pelos respectivos advogados e pelos julgadores. (...)”. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/862846360/embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-recurso-especial-edcl-no-agrg-no-resp-1394902-ma-2013-0238014-2/inteiro-teor-862846370>. Consulta em: 17 maio 2022.

Verifica-se, principalmente, a presença dos deveres de colaboração em relação às obrigações acessórias, mas aqui se dá ênfase em relação a deveres de conduta, como explica José Casalta Nabais¹¹⁰, que objetiva regular o desenvolvimento da relação fiscal com base na boa-fé. Para o professor da Universidade de Coimbra é preferível o termo colaboração em relação à cooperação. Convém, também, se situar em relação aos deveres de colaboração do contribuinte para a Administração Tributária, para concretização do princípio da colaboração¹¹¹ previsto no CPPT, em relação à administração fiscal, do contribuinte e outros obrigados. O autor não vê como uma relação paritária, o que faz a preferência de designar deveres de colaboração, utilizada no artigo 11.º do CPA¹¹² e 59.º da LGT¹¹³. Verifica-se também no geral, como deveres da colaboração recíproca, conforme previsto no CCP no artigo 289.º¹¹⁴.

José Luís Saldanha Sanches¹¹⁵ fala sobre os deveres de cooperação do sujeito passivo da obrigação tributária, que é o destinatário das normas jurídicas, como um conjunto resultante de obrigações que tem por objeto prestações de fato, que auxiliem a Administração Tributária na investigação e determinação dos fatos fiscais relevantes. Estariam relacionados ao comportamento que se espera no cumprimento das obrigações acessórias.

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 231.

¹¹¹ DECRETO-LEI 433/1999 - CPPT - Artigo 48.º Cooperação da administração tributária e do contribuinte. 1 - A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem. 2 - O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.

¹¹² DECRETO-LEI 4/2015 - CPA - Artigo 11.º Princípio da colaboração com os particulares 1 - Os órgãos da Administração Pública devem atuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações(...).

¹¹³ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT - Artigo 59.º Princípio da colaboração 1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproca. 2 - Presume-se a boa-fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária, na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros (...).

¹¹⁴ DECRETO-LEI 18/2018 - CCP - Artigo 289.º Colaboração recíproca - As partes estão vinculadas pelo dever de colaboração mútua, designadamente no tocante à prestação recíproca de informações necessárias à boa execução do contrato.

¹¹⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 56-59.

1.3.3 A boa-fé na relação tributária

Ao discorrer sobre a boa-fé e a segurança jurídica no Direito Tributário, Diogo Leite de Campos¹¹⁶ dá a noção de boa-fé como o comportamento com relevância jurídica do sujeito que ultrapassa ele e leva em consideração a relação coletiva. O sistema jurídico é entendido como um conjunto de valores plasmado em normas que têm exigências, e o desrespeito dessas normas constitui abuso de direito. A conduta contrária seria disfuncional ao conjunto de normas e princípios ordenados em função de outros valores ou interesses.

Segundo Diogo Leite de Campos¹¹⁷, esse conjunto de normas e princípios valida um conjunto de comportamentos dentro de um sistema jurídico. Se vai contra o sistema é abuso de direito sobre o âmbito da boa-fé e abrange todas as fases do comportamento relacional juridicamente relevante do sujeito. Ir contra as regras da boa-fé pode anular, invalidar, tornar nulo um negócio jurídico. Seria um dos princípios gerais da ordem jurídica por se referir à própria substância do direito. A fundamentação na CRP estaria no artigo 266.^{o118}. No sentido objetivo, Diogo Leite de Campos¹¹⁹ diz que a boa-fé deve ser levada em consideração na interpretação e aplicação do direito, perante um caso concreto no sistema jurídico, dentro de uma sociedade aberta, em que se tem liberdade contratual e propriedade privada. O Estado fiscal aguarda o resultado dentro da autonomia das pessoas para poder tributar. É um princípio material no sentido objetivo.

No sentido objetivo está relacionada com a convicção de quem julga agir de acordo com o direito. No Direito Tributário, Diogo Leite de Campos¹²⁰ diz que é um princípio do ordenamento jurídico que está desse ramo do Direito, a cargo do sujeito credor, chamado ativo e do devedor, que é o passivo. É um critério que fixa o comportamento dos sujeitos perante uma determinada situação. Os campos de aplicação estariam em procedimentos de contratos e acordos fiscais, que cresceram em número e regulam assuntos como matéria tributável, montante do imposto e pagamento. Existem também os relacionados a benefícios

¹¹⁶ CAMPOS, Diogo Leite de, “Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário”. *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, a. 68, n. 1(2008), pp. 125-138.

¹¹⁷ CAMPOS, Diogo Leite de, “Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário”. *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, a. 68, n. 1(2008), pp. 125-138.

¹¹⁸ CRP - Artigo 266.º (Princípios fundamentais) 1. (...) 2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

¹¹⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, *Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário*, pp. 125-138.

¹²⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, *Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário*, pp. 125-138.

fiscais. Para alguns doutrinadores seriam vinculantes para o Estado e para o contribuinte, mas o professor português fala em mais ou menos vinculante, nunca contra a lei. Aproxima-se da atuação dos sujeitos privados no uso da autonomia contratual e aplica-se no cumprimento de acordos ou contratos como requisito de validade.

Concluindo, nas palavras de Diogo Leite de Campos¹²¹, o princípio da boa-fé se assenta nos sistemas jurídico-fiscais e nos seus valores. No procedimento administrativo tributário, enquanto atividade da Administração fiscal de liquidar os tributos, fiscalizar a liquidação e exigir o cumprimento da obrigação fiscal. Situa-se como interesse coincidente com os princípios da confiança e da previsibilidade, que acompanham a segurança jurídica. Os contribuintes aceitam os atos como são emitidos pela Administração Tributária, esperando seus efeitos que correspondem a atos presentes e futuros. Na Constituição teria assento em sentido formal, como material decorrente da noção do Estado de Direito com o Estado da Justiça, da boa-fé. É um dever tanto para a Administração Tributária quanto para o contribuinte.

¹²¹ CAMPOS, Diogo Leite de, *Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário*, pp.125-138.

2 A relação jurídico-fiscal e a conformidade cooperativa

A relação jurídico-tributária no âmbito administrativo é considerada complexa pelas titularidades, objeto e desdobramento das relações. Em seu aspecto subjetivo tem-se a atuação da Administração Tributária como órgão que representa o Estado no polo ativo, enquanto o sujeito passivo possui diferentes denominações, conforme o fato gerador e a lei, que abrange o contribuinte, os responsáveis, substitutos e outros obrigados tributários para cumprimento das obrigações tributárias. Assim, como o Estado fiscal mudou com o tempo, a relação tributária também teve sua evolução. Desde a gestão pública dos impostos que a gestão privada dos impostos caminha para um modelo de gestão cooperativa.

Essa evolução ocorreu, também, com os procedimentos fiscais, em que o lançamento ou liquidação em sentido amplo ocupa lugar especial, razão pela qual o objeto do estudo busca verificar a possibilidade de concretização de uma constituição da obrigação fiscal por colaboração. Assim, com essa delimitação, que teve início com o estudo do Estado Fiscal e sua relação com o contribuinte, chega-se agora na relação administrativa em um processo de mudança para uma administração cooperativa dos impostos, com novos procedimentos tributários em uma relação mais horizontal, de colaboração e consenso para o cumprimento voluntário da obrigação fiscal.

Na doutrina portuguesa, quando trata da relação jurídica fiscal, José Casalta Nabais¹²², em seu manual de Direito Fiscal, fala de sua complexidade e observa três elementos principais, que são os sujeitos ativos e passivos, o conteúdo que se refere às obrigações principais e acessórias e os tipos de relações. Em relação à titularidade ativa, um primeiro aspecto a se observar refere-se à distinção entre à competência e à capacidade tributárias ativas, onde diferentes poderes são exercidos, que têm tratamentos diferentes em relação ao ordenamento jurídico e à doutrina brasileira.

Para situar o exercício desses poderes na relação tributária faz-se necessário entender inicialmente a organização político-administrativa de Brasil e Portugal, para, então, desenvolver o estudo das relações tributárias a partir das titularidades ativas. No Brasil, com sua forma federativa de Estado, tem-se a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, que são entidades autônomas e cada ente federativo com representações

¹²² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 227.

legislativas, sendo no âmbito federal, o Congresso Nacional com a Câmara de Deputados e Senado Federal, os Estados com suas Assembleias legislativas compostas por deputados estaduais, o Distrito Federal com a Câmara Distrital também com seus deputados distritais, assim como os municípios com suas Câmaras de Vereadores.

Portugal, com sua forma unitária de Estado, tem sua divisão político-administrativa¹²³ conforme a CRP, composta pelas autarquias locais, que são pessoas coletivas de base territorial, com órgãos representativos. O continente tem como autarquias locais, as freguesias, os municípios e as regiões administrativas ainda não constituídas. Por esta razão, ainda, prevalece a divisão distrital com dezoito distritos. Existem também duas regiões autônomas dos Açores e da Madeira, que é uma forma de organização autônoma específica. No primeiro nível, tem-se o Distrito e a Ilha, em segundo, os municípios que fazem parte dos Distritos, e em terceiro, a freguesia dentro dos municípios. Como órgãos de governos, o Distrito tem uma Assembleia Deliberativa com representantes municipais e um conselho presidido por um governador civil. Os municípios têm como órgãos representativos a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal é o órgão executivo. Finalmente, as freguesias pertencem à divisão de menor dimensão, com uma Assembleia como órgão deliberativo e uma Junta de Freguesia, escolhida pela Assembleia da Freguesia e funcionamento como subdivisão do município.

Com influência nos ensinamentos dos doutrinadores portugueses Suzana Tavares da Silva¹²⁴ e José Casalta Nabais¹²⁵ as relações jurídico-fiscais são tratadas em três dimensões e foram adotadas neste estudo. Na primeira, que ocorre no plano do Direito constitucional, o Estado impõe um encargo ao contribuinte, conforme a capacidade contributiva, para realizar tarefas que atendam ao interesse geral, tendo como fundamento nessa relação, o princípio da legalidade, sendo o encargo do contribuinte considerado como um dever fundamental.

A segunda dimensão da relação jurídica fiscal está no plano do Direito administrativo e, nessa parte aqui explorada, tem-se a Administração Tributária como representante do Estado e com a competência para exigir o conteúdo que pode ser uma

¹²³ INE. Instituto Nacional de Estatística - Informações. Disponível em: <https://www.ine.pt/xportal/ine/portal/portlets/html/conteudos/listaContentPage.jsp?BOUI=6251013&xlang=PT>. Consulta em 20 maio 2022.

¹²⁴ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 114-116.

¹²⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

obrigação principal por meio do imposto ou acessória, que deve ser cumprida pelo sujeito passivo, representado por pessoas físicas ou jurídicas. Em um terceiro, se dá no Direito das obrigações, cuja relação ganha contornos de paridade por sua aproximação com as obrigações no Direito civil, onde a Fazenda Pública tem o poder de exigir os créditos do imposto do contribuinte, que é obrigado a satisfazer a obrigação, sendo que esse crédito goza de garantias especiais nos termos de lei.

Dentro dessa organização político-administrativa dos dois países, entra-se então na abordagem das relações tributárias nos dois ordenamentos jurídicos comparados, no campo da titularidade ativa, com os sentidos das categorias do poder tributário, da competência e capacidade tributárias ativas, assim como a titularidade das receitas no plano administrativo.

Não se vê nem na legislação tributária, nem na doutrina brasileira, a competência e a capacidade tributárias ativas no mesmo sentido entendido pela doutrina portuguesa, mas em relação ao poder tributário há uma aproximação de entendimento. Conforme Suzana Tavares da Silva¹²⁶, na sua teoria geral do Direito fiscal português, na relação tributária no plano constitucional, o Estado é o titular do Poder tributário com fundamento no princípio da legalidade e o contribuinte tem o dever fundamental de pagar o imposto de acordo com sua capacidade contributiva. No plano do Direito administrativo, a Administração Tributária tem um poder público e está habilitada com a competência tributária para praticar atos de autoridade e fixar o conteúdo da obrigação que o sujeito passivo deve cumprir, seja pessoa física, jurídica de direito público ou privado. Nessa relação, tem-se o dever do cumprimento voluntário da obrigação fiscal. Já a capacidade tributária ativa manifesta-se na relação jurídica de crédito, onde a Fazenda Pública tem o poder conferido pela lei de exigir o crédito tributário, enquanto o contribuinte tem o dever de satisfazer esse crédito.

Em síntese, Suzana Tavares da Silva¹²⁷ explica estes conceitos por meio das titularidades ativas e passivas. Na primeira, tem-se o poder tributário, que é o de instituir os impostos e definir seus elementos essenciais, sendo titularidade originária da entidade soberana e derivada naquela que não possui a soberania territorial, como por exemplo, nas autarquias¹²⁸ locais, quando o poder for exercido por meio regulamentar, nos termos de lei.

¹²⁶ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 114-117.

¹²⁷ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 118-120.

¹²⁸ A denominação de Autarquias, no Brasil, representa como entidades da administração indireta do Estado, diferente no sentido de Portugal, que representam uma divisão político-administrativa do Estado com os Distritos, Municípios e Freguesias.

A competência tributária ativa se manifesta no poder de gestão dos impostos, quando da prática de atos tributários como lançamento, liquidação e cobrança dos impostos. Já a capacidade tributária corresponde ao direito subjetivo da fazenda pública relativo ao crédito do imposto. Por último, a titularidade das receitas corresponde ao poder da entidade fazendária de exigir a receita.

Para José Casalta Nabais¹²⁹, em seu manual de Direito fiscal português, o poder tributário está no plano constitucional e define a titularidade ativa para aqueles que podem instituir imposto, no caso o Estado. A competência estaria no plano das relações administrativas, referente à gestão dos impostos, como no lançamento, liquidação e cobrança. Em relação ao poder tributário, este pode até coincidir com o poder da titularidade, mas não em relação à competência.

A doutrina majoritária, no Brasil, trata de uma divisão na titularidade ativa em que se tem o sujeito ativo direto, que são os entes federativos com a competência de instituir os tributos e têm-se a capacidade tributária ativa, que se refere à arrecadação e fiscalização dos impostos. Assim, os entes federativos têm competências e são sujeitos ativos diretos, enquanto os entes parafiscais, considerados como autarquias públicas, órgãos da Administração indireta da União, tais como os Conselhos de fiscalização profissional de médicos, advogados, entre outros, fazem a fiscalização de profissões, têm a sujeição ativa indireta, relacionada à capacidade tributária ativa para arrecadar e fiscalizar os tributos. No âmbito dos demais entes federativos coincide a competência tributária para instituição dos impostos e a capacidade tributária para arrecadação e fiscalização na gestão dos impostos.

A doutrina brasileira segue a concepção da relação jurídico-tributária presente, no CTN de 1966. Na constituição de 1988, está previsto o poder tributário que dá competência tributária ativa à União, aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal para instituição dos tributos, e relaciona os impostos de cada ente estatal. As normas gerais sobre os tributos devem ser tratadas em uma LC que recepcionou a lei 5.172/1966, que é o CTN naquilo que não contrariou a Constituição. A instituição dos impostos é feita por cada ente estatal, que define a hipótese de incidência, em respeito ao princípio da legalidade. Os elementos essenciais do imposto também devem respeitar a legalidade estrita ou tipicidade, que define contribuinte, base tributável e alíquotas, entre outros elementos que são feitos também por cada ente federativo.

¹²⁹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 240.

Em relação à titularidade ativa, no Brasil, tem-se primeiro o poder tributário por meio da Constituição, que distribui as competências tributárias para os entes federativos para a instituição dos tributos. A Constituição não cria tributos, distribui as competências, sejam privativas da União, dos estados, dos municípios, sejam cumulativas como a do Distrito Federal que possui a dos tributos dos estados e municípios, sejam comuns, como referentes taxas e contribuição de melhoria. A União tem, ainda, competência para criar imposto extraordinário e, também, residual.

Sobre a titularidade passiva, a professora portuguesa Suzana Tavares da Silva¹³⁰ primeiro discorre sobre o contribuinte, que é a pessoa física ou jurídica, a qual se dá a verificação do fato gerador que origina a obrigação do imposto. É o titular da manifestação de capacidade contributiva que suporta o encargo por meio de seu patrimônio. O sujeito passivo corresponde à pessoa a quem a lei impõe o cumprimento da obrigação fiscal, seja principal ou acessória. Quanto ao devedor do imposto, trata-se da pessoa que deve satisfazer a obrigação ou prestação tributária. Por último, tem-se o suportador do encargo do imposto por determinação legal, considerado aquele que, por repercussão legal, tem a obrigação disciplinada em lei de pagar o imposto como adquirente de bem ou serviço.

A título de exemplo, sobre essas dimensões no ordenamento jurídico-tributário de Portugal em relação às titularidades ativas e passivas, Suzana Tavares da Silva¹³¹ cita o caso de um imposto municipal sobre imóveis, denominado de IMI, que incide sobre o patrimônio imobiliário. Na relação tributária referente à titularidade passiva desse imposto estão presentes a figura do contribuinte, que é também o devedor e o sujeito passivo. Pelo lado da titularidade ativa, tem-se a intervenção do Estado português por meio da Assembleia com o poder tributário, assim como da Assembleia municipal, que intervém na determinação da taxa do imposto. A competência tributária, que se refere à gestão do Imposto, é da Administração tributária do Estado, enquanto a capacidade tributária é da Fazenda Pública da autarquia local, que exige a cobrança, tendo também a titularidade da receita.

Em um outro imposto, que é o IVA e incide sobre o consumo em Portugal, pelo lado da titularidade ativa, deve ser observada a harmonização do Direito europeu por meio

¹³⁰ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 118-120.

¹³¹ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 118-120.

de diretivas relacionadas ao IVA¹³², assim como no código do IVA¹³³, feito pela Assembleia da República, que corresponde ao poder tributário. A competência tributária ativa está na Administração Tributária do Estado que tem a gestão dos impostos e a capacidade tributária ativa na cobrança pela Fazenda Pública do valor do imposto. A titularidade da receita também pertence ao Estado português. Já pelo lado da titularidade passiva ter-se-iam vários sujeitos passivos numa operação com três vendas, por exemplo. Em uma primeira liquidação do IVA no distribuidor tem-se o primeiro sujeito passivo chamado para cumprir a obrigação fiscal, na primeira venda. Tem-se no caso do comerciante, um segundo sujeito passivo quando da venda para o consumidor final. Na última venda do comerciante para o consumidor final, está a figura do suportador do Imposto por repercussão econômica e legal¹³⁴, que não é sujeito passivo do IVA.

A titularidade passiva prevista na LGT considera o sujeito passivo como a pessoa singular ou coletiva, o património ou organização de fato ou de direito, que nos termos da lei está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, que tem relação com o fato gerador, seja como substituto tributário ou responsável. Nos impostos indiretos não considera sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão geral.

A doutrina portuguesa vê a titularidade passiva com as figuras do contribuinte sendo a pessoa ligada ao fato gerador, enquanto o sujeito passivo, em sentido estrito, seria aquele que a lei impõe o cumprimento da obrigação fiscal. O sujeito passivo, em sentido amplo, seria o devedor, que é a pessoa que deve satisfazer a prestação. No caso dos impostos indiretos em que há repercussão econômica e jurídica, há divergências, pois, enquanto José Casalta Nabais¹³⁵ considera-o como um contribuinte indireto, Suzana Tavares da Silva¹³⁶, denomina de suportador do encargo por repercussão legal. Em síntese, José Casalta Nabais¹³⁷ divide a titularidade passiva em sujeito passivo¹³⁸, contribuintes, devedores do

¹³² DIRECTIVA 2006/112/CE, de 28 de novembro e suas alterações. Relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

¹³³ DECRETO-LEI 102/2008, de 20 de junho. CIVA

¹³⁴ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 118-119.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

¹³⁶ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 118-119.

¹³⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

¹³⁸ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT - Artigo 18.º Sujeitos (...) 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável. (...).

imposto e sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Na defesa de José Casalta Nabais¹³⁹ ter-se-ia o sujeito passivo em sentido amplo, no qual estariam incluídos o sujeito passivo em sentido estrito, o devedor em sentido amplo e demais obrigados. Dentro do grupo de sujeito passivo em sentido estrito e devedores em sentido amplo, teriam os devedores em sentido estrito e os contribuintes diretos. Em outros devedores, estariam os substitutos e os responsáveis.

Quando trata do contribuinte como a pessoa relativa à qual ocorre o fato gerador, há semelhanças nos dois ordenamentos jurídicos. É entendida como aquela que a lei atribuiu para suportar o pagamento do imposto segundo a capacidade contributiva, como um devedor direto, originário e principal. Sobre a questão da repercussão econômica dos impostos indiretos no Brasil, tratados por parte da doutrina como contribuintes de fato, nesse caso, entende José Casalta Nabais¹⁴⁰ que é contribuinte tanto o direto que sofre o desfalque em seu patrimônio nos impostos diretos, como aqueles indiretos, que sofrem a repercussão econômica. Quanto aos devedores, destaca José Casalta Nabais¹⁴¹, é o sujeito passivo qualificado que deve satisfazer perante o credor a obrigação do imposto. É aquele que o fisco exige o pagamento do imposto em primeira linha. Em sentido estrito, o devedor originário, mas em sentido amplo, os devedores indiretos, derivados ou acessórios.

Em síntese, relativo à discussão dos sujeitos passivos, como se vê, a doutrina brasileira simplifica. No caso português tem-se a figura do contribuinte e de vários obrigados tributários. O CTN, em seu artigo 121.^o¹⁴², define os sujeitos passivos em contribuintes que têm relação direta e pessoal com o fato gerador e os responsáveis por transferência ou substituição tributária, conforme disposição legal. Assim como se divide os sujeitos passivos da obrigação principal de pagar o imposto, tem-se também os de obrigações acessórias, que nem sempre estão ligados à obrigação principal. No Direito Tributário brasileiro, diferente do Direito civil, o acessório não segue o principal. Pode ter o caso de imunidades tributárias

¹³⁹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

¹⁴⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

¹⁴¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 244.

¹⁴² Lei n.º 5.172/1966. CTN. CAPÍTULO IV. Sujeito Passivo. SEÇÃO I. Disposições Gerais. Art. 121.º. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Art. 122.º. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

e de isenções fiscais, em que se tem que cumprir as obrigações acessórias e não há obrigação principal ou de imposto.

Quanto ao conteúdo, há semelhanças nos dois ordenamentos jurídicos, pois se tem a obrigação principal que é a de pagar o imposto e as obrigações acessórias, que são instrumentais. Nesse sentido, é importante ressaltar a importância da obrigação acessória, por exemplo, no caso da obrigação de prestar declarações do contribuinte, emitir documentos fiscais, possuir contabilidade, registrar em livros fiscais os principais impostos sobre renda e consumo, além de outras de interesse da administração tributária. Nesse aspecto que será desenvolvido quando da discussão da constituição do crédito tributário em outra parte do estudo, é importante ressaltar, também, a evolução dessas obrigações acessórias que evoluíram para a gestão digitalizada, tanto no Brasil como em Portugal.

Sobre o núcleo da relação jurídica, ele está na obrigação fiscal. Diferente da obrigação privada, a obrigação fiscal é legal, pública, exequível, executiva, semi-executória, indisponível e irrenunciável, autotitulada e com garantias especiais, conforme entendimento de José Casalta Nabais¹⁴³ no Direito fiscal português. Na legislação portuguesa tem-se na LGT, em seu artigo 36.^o¹⁴⁴, o aspecto legal que diz que a obrigação fiscal é *ex lege* e descreve que ela nasce com o fato gerador ou fato tributário descrito na lei. Acrescenta José Casalta Nabais¹⁴⁵ que ela é pública, pois integra o Direito Público. É exequível, pois o ato tributário precisa de execução, mas esta é feita a partir de um título que é constituído pela própria administração tributária, que é a certidão de dívida ativa. É semi-executiva, porque parte da execução em Portugal e é feita administrativamente. No Brasil, essa parte é judicial. É uma obrigação indisponível e irrenunciável, uma vez que o credor não pode conceder uma exclusão, moratória, parcelamento, a não ser que tenha lei própria. Só quem institui, pode isentar, dar moratória, parcelar, por meio de lei. É autotitulada, porque o fisco cria o próprio título para execução, que é a certidão da dívida ativa. É especialmente garantida e privilegiada, pois o fisco tem uma posição privilegiada em relação a outros credores.

Acrescenta-se, ainda, na discussão da sujeição passiva da relação tributária sobre a responsabilidade tributária e a substituição tributária, na doutrina portuguesa, o assunto que

¹⁴³ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-237.

¹⁴⁴ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 36.^o Regras gerais 1 - A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário. 2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

¹⁴⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 236-238.

está dentro da modificação da obrigação tributária. Dentro do estudo comparado e pela importância que têm os assuntos, também se faz necessário compreender como esses são tratados, no ordenamento jurídico Luso-Brasileiro.

A doutrina portuguesa trata a responsabilidade tributária, prevista no artigo 22.º da LGT,¹⁴⁶ como uma modificação subjetiva na relação jurídico-fiscal, ou também como transmissão dos créditos fiscais e da obrigação fiscal, que ocorre por imposição legal. Na responsabilidade tributária, a lei admite uma terceira pessoa na relação tributária para satisfazer a dívida tributária do sujeito passivo, segundo explica Suzana Tavares da Silva¹⁴⁷ em sua Teoria Geral¹⁴⁸ do Direito Fiscal. Em regra, é subsidiária, pois o responsável tributário é chamado a satisfazer a dívida tributária quando não existe patrimônio no processo de execução do devedor originário, bens penhoráveis.

Sobre a responsabilidade tributária, com base no manual de Direito Fiscal de José Casalta Nabais¹⁴⁹, deve-se distingui-la da solidariedade, pois, nessa, o credor pode exigir o cumprimento integral da dívida, tanto do devedor, como do responsável ou responsáveis. Já na responsabilidade tributária, por regra, é subsidiária em relação ao devedor originário. Quando há pluralidade de devedores, a responsabilidade pode ser solidária entre os devedores responsáveis. A LGT trata dos diversos tipos de responsabilidade em vários artigos, como no artigo 24.º, que trata de administradores, diretores, gerentes e outros responsáveis por funções de administração ou gestão de pessoas coletivas, já previstas no artigo 25.º, que dispõe sobre o titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada, a que relaciona liquidatários de sociedades no artigo 26.º, sobre gestores de bens e direitos de não residentes no artigo 27.º, no caso de substituição tributária do artigo 28.º e,

¹⁴⁶ DECRETO-LEI 398/98 – LGT. Artigo 22.º Responsabilidade tributária 1 - A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais. 2 - Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. 3 - A responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil, sem prejuízo do disposto em lei especial. 4 - A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. 5 - As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

¹⁴⁷ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 135.

¹⁴⁸ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 135.

¹⁴⁹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 259-260.

também, no caso de transmissão de créditos tributários e obrigações fiscais *causa mortis* do artigo 29.º.

Quanto à substituição tributária, a doutrina portuguesa entende como a participação de um terceiro para satisfazer as obrigações fiscais dos sujeitos passivos originários. No artigo 20.º da LGT¹⁵⁰ tem-se a substituição tributária total, que por imposição da lei, a prestação tributária é exigida de pessoa diferente do contribuinte, com utilização do mecanismo de retenção na fonte. O artigo 34.º da LGT¹⁵¹ define a retenção na fonte como a entrega pecuniária efetuada por dedução dos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular do crédito.

José Casalta Nabais¹⁵², ao discorrer sobre substituição tributária, mostra uma divisão entre a total, em que é o terceiro que assume a obrigação do imposto, e também a acessória, de carácter definitivo, que ocorre no caso de rendimentos de pessoas singulares tributadas por taxas liberatórias ou parcial, quando refere-se a apenas algumas obrigações acessórias. Acrescenta ainda o autor em seu manual de Direito Fiscal que na substituição tributária se desenvolve uma relação tributária triangular, onde se tem a Administração Tributária, o contribuinte ou substituído e o substituto tributário definido por lei. A natureza jurídica seria de uma figura própria do direito fiscal. A substituição tributária é considerada por José Casalta Nabais¹⁵³ como uma privatização também da gestão dos impostos, pois atribui a terceiros uma responsabilidade a princípio da administração no caso de liquidação dos impostos e que é repassada a um terceiro, na relação jurídico-tributária.

A responsabilidade tributária no Brasil, segundo a doutrina majoritária e em entendimento do que dispõe o CTN, está dividida por substituição tributária e por transferência. Nessa estariam os casos de sucessão *causa mortis*, sucessão comercial, responsabilidade de terceiros e por infração. A responsabilidade está prevista no artigo 128.º

¹⁵⁰ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 20.º Substituição tributária 1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. 2 - A substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.

¹⁵¹ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 34.º Retenções na fonte - As entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.

¹⁵² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 240.

¹⁵³ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 240.

do CTN¹⁵⁴ que, conforme Eduardo Sabbag¹⁵⁵, expressa determinação legal para cobrança de terceiro. No primeiro caso, a lei determina que um substituto tributário ocupe o lugar do contribuinte, que é substituído na relação jurídica fiscal, desde a ocorrência do fato gerador. O substituto ocupa o lugar do Estado na arrecadação do tributo. Cabe a ele, também, cumprir as obrigações acessórias.

A Substituição Tributária prevista no ordenamento jurídico-tributário do Brasil, inclusive com fundamento constitucional¹⁵⁶, existe nas modalidades para frente, concomitante e pelas operações anteriores. É um regime de tributação muito utilizado no caso do ICMS, um imposto sobre a base do consumo no Brasil e que é arrecadado pelos Estados e o Distrito Federal. Sua regulamentação está em LC¹⁵⁷ e nas leis estaduais. Também é utilizada em outros tributos federais e municipais.

Quanto à responsabilidade por transferência, Eduardo Sabbag¹⁵⁸ explica que ela decorre de previsão legal após o surgimento do fato gerador, ocasião que transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo, responsabilidade antes ocupada pelo contribuinte. Existe a figura do contribuinte, mas a obrigação é transferida. Segundo o tributarista brasileiro, essa responsabilidade poderá excluir o contribuinte ou atribuir a ele de modo supletivo. Tem-se a responsabilidade por solidariedade, dos sucessores ou por sucessão, e a responsabilidade de terceiros. Essas divisões levam em conta a posição do sujeito passivo quando da ocorrência do fato gerador. Eduardo Sabbag¹⁵⁹, em seu manual de Direito Tributário, conclui que a responsabilidade por transferência ou derivada, de segundo grau,

¹⁵⁴ LEI n.º 5.172/1966 – CTN - CAPÍTULO V Responsabilidade Tributária SEÇÃO I Disposição Geral Art. 128.º Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁵⁵ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 873.

¹⁵⁶ CF/1988 SEÇÃO II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR Art. 150.º. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

¹⁵⁷ LC n.º 87/1996 - Art. 6.º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. § 1.º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. § 2.º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

¹⁵⁸ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, pp. 873-874.

¹⁵⁹ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 896.

onde a pessoa ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador. No CTN têm-se três tipos de responsabilidade por transferência, que são por solidariedade passiva dos artigos 124.º e 125.º¹⁶⁰, por sucessores ou sucessão, nos artigos 130.º a 133.º e, de terceiros, no artigo 134.º.

Na responsabilidade dos sucessores, a obrigação é transferida para o sucessor, em virtude da saída do contribuinte da relação jurídico-tributária, como *causa mortis*, transmissão de imóveis, sucessão comercial, operações societárias de empresas, entre outros. Na responsabilidade de terceiros devedores, deve-se ao zelo legal ou contratual que, segundo Eduardo Sabbag¹⁶¹, as pessoas devem ter em relação ao patrimônio de outras pessoas, menores, tutelados, curatelados, espólio, massa falida. Aqui se destaca que é subsidiária a responsabilidade. No caso de atuação irregular, a responsabilidade será solidária. No caso de atuação regular, será subsidiária.

Destaca-se, também, na doutrina brasileira, uma diferença da solidariedade e a responsabilidade, pois naquela têm-se dois tipos, conforme explica Eduardo Sabbag¹⁶², sendo um natural em que as pessoas tenham interesse em comum na situação que constitua o fato gerador, o que seria o exemplo de dois irmãos proprietários de um imóvel e que devem pagar o IPTU, um imposto municipal sobre a propriedade urbana. O município pode cobrar dos dois contribuintes sem benefício de ordem. Tem-se também a solidariedade legal, que é determinada por lei e tem como exemplo o caso de encerramento de uma sociedade em que os sócios têm solidariedade no pagamento da obrigação tributária.

Conhecidos os principais elementos referente às titularidades ativas, passivas e o núcleo da relação jurídico-fiscal, procura-se entrar nos desdobramentos das relações tributárias em uma linha do tempo. O tributarista brasileiro Eduardo Sabbag¹⁶³ elaborou uma linha imaginária que torna possível verificar a relação jurídico-tributária em uma ordem cronológica, conforme o CTN.

¹⁶⁰ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. SEÇÃO II Solidariedade Art. 124.º. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

¹⁶¹ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 925.

¹⁶² SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, pp. 898-899.

¹⁶³ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 842.

O fato gerador, também chamado de fato impositivo, é a realização da hipótese de incidência e está previsto no artigo 114.^o ¹⁶⁴. Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, que dá origem a essa relação jurídico-tributária, prevista no artigo 113.^o do CTN¹⁶⁵, que em relação ao conteúdo tem sentido semelhante à legislação fiscal portuguesa ao definir como principal, que trata do pagamento do imposto, e a acessória, que é instrumental e refere-se à prestações positivas e negativas, no interesse da fiscalização e da arrecadação. Então, o ponto inicial da relação jurídico-fiscal é a obrigação tributária, que nasce com o fato gerador¹⁶⁶.

Com a ocorrência do fato gerador, tem-se a obrigação tributária, que possui as titularidades ativas e passivas, o objeto e causa¹⁶⁷. A definição do sujeito ativo está no artigo 119.^o do CTN¹⁶⁸. Para melhor compreensão, apresenta-se a figura com a relação jurídico-fiscal nessa linha do tempo, adaptada conforme elaboração do tributarista Eduardo Sabbag¹⁶⁹.

¹⁶⁴ LEI n.º 5.172/1966 – CTN. CAPÍTULO II - Fato Gerador. Art. 114.^o. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁶⁵ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. TÍTULO II - Obrigação Tributária CAPÍTULO I Disposições Gerais Art. 113.^o. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1.^o A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2.^o A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3.^o A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

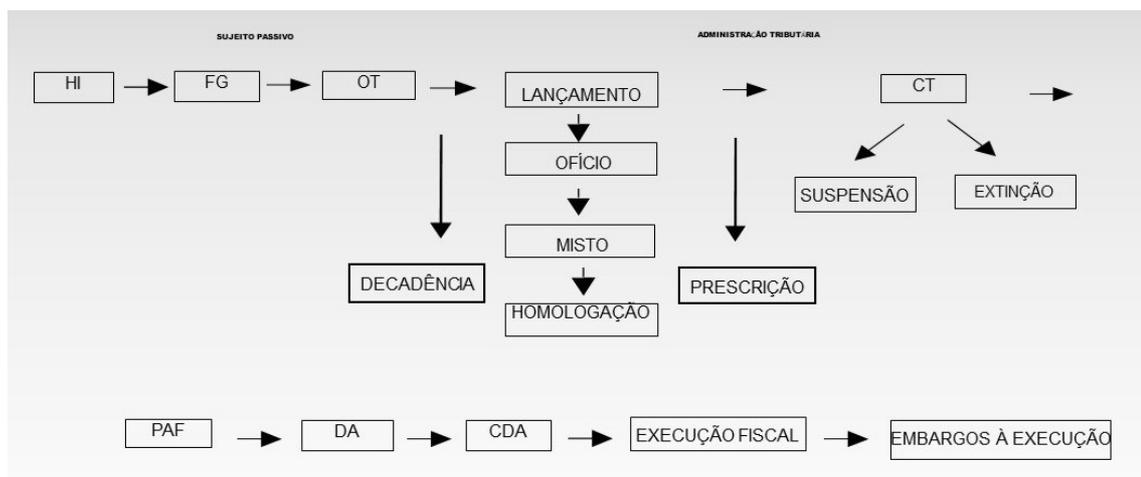
¹⁶⁶ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. Artigo 114.^o - CAPÍTULO II Fato Gerador Art. 114.^o. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁶⁷ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 849.

¹⁶⁸ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. CAPÍTULO III Sujeito Ativo - Art. 119.^o. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁶⁹ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 1590.

Figura 1. Linha do tempo da relação jurídico-tributária no Brasil



Fonte: Adaptado pelo autor – Linha do tempo da relação tributária

Legenda: HI – Hipótese de Incidência, FG – Fato Gerador, OT – Obrigação Tributária, Exclusão (Isenção e Anistia), Decadência ou caducidade, Lançamento ou Liquidação em sentido amplo, Crédito Tributário, Suspensão do Crédito Tributário, Extinção do Crédito Tributário, PAF – Processo Administrativo Fiscal, DA Dívida Ativa, CDA Certidão de Dívida Ativa e Execução Fiscal.

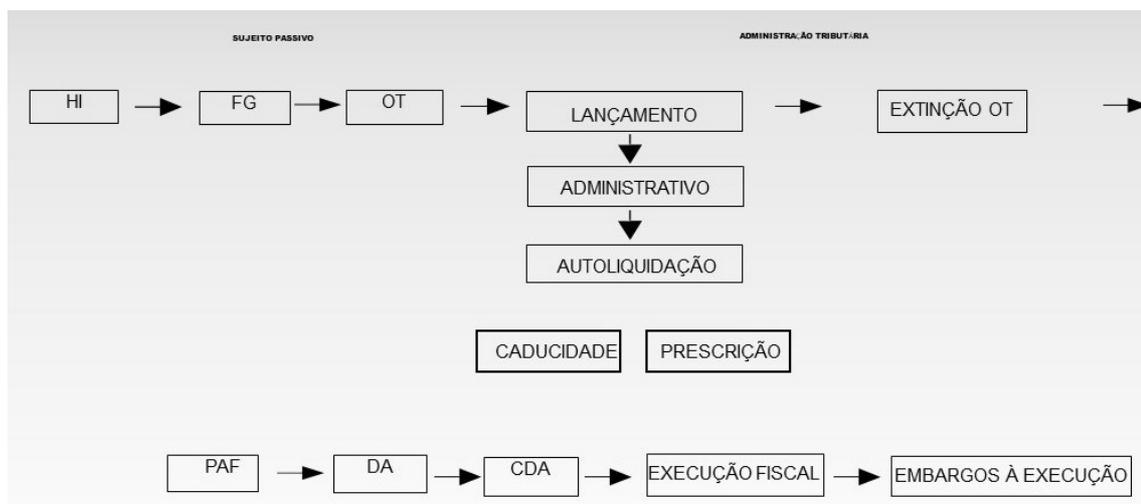
A linha do tempo apresentada na figura trata da relação jurídico-tributária, que tem como ponto inicial a hipótese de incidência, que é a situação em abstrato previsto em lei. Em seguida, tem-se o fato gerador que é a ocorrência no mundo real do que foi descrito na hipótese de incidência e que, ao ocorrer, faz nascer a obrigação fiscal, que é *ex-lege*. Essa obrigação fiscal pode ser excluída pela isenção. Mesmo ocorrendo o fato gerador, a exclusão da obrigação fiscal se dá por lei específica do ente que tem a competência para a instituição do imposto. No caso brasileiro, a fase de constituição da obrigação fiscal pelo lançamento, dá-se o nome de crédito tributário, que seria a obrigação fiscal líquida e certa após o lançamento, que pode ocorrer de três maneiras, de acordo com a participação da Administração fiscal e do contribuinte, sendo de ofício, por declaração ou mista e por homologação. Após constituído o crédito tributário, ele pode ser extinto por várias maneiras, dentre as quais pelo cumprimento voluntário da obrigação com o pagamento e também suspenso, como em caso de impugnação. A fase litigiosa ocorre a partir do momento em que há o recurso pelo sujeito passivo, que pode dar origem ao processo administrativo fiscal. Após constituído definitivamente o crédito e não havendo o cumprimento da obrigação fiscal, se dá a inscrição em dívida ativa e pode ocorrer a execução fiscal no âmbito judicial.

Destaca-se, ainda, nesta linha do tempo da relação jurídico-fiscal, a questão da caducidade¹⁷⁰ ou decadência do direito de a Administração Tributária efetuar a liquidação dos impostos. Em Portugal essa questão está disposta no artigo 45.º da LGT, com determinação do prazo geral de quatro anos, se a lei não dispuser de maneira diferente. O prazo é contado no caso dos impostos periódicos do termo do ano em que se verificou o fato tributário e de obrigação única, da data em que o fato tributário ocorreu, com exceção do IVA e do Imposto sobre rendimentos com tributação por retenção na fonte a título definitivo, casos em que o prazo começa a contar a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o fato tributário. Distingue-se a caducidade da prescrição no Direito fiscal português, pois a primeira refere-se à perda do direito de liquidação em que a administração tributária tem o prazo para proceder à liquidação e a notificação válida, como ato tributário que torna a obrigação certa, líquida e exigível. Já a prescrição¹⁷¹ da dívida tributária, com prazo no geral em oito anos, é uma causa de extinção da obrigação fiscal.

¹⁷⁰ DECRETO-LEI 398/98 – LGT. Artigo 45.º Caducidade do direito à liquidação 1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. 2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos. 3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. 4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

¹⁷¹ DECRETO-LEI 398/98 - LGT. Artigo 48.º Prescrição 1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Figura 2. Linha do tempo da relação jurídica fiscal em Portugal



Fonte: Adaptado pelo autor

No Brasil quanto à caducidade que recebe a denominação de Decadência, em regra, o prazo para a Administração Tributária realizar o lançamento é de cinco anos, que começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que teria que ser efetuado, conforme está disciplinado no artigo 173.º do CTN¹⁷². Em relação ao Lançamento por homologação, o início da contagem do prazo se dá a partir do fato gerador, quando o contribuinte cumpre a obrigação declarativa, conforme disposição do § 4.º do artigo 150.º do CTN¹⁷³.

Relativo à prescrição no caso brasileiro, é contada em regra, no prazo de cinco anos, para que a Fazenda Pública faça a cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, por meio da execução fiscal, no âmbito judicial. Tanto a prescrição, quanto a decadência, são formas de extinção do crédito tributário, no Brasil. No primeiro caso, não há suspensão ou interrupção do prazo de decadência, ao contrário da prescrição, prevista no Artigo 174.º do CTN¹⁷⁴.

¹⁷² LEI n.º 5.172/1966 - CTN. Art. 173.º. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...).

¹⁷³ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. Artigo 150.º (...). § 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹⁷⁴ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. Art. 174.º. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

2.1 A evolução da relação tributária

A atuação da Administração Tributária nas relações com o contribuinte foi marcada por dois momentos distintos. No primeiro, a atividade de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos era feita pelo representante do Estado. Com o processo de crescimento do número de situações que se tornou tributável e também dos contribuintes sem os recursos para executar as atividades, elas foram passadas para o contribuinte, sem contrapartida de apoio do Fisco. Essas mudanças ocasionaram um grande aumento no número de conflitos tributários, o que levou à necessidade de se discutir uma nova gestão cooperativa dos impostos, que tenderia a uma situação de partilha e consenso, indo além do modelo que hoje prevalece de gestão privada da maioria dos Impostos. A partir dessa ideia é que se pretende desenvolver uma análise dos modelos de atuação da Administração Tributária e sua transição para um novo paradigma relacional.

Ao abordar essas fases de atuação da Administração fiscal quando trata da quantificação da obrigação tributária, José Luís Saldanha Sanches¹⁷⁵ fala dessa evolução da relação jurídico-fiscal desde os tempos em que era considerada como administração tributária no modelo clássico de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, onde a Administração Tributária executava como representante do Estado com exclusividade esse procedimento, que ia da identificação do sujeito passivo, determinação do fato gerador, liquidação da obrigação fiscal, nos aspectos quantitativos da taxa, e matéria coletável e exigência do o cumprimento da obrigação fiscal. Esse modelo predominou em Portugal até os anos oitenta do século passado e, desde então, a Administração Tributária reduziu o seu papel e repassou a responsabilidade aos particulares, chegando a situações em que nasce a obrigação fiscal e se tem a sua extinção sem qualquer participação da Administração Tributária.

José Luís Saldanha Sanches¹⁷⁶, ao descrever essa mudança do papel e das funções da Administração Tributária na aplicação da norma fiscal, relata que antes tinha a estrita competência nos momentos com efeitos jurídicos na relação jurídica fiscal, houve a mutação com distribuição dos encargos tributários para os contribuintes. E aqui não se tem a

¹⁷⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 17-19.

¹⁷⁶ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 17-19.

contrapartida da Administração que só atua a posterior, para intervir e aplicar sanções. Diante do quadro fazem-se necessárias novas regras para um relacionamento com partilha dos encargos na aplicação da lei fiscal, diante de novas formas de participação do Estado por meio da Administração Fiscal e do sujeito passivo da obrigação fiscal. A relação jurídico-fiscal deve passar por essa evolução para um novo modelo relacional de participação horizontal entre fisco e contribuinte.

A professora Suzana Tavares da Silva, na sua Teoria Geral do Direito Fiscal¹⁷⁷, trata da privatização da gestão dos impostos também em um outro sentido, que ocorre com a participação de uma terceira pessoa na relação jurídico-tributária, a qual considera também o caso do substituto tributário, que ocupa o lugar do contribuinte com o uso do mecanismo da retenção na fonte, no caso da substituição tributária¹⁷⁸. Outra espécie de terceirização seria por meio da responsabilidade tributária¹⁷⁹, onde a lei atribui responsabilidade a alguém para cumprimento da obrigação tributária em vez do contribuinte. Trataria da participação de um terceiro sem levar em consideração a capacidade contributiva.

José Casalta Nabais¹⁸⁰, em seu manual do Direito fiscal, quando trata das atividades da Administração fiscal e discorre sobre o fenômeno da privatização da administração fiscal, diz que ela está presente nos sistemas fiscais dos países desenvolvidos e teve sua origem em Portugal, nas reformas fiscais da década de 1980, em que se transferiu a liquidação e cobrança dos impostos para as empresas sem a correspondente participação na gestão dos impostos. O mestre português, quando discorre sobre o papel das empresas na administração dos impostos, mostra essa mudança de função que, em tempos tradicionais, era da administração fiscal e mudou o papel da mesma em relação ao lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. Corresponderia à mudança de um estado que executava as atividades para o papel de vigilante ou supervisor nesse período pós-moderno. Seria uma privatização que passa atividades de responsabilidade da Administração Tributária para as empresas, sem contrapartidas.

¹⁷⁷ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 131.

¹⁷⁸ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT - Artigo 20.º Substituição tributária 1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. 2 - A substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.

¹⁷⁹ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT. Artigo 22.º Responsabilidade tributária 1 - A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais. 2 - Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 327-329.

José Casalta Nabais¹⁸¹ ressalta ainda que agora cabem às empresas o papel mais importante na gestão dos impostos, com parte significativa da liquidação e cobrança de impostos, como ocorre nos casos do IRC, IVA e contribuições para a segurança social das entidades sociais. Destaca, ainda, a participação de particulares, onde atuam terceiros como na Substituição Tributária, na técnica de retenção na fonte, como no IRS com taxas definitivas e as contribuições dos trabalhadores para a segurança social. A Administração desempenha papel de supervisão e arrecadação, pois além desse que o contribuinte faz a liquidação, há outros tributos que a Administração faz com base nas declarações dos contribuintes, o que resumiria o papel da administração de fiscalização ou inspeção.

Diante da gestão privada dos impostos, José Casalta Nabais¹⁸² destaca dois problemas. No primeiro, deve-se repensar o papel das empresas e nessa responsabilidade de liquidar os impostos no lugar da Administração, o outro seria relacionado aos direitos e liberdades da empresa em relação a esse papel. O destinatário principal do lançamento e liquidação dos impostos são as empresas. Já não é mais a Administração Fiscal que assume tanta responsabilidade, e seria necessário dar às empresas maior importância no recorte desse sistema. Então, o professor português defende uma maior participação da empresa na elaboração da legislação relacionada à liquidação dos impostos, porque são os mais importantes responsáveis na relação tributária predominante nos impostos.

José Luís Saldanha Sanches¹⁸³, ao se referir sobre esse período da gestão privada dos impostos, utiliza uma outra expressão para designar essa mudança na atuação da Administração Tributária, que é a massificação da gestão fiscal ou administração de massas no sistema fiscal português. Segundo o autor, quando cresceu muito o número de sujeitos passivos com o aumento das operações comerciais, por falta de recursos da Administração Tributária, ocorreu a passagem da função de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos com a aplicação da lei pelos particulares, com um novo papel da administração que passou a ser no controle a posterior para verificação do cumprimento da lei.

Esse processo já teria tido início muito antes, quando na cobrança da contribuição industrial, antes só direcionada a grandes empresas, e passou para todas as sociedades. O mesmo fenômeno ocorreu com o Imposto profissional, que alargou a cobrança para os

¹⁸¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 327 -329.

¹⁸² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 327-330.

¹⁸³ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 131-134.

profissionais liberais na liquidação do imposto. O fenômeno, segundo José Luís Saldanha Sanches, já ocorria em outros países pelo crescimento do universo fiscal dos fatos tributários e sujeitos passivos, só que com insuficiência de meios administrativos para fazer o lançamento da Administração Tributária para atuar no controle. Os deveres de declaração, liquidação e pagamento passaram para os contribuintes, sem a necessidade da administração tributária se pronunciar de modo expresso.

Pouco discutida na doutrina brasileira, essa evolução das relações tributárias do modelo tradicional da gestão pública dos impostos para a gestão privada, com a inclusão do lançamento por homologação no CTN, se deu com o surgimento do sistema fiscal a partir da Emenda Constitucional 18 e com o próprio CTN, até hoje vigente. Com a inclusão do lançamento por homologação, foi um reconhecimento que a Administração tributária não seria capaz de realizar todos os lançamentos dos tributos e, por isso, foi repassada para o contribuinte, com a utilização dessa modalidade de lançamento ou de constituição de crédito com participação a posterior da administração tributária e até inexistente quando ocorre o que seria a homologação tácita do procedimento realizado pelo contribuinte.

Como a proposta do trabalho é ir além da gestão privada dos impostos e verificar os traços da concretização de uma nova gestão cooperativa entre Administração Tributária e o contribuinte com procedimentos tributários por colaboração, em especial na autoliquidação dos impostos ou lançamento por homologação no caso brasileiro, analisa-se a evolução das relações tributárias com a chegada da conformidade cooperativa no modelo OCDE 2013.

2.2 A conformidade cooperativa

O modelo relacional de conformidade cooperativa orientado pela OCDE surgiu a partir de discussões no âmbito do FTA em 2013 e trata do relacionamento entre a administração tributária e o contribuinte, tendo como base a efetiva cooperação para o cumprimento da obrigação fiscal. Esse é o marco referencial para as relações tributárias adotada no trabalho.

As primeiras discussões sobre as relações tributárias para a conformidade fiscal ocorreram em 1999 por meio de uma nota técnica do Comitê de Ações Fiscais da OCDE, que distinguia a conformidade administrativa com a entrega de declarações e o cumprimento da obrigação fiscal, enquanto a técnica estava relacionada com o cálculo exato do tributo de

acordo com a lei. A partir de 2002, com a criação do FTA para discussão das relações tributárias, foi criado um subgrupo específico para desenvolvimento da conformidade tributária, que se resumia no registro de informações, apresentação de declarações, preenchimento correto e cumprimento tempestivo da obrigação fiscal. No mesmo período iniciou-se a discussão da criação do gerenciamento de risco, que seria um processo para avaliar, gerenciar e identificar riscos de conformidade.

O primeiro modelo de conformidade fiscal foi apresentado em 2008 e tratava do “*Enhanced Relationship*”, traduzido como Relação Aprimorada entre a Administração Tributária e os grandes contribuintes, tendo como experiências projetos pilotos da Holanda, Irlanda e EUA. A conformidade cooperativa no modelo de 2013 surgiu após várias discussões para solução de problemas como o planejamento tributário agressivo praticado por grandes empresas para redução de custos tributários e do plano BEPS que continha ações para enfrentamento à perda de arrecadação pela transferência das empresas para países com tributação mais reduzidas nos rendimentos.

A partir de uma constatação que as inspeções e auditorias não eram eficientes para enfrentamento dos problemas, colocou-se a cooperação no centro do relacionamento entre a Administração Tributária e o contribuinte. O modelo surgiu com a participação de órgãos como o CIAT e a IOTA, tendo como experiência projetos de vinte quatro países como substituto da relação aprimorada.

O modelo de conformidade cooperativa da OCDE de 2013 corrigiu as falhas do relacionamento aprimorado e acrescentou outros pontos como a governança corporativa e gestão do controle fiscal, tendo como base critérios objetivos e confiança justificada. Tornou-se importante meio de redução de litígios fiscais, que utiliza a confiança justificada por meio da classificação de contribuintes na gestão do controle de riscos. Vai além do cumprimento das obrigações fiscais, em uma relação de colaboração recíproca, baseada na transparência, cooperação e segurança jurídica.

O modelo de relações tributárias que ainda prevalece, principalmente no Brasil, é o da conformidade forçada, definido por Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁸⁴ como aquele em que o fisco coloca as autoridades fiscais munidas com um rol de penalidades para

¹⁸⁴ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, “A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes”. *Dissertação de Mestrado*. Escola de Direito de São Paulo. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2020. pp. 62-63.

forçar o pagamento do imposto por meio da fiscalização. A Administração Tributária confia e utiliza o poder para impor a observância das normas com base na aplicação de punições.

Para mudar essas relações tributárias de conflitos, a OCDE, por meio de suas áreas técnicas, discutiu e publicou recomendações para evolução na atuação da Administração Tributária em relação ao contribuinte, do paradigma de “crime” para o do serviço, com o objetivo de alcançar uma relação de confiança, transparência e cooperação. Essas recomendações partem da premissa de que os contribuintes querem cumprir as obrigações fiscais de forma voluntária. O novo modelo vai se basear nos princípios da boa-fé, isonomia, eficiência, cooperação e direito à informação. É um tipo de relação mais próxima do fato gerador ou *upstream* e com a conformidade planejada ou *by design*.

Como pesquisadora e fonte para elaboração do programa de conformidade cooperativa no Brasil, Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁸⁵, auditora fiscal da RFB, mostra que esse novo modelo relacional orientado pela OCDE teve seus passos iniciais na Austrália, em 1992. Mas as principais ações que levaram a mudanças nas relações tributárias se verificaram com mais profundidade a partir deste século por meio de orientações da OCDE. O primeiro modelo de conformidade na orientação da OCDE foi o chamado de Relacionamento Aprimorado ou *enhanced Relationship*, que surgiu por meio de um grupo liderado pelo Reino Unido com experiências da Irlanda, Holanda e EUA, que ocorreu em 2008 e propunha um relacionamento colaborativo e baseado na confiança entre Administração Tributária e o contribuinte.

Sobre essa transição do relacionamento aprimorado para a conformidade cooperativa, em tese de doutoramento na Universidade de Coimbra, o professor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues¹⁸⁶ acrescenta que a relação aprimorada apresentada pela OCDE por meio do FTA com a expressão *Enhanced Relationship*¹⁸⁷ de 2008 se distingue da Conformidade Cooperativa por meio da expressão *Compliance Cooperative* de 2013, já que

¹⁸⁵ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 74-94.

¹⁸⁶ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, “O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento”. *Tese de Doutorado*. Coimbra, 2018, p. 24.

¹⁸⁷ OCDE - *Study into the Role of Tax Intermediaries*, pp. 39-40. “There is a basic relationship in any country between the revenue body and the taxpayer. This basic relationship varies between countries but broadly it is characterized by the parties interacting solely by reference to what each is legally required to do. (...) the basic relationship typically means taxpayers file a tax return that discloses a limited amount of information as required under the law, including their taxable income – and, in self-assessment systems, the tax payable – and pay that amount on time. It may not oblige the taxpayer to set out how those amounts were arrived at, nor whether there are matters of uncertainty or unpredictability”.

no anterior tratava da existência de uma relação de diálogo, reforçada pela cooperação, confiança e compromissos recíprocos e não era impositiva. O programa inicial fomentava uma relação entre a Administração Tributária e grandes contribuintes, baseada na confiança e na cooperação. Já em 2013, quando se abandona a expressão anterior, a abordagem se baseia na existência de uma efetiva cooperação que potencializa o consenso, o acordo com o cumprimento da obrigação fiscal, sem discriminação dos contribuintes perante a lei.

No desenvolvimento do modelo da conformidade cooperativa, Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁸⁸ mostra que o tema no âmbito da OCDE ocorreu pela primeira vez por meio de uma nota¹⁸⁹ do Comitê de Ações Fiscais, que diferenciou dois tipos de conformidades tributárias, sendo uma administrativa relacionada à entrega de declarações e ao cumprimento da obrigação fiscal de forma tempestiva e outra técnica, que estaria relacionada à liquidação dos tributos com o cálculo exato de acordo com a lei. Haveria uma zona de incerteza na interpretação e aplicação da legislação tributária que a Administração Tributária e os contribuintes poderiam ter posições diferentes em relação à conformidade.

Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹⁰ ressalta que foi a partir da criação do FTA¹⁹¹ pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE em 2002, quando foi dividido em dois subgrupos, onde um tratava dos serviços ao contribuinte e outro da conformidade tributária, que o assunto sobre a conformidade cooperativa se desenvolveu. A pesquisadora explica que foram realizadas várias reuniões plenárias pelo FTA, que discutia as relações tributárias entre o fisco e o contribuinte. Em 2004, o subgrupo de conformidade discutiu experiências das administrações tributárias dos países da OCDE e publicou uma nota de orientação¹⁹² que definiu parâmetros em que a conformidade deveria ser relacionada ao cumprimento de obrigações pelos contribuintes, que deveriam fazer o registro no sistema, apresentação tempestiva das declarações, preenchimento correto e preciso das obrigações declaratórias e o pagamento das obrigações fiscais dentro do prazo. Em outra diretriz destacava o

¹⁸⁸ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 85-106.

¹⁸⁹ OCDE. *Compliance Measurement – Practice Note*. 1999.

¹⁹⁰ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 85-106.

¹⁹¹ OCDE - “O Forum on Tax Administration (FTA) foi criado em julho de 2002 para desenvolver uma resposta global às questões de administração tributária. O FTA visa influenciar o ambiente em que os sistemas tributários operam: deixar o diálogo de confronto para um engajamento mais construtivo com os contribuintes. Reúne comissários de 53 países OCDE e não-OCDE para compartilhar informações e experiências e identificar boas práticas internacionais para resolver problemas administrativos específicos”.

¹⁹² OCDE. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. 2004.

gerenciamento de riscos de conformidade, que seria um processo para identificar, avaliar e classificar e tratar esses riscos.

Em 2008, conforme ilustra Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹³, foi apresentado o novo modelo de relacionamento entre a Administração Tributária e o contribuinte, denominado de Relacionamento Aprimorado, com o termo “*Enhanced Relationship*” voltado para os grandes contribuintes. Foi criado após estudo no Reino Unido com grandes empresas e intermediários fiscais. O programa teve como referência as experiências desenvolvidas na Irlanda com a abordagem cooperativa de conformidade tributária, assim como na Holanda com o monitoramento horizontal. Outro programa que influenciou foi o dos Estados Unidos, chamado de CAP.

A proposta do programa do Relacionamento Aprimorado de 2008, conforme Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹⁴, tinha o objetivo de convencer as grandes empresas em um momento que era alta a demanda pelo planejamento tributário agressivo por meio de intermediários fiscais, como consultorias de advogados, contadores, bancos, direcionados a baixar custos tributários e obter segurança jurídica. O programa trazia benefícios para a Administração Tributária com a alocação de recursos, levando em conta o gerenciamento de riscos e seria benéfico também para o contribuinte, já que seria beneficiado pelo bom comportamento fiscal transparente. Destaca-se, ainda, o fator do risco baixo, pois teriam redução no custo de conformidade com a obtenção da segurança jurídica e possibilidade de diálogo prévio com a Administração. O risco baixo estava relacionado com informações confiáveis dos contribuintes. Nesse ambiente de diálogo a administração teria o entendimento prévio do contribuinte e dos fatos tributários. O documento propunha uma relação colaborativa com base na confiança entre a administração tributária e os grandes contribuintes, que cumpriam a lei e iriam além do cumprimento das obrigações fiscais, com a cooperação.

Ao destacar os países adeptos do relacionamento aprimorado, Patricia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹⁵ cita a Austrália com as experiência do órgão da Administração

¹⁹³ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 85-106.

¹⁹⁴ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 93.

¹⁹⁵ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 85-106.

tributária chamado de ATO¹⁹⁶, que realizava parceria com os maiores contribuintes por meio de acordos para aplicação da legislação tributária, reduzindo custos com fiscalização, assim como o Reino Unido.

O modelo de conformidade cooperativa, proposto em julho de 2013, teve influência de vários fatores que ocorreram a partir de 2012. Primeiro, recorreu-se à sugestão do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE ao G20¹⁹⁷ para desenvolver um estudo sobre o Planejamento tributário agressivo internacional. Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹⁸ afirma que o processo se acelerou com o caso da cafeteria *Starbucks* no Reino Unido e teve como resultado um relatório em 2013 da OCDE. Os governos estavam perdendo arrecadação sobre a renda pela transferência para os paraísos fiscais. Foi quando surgiu o plano de ação sobre o BEPS com quinze ações que teriam influência no relacionamento entre Administração Tributária e contribuintes. Verificava a limitação das auditorias, inspeções e a oportunidade de surgimento de um novo relacionamento entre Administração Tributária e Contribuinte, baseada na cooperação.

Nesse contexto, em julho de 2013, Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid¹⁹⁹, relata que, com o estudo “relacionamento aprimorado cinco anos depois de sua aplicação²⁰⁰”, resultado da experiência de vinte e quatro países²⁰¹, foi proposto o modelo da conformidade cooperativa como substituto do relacionamento aprimorado. O estudo contou com a participação do CIAT e da IOTA.

¹⁹⁶ ATO - Australian Taxation Office - é a principal agência de arrecadação de receitas do governo australiano.

¹⁹⁷ G-20 é um fórum informal que promove debates entre países industrializados e emergentes sobre assuntos-chave relacionados à estabilidade econômica global. Criado em resposta às crises financeiras do final dos anos 90, o G-20 reflete a diversidade de interesses das economias industrializadas e emergentes. O Grupo conta com a participação de Chefes de Estado, Ministros de Finanças e Presidentes de Bancos Centrais de 19 países: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. A União Europeia também faz parte do Grupo, representada pela presidência rotativa do Conselho da União Europeia e pelo Banco Central Europeu.

¹⁹⁸ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, pp. 98-99.

¹⁹⁹ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100.

²⁰⁰ OCDE - *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OCDE, 2013.

²⁰¹ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100. A autora cita a relação de países: África do Sul, Alemanha, Austrália, Áustria, Canadá, Dinamarca, EUA, Eslovênia, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Hong Kong, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, Rússia, Singapura e Suécia.

A conformidade cooperativa, segundo Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid²⁰², validou o valor e os sete pilares do relacionamento aprimorado e acrescentou que o relacionamento entre a Administração Tributária deveria se basear em critérios objetivos e confiança justificada. A cooperação seria a base para atingir a conformidade com sete pilares²⁰³ que vieram do Relacionamento Aprimorado e relacionava deveres para a Administração Fiscal como de consciência e conhecimento da atividade comercial do contribuinte, atuação com imparcialidade e proporcionalidade, ampla divulgação e transparência e capacidade rápida de resposta. Pelo lado do contribuinte, cabia transparência e divulgação de informações necessárias para a Administração Fiscal fazer a avaliação dos riscos. O que se acrescentou com a conformidade cooperativa foi a ideia de governança corporativa²⁰⁴ para a Administração Tributária, com reforço da comunicação e transparência, somado a um sistema de controle e gestão de riscos fiscais²⁰⁵.

Quando se discute a conformidade cooperativa, sejam as primeiras experiências dos países, seja nos passos dados por Brasil e Portugal, aos quais se destaca a presente análise, uma questão que se coloca refere-se à sua compatibilidade com o princípio da isonomia ou da igualdade. Para a OCDE, segundo Patrícia Bacheschi Gomes de Lamadrid²⁰⁶, o modelo atende ao princípio, porque justifica que a igualdade não significa que todos vão ser tratados

²⁰² LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100.

²⁰³ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100. Para a autora, a expressão “sete pilares do relacionamento aprimorado” faz referência à conclusão apresentada pela OCDE em seu estudo sobre o papel dos intermediários tributários de 2008, de que para estabelecer uma relação de confiança, de um lado, as administrações tributárias precisariam demonstrar, no trato com os contribuintes: entendimento baseado em consciência comercial; imparcialidade; proporcionalidade; abertura através da divulgação e transparência; e capacidade de resposta. De outro lado, os contribuintes precisariam oferecer transparência e divulgação das informações necessárias para que a administração tributária realizasse uma avaliação de risco totalmente informada.

²⁰⁴ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira, *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial. Dissertação Mestrado Profissional – Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 2015.* Luciana Ibiapina Lira, ao abordar a governança corporativa no âmbito tributário, a define como: “Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa”.

²⁰⁵ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 101. Explica a autora que “a estrutura de controle fiscal, segundo a OCDE, consiste no controle interno de todos os processos e transações com possíveis consequências fiscais (e não somente os processos fiscais) e deve ser um dos elementos de um sistema de controle interno amplo da empresa, segundo os princípios da boa governança corporativa”.

²⁰⁶ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100.

de maneira igual, mas que o tratamento diferenciado tenha que ser justificado e não há tributação favorecida. A base é a estrutura de controle fiscal efetiva²⁰⁷ e a declaração do contribuinte de cumprir as obrigações fiscais, divulgação e transparência e vai além do cumprimento das obrigações fiscais. A interpretação da lei dentro da relação cooperativa é a mesma da relação tradicional, pois não se substitui as normas. Há espaço para discordância sobre a interpretação da lei, num ambiente aberto e transparente. Não é uma garantia de que não vai haver litígios, mas que os mesmos serão reduzidos, como conclui Patricia Bacheschi Gomes de Lamadrid²⁰⁸.

Outro aspecto a ser destacado no modelo da conformidade cooperativa trata da justificação do tratamento diferenciado com o gerenciamento de riscos para moldar o atendimento a cada tipo de contribuinte em termos relacionais. A partir do estudo da gestão de riscos tem-se o perfil da empresa que deseja cumprir as obrigações fiscais de forma voluntária e diante de um ambiente de complexidade da legislação tributária e das diferentes interpretações, tanto no âmbito administrativo da Administração Tributária desde os auditores e passando ainda pelos órgãos julgadores, sem contar a possibilidade de se encontrar outro no âmbito judicial. Assim, a segurança jurídica seria encontrada de maneira prévia ao se tomar conhecimento da interpretação pela Administração Tributária e até da parte técnica como a base tributável e os valores dos impostos a serem pagos.

Mesmo com as justificativas da OCDE em relação ao princípio da igualdade e seu atendimento na conformidade cooperativa, neste trabalho faz-se uma crítica ao observar os programas de conformidade cooperativa introduzidos nos diferentes países e em especial atenção, aos modelos português e ao brasileiro em construção, que estão relacionados a grandes contribuintes, justificado pelos poucos recursos da administração tributária e levando em conta a representatividade dos contribuintes na arrecadação. Entende-se que não

²⁰⁷ OCDE. *Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris: OCDE Publishing, 2016, p. 7. A OCDE definiu em 2016 a estrutura de controle fiscal como “a parte do sistema de controle interno que garante a precisão e a completude das declarações e divulgações tributárias feitas por uma empresa”. (...) Os seis princípios de uma boa estrutura de controle fiscal, de acordo com a OCDE, são: i) definição da estratégia fiscal; ii) aplicação abrangente; iii) atribuição de responsabilidades; iv) documentação da governança; v) execução de testes periódicos de performance; e vi) garantia de controle de riscos e de confiança dos relatórios produzidos”.

²⁰⁸ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomes de, *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*, p. 100.

estaria atendido o princípio da Isonomia²⁰⁹. Ocorreria uma espécie de *apartheid fiscal*, a seguir explicado.

O termo *Apartheid fiscal* foi utilizado por José Casalta Nabais²¹⁰, ao tratar da passagem da gestão pública dos impostos, em que a Administração Tributária atuava no lançamento, liquidação e cobrança, para a gestão privada dos impostos, ocasião que não levou em conta a capacidade da prestação da obrigação fiscal dos diferentes contribuintes e sujeitos passivos, nem os custos para o cumprimento²¹¹. Essa falta de consideração teria levado ao *apartheid fiscal* nas relações fiscais, principalmente nos procedimentos fiscais, assim como também nas fases litigiosas administrativas e judiciais. José Casalta Nabais²¹² explica que, embora os direitos estejam expressos na CRP, no artigo 20.º, verifica-se em Portugal diferenças de tratamento entre os contribuintes, já que seria melhor para os que têm efetiva e elevada capacidade econômica, o que poderia ser um regresso aos tempos do clero e nobreza no Absolutismo que eram melhores tratados. Além das diferenças que são dadas com regimes tributários mais favoráveis, soma-se a capacidade de planejamento tributário e estão presentes no cumprimento dos deveres acessórios.

Verifica-se em relação a Brasil e Portugal, que avançam neste novo modelo relacional da conformidade cooperativa, que as diferenças de tratamento entre contribuintes estão presentes, pois os programas sempre são direcionados aos grandes contribuintes e, entre estes, os que são considerados como bons cumpridores das obrigações fiscais.

Nesse sentido, no Brasil, pode se questionar se o tratamento diferenciado não estaria violando o princípio da Isonomia, previsto de forma genérica no artigo 5.º da CF/1988 de forma específica nas limitações ao poder de tributar no artigo 150.º da CF/1988. Acrescenta-se que esse princípio é considerado pela doutrina e jurisprudência como direito fundamental e, como tal, cláusula pétrea. Entendido dessa maneira, um tratamento diferenciado só seria justificado igualmente por um preceito constitucional.

²⁰⁹ CF/1988 - “Art. 150.º. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

²¹⁰ NABAIS, Casalta José. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. In: NABAIS, Casalta José; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 38.

²¹¹ NABAIS, Casalta José. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. In: NABAIS, Casalta José; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 38.

²¹² NABAIS, Casalta José. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. In: NABAIS, Casalta José; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 38.

Coloca-se como fundamentação para um tratamento diferenciado o caso do regime de tributação simplificado brasileiro dirigido a micro, pequenas e médias empresas, chamado de Simples Nacional. Estaria devidamente justificado²¹³, pois tem previsão constitucional para o tratamento diferenciado e uma LC²¹⁴, que disciplina o regime, dá tratamento diferenciado e simplificado para as empresas que fizerem adesão e que atingem até oito tributos, sendo um municipal, o ISS, um estadual, que é o ICMS, e seis tributos federais, com os impostos IPI e IRPJ e as contribuições federais CSLL, COFINS, FGTS e contribuições previdenciárias.

Jorge Eduardo de Souza Martinho²¹⁵, ao fazer uma análise sobre os programas brasileiros de conformidade cooperativa em relação ao princípio da Isonomia, parte desse entendimento de considerá-lo como um direito fundamental e que sua presença na Constituição impede o tratamento diferenciado, presente nos programas de conformidade cooperativa, como o do governo federal, inicialmente chamado de “Pró-conformidade”, que não foi a frente, e mais recentemente o “Confia”, assim também como “Nos Conformes” do estado de São Paulo.

Ao analisar os critérios de diferenciação entre contribuintes para justificar dois tipos de relações tributárias, um cooperativo para os bons cumpridores das obrigações fiscais e outro que segue o modelo tradicional e sancionador para os maus cumpridores, constitui uma violação ao direito fundamental dos contribuintes à igualdade. A justificativa de Jorge

²¹³ CF/1988 - Art. 146.º. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155.º, II, das contribuições previstas no art. 195.º, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.º Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

²¹⁴ LC n.º 123/2003, de 14 de dezembro: Art. 1.º Essa Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, (...), conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)II no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (...).

²¹⁵ MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. “Os programas brasileiros de Compliance Tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental”. *Revista Direito Tributário Atual*, (46), 2020, pp. 236-262.

Eduardo de Souza Martinho²¹⁶ é que, para atingir os objetivos do princípio da isonomia, deve-se tratar de forma igual o que é igualável constitucionalmente e de forma diferente o que a constituição permite tratar de forma diferente. Ou seja, deve-se observar a Constituição para qualquer distinção. O legislador não poderia se afastar desse comando constitucional quando produz qualquer norma.

Ainda sobre o princípio da igualdade, em relação à sua aplicação, José Casalta Nabais²¹⁷, ao tratar do dever fundamental de pagar impostos, assinala que em relação a esse princípio, ele não deve ser observado somente para quem vai interpretar e aplicar a legislação, mas também pelo legislador. Ele deve ser observado quando da produção da lei, com vista a não ocorrer discriminação arbitrária em relação aos contribuintes, que ocorreria sem a devida fundamentação.

Jorge Eduardo de Souza Martinho²¹⁸ também pondera sobre a aplicação do princípio da igualdade, que deve ser observado na situação concreta e, quando se fala em conformidade cooperativa, cumprir ou não obrigações fiscais, não seriam critérios suficientes para tratamento diferenciado entre os contribuintes. Acrescenta-se aqui o critério de incluir somente grandes empresas, que também não teria a justificativa constitucional para o tratamento diferenciado.

Sobre essa justificação para o tratamento diferenciado na conformidade cooperativa destaca-se que, no programa do estado brasileiro de São Paulo, a concessão do tratamento beneficiado às grandes empresas que fizeram adesão ao programa, observa-se que estes eram classificados como bons cumpridores das obrigações fiscais, com privilégios em relação ao aproveitamento de créditos acumulados, renovação automática de benefícios e regimes especiais e regime de análise prévia para autorregularização dos contribuintes sem autos de infração. Os maus cumpridores podem estar sujeitos a regimes especiais de fiscalização, sistemas de apuração e pagamento de impostos especiais, apresentação de informações econômicas periódicas, que poderia configurar sanções políticas não permitidas no

²¹⁶ MARTINHO. Jorge Eduardo de Souza. “Os programas brasileiros de Compliance Tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental”. *Revista Direito Tributário Atual*, (46), 2020, pp. 236-262.

²¹⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 2012., pp.435-523.

²¹⁸ MARTINHO. Jorge Eduardo de Souza, *Os programas brasileiros de Compliance Tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental*, pp. 236-262.

ordenamento jurídico brasileiro para forçar o pagamento de tributos, já que a Administração Tributária conta com garantias e privilégios diferenciados e sistema de execução fiscal.

Assim, não se justifica nos programas brasileiros de conformidade cooperativa a classificação com base em maior ou menor grau de cumprimento das obrigações fiscais para justificar tratamentos diferenciados nas relações tributárias. Faltam bases constitucionais para justificação e constituiria violação ao princípio da Isonomia.

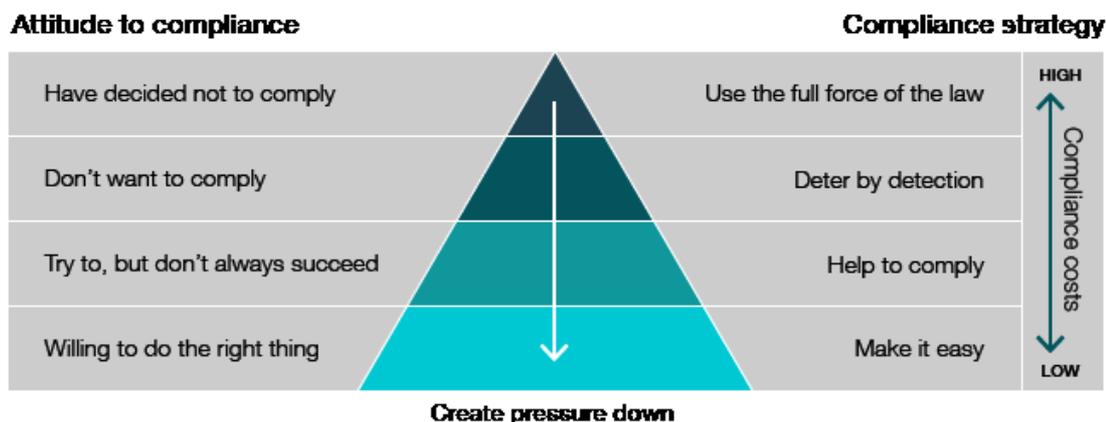
2.3 As boas práticas da administração fiscal cooperativa

Entre os países que mostram bons modelos de conformidade cooperativa, Mônica Teresa Doria do Amaral²¹⁹ destaca a Austrália, que foi um dos primeiros a implementar um programa de conformidade cooperativa em 2001, após desenvolvimento que se iniciou em 1998, quando o ATO, órgão que faz a administração tributária no país, criou o modelo da *compliance model*, uma estratégia que analisa o comportamento do contribuinte em relação ao cumprimento da obrigação fiscal.

No modelo de conformidade cooperativa australiano faz-se a análise do comportamento do contribuinte que vai deflagrar um tipo de ação da Administração fiscal. Conforme se demonstra na figura a seguir, na base de uma pirâmide estão os que querem cumprir as obrigações fiscais de maneira tempestiva e nos valores corretos, que corresponde à maior parte dos contribuintes no sistema fiscal e que leva a Administração Tributária a adotar estratégia de facilitação dos processos de relacionamento. Na primeira faixa acima estão os que tentam cumprir e têm dificuldades, fazendo necessária a ajuda da administração tributária para o cumprimento. Na parte superior da pirâmide estão os que não têm intenção de cumprimento e que necessitam de uma estratégia para dissuasão dessa intenção. No topo da pirâmide estão posicionados os que já decidiram pelo não cumprimento e que receberão o rigor da lei por parte da Administração Tributária.

²¹⁹ AMARAL, Monica Teresa Dória do, Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira? *Especialização em Direito Tributário*. Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, SP, 2020., p. 28.

Figura 3. *Compliance Model* – Austrália



Fonte: ATO – Australian Taxation Office. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>

Nesse modelo de conformidade cooperativa, segundo Mônica Teresa Dória do Amaral²²⁰, utiliza-se do gerenciamento de risco para alocar os recursos da administração tributária para maior atenção aos contribuintes de alto risco. Destaca-se ainda no âmbito das relações tributárias entre a Administração tributária e os contribuintes, os acordos anuais com os grandes²²¹, que têm a adesão de maneira voluntária. Segundo entendimento do órgão de administração tributária da Austrália, nesse segmento, estão os que possuem governança corporativa e estão dispostos a cumprirem as obrigações fiscais. Nesse tipo de relação forma-se um ambiente de consenso durante a vigência do acordo e não há inspeções ou fiscalização em relação aos impostos que fizerem parte do acordo. Não é um procedimento de grande utilização, como se observa em relação ao ano de 2014, quando apenas vinte e quatro empresas fizeram adesão.

Outro exemplo de boa prática da conformidade cooperativa é o da Holanda, como destaca Mônica Teresa Dória do Amaral²²². Denominado de monitoramento horizontal²²³, foi criado pela Administração Tributária e Aduaneira²²⁴ em 2005. O modelo também se concretiza por meio de acordo de forma voluntária, onde a Administração Tributária e o

²²⁰ AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, p. 27.

²²¹ ACA - *Annual Compliance Arrangement*. Introduzido pelo ATO em julho de 2008.

²²² AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, p. 27.

²²³ HM - *Horizontal Monitoring*.

²²⁴ NTCA - *The Netherlands Tax and Customs Administration*.

contribuinte adotam o relacionamento baseado na confiança, transparência e entendimento mútuo. O pilar do modelo de conformidade cooperativa holandês é a confiança justificada. Um dos principais requisitos para fazer parte do acordo está no comprometimento da empresa e a disposição em resolver as pendências legais. Como crítica ao programa está o seu caráter informal e como ponto positivo está a redução dos conflitos tributários entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Merece destaque ainda o programa de conformidade voluntária do Canadá, que desenvolve a confiança na justiça e integridade do sistema e utiliza a repressão apenas aos contribuintes que não observam as normas. Conforme Carlos Eduardo Ferreira Almeida²²⁵, a Administração Tributária do país²²⁶ criou um modelo com índices de conformidade voluntária que visa o cumprimento voluntário da obrigação fiscal. Como resultado, observa-se grande índice do cumprimento voluntário da obrigação fiscal, onde se verifica que 93% das pessoas singulares e 86% das empresas prestaram as declarações nos prazos, tendo como resultado o pagamento tempestivo que alcançou 93% das pessoas singulares e 87% das empresas. Apesar do alto número de cumprimento da obrigação fiscal pelos contribuintes canadenses, o país, por meio de sua Administração Tributária, lançou em 2010 um programa de conformidade cooperativa²²⁷ com divisão dos contribuintes conforme o grau de risco fiscal, em alto, médio e baixo, que orientam os trabalhos de fiscalização. Quanto menor o risco, menos fiscalização, e quanto maior, mais auditorias fiscais completas são realizadas.

Como o objeto do estudo procura a gestão cooperativa em relação aos sistemas fiscais brasileiro e português, a seguir faz-se uma análise sobre as ações e programas que estão sendo desenvolvidos de acordo com a orientação da OCDE, em seu modelo de 2013.

²²⁵ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira, Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes”. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. n. 2., pp. 58-82. São Paulo: IBDT, 2017.

²²⁶ CRA - *Canada Revenue Agency*.

²²⁷ *Approach to Large Business Compliance*.

2.4 A conformidade cooperativa em Portugal

Uma das ações da Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal que atende as orientações de conformidade cooperativa da OCDE é o CBPT²²⁸. Com a criação da AT em 2011 já se propunha essa proximidade com o contribuinte, que avançou em 2014, quando foi criado o FGC e se consolidou em 2019 com a criação do CBPT.

O CBPT possui princípios, recomendações e orientações que norteiam as relações entre a Administração Fiscal e o contribuinte. O CBPT foi aprovado na quarta sessão plenária do FGC de Portugal em 03 de dezembro de 2019. No âmbito da AT procurou-se criar uma UGC, que ocorreu pela Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, que consolidou a operacionalização por meio do Decreto-lei 6/2013, de 17 de janeiro. Dentro da UGC foi criado, em 2014, o FGC, que iniciou o processo de criação do CBPT em 2014, concluído em 2019 com vinte e seis empresas participantes.

Segundo o preâmbulo do CBPT, o código tem o objetivo de criar um espaço de diálogo que permita aprofundar a relação entre a AT e os contribuintes, com base em princípios de proximidade, transparência e confiança mútua. Com base no Código, os contribuintes se comprometem a observar, no âmbito das suas relações jurídico-tributárias, princípios e condutas tendo em vista uma melhoria do sistema fiscal através de um aumento da certeza fiscal, da cooperação baseada na transparência e confiança entre a AT e contribuintes.

Destacam-se ainda em Portugal, dentro do contexto de conformidade cooperativa, os programas IVA Automático e IRS Automático, que com base nas informações constantes de seus bancos de dados, a Administração Tributária fornece declarações com pré-preenchimento aos contribuintes de IVA e IRS. Conforme definição no Relatório²²⁹ do Ministério de Finanças, O IRS automático é a designação simplificada da Declaração Automática de Rendimentos. É provisória e pré-preenchida pela AT, tendo como base os dados comunicados por terceiros, como rendimentos, despesas e também dados pessoais informados pelo próprio contribuinte, tais como o agregado familiar e, ainda, dados do ano

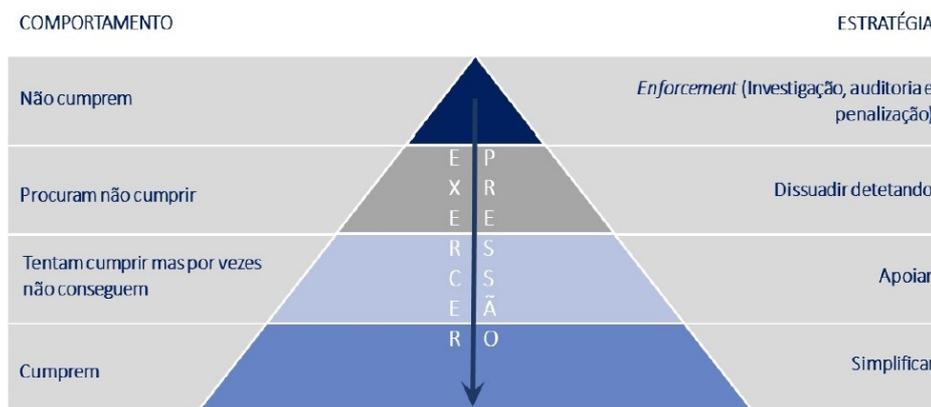
²²⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *O programa de estímulo à conformidade tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Disponível em: www.ipet.com.br

²²⁹ Relatório de Atividades desenvolvidas de combate a fraudes e evasão fiscais e aduaneiras (2020). República Portuguesa. Gabinete do secretário de Estado adjunto e dos assuntos fiscais. Disponível em: www.portugal.gov.pt

anterior. Ela se torna definitiva quando confirmada pelo contribuinte ou, se não confirmada, pela AT após o final do prazo de entrega. Os contribuintes obedecem a determinados critérios para serem incluídos e a outros critérios de exclusão.

Em síntese, conforme demonstra o relatório de atividades desenvolvidas no âmbito da AT²³⁰, o modelo de compliance português utiliza a metodologia que se fundamenta no estudo e compreensão do comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento das normas fiscais, que orienta uma abordagem que procura influenciar as ações, com encorajamento e auxílio para o cumprimento. Simplifica e apoia os que cumprem ou tentam cumprir as obrigações fiscais e, conforme a figura a seguir, utiliza os recursos da administração tributária para dissuadir, investigar e realizar os procedimentos de auditorias com penalizações para quem não procura cumprir ou não cumprem as regras fiscais.

Figura 4. Modelo Conformidade Cooperativa - Portugal



Fonte: Spectrum of taxpayer attitudes to compliance in MANAGING AND IMPROVING TAX COMPLIANCE SEPT 2004 - OECD FTA Compliance Sub-group

²³⁰ Relatório de Atividades desenvolvidas de combate a fraudes e evasão fiscais e aduaneiras (2020). República Portuguesa. Gabinete do secretário de Estado adjunto e dos assuntos fiscais. Disponível em: www.portugal.gov.pt

2.5 Programa de *Compliance Cooperative* no Brasil

Os primeiros passos da administração tributária no Brasil, no âmbito federal, para implantação de programas de conformidade cooperativa, ocorreram em 2018, quando a RFB fez a primeira tentativa de criar um programa de estímulo à conformidade tributária, que se chamaria “Pro-conformidade”, mas que segundo Mônica Teresa Dória do Amaral²³¹ acabou não ocorrendo. Entre as principais críticas a esse primeiro modelo está a de ser inadequada sua criação por uma portaria e não por lei. Não eram adequados, também, os critérios para definir os contribuintes e o gerenciamento de riscos por retroagir a quatro anos e a RFB não estava preparada com ferramentas para classificar os contribuintes.

Para Mônica Teresa Dória do Amaral²³², já a partir de 2017, com o acompanhamento diferenciado das grandes empresas, a Administração tributária brasileira, no âmbito da RFB, já buscava informações e prestava orientações visando a conformidade cooperativa. Em procedimentos de análises dos contribuintes as empresas não eram analisadas individualmente, mas sim dentro do grupo econômico, facilitando o conhecimento da realidade empresarial dentro de determinado grupo econômico.

Outra iniciativa dentro do relacionamento cooperativo no Brasil, que tem foco na conformidade tributária, é o acompanhamento diferenciado de grandes contribuintes. Segundo Mônica Teresa Dória do Amaral²³³, essa estratégia da RFB mostra uma evolução da antiga atuação da Administração Tributária sancionatória e a posterior, quando no início do programa em 2004, por meio da Portaria 557 de 26/05 que previa um monitoramento voltado para a arrecadação dos grandes contribuintes na busca de indícios para iniciar ações fiscais.

A partir de 2015, nova Portaria da RFB foi publicada com o número 641/2015, já dentro das diretrizes da conformidade cooperativa com o uso do procedimento denominado de autorregularização, cuja atuação da Administração tributária se dá mais próxima do fato gerador e se efetiva por meio de contatos com o contribuinte para obtenção de informações, quando constatado alguma divergência ou inconsistência de informações do contribuinte.

²³¹ AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, p. 44.

²³² AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, p. 44.

²³³ AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, pp. 38-40.

Destaca-se que, nesse procedimento, não se considera a comunicação por telefone ou e-mail como o início de um procedimento fiscal, que só será aberto se não houver o atendimento do contribuinte. É importante porque se caracterizasse o início do procedimento fiscal, o contribuinte não poderia fazer a autorregularização sem penalidades.

Segundo dados informados por Mônica Teresa Dória do Amaral²³⁴ em pesquisa junto a RFB, no ano de 2018, 8.969 grandes empresas faziam parte do programa de acompanhamento diferenciado da RFB, o que representava 60% da arrecadação em impostos federais. Foram encontradas 1.882 distorções e houve recuperação de R\$ 27,5 bilhões em créditos. O sistema funciona de maneira que, encontrada alguma omissão, divergência ou inconsistência nas informações dos contribuintes ou em suas escriturações, gera-se um alerta de inconformidade para que seja feita a autorregularização. Do total de 2.987 alertas, ocorreram 1.616 regularizados de forma voluntária, o que representa um índice de 54%. Quando há divergência de entendimento jurídico sobre a aplicação da legislação tributária, faz-se as reuniões de conformidade. Pelo menos 149 foram realizadas e resultaram em 68 regularizações.

O procedimento tributário que tem se destacado no Brasil com traços de conformidade cooperativa é a autorregularização²³⁵, principalmente em relação ao IRPF e IRPJ. Maria Teresa Dória do Amaral²³⁶ mostra que a RFB, inicialmente com a disponibilização do centro virtual de atendimento – e-CAC, disponibiliza as declarações do IRPF com erros ou inconsistências para que o contribuinte possa verificar a inconformidade e corrigir por meio de retificação, antes da abertura de um procedimento fiscal de inspeção ou fiscalização. A partir de 2017 foi estendido por meio da Malha PJ, chamada de malha fiscal, e passou a ser oferecida a mesma oportunidade às pessoas jurídicas. A ferramenta do

²³⁴ AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, pp. 37-38.

²³⁵ PORTARIA RFB N.º 5, DE 18 DE JANEIRO DE 2021 - Art. 5.º As ações de conformidade tributária e aduaneira, conforme o escopo de atuação, são classificadas como: (...) II - Ações de autorregularização: consistem em apresentar aos contribuintes uma possível distorção ou irregularidade tributária ou aduaneira e em oferecer, mediante um prazo determinado, orientação para a regularização. Parágrafo único. As ações de autorregularização poderão ser realizadas por comunicados ou cartas, em papel, por e-mail ou pelo e-CAC e, para os contribuintes de acompanhamento diferenciado, poderá ser realizada reunião presencial ou virtual por meio de aplicativo homologado pela Receita Federal do Brasil (RFB). Como se observa em recente ato da Receita Federal do Brasil, por meio desta portaria que incentiva o cumprimento voluntário das obrigações fiscais por meio de ações estratégicas de autorregularização. Ainda é embrionário o programa e carece de maior regulamentação.

²³⁶ AMARAL, Monica Teresa Dória do. *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, pp. 34-35.

fisco brasileiro faz um cruzamento de dados da escrituração contábil e fiscal por meios digitais e, se houver divergências, são encaminhadas ao contribuinte para análise e correções, em um processo de autorregularização.

Audidores do TCU demonstraram por meio de auditoria²³⁷ que a RFB, por meio desses processos de autorregularização, já seguem a tendência mundial das administrações tributárias com medidas que estimulam a conformidade tributária, ao procurar a adequação espontânea do contribuinte à legislação. Tais medidas evitam procedimentos de fiscalização e litígios que demoram a serem resolvidos. Mesmo após o crédito constituído por meio do lançamento de ofício, o contribuinte poderá defender-se na esfera administrativa. À medida que se verifica a legalidade do crédito tributário, evita-se litígios judiciais que poderiam acarretar-lhe sucumbência. O litígio na esfera administrativa é opcional e não vincula os contribuintes. Na malha, as divergências existentes entre fisco e contribuinte são resolvidas por meio do processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto 70.235/1972, sem custos para o contribuinte e para o qual não há necessidade de apresentar garantia. O art. 151.º, inciso III do CTN suspende a exigibilidade do crédito tributário durante todo o processo administrativo.

Antes de um programa mais completo de conformidade cooperativa que está sendo implantado no Brasil, destaca-se também as iniciativas do programa OEA²³⁸, que foi introduzido em 2015 e teve a legislação alterada a partir de 2020, por meio da IN RFB 1985, relacionada com o comércio exterior, que tem entre os seus princípios a agilidade, a confiança e a transparência e a gestão de riscos. Podem participar como intervenientes certificados o importador, exportador, transportador, depositários, operadores portuários e aeroportuários. Segundo Mônica Tereza Dória do Amaral²³⁹, em trabalho sobre os programas de conformidade no Brasil, o OEA traz benefícios nas relações entre a Administração Tributária Federal por meio da RFB, com redução de custos pelas empresas que, segundo a Confederação Nacional da Indústria, até 2020 havia reduzido R\$ 1,5 bilhão.

²³⁷ TCU – Ac. 336/2021 – PROCESSO TC 038.047/2019-5 – SESSÃO DE 24/02/2021 – Relator ministro Bruno Dantas.

²³⁸ IN RFB 1985/2020, de 29/10/2020 Dispõe sobre o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA). (...) Art. 1.º Esta Instrução Normativa disciplina o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA). § 1.º Para os fins do disposto nesta Instrução Normativa, entende-se por Operador Econômico Autorizado (OEA) o interveniente nas operações de comércio exterior envolvido na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título que demonstre atendimento aos requisitos e critérios exigidos pelo Programa OEA e seja certificado nos termos desta Instrução Normativa. (...).

²³⁹ AMARAL, Monica Teresa Dória do, *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?*, p. 40.

Até 31/03/2020, 489 operadores haviam sido certificados, sendo que 334 como importadores e exportadores. No mesmo período, 251 pedidos foram arquivados por não atenderem aos requisitos e 87 indeferidos por não serem elegíveis para o programa.

2.5.1 O projeto “CONFIA”

A RFB²⁴⁰ está em processo de criação do programa de Conformidade Cooperativa, em que ela descreve como tipo de relacionamento entre a Administração tributária e as empresas com diálogo e ganhos mútuos, mantendo a igualdade tributária entre os contribuintes. O programa se baseia na transparência, segurança jurídica e cooperação.

O programa chamado de “Confia” que atende as recomendações da OCDE e aplica o gerenciamento de riscos e avaliação do comportamento e histórico de conformidade do contribuinte e de cumprimento fiscal. O programa brasileiro ainda está na fase da criação do Fórum de Diálogo, onde serão discutidos temas em câmaras temáticas. Está em desenvolvimento e tem um Comitê gestor como órgão deliberativo. A RFB dedicou um espaço exclusivo para informações sobre o programa, que utiliza ferramentas como gerenciamento de riscos, análise do comportamento do contribuinte, histórico de conformidade e a estrutura do controle fiscal.

Figura 5. Etapas do programa de Conformidade Cooperativa brasileiro - CONFIA



Fonte: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>

Os trabalhos para construção desse novo modelo de relações no âmbito federal começaram com a montagem da equipe de profissionais com experiência e de pesquisas

²⁴⁰ RFB - cartilha de conformidade cooperativa , 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/cartilha-conformidade-cooperativa>

relacionadas ao tema de conformidade cooperativa. O programa foi lançado em fevereiro de 2021, com a participação inicial de associações representativas dos maiores grupos econômicos, federação dos bancos e grupos de estudos tributários.

Inicialmente, a equipe responsável para criação do programa, entre fevereiro e setembro de 2021, fez o estudo do modelo de conformidade cooperativa da OCDE de 2013 e procurou conhecer as experiências das administrações tributárias de países que implementaram o modelo de relacionamento. Com base nesses estudos foram iniciadas as discussões para desenvolver o modelo brasileiro do próprio programa, com o CBPT e o MCF²⁴¹.

A equipe da RFB procurou desenvolver os conhecimentos em cursos relacionados à gestão de riscos, como o de Auditoria de Processos e Gestão de Risco (ISO 31000), ao estudo sobre o comportamento dos contribuintes e sobre comunicação, interação e mediação.

Para formalizar a parceria com associações representativas dos grandes econômicos, em abril de 2021 foram assinados protocolos de cooperação entre a RFB e esses representantes dos grupos econômicos, assim como reuniões com quarenta e quatro grupos. No mesmo período foi realizado seminário internacional sobre a conformidade cooperativa, quando foram mostradas as visões da OCDE e BID sobre o assunto, a experiência do programa no Reino Unido e, também, do programa espanhol de conformidade cooperativa.

Procurou-se discutir no seminário desenvolvido pela RFB as experiências do país sobre o assunto, como a do programa OEA, assim como o planejamento da RFB com a mostra dos objetivos, e etapas de construção do CONFIA. Na ocasião foi publicada a Portaria 28/2021, que instituiu o Comitê gestor do programa, que será o responsável pelas diretrizes de criação e funcionamento do programa. Esse comitê foi o responsável pela aprovação da constituição do Fórum de Diálogo entre Administração Tributária e os contribuintes, onde são discutidas, em colaboração, as propostas de criação do programa de conformidade brasileiro. Foi construído em conjunto com os grupos econômicos o estatuto

²⁴¹RFB - O MCF - são processos ou mecanismos internos que: garantem a adequação das transações da empresa aos regramentos tributários/fiscais e são responsáveis por mitigar os riscos e evitar a ocorrência de fraudes. Ainda garantem meios de identificação e pronto saneamento dos riscos, bem como o aprimoramento dos controles para evitar a sua recorrência. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/202112021ReunioFDCmaraTemticaMarcodeControleFiscal.pdf>

do Fórum de Diálogo. Entre as atribuições do Fórum de Diálogo²⁴² estão a de elaborar propostas do modelo CONFIA, o CBPT e as diretrizes para o MCF²⁴³.

Em uma nova fase da elaboração do programa de conformidade no Brasil foram assinados protocolos de cooperação com empresas convidadas para, em colaboração, construir o programa brasileiro no âmbito do Fórum de diálogo. Segundo a RFB, as empresas foram selecionadas por critérios objetivos, com base em publicações e listas especiais da própria administração tributária federal, levando em consideração critérios como da governança tributária, o porte e o posicionamento econômico. Após o programa ser desenhado, o modelo inicial será validado em um programa piloto com um grupo reduzido de empresas voluntárias, que será avaliado no Fórum de Diálogo. Após validação do modelo e estabelecimento de requisitos objetivos para adesão, será implementado o programa.

2.5.2 O projeto “Nos Conformes” do Estado de São Paulo

Como concretização, no Brasil, da evolução da conformidade fiscal, constitui exemplo a iniciativa do estado de São Paulo com a criação do Programa “Nos Conformes²⁴⁴”, relacionado ao imposto ICMS, o mais importante em arrecadação para as unidades da federação. Como destaques na lei, estão os princípios da boa-fé e segurança jurídica que devem ser observados pelo Estado e os contribuintes e as diretrizes que reforçam a utilização da autorregularização, redução de custos de conformidade fiscal, melhoria do processo de comunicação e simplificação da legislação tributária.

Para definir o tipo de relacionamento entre o Estado e os contribuintes é utilizada uma classificação que leva em conta o cumprimento pelos contribuintes de maneira voluntária das obrigações principais relativas ao pagamento do imposto e a acessória, relacionada aos deveres declaratórios e de escrituração dos livros fiscais.

²⁴² RFB - O Fórum de Diálogo CONFIA, instituído pela Portaria RFB n.º 71, tem como objetivo constituir canal permanente de comunicação entre as empresas e a Receita Federal. Na fase em que o programa CONFIA se encontra, o Fórum de Diálogo será um espaço de encontro, diálogo e debate sistemático para o desenvolvimento colaborativo de um programa de Conformidade Cooperativa Fiscal brasileiro.

²⁴³ RFB - Atribuições do Fórum de Diálogo na apresentação das seguintes propostas: “Proposta do modelo CONFIA”: formatação do modelo brasileiro de conformidade tributária, ou seja, construção do processo de adesão, seus requisitos, avaliação de riscos e governança, manutenção no Programa e contrapartidas, sob os fundamentos da boa-fé, cooperação, transparência e confiança.

²⁴⁴ LC n.º 1.320/2018, de 6 de abril de 2018. Instituiu o programa de estímulo à conformidade tributária “nos conformes” e princípios para o relacionamento entre contribuintes e o estado de São Paulo e regras de conformidade tributária.

Oswaldo Santos de Carvalho²⁴⁵, em análise das justificativas estado de São Paulo para apresentação da lei, destaca que ela busca o cumprimento voluntário da obrigação fiscal, redução de litígios e custos de conformidades, ao mesmo tempo em que pretende avançar na transparência na relação, conforme as orientações da OCDE, com emprego de recursos que permita classificar os contribuintes conforme o risco de cumprimento das obrigações e, assim, empregar com eficiência os recursos da administração fiscal, que são escassos.

Foram definidos os eixos por meio da Resolução SF 43/2018, como o da governança, orientação tributária ao contribuinte, autorregularização e cobrança. Como critérios de classificação colocam os contribuintes em ordem decrescente de conformidade em cinco tipos. Outras duas categorias como os “não classificados” e os “não ativos”, completam a classificação. O regulamento coloca como “não classificados” aqueles no início das atividades e outros definidos em regulamento, como os sediados no exterior. Os dados da classificação são transparentes e os contribuintes são informados e podem recorrer. Leva-se em consideração também os fornecedores dos contribuintes, que auxiliam na melhor classificação. Bons fornecedores, cumpridores da conformidade, influem na classificação de risco do contribuinte. O regulamento definirá parâmetros da classificação de risco para os contribuintes PME do simples Nacional. Os contribuintes melhores classificados recebem tratamento diferenciado nos procedimentos fiscais, de maneira que simplifique e reduza os custos de conformidades e tenha segurança jurídica.

A regulamentação para a classificação de riscos se deu por meio do Decreto 64453/2019 e classifica em categorias como A+, A, B, C e D. Quanto mais próximo de A+, maiores contrapartidas no relacionamento com o fisco, como o procedimento de análise fiscal prévia, apropriação de crédito acumulado e prioridade na restituição de indébitos.

Após a abordagem das relações tributárias no âmbito da conformidade cooperativa e das boas práticas, que concretizam o modelo relacional em Brasil e Portugal, a seguir faz-se o estudo dos procedimentos fiscais prévios à liquidação dos impostos.

²⁴⁵ CARVALHO, Oswaldo Santos de. *O programa de estímulo à conformidade tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Disponível em: www.ipet.com.br

3 Os procedimentos fiscais prévios à liquidação dos impostos

No âmbito das relações tributárias abordam-se os procedimentos fiscais que ocorrem previamente à liquidação dos impostos. No ordenamento jurídico-tributário português, os procedimentos fiscais compreendem uma sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, com destaque para as definições previstas no artigo 54.º da LGT²⁴⁶ e 44.º do CPPT²⁴⁷.

Na doutrina portuguesa, José Casalta Nabais²⁴⁸ destaca que as duas reformas fiscais dos anos 60 e 80 do século passado marcaram a mudança da administração tributária pública que executava com exclusividade os procedimentos fiscais, em especial a liquidação dos impostos, para uma administração privada dos impostos, com transferência de responsabilidades para o contribuinte. Na estrutura anterior, a liquidação e cobrança dos impostos, em geral, eram de responsabilidade dos órgãos locais da Administração Tributária, como a DGCI em suas repartições de finanças, enquanto a cobrança dos impostos era feita pela DGT.

Ao discorrer sobre os procedimentos fiscais na legislação fiscal portuguesa, José Casalta Nabais²⁴⁹ vê a lista do artigo 54.º do LGT como exemplificativa, com uma divisão em três tipos. O primeiro é um tipo de procedimento tributário dirigido à edição de ato tributário, que se concretiza em uma liquidação normal ou especial, como a liquidação consequente ou adicional. O segundo tipo de procedimento é dirigido a atos não tributários, chamados de procedimentos prévios de atos tributários ou liquidações, com destaque para as informações vinculativas e avaliações prévias. Considera também, nesse grupo, os outros que são inseridos na fiscalização ou inspeção tributária. São considerados ainda os de menor importância como de atos de benefícios fiscais. No terceiro grupo estão os procedimentos

²⁴⁶ DECRETO-LEI n.º 398/98 - LGT - Artigo 54.º Âmbito e forma do procedimento tributário 1 - O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente: a) As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária; b) A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária; c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários; (...).

²⁴⁷ DECRETO-LEI 433/99 - CPPT - Artigo 44.º Procedimento tributário 1 - O procedimento tributário compreende, para efeitos do presente Código: a) As acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários; b) A liquidação dos tributos, quando efectuada pela administração tributária; c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários; (...).

²⁴⁸ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*, pp. 281-282.

²⁴⁹ NABAIS, Casalta José. “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. In: NABAIS, Casalta José; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011., pp. 288-290.

de natureza contenciosa ou procedimentos contenciosos, que permitem a revisão, a reclamação e recurso hierárquico, entre outros. Para o autor, a liquidação dos impostos é um procedimento tributário considerado por excelência, por ocupar lugar especial.

Em sua teoria geral do Direito Fiscal, Suzana Tavares da Silva²⁵⁰ destaca os princípios ligados aos procedimentos fiscais, previstos no artigo 55.º da LGT²⁵¹, que são relevantes para a aplicação das normas tributárias e, especialmente, para a correta apuração da obrigação fiscal. Nesse sentido, devem-se observar os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade.

Ainda, relacionado aos princípios ligados aos procedimentos fiscais, José Casalta Nabais²⁵² aponta, além dos previstos no artigo 55.º da LGT, o da decisão, previsto no artigo 56.º do mesmo diploma, assim como do inquisitório no artigo 58.º. Destaca, também, o contraditório previsto no artigo 45.º do CPPT. Já destacado quando se tratou das relações tributárias, o princípio da Colaboração, previsto no artigo 59.º da LGT e 48.º do CPPT, assim como o da participação no artigo 60.º da LGT e o da boa-fé, previsto no artigo 59.º, n.º 1 da LGT, ocupam lugares especiais nos procedimentos tributários e subordina a administração fiscal e o contribuinte a um dever de colaboração recíproca. Ainda no CPPT, tem-se no artigo 49.º o que estabelece a cooperação das entidades públicas.

A doutrina brasileira dedica pouco espaço ao estudo dos procedimentos fiscais em geral, com exceção do lançamento pela posição ocupada dentro do CTN, assim como o processo administrativo fiscal, dentro da fase contenciosa. O assunto deveria ser tratado dentro das atividades da Administração Tributária, mas está regulamentado em diversas legislações dos entes federativos. No âmbito federal tem-se o Decreto 70.235/1972, de 06 de março, que dedica parte ao procedimento da consulta fiscal. O assunto é regulamentado em cada unidade da federação por leis próprias, que seguem também a mesma estrutura federal, tratando do Processo Administrativo e da consulta fiscal. A lei geral tributária brasileira, que é o CTN, ao se referir ao termo procedimento²⁵³, liga-o à fiscalização, que tem início a partir da notificação ao contribuinte ou de apreensão de mercadorias.

²⁵⁰ SILVA, Suzana Tavares., *Direito Fiscal: teoria geral*, p. 173.

²⁵¹ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 55.º Princípios do procedimento tributário A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito às garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

²⁵² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 290.

²⁵³ DECRETO 70.235/1972 - Do Procedimento Art. 7.º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária

Pela natureza do estudo que se concentra na liquidação dos impostos, dá-se especial atenção aos principais procedimentos tributários prévios e com efeitos vinculantes, que podem influenciar no lançamento ou liquidação dos impostos. Assim, a seguir, abordam-se as consultas fiscais no Brasil, que correspondem às Informações prévias vinculativas de Portugal, assim como os contratos prévios, por possuírem características de relações cooperativas entre o fisco e o contribuinte e que não podem ser alterados o entendimento quando de um procedimento de inspeção.

3.1 Consultas prévias fiscais

As consultas prévias fiscais com efeito vinculante recebem diferentes denominações²⁵⁴ nos ordenamentos jurídicos e neste trabalho. Nesta pesquisa que analisa a utilização do procedimento em contexto de mudança de paradigma do conflito fiscal para relação de cooperação, faz-se a partir da expressão *Advance Ruling*.

O tema de consultas prévias em sentido geral não é novo. Na área tributária as discussões sobre o assunto tiveram origem em reuniões internacionais desde 1965, quando em congresso realizado pela IFA²⁵⁵, discutiu-se pela primeira vez a necessidade de um modelo de consulta fiscal. Nesse congresso da IFA, em 1965, o professor finlandês Edwar Anderson²⁵⁶ apresentou a definição como uma resposta escrita proferida pela autoridade tributária, a partir do questionamento apresentado pelo contribuinte, por meio da qual a legislação é interpretada à luz dos fatos narrados quando da apresentação do questionamento.

Percebe-se, a partir da definição de consulta fiscal, que se trata de um instrumento que ocupa papel central na discussão da mudança da relação conflituosa entre Administração Tributária e o contribuinte para a cooperação. Verifica-se uma relação que se desenvolve em um processo de colaboração, para evitar futuros litígios com efeito de vinculação para a

ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. (...)

²⁵⁴ FREIRE, Nilson de Souza. *O caso das consultas fiscais no paradigma da Administração Tributária Cooperativa*. Faculdade de Direito. Universidade de Coimbra, 2021, pp. 8-11. A expressão “Advance Ruling” nos diversos ordenamentos tributários domésticos é tratada por diferentes denominações, como “Letter Ruling” e “Privates Ruling” nos Estados Unidos, “Private Tax Rulings” na Austrália, “Rescrit” na França, “Dirrito de Interpela” na Itália e “Verbindliche Auskrufft” na Alemanha”.

²⁵⁵ A International Fiscal Association (IFA) é uma associação não governamental que tem sua sede na Holanda. Criada em 1938, com participação de mais de 11.500 membros em 102 países e representantes em 57, estuda e discute a tributação internacional com realização de Congressos anuais e publicações científicas. Tem um Comitê científico permanente com representantes da OCDE e ONU.

²⁵⁶ SAMAHA, Stéphanie, *Consulta Fiscal na Prevenção de Conflitos entre Fisco e Contribuinte*, p. 131.

Administração Tributária. Verifica-se que o uso do instituto evita que um determinado contribuinte tenha que ir aos tribunais para discutir uma situação que já tem reiteradas decisões administrativas. Outro aspecto é que se trata de uma forma de intervenção administrativa antecipada.

Quanto ao objeto da consulta fiscal, este versa sobre qual circunstância em que se pede a informação prévia vinculativa ou consulta fiscal. Inicialmente, faz-se necessário entender o que seria o fato determinado que dá origem à consulta, que pode já ter ocorrido, mas tem limitações sobre até quando se pode fazer o pedido, assim como situações que podem ocorrer no futuro e que geram dúvidas pelo sujeito passivo, na interpretação e aplicação da legislação tributária.

Sobre o entendimento que se tem do procedimento da consulta fiscal em outros países, verifica-se, na Espanha, que estão previstas na Ley General 58/2003²⁵⁷, cujo artigo 88.º dispõe sobre os sujeitos passivos que podem formular consultas prévias a respeito do regime e classificação tributária em cada caso. Podem formular como sujeitos os colégios profissionais, câmaras oficiais, organizações patronais, sindicatos, associação de consumidores, fundacionais de deficientes, associações empresariais e profissionais, assim como as federações. Na parte de atendimento, são autoridades tributárias aquelas que tenham atribuição na ordem tributária. Sobre o prazo, a Administração tem que responder em até seis meses, ou serão considerados aceitos os critérios expressos na consulta. No momento em que apresentar a consulta não pode estar pendente procedimento, recurso, relação administrativa relacionada ao regime, classificação ou qualificação tributária, exceto se for por entidade prevista, representativa. Podem ser feitas antes da finalização do prazo estabelecido no exercício do direito, da apresentação de declarações, autoliquidação ou cumprimento de outras obrigações tributárias.

²⁵⁷ LEY 58/2003, de 17 de diciembre, “General Tributaria. Artículo 88.º. Consultas tributarias escritas. 1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. 2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente. 3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados”

Na Austrália, segundo Stéphanie Samaha²⁵⁸, as consultas fiscais têm origem no Ato de Liberdade de Informação, *Freedom Information ACT de 1982*. Originalmente se tratava de um sistema informal de consulta, que qualquer cidadão podia pedir informações e documentos relativos à sua vida fiscal. A partir daí surgiu o *Private Tax Rulings*, como consulta formal a partir de 1992. Constituiu-se em uma forma de aproximação do sujeito passivo com a Administração Tributária.

No ordenamento tributário australiano, na disciplina das consultas fiscais sobre o fato, diz a autora citada que o contribuinte pode de forma ampla, consultar sobre aqueles ainda não realizados ou já realizados desde que sejam estes antes do cumprimento da obrigação tributária. Quando realizados após o cumprimento da obrigação, somente será possível se ainda não tenha ocorrido fiscalização. Pode-se referir a qualquer dispositivo da legislação. Não pode ser objeto de consulta fatos sob fiscalização, em discussão judicial, casos hipotéticos e aqueles que já foram objetos de outras consultas.

Stéphanie Samaha²⁵⁹ destaca ainda que o pedido de consultas fiscais não tem custo na Austrália, a forma é escrita, contendo identificação do consulente, que expõe os fatos, indica os dispositivos e pode apontar a visão sobre o caso. Sobre o prazo, inicialmente é de 30 dias para verificação dos requisitos de admissibilidade e documentos. A resposta deve ser feita em até vinte e oito dias. Em casos mais complexos que necessitem que o prazo seja estendido, a Administração Tributária comunica previamente e de forma consensual fixa novo prazo de atendimento. As respostas são públicas com preservação de informações do consulente e outras confidenciais. Sobre o aspecto subjetivo, são sujeitos legitimados quaisquer pessoas que estejam sujeitas à legislação tributária, inclusive não residentes e companhias estrangeiras. O órgão de atendimento é o ATO. Nessa questão reside uma crítica ao sistema australiano de consultas fiscais pela falta de uniformidade das respostas, pois os órgãos de atendimento são descentralizados e podem responder de forma diferente sobre um mesmo fato. Em relação aos efeitos, quando o contribuinte segue o entendimento da autoridade fiscal, esta fica vinculada no conteúdo expresso da resposta. Em um procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal verifica se o contribuinte seguiu, se os fatos correspondem ao declarado e realizados de acordo com as informações que foram

²⁵⁸ SAMAHA, Stéphanie. *Consulta Fiscal na Prevenção de Conflitos entre Fisco e Contribuinte*, pp. 131-140.

²⁵⁹ SAMAHA, Stéphanie. *Consulta Fiscal na Prevenção de Conflitos entre Fisco e Contribuinte*, pp. 149-166.

fornecidas. Em relação aos contribuintes, os efeitos alcançam só os consulentes e as consultas não têm prazo de validade. Finalmente, a autora destaca que um diferencial das consultas fiscais na Austrália está na possibilidade de recurso, possível dentro do procedimento nos casos de discordância em relação ao conteúdo da resposta.

Verificam-se pelas características principais relativas às consultas fiscais nos dois países diferentes que foram destacados devido às diferenças marcantes em relação a cada um na análise dos que mais se aproximam ou distanciam do uso do instrumento como forma colaborativa, que uns ainda estão dentro do contexto conflituoso e outros bem mais próximos da relação cooperativa entre a Administração Tributária e o sujeito passivo.

3.1.1 Consultas fiscais no Brasil

As consultas fiscais²⁶⁰ no Brasil também têm um fundamento constitucional, que é o direito de petição e informação, previsto no Artigo 5.º da CF/1988²⁶¹, onde estão os direitos e garantias individuais. A regulamentação na legislação federal está no Decreto 70.235/1975²⁶², que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e, ainda, na Lei 9.430/1996²⁶³, que também trata do procedimento administrativo de consulta.

Sobre o sistema de consultas fiscais no Brasil, ressalta que funciona em um sistema federativo, em que cada município, estado, Distrito Federal e a União têm competência tributária para determinados tributos; cada ordenamento jurídico disciplina a consulta. No âmbito federal, a consulta formulada por escrito é o instrumento que o contribuinte possui

²⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito, *Consulta Fiscal. São Paulo, Malheiros*, pp 109, em sua obra sobre consulta fiscal no Brasil define também como um procedimento por meio do qual o órgão competente da Administração Tributária informa ao consulente o ponto de vista do fisco a respeito da aplicação da legislação tributária a um fato determinado. Para o autor, tudo se inicia com um pedido de informações à Administração Tributária, com o fim de obtenção do entendimento de interpretação e aplicação da legislação tributária sobre um fato determinado com efeitos vinculativos.

²⁶¹ CF/1988 - Art. 5.º (...) XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)

²⁶² DECRETO 70.235/1972 - Do Processo da Consulta Art. 46.º. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta. (...)

²⁶³ LEI n.º 9.430/1996 - Processo Administrativo de Consulta Art. 48.º. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única. § 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, (...).

para esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativo aos tributos administrados pela RFB e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

A consulta fiscal no Brasil tem baixa utilização, fato que pode estar ligado à falta de imparcialidade da Administração Tributária, que sempre busca, na relação, aumentar a arrecadação e não dar uma resposta imparcial. Destacam-se, ainda, como pontos negativos, a demora na resposta, a dificuldade de acesso dos contribuintes à Administração Tributária no processo de consulta e, finalmente, o fato de que uma consulta possa vir a atrair o fisco para iniciar procedimentos fiscais. São todos motivos que constituem impeditivos do maior uso do procedimento da consulta prévia fiscal.

Em resumo, a consulta fiscal federal deve ser apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consultante, seja nos Centros de Atendimento ao Contribuinte, seja nas Agências da RFB ou Inspetorias, e dirigida ao Coordenador-Geral da Cosit. Instrui o órgão de receita federal que a consulta deve limitar-se a fato determinado, descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria. Para se efetivar consulta sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consultante deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

No sistema de consulta fiscal federal, quem pode consultar é o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, órgão da administração pública e, ainda, entidade representativa de categoria profissional ou econômica. A entidade representativa de categoria econômica ou profissional que formular consulta em nome de seus associados ou filiados deverá apresentar autorização expressa destes para representá-los, administrativamente.

O professor brasileiro Hugo de Brito Machado²⁶⁴ afirma, em relação ao objeto da consulta fiscal, que pode ser um fato já ocorrido ou apenas com previsão de acontecer. O fato tem que ser entendido no aspecto que deve ser bem explicado. Não se refere ao tempo de ocorrência, mas sim de sua perfeita descrição para que seja possível a resposta pela Administração Tributária. O objeto da consulta fiscal é a dúvida que o sujeito passivo tem sobre o entendimento da Administração Tributária na aplicação da legislação tributária sobre um caso concreto, sintetiza o autor. Podem ser informações abstratas de caráter geral que

²⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*, p. 37.

comunicam a posição da Administração fiscal sobre um caso de interpretação duvidosa do contribuinte e, ainda, específica, relacionada a determinados casos particulares.

3.1.2 Informações prévias vinculativas em Portugal

As informações prévias vinculativas como um procedimento de consulta fiscal em Portugal têm seu fundamento no Artigo 268.º da CRP, cujo dispositivo²⁶⁵ constitui-se como um direito e garantia ao contribuinte que se traduz na confiança, na segurança jurídica e no direito à informação procedimental.

Na doutrina portuguesa, Suzana Tavares da Silva²⁶⁶, quando discorre sobre os procedimentos fiscais, afirma que as chamadas informações vinculativas são aquelas que visam esclarecer a concreta situação tributária dos sujeitos passivos junto à Administração Tributária. Trata-se de um procedimento que se inicia com a solicitação do requerente ou de seu representante legal, previamente à verificação do ato de tributação e pode abranger a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais legalmente estabelecidos. A natureza jurídica é de um procedimento tributário, pois consiste na sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, conforme dispõe a legislação tributária portuguesa, seja no artigo 54.º da LGT, seja no artigo 44.º do CPPT. É uma espécie de procedimento tributário na fase prévia da liquidação dos tributos e, portanto, um procedimento prévio de informação.

Na legislação infraconstitucional o procedimento está regulamentado em vários dispositivos da concretização do princípio da colaboração, previsto no artigo 59.º da LGT²⁶⁷, que orienta os órgãos da Administração e os contribuintes ao dever recíproco da cooperação.

²⁶⁵ CRP - “Artigo 268.º (Direitos e garantias dos administrados) 1. Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas”.

²⁶⁶ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal: teoria geral*, pp. 167-168.

²⁶⁷ DECRETO-LEI 398/1998. LGT. “n.º 3 do art. 59.º da LGT – Princípio da colaboração: 3. A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...) e) A informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais” (...)

O assunto também consta do artigo 57.º do CPPT²⁶⁸ e, em termos gerais, no Artigo 68.º da LGT²⁶⁹.

As informações prévias vinculativas, procedimento de consulta utilizado em Portugal, coloca o regime como mais próximo da relação cooperativa entre os contribuintes e a Administração Tributária, onde se destacam o fundamento constitucional, a presença do próprio princípio da colaboração como orientador e outras medidas regulamentadas da LGT, tais como a possibilidade de recurso e audiência prévia. Assim se justifica o seu estudo mais pormenorizado, pois se constitui em um bom modelo para os demais países que utilizam esse tipo de procedimento em seus ordenamentos jurídicos.

Outro aspecto a se destacar trata-se do objeto das informações prévias, que pode ser mais ou menos limitado quanto ao fato e o tempo. No caso português, o procedimento nasce com um pedido do sujeito passivo ou de seu representante à autoridade tributária para se pronunciar sobre um fato determinado ou situação concreta. O pedido é feito em um formulário dirigido ao dirigente máximo do órgão competente, para que se pronuncie sobre a interpretação da legislação tributária que é aplicável à operação ou atividade, cuja resposta será vinculante para a Administração Tributária. É uma informação que se busca sobre uma situação que representa um conjunto fático ou operações que devem ser descritas de maneira clara e precisa, que se inicia com o preenchimento e entrega do pedido à Administração Tributária. No aspecto temporal, refere-se à situação já ocorrida ou ainda a ocorrer, desde que possível de concretização.

No aspecto subjetivo, as pessoas singulares e coletivas têm legitimidade para fazerem o pedido de informações vinculativas. A LGT fala que quaisquer sujeitos passivos

²⁶⁸ DECRETO-LEI 433/1999 - CPPT. “Artigo 57.º - Informações vinculativas 1 - A notificação aos interessados da resposta ao pedido de informação vinculativa inclui obrigatoriamente a informação ou parecer em que a administração tributária se baseou para a sua prestação. 2 - Os interessados não ficam dispensados, quando o despacho for sobre os pressupostos de qualquer benefício fiscal dependente de reconhecimento, de o requerer autonomamente nos termos da lei. (...).

²⁶⁹ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - “Artigo 68.º Informações vinculativas 1 - As informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais, são requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado: a) Da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda; b) Dos elementos necessários nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 maio, na sua redação atual, para a Autoridade Tributária e Aduaneira assegurar a troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa entre autoridades competentes dos Estados-Membros da União Europeia e de outras jurisdições. 2 - Mediante solicitação justificada do requerente, a informação vinculativa pode ser prestada com caráter de urgência, no prazo de 75 dias, desde que o pedido seja acompanhado de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário. 3 - As informações vinculativas não podem compreender factos abrangidos por procedimento de inspeção tributária cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes do pedido. (...)

e também outros interessados ou representantes legais podem utilizar o procedimento, que no seu regime geral tem prazo de atendimento de até cento e cinquenta dias. São legitimados para fazer o pedido os advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de conta, assim como entidades habilitadas para consultoria fiscal em relação à situação tributária de seus clientes que devem estar devidamente identificados.

Relativo ao processamento do pedido, após haver recebido o órgão da Autoridade Tributária, verificar-se-á se os elementos são suficientes para fazer o atendimento e, em caso de falta, o solicitante será notificado para complementar a documentação em até dez dias, sob pena de arquivamento. Enquanto transitar o pedido de informação vinculativa, caso o solicitante apresente reclamação, recurso ou impugnação judicial sobre o fato, também serão motivos para que o pedido seja arquivado.

Um dispositivo que reforça a ideia da informação vinculativa como instrumento da relação colaborativa entre o contribuinte e a Administração Tributária trata-se da realização de um diálogo por meio de audiência, antes de concedida a resposta e enquanto for conveniente ao órgão tributário. Esse direito foi ampliado a partir de primeiro de julho, sendo também possível quando requerida no pedido²⁷⁰.

Sobre os prazos, a resposta por via eletrônica é notificada ao contribuinte em até cento e cinquenta dias e, caso não seja atendida nesse período e tenha o solicitante seguido o regime fiscal considerado aplicável aos fatos do pedido, usando interpretação plausível e de boa-fé, não sofrerá punição de coimas, juros ou quaisquer outros acréscimos entre o prazo para prestação da informação e a notificação recebida.

No regime de consulta fiscal português também é possível obter uma resposta mais rápida, quando se faz o pedido em caráter de urgência, cuja resposta será no máximo em setenta e cinco dias. Para esse tipo de procedimento, o solicitante tem que justificar e incluir uma proposta de enquadramento jurídico-tributário, em cujo rito a Administração Tributária tem até trinta dias para reconhecer ou não a urgência. Caso seja aceita, deverá ser efetuado o pagamento de uma taxa em até cinco dias no valor entre vinte e cinco (25) e duzentas e cinquenta (250) unidades de contas (UC)²⁷¹, calculada em função da complexidade do

²⁷⁰ LEI n.º 7/2021, de 26 de fevereiro. Reforça as garantias dos contribuintes e a simplificação processual, alterando a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Regime Geral das Infrações Tributárias e outros atos legislativos.

²⁷¹ A UCP - Unidade de Conta Processual em Portugal no ano de 2021 vale 102 euros, que resulta em valores da taxa da informação vinculativa urgente entre 2.550 euros e 25.500 euros.

assunto. Caso a Autoridade Tributária não se pronuncie no prazo devido, considera aceite o enquadramento proposto pelo sujeito passivo no período de tributação em que ocorram os fatos.

Com mudanças ocorridas por meio da Lei 7/2021, com vigência a partir de julho de 2021, além dos sujeitos passivos que preencherem critérios de insuficiência econômica definidos para concessão de proteção jurídica, o regime urgente de prestação da informação vinculativa tornou possível a taxa reduzida para entre doze vírgula cinco (12,5) e cento e vinte e cinco (125) unidades de contas, nos casos de pessoas singulares que auferam um rendimento máximo anual até o limite superior do quarto escalão da tabela de IRS e de micro, pequenas e médias empresas, taxa que é fixada, também, conforme a complexidade da consulta.

Em relação à questão referente à revogação do ato da informação vinculativa, a legislação tributária portuguesa dispõe que pode se dar em até um ano após ser atendida e com efeitos futuros, desde que a Administração Tributária comunique previamente mediante audiência prévia ao requerente. Quanto à caducidade, pode ocorrer se um dos pressupostos de fato ou de direito em que foi fundamentado o pedido tiver alteração. Em geral, caducam-se em quatro anos, podendo, a pedido do solicitante, ser renovada por igual período. Sobre a publicidade, as informações vinculativas são publicadas no prazo de trinta dias por meio eletrônico, respeitando divulgação de elementos de natureza pessoal do contribuinte.

No procedimento de informação vinculativa português destaca-se também que, quando da existência de três pedidos com respostas no mesmo sentido e sobre questão de direito relevante, resultará em orientações genéricas com efeito vinculativo, tendo em vista a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

Outro ponto positivo das informações vinculativas, em Portugal, trata da existência do recurso, que funciona por meio de contencioso autônomo. Ele pode ser realizado nos casos de não atendimento por razões de inexistência de pressupostos para a prestação da informação vinculativa ou a recusa da prestação no caráter urgente, quando solicitada. Ainda pode ser utilizado, negado o atendimento com fundamento na existência de complexidade que impossibilite a resposta da Administração Tributária, assim como no enquadramento jurídico-tributário dos fatos constantes na resposta.

Assim, tem-se no procedimento de informações vinculativas de Portugal uma boa prática dentro do paradigma de relação cooperativa da Administração Tributária com o

contribuinte pela possibilidade do diálogo antes do atendimento da resposta. Ficam como ressalvas a questão do prazo de atendimento que deveria ser menor no regime normal e em relação à cobrança de taxa no regime urgente, que dificultam o acesso do contribuinte.

3.2 Contratos fiscais

No contexto brasileiro os contratos fiscais²⁷² são utilizados com maior frequência na concessão de benefícios fiscais. Como espécies de contratos tributários, a doutrina brasileira tem vários critérios de divisões, mas adota, neste trabalho, uma mais simples, que segundo Erick Macedo²⁷³ se faz em dois grupos, tendo como referência a constituição do crédito tributário. No primeiro grupo estão aqueles contratos relacionados com a determinação da obrigação tributária, como o de concessão para benefícios fiscais, os de quantificação padronizada dos tributos e os de interpretação da legislação tributária. No segundo grupo estariam aqueles utilizados como meios alternativos de resolução de conflitos, como os de transação e parcelamento, que não são objeto deste estudo pelo fato de ocorrerem após a constituição do crédito tributário.

Na legislação portuguesa, em sua LGT, os contratos fiscais²⁷⁴ têm uma divisão que é mais simples com dois tipos, sendo o primeiro relacionado com benefícios e incentivos fiscais e o segundo grupo com outros tipos de contratos. Pela importância em relação à constituição do crédito tributário, dar-se-á maior atenção aos acordos de benefícios fiscais, ao de determinação da matéria tributável e aos relacionados aos preços de transferências.

²⁷² POLIZELLI, Víctor Borges. Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. *Tese de doutorado em Direito*. Universidade de São Paulo, p. 2. Víctor Borges Polizelli define os contratos fiscais “como acordos de vontades entre o fisco e o contribuinte, que atuando sobre elementos disponíveis ou incertos da obrigação tributária, permite a obtenção de vínculo jurídico consensual que afaste elementos de incerteza presentes na relação tributária, prevenindo ou remediando controvérsias”.

²⁷³ MACEDO, Erick. Contratos tributários. 2020. 180 f. *Tese de Doutorado em Direito*, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 135.

²⁷⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 199. Previstos na LGT no artigo 37.º, José Casalta Nabais vê dois tipos, sendo um *stricto sensu*, que tem por objeto alguma medida sobre o quanto ou se a incidência do imposto, onde tem-se o titular do poder tributário ou por delegação seu representante a Administração Tributária, e de outro, o contribuinte, geralmente concretizado na concessão de incentivos e benefícios fiscais. Conforme disciplinado no artigo citado da LGT, podem ser feitos outros contratos fiscais amplos, onde estão inseridos os *stricto sensu*, que tenha por objeto o lançamento, a liquidação e a cobrança do imposto e que tenha como participantes de um lado do sujeito ativo, a administração, e por outro lado, o sujeito passivo da relação jurídica fiscal ou por terceiros (...).

3.2.1 Acordos para concessão de benefícios fiscais e regimes especiais

Mas, utilizados no Brasil, os acordos de concessão de incentivos ou benefícios fiscais²⁷⁵ ocorrem no âmbito dos estados da federação e do Distrito Federal, pela utilização do imposto ICMS para atração de investimentos. Erick Macedo²⁷⁶ descreve esse tipo de contrato como de benefícios ou incentivos fiscais, que são feitos a partir de uma lei autorizativa²⁷⁷, que permite a unidade federativa firmar o contrato, concedendo o benefício fiscal e simplificando a liquidação do imposto em troca de investimentos para determinadas regiões ou atividades econômicas específicas. Neles estão disciplinados métodos alternativos de liquidação do imposto com concessão de créditos presumidos ou outorgados, redução da matéria coletável, pagamento mínimo do imposto, prazos diferenciados de recolhimento e até mudança do sujeito passivo. Às vezes, o autor ressalta, que esses até descaracterizam a relação tributária em relação à obrigação fiscal principal. É um procedimento vinculado e que, nesse aspecto, orienta a constituição definitiva do crédito tributário em relação aos elementos essenciais dos impostos, o que importa em vantagens para o cumprimento voluntário da obrigação fiscal.

Um segundo tipo de contrato, denominado por Erick Macedo²⁷⁸ como contratos para quantificação padronizada dos tributos, têm como referência o regime simplificado para microempresas e empresas de pequeno porte, com previsão na Constituição e, também, já regulamentado por LC aprovada pelo governo federal²⁷⁹. O regime disciplina o pagamento de impostos de forma padronizada e simplifica a liquidação com base no faturamento das empresas. Refere-se ao tratamento diferenciado e favorecido à microempresa e à empresa de pequeno porte. Como contrato, precisa da adesão do sujeito passivo, que é facultativo. O contribuinte expressa que não vai se submeter ao regime normal de tributação de impostos

²⁷⁵ Estes conceitos não estão determinados na Constituição e na legislação infraconstitucional. No texto constitucional por exemplo, são tratados como sinônimos as isenções, os benefícios e incentivos fiscais.

²⁷⁶ MACEDO, Erick. *Contratos tributários*. 2020..., pp. 135-142.

²⁷⁷ CF/1988 - Artigo 150.º (...) § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155.º, § 2.º, XII, g.

²⁷⁸ MACEDO, Erick. *Contratos tributários*, pp. 135-139.

²⁷⁹ LC n.º 123/2006 - Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. A micro, pequena e média empresa com faturamento anual de até R\$ 4,8 milhões pagam o ICMS de maneira simplificada e reduzida de acordo com tabelas. Outros quatro tributos federais e mais o ISS municipal também estão incluídos neste regime opcional simplificado e diferenciado.

como o ICMS Estadual, o ISS municipal, o IPI e IRPJ federal e mais três contribuições federais CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

O Simples Nacional é um regime que atende à maioria das empresas brasileiras, mas tem baixa arrecadação e deixa de fora certas operações, como a relacionada a produtos sujeitos à substituição tributária pela operação posterior. Apesar da simplificação, ainda apresenta muitos conflitos, o que não dispensa o acesso a programas de conformidade cooperativa.

Tabela 7. Regime do Simples Nacional - unidade: R\$ Milhões

MÊS	SIMPLES							
	RFB		ICMS		ISS		TOTAL	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020
JAN	8.960	8.405	1.557	1.356	1.088	995	11.604	10.757
FEV	6.683	6.750	1.161	1.044	875	817	8.719	8.612
MAR	6.821	5.773	1.148	839	908	734	8.878	7.346
ABR	4.690	2.799	708	312	677	336	6.075	3.447
MAI	4.517	2.778	698	329	628	323	5.843	3.430
JUN	4.720	3.181	752	405	654	352	6.126	3.937
JUL	10.354	7.769	1.894	1.499	1.295	1.080	13.542	10.347
AGO	9.369	8.245	1.686	1.502	1.210	1.096	12.265	10.844
SET	11.161	8.552	2.046	1.647	1.424	1.122	14.630	11.321
OUT	9.442	9.085	1.689	1.263	1.252	885	12.383	11.234
NOV	11.386	9.107	2.127	1.351	1.453	925	14.966	11.383
DEZ	10.077	9.756	1.825	1.388	1.342	978	13.243	12.121
JAN-DEZ	98.179	82.201	17.291	12.934	12.805	9.645	128.275	104.780

Fonte: Receita Federal do Brasil – Arrecadação 2021

Em Portugal, também, as Pequenas e Microempresas (PME)²⁸⁰ têm tratamento diferenciado. José Casalta Nabais diz que não há um regime fiscal específico que tenha as PME como destinatárias, mas existem benefícios fiscais específicos para as mesmas. Têm-

²⁸⁰ NABAIS, José Casalta. “O regime fiscal das pequenas e médias empresas”. *Revista Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS*. v. 11 n. 2. 2016, pp. 46-76. José Casalta Nabais diz que a definição de PME em Portugal foi feita de acordo com a Recomendação da Comissão Europeia 2003/361/CE de 20 de maio de 2003 e “que foi transposta para o ordenamento nacional pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, em cujo anexo se define micro, pequena e média empresa em termos iguais aos da mencionada Recomendação, prescrevendo: 1 - A categoria das micro, pequenas e médias empresas é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas, cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros. 2 - Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. 3 - Na categoria das PME, uma micro empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros”.

se alguns regimes relativos à PME, em especial a microempresa em relação à tributação dos rendimentos em sede do IRS empresarial e do IRC na tributação de consumo, em relação ao IVA.

Quanto aos benefícios fiscais, tem-se o chamado regime simplificado de tributação que influi na determinação do rendimento líquido empresarial e profissional, no IRS e na determinação da matéria coletável do IRC. É optativo, com dispensa da contabilidade organizada ou, se exigida, não serve como base. No IVA tem-se isenção, regime forfetário de produtos agrícolas e, também, regime simplificado para pequenos retalhistas, chamados no Brasil de Varejista. Resume-se em dedução dos lucros retidos e reinvestidos DLRR, regime fiscal de apoio ao investimento RFAI e os sistemas de incentivos fiscais em investimento e desenvolvimento SIFIDE.

Em relação a regimes simplificados, mencionado como um método de avaliação indireta da matéria tributável por parte da doutrina, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁸¹ diz não ser. É uma opção do contribuinte e a Administração Tributária não é competente para fazer aplicar ao sujeito passivo. Embora seja uma forma de colaboração entre o fisco e o Contribuinte, considerando redução de obrigações acessórias, conforme previsão Artigo 59.º, n.º 3 da LGT, depende da vontade do sujeito fiscal. O regime de escolha fiscal em que há autonomia da vontade em sede da determinação da matéria tributável, mas não se configura como uma situação que exista acordo ou contrato, mas levando em consideração o aspecto mais descritivo do que técnico, a possibilidade de escolha do contribuinte, seria um modo de entrar em acordo com o Estado por meio de seu representante, a Administração Tributária.

Nessa perspectiva de procedimento com carácter vinculante, tem-se de um lado o titular do poder de tributar, ou por delegação a Administração Tributária e, de outro, o Contribuinte. Na doutrina portuguesa, José Casalta Nabais²⁸² trata dos contratos fiscais em sentido estrito, que têm como exemplo os contratos utilizados para concessão de benefícios fiscais e os demais contratos em sentido amplo. Em relação a estes que contam de um lado com o sujeito ativo representado pela Administração Fiscal, e de outro lado o sujeito passivo da relação jurídico tributária, e que tem como objeto o lançamento, a liquidação ou cobrança

²⁸¹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva. *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 453-461.

²⁸² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 198-199.

de impostos, tem-se dois modelos, onde no primeiro contrata-se o sujeito passivo para a liquidação do imposto e, no segundo, contrata-se certas entidades para a liquidação. Um dos exemplos é dos acordos prévios sobre preços de transferências. Pode ocorrer entre a Administração Tributária com um ou mais contribuintes no caso de IRS e IRC ou da AT com o sujeito passivo e também envolve outras entidades. O assunto está codificado na LGT²⁸³. Outro tipo seria os contratos de avença²⁸⁴, que se determina a matéria coletável por via contratual. Ocorre no caso do Imposto Especial sobre o exercício da Atividade do jogo. É aplicada uma taxa de acordo com o jogo e a zona de tributação sobre a matéria coletável. Também pode se destacar na legislação portuguesa, os contratos de avaliação indireta da matéria coletável²⁸⁵, tratados na LGT como um procedimento de revisão.

Sobre os contratos de benefícios fiscais²⁸⁶ na doutrina portuguesa José Casalta Nabais²⁸⁷ faz a divisão em benefícios fiscais estáticos ou em sentido estrito e os benefícios fiscais dinâmicos ou estímulos fiscais. Os primeiros ocorrem em situações que se verificaram ou porque se esgotaram ou porque não se tenha verificado totalmente, não visam estimular ou incentivar, mas só beneficiar por razões de políticas econômicas, sociais, culturais, geral de política externa, entre outras. Já os dinâmicos incentivam ou visam

²⁸³ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT. Artigo 37.º - Contratos fiscais - 1 - Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei. 2 - A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário.

²⁸⁴ DECRETO-LEI 422/1989, de 2 de dezembro - Contrato de Avença em jogos - Artigo 89.º Avença 1 - As concessionárias podem avençar-se para o pagamento do imposto especial de jogo. 2 - Requerido à Inspecção-Geral de Jogos, que informará o pedido, o regime de avença será estabelecido, revisto quanto ao quantitativo ou prorrogado por novos períodos, compreendidos nos limites estabelecidos no número seguinte, mediante despacho conjunto dos membros do Governo com tutela na administração fiscal e no sector do turismo. 3 - A avença não poderá ser estabelecida por período inferior a 6 meses ou superior a 24, quando se trate de zonas de jogo permanente, e inferior a seis meses ou superior a 12, quando se trate de zonas de jogo temporário. 4 - A liquidação do imposto segundo o regime de avença, aceite pela concessionária, terá início no mês seguinte àquele em que se verifique a aceitação.

²⁸⁵ DECRETO-LEI 398/1998 - LGT. Artigo 92.º Procedimento de revisão 1 - O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. (...).

²⁸⁶ DECRETO-LEI 215/89 - EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais Artigo 2.º Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo 1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. 2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior. 3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais. (...).

²⁸⁷ NABAIS, José Casalta, "O regime fiscal das pequenas e médias empresas". *Revista Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS*, v. 11 n. 2, 2016, pp. 46-76.

estimular determinadas atividades estabelecendo, para efeitos, uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades em termos de causa-efeito.

Ao tratar dos contratos fiscais relacionados à determinação da matéria tributável em sua tese de doutoramento, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁸⁸ faz uma análise e classifica-os como acordos de fixação ou de verificação, pois não existem concessões recíprocas. Por ele verifica-se determinada situação incerta e tem o efeito declaratório, pois não altera a realidade. Não se pode considerá-lo como um acordo de transação. Sua função é declarativa e sua limitação a uma esfera permitida em lei. João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁸⁹ diz que legislação tributária portuguesa admite a forma contratual como modo de atuação da Administração Fiscal nos domínios da matéria tributável, onde só poderia a administração atuar de forma unilateral por ato administrativo para conformação dos elementos. O mestre português defende que a CRP não proíbe as normas constitucionais relativas aos impostos, nem as normas conformadoras da atividade administrativa dentro do Estado Social e Democrático do Direito e em respeito aos princípios constitucionais.

Sobre a possibilidade dos contratos para tratar de elementos essenciais dos impostos e de sua compatibilidade com o princípio da legalidade, José Casalta Nabais²⁹⁰ diz que os relativos a elementos essenciais dos impostos devem se dar de acordo com a previsão legal em respeito ao princípio da legalidade. Enquadra esse tipo de contrato de quantificação da matéria tributável como acordos de fixação ou de verificação. A função é determinar a realidade da situação. Não existem concessões recíprocas. Apenas verifica uma situação incerta.

João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁹¹ trata também da análise em relação ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, onde afirma que o único consenso em relação a esse assunto no direito fiscal é a falta de consenso na doutrina. O direito fiscal português está no artigo 30.º da LGT²⁹². O entendimento que prevalece é de que depois que

²⁸⁸ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 304-310.

²⁸⁹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 292-299.

²⁹⁰ NABAIS, José Casalta apud RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 302-303.

²⁹¹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 311-315.

²⁹² DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 30.º Objecto da relação jurídica tributária 1 - Integram a relação jurídica tributária: a) O crédito e a dívida tributários; b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indemnizatórios. 2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo

o imposto é liquidado e o crédito tributário, uma vez definido no procedimento respectivo, ou até pactuado ou com base em matéria tributária pactuada, o credor de tal crédito não pode dispor ou prescindir dele, a não ser com respeito aos princípios da legalidade e da igualdade.

3.2.2 Acordos para determinação indireta da matéria tributável

Entre os principais tipos de contratos fiscais, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁹³ destaca o acordo na determinação indireta da matéria tributável e o de preços de transferências. O Acordo na determinação indireta da matéria tributável tem sua concretização em impostos de autoliquidação, na quantificação da matéria tributável. A administração não está vinculada a uma forma unilateral de atuação. A CRP no artigo 103.º, n.º 3 não traz essa vedação ao dispor que a liquidação, nos termos da lei, pode ser levada em colaboração entre AT e contribuintes. Nesse tipo de contrato, embora a Administração fiscal não fica impedida de atuar no controle e na fiscalização, na inspeção não pode proceder em sentido diverso do que foi acordado em Relatório ou qualificação, salvo em caso de simulação ou fraude.

João Pedro Alves Ventura Rodrigues²⁹⁴, ao discorrer sobre a admissibilidade do acordo no plano infraconstitucional por meio de reclamação do contribuinte sobre a decisão de determinação indireta de matéria tributável, diz que está descrito no artigo 92.º da LGT²⁹⁵. Segundo o mestre português, ao admitir a reclamação, a intenção do legislador é condição para recorribilidade, o ato de liquidar ou do ato de fixação de matéria tributável por métodos indiretos, quando não haja lugar à liquidação do imposto. Possibilidade no âmbito do IVA é um dos setores mais propícios para os acordos na determinação e aplicação em concreto, dos

fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária. 3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.

²⁹³ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 444-448.

²⁹⁴ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva. *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 444-448.

²⁹⁵DECRETO-LEI 398 - LGT - Artigo 92.º - Procedimento de revisão 1 - O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. 2 - O procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária e deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início, dispondo o perito do contribuinte de direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão. 3 - Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada. (...).

pressupostos de fato, que autorizam em abstrato o recurso ao método indireto de determinação da matéria tributável.

Ocorre quando há um ambiente de incerteza e não seja possível quantificar de forma direta e exata. A avaliação direta corresponde ao modelo normativo desenhado para o funcionamento normal do tipo tributário, na qual visa à determinação de valor normativo dos rendimentos ou de bens sujeitos à tributação. Nesse caso, é uma simples operação onde se aplica a taxa sobre a matéria coletável.

Quando envolve conceitos indeterminados, por exemplo, pelo valor de mercado, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁹⁶ diz que há possibilidade de distorções na apuração da base coletável. Então, se prevê a possibilidade a partir de indícios, presunções e outros elementos objetivos como provas indiretas de que a AT disponha, usando a determinação presumida dos rendimentos ou bens do sujeito passivo. É um regime subsidiário. Não é sancionatório. A Administração Tributária tem o ônus de provar. Como por exemplo: falta de elementos na contabilidade, irregularidade na escrita dos livros fiscais ou das declarações.

João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁹⁷ explica que os métodos indiretos *stricto sensu* são utilizados pela AT em virtude da impossibilidade de utilizar a quantificação direta, exata da matéria tributável. Seria subsidiária à avaliação direta. Já os métodos indiretos *lato sensu*, são controladores e não estão dependentes da impossibilidade de utilizar a avaliação indireta. Entra no campo do controle por presunções, indícios ou indicadores de atividades com base técnica científica, como no caso de manifestação de riqueza, apurar fraudes, evasões fiscais, impossibilidade de provar a matéria tributável direta e exata em procedimento de inspeção.

O pedido de revisão está previsto no Artigo 91.º da LGT²⁹⁸. João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues²⁹⁹ destaca que o acordo tem sua admissibilidade no LGT. É um

²⁹⁶ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 448-450.

²⁹⁷ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 461-463.

²⁹⁸ DECRETO-LEI 398/98 - LGT - Artigo 91.º Pedido de revisão da matéria colectável. 1 - O sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa. (...).

²⁹⁹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, p. 524.

instrumento típico que substitui o conflito pela colaboração e cooperação recíproca. O nascimento do procedimento se dá com a existência de uma incerteza na definição do direito e determinação dos fatos, bens, rendimentos e valores, no aspecto quantitativo da situação tributária, que é relatada no recurso de determinação indireta da matéria tributável. Essa incerteza se concretiza e está justificada quando a AT, em ato unilateral, faz uso do poder inquisitório e do não cumprimento dos termos do dever de informação e colaboração. Chega-se à situação de não poder fazer a liquidação de forma direta. Assim, antes de avançar no procedimento de determinação indireta da matéria tributável tem-se a oportunidade de, por meio de acordo entre AT e contribuinte, resolver a incerteza. A AT tem que esgotar os meios que culminam no relatório fiscal e dissolver a incerteza no domínio determinação indireta da matéria tributável. Isso só é possível em procedimento administrativo-tributário de liquidação, seguido de um contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da AT e, eventualmente, com a presença de um perito independente. Só ocorre se o contribuinte pedir a revisão contra a decisão que estabeleceu a determinação da matéria tributável por métodos indiretos. Só pode ser alterado em caso de fraude fiscal e deve a liquidação seguir o acordo, conclui João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues³⁰⁰.

No Brasil, não há acordos em relação a preços de transferências e determinação indireta da matéria tributável. O CTN diz em arbitramento quando não é possível encontrar o valor direto da Base de Cálculo, ou matéria tributável. Diz o artigo 148³⁰¹ que, embora esteja na parte que dispõe sobre o lançamento ou liquidação em sentido amplo, refere-se a uma técnica para encontrar a base de cálculo. Kiyoshi Harada³⁰² denomina a técnica de arbitramento, como fiscalização indireta ou aferição indireta da base de cálculo (matéria tributável) e explica que a menção a valor ou preço permite outros critérios arbitráveis como renda, lucro, faturamento e receita bruta. Quis o legislador, no caso brasileiro, deixar aberto o conceito de valor ou preço, não sendo, pois, algo taxativo. O autor, como a maioria da

³⁰⁰ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 543-553.

³⁰¹ LEI n.º 5.172/1966 - CTN. Art. 148.º. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

³⁰² HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, pp. 991-993.

doutrina, não considera como uma espécie de lançamento ou liquidação, mas um critério ou técnica de tributação indiciária.

O autor explica que o arbitramento é realizado antes do lançamento, permitindo a autoridade fiscal que desconsidere os valores declarados pelo sujeito passivo, em virtude de inidoneidade ou omissão de documentos para, então com suporte em presunção, fixar o valor tributável. Como na doutrina portuguesa entende-se que não é uma sanção, deve-se cientificar o sujeito passivo para oportunizar o contraditório e a ampla defesa, pois esta é uma forma de presunção relativa, que admite prova em contrário. No caso brasileiro, o autor relata que nem sempre o fisco dá o contraditório antes de efetuar o lançamento, o que seria uma afronta ao que dispõe a CF/1988 e o CTN. A defesa acaba ficando para o processo administrativo tributário após o lançamento, não existe o acordo no Brasil em relação à determinação da matéria tributável por método indireto.

São utilizados no Brasil, no caso do ITBI, quando o valor do imóvel alienado é inferior ao preço de mercado, no uso de pautas fiscais no caso do ICMS, Súmula 431 do STJ, de que é ilegal a cobrança do ICMS com base em valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Nesse caso de ICMS, utiliza-se como orientação para as autoridades o confronto com a fiscalização. No âmbito do Imposto de Renda usa-se o arbitramento quando a escrituração contábil não se presta à verificação, como por exemplo, para apuração do lucro real. O autor afirma que, se é possível conseguir o valor tributável por meios investigativos convencionais, não se deve falar em arbitramento³⁰³.

3.2.3 Acordos prévios sobre preços de transferências

Ao abordar sobre os preços de transferências em Portugal, João Pedro Alves Ventura Rodrigues³⁰⁴ explica que eles seguem como paradigma o princípio da plena concorrência ou *arm's length principle*, que é aplicado nas operações econômicas e financeiras entre empresas associadas ou em situação de relações especiais. Esse princípio já era utilizado desde 1964, quando foi introduzido no Código de Contribuição Industrial, inspirado na Convenção Modelo da OCDE de 1963 sobre a dupla tributação dos impostos sobre os rendimentos. Inicialmente, sua abrangência atingia as empresas que não tinha sede

³⁰³ HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, p. 995.

³⁰⁴ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 543-560.

ou estabelecimento estável. O assunto esteve presente nas abordagens da OCDE em Convenções Modelos de 1992, 1995 e 2005 e nos Relatórios da CAF de 1979, 1984 e 1995.

Na legislação portuguesa verificou-se sua evolução no CIRC, que incorporou o princípio com avanços no aspecto subjetivo, ao considerar todas as empresas associadas, independente de sede ou estabelecimento estável em território nacional. Em atendimento à orientação da OCDE de 1995, no relatório da CAF foram introduzidos no Artigo 57.º,3 do CIRC pela Lei 30-G/2000 os métodos a serem utilizados para determinar o preço de mercado. Em 2001, com fundamento no artigo 58.º, n.º 13 do CIRC, foi emitida a Portaria 1446-C/2001, revisada pela nova Portaria 268/2021³⁰⁵, tornando-se mais completo e atualizado com as orientações da OCDE.

Os preços de transferências envolvem os postulados pelos princípios básicos da democracia e da economia de mercado, onde os preços devem formar em economia de mercado com respeito ao princípio da livre concorrência dos agentes econômicos e financeiros. Esses, também, devem ser observados entre empresas relacionadas que são tributadas no mesmo território estadual fiscal, quando da aplicação do ordenamento jurídico resultar uma transferência indireta de lucros entre sujeitos, baixando ou anulando a tributação do rendimento real do conjunto relacionado.

A previsão dos acordos prévios sobre preços de transferências está nos Artigos 138.º³⁰⁶ e 63.º do CIRC³⁰⁷ e se constitui um direito do sujeito passivo de contratar, em respeito à autonomia e liberdade contratual privada. Para a AT, está de acordo com a autonomia pública de contratar, prevista no artigo 200.º do CPA. João Pedro Alves Ventura

³⁰⁵ PORTARIA n.º 268/2021, de 26 de novembro, substituiu a antiga Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, que regula os preços de transferências com fundamento no artigo 63.º do CIRC. Entre suas justificativas está a de que regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, sobre o qual foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes, como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna.

³⁰⁶ DECRETO-LEI 442-B/88 - CIRC Artigo 138.º Acordos prévios sobre preços de transferência 1 - Os sujeitos passivos podem solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeitos do disposto no artigo 63.º do Código do IRC, a celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis. (...).

³⁰⁷ DECRETO-LEI 442-B/88 - CIRC Artigo 63.º Preços de transferência 1 - Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. (...).

Silva Rodrigues³⁰⁸ destaca que eles visam determinar o valor da operação, no acordo a liquidar o imposto devido. Ressalta-se que esses acordos não inviabilizam fiscalizações. Quanto ao objeto, refere-se à definição do método ou métodos que são suscetíveis de assegurar, relativamente, as operações efetuadas pelo contratante, abrangidas no artigo 63.º do Código do IRC.

Ao abordar os APPTs, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues³⁰⁹ ressalta que eles surgiram devido à desconfiança entre Administração fiscal e os contribuintes, em relação aos preços de transferência. Eles foram criados para conferir maior segurança jurídica e certeza com dispositivos de regulamentação na Diretiva 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990.

Os procedimentos para celebração dos APPTs estão regulados atualmente pela Portaria 267/2021³¹⁰, que entre as principais modificações deu maior clarificação das fases do processo e incluiu possibilidade de abranger períodos anteriores ao da entrega da declaração de rendimentos prevista no artigo 120.º do Código do IRC, obedecida a condição que não tenha ocorrido mais de dois anos do prazo previsto para essa entrega. Disciplinou ainda o prazo máximo de vigência para quatro anos e criou a possibilidade de redução da taxa quando se tratar de PME, que realizem de maneira preponderante operações internacionais.

Sobre a tipologia, os APPTs têm como modalidades unilaterais, bilaterais e multilaterais. Os unilaterais ocorrem entre a Administração Tributária e um ou vários sujeitos passivos do IRC ou IRS. Já os bilaterais ou multilaterais, além da AT e o sujeito passivo, contêm outras administrações fiscais de outros países, em procedimento amigável previsto na convenção destinada a evitar a dupla tributação nos impostos sobre os rendimentos, residentes ou estabelecimentos estáveis.

³⁰⁸ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 645-675.

³⁰⁹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 572-598.

³¹⁰ O APPT foi introduzido pelo artigo 128.º - A, atual artigo 138.º, aditado pelo artigo 49.º da Lei n.º 67 - A/2007, de 31 de dezembro, ao Código do IRC. A regulamentação foi modificada pela PORTARIA 267/2021, de 26 de novembro, que revisada, dispõe no artigo 1.º: “ - Definições e princípios - Um acordo prévio sobre preços de transferência destina -se a garantir a um sujeito passivo do IRS ou do IRC a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, tal como definidas na Portaria prevista no n.º 15 do artigo 63.º do Código do IRC, em conformidade com o princípio de plena concorrência, enunciado no n.º 1 do mesmo artigo, para um período determinado”. (...).

Ao explicar como se dá o acordo, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues³¹¹ diz que o sujeito passivo apresenta uma petição escrita de avaliação preliminar de termos e condições que pretende vincular uma metodologia. Ele fornece todas as informações; contrato é a figura mais apta para gerar relações de colaboração e cooperação, desempenha a mesma função de uma atuação unilateral da AT no ato de liquidação. E, destaca-se, com efeito vinculativo. São contratos administrativos que consubstanciam um conjunto de vontades opostas sobre a metodologia a utilizar, nos preços de transferências e sobre as obrigações acessórias de controle de concorrência. João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues³¹² conclui que o APPT é utilizado para a verificação dos fatos tributários relevantes e outros fatos jurídicos que os mesmos podem determinar. O acordo prévio protege de liquidações adicionais os sujeitos passivos do IRS e IRC. É um o ato de liquidação, que se consubstancia título formal da obrigação que exige o pagamento.

O procedimento tem uma fase preliminar e outra de proposta. O pedido de avaliação preliminar deve ser apresentado três meses antes do termo do prazo de entrega da proposta de acordo e a AT faz a apreciação da proposta. Pode haver uma discussão amigável e tem-se a conclusão. O acompanhamento é feito no âmbito da UGC e quando se tratar de acordos bilaterais ou multilaterais. O processo é acompanhado pela DSRI.

Segundo relatório do Ministério de Finanças de Portugal³¹³, estão em vigor quarenta APPTs, sendo um com entidades residentes e trinta e nove não residentes. Vinte e nove são unilaterais e onze bilaterais, conforme relatório da UGC da AT, a seguir resumido:

³¹¹ RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 650-670.

³¹² RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*, pp. 650-670.

³¹³ *Relatório de atividades desenvolvidas de “combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira”*, 2019. Elaborado pelo gabinete do secretário de Estado adjunto e dos assuntos fiscais. Disponível em: www.portugal.gov.br

Tabela 8. Acordos Prévios sobre Preços de Transferências - Portugal

FASE	SITUAÇÃO 31/12/2018	ENTRADAS	SITUAÇÃO A 31/12/2019
Apreciação de proposta de acordo	8	3	9
Apreciação de pedido de renovação	1	5	5
Em vigor	10	0	12
Cancelados	3	0	3
Expirados	10	0	11
TOTAIS	32	8	40

Fonte: AT UGC

Em relação ao Brasil, a norma que trata de preços de transferências atualmente é a lei n.º 9.430/1996, que define os métodos a serem utilizados. Como o país ainda não é membro da OCDE, não há a previsão de APPT. Em 2017 foi formalizado o pedido de entrada na OCDE e entre as condições para se tornar membro está a de alinhar as normas brasileiras ao modelo OCDE. Atualmente a criação do APPT se encontra na fase de discussão e preparação para adequação de projeto de lei.

4 O procedimento tributário do lançamento

Como procedimento tributário por excelência, conforme ressalta José Casalta Nabais³¹⁴, deve-se fazer uma análise sobre a concretização do Estado fiscal cooperativo por meio de um lançamento por colaboração, como evolução do lançamento por homologação brasileiro ou da chamada autoliquidação em Portugal. Poderia se afirmar que, no estágio da evolução das relações tributárias, caminha-se para a superação da gestão privada dos impostos, na relação entre fisco e contribuinte e construção de uma nova relação de colaboração na liquidação dos impostos, que seria denominada de gestão cooperativa dos impostos.

Por se tratar de um estudo comparado, faz-se necessário, inicialmente, verificar o entendimento do procedimento tributário do lançamento nos ordenamentos jurídicos português e brasileiro, assim como a doutrina e jurisprudência. Se levar em consideração a legislação brasileira ao dispor sobre o lançamento e, de sua exclusividade por parte da administração tributária, por ser vinculado e se concretizar pela notificação válida, a princípio nem se poderia falar em lançamento por homologação, como está previsto no CTN. Isso desencorajaria tratar de um novo lançamento por colaboração, como nova modalidade de procedimento tributário pela atuação de colaboração entre fisco e contribuinte.

Entretanto, mesmo com a rigidez do conceito legal de lançamento no Brasil, concebido no sistema fiscal que se verificou entre 1965 e 1967, quando se construiu um dos primeiros sistemas fiscais, é possível evoluir para uma discussão da constituição de crédito tributário por colaboração, por entendimento jurisprudencial no STJ, que distingue o lançamento da constituição do crédito tributário. Tendo como referencial um acórdão em REsp que se transformou na Súmula 436 do STJ, o entendimento que marca uma evolução sobre a discussão do lançamento afirma que é uma forma da Administração tributária constituir o crédito, mas não é a única, já que o contribuinte pode constituir o crédito tributário ao fazer a declaração nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação. Assim, logo é possível falar em constituição do crédito por colaboração, no Brasil.

Na legislação e doutrina portuguesas, o procedimento tributário do lançamento ou a liquidação em sentido amplo, na tipologia, tem uma divisão em duas modalidades, também

³¹⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 290.

conforme a participação da Administração Tributária e o contribuinte, sendo o administrativo quando efetuado pelo fisco, e o por substituição ou autoliquidação quando realizado pelo contribuinte e que predomina na maioria dos impostos portugueses.

Outra questão que deve ser esclarecida no estudo refere-se à utilização de termos como obrigação e crédito tributários, assim como dos institutos da decadência, chamada de caducidade em Portugal e da prescrição. No Brasil, com influência da teoria dualista da obrigação fiscal, o crédito tributário tem natureza distinta da obrigação tributária. Enquanto a obrigação nasce com o fato gerador, o crédito tributário se constitui com o lançamento, que torna a obrigação tributária líquida, certa e exigível. Em Portugal, o entendimento é da teoria monista, por isso, não trata do crédito tributário em separado, o que tem como efeito que após o lançamento tem-se a constituição da obrigação fiscal, que se torna certa, líquida e exigível. Esses entendimentos têm efeitos diretos sobre a Decadência relacionada ao direito de constituir a obrigação fiscal e a prescrição, relacionada ao prazo de cobrança do imposto pela Administração Tributária.

Destaca-se, na linha do tempo da relação jurídico-fiscal no Brasil, que esse momento da constituição do crédito tributário é um marco temporal do término do prazo por decadência para constituição do crédito e nascimento do prazo para contagem do prazo da prescrição, a partir do qual inicia o prazo para cobrança coativa por meio da execução fiscal, conforme entendimento da doutrina majoritária e em consideração ao que determina o CTN. É um efeito direto da posição do CTN, que considera a obrigação fiscal constituída quando do fato gerador e o lançamento com efeito declarativo que faz nascer o crédito tributário. Em Portugal, por adotar a teoria monista da obrigação fiscal, não há separação entre obrigação e crédito tributário. Assim, o termo inicial da caducidade e da prescrição tem o marco inicial da contagem do tempo de maneira idêntica, com prazos de duração e termo final diferenciados.

Verifica-se que a atuação dos sujeitos tributários vai determinar o tipo de lançamento tributário, cuja atuação mudou conforme a evolução das relações tributárias. No modelo da gestão fiscal tradicional, a Administração Tributária fazia todo o lançamento, mas nos tempos atuais, na gestão privada dos impostos, o sujeito passivo passou a atuar em grande número de impostos com a participação mínima ou até sem a participação da Administração Tributária, que quando ocorre, é eventual, posterior e sancionatória. Para se falar em uma nova gestão cooperativa dos impostos com atuação de consenso e paritária

entre o fisco e o contribuinte, o estudo do lançamento tributário é um parâmetro essencial para essa verificação.

No estudo da relação jurídico-fiscal, como exposto no trabalho, como uma linha imaginária, observou-se que, após a ocorrência do fato gerador, nasceu a obrigação fiscal, ainda sem todos os elementos suficientes para a cobrança do Imposto, como o cálculo do montante a pagar, identificação da matéria tributável, sua taxa e a própria quantificação do imposto. Têm-se, assim, procedimentos fiscais para identificar elementos pessoais com identificação do contribuinte, a matéria tributável e os aspectos quantitativos de base de cálculo e alíquotas, que torne possível calcular o imposto devido. O procedimento, no Brasil, está definido no artigo 142.º do CTN³¹⁵.

Ao adentrar especialmente no estudo do lançamento, verificou-se que na gestão tradicional dos impostos, como explica José Casalta Nabais³¹⁶, esse procedimento tributário era constituído de três fases. Na primeira, chamada de preparatória, verificam-se os pressupostos concretos do ato tributário de lançamento, a identificação do sujeito passivo e a determinação da matéria tributável. Em uma segunda fase, entrava-se na liquidação em sentido estrito, que corresponde a apurar o montante do imposto sem dedução, ou seja, na multiplicação da taxa ou alíquota pela matéria tributável. Na terceira fase, entrava-se na fase executiva, que se refere à cobrança do imposto.

Atualmente, segundo José Casalta Nabais³¹⁷, nessa dinâmica do procedimento de liquidação ocorreram mudanças, pois se tem uma fase de iniciativa, pelo interessado, Administração Tributária ou denúncia. Essa fase ocorre mais por meio de declaração do contribuinte ou na sua falta ou vício, pela Administração Tributária. A seguir tem-se a fase de instrução, onde se produz o ato administrativo decisivo e, finalmente, a fase executiva. Em resumo, a dinâmica ocorre em três fases típicas de um procedimento administrativo: a fase preparatória de iniciativa e instrução; uma constitutiva ou de decisão; e a executiva ou de cobrança³¹⁸.

³¹⁵ Lei n.º 5.172/1966, de 25 de outubro. CTN - Artigo 142.º - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

³¹⁶ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 290.

³¹⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 292.

³¹⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 295.

Outra questão geral quando trata do lançamento e que merece ser ressaltada trata da natureza jurídica do lançamento, se ele seria constitutivo ou declarativo. Adotam-se, para efeito deste trabalho, os ensinamentos da doutrina majoritária dos dois países que consideram o lançamento como declaratório e apenas constitui a obrigação fiscal, tornando líquida e certa. A constituição da obrigação fiscal se dá com a ocorrência do fato gerador.

A seguir, desenvolve-se o estudo especial do lançamento com suas características e modalidades, tanto em Portugal, quanto no Brasil, para concluir sobre a possibilidade de se denominar um novo tipo de liquidação dos impostos em uma gestão cooperativa.

4.1 A liquidação dos impostos em Portugal

Em relação ao aspecto operacional, a liquidação dos impostos, em sentido amplo ou lançamento, envolve as operações para apurar o montante do imposto. Como elementos, tem-se o lançamento subjetivo que identifica o sujeito passivo na relação jurídica fiscal, o objetivo que determina a matéria tributável e a taxa, a liquidação em sentido estrito que apura o valor do imposto com a multiplicação da taxa pela base tributável e as deduções à coleta, se houverem.

Na tipologia, conforme ensinamento de José Casalta Nabais³¹⁹, existem os tipos conforme, também, a atuação do órgão ou sujeito competente. Na liquidação administrativa, quem faz é a Administração Tributária, que pode ser por iniciativa procedimental ou de objeto. A primeira se faz com base na declaração, iniciativa de terceiros e liquidação oficiosa. Segundo o objeto, pode ser primária ou de primeiro grau, secundária ou de segundo grau e neste caso estão a inspeção oficiosa e adicional. A autoliquidação ou liquidação por terceiros, ou ainda chamada liquidação por substituição, é feita pelo sujeito passivo, conforme classificação de José Casalta Nabais³²⁰.

Sobre a natureza da autoliquidação, é de um ato tributário, que é definitivo no IRS e IRC, quando trata de rendimentos englobáveis ou englobados. Ela é provisória no IRS e IRC nos rendimentos englobados, com homologação implícita pela Administração Tributária pela aceitação do pagamento do imposto, conforme explica José Casalta Nabais³²¹.

³¹⁹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 295.

³²⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 295.

³²¹ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 288.

Os procedimentos de liquidação dos impostos em Portugal estão regulados nos códigos dos impostos. José Casalta Nabais³²² diz que no IRS têm-se as declarações que servem de base para apuração da matéria tributável. As liquidações oficiosas ocorrem conforme disciplinado no artigo 90.º do CIRC, por ocasião da não entrega da declaração, ou seja, não se efetua a autoliquidação do imposto devido.

José Casalta Nabais³²³ ressalta que o procedimento tributário do lançamento se alterou nas últimas décadas em Portugal, a partir das reformas fiscais dos anos 80 do século passado. Ocorreu uma diluição do lançamento administrativo, que agora é concretizada na maior atuação do sujeito passivo, configurada na declaração de rendimentos para determinação da matéria tributável, que conduz a uma liquidação automática por meio dos recursos tecnológicos e de informações. A intervenção da Administração Tributária se dá agora de maneira posterior na verificação e controle da atuação do particular, quando possível, já que é elevado o número de impostos e de sujeitos passivos nesse modelo de gestão privatizada dos impostos.

Na autoliquidação, caso não haja a validação em quatro anos, que é feito por notificação da Administração Tributária, considera-se o imposto liquidado e extinta a obrigação fiscal. Nesse tipo de liquidação efetuada por terceiros ou liquidação por substituição, a intervenção da Administração Tributária tem-se que dar em até quatro anos, conforme disciplinado nos artigos 45.º³²⁴ a 47.º da LGT, ao tratar da caducidade.

4.2 O lançamento tributário no Brasil

Conforme disposição do CTN sobre o lançamento no Artigo 142.º, é um procedimento administrativo que compete, privativamente, à autoridade administrativa constituir o crédito tributário vinculado, em que se verifica a ocorrência do fato gerador da

³²² NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, pp. 147-178.

³²³ NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal*, p. 290.

³²⁴ DECRETO-LEI 398/98 - LGT. “Artigo 45.º Caducidade do direito à liquidação 1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. 2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos. 3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. 4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.

obrigação, determina a matéria tributável e calcula o montante do imposto devido com identificação do sujeito passivo.

No primeiro aspecto relacionado à competência privativa da autoridade administrativa, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri³²⁵, tem-se o reforço do artigo 3.º do mesmo diploma legal que, ao definir tributo, diz tratar de uma prestação pecuniária que deve ser cobrada mediante atividade administrativa vinculada, o que afasta a possibilidade de o lançamento ser efetuado por terceiro ou particular. Nesse aspecto de ser uma atividade vinculada e obrigatória, a legislação prescreve o comportamento da Administração Tributária, que não pode agir por conveniência e oportunidade. Ou seja, a administração não tem a opção de efetuar ou não o lançamento. Se ocorreu o fato gerador, a administração tem que constituir o crédito tributário e notificar o sujeito passivo, sob pena de a autoridade fiscal ser responsabilizada.

Na segunda parte da definição legal de lançamento no CTN, se fala sobre a constituição do crédito tributário no sentido que declara a existência de uma obrigação tributária, o que para o autor, não deve ser entendido como um direito novo, já que obrigação e crédito devem ser entendidos como um único direito. Apenas dá condições para que a administração possa exigir o cumprimento da obrigação tributária com a liquidação.

Sobre o entendimento do lançamento, se este se tratar de um procedimento administrativo, Luís Eduardo Schoueri³²⁶ reforça essa natureza, pois a Administração desenvolve uma série de atos que vai do conhecimento do fato gerador ao cálculo do tributo e termina com a notificação válida ao sujeito passivo. É a partir desse momento que a Administração Tributária sabe o que lhe é devido e de quem poderá exigir o valor do tributo que foi calculado, ocasião, no Brasil, que passa a ser denominada de crédito tributário.

Uma última parte do conceito legal de lançamento no CTN diz sobre a proposição de aplicação de uma penalidade cabível, que mudou a prática desde a origem do CTN em 1966, pois nos dias atuais, conforme afirma Luís Eduardo Schoueri³²⁷, a autoridade administrativa aplica a penalidade. Assim, no lançamento, pode-se ir além da obrigação principal, pois poderão existir casos em que haja apenas a penalidade, como no descumprimento de uma obrigação acessória.

³²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 650-654.

³²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 650-654.

³²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 647-650.

Ressalta-se, mais uma vez, em relação à constituição do crédito tributário, como ensina Luís Eduardo Schoueri³²⁸, que na interpretação do CTN obrigação tributária e o crédito tributário se dão em momentos diferentes. A obrigação nasce com o fato gerador e o crédito tributário pelo lançamento. Quando se quantifica a obrigação tributária, tem-se o crédito tributário. A própria CF/1988³²⁹ define obrigação e crédito como diferentes, ao exigir, no processo legislativo, uma LC para estabelecer normas gerais sobre essas categorias.

Quanto aos tipos de lançamento no Brasil, por meio também do CTN, são identificadas três modalidades, que são definidas de acordo com a participação dos sujeitos da relação jurídico-tributária, em uma escala que vai da maior para a menor atuação da Administração Tributária. Luís Eduardo Schoueri³³⁰ diz que o CTN reconhece o chamado lançamento direto ou ex-officio, em que a Administração Tributária é o principal sujeito que se encarrega de apurar o valor da obrigação fiscal e notificar o contribuinte, que ocorre em impostos como IPTU dos municípios brasileiros e o IPVA, que é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Nessa primeira categoria desses impostos, o município ou o Estado já tem os dados necessários para apurar o imposto. Há, também, aqueles que ocorrem por faltas do sujeito passivo em que a Administração realiza por meio da Inspeção ou fiscalização, que tem rol exemplificativo no CTN³³¹. No lançamento por ofício à atuação principal, é a Administração Tributária que executa a constituição do crédito tributário a

³²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, p. 647.

³²⁹ CF/1988 - art. 146.º. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

³³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 658-662.

³³¹ LEI n.º 5.172/1966 - CTN - Art. 149.º. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

partir dos elementos necessários como a matéria tributável, a base de cálculo e a alíquota, sem a necessidade de participação do sujeito passivo.

Há outros impostos em que há a necessidade de participação dos sujeitos ativo e passivo para a constituição do crédito, chamados por declaração ou misto. Ele se inicia com a declaração do contribuinte e tem a confirmação pela Administração Tributária. Os principais impostos que têm este tipo de lançamento são ligados ao patrimônio, como o ITBI de competência dos municípios, e o ITCD, que pertence aos Estados. Por competência cumulativa, esses impostos são também de competência do Distrito Federal. No caso, tanto a administração quanto o contribuinte devem agir para que o lançamento seja considerado como válido. O sujeito passivo faz a declaração, e a Administração Tributária³³², com base nessas informações, faz o lançamento. Também estão nessa situação, os impostos federais de importação e exportação.

Para efeito deste trabalho, o lançamento por homologação ocupa maior atenção, pois é aquele em que o contribuinte faz, a princípio, todo trabalho que vai da interpretação da legislação tributária, à liquidação e ao pagamento do Imposto e, só depois, é que há a homologação tácita ou expressa da Administração Tributária. Na maior parte dos impostos brasileiros, a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento por homologação. Luís Eduardo Schoueri³³³ defende que essa denominação vai contra o que dispõe o CTN, o que é aceito pela jurisprudência, de que não é necessária a participação da Administração Tributária. O cálculo é efetuado pelo sujeito passivo, sua declaração, o reconhecimento do débito ocorre sem a necessidade do ato privativo da administração tributária. Para o autor, o lançamento declara a existência de uma obrigação tributária e, assim fazendo, constitui o crédito. Assim, quando a Administração já conhece o valor que lhe é devido e por quem, então existe um crédito e está constituído.

Ainda, sobre o lançamento por homologação previsto no artigo 150.º do CTN³³⁴, como o lançamento é atividade privativa da Administração, sem a participação dela, não

³³² LEI n.º 5172/1966 - CTN - Art. 149.º. Modalidades de Lançamento - Art. 147.º. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta-se à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³³³ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, p. 651.

³³⁴ LEI n.º 5.172/66 - CTN - Art. 150.º. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

seria possível falar em lançamento. Luís Eduardo Schoueri³³⁵ defende que não há uma atividade de lançamento, já que o contribuinte não é notificado. O tributo é recolhido sem lançamento. Segundo o autor, o CTN adotou uma solução que concilia a necessidade de ocorrência de um lançamento. E pela massificação das relações tributárias, que não torna possível o acompanhamento pela administração, criou-se o lançamento por homologação sem que houvesse a participação da administração como sendo algo definitivo. Como não se consegue homologar todos os casos, criou-se a homologação tácita³³⁶. Melhor teria sido se fossem considerados como tributos que não necessitassem do lançamento, pois na realidade, esse não ocorre.

A lei que define os impostos também disciplina a modalidade de lançamento. Assim está expresso no artigo 150.º do CTN. A lei geral tributária brasileira diz que neste caso, estão os tributos que cabem ao sujeito passivo. Antecipar o pagamento sem a prévia verificação da Administração Tributária, que tomando conhecimento dentro do prazo de cinco anos, homologa. Se não fizer o pagamento no prazo, homologado estará. No Brasil, Eduardo Sabbag³³⁷ destaca que é o tipo de lançamento utilizado na maioria dos impostos e mais representativos, como o ICMS, tributo de maior arrecadação estadual, o ISS de competência municipal e que incide sobre prestação de serviços, O IPI, tributo federal e o IRPF e IRPJ. No imposto de renda, diz Eduardo Sabbag³³⁸, o contribuinte informa os rendimentos e as fontes pagadoras discriminam despesas. É o sujeito passivo que faz a prestação de matéria de fato. O empréstimo compulsório também tem o lançamento por homologação, como outras contribuições como o PIS e o COFINS.

Embora a definição do lançamento no CTN possa dar a ideia que seja ele que constitui o crédito tributário, neste trabalho, com fundamento em jurisprudência brasileira, entende-se que não seja necessário o lançamento, nos casos daqueles impostos em que o contribuinte apura, declara e paga o imposto para posterior e eventual participação da Administração Tributária para homologação. Assim, a seguir se destaca como a

³³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 663-664.

³³⁶ LEI n.º 5.172/66 - CTN - Art. 150.º (...) § 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³³⁷ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 147.

³³⁸ SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 147.

jurisprudência do STJ evoluiu na interpretação do entendimento do lançamento por homologação.

4.2.1 A evolução do lançamento por homologação na jurisprudência

Uma evolução em relação ao conceito de lançamento no Brasil ocorreu pela jurisprudência e deu origem à Súmula 436 do STJ³³⁹, que resultou do acórdão do STJ sobre o REsp 1.101.728-SP DE 11/03/2009, publicado no DJe em 23/03/2009, tendo como relator o ministro Teori Albino Zavascki³⁴⁰. A origem foi o recurso de uma empresa do Estado de São Paulo que discutiu sobre a constituição do crédito tributário, durante o processo de execução fiscal que tinha como escopo um débito declarado pelo contribuinte. Na ocasião, reconheceu-se que a simples declaração do contribuinte é suficiente para a constituição do crédito tributário, dispensando a expressa homologação do fisco.

Na discussão sobre a constituição do crédito fiscal do imposto ICMS, que foi inscrito em dívida ativa pelo estado de São Paulo, e aberto processo de execução fiscal com base na declaração do contribuinte, a empresa que impetrou embargos à execução alegava que seria necessário a homologação expressa em lançamento pelo fisco, tendo o Tribunal de Justiça de São Paulo decidido que a simples declaração já é suficiente para a constituição do crédito tributário, não sendo necessária a expressa homologação. Rejeitados os embargos pela empresa, impetrou o REsp no STJ.

O contribuinte usou como argumento em seu recurso que seria necessário, antes da inscrição do débito em dívida ativa, um procedimento de lançamento pelo fisco para abrir a opção de defesa. No voto, o ministro relator apresentou a jurisprudência do STJ no sentido que a simples declaração do contribuinte é modo de formalizar, ou seja, constituir o crédito tributário, dispensando qualquer outra providência pelo fisco. No voto do recurso utilizado, o relator disse que seria equivocado entender que só o lançamento feito pela autoridade fiscal seria necessário para a constituição do crédito tributário, sendo pacífica a orientação no tribunal de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação da

³³⁹ STJ - SÚMULA 436 - *DJ-e 13-5-2010* - A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

³⁴⁰ STJ - REsp N. 1.101.728-SP (2008/0244024-6) - Relator Ministro Teori Albino Zavascki - 11/03/2009 - (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.2008)

declaração pelo contribuinte dispensa qualquer ação do fisco pelo lançamento e, não sendo feito o pagamento no prazo, pode-se inscrever na dívida ativa, dispensando qualquer procedimento e notificação.

Ainda no julgamento, diferenciou o lançamento da constituição do crédito tributário. Quando o artigo 142.º do CTN atribui à autoridade administrativa a competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, não atribui a exclusividade para o fiscal constituir o crédito tributário, nem diz que o lançamento é a forma exclusiva de constituir o crédito tributário. A exclusividade seria referente ao lançamento, mas não à constituição do crédito.

Explicando a linha do tempo do imposto, ainda no voto, o ministro relator explicou a relação jurídico-tributária em que no artigo 133.º do CTN, está disposto que o fato gerador dá origem à obrigação tributária, ocasião que o tributo ainda está ilíquido, incerto e inexigível. O crédito tributário nasce com a formalização ou constituição do crédito tributário ou formalização da obrigação. Essa formalização ou constituição pode se dar por diferentes modos, sendo o primeiro pelo lançamento com suas diferentes espécies, como o de ofício, por declaração ou misto, e por homologação expressa ou tácita. Esse não seria um lançamento nos moldes do CTN, mas uma confirmação da extinção da obrigação, que foi constituído e pago pelo contribuinte. A constituição da obrigação fiscal pelo lançamento seria competência exclusiva da autoridade tributária.

O contribuinte não poderia efetuar o lançamento, mas pode constituir o crédito. E a modalidade mais comum dessa constituição da obrigação fiscal sem o lançamento seria por meio das declarações dos contribuintes. Não se confundiria lançamento por homologação com declaração. No lançamento por homologação, o contribuinte paga antecipadamente, e o crédito se extingue sob condição resolutória. Há declaração com efeito constitutivo do crédito sem haver o pagamento. Essa constituição definitiva do crédito se daria no exato momento da apresentação da declaração, importante para definir o prazo para execução fiscal.

A jurisprudência pacífica no STJ é de que a declaração do contribuinte é modo de constituição do crédito tributário. Luís Eduardo Shoueri³⁴¹ entende que a jurisprudência, além de dispensar o lançamento, equipara a atividade do contribuinte a um lançamento e dispensa a atividade vinculada e obrigatória. Assim, a maioria dos tributos no Brasil tem a

³⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 666-667.

exigibilidade a partir do fato gerador, independente do lançamento. Na decisão, fundamenta-se que o lançamento não é o único modo de constituir o crédito tributário e que, nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte afasta a necessidade de constituição do débito pelo fisco. Não sendo pago no prazo, o tributo declarado inscreve-se na dívida ativa independente de procedimento administrativo ou de notificação.

No voto vencedor do relator, ele explicou que o artigo 142.º do CTN não atribuiu exclusividade do fisco para constituir o crédito tributário e nem que o lançamento é a única forma de constituição do crédito tributário. Então, como explicar a exclusividade prevista no CTN para a Administração Tributária? O relator diz que é para efetuar o lançamento e não para constituir o crédito. Somente o fisco pode fazer o lançamento e isso não atribui ao fisco exclusividade para constituir o crédito ou que o lançamento é a única forma de constituir o crédito. Não lançar não significa que não se pode constituir o crédito. A modalidade mais comum de constituir o crédito é por meio da declaração de débitos e créditos pelo contribuinte, prevista nas normas federais, estaduais e municipais no Brasil. O relator diz que não se confunde a declaração com o lançamento por homologação, que o contribuinte paga antecipadamente, mas constitui o crédito que logo se extingue sob condição resolutória. As declarações constituem o crédito sem haver o pagamento imediato. A partir da entrega da declaração, a Fazenda Pública pode fazer a cobrança coativa, sem necessidade de lançamento. A partir desse momento, começa a contar o prazo para a execução fiscal ou prazo de prescrição e pode emitir a certidão de débito para com a Fazenda Pública.

Como regra geral, dispõe o artigo 173.º, I do CTN, que o prazo da decadência é de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para o lançamento por homologação há uma regra especial com contagem diferente, que é de cinco anos a partir do fato gerador, previsto no §4.º do artigo 150.º do CTN.

Ao explicar as normas gerais do CTN sobre a obrigação tributária, o ministro diz em seu voto que, na obrigação tributária, o tributo está no estado bruto, ilíquido, incerto e inexigível. O crédito nasce com a constituição do crédito tributário, que pode ocorrer por várias maneiras. Em primeiro lugar, seria pelo lançamento em suas diversas modalidades, como de ofício, por declaração ou misto, e por homologação expressa ou tácita, que entende,

nesse último caso, não ser um lançamento nos termos do CTN, mas uma confirmação da extinção do crédito tributário.

Em síntese, conforme demonstra Eduardo Sabbag³⁴², pode ser demonstrada a prescrição e a decadência, conforme o entendimento jurisprudencial. Se o contribuinte declara um determinado valor e paga totalmente, sem a atuação do fisco, cinco anos após o fato gerador ocorre a extinção do crédito tributário e não se tem nem decadência e nem prescrição. Quando o contribuinte não declara e não paga, o fisco tem cinco anos a partir do fato gerador para fazer o lançamento de ofício e, se não fizer, ocorre a decadência. Por outro lado, quando o contribuinte declara, o crédito foi constituído e o fisco tem o prazo de cinco anos a partir da declaração para executar a cobrança coativa e, se não a fizer, ocorrerá a prescrição. Se o contribuinte declara parte e paga, a que não foi declarada ocorrerá a decadência se o fisco não atuar em até cinco anos do fato gerador em relação à parte não declarada. Por último, se o contribuinte declara parte e não paga o imposto, ocorrerá prescrição para a cobrança da parte declarada e a decadência em relação à parte não declarada.

4.2.2 O lançamento na gestão digital dos impostos

Nas últimas duas décadas o processo de digitalização avançou em relação às administrações tributárias no mundo, e o Brasil constitui-se em um caso especial da administração digital, inicialmente com a criação da NFe³⁴³, e depois com o sistema público de escrituração digital, o SPED³⁴⁴. Foi a mudança do papel para o digital que afetou as relações tributárias, principalmente no caso do procedimento de lançamento por homologação dos impostos como o ICMS e o IPI, feito pelo contribuinte. Ela trouxe a facilidade de comunicação entre fisco e contribuinte.

³⁴² SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, p. 1041.

³⁴³ A NF-e foi desenvolvida de forma integrada pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e pela RFB 2005. A partir de 2010 passou a ser de alcance nacional. Como conceito, a NF-e é um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, no campo de incidência do ICMS, cuja validade jurídica é garantida por duas condições necessárias: a assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.

³⁴⁴ A EFD, no Brasil, ocorreu com a substituição da escrituração de livros, documentos e informações fiscais, em papel para o meio digital, após ser validada, assinada e transmitida via internet. Surgiu no âmbito do Sistema público de escrituração Digital - SPED, que tem o objetivo de promover a atuação integrada dos fiscos federal, estaduais e, futuramente, municipais, mediante a padronização e racionalização das informações e o acesso compartilhado à escrituração digital de contribuintes por pessoas legalmente autorizadas.

As relações entre a Administração tributária e contribuintes avançaram no processo de simplificação e de busca da eficiência na gestão dos impostos com avanço da digitalização, principalmente no cumprimento de obrigações acessórias. Os antigos livros fiscais e contábeis, assim como as notas fiscais em papel, foram substituídos por arquivos digitais. Um computador ligado à internet transmite as informações e elas chegam antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

As mudanças no Brasil surgiram com a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que introduziu o inciso XXII no artigo 37.º da CF/1988³⁴⁵, quando dispõe sobre a forma integrada de atuação da Administração Tributária dos diferentes entes federativos com compartilhamento de informações e cadastros. A norma foi concretizada principalmente em relação à União e os Estados. Os municípios ainda não chegaram ao nível de integração que já se verifica em relação aos estados.

O primeiro projeto de integração tratou da Nf-e, onde o fisco já tem informações da operação antes mesmo do fato gerador. Em tempos passados, o contribuinte emitia a nota fiscal depois da operação e, no mês seguinte, fazia a escrituração em livros fiscais, colocava os dados em um arquivo magnético e enviava para o fisco.

Com o atual estágio dos meios digitais nas relações tributárias no Brasil já há doutrinadores que entendem que poderiam estar a caminho do lançamento de ofício, já que a Administração Tributária tem, de maneira prévia, os dados necessários para um lançamento. Lançamento em entendimento diverso que se adota, neste trabalho, que é a evolução para o modelo de gestão cooperativa, e que a Administração, tendo os dados, deverá agir como nos casos de autorregulação se esses estiverem incorretos.

Outro exemplo de avanço digital nas relações tributárias no Brasil, que trata do SPED, segundo Marco Aurélio Pereira³⁴⁶ é um conjunto de projetos de documentos eletrônicos e livros fiscais digitais e foi criado pelo Decreto 6022/2007³⁴⁷. Conta com vários

³⁴⁵ CF/1988 - Art. 37.º (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

³⁴⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ALI, E. *A Escrituração Fiscal Digital (EFD) no Âmbito do SPED: Expectativas e Incertezas*. In: Fórum fiscal dos Estados Brasileiros, 2015. 1 ED. Brasília, ESAF, 2016. v.1, pp. 9-108.

³⁴⁷ DECRETO 6.022/2007, de 27 de janeiro. Art. 2.º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

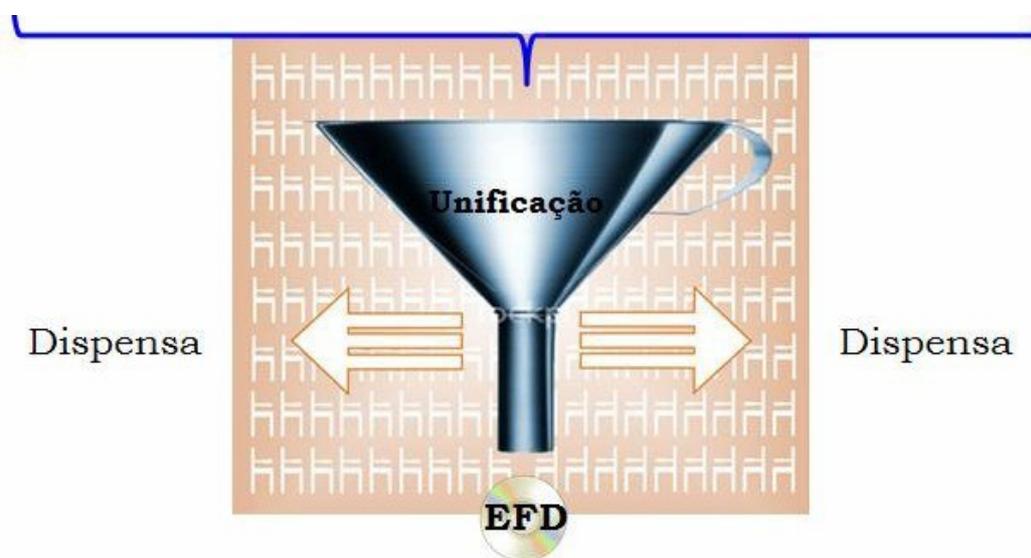
projetos, com destaque para a NF-e e a EFD, pela influência na gestão dos impostos sujeitos ao lançamento por homologação. A escolha se justifica por causa das obrigações acessórias tais como as de emissão de documentos fiscais, escrituração de documentos fiscais e a entrega de informações.

Uma primeira característica do SPED é a uniformização da legislação na sua aplicação entre os entes federativos. Há, ainda, a vantagem de ter um repositório nacional no âmbito da RFB em que a Administração Tributária tem acesso aos contribuintes de sua jurisdição. Outra vantagem é que foi construída com a participação de empresas em projeto piloto e sem onerar os custos do contribuinte.

A EFD surgiu para substituir o papel pelo documento eletrônico compartilhado, simplificando as obrigações acessórias. Um dos projetos envolve dois importantes impostos, que são o ICMS estadual e o IPI federal. Nela o contribuinte informa, na forma digital, via internet, os registros de documentos fiscais e os demonstrativos de apuração dos dois impostos em determinado período. O contribuinte gera um arquivo com layout pré-estabelecido, informa os documentos, valida os arquivos, assina por meio de assinatura eletrônica com certificado digital e transmite as informações para um ambiente nacional, administrado pela RFB, que faz o compartilhamento com as unidades federadas às quais têm relação com o contribuinte. O contribuinte deixou de ser obrigado a entregar arquivos magnéticos com o registro de documentos, de armazenar documentos em papel e, também, da entrega de declarações a que estava obrigado sobre a apuração dos impostos, além da dispensa dos livros fiscais. Ressalta-se que não é utilizada por contribuintes do regime simplificado do Simples Nacional.

Figura 6. EFD - Escrituração Fiscal Digital

SINTEGRA + DPI + LIVROS FISCAIS EM PAPEL + OUTROS



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás

A seguir, demonstra-se o fluxo de informações da Nota Fiscal Eletrônica³⁴⁸.

³⁴⁸ A empresa emissora de NF-e gera um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, transformando esse arquivo em um documento eletrônico nos termos da legislação brasileira de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Esse arquivo eletrônico será transmitido pela Internet para a Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade federada de jurisdição do contribuinte emissor, a qual, após verificar a integridade formal, devolverá um protocolo de recebimento denominado “Autorização de Uso”, sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria, ressalvados os casos previstos na legislação para a hipótese de haver problemas técnicos na comunicação do contribuinte com a Receita. Após a Autorização de Uso, que transforma o documento eletrônico no Documento Fiscal denominado Nota Fiscal Eletrônica, a Secretaria de Fazenda Estadual disponibilizará consulta, através da Internet, para o destinatário e outros legítimos interessados, que conheçam a chave de acesso do documento eletrônico. Esse mesmo arquivo da NF-e será ainda transmitido para: • a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas com modelo 55; (...). Para acompanhar o trânsito da mercadoria será impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulada DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), geralmente em papel comum, em única via. O DANFE conterá impressos, em destaque: • a chave de acesso e o código de barras linear tomando-se por referência o padrão CODE128C, para facilitar e agilizar a consulta da NF-e na Internet e a respectiva confirmação de informações pelas unidades fiscais e contribuintes destinatários; e • o protocolo de autorização de uso. O DANFE não é nota fiscal, nem a substitui, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar, através das páginas da Secretaria de Fazenda Estadual ou da Receita Federal do Brasil, a efetiva existência de uma NF-e que tenha tido seu uso regularmente autorizado.

Figura 7. NF-e - Nota fiscal eletrônica



Fonte: Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo

Apresentadas as principais mudanças que a digitalização trouxe na relação jurídico-tributária, faz-se necessário verificar as implicações relacionadas ao lançamento tributário, principalmente em relação aos institutos da decadência e prescrição. Adota-se aqui a interpretação jurisprudencial para efeito da decadência, ou seja, a partir da entrega da EFD, que substituiu a declaração periódica. Há doutrinadores que entendem que seria a partir da emissão da NF-e, mas que carece de maior fundamento.

No caso do Simples Nacional, que é também um lançamento por homologação, o entendimento jurisprudencial do STF é de que a prescrição passa a se contar da data do vencimento para o pagamento da obrigação declarada e não paga. Vai de encontro ao entendimento de que a declaração entregue constitui o crédito tributário.

Com a digitalização da obrigação acessória por meio da EFD, também ocorreu a digitalização do lançamento por homologação. Pode-se evoluir para que o lançamento seja feito via SPED. Hoje, entende-se que houve a constituição do crédito tributário na linguagem do CTN; a entrega da declaração é o lançamento por homologação. Conclui-se, por conseguinte, que não se altera em nada se o lançamento for feito por homologação. Cabe, aqui, a ressalva de que os dados chegam de maneira instantânea, o que justifica a

autorregularização. A gestão cooperativa dos impostos não muda em relação aos institutos da decadência e prescrição.

Já se pode falar nos dias atuais do lançamento digital no Brasil, com a EFD e a NF-e, uma vez que a Administração Tributária tem todos os dados necessários para fazer a homologação do lançamento ou fazer um lançamento de ofício. O fisco não precisa ir mais ao contribuinte. Daí a necessidade que, nas divergências, haja a cooperação e não siga no sentido sancionador. O Fisco tem as informações de todos os elementos essenciais do Imposto.

Conclui-se que não há alterações em relação à digitalização com o lançamento. Mas há necessidade de mudança da legislação sobre o lançamento tributário para se adaptar aos tempos atuais da digitalização da gestão tributária. Com normas antigas, corre-se o risco de retroceder para o lançamento de ofício e não para um lançamento por colaboração, que a atual situação permite.

4.3 A constituição da obrigação fiscal ou lançamento por colaboração

Como se adotou a possibilidade da constituição do crédito fiscal sem a necessidade do lançamento tributário pela administração fiscal, com fundamento na evolução jurisprudencial brasileira, pode-se concluir da concretização de um processo de constituição do crédito tributário ou da obrigação fiscal por colaboração, como processo evolutivo do lançamento por homologação, da chamada gestão privada dos impostos para a administração cooperativa dos impostos.

No Brasil, pelo conceito legal do CTN, que coloca o lançamento tributário como atribuição exclusiva da Administração Tributária, não é possível falar em lançamento por colaboração, mesmo que se considere que o atual lançamento por homologação não seja um tipo de lançamento, pois o contribuinte é quem executa o procedimento de liquidação e, só de maneira eventual e posterior, tem-se a atuação da Administração Tributária. Já em Portugal, com menos obstáculos legais, poderia se falar de uma evolução da autoliquidação dos impostos para uma liquidação por colaboração.

Por outro lado, considera-se que os procedimentos prévios à liquidação como consultas fiscais e contratos prévios, por contar com a colaboração e participação da administração tributária e, quando tratarem de elementos essenciais da liquidação, podem resultar em uma liquidação ou lançamento por colaboração. Isso porque contaram com a

participação da administração tributária no procedimento que resultou na liquidação, pelas vinculações das consultas fiscais e, também, dos contratos fiscais. Outro argumento a favor, principalmente no Brasil, está no fato de a aceitação de um procedimento de lançamento ser por homologação, mesmo sem a participação da administração tributária, quando ocorre a homologação tácita. Se assim pode ser chamado, mesmo em desacordo com o conceito de lançamento no CTN, poder-se-ia também denominar um novo tipo de lançamento por colaboração com a participação de administração e contribuinte na liquidação dos impostos. Hoje, em tempos mais favoráveis pela ampla digitalização dos procedimentos tributários e do cumprimento das obrigações acessórias, isso faria com que a administração tributária tivesse, praticamente à disposição, todos os dados necessários a uma liquidação.

Luís Eduardo Shoeueri³⁴⁹ considera que não é possível falar em um lançamento pelo próprio contribuinte, já que ele deve ser notificado. Se ele não tiver sido notificado, não existiu lançamento. No próprio conceito de tributo, no Brasil, o artigo 3.º do CTN diz que ele é cobrado por atividade plenamente vinculada. O lançamento por homologação seria um tipo de extinção do crédito sob condição resolutória.

Então, conclui-se que não é possível definir um novo tipo de lançamento por colaboração, em que o lançamento se daria com uma participação paritária e em linha horizontal, pois entram aí a Administração Tributária e o contribuinte, até o cumprimento voluntário da obrigação fiscal. No entanto, é possível afirmar que o lançamento seria o procedimento em que a participação se dá de forma consensual entre o fato gerador até a constituição definitiva do crédito, sendo este utilizado em forma de consultas desde o início até à extinção do crédito tributário, por meio do pagamento ou até de sua dispensa, como nos casos possíveis da Legislação, desde que não surgisse um litígio fiscal.

Assim, conclui-se que é possível mais uma forma de constituir a obrigação fiscal por colaboração recíproca entre a Administração Tributária e o contribuinte em Portugal por meio de uma liquidação dos impostos por colaboração, que corresponde à constituição do crédito tributário nos termos do CTN no Brasil, em uma chamada gestão dos impostos por cooperação. O ordenamento jurídico Luso-Brasileiro já conta com a utilização de procedimentos fiscais prévios que influem na liquidação dos impostos, como consultas ou contratos fiscais, ou pelo procedimento da autorregularização, que ocorre durante o procedimento da liquidação dos impostos. Entretanto, faz-se necessária a atualização do

³⁴⁹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, pp. 662-663.

conceito do procedimento fiscal do lançamento ou da liquidação dos impostos ao contexto do novo Estado Social de Direito e ao modelo de conformidade cooperativa no modelo orientado pela OCDE.

Conclusão

Uma primeira constatação quando se fez o estudo do Estado fiscal é a de que ele passou por transformações que o levaram à evolução das relações com a sociedade, e que estas o influenciam nas relações tributárias entre o fisco e o contribuinte. Também se constatou que o imposto ainda ocupa papel central no financiamento dos estados, mesmo com o crescimento de outras espécies tributárias, sejam essas bilaterais, como as taxas, ou finalísticas, por meio de contribuições especiais. Assim, a partir dessas premissas fez-se o estudo dos procedimentos tributários dentro da evolução das relações tributárias desde o modelo tradicional da exclusividade do lançamento, liquidação e cobrança dos impostos pela Administração Tributária, partindo-se da chamada gestão privada dos impostos para averiguar a evolução para uma nova administração cooperativa dos impostos.

A partir do estudo comparado dos sistemas fiscais Luso-Brasileiros verificou-se, também, que é o Estado fiscal o modelo predominante de sustentação de Brasil e Portugal. Se o Estado fiscal mudou com o tempo, isso também ocorreu com as relações tributárias. Assim, quando se partiu para a verificação da concretização de um novo modelo relacional de cooperação entre o fisco e o contribuinte em substituição ao modelo tradicional de conflitos, chegou-se à conclusão de que os dois países caminham para o novo modelo relacional, porém, em estágios diferentes. Um país com mais avanço em relação ao modelo de conformidade cooperativa, como ocorre no Estado português, e outro com seus primeiros passos, no caso do Brasil.

Em uma delimitação das relações tributárias, na primeira no âmbito constitucional, encontram-se fundamentos suficientes para a construção de uma nova relação cooperativa entre o Estado fiscal e o cidadão-contribuinte. Pode-se afirmar, também, em relação ao problema levantado de analisar a concretização desse modelo de conformidade cooperativa, que o atual estágio de evolução do Estado fiscal encontra-se em transição da gestão privada dos impostos para o novo modelo de relação de mais cooperação entre fisco e contribuinte, tanto no plano constitucional, como no campo das relações administrativas, principalmente quando se faz o estudo dos procedimentos tributários. Assim, é possível demonstrar a presença de programas, ações e procedimentos fiscais voltados para a colaboração recíproca que produzem resultados com o cumprimento voluntário da obrigação fiscal, principalmente quando se trata do procedimento fiscal por excelência, que é a autoliquidação em Portugal, denominado de lançamento por homologação no Brasil.

No estudo dos procedimentos fiscais, procurou-se dar ênfase naqueles em que a administração tributária e o contribuinte atuam de maneira cooperativa. Assim, foi possível verificar a evolução da gestão privada dos impostos para a cooperação, quando se trata de instrumentos como as consultas fiscais, no Brasil, e as Informações Vinculativas. Com os avanços ocorridos também em outras formas de procedimentos de colaboração com a autorregularização, tanto no Brasil, quanto em Portugal, verificou-se como nas figuras dos contratos prévios todos os instrumentos utilizados tornam-se eficientes para o cumprimento voluntário da obrigação fiscal e de prevenção de conflitos tributários.

No estudo das relações tributárias dentro da linha do tempo da relação jurídica fiscal, em que se busca o cumprimento voluntário da obrigação fiscal mais a montante do fato gerador, vislumbra-se a possibilidade de um novo tipo de constituição definitiva da obrigação fiscal. Obrigação fiscal em que a figura da Administração Tributária, no lançamento por homologação, no Brasil ou na autoliquidação, como é denominado no ordenamento jurídico português, que não seja a posterior e sancionatório, mas que resulte em uma atuação de maneira horizontal com o sujeito passivo, que leve ao cumprimento voluntário da obrigação fiscal e que seja extinta sem o início do contencioso.

Conclui-se que é possível falar em um procedimento de liquidação por colaboração, que inclusive vai além da autoliquidação dos impostos. Entretanto, faz-se ressalvas, pois se deve levar em consideração, no Brasil, o rigor conceitual de lançamento previsto no CTN e um pouco de flexibilidade pela construção jurisprudencial do STJ. Se não é possível falar em lançamento por colaboração, já pode se tratar de uma constituição definitiva do crédito tributário por colaboração, pois os elementos essenciais para a formalização da obrigação fiscal, com iniciativa do contribuinte com instrumentos declaratórios, podem contar com a participação da administração tributária com atuação prévia e vinculativa.

Com menos rigor conceitual na definição da autoliquidação, no sistema fiscal português, principalmente em relação à LGT e o CPPT, verifica-se a presença de participação colaborativa sustentada por normas jurídicas já codificadas e que já superaram o sistema tradicional da gestão pública dos impostos e indo além da gestão privada, ficando próxima da gestão cooperativa dos impostos.

Além das condições legais que permitem a superação da gestão privada dos impostos, também se verificam novas formas de acompanhamento pela Administração Tributária através evolução da digitalização na gestão fiscal dos impostos que favorecem à

evolução para maior colaboração no lançamento, que já são utilizadas para colaboração e que podem contar com um futuro próximo com mudanças na legislação tributária para se consolidarem. Conclui-se que hoje é inegável o avanço que se teve para constituir o crédito tributário ou a obrigação fiscal, com menor custo para o fisco e para o contribuinte, pela simplificação e harmonização, na entrega das obrigações declarativas, por meios digitais.

Superadas as diferenças entre as teorias monista de Portugal e dualista no ordenamento jurídico brasileiro sobre a obrigação fiscal, que não separa esta do crédito tributário, e que no Brasil estão em tempos diferentes desde a CF/1988 e, também no CTN, assim como as diferenças dos termos da decadência e prescrição e de diferentes tempos do termo inicial e final, é possível concluir pela constituição do crédito ou da obrigação fiscal pela colaboração. Quanto a um novo lançamento, esse é um obstáculo a ser superado no sistema fiscal brasileiro, mas que se encontra mais perto de concretização no sistema fiscal português. As mudanças do Estado Fiscal das relações tributárias e a digitalização na gestão dos impostos permitem afirmar que se está caminhando para a gestão cooperativa dos impostos. E, também, que se superou a gestão tradicional da exclusividade da administração fiscal no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, que passaram para o contribuinte e que se têm os passos iniciais para a gestão cooperativa dos impostos entre o fisco e o contribuinte.

O lançamento dos impostos ou a constituição da obrigação fiscal por colaboração está próximo de se concretizar, quando se leva em conta a existência de procedimentos prévios fiscais como as consultas e os contratos fiscais, que ocorrem antes da liquidação, assim como a autorregularização, oportunidade concedida ao contribuinte pela Administração Tributária para correção da autoliquidação. As relações tributárias mudaram no âmbito constitucional e avançaram para uma gestão cooperativa dos impostos, resta uma atualização do ordenamento jurídico em relação à liquidação dos impostos, tanto no Brasil, como em Portugal.

Bibliografia

- Aguiar, L.I.L. (2015). *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. Tese de Mestrado. Escola de Direito - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 236 pp.
- Almeida, C.O.F. (2017). Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. **2**: 58-82. Acedido em 18 de Janeiro de 2022, em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>
- Almeida, C.O.F. (2018). Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*. **40**. Acedido em 15 de Janeiro de 2022, em <https://ibdt.org.br/RDTA/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>
- Amaral, M.T.D. (2020). *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a Administração Tributária Brasileira?* Especialização em Direito Tributário. Escola de Direito de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. Acedido em 17 de Fevereiro de 2022, em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/1BTCCEspecializacaoMnicaAmaral.pdf>
- Ávila, H. (2012). *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição, Saraiva. São Paulo.
- Bonavides, P. (2002). *Teoria constitucional da democracia participativa: por um Direito Constitucional de luta e resistência, por uma Nova Hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade*. São Paulo: Malheiros.
- Campos, D.L.de. (2007). As três fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário. *Revista da Ordem dos Advogados*. **1**: 51-80. Acedido em 24 de Janeiro de 2022, em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>
- Campos, D.L.de. (2008). Boa-fé e segurança jurídica em Direito Tributário. *Revista da Ordem dos Advogados*. **1**: 125-138. Acedido em 24 de Janeiro de 2022, em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2008/ano-68-vol-i-doutrina/diogo-leite-de-campos-boa-fe-e-seguranca-juridica-em-direito-tributario/>
- Carvalho, P.deB. (2003). O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*. 159-180. Acedido em 22 de Janeiro de 2022, em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194/>
- Carvalho, O.S.de. (2020). *O programa de estímulo à conformidade tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Acedido em 27 de Janeiro de 2022, em: <https://www.ibet.com.br/o-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-da->

secretaria-da-fazenda-do-estado-de-sao-paulo-e-a-classificacao-de-contribuintes-por-osvaldo-santos-de-carvalho/

Código de Boas Práticas Tributárias. Autoridade Tributária e Aduaneira. Acedido em 21 de Janeiro de 2022, em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/Grandes_Contribuintes/Atualidade/Documents/CBPT.pdf

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.

Constituição da República Portuguesa de 1976. Assembleia da República. Lisboa.

Decreto n.º 70.235/1972, de 6 de março. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.

Decreto-Lei n.º 394-B/1984, de 26 de dezembro. Código do IVA. Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I de 1984-12-26, p. 12-44. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro. Código do IRC. Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, p. 38-71. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 442-A/1988, de 30 de novembro. Código do IRS. Diário da República n.º 277/1988, 1.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, p. 2-35. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro. Código do IRC. Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, p. 38-71. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 422/1989, de 02 de dezembro. Reformula lei do jogo. Procuradoria Geral Distrital de Lisboa. Ministério Público. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 215/1989. Estatuto dos Benefícios Fiscais. Diário da República n.º 149/1989, Série I de 1989-07-01, p. 2578-2591. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 398/1998, de 17 de dezembro. Lei Geral Tributária. Procuradoria Geral Distrital de Lisboa. Ministério Público. Lisboa.

Decreto Lei n.º 433/1999, de 26 de outubro. Código de Procedimento e Processo Tributário. Diário da República - I Série-A N.º 250. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto n.º 6022/2007, de 22 de janeiro. Institui o SPED. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. Altera e republica o Código do IVA. Diário da República n.º 118/2008, Série I de 2008-06-20, p. 3542-3611. Ministério das Finanças. Lisboa.

- Decreto-Lei n.º 04/2015. Código do Procedimento Administrativo. Diário da República n.º 4/2015, Série I de 2015-01-07, p. 50-87. Ministério da Justiça. Lisboa.
- Decreto-Lei n.º 18/2018, de 29 de janeiro. Código dos contratos públicos. Diário da República n.º 20/2008, Série I de 2008-01-29, p. 753-852. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações. Lisboa.
- Dornelles, F.O.N. (2008). *O sistema tributário da constituição de 1988*. Acedido em 11 de Junho de 2021, em <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>
- Figueiredo, G.A.de. (2017). *O princípio da cooperação no Novo Código de Processo Civil de 2015. Processo, jurisdição e efetividade da justiça III*. Florianópolis: CONPEDI. Acedido em 17 de Maio de 2022, em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/roj0xn13/1743z27d/1Kbp7ow2ky09Sg6H.pdf>
- Freire, N.deS. (2020). *A instituição do IVA como substituto do ICMS no Brasil: uma reforma tributária de consenso em relações federativas de conflitos*. Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito.
- Freire, N.deS. (2020). *O caso das consultas fiscais no paradigma da Administração Tributária Cooperativa*. Faculdade de Direito. Universidade de Coimbra, 2020.
- Harada, K. (2016). *Direito Financeiro e Tributário*. 26ª edição, Atlas. Rio de Janeiro.
- Instituto Nacional de Estatística de Portugal. (2021). Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2020. Acedido em 29 de Março de 2022, em: https://censos.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=503343801&att_display=n&att_download=y
- Lamadrid, P.B.G.de. (2020). *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. Tese de Mestrado. Escola de Direito de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 265 pp. Acedido em 20 de Janeiro de 2022, em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29915/V.%203.1%20-%20COM%20FICHA%20CATALOGR%C3%81FICA%20-%20TCC%20Patricia%20Lamadrid.pdf?sequence=1>
- Lei 73/2013, de 03 de setembro. Estabelece regime financeiro das autarquias. Procuradoria Geral Distrital de Lisboa. Ministério Público. Lisboa.
- Lei n.º 5.172/1966, de 25 de outubro. Código Tributário Nacional. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.
- Lei n.º 9.430/1996, de 27 de dezembro. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.

- Lei n.º 13.105/2015, de 16 de março. Código de Processo Civil. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.
- Lei Complementar n.º 87/1996, de 13 de setembro. Lei geral sobre o ICMS. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.
- Lei Complementar n.º 123/2006, de 14 de dezembro. Estatuto da ME e EP. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República. Brasília.
- Lei Complementar n.º 1.320, de 6 de abril de 2018. São Paulo. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes". Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. São Paulo.
- Ley n.º 58/2003, de 17 de diciembre. Ley General Tributaria. Jefatura del Estado. Lisboa.
- Lukic, M.deS.R. (2014). *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Juruá – FGV Direito Rio. Curitiba.
- Macedo, E. (2020). *Contratos tributários*. Tese de doutorado em Direito. Programa de estudos de pós-graduados em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 180 pp. Acedido em 24 de Março de 2022, em:
<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/23475>
- Machado, H.deB. (2018). *Consulta Fiscal*. Malheiros. São Paulo.
- Marco de Controle Fiscal. Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. Brasília. Acedido em 23 de Maio de 2022, em:
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/202112021ReunioFDCmaraTemticaMarcodeControleFiscal.pdf>
- Martinho, J.E.deS. (2020). Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, **46**: 236-262. Acedido em 01 de Março de 2022, em:
<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1106>
- Mello, C.A.B.de. (2009). *Curso de Direito Administrativo*. 26ª edição, Malheiros. São Paulo.
- Nabais, J.C. (2011). Da sustentabilidade do Estado fiscal. Em: C.J. Nabais, Casalta José e S.T.da Silva (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Almedina. Coimbra. Acedido em 18 de Janeiro de 2022, em:
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4399926/mod_folder/content/0/5.P.4%20NAB AIS.%20Da%20Sustentabilidade%20do%20Estado%20Fiscal.pdf?forcedownload=1
- Nabais, J.C. (2012). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª edição, Almedina. Coimbra.
- Nabais, J.C. (2013). *Direito fiscal*. 7ª edição, Almedina. Coimbra.

- Nabais, J.C. (2016). O regime fiscal das pequenas e médias empresas. *Revista Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS*. 2: 46-76. Acedido em 18 de Janeiro de 2022, em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/68801>
- Nabais, J.C. (2018). Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal. *Revista Meritum da Universidade Fumec*. 2: 231-259. Acedido em 18 de Janeiro de 2022, em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/7013>
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (1999). *Compliance Measurement – Practice Note*. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em: <https://www.oecd.org/tax/administration/1908448.pdf>
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. 2004. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OCDE. Paris. Acedido em 15 de Janeiro de 2022, em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD. Paris. Acedido em 15 de Janeiro de 2022, em: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing. Acedido em 03 de janeiro de 2022, em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2016). *Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. OCDE Publishing. Paris. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>
- Plano anual de fiscalização (2020). Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. Brasília. Acedido em 20 de Dezembro de 2020, em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualde-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>.
- Polizelli, V.B. (2013). *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro*. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo. Acedido em 18 de Janeiro de 2022, em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>

- Portaria n.º 267/2021, de 26 de novembro. Procedê à revisão da regulamentação dos procedimentos de celebração de acordos prévios sobre os preços de transferências (APPT). Diário da República n.º 230/2021, Série I de 2021-11-26, páginas 10-20. Ministério das Finanças. Lisboa.
- Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro. Procedê à revisão da regulamentação dos preços de transferências. Diário da República n.º 230/2021, Série I de 2021-11-26, páginas 21-43. Ministério das Finanças. Lisboa.
- Portaria RFB n.º 28/2021, de 15 de abril. Institui Comitê gestor do programa “Confia”. Diário Oficial da União. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília.
- Portaria RBF n.º 71/2021, de 4 de outubro. Cria o Fórum de Diálogo. Diário Oficial da União. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília.
- Programa Confia. Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. Brasília. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em:
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>
- Relatórios de Arrecadação. Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. Brasília. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em:
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>
- Relatório de Atividades desenvolvidas de combate a fraudes e evasão fiscais e aduaneiras. (2020). República Portuguesa. Gabinete do secretário de Estado adjunto e dos assuntos fiscais. Acedido em 23 de Maio de 2022, em:
<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2020>
- Revenue Agency Ministerial Transition Documents (2015). Agência da Receita Canadense. Canadá. Acedido em 20 de Dezembro de 2020, em:
<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-ministerial-transition-documents-november-2015.html>
- Rodrigues, J.P.A.V.S. (2018). *O acordo na determinação da matéria tributável dos Impostos sobre o Rendimento*. Tese de Doutoramento. Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, Coimbra. Acedido em 10 de Julho de 2020, em:
<https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/94984>
- Rodrigues, J.P.A.V.S. (2020). Temas de procedimento e processo tributário. Material de apoio ao mestrado em Procedimento e Processo Tributário. Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, Coimbra.
- Sabbag, E. (2020). *Manual de Direito Tributário*. 12ª edição, Saraiva Educação. São Paulo.

- Samaha, S. (2019). *Consulta Fiscal na Prevenção de Conflitos entre Fisco e Contribuinte*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da USP – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Sanches, J.L.S. (2000). *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Lex. Lisboa. Acedido em 07 de Fevereiro de 2022, em: <http://www.saldanhasanches.pt/conteudos/monografia.html>
- Schoueri, L.E. (1995). Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. *Revista dos Tribunais*. **10**: 119-140. Acedido em 21 de Janeiro de 2022, em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Algumas-reflexo%CC%83es-sobre-a-consulta-em-mate%CC%81ria-fiscal-1995.pdf>
- Schoueri, L.E. (2019). *Direito tributário*. 9ª edição, Saraiva Educação. São Paulo.
- Silva, S.T.da. (2015). *Direito Fiscal: teoria geral*. 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra. Coimbra.
- Silva, F.P.da. (2019). Programa “Nos Conformes”: uma Avaliação sob a Perspectiva do “Paradigma do Serviço”. *Revista Direito Tributário Atual*. **43**: 122-151. Acedido em 21 de Janeiro de 2022, em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Fabio-Pereira.pdf>
- Teodorovicz, J. (2016). Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação de Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. **130**. Acedido em 21 de Janeiro de 2022, em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.03.PDF
- Tribunal de Contas da União (2014). Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3ª edição, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração. Brasília. Acedido em 15 de Fevereiro de 2022, em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF
- Valadão, M.A.P. (org.). (2016). *A escrituração fiscal digital (EFD) no âmbito do SPED: Expectativas e incertezas*. Em: Fórum fiscal dos Estados Brasileiros. 1ª edição. Brasília, **1**: 9-108. Acedido em 16 de Abril de 2022, em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3911?locale=en>
- Valadão, M.A.P. e Santos, G.R.daS. (2020). Aspectos Constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária. *Revista de Estudos Jurídicos do STJ/Superior Tribunal de Justiça*. 211-238. Acedido em 22 de Janeiro de 2022, em: <https://rejuri.stj.jus.br/index.php/revistacientifica/article/view/101>

Jurisprudência

Acórdão 336/2021. Processo TC 038.047/2019-5. Sessão de 24/02/2021. Relator ministro Bruno Dantas. Tribunal de Contas da União. Brasília. Acedido em 13 de Dezembro de 2021, em:

<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-eficiencia-do-contencioso-tributario.htm>

Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1394902/MA (2013/0238014-2). Relator Ministro Gurgel de Faria. DJe 18/10/2016. Superior Tribunal de Justiça. Brasília. Acedido em 17 de Maio de 2022, em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/862846360/embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-recurso-especial-edcl-no-agrg-no-resp-1394902-ma-2013-0238014-2/inteiro-teor-862846370>

Recurso Especial n. 1.101.728-SP (2008/0244024-6). Dje 23/03/2009. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 11/03/2009. Superior Tribunal de Justiça. Brasília. Acedido em 13 de Dezembro de 2021, em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4028848/recurso-especial-resp-1101728-sp-2008-0244024-6>

Súmula 436. *DJ-e 13-5-2010*. Superior Tribunal de Justiça. Brasília. Acedido em 13 de Dezembro de 2021, em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf

Súmula 431. *DJ-e 13.5.2010*. Superior Tribunal de Justiça. Brasília. Acedido em 23 de Maio de 2022, em:

<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/author/proofGalleyFile/5185/5310>