

# ***DEVEDOR CONTUMAZ***

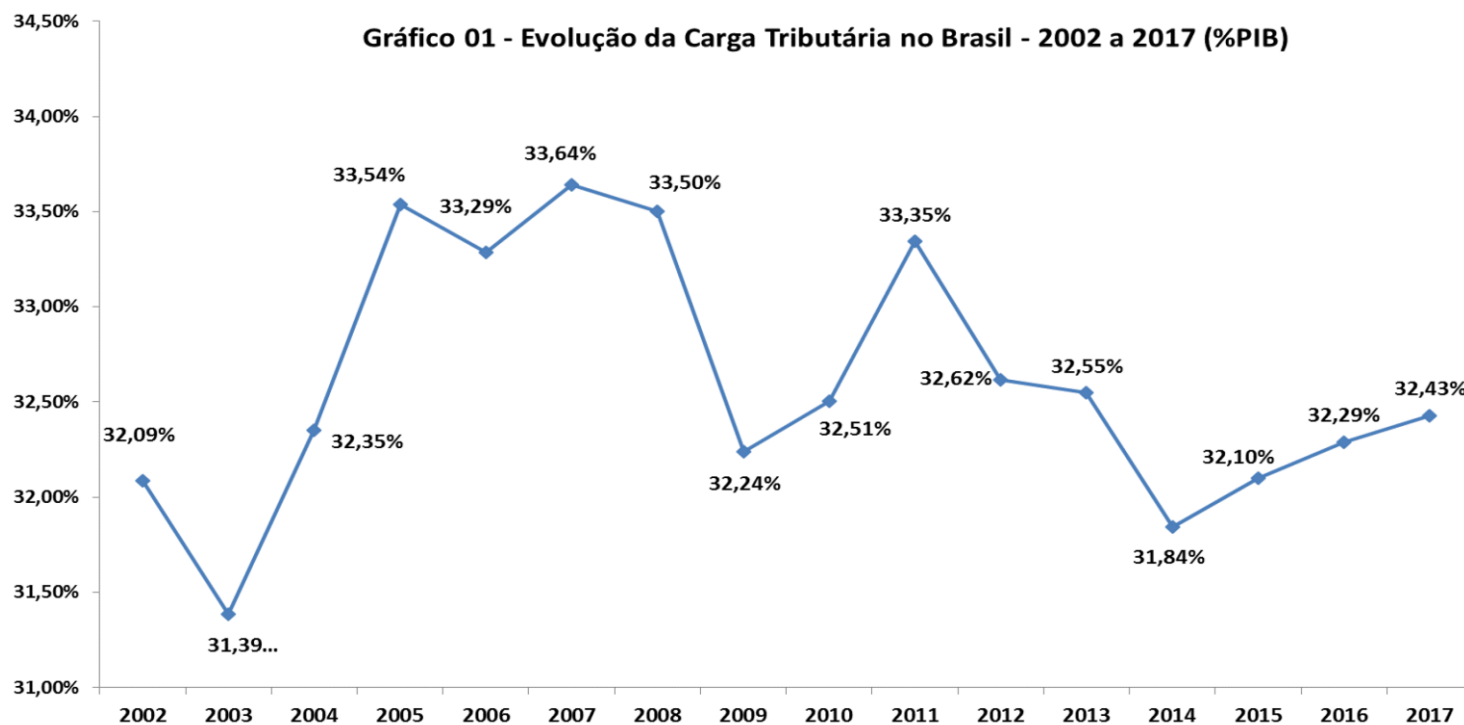
(AUDIÊNCIA PÚBLICA DA COMISSÃO ESPECIAL - PROJETO DE LEI Nº 1646, DE 2019, MEDIDAS PARA O COMBATE AO DEVEDOR CONTUMAZ E DE FORTALECIMENTO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA)

**HELENO TAVEIRA TORRES** – PROFESSOR TITULAR DE DIREITO FINANCEIRO DA FACULDADE DE DIREITO DA USP. LIVRE-DOCENTE, DOUTOR E MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO. ADVOGADO.

# DEVEDOR CONTUMAZ É RESULTADO DAS DISFUNCIONALIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

- Dificuldades do Fisco para proteger **bases de tributação**: REFIS sucessivos, ineficiência do Estado, SIMPLES com bases altíssimas, uso excessivo de incentivos fiscais e baixa sensação de punibilidade e de exequibilidade das dívidas tributárias.
- Carga tributária concentrada no “consumo” – massificação de conflitos
- Excesso de litigiosidade cria distorções – fases de “indústrias de liminares”, execuções ineficientes, morosidade do judiciário
- Instrumentos de controle, como a CND, não distingue os efeitos entre contribuintes – tratamento isonômico cria vantagens competitivas para os devedores contumazes (art. 150, II da CF)
- Uso de medidas de cobrança como REFIS, securitização ou protesto só beneficiam devedores contumazes na relação econômica
- Ver: ONU. *Protecting the tax base of developing countries*. 2017.

# EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA



# BASE DE EMPRESAS CONTRIBUINTES EVIDENCIA INJUSTIÇAS E TRATAMENTOS DIFERENCIADOS

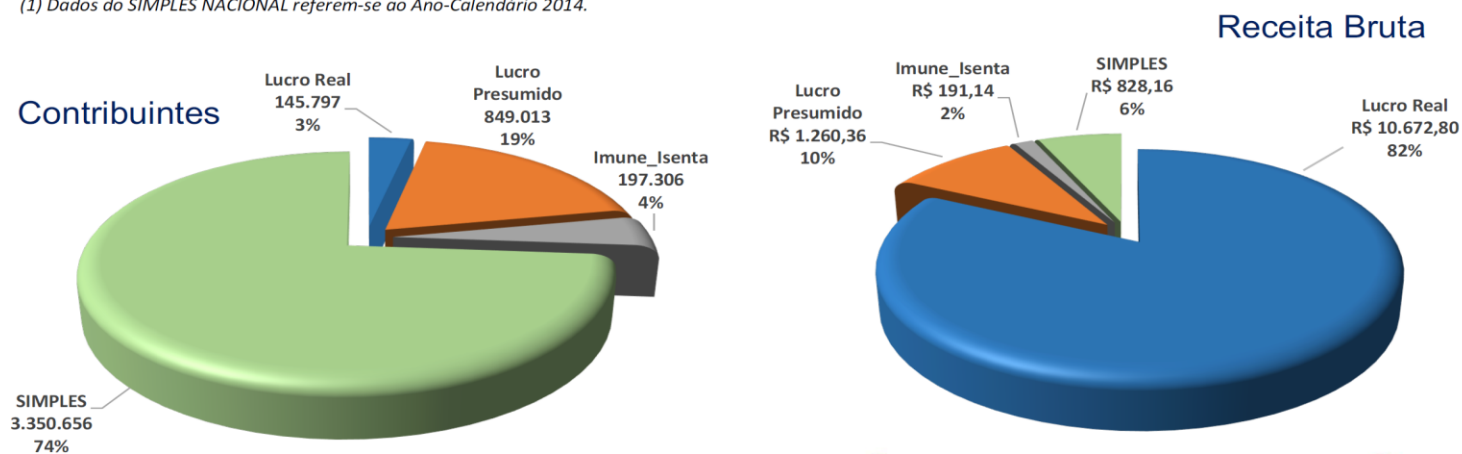
## QUANTIDADE DE EMPRESAS E RECEITA BRUTA POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO - ANO-CALENDÁRIO 2015 (1)

Valores em R\$ bilhões

Lucro Real		Lucro Presumido		Imune_Isenta		SIMPLES		Total Geral	
Qte Empresas	Receita Bruta	Qte Empresas	Receita Bruta	Qte Empresas	Receita Bruta	Qte Empresas	Receita Bruta	Qte Empresas	Receita Bruta
145.797	10.672,80	849.013	1.260,36	197.306	191,14	3.350.656	828,16	4.542.772	12.952,46

Fonte: SIGA PJ (ECF) e Apuração Especial SERPRO

(1) Dados do SIMPLES NACIONAL referem-se ao Ano-Calendarário 2014.



# CONFLITIVIDADE E SISTEMA DE COBRANÇA MOROSO INDUZ PRÁTICAS DE DEVEDORES CONTUMAZES

- MOROSIDADE, INEFICIÊNCIA E INSEGURANÇA JURÍDICA – RISCOS DE GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA E CUSTOS DE TRANSAÇÃO NÃO CONSIDERADOS
- LITIGÂNCIA DECORRENTE DA COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, BEM COMO DAS DECISÕES DO PODER JUDICIÁRIO E DE CONFLITOS DE ENTENDIMENTOS DENTRO DA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
- IMPACTOS DOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS NO ORÇAMENTO PÚBLICO
- ADOÇÃO DE MEDIDAS PALIATIVAS DE BAIXA EFICIÊNCIA:
  - \* Custos com discricionariedade dos “parcelamentos”
  - \* Custos de securitização de dívidas, remissões e outros

# ALÉM DO PL 1646/19, O COMBATE AO DEVEDOR CONTUMAZ VIRÁ COM AMPLA REFORMA INFRACONSTITUCIONAL

- 1- **Simplificação imediata.** Atacar o que agrava negativamente cobrança de tributos: redução de obrigações acessórias e outras burocracias.
- 2- **Rever a legislação dos tributos** para aplicar os princípios da praticabilidade, eficiência, espontaneidade do pagamento e definitividade.
- 3- **Procedimentos administrativos** – promover “força tarefa” nos entes federais para (I) responder consultas; (II) agilizar as compensações e (III) adotar conciliação ou outro meio para dar solução aos litígios;
- 4- **Cobrança dos tributos** – leis para modificar os processos administrativos e as execuções fiscais, para conferir maior celeridade;
- 5- Adotar medidas para **facilitar as recuperações de empresas em crise;**

\* Estas medidas propiciarão aumento de arrecadação imediata, sem afetar o fluxo de cobrança e a promover a efetividade do orçamento.

# DÍVIDA ATIVA – ANEXO V DA LDO 2020

O estoque da Dívida Ativa da União, ao final de 2018, alcançou o valor de R\$ 2.181,1 bilhões, representando um crescimento de 9,26% em relação ao exercício anterior. Desse valor, aproximadamente 82%, R\$ 1.783,5 bilhões são tratados como perdas, ou seja, há uma expectativa de recuperação/arrecadação de R\$ 397,6 bilhões com impacto maioritariamente primário. (...)

“Segundo a PGFN, a partir do histórico de adimplemento, por classe, nos últimos dez anos, as expectativas de recuperação dos créditos das classes “A” e “B” nos próximos dez anos são, respectivamente, 70% e 50%, por conseguinte, os ajustes para perdas são, respectivamente, 30% e 50%. Assim, do saldo de R\$ 2.181.083 milhões, aproximadamente 82%, R\$ 1.783.466 milhões são tratados como perdas, ou seja, há uma expectativa de recuperação/arrecadação de R\$ 397.617 milhões com impacto maioritariamente primário.” (p. 50)

# PLDO 2020 – PASSIVO TRIBUTÁRIO

Tipo de Crédito	Rating	2017	2018	Variação <sup>(1)</sup> (%)	Impacto Financeiro (F) Primário (P)
Crédito Tributário Não Previdenciário	A	238.938	157.588	(34,05)	P
	B	256.231	352.351	37,51	P
	C	189.018	306.096	61,94	P
	D	758.004	735.139	(3,02)	P
	Subtotal	1.442.191	1.551.173	7,56	P
Crédito Tributário Previdenciário	A	41.489	37.855	(8,76)	P
	B	116.440	136.070	16,86	P
	C	95.804	158.592	65,54	P
	D	173.631	158.692	(8,60)	P
	Subtotal	427.364	491.209	14,94	P
Crédito Não Tributário	A	16.404	11.435	(30,29)	
	B	18.451	17.184	(6,86)	
	C	15.202	22.743	49,61	
	D	76.649	87.339	13,95	
	Subtotal	126.705	138.701	9,47	
<b>Total</b>		<b>1.996.260</b>	<b>2.181.082</b>	<b>9,26</b>	

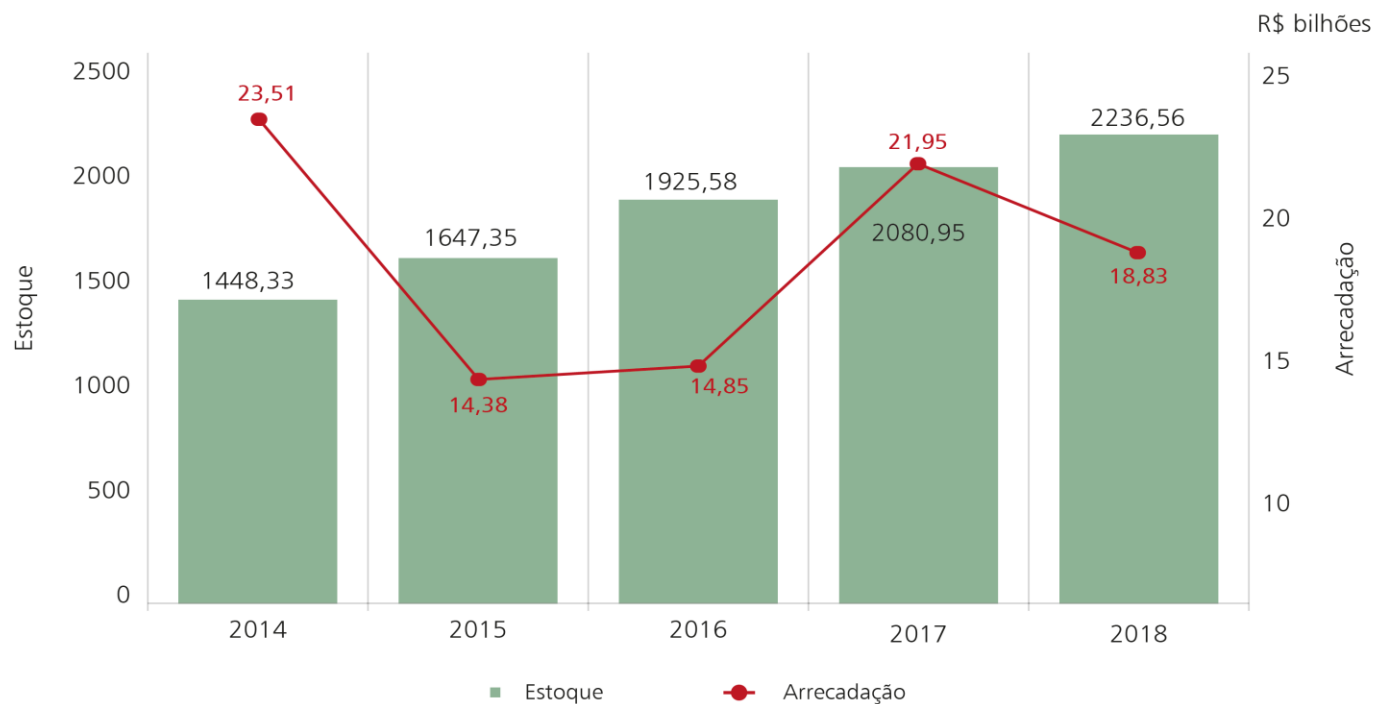
(1) Variação em relação ao exercício imediatamente anterior.

Fonte: BGU 2018. Elaboração STN/ME



# RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA FEDERAL

Evolução do estoque e da arrecadação da dívida ativa da União – 2014 a 2018



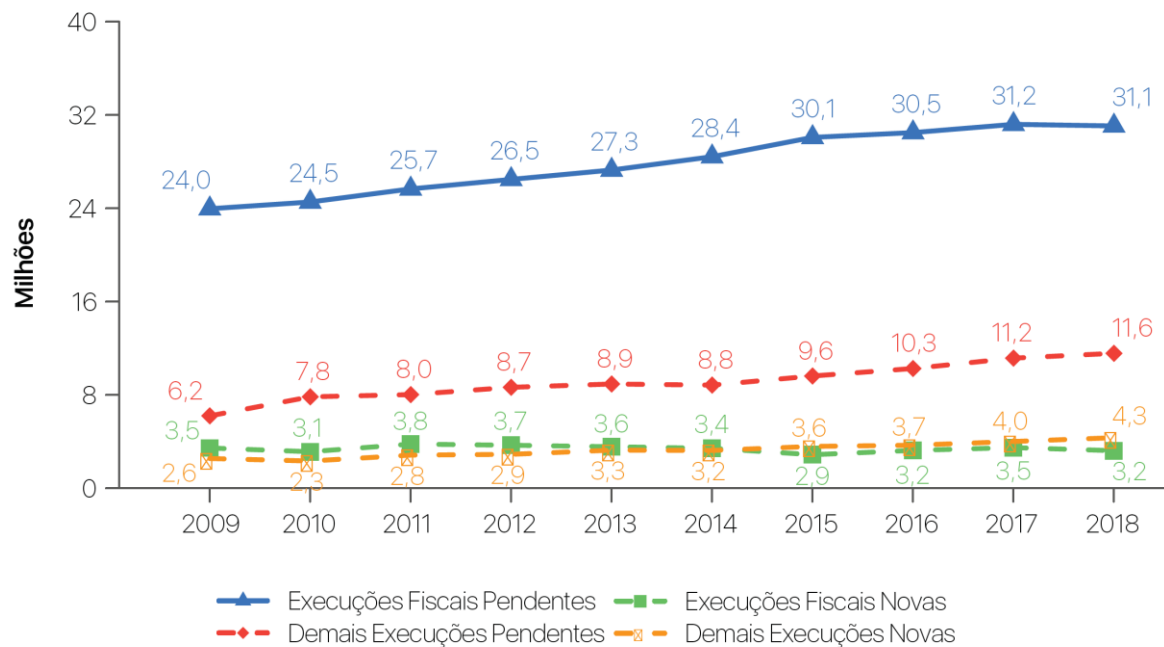
Fontes: Prestações de contas do Presidente da República (PCPRs) de 2014 a 2018.

# RISCOS DA JUDICIALIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

- RELATÓRIO JUSTIÇA EM NÚMEROS – CNJ 2019
- “O IMPACTO DA EXECUÇÃO É SIGNIFICATIVO PRINCIPALMENTE NOS SEGMENTOS DA JUSTIÇA ESTADUAL, FEDERAL E TRABALHISTA, CORRESPONDENDO, RESPECTIVAMENTE, 55,6%, 51,7%, E 49,7% DO ACERVO TOTAL. (...)”
- A MAIOR TAXA DE CONGESTIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL ESTÁ NA JUSTIÇA FEDERAL (93%), SEGUIDA DA JUSTIÇA ESTADUAL (89%) E DA JUSTIÇA DO TRABALHO (85%). (...)”
- A MAIOR PARTE DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO É COMPOSTA PELAS EXECUÇÕES FISCAIS, QUE REPRESENTAM 73% DO ESTOQUE EM EXECUÇÃO. ESSES PROCESSOS SÃO OS PRINCIPAIS RESPONSÁVEIS PELA ALTA TAXA DE CONGESTIONAMENTO DO PODER JUDICIÁRIO, REPRESENTANDO APROXIMADAMENTE 39% DO TOTAL DE CASOS PENDENTES E CONGESTIONAMENTO DE 90% EM 2018. (...)”
- “HISTORICAMENTE AS EXECUÇÕES FISCAIS TÊM SIDO APONTADAS COMO O PRINCIPAL FATOR DE **MOROSIDADE** DO PODER JUDICIÁRIO. O EXECUTIVO FISCAL CHEGA A JUÍZO DEPOIS QUE AS TENTATIVAS DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SE FRUSTRARAM NA VIA ADMINISTRATIVA, PROVOCANDO SUA INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. DESSA FORMA, O PROCESSO JUDICIAL ACABA POR REPETIR ETAPAS E PROVIDÊNCIAS DE LOCALIZAÇÃO DO DEVEDOR OU PATRIMÔNIO CAPAZ DE SATISFAZER O CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ ADOTADAS, SEM SUCESSO, PELA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA OU PELO CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ACABAM CHEGANDO AO JUDICIÁRIO TÍTULOS DE DÍVIDAS ANTIGAS E, POR CONSEQUÊNCIA, COM MENOR PROBABILIDADE DE RECUPERAÇÃO.”

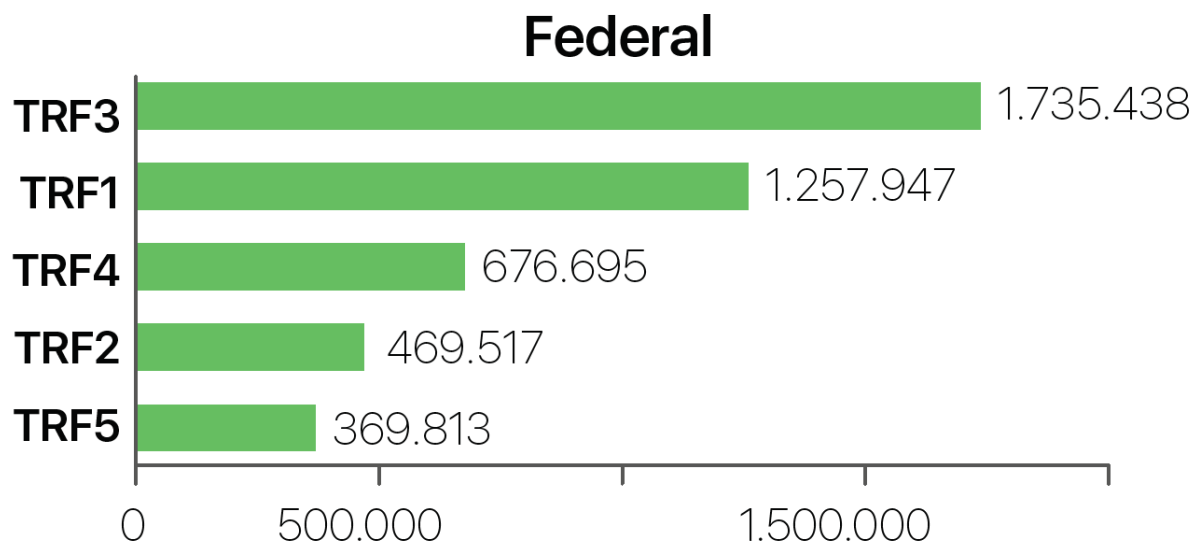
# EXECUÇÕES FISCAIS PENDENTES – CNJ 2019

Figura 101: Série histórica das execuções iniciadas e pendentes



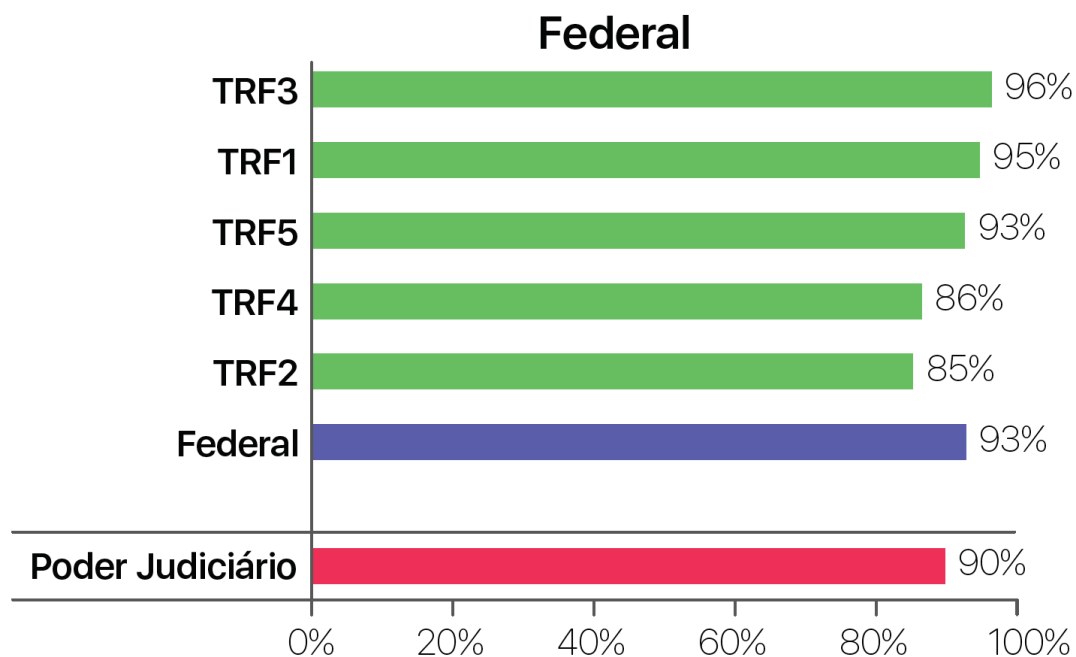
# QUANTIDADE DE EXECUÇÕES FISCAIS – CNJ 2019

TOTAL DE EXECUÇÕES FISCAIS PENDENTES, POR TRIBUNAL.



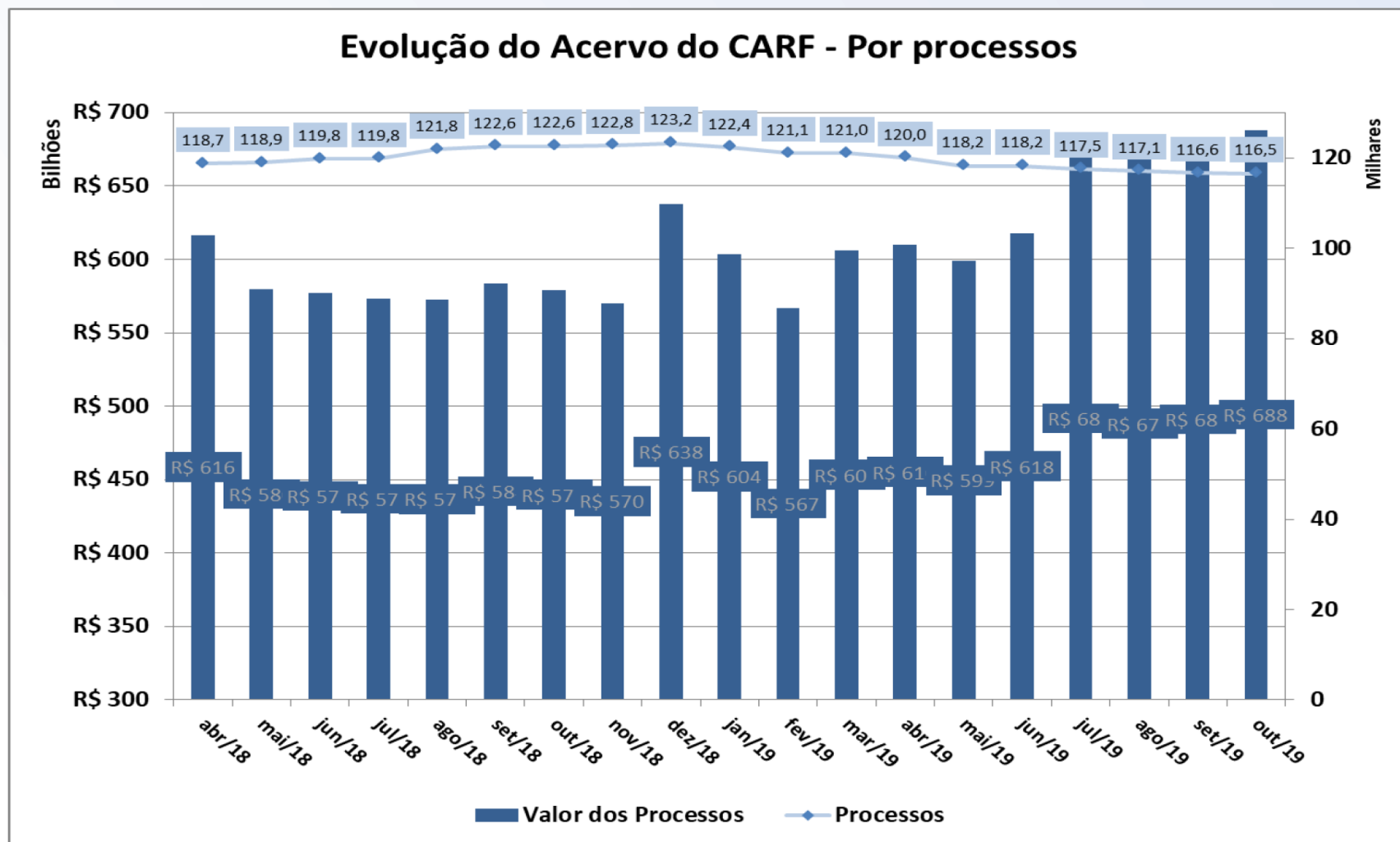
# CONGESTIONAMENTO – CNJ 2019

TAXA DE CONGESTIONAMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL, POR TRIBUNAL.



# CARF – ESTOQUE DE VALORES

## EVOLUÇÃO



# PROCESSOS NAS DRJ

## ACERVO DE PROCESSOS EM DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO



Evolução do acervo de processos em contencioso administrativo de 1ª instância (valor total em bilhões de R\$)



# DEVEDOR CONTUMAZ

- TESE: O PROJETO 1646, DE 2019, PODE SER FORTALECIDO COM APRIMORAMENTOS PARA INSTITUIR UM VERDADEIRO REGIME DE “COMPLIANCE TRIBUTÁRIO”:
- PUNIR SONEGADORES COM MAIOR SEVERIDADE
- RECUPERAR CONTRIBUINTES QUE DESEJAM COLABORAR
- TRATAR ADEQUADAMENTE OS CONTRIBUINTES QUE ATENDEM AOS REQUISITOS DE REGULARIDADE E DE COLABORAÇÃO



# TEXTO DO PROJETO DE LEI 1646/19

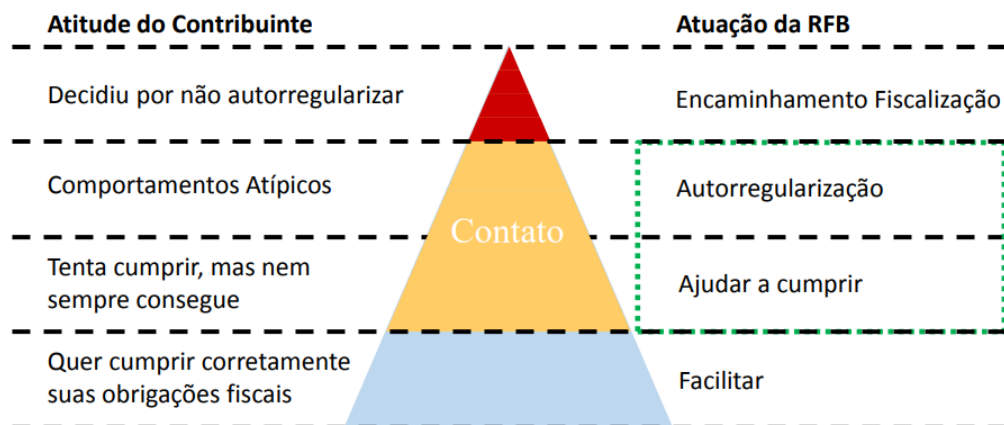
- Art. 1º Esta Lei estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa.
- Parágrafo único. Considera-se **devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.**
- Art. 2º (...)
- § 1º Para fins do procedimento de que trata o caput, considera-se **inadimplência substancial e reiterada de tributos** a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano.
- § 2º Considera-se em **situação irregular** o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.
- § 3º O valor estabelecido no § 1º poderá ser atualizado em ato do Ministro de Estado da Economia.

# TEXTO DO PROJETO DE LEI 1646/19

- Art. 2º Os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao **devedor contumaz**, quando houver:
  - I - **indícios** de que a pessoa jurídica tenha sido **constituída para a prática de fraude fiscal estruturada**, inclusive em proveito de terceiros;
  - II - indícios de que a pessoa jurídica esteja **constituída por interpostas pessoas** que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual;
  - III - indícios de que a **pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos** ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou
  - IV - indícios de que a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, **deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos**, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.

# COMPLIANCE FISCAL

## Pirâmide de Conformidade Fiscal\*



\*Utilizada pela OCDE no relatório: *“Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”*, de 2004.

# COMPLIANCE FISCAL

“MEASURES OF TAX COMPLIANCE OUTCOMES: A PRACTICAL GUIDE”, OCDE, 2014. P. 45

Figure 3.1. Total revenue effects

	Promoting future compliance	Preventing non-compliance now	Responding to past non-compliance
Specific taxpayers directly subject to an intervention	[A] Improved compliance following an intervention	[B] Real-time interventions	[C] Downstream interventions (e.g. audits or letters asking taxpayers to review their return or make a disclosure)
Taxpayers <i>not</i> subject to a direct intervention	[D] Deterrence from interventions and encouragement from wider communications		
All taxpayers using the process	[E] Process changes that make it easy to comply and hard not to		

# TEXTO DO PROJETO PL 1646/19

- “Art. 3º Ao final do procedimento de que trata o caput do art. 2º, comprovados os motivos que deram origem à sua instauração, o contribuinte caracterizado como **devedor contumaz poderá sofrer**, isolada ou cumulativamente, as seguintes restrições administrativas:
  - I - **cancelamento** do cadastro fiscal do contribuinte pessoa jurídica ou equivalente; e
  - II - **impedimento de fruição** de quaisquer benefícios fiscais, pelo prazo de dez anos, inclusive de adesão a parcelamentos, de concessão de remissão ou de anistia e de utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para a quitação de tributos.
- § 1º Na hipótese de pagamento ou de parcelamento das dívidas pelo contribuinte antes da notificação da decisão administrativa de primeira instância, o procedimento será encerrado, se houver pagamento integral das dívidas, ou suspenso, se houver parcelamento integral das dívidas.
- § 2º As restrições administrativas previstas no caput poderão ser aplicadas em face do devedor principal e das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, conforme o caso.”

# DESAFIO DA DEMARCAÇÃO DO CONCEITO E EFEITOS DECORRENTES

- Aprimorar a determinação conceitual do “devedor contumaz”
- Distinguir do inadimplente em dificuldades financeiras, especialmente quanto à:
  - **inadimplência substancial e reiterada de tributos**
  - **situação irregular do crédito tributário**
- Controles empregados podem ser agravados e ajustar as reduções de benefícios, sem discriminações com contribuintes ordinários
- Medidas para a regularização devem ser claras e só podem atingir quem esteja sob o regime especial de fiscalização – deve ter prazo certo
- Cautelas sobre cancelamento do CNPJ (Jurisprudência do STF)

# ESFORÇOS DA JURISPRUDÊNCIA: CARF – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135 DO CTN

POSIÇÃO RECENTEMENTE SUMULADA PELO CARF:

## **Súmula 130**

“A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, III, do CTN **não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.**”

# ESFORÇOS DA JURISPRUDÊNCIA: STJ E A UNIDADE DA PESSOA JURÍDICA

- Certidões de regularidade fiscal (“Certidão Negativa de Débitos” ou “Certidão Positiva com Efeitos de Negativa”) somente pode ser concedida para matriz e filiais se todos os estabelecimentos estiverem em situação regular. (STJ. 1ª Turma. AREsp nº 1286122. julgamento em 27.08.2019.)
- É possível a penhora de bens de filial ou da matriz por débitos de qualquer um dos respectivos estabelecimentos. (STJ. REsp 1355812/RS, 1ª Seção, julgado em 22/05/2013, em caráter repetitivo).



# PROTESTO DE CDA E MEDIDA EXTRAJUDICIAL DE COBRANÇA - CONSTITUCIONALIDADE

- “3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. Somente pode ser considerada “sanção política” vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs.
- (...) A medida é adequada, pois confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante **mecanismo extrajudicial de cobrança**, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal. A medida é necessária, pois permite alcançar os fins pretendidos de modo menos gravoso para o contribuinte (já que não envolve penhora, custas, honorários, etc.) e mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal (que apresenta alto custo, reduzido índice de recuperação dos créditos públicos e contribui para o congestionamento do Poder Judiciário). A medida é proporcional em sentido estrito, uma vez que os eventuais custos do protesto de CDA (limitações creditícias) são compensados largamente pelos seus benefícios, a saber: **(i) a maior eficiência e economicidade na recuperação dos créditos tributários, (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, e (iii) o alívio da sobrecarga de processos do Judiciário, em prol da razoável duração do processo.** (...)
- 5. (...) Fixação da seguinte tese: **‘O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.’** (ADI 5135, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016)

# SÚMULAS DO STF – VEDAM EFEITO DE CONFISCO

- Constituição, art. 150, IV. É vedado: “**utilizar tributo com efeito de confisco**”.
- Súmula nº 70 “*é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*”;
- Súmula nº 323 “*é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*”;
- Súmula nº 547 “*não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*”.

# CASO EXEMPLAR – AMERICAN VIRGINIA

- “American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda”.
- Recurso Extraordinário (RE) 550769, em 22 de maio de 2013, o Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou constitucional dispositivo que vincula a concessão de registro especial para a fabricação e comercialização de cigarros à regularidade da situação fiscal da empresa.
- O Ministro Ricardo Lewandowski considerou a dívida de R\$ 2 bilhões, cujo patrimônio da empresa e dos sócios garantiria apenas 5% desse valor, “uma macrodelinquência tributária”.
- Síntese dos votos: a cassação do registro não constitui sanção política.

## DEVEDOR CONTUMAZ X LIBERDADE DE CONCORRÊNCIA: FLEXIBILIZAÇÕES PROMOVIDAS PELO STF

“3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. **Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.**” (ADI 173, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008)

PARA COMBATER O  
“DEVEDOR  
CONTUMAZ”, NÃO SE  
PODE PUNIR O BOM  
CONTRIBUINTE COM  
EXIGÊNCIAS DE  
REGULARIDADE  
FISCAL EXCESSIVAS  
OU  
DESPROPORCIONAIS.

- CTN, Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, **celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública** sem que o contratante ou proponente faça **prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.**

# EXEMPLO GRAVE DE EXCESSOS DAS EXIGÊNCIAS DE CND

- Art. 193 do CTN exige a prova da regularidade para a licitação e para a contratação.
- Art. 27, IV da LEI N° 8.666/1993 exige igualmente certidão de regularidade para integrar a documentação do licitante
- Prática: leiloeiros e pregoeiros passaram a exigir certidões ao longo do processo de licitação, como na abertura dos envelopes, o que prejudica geralmente as grandes empresas com gestão complexa.
- Em harmonia com jurisprudência do STJ, a Administração Tributária deve também fornecer CND integral de todos os estabelecimentos das filiais e matriz, com validade uniforme.

## LEI Nº 8.666, DE 21 DE JUNHO DE 1993

Art. 27. Para a habilitação nas **licitações** exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: (...)

IV – **regularidade fiscal** e trabalhista; (Redação dada pela Lei nº 12.440/2011)

“5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da **regularidade fiscal** no âmbito de **processo licitatório**. 6. Explicação da Corte, no sentido de que **a regularidade fiscal aludida implica ‘exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial’ ou ‘administrativa’**. Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes.” (ADI 173, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008)

# DEVER DE DIFERENCIAR DEVEDOR CONTUMAZ E PROTEÇÃO AO DIREITO DE REGULARIDADE FISCAL

- O art. 150 da Constituição prescreve ser vedado:

“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;”

a) **A igualdade exige critérios de comparabilidade ou de discrimen**

b) **Dimensões da discriminação tributária:**

(i) tratamento diferente de pessoas que estão na mesma situação;

(ii) tratamento igual de pessoas em situações diferentes ou

(iii) tratamento diferenciado de pessoas cuja situação não permite diferenciação

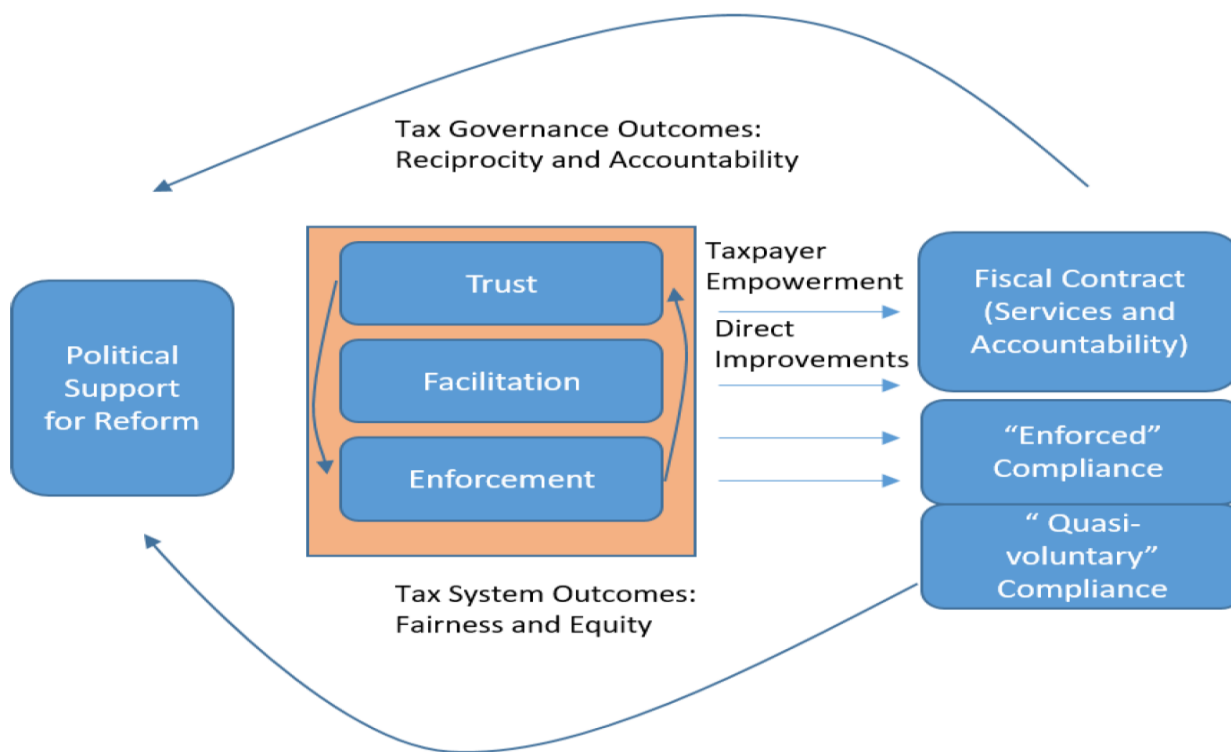


# COOPERATIVE COMPLIANCE: INICIATIVAS NO EXTERIOR

- OECD (2019), “Tax morale: what drives people and businesses to pay tax?”
- OCDE (2016). Report “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks”:
  - Ambas as partes tendem a obter benefícios da implementação de um programa de compliance cooperativo;
  - Necessidade de as partes adotarem posturas transparentes;
  - Componentes principais dos programas: estratégia tributária bem definida; aplicação abrangente; atribuições de responsabilidades às partes; adoção de práticas de governança; fornecimento de garantias etc.
  - Importância das Autoridades Fiscais se manterem imparciais e agirem profissionalmente para preservarem uma opinião crítica diante do contribuinte e das informações e riscos fiscais divulgados.

# BANCO MUNDIAL E O PAPEL DO COMPLIANCE

Figure 1. World Bank theory of change for tax compliance



# BOA-FÉ COMO REFLEXO DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Implementação de meios para adequada apuração dos tributos

Gestão de riscos e estímulo à espontaneidade do tributo devido

Redução de custos e de riscos com fiscalizações tributárias

Uniformidade de procedimentos e simplificação das obrigações acessórias

Administração eficiente de processos administrativos;

Redução, a longo prazo de custos com autuações fiscais e com o processo administrativo

Organização e eficiência dos atos de autolançamentos de tributos

Solidificação da imagem de bom contribuinte

Agilidade e previsibilidade de condutas do Fisco

Maior segurança jurídica

Comunidade de adimplentes estimula educação e espontaneidade do contribuinte

# COMPLIANCE FISCAL NO BRASIL



Exemplos:



- “Programa nos Conformes”, instituído pela Lei Complementar nº 1320/2018 do Estado de São Paulo.



- Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA) - Instrução Normativa RFB nº 1598, de 09 de dezembro de 2015



- “Programa Pró-conformidade” da Receita Federal do Brasil, submetido à Consulta Pública RFB: nº 4 /2018.

# “PECUNIA NON OLET”

## **Código Tributário Nacional:**

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

# PROGRAMA DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA - "NOS CONFORMES" LEI COMPLEMENTAR Nº 1.320, DE 06/04/2018

- Da Segmentação dos Contribuintes do ICMS por Perfil de Risco
- **Artigo 5º** - Para implementação do Programa “Nos Conformes”, com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios:
  - I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;
  - II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e
  - III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.

# PROGRAMA DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA - "NOS CONFORMES"

- Dos Devedores Contumazes
- **Artigo 19** - Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o **devedor contumaz**, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:
  - I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;
  - II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.
- § 1º - Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado nos incisos do “caput” deste artigo, será considerada a soma de até 12 (doze) meses anteriores.
- § 2º - Para efeito do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo.
- § 3º - O enquadramento disposto nos incisos I e II não exclui os regimes especiais ou diferenciados aplicados quando a autoridade administrativa apurar a prática de atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação .

# PROGRAMA DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA - "NOS CONFORMES"

- *Artigo 10 - O regime especial de que trata o artigo 19 poderá consistir, isolada ou cumulativamente, nas seguintes medidas:*
- I - obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar;
- II - alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto;
- III - autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais;
- IV - impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS;
- V - plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte;
- VI - exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito;
- VII - atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ainda que previamente destacado ou informado o imposto no documento fiscal de aquisição da mercadoria, hipótese em que será admitida a apropriação, como crédito, do imposto comprovadamente recolhido nas operações anteriores;
- VIII - exigência do ICMS devido, inclusive o devido a título de substituição tributária, a cada operação ou prestação, no momento da ocorrência do fato gerador, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto;
- IX - pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria;
- X - centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos;
- XI - suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS;
- XII - inclusão em programa especial de fiscalização tributária;
- XIII - exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras;
- XIV - cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.
- § 1º - A escolha das medidas indicadas no “caput” levará em conta as especificidades do caso concreto e a necessidade de proteger a atividade de fiscalização e a cobrança do crédito tributário, devendo ainda observar os princípios previstos nesta lei complementar.
- § 2º - A aplicação do regime especial será precedida de parecer fundamentado, conforme dispuser o regulamento.
- § 3º - A imposição do regime especial não prejudica a aplicação de qualquer penalidade prevista na legislação tributária, ou a adoção de qualquer outra medida que vise garantir o recebimento de créditos tributários.
- § 4º - O contribuinte deixará de ser considerado devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos, tiverem suspensa a exigibilidade ou garantida a execução, ou forem objeto de celebração de parcelamento e que esteja sendo regularmente cumprido.



# PROGRAMA DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA (PRÓ-CONFORMIDADE) CONSULTA PÚBLICA - CP-RFB N° 04/2018

- DA CLASSIFICAÇÃO DOS CONTRIBUINTE
- Art. 4º Para fins de implementação do Pró-Conformidade, os contribuintes serão classificados anualmente pela RFB com base no cumprimento das seguintes obrigações tributárias principais e acessórias, conforme disposto na legislação tributária: I - registrar e manter a situação cadastral compatível com as atividades; II - apresentar à RFB as declarações e as escriturações com integridade e veracidade nas informações prestadas; III - entregar tempestivamente as declarações e as escriturações; e IV - pagar integral e tempestivamente os tributos devidos.
- § 1º A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos nos arts. 7º a 10 desta Portaria.
- § 2º Os contribuintes serão classificados nas categorias “A”, “B” ou “C”, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos.
- § 3º A aplicação dos critérios de classificação levará em conta o ano corrente e até os últimos 4 (quatro) anos-calendário, a partir do ano-calendário de 2016.

# PROPOSTAS PARA O BRASIL

- RETIRAR OS EXCESSOS DE COBRANÇAS DAS VARAS DE EXECUÇÕES
- - EXECUÇÕES FISCAIS POR CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DAS PROFISSÕES LIBERAIS (36,4%);
- - COBRANÇA DE TAXAS DE FISCALIZAÇÃO, MENSALIDADES E ANUIDADES (37,3%)
- (VALOR MÉDIO ATINGE R\$ 1.540,74, SE DE CONSELHOS).
- - RECUPERAÇÃO DE EXECUÇÃO DAS PENALIDADES DOS ÓRGÃOS DE FISCALIZAÇÃO DAS PROFISSÕES (EM 2014: R\$ 22,3 MILHÕES, 0,1% DA DÍVIDA ATIVA RECUPERADA)
- **SUGESTÃO** – TRANSFERIR A EXECUÇÃO FISCAL PELOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PARA JUIZADOS ESPECIAIS, COM POSSIBILIDADE PARA TRANSIGIR OU CONCILIAR
- - JUSTIÇA FEDERAL NÃO PODE FUNCIONAR COMO BALCÃO DE COBRANÇA DE DÍVIDAS ADMINISTRATIVAS UNICAMENTE POR TEMORES DE FISCALIZAÇÕES DO TCU

# REFORMA DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

- Execução judicial com fase administrativas para atos de notificação e outras providências pela Administração
- Acelerar o julgamento do mérito
- Após trânsito em julgado, admitir a execução administrativa do julgamento para célere identificação dos bens do devedor e alienação do que couber, para satisfação da dívida

# EXECUÇÃO FISCAL E CONSTITUIÇÃO



- **Princípio da da separação dos poderes** - Art. 2º “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.
- **Princípio do livre acesso ao Judiciário** - Art. 5º, “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”
- **Princípio do devido processo** - Art. 5º, “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.
- **Princípio do contraditório e ampla defesa** - Art. 5º, “LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o **contraditório e ampla defesa**, com os meios e recursos a ela inerentes.”

# MEIOS ALTERNATIVOS PARA LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS

- PAÍSES DIVIDEM-SE ENTRE AQUELES QUE:
  - possuem meios alternativos em matéria tributária e utilizam-nos atualmente (ex.: EUA, Reino Unido, Holanda, Portugal);
  - possuem os meios alternativos, mas de eficácia limitada (ex.: Áustria);
  - possuem os meios, mas ainda não foram utilizados (ex.: Grécia);
  - possuem mecanismos para evitar os litígios, apenas (ex.: Alemanha);
  - estão pensando na implementação (ex.: Finlândia, Colômbia);
  - não adotam qualquer meio alternativo para demandas tributárias

## CONSIDERAÇÕES

### FINAIS:

É CONSTITUCIONAL PUNIR O “DEVEDOR CONTUMAZ”.

DEVE-SE ASSEGURAR OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES INADIMPLENTES EM VIRTUDE DAS DIFICULDADES DA ECONOMIA

- ADOTAR LEGISLAÇÃO COM ESTÍMULO AO BOM PAGADOR E MELHORIA DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE POR MEIO DE LEGISLAÇÃO DE “COMPLIANCE”
- A LEGISLAÇÃO PODE AGRAVAR A SITUAÇÃO DO DEVEDOR CONTUMAZ COMO DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO
- CIDADANIA FISCAL
- BOA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E FOCO NA MELHORIA DO ATENDIMENTO