

**Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito**

MARCOS TEIXEIRA JUNIOR

**NORMAS INDUTORAS, REGULAÇÃO RESPONSIVA E
MODELOS DE COMPLIANCE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.**

Inductive norms, responsive regulation and compliance models in tax matters.

Brasília
2023

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**NORMAS INDUTORAS, REGULAÇÃO RESPONSIVA E
MODELOS DE COMPLIANCE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.**

Autor: Marcos Teixeira Junior

Orientador: Prof. Dr. Márcio Iorio Aranha

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, no Programa de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, linha de pesquisa de *Transformações da Ordem Social e Econômica e Regulação*.

Brasília, ____ de _____ de ____.

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARCOS TEIXEIRA JUNIOR

Normas indutoras, regulação responsiva e modelos de compliance em matéria tributária.

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, no Programa de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, linha de pesquisa de Transformações da Ordem Social e Econômica e Regulação.

Aprovada em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Márcio Iório Aranha
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Membro interno)

Prof. Dr. Gabriel Laender
(Membro externo)

Prof. Dr. Henrique Araujo Costa
(Suplente)

Agradecimentos

A Deus, inicialmente, por me guiar a fazer a coisa certa.

A meus familiares, pelo constante apoio.

À Adriana, companheira e parceira há mais de duas décadas.

Ao meu filho, Rafael, por me ensinar a cada dia a ser uma pessoa melhor.

Ao amigo e Prof. Dr. Márcio Iorio Aranha, pelos ensinamentos, pela compreensão e por ter me guiado desde a escolha do tema até a defesa, sempre me mostrando o melhor caminho.

FICHA CATALOGRÁFICA

TEIXEIRA, Marcos Junior.
TT266n Normas indutoras, regulação responsiva e modelos de compliance em matéria tributária. / Marcos Teixeira Junior (TEIXEIRA); orientador Márcio Iorio Aranha (ARANHA). -- Brasília, 2023. 209 p.

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas) -- Universidade de Brasília, 2023.

1. Tributação, normas indutoras e extrafiscalidade. 2. Teoria da regulação responsiva. 3. Modelos de compliance nos sistemas tributário e aduaneiro. I. ARANHA, Márcio Iorio Aranha, orient. II. Título.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

TEIXEIRA, Marcos Junior. 2023. Normas indutoras, regulação responsiva e modelos de compliance em matéria tributária. Dissertação de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 209p.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	1
1. O sistema de normas indutoras, a extrafiscalidade e o regime de sanções aduaneiras.	5
1.1. Introdução.	5
1.2. A lei como fonte da instituição dos tributos e a legalidade tributária.	7
1.3. Fiscalidade: o tributo com função arrecadatória.	10
1.4 Extrafiscalidade: conceito e características.	17
1.5 O Imposto de Importação e a finalidade extrafiscal.	25
1.6 O Imposto de Exportação e a finalidade extrafiscal.	28
1.7 O sujeito passivo dos impostos aduaneiros.	30
1.8 As sanções no Regime Aduaneiro.	34
1.9 Conclusão do Capítulo 1.	46
2. Regulação.....	49
2.1 Conceito de regulação.	49
2.2 O Estado Regulador.	54
2.3 As agências reguladoras.	59
2.4 Tributo com função regulatória.	65
2.5 Regulação baseada em risco.	72
2.6 Teoria da regulação responsiva.	79
2.7 Conclusão do Capítulo 2.	99
3. A busca de elementos responsivos nos sistemas tributário e aduaneiro.	102
3.1 A experiência internacional.	102
3.1.1 Regulação Responsiva e Tributação.	102
3.1.2 A experiência do Australian Taxation Office.	106
3.1.3 A evolução do Modelo de Compliance adotado pelo Australian Taxation Office.....	111
3.1.4 A experiência na Nova Zelândia.	115
3.1.5 A experiência em Timor Leste.	118
3.2 A Convenção de Quioto Revisada.	119
3.3 A busca de boas práticas pela RFB.	132
3.3.1 A Consulta Pública n. 4/2018.....	132
3.3.2 A Portaria RFB n. 4.888/2020.....	139
3.3.2 A Portaria RFB n. 253/2022.....	143
3.3.2 O Programa CONFIA.....	145
3.4 O programa "Nos Conformes" do Estado de São Paulo.	148
3.5 Aspectos responsivos, extrafiscalidade e sistema aduaneiro.....	160

3.5.1 Introdução.....	160
3.5.2 O Programa "Linha Azul".....	164
3.5.3 O Programa Brasileiro de OEA.....	167
3.6 Conclusão do Capítulo 3.	180
CONCLUSÃO.....	181
REFERÊNCIAS	191

Resumo

A presente dissertação tem por escopo verificar a existência de elementos da teoria da regulação responsiva na legislação e em modelos de compliance em matéria tributária, inclusive a nível internacional. Inicialmente, trata-se do sistema de normas indutoras, destacando-se o fenômeno extrafiscal, especialmente seu conceito e características, distinguindo-o da fiscalidade, com ênfase nos impostos que são instituídos com essa especial finalidade. Pretende-se demonstrar que a instituição do tributo tem como finalidade, em regra, a arrecadação de receitas, objetivando custear a máquina estatal, a prestação de serviços públicos etc. Contudo, a norma tributária pode estabelecer finalidades ou consequências diversas da arrecadação, tais como preservação da saúde pública (e.g. tributação do tabaco), aquecimento da economia nacional (e.g. alíquota zero do IOF no período da pandemia da COVID19), entre outras. Na sequência, analisa-se a regulação, com breves considerações acerca da formação do Estado Regulador. Destacam-se os principais aspectos da Regulação Baseada em Risco e da Teoria da Regulação Responsiva, sobretudo aqueles que se contextualizam com a função regulatória do tributo. A última parte do trabalho objetiva demonstrar os benefícios decorrentes da inserção de elementos da regulação responsiva nos sistemas tributário e aduaneiro. Na linha do que ensina Valerie Braithwaite, a tributação com aspectos responsivos significa influenciar o compromisso de pagar tributos por meio de um tratamento respeitoso, aproximando o regulador (e.g. ATO, NZIR, RFB) da comunidade. Nesse cenário, destaca-se a relevância dos incentivos, sobretudo dos intrínsecos, porquanto tradicionalmente presume-se que o contribuinte cumprirá suas obrigações regulatórias para não se sujeitar aos efeitos sancionatórios previstos na legislação (coerção extrínseca). A pesquisa aprofunda as boas experiências alcançadas a nível internacional, bem como os esforços existentes no Brasil para formular modelos de compliance baseados em aspectos responsivos, em matéria tributária e aduaneira, inclusive com a representação por meio de pirâmides.

Palavras-chaves: regulação responsiva; tributação; extrafiscalidade; fiscalidade; comando e controle; legislação; jurisprudência.

Abstract

The purpose of this dissertation is to verify the existence of elements of the theory of responsive regulation in legislation and compliance models in tax matters, including at the international level. Initially, it is the system of inducing norms, highlighting the extrafiscal phenomenon, especially its concept and characteristics, distinguishing it from taxation, with emphasis on taxes that are instituted for this special purpose. It is intended to demonstrate that the institution of the tax has as a rule, the collection of revenues, aiming to fund the state machine, the provision of public services, etc. However, the tax rule may establish purposes or consequences other than the collection, such as preservation of public health (e.g. tobacco taxation), heating of the national economy (e.g. zero IOF rate during the COVID19 pandemic), among others. Next, the regulation is analyzed, with brief considerations about the formation of the Regulatory State. The main aspects of Risk-Based Regulation and the Theory of Responsive Regulation are highlighted, especially those that are contextualized with the regulatory function of the tax. The last part of the work aims to demonstrate the benefits arising from the insertion of elements of responsive regulation in the tax and customs systems. In line with what Valerie Braithwaite teaches, taxation with responsive aspects means influencing the commitment to pay taxes through respectful treatment, bringing the regulator closer together (e.g. ATO, NZIR, RFB) of the community. In this scenario, the relevance of incentives, especially intrinsic ones, is highlighted, since it is traditionally assumed that the taxpayer will fulfill his regulatory obligations so as not to be subject to the sanctioning effects provided for in the legislation (extrinsic coercion). The research deepens the good experiences achieved at an international level, as well as the existing efforts in Brazil to formulate compliance models based on responsive aspects, in tax and customs matters, including representation through pyramids.

Keywords: responsive regulation; taxation; extrafiscality; tax; command and control; legislation; jurisprudence.

Lista de Figuras

Figura 1	- Pirâmide da ANEEL.	93
Figura 2	- Pirâmide de estratégias regulatórias (Braithwaite, 1985).	94
Figura 3	Pirâmide de constrangimento (Braithwaite, 1985).	96
Figura 4	- Pirâmide que representa a prática regulatória do modelo de conformidade do ATO.	103
Figura 5	- Fatores que influenciam o comportamento do contribuinte (ATO).	108
Figura 6	- Pirâmide que representa o modelo de compliance do ATO.	109
Figura 7	- Pirâmide que representa as características do modelo de compliance do ATO (Braithwaite e Braithwaite, 2001).	111
Figura 8	- Estratégia de alavancagem do modelo de conformidade da NZIR.	117
Figura 9	- Modelos internacionais que serviram de base para o Programa CONFIA (RFB).	146
Figura 10	- Modelos internacionais que serviram de base para o Programa CONFIA (RFB).	146
Figura 11	- Pirâmide de risco – Programa "Nos Conforme" da Fazenda do Estado de São Paulo.	153
Figura 12	- Regras de classificação dos contribuintes do ICMS – Programa "Nos Conforme".	154
Figura 13	- Resultado financeiro do Programa "Nos Conforme".	158
Figura 14	- Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) firmados entre o Brasil e países que possuem Programa de OEA.	177
Figura 15	- Pirâmide de Compliance – Programa de OEA brasileiro.	178
Figura 16	- Sugestão de pirâmide que combina aspectos da teoria da regulação responsiva.	189

Lista de Siglas e Abreviaturas

ANA	Agência Nacional de Águas
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
ANS	Agência Nacional de Saúde Pública Suplementar
ARM	Acordo de Reconhecimento Mútuo
ATO	Australian Taxation Office
BISEPS	Business, industry, sociological, economic, and, psychological systems
CAM	Código Aduaneiro do Mercosul
CBA	Compliance-Based Auditing
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
ETRS	East Timor Revenue Service
FEC	Finance and Expenditure Committee (da Nova Zelândia)
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IN	Instrução Normativa
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
ISO	International Organization for Standardization
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
NZIR	New Zealand Inland Revenue
OEA	Operador Econômico Autorizado
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMA	Organização Mundial de Aduanas
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RA	Regulamento Aduaneiro
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RKC	Revised Kyoto Convention
SAFE	Safe Framework of Standards to Secure and Facilitate Trade
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SP	São Paulo
SRF	Secretaria da Receita Federal

STF	Supremo Tribunal Federa
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
WCO	World Customs Organization

INTRODUÇÃO

A pesquisa que serviu de suporte para a elaboração desta dissertação buscou a existência de aspectos da teoria da regulação responsiva nos sistemas tributário e aduaneiro.

Inicialmente, é oportuno delimitar o cenário de estudo, contextualizando-se a função regulatória do tributo e a teoria da regulação responsiva.

A definição legal de tributo, prevista no art. 3º do CTN, não estabelece nem a finalidade de sua instituição nem o destino da receita decorrente de sua arrecadação. Tradicionalmente, as receitas públicas são classificadas em originárias (quando o Estado obtém recursos administrando seu próprio patrimônio ou prestando serviços não essenciais) ou derivadas (a obtenção de recursos baseia-se no exercício de atividade típica de Estado). A receita obtida com a alienação de um imóvel desafetado da atividade estatal é um exemplo de receita originária; por sua vez, os tributos constituem um exemplo de receita derivada.

A instituição do tributo tem como finalidade, em regra, a arrecadação de receitas, objetivando custear a máquina estatal, a prestação de serviços públicos etc. Contudo, a norma tributária pode estabelecer uma finalidade ou consequência diversa da arrecadação.

A título de exemplo, pode-se citar a edição de decreto do governo federal que fixou alíquota zero de IOF, a fim de mitigar o enfraquecimento da economia durante o período da pandemia da covid-19. O IOF constitui imposto instituído pela União (art. 153, V, da CF/88). Essa competência decorre da necessidade de se fixar uma política nacional envolvendo as operações sujeitas à incidência do imposto¹. Não seria coerente que tais operações ficassem sujeitas a regimes diferenciados de tributação, a nível estadual ou municipal. O § 1º do art. 153 faculta ao Poder Executivo alterar a alíquota do IOF². A prerrogativa constitui instrumento cuja finalidade é a intervenção do governo federal na economia, de modo a fomentar ou inibir determinadas condutas ou situações no mercado.

¹ O próprio texto constitucional estabelece que o imposto incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V).

² O mesmo ocorre em relação ao II, IE e IPI.

No cenário da pandemia, o Decreto 10.305/2020 reduziu a zero a alíquota do IOF nas operações de crédito contratadas no período entre 3 de abril e 3 de julho de 2020. A medida abarcou todas as operações de crédito, independentemente da finalidade. Posteriormente, o Decreto 10.414/2020 prorrogou o benefício fiscal até 2 de outubro de 2020 e o Decreto 10.504/2020 prorrogou até 31 de dezembro de 2020. Registre-se que o Decreto 10.551/2020 alterou o prazo final para 26 de novembro de 2020. O restabelecimento da alíquota teve como fundamento a compensação de gastos decorrentes da crise energética enfrentada pelo Estado do Amapá. Não obstante, a alíquota do IOF foi novamente reduzida a zero, com o Decreto 10.572/2020, que abarcou as operações de crédito contratadas entre 15 e 31 de dezembro de 2020.

Em se tratando de imposto com feição regulatória, as alterações da alíquota do IOF independem de aprovação do Poder Legislativo. No entanto, é comum haver questionamentos quando o aumento da alíquota aparenta ter uma finalidade específica. Isso porque a receita decorrente da arrecadação de impostos compõe as reservas necessárias para despesas de natureza *uti universi*. Ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional, é vedada a vinculação da receita de impostos a uma finalidade específica (art. 167, IV). O Supremo Tribunal Federal entende necessário haver comprovação específica acerca da utilização do imposto com uma finalidade específica, sendo insuficiente a mera alegação ou presunção³.

Os denominados tributos regulatórios podem interferir na atividade econômica. A tributação diferenciada pode ter outras razões, como a preservação da saúde pública, como ocorre com a regulação do tabagismo.

³ Nesse sentido: EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CPMF. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA DO TRIBUTO. NÃO COMPROVAÇÃO. A receita de impostos compõe a reserva necessária para fazer frente a toda e qualquer despesa *uti universi*, não havendo que se presumir que a majoração do IOF tenha ocorrido necessariamente para repor a perda dos valores anteriormente arrecadados por meio da CPMF. Não há qualquer evidência de que a majoração do IOF, perpetrada pela Portaria MF 348/1998, teve o condão de modificar a natureza jurídica do imposto, desviando sua finalidade e transformando-o em tributo com arrecadação vinculada. A tese da agravante está embasada em meras suposições, carecendo de efetivo fundamento jurídico. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 800282 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-043 DIVULG 05-03-2015 PUBLIC 06-03-2015)

A peculiaridade dessa especial forma de tributação demonstra a relevância do estudo destinado a verificar a relação entre a legislação que rege os tributos extrafiscais e as teorias regulatórias, especialmente a teoria da regulação responsiva.

Em breve síntese⁴, a teoria da regulação responsiva tem por escopo estabelecer regimes diferenciados para os diversos tipos de regulados. Tradicionalmente, a teoria da regulação responsiva é ilustrada por meio de pirâmides. Em relação ao presente trabalho, é oportuno destacar a pirâmide de estratégias regulatórias⁵, em cuja base é prevista a autorregulação e no topo a regulação por sanções vinculadas (típico mecanismo de comando e controle). O enquadramento em cada regime leva em consideração a postura dos regulados. Apenas aqueles que se mostrem sensíveis à autorregulação podem usufruir desse regime com menor ônus regulatório. Em se tratando de regulado que passa a adotar uma postura racional, impõe-se seja reclassificado para outras camadas da pirâmide, podendo inclusive chegar ao ápice, caso adote postura reativa contumaz, submetendo-se aos mecanismos sancionatórios (ARANHA, 2021).

Em suma, a contribuição que se espera com a presente dissertação é verificar a melhoria da conformidade fiscal decorrente da inserção de recomendações da teoria da regulação responsiva na tributação.

O estudo será norteado pela teoria da regulação responsiva, a fim de se identificar os aspectos regulatórios existentes na legislação e nos modelos de compliance que constituem a base empírica deste trabalho. Embora seja evidente a predominância da modalidade de comando e controle na legislação hoje existente, o aprofundamento do estudo objetiva identificar boas experiências decorrentes da adoção de aspectos da regulação responsiva nos sistemas tributário e aduaneiro. Além da teoria da regulação responsiva, a regulação baseada em risco também tem papel de destaque na tributação. Como recorte teórico, cabe deixar expresso que o estudo não abará outras teorias regulatórias.

A base empírica repousa em regras que estabelecem modelos de compliance em matéria tributária e aduaneira, inclusive a nível internacional.

⁴ A teoria da regulação responsiva será melhor explicada no desenvolvimento do trabalho.

⁵ ARANHA, Marcio Iorio. Manual de Direito Regulatório. London: Laccademia Publishin. 6ª ed. 2021. p. 135.

Além de introdução e conclusão, a dissertação é dividida em três partes. A primeira aborda o sistema de normas indutoras, com foco na extrafiscalidade e no regime de sanções aduaneiras. A segunda trata da regulação, destacando-se os principais aspectos da Regulação Baseada em Risco e da Teoria da Regulação Responsiva, sobretudo aqueles que se contextualizam com a função regulatória do tributo. Na terceira parte, objetiva-se demonstrar os benefícios decorrentes da inserção de aspectos da regulação responsiva nos sistemas tributário e aduaneiro.

1. O sistema de normas indutoras, a extrafiscalidade e o regime de sanções aduaneiras.

1.1. Introdução.

O escopo do presente capítulo é enfrentar o sistema de normas indutoras, com especial enfoque no fenómeno extrafiscal, sem se olvidar do exame da própria fiscalidade. A parte inicial do estudo levará em consideração o modelo tradicional, cujas características são muito distintas daquelas relativas aos modelos de compliance que adotam aspectos das teorias regulatórias mais modernas, os quais serão enfrentados na parte final do trabalho.

O modo como a lei define a utilização do instrumental jurídico jurídico-tributário é o que permite o enquadramento da exação em uma dessas classes⁶. A lei é o meio pelo qual se regulam as relações jurídicas que merecem ser sancionadas, o que dá ao *Direito* um carácter instrumental⁷.

A tributação constitui exercício desse carácter instrumental do *Direito*. A própria fiscalidade não deixa de ter uma finalidade, qual seja, a arrecadação de receitas, objetivando custear a máquina estatal, a prestação de serviços públicos etc. Essa é a finalidade precípua dos tributos, que prevalecia no período do Estado Liberal (séculos XVIII e XIX), no qual se esperava que as falhas existentes na economia eram corrigidas pelo próprio mercado, sem a intervenção do Estado⁸.

A incapacidade de o mercado regular-se, por si só, de modo adequado, impôs que o Estado se valesse de outros instrumentos, especialmente da tributação, com a finalidade de estimular ou desestimular comportamentos, e não apenas simples arrecadação.

Embora tenha se expandido no século XX, a utilização do tributo com finalidade diversa da simples arrecadação constitui prática verificada, por exemplo, no período da antiguidade clássica. Luís Eduardo Schoueri menciona a instituição do "imposto sobre o luxo", em Roma (em 184 a.C.). Nessa época, a influência grega era muito forte em

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, pág. 244.

⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2003, pág. 69.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário* - 11. ed. rev. atual. e amp1. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, pág. 42.

Roma, especialmente na decoração das residências com obras de arte originadas da Grécia, na culinária etc. A instituição do imposto teve o propósito de frear (ou ao menos procrastinar) o processo de helenização. Ainda no império romano, o autor cita a edição da *Lex Papia Poppea*, a qual, entre outras providências, criava um imposto adicional para solteiros e isentava as famílias com três ou mais filhos. O escopo da norma era influenciar a conduta dos contribuintes, em nítido propósito de fortalecer o instituto do casamento. A norma merece especial atenção, porquanto influenciou a edição de diplomas normativos com propósito similar, em períodos posteriores⁹.

Há inúmeros exemplos de utilização da tributação com finalidade diversa da fiscal ao longo da história. Na Inglaterra, por exemplo, pode-se citar a tributação sobre o *Gin* cuja finalidade era reduzir a ingestão de bebidas alcólicas, por meio de um alto imposto. A norma não cumpriu sua finalidade, porquanto houve a substituição do consumo do *Gin* por outras bebidas alcólicas, inclusive mais danosas à saúde, o que levou à revogação da lei em 1733. Em 1736 foi editada uma nova lei, também com exação elevada incidente sobre diversas bebidas alcólicas. A venda das bebidas com nomes diversos dos previstos na lei fez com que a lei também não produzisse os efeitos desejados. Houve a instituição de nova tributação sobre bebidas alcólicas em 1743, com valores mais moderados, cuja finalidade, no entanto, era arrecadatória – financiar a guerra com a Espanha (SCHOUERI, 2005).

Como se percebe, é a lei que define a finalidade da instituição do tributo. No exemplo citado, se num primeiro momento o escopo da tributação era produzir a redução no consumo de bebidas alcólicas – estabelecendo inclusive uma tributação elevada –, posteriormente a finalidade foi alterada, tornando-se meramente arrecadatória, havendo a redução do gravame.

⁹ Conforme observa Schoueri: "*Esta lei deve ser especialmente citada, tendo em vista que até há pouco inspirou legisladores de diversos países. Assim é que na Espanha, na época de Felipe IV (cerca de 1629), buscou-se fomentar a contração de matrimônios, mediante a isenção de impostos dos casados e um gravame dos celibatários maiores de vinte e cinco anos. Do mesmo modo, mencione-se a Itália, onde os solteiros, em pleno século XX, sujeitavam-se a um imposto, cobrado sob a forma de capitação (independente da capacidade contributiva), sendo motivado com o intuito de condenar o celibato. Idêntica inspiração moveu a instituição, no Brasil, de adicional do imposto de renda, por meio do Decreto-Lei 3.200, de 1941, do qual se tratará adiante. Parece assistir razão a quem aponta nas causas demográficas uma das mais antigas causas do emprego de normas tributárias com finalidade extrafiscal*" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 110).

No tópicos seguinte, aborda-se de modo mais aprofundado o papel da lei na regulação das relações jurídicas, sobretudo no que concerne às de natureza tributária.

1.2. A lei como fonte da instituição dos tributos e a legalidade tributária.

O direito constitui um conjunto de normas ou regras de conduta. Por sua vez, a norma jurídica define a conduta humana, estabelecendo um conjunto de regras destinado a qualificar os agentes sociais, impor obrigações, interpretar outras regras jurídicas etc. (FERRAZ JUNIOR, 2003). A norma jurídica consubstancia-se numa prescrição de conduta ou de organização, dotada de generalidade e abstração¹⁰. Registre-se que Barroso adota a distinção entre norma jurídica e enunciado normativo¹¹. No sistema jurídico brasileiro, que tem por base o sistema romano-germânico, a referência à expressão "norma" refere-se, em regra, a um comando contido em alguma fonte formal do direito (Constituição Federal, leis, atos regulamentares etc.). A generalidade significa que a norma é universal em relação aos destinatários, não visando um indivíduo específico. Por abstração entende-se que a norma se destina a regular inúmeras situações semelhantes que venham a ocorrer, e não uma situação concreta em si.

A norma tributária impositiva compõe o conjunto convencionalmente denominado de "direito material tributário"¹². De modo geral, a norma jurídica tributária disciplina a instituição do tributo e a relação jurídica estabelecida entre os sujeitos da obrigação tributária, possuindo a mesma estrutura das outras normas jurídicas.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Constituição do Novo Modelo. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pág. 123.

¹¹ Segundo Barroso: "*Enunciado normativo corresponde a uma proposição jurídica no papel, a uma expressão linguística, a um discurso prescritivo que se extrai de um ou mais dispositivos. Enunciado normativo é o texto ainda por interpretar. Já a norma é o produto da incidência do enunciado normativo sobre os fatos da causa, fruto da interação entre texto e realidade. Da aplicação do enunciado normativo à situação da vida objeto de apreciação é que surge a norma, regra de direito que dará a solução do caso concreto. Por essa visão, não existe norma em tese, mas somente norma interpretada. Enunciados normativos são fontes do Direito, obra do legislador, no mais das vezes. Já as normas são produto da atuação judicial. Portanto, enunciado normativo não é o mesmo que norma*".

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª. ed., 8ª. Tiragem. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 1999, pág. 22.

Paulo de Barros Carvalho designa por norma tributária em sentido estrito aquela "que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal"; em sentido amplo, todas as demais¹³.

O conceito de norma tributária em sentido amplo parece corresponder ao disposto no art. 96 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Por sua vez, a norma tributária em sentido estrito é aquela que atende ao disposto no art. 150, I, da Constituição Federal. O preceito constitucional impõe a edição de lei para fins de exigência ou aumento do tributo. Exigir tem o sentido de cobrar, impor uma obrigação. A própria definição de tributo, prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional explicita que o instituto é prestação "instituída em lei". Assim, a reserva legal em matéria tributária constitui desdobramento do princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal (ALEXANDRE, 2017).

O art. 97 do Código Tributário Nacional detalha a regra constitucional, abordando aspectos correlatos à regra matriz de incidência, os quais irão se submeter, em regra, à reserva legal. Assim, também dependem da edição de lei a extinção do tributo, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários etc. Especificamente no que concerne à fixação de alíquota, não obstante a regra seja a reserva legal, excepcionam-se os impostos instituídos precipuamente com finalidade extrafiscal.

A questão relativa aos limites da legalidade tributária é matéria que enseja controvérsia. O Supremo Tribunal Federal adotava orientação no sentido de que ela seria estrita ou fechada, de modo que "o legislador deveria dispor, em toda extensão e profundidade, sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária", não sendo possível que "a lei dialogasse com o regulamento para tratar desses aspectos tributários"¹⁴. Excepcionavam-se apenas "os casos expressamente previstos no texto

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, pág. 310.

¹⁴ STF, RE 1.043.313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-057 DIVULG 24-03-2021 PUBLIC 25-03-2021.

constitucional, como, por exemplo, a possibilidade de o Poder Executivo, atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF (art. 153, § 1º)".

O Tribunal sinalizou mudança de orientação no julgamento do RE 343.446/SC¹⁵, afirmando que "o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV".

Em voto proferido no julgamento da ADI 4.697/DF¹⁶, o Ministro Luís Roberto Barroso deixou expresso que a ideia de tipicidade cerrada "é uma visão que vem sendo flexibilizada, quando não superada", ou seja "essa exigência da legalidade estrita, ela já não vige como vigorava antes".

A evolução na orientação do Supremo Tribunal Federal tem especial relevância no fenômeno extrafiscal. Esse aspecto foi destacado no julgamento do RE 1.043.313 (já referido). Em razão da importância e das peculiaridades do caso, ele será examinado em tópico apartado, a seguir.

1.2.1. Flexibilização da legalidade tributária e extrafiscalidade – julgamento do RE 1.043.313 (Tema 739/STF).

O § 2º do artigo 37 da Lei 10.865/2004 autoriza o Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade, observados os limites percentuais previstos nos incisos I e II do artigo 8º da lei referida.

A tese sustentada pelo contribuinte era no sentido de que, "de acordo com a Constituição Federal e com o CTN, somente o Imposto de Importação, o Imposto de

¹⁵ STF, RE 343446, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388.

¹⁶ STF, ADI 4697, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017.

Exportação, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) podem ser alterados por decreto"¹⁷.

A possibilidade de o legislador autorizar o Poder Executivo a reduzir e restabelecer alíquotas cujas balizas são legalmente previstas não ofende a legalidade tributária. Conforme ressaltado no tópico anterior, o Supremo Tribunal Federal atualmente admite a flexibilização da legalidade tributária.

Por outro lado, o Tribunal entendeu haver caráter extrafiscal no preceito legal acima referido. Inclusive afirmou que a orientação que flexibiliza a legalidade tributária "pode ser aceita em relação aos tributos dotados de função extrafiscal, tendo em vista que, nesses casos, costumeiramente é necessário apreender variados aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função".

Nesse contexto, é oportuno destacar o seguinte excerto extraído do voto condutor do acórdão:

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

No caso da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins ficou expresso no voto do Ministro Relator que o "traço característico é o financiamento da seguridade social". Por sua vez, a extrafiscalidade tem como característica principal atribuir ao tributo uma finalidade diversa da meramente arrecadatória. Em princípio, parece não haver função extrafiscal nas contribuições em tela.

A função extrafiscal das contribuições referidas foi explicitada no voto do Ministro Gilmar Mendes.

1.3. Fiscalidade: o tributo com função arrecadatória.

A compreensão do sistema tributário brasileiro deve partir da análise do texto constitucional (CARVALHO, 2009). A Constituição Federal estabelece as diretrizes

¹⁷ O excerto citado extraído do voto do Min. Gilmar Mendes.

que autorizam os entes políticos a instituírem tributos elencados nas respectivas competências. A cobrança de contribuições compulsórias em face dos vencidos em guerra, consubstanciadas na entrega de parte ou totalidade de seus bens – considerada legítima no passado –, hoje não encontra amparo no Estado de Direito, pois este impôs uma conformação do poder de tributar aos parâmetros constitucionais (SCHOUERI, 2005).

A Constituição Federal de 1988 estabelece as balizas para que os legislativos da União, dos Estados (e do Distrito Federal) e dos Municípios instituem seus tributos, impondo limites positivos e negativos ao exercício dessa atividade legiferante (CARVALHO, 2021). A fixação de limites ao poder de tributar visa a evitar a tributação arbitrária ou excessiva. Por essa razão, a Constituição Federal informa quais tributos podem ser instituídos, bem como a forma de instituição, reservando à lei complementar (quórum qualificado) o tratamento de temas mais relevantes em matéria tributária, especialmente a expedição de "normas gerais" (art. 146, III)¹⁸.

A própria existência do Estado de Direito pressupõe a cobrança de tributos (SCHOUERI, 2005). O crescente número de necessidades sociais impõe ao Estado a prestação de serviços, oferecimento de bens e recursos, realização de obras etc. A realização dessas tarefas implica a ocorrência de gastos que devem ser suportados pelo Estado. A fonte de receita para tais gastos decorre de diversas fontes, tais como aluguéis, alienação de bens, prestação de serviço e, principalmente, da arrecadação de tributos.

A receita pública pode originar-se de ganhos produzidos pelo próprio Estado. Esses ganhos podem decorrer do exercício de alguma atividade (prestação de serviço) ou da remuneração pela exploração do patrimônio público, como ocorre com aluguéis de imóveis públicos, juros incidentes sobre empréstimos públicos, royalties pelo uso de bens públicos etc.

A doutrina classifica como originárias as receitas decorrentes de ganhos produzidos pelo próprio Estado. Não obstante continuem existindo e mantenham sua importância, as receitas originárias não se caracterizam como principal fonte de receitas

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, pág. 143. CARVALHO, Paulo de Barros (2021). Ob. cit., p. 63.

do Estado atual. A evolução do Estado implicou a sua diminuição, outorgando-se à atividade privada o exercício de diversas tarefas antes realizadas pelo Estado. Registre-se que o caput do artigo 173 da Constituição Federal estabelece que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei, com ressalva dos casos previstos na própria Constituição. Em outras palavras, o Estado só pode exercer atividade econômica por motivo de segurança nacional ou interesse coletivo relevante, conforme definido em lei¹⁹.

Por outro lado, são derivadas as receitas provenientes do constrangimento que o Estado exerce sobre o patrimônio particular, valendo-se do seu poder de império. A consequência é a obrigação de o particular transferir riquezas ao Estado, geralmente consubstanciadas em pecúnia. Os tributos são classificados como receitas derivadas. O artigo 9º da Lei 4.320/64 estabelece que tributo é a receita derivada instituída pelos entes políticos, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por esses entes.

A Lei 4.320/64 estabelece normas gerais de Direito Financeiro, ou seja, o conceito de tributo nela previsto deve ser entendido dentro desse contexto. Por sua vez, o Direito Tributário trata de uma receita pública específica, o tributo. A definição de tributo sob o viés tributário é uma exigência constitucional. Entre outros temas, reserva-se à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especificamente a definição de tributos (art. 146, III, "a", da Constituição Federal).

O mandamento constitucional é satisfeito pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional. Esse preceito legal dispõe que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada²⁰. Tributo é expressão que designa obrigação *ex lege*, que faz nascer uma relação jurídica que constitui o núcleo do direito tributário (ATALIBA, 1999).

¹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Direito administrativo. 33. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, pág. 123.

²⁰ SCHOUERI esclarece que: "*Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando -se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas. Nota -se que a*

A obrigação *ex lege* opõe-se à obrigação voluntária. As obrigações *ex lege* são aquelas em que o legislador disciplina não apenas a estrutura da obrigação, mas também define o respectivo pressuposto, "*alheio à vontade humana, ao qual se condiciona a instauração de vinculum juris*"²¹. Por sua vez, as obrigações voluntárias decorrem de um ato de vontade. Em ambas – *ex lege* e voluntária –, o devedor que se vincula tem a obrigação de pagar. O que vai diferenciá-las é a presença da manifestação de vontade no nascimento do vínculo, no caso das obrigações voluntárias; e a inexistência desse elemento (vontade) no caso das obrigações *ex lege* (SCHOUERI, 2019).

Em se tratando de prestação compulsória, a vontade do particular (contribuinte) é irrelevante para fins de exigência do tributo. O aperfeiçoamento do fato gerador faz surgir para o particular a obrigação de recolher o tributo. A realização concreta de uma hipótese legalmente prevista determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. O pagamento não decorre de um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de um dever legal.

Geraldo Ataliba denomina "hipótese de incidência" a previsão legislativa, genérica e abstrata, na qual se descreve o fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias, fixada pelo legislador como balizas para fins de incidência tributária. Por sua vez, "fato imponível" corresponde à concretização da hipótese legal, ou seja, trata-se de um fato que ocorre efetivamente, num determinado tempo e lugar, correspondente à hipótese legal. A ocorrência do fato imponível implica o surgimento da obrigação tributária.

Pontes de Miranda (citado por Geraldo Ataliba) afirma que "a regra jurídica da tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode comportar tal suporte fático, nunca incidirá". Em suma, é "a entrada do suporte fático no mundo jurídico" que faz surgir a obrigação tributária (ATALIBA, 1999).

Lei n. 4.320/64 arrolava as espécies tributárias. Esse rol, se válido em 1964, hoje não pode ser aceito, diante das espécies reconhecidas pela Constituição de 1988. Isso se verá adiante. Também não pode ser aceita a ideia de que o tributo sirva para custear atividades exercidas pelas pessoas jurídicas de direito público: ver-se-á que o fenômeno da para-fiscalidade implica aceitar que tributos tenham outra destinação" (SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pág. 149).

²¹ FALCÃO, A. de A. (1964). O imposto de renda sobre a capitalização de reservas. *Administrative Law Review*, 77, 31–55.

Nos termos do artigo 113 do CTN, a ocorrência do fato gerador faz nascer um vínculo entre a Fazenda Pública e o particular, que tem natureza obrigacional. O particular ocupa o polo passivo da obrigação e seu objeto consiste no pagamento do tributo. É a lei que rege esse vínculo obrigacional, desde o seu nascimento até a sua extinção. Tanto no momento da instituição do tributo (atuação do Estado legislador) quanto no momento da sua cobrança (atuação do Estado administrador), impera a vontade da lei. Com o aperfeiçoamento do vínculo obrigacional, a Fazenda Pública (credora) e o particular (devedor) estão amparados pelas balizas estabelecidas pela lei, ou seja, seus direitos e obrigações estão previstos em lei (SCHOUERI, 2019). A determinação concreta "se, quem, para quem, quando e quanto" só é possível nos termos da lei (ATALIBA, 1999).

Conforme já se afirmou, o objeto da obrigação que se aperfeiçoa entre a Fazenda Pública e o particular é o pagamento de tributo. O cálculo do *quantum* devido ocorre por meio da conjugação de dois elementos, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo corresponde ao elemento monetário, sobre a qual incide uma alíquota específica, que geralmente é expressa por meio de um percentual²². A base de cálculo é tratada como desdobramento da hipótese de incidência, ou seja, é a própria quantificação do fato jurídico tributário (SCHOUERI, 2019).

O tributo constitui prestação pecuniária, cuja cobrança ocorre mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A cobrança do tributo possui procedimento próprio, não havendo a possibilidade de a Fazenda Pública escolher se quer ou não efetuar a cobrança ou de quem ela deseja cobrar (SCHOUERI, 2019).

Obrigação tributária e crédito tributário são conceitos distintos, na terminologia do Código Tributário Nacional²³. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139 do CTN). A concretização do fato gerador faz nascer um vínculo obrigacional entre a Fazenda Pública e o particular. No entanto, é

²² SCHOUERI (2019) observa que: "A título de esclarecimento, é bom que se diga que a base de cálculo não precisa ser expressa em termos financeiros, nem a alíquota será sempre um percentual. Há tributos em que a alíquota é fixa, já expressa em moeda, quando a base de cálculo passará a ser uma quantificação de determinadas situações. Por exemplo: se a taxa para a autenticação de assinaturas é de R\$ 5,00 por assinatura, bastará quantificar o número de assinaturas reconhecidas, para se chegar ao montante do tributo devido. Neste caso, a alíquota (fixa) é R\$ 5,00 e a base de cálculo é o número de assinaturas apostas no documento".

²³ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, pág. 180.

apenas com o lançamento que há a constituição do crédito tributário, que se torna exigível. O lançamento é regido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Trata-se de 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. O lançamento é, portanto, procedimento que constitui o crédito tributário. No que concerne à obrigação tributária correspondente, o lançamento é apenas declaratório (MACHADO, 2010).

É importante esclarecer que na literalidade do Código Tributário Nacional é sempre necessário o lançamento para fins de cobrança do tributo. No entanto, em relação à maioria dos tributos, o recolhimento ocorre sem que haja um ato formal de lançamento²⁴. Com isso, criou-se a "curiosa figura do 'lançamento por homologação', para sustentar a ideia de que não haveria tributo sem lançamento" (SCHOUERI, 2019), que vem obtendo acolhida jurisprudencial²⁵.

A conclusão do lançamento pressupõe a notificação do sujeito passivo, que é um ato final que formaliza a atividade da Administração²⁶. Ocorrida a notificação do contribuinte, o lançamento estará concluído e o crédito constituído (SCHOUERI, 2019).

²⁴ PAULSEN (2012) esclarece que: "**Formalização do crédito por declaração do contribuinte e caráter subsidiário do lançamento.** O lançamento de ofício, relativamente aos tributos para os quais a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar (quase a totalidade dos tributos atualmente), assume caráter tão somente supletivo. Age, o Fisco, quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco. Ou seja, embora o CTN diga da constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e liquidez do crédito tributário em documento produzido pelo próprio contribuinte." (pág. 2.308).

²⁵ Cf jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: "O STJ já assentou que a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, prevista na Lei n. 6.938/81, sujeita-se a lançamento por homologação. Nessa sistemática, "[...] a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]" (art. 150, caput, do CTN). Precedentes: REsp. Nº 1.259.634 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 13.9.2011; e REsp 1241735/SC, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 26/04/2011, DJe 04/05/2011." (REsp n. 1.176.970/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 11/10/2011, DJe de 18/10/2011.)

²⁶ Cf jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: "A notificação do sujeito passivo da relação tributária constitui requisito de exigibilidade do crédito, representando, portanto, matéria de ordem pública passível de ser conhecida ex officio por parte do magistrado." (REsp 923805/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/06/2008, DJe 30/06/2008)

A necessidade de notificação do contribuinte para fins de conclusão do lançamento decorre do próprio CTN. O *caput* do art. 145 estabelece que o lançamento regularmente notificado ao contribuinte torna-se imutável²⁷. A alteração do lançamento só pode ocorrer nas hipóteses de impugnação do sujeito passivo ou por atos da autoridade administrativa (recurso de ofício ou revisão por autoridade superior, nas hipóteses do art. 149 do CTN).

Após o lançamento, o crédito tributário torna-se exigível. Na hipótese de inadimplemento, a Fazenda Pública pode valer-se dos meios legais para obter a quantia correspondente, especialmente a lavratura do auto de infração, inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal.

O Código Tributário Nacional prestigia o crédito tributário com privilégios e garantias, cujo escopo é oferecer à Fazenda Pública meios para assegurar o cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo (SCHOUERI, 2019). O rol de garantias previstas no CTN não exclui outras que sejam previstas na legislação ordinária dos entes políticos, União, Estados-membros e municípios. Por outro lado, com ressalva dos créditos de natureza trabalhista, o crédito tributário tem preferência sobre qualquer outro (art. 186).

A análise desses elementos que concretizam a relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o particular demonstra a importância da finalidade arrecadatória do tributo. Trata-se de importante fonte de receitas para que o Estado preste serviços, realize obras públicas etc. Esse aspecto revela a importância de oferecer mecanismos para que a Fazenda Pública possa exigir o crédito decorrente do fato gerador concretizado concernente a tributo legalmente instituído.

Embora tal procedimento seja aplicável em relação a todo e qualquer tributo instituído pelo Poder Público, é evidente que sua maior importância ocorre em relação aos tributos com função arrecadatória. Isso porque na extrafiscalidade a instituição do tributo visa a uma finalidade especial, diversa da arrecadatória, a qual é colocada em segundo plano. Pode ser que nem haja tributo devido, nas hipóteses de alíquota zero;

²⁷ Cf jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: "A modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária fica obstada a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1.º, do CTN. Isto porque, com o lançamento encerra-se o procedimento administrativo, ficando a Fazenda, por força do princípio geral da imutabilidade do lançamento, impedida de alterá-lo." (REsp n. 770.236/PB, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 14/8/2007, DJ de 24/9/2007, p. 252.)

ou que a alta elevação da alíquota obste a ocorrência de operações que impliquem o nascimento do fato gerador. Não obstante, caso concretizado o fato gerador de tributo instituído com função extrafiscal, cabe ao devedor da obrigação efetuar o recolhimento do respectivo montante aos cofres públicos, sob pena de se sujeitar ao procedimento de cobrança na hipótese de inadimplemento²⁸.

1.4 Extrafiscalidade: conceito e características.

Ricardo Lobo Torres afirma que "a Constituição Tributária, sendo um dos subsistemas da Constituição do Estado Democrático de Direito, entra em permanente relacionamento e tensão com as outras Subconstituições". Por outro lado, entende que "o mais problemático dos subsistemas constitucionais é o da Constituição Econômica"²⁹. A evolução do Estado Social de Direito prestigiou a forte intervenção do Estado na economia. A ordem econômica era entendida como instrumento utilizado pelo Estado para o seu próprio fortalecimento e para a satisfação das necessidades da coletividade³⁰.

O Estado liberal atuava como mero vigilante da ordem econômica, na confiança de que a economia poderia se autorregular. Contudo, essa ideologia foi superada e passou-se a adotar um modelo segundo o qual cabe ao Estado um papel ativo e permanente no funcionamento da economia. A atuação do Estado na condução da economia destacou-se, inicialmente, no México (em 1917) e pouco tempo depois na

²⁸ Cf. PIMENTA: *"A norma tributária direcionadora não busca a arrecadação de receitas para o custeio das necessidades financeiras do Estado. A finalidade do direcionamento é impedir ou incentivar a realização de determinada conduta, buscando, por meio do convencimento, a realização material pelo particular de alguma tarefa que foi conferida pelo ordenamento jurídico ao Poder Público, vale reafirmar. Contudo, se esse tipo de norma for veiculado por algum tributo indutor, é necessário que também tenha um mínimo de receita, exigência que decorre do próprio conceito de tributo traçado no ordenamento brasileiro (art. 3.º do CTN). Destarte, a norma indutora não tem como escopo principal o fim financeiro, nem como efeito predominante o de ônus"* (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020, pág. 85).

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pág. 273.

³⁰ Cf. TORRES (2009): *"A Constituição da Alemanha Oriental declarava explicitamente, no artigo 9º, 2: 'A economia da República Democrática Alemã serve ao fortalecimento da ordem socialista, à permanente e melhor satisfação das necessidades materiais e culturais do cidadão, ao desenvolvimento de sua personalidade e às suas relações sociais socialistas'"*.

Alemanha. Essa tendência expandiu-se a outros países, alcançando o Brasil em 1934 (SCHOUERI, 2005).

Geraldo Ataliba, reconhecendo a importante interferência que o tributo exerce sobre a economia, afirma que a extrafiscalidade fica caracterizada quando há o emprego inequívoco do instrumento tributário para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política³¹. Em suma, segundo o autor, "consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados"³².

Eduardo Schoueri diferencia a extrafiscalidade em gênero e espécie. Entendida como gênero, "inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário", abrangendo, neste sentido, "além das normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito ...), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado" (SCHOUERI, 2005).

Em sentido estrito – geralmente empregado pela doutrina –, a extrafiscalidade é verificada nas "leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas", afastando-se a tributação de sua finalidade precípua – arrecadar recursos pecuniários ao ente público (SCHOUERI, 2005).

A extrafiscalidade como instrumento de intervenção do Estado tem nítida função regulatória, atuando como meio que fomenta determinadas condutas (ex. geração de empregos; fortalecimento da indústria etc.) ou que até desestimula condutas consideradas nocivas à sociedade (ex. degradação do meio ambiente; importação de produtos proibidos no país etc.).

A intervenção do Estado na economia pode ocorrer de modo direto ou indireto. Na atuação direta, o Estado equipara-se ao agente econômico privado. Eros Roberto Grau utiliza a expressão "intervenção no Domínio Econômico" para se referir a tal

³¹ Cf. Geraldo Ataliba. *Salema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968. pp. 150-151.

³² ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Público*, v.23, n.93, p.233-238, jan./mar., 1990, p. 233.

modalidade de atuação, que fica consubstanciada na intervenção por absorção, quando o Estado assume por inteiro o controle dos meios de produção; ou na intervenção por participação, quando apenas parte dos meios de produção ficam no domínio do Estado. Na participação, o Estado "atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercer suas atividades nesse mesmo setor"³³.

Por outro lado, reserva a expressão "intervenção sobre o domínio econômico" quando o Estado atua como agente regulador da atividade econômica. Nesta hipótese, ocorrerá a "intervenção por direção" e a "intervenção por indução". Quando atua "*por direção*", o Estado "exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito"; intervindo "*por indução*", o Estado "manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados". Segundo Eros Roberto Grau, o art. 175 da Constituição Federal adota classificação análoga, ao dispor que "incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos" (GRAU, 2010).

Como exemplo de atuação por indução, o autor cita, no âmbito da jurisprudência, o acórdão proferido na ADI 3.512³⁴, na qual figurou na condição de

³³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 14ª ed. rev. e at. São Paulo: Malheiros, 2010, pág. 147.

³⁴ Cf. jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.737/2004, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. GARANTIA DE MEIA ENTRADA AOS DOADORES REGULARES DE SANGUE. ACESSO A LOCAIS PÚBLICOS DE CULTURA ESPORTE E LAZER. COMPETÊNCIA CONCORRENTE ENTRE A UNIÃO, ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO ECONÔMICO. CONTROLE DAS DOAÇÕES DE SANGUE E COMPROVANTE DA REGULARIDADE. SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE. LIVRE INICIATIVA E ORDEM ECONÔMICA. MERCADO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170 E 199, § 4º DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Muito ao contrário. 2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170. 3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa. 4. A Constituição do Brasil em seu artigo 199, § 4º, veda todo tipo de comercialização de sangue, entretanto estabelece que a lei infraconstitucional disporá sobre as condições e requisitos que facilitem a coleta de sangue. 5. O ato normativo estadual não determina recompensa financeira à doação ou estimula a comercialização de sangue. 6. Na composição entre o princípio da livre iniciativa e o direito à

Relator. No caso, questionou-se a constitucionalidade de norma estadual que gerava benefício de meia entrada para doadores regulares de sangue, "em todos os locais públicos de cultura, esporte e lazer mantidos pelas entidades e órgãos das administrações direta e indireta do Estado do Espírito Santo"³⁵. Entre outras alegações, afirmou-se que norma referida contraria o disposto no art. 199, § 4º, da Constituição Federal, o qual veda todo tipo de comercialização no que concerne à coleta, processamento e transfusão de sangue (entre outras disposições)³⁶. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que, embora o § 4º do artigo 199 da CF/88 vede todo tipo de comercialização, "admite o estímulo à coleta de sangue", e "o que o Estado do Espírito Santo faz através da lei atacada é estimular as doações de sangue, atuando sobre o chamado domínio econômico por indução"³⁷.

A atuação por indução pode manifestar-se em termos positivos (como no exemplo da lei do Estado do Espírito Santo) como de modo negativo. O exercício da extrafiscalidade constitui relevante instrumento nesse modo de atuação. Assim, "também há norma de intervenção por indução quando o Estado, v.g., onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento, tal como no caso de importação de certos bens. A indução, então, é negativa. A norma não proíbe a importação desses bens, mas a onera de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva" (GRAU, 2010).

vida há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 3512, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2006, DJ 23-06-2006 PP-00003 EMENT VOL-02238-01 PP-00091 RTJ VOL-00199-01 PP-00209 LEXSTF v. 28, n. 332, 2006, p. 69-82)

³⁵ Cf. art. 1º da Lei 7.735/2004 – do Estado do Espírito Santo.

³⁶ Cf. art. 199, § 4º, da Constituição Federal: A lei disporá sobre as condições e os requisitos que facilitem a remoção de órgãos, tecidos e substâncias humanas para fins de transplante, pesquisa e tratamento, bem como a coleta, processamento e transfusão de sangue e seus derivados, sendo vedado todo tipo de comercialização.

³⁷ Cf. Grau (2010, pág. 148): "No caso das normas de intervenção por direção, estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de intervenção por direção é a que instrumenta controle de preços, para tabelá-los ou congelá-los. No caso das normas de intervenção por indução, defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. (...) Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, o universo do direito premial."

Não obstante, cabe destacar que a decisão acerca da adesão ou não à norma que consubstancia a intervenção por indução será do próprio mercado, que analisará a conveniência do ato visado. Essa forma de atuação pressupõe o mercado, e não tem o escopo de afastá-lo. Desse modo, "quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas 'externalidades', o que se faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar em seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos". Inversamente, a concessão de benefícios fiscais (v.g. isenção) pode induzir o consumidor em direção a determinados produtos ou serviços. Em qualquer hipótese, "no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quando será produzido (ou consumido)" (SCHOUERI, 2005, p. 44).

A opção pela intervenção por direção ou por indução tem relação com a necessidade de imediatidade ou não da alteração do comportamento e também com a necessidade (ou não) de efeito uniformizador.

A intervenção por direção é a opção mais adequada quando se busca um efeito imediato. Isso porque essa modalidade de intervenção pode vir acompanhada de instrumento punitivo (multa) o que, ao menos em tese, cria obstáculo para a prática do ato que se visa evitar. Por sua vez, a concessão de incentivos fiscais, que pressupõe a adesão do destinatário, tender a requerer mais tempo no que se refere à mudança de comportamento (SCHOUERI, 2005).

Quanto ao efeito uniformizador, a intervenção por direção tende a ser consubstanciada em normas de caráter compulsório, impondo a alteração do comportamento do destinatário, sob pena de ser alcançado pelos mecanismos de comando e controle. Por outro lado, na intervenção por indução o Estado atua por meio de instrumentos que visam a alterar o comportamento do destinatário, conforme lhe seja conveniente aderir. Em outras palavras, na intervenção por indução o Estado atua por meio de técnicas regulatórias, destinadas a estimular ou desestimular determinado comportamento. Em suma, ao menos para a doutrina tradicional, o efeito uniformizador é melhor alcançado por meio da adoção da intervenção por direção, especialmente

porque, na intervenção por indução, há uma tolerância em relação ao comportamento não desejado, ou seja, o destinatário da norma pode ou não a ela aderir.

A diferença entre a norma penal e a norma tributária de caráter "desincentivador" (tributo extrafiscal proibitivo) é mais evidenciada na verificação da atuação *direta* ou *indireta* da conduta que se visa evitar. Schoueri, analisando o entendimento de Alfredo Augusto Becker, afirma que a norma penal (denominada sanção por Becker) "seria 'o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe'". Em relação ao tributo extrafiscal proibitivo, "ter-se-ia um 'dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*'" (SCHOUERI, 2005, p. 47).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, com base na doutrina de Klaus Vogel, identifica três funções nas normas tributárias: "(a) *função de distribuição da carga fiscal (Austeilungsfunktion ou Lastenausteilungsfunktion)*, que aparece quando o tributo é utilizado como fonte de custeio das necessidades financeiras do Estado; (b) *função de direcionamento ou indução (Lenkungsfunktion)*, situação em que o tributo serve como indireta motivação para o alcance de determinados fins concretos, de caráter administrativo, especialmente no âmbito da política econômica; (c) *função de simplificação (Vereinfachungsfunktion)*, hipótese em que a norma tributária serve para a simplificação da atividade administrativa" (PIMENTA, 2020, p. 68).

A primeira função tem relação com a fiscalidade, tratada no tópico anterior. A extrafiscalidade guarda relação com a segunda função. Como bem observa Paulo Roberto Lyrio Pimenta, "*a proposta de Klaus Vogel, um dos maiores tributaristas alemães do século passado, representa uma grande contribuição para o estudo das normas direcionadoras (indutoras), na medida em que possibilita uma clara separação das normas tributárias materiais pelo critério da função*" (PIMENTA, 2020, p. 69).

Essa função indutora do tributo pode implicar alterações no mercado, nas políticas econômicas; pode significar uma maior proteção ao meio ambiente etc., como bem pontua Paulo de Barros Carvalho:

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo como corolário a mobilização dos capitais de investimento, canalizados aos diferentes

setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo antes de mais nada função extrafiscal, transformaram-se no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento³⁸.

A criação de uma regra jurídica indutora que se concretiza mediante um tributo de caráter extrafiscal não tem como fim precípua a arrecadação de receitas, e sim a modificação do comportamento do destinatário da regra. O tributo é utilizado como instrumento para fins de conformação da realidade.

A doutrina defende que a norma tributária indutora não deve seguir necessariamente o princípio da capacidade contributiva. Isso porque o objetivo de arrecadar receitas não é o que predomina na instituição da norma. Ao menos no que se refere aos tributos instituídos com a finalidade de preservar o meio ambiente, fica evidenciado o desvio do princípio da capacidade contributiva. É oportuna a citação do exemplo mencionado por Paulo Roberto Lyrio Pimenta: *"na criação de um imposto ambiental, o princípio do poluidor-pagador pode ser aplicado para definir a hipótese de incidência do tributo, em detrimento da capacidade contributiva"* (PIMENTA, 2020, p. 85).

A tributação destinada à preservação do meio ambiente é um campo no qual a discussão sobre o estabelecimento de normas de direção ou de indução frutificou de modo peculiar. Verificou-se que o estímulo ou desestímulo de determinadas condutas pode ser alcançado mediante o emprego de instrumentos tributários, impondo-se a inserção dos custos ecológicos no mecanismo de preços do mercado³⁹.

A evitabilidade do ônus fiscal tem maiores possibilidades quando se cuida de tributo com caráter extrafiscal. Registre-se que no campo da fiscalidade apenas as hipóteses de elisão fiscal autorizam que seja evitado ou reduzido o ônus fiscal. Afora essas hipóteses, dificilmente será legítima ou adequada a conduta adotada pelo contribuinte. A título de exemplo, para evitar a incidência do imposto de renda, o contribuinte, pessoa jurídica, deveria não adquirir disponibilidade econômica ou jurídica. Contudo, não é interessante aos sócios ou acionistas que a empresa deixe de adquirir renda. No entanto, em se tratando de norma tributária indutora, é suficiente que o contribuinte a observe: pratique a conduta desejada e com isso impeça a incidência do tributo; ou não pratique a conduta indesejada e obtenha incentivo fiscal.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). Ob. cit., pág. 699.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo (2005). Ob. cit., p. 48.

Exemplificando, se a carga tributária se torna mais onerosa quando se utiliza um insumo lesivo ao meio ambiente, o contribuinte pode reduzir o ônus fiscal utilizando um insumo similar, que é menos nocivo (PIMENTA, 2020).

Não se justifica a existência de tributo com a finalidade de preservação do meio ambiente (caráter extrafiscal) que não admita a possibilidade de redução do consumo ambiental. Isso porque a finalidade não pode ser alcançada, ou seja, não é possível que o contribuinte mantenha a produção do bem e ao mesmo tempo se adequa à norma. O tributo instituído nessas condições implicará, na verdade, aumento nos custos da produção, sem a inibição da conduta indesejada (SCHOUERI, 2005).

Em síntese, uma das características da norma que institui o tributo com caráter extrafiscal é a utilização do tributo como instrumento para se alcançar determinada conduta (desejada) ou para impedir a concretização de condutas indesejadas.

Uma outra característica é que a concretização do comportamento indesejado, ou seja, o afastamento da norma indutora instituída pelo Estado, seja tolerável. Se a prática da conduta indesejada ou a não ocorrência da conduta desejada constituir um ilícito, a regra deve ser imposta por meio dos mecanismos de comando e controle, não sendo adequada a utilização de uma norma indutora.

A terceira característica é que o objetivo da indução seja uma realização desejada pelo ordenamento jurídico, ou seja, a realização de uma finalidade pública, ligada ao interesse público primário. A norma tributária indutora deve efetivar as tarefas atribuídas ao Estado pela Constituição Federal.

A quarta característica é a observância do princípio da proporcionalidade, ou seja, a oneração ou desoneração propiciada pela norma tributária indutora não pode se basear em critérios aleatórios. É necessário se demonstrar a existência de uma situação de fato que justifique a edição da norma. A justificativa deve estar amparada por uma finalidade pública, especialmente porque o tributo com caráter extrafiscal não observa, necessariamente, o princípio da capacidade contributiva, conforme supra afirmado.

A quinta característica é que a espécie tributária adotada deve ser compatível com a finalidade da indução. Não é possível, por exemplo, a instituição por meio de uma taxa que não observe os parâmetros para sua instituição, ou seja, que não configure exercício do poder de polícia ou não enseje a utilização (efetiva ou potencial) de

serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte (art. 145, II, da CF/88).

A última característica que merece ser apontada é a competência material do ente político que institui a norma tributária indutora. Não teria amparo constitucional, por exemplo, um imposto indutor incidente sobre a importação instituído por Estado-membro. É necessário que o ente instituidor da norma tenha competência para tratar da matéria⁴⁰.

1.5 O Imposto de Importação e a finalidade extrafiscal.

O art. 16 do Código Tributário Nacional apresenta uma definição de imposto, o qual é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação relativa ao contribuinte, que independe de qualquer atividade estatal específica.

O CTN adota a classificação tripartite. Em relação às demais espécies tributárias previstas no Código – taxas e contribuições de melhoria –, a prestação de uma atividade estatal específica ao contribuinte constitui pressuposto para que haja a cobrança prevista em lei.

Essa divisão ensejou a classificação dos tributos em duas espécies: 1) tributos vinculados: aqueles cuja cobrança pressupõe a realização de uma atividade estatal específica; 2) tributos não vinculados: independem da atuação estatal.

Geraldo Ataliba define imposto "como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte. (...) Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo" (ATALIBA, 1999, p. 121).

A definição de imposto impõe exegese no sentido de que o imposto se destina a gravar a manifestação de riqueza do contribuinte, razão pela qual o fato gerador do imposto traduz-se em capacidade econômica. Em apertada síntese, os impostos incidem

⁴⁰ Cabe registrar que as características enumeradas foram extraídas da obra já citada de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, págs. 87 e seguintes, com algumas adaptações.

sobre três bases: a renda, o patrimônio e o consumo do contribuinte (pessoa natural ou pessoa jurídica).

As distorções do Sistema Tributário Nacional implicam uma excessiva carga tributária sobre o consumo. Nesse caso, o valor da tributação incidente é repassado no preço de produtos e serviços. Como o produto ou serviço é disponibilizado pelo mesmo valor à população, aquele que possui menor renda acaba perdendo uma parte maior dos seus ganhos no momento da compra ou aquisição.

A Constituição Federal define a competência legislativa em relação aos impostos, que podem ser instituídos pelos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por outro lado, a cobrança de taxas e contribuição de melhoria pode ser instituída por qualquer dos entes, desde que caracterizada uma contraprestação estatal: a) atuação estatal que configure o exercício do poder de polícia ou a utilização (efetiva ou potencial) de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte, no caso das taxas; b) realização de obras públicas, no caso da contribuição de melhoria.

Com base nessa repartição de competências, Paulo de Barros Carvalho sistematiza os impostos em função do conteúdo material, da seguinte forma:

- "a) impostos que gravam o comércio exterior, atribuídos à União: imposto de importação e imposto de exportação;
- b) impostos sobre o patrimônio e a renda: (...)
- c) impostos sobre a transmissão, circulação e produção: (...)
- d) impostos extraordinários, que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação;
- e) impostos previamente indeterminados, que a União fica autorizada a criar, na porção conhecida por residual de sua competência, desde que o faça por lei complementar, fixando-se como parâmetros que não sejam cumulativos, nem venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios."

No que importa ao presente trabalho, o autor explicita que o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação foram atribuídos à União e gravam o comércio exterior⁴¹.

⁴¹ Cabe registrar que a importação de produtos ou serviços pode sofrer também a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio, as quais não incidirão sobre as receitas

A matriz constitucional estabelece que compete à União instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, da CF/88). Por sua vez, o art. 1º da Lei 3.244/57 prevê que está sujeita ao imposto de importação a mercadoria estrangeira que entrar em território nacional. Com redação similar, dispõe o art. 1º do Decreto-Lei 37/66 que o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. Em complemento, prescreve o CTN (art. 19) que "o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional".

Em razão de sua função extrafiscal, o Imposto de Importação possui algumas peculiaridades que implicam, na verdade, mitigação das garantias previstas para o contribuinte.

A primeira delas é a possibilidade de haver alteração das alíquotas pelo Poder Executivo. A autorização é prevista no § 1º do art. 153 da Constituição Federal, segundo o qual é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de importação (entre outros). A Lei 8.058/90 complementa e o art. 21 do CTN complementam a regra constitucional, prevendo este último que a faculdade conferida ao Poder Executivo tem a finalidade de ajustar o imposto de importação aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Essa faculdade consubstancia exceção ao princípio constitucional da legalidade.

A segunda hipótese excepcionadora é prevista no § 1º do art. 150 da Constituição Federal. Destarte, a vedação constitucional que impede a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou não se aplica ao imposto de importação. Em suma, o imposto de importação não está sujeito ao princípio da anterioridade tributária.

Uma outra peculiaridade surgiu com a EC n. 42/2003. A inclusão da alínea "c" no inciso III do artigo 150 da Constituição Federal visou a obstar a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (devendo-se observar também o princípio da anterioridade tributária) – princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena. Trata-se de novo requisito que se

decorrentes de exportação (cf. art. 149, § 2º, I e II, da CF/88). Com base na autorização Constitucional, "*a União instituiu o PIS e a COFINS sobre a importação de produtos e serviços do exterior, elegendo o valor aduaneiro como base de cálculo (Lei n. 10.865/2004)*" (CARVALHO, 2021, pág. 47).

cumula ao princípio da anterioridade, impondo que um tributo recém instituído ou aumentado só é exigível no exercício financeiro seguinte e depois de passado noventa dias de sua instituição ou aumento (CARVALHO, 2021). A parte final do § 1º do art. 150 da Constituição Federal (alterado pela EC n. 42/2003) estabelece que o Imposto de Importação não se sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal.

A função extrafiscal do imposto implica a sua utilização como instrumento para estimular ou desestimular determinadas condutas. A flexibilização das garantias mencionadas constituiu elemento essencial para que o imposto de importação cumpra sua finalidade extrafiscal.

O Imposto de Importação – em conjunto com o Imposto de Exportação, que são denominados tributos aduaneiros – é um instrumento de especial relevância na tomada de decisões diretoras da política econômica (lato sensu), da política cambial e do comércio exterior. A autorização para importação de automóveis novos, por exemplo, implica manifesto desestímulo à indústria automobilística nacional (CARVALHO, 2021).

1.6 O Imposto de Exportação e a finalidade extrafiscal.

O presente tópico destina-se a tratar especificamente do Imposto de Exportação, naquilo que não foi tratado no tópico anterior.

O Imposto de Exportação também possui base constitucional. O artigo 153, II, da CF/88 reserva à União a instituição de imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior. Por sua vez, o art. 23 do Código Tributário Nacional acrescenta que o Imposto de Exportação tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior⁴². Em relação ao momento da ocorrência do fato gerador, verifica-se quando há a expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente (art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei 1.578/77).

Embora a legislação até aqui mencionada utilize a expressão "produto", o caput do artigo 212 do Decreto 6.759/2009 dispõe que o Imposto de Exportação incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada destinada ao exterior, devendo se considerar

⁴² Cf. o caput do artigo 1º do Decreto-Lei 1.578/77 que possui redação similar.

nacionalizada a mercadoria importada a título definitivo (§ 1º). Produto é a coisa extraída de uma outra, denominada "bem principal" (art. 95 do CC). Mercadoria é a coisa que está no âmbito do comércio, o que exclui as coisas fora do comércio, como é o caso da bagagem de passageiro. Assim, constata-se que "produto" é termo mais amplo, que abrange tanto mercadorias (que têm finalidade comercial) como outros bens (destinados ao uso e consumo; para incorporação ao ativo fixo etc.), abarcando os produtos originados da ação humana (manufaturados, industrializados etc.) e os da própria natureza (produtos primários)⁴³.

Como bem observa Paulo de Barros Carvalho, a legislação referente aos impostos aduaneiros possui características próprias, baseada em prescrições de caráter técnico, com "valores até certo ponto diversos das estimativas gerais do sistema tributário e que se foram depositando, gradativamente, na história da convivência entre os povos civilizados". Isso porque pretende-se que funcionem como "instrumentos rápidos, porém maleáveis, prontos para assumir configurações diversas diante dos mutantes interesses econômicos e políticos que entram em jogo no concerto das nações, sugere corpus de legislação com traços bem característicos, diferentes das modalidades convencionais de tributação" (CARVALHO, 2009, p. 699).

Essa instrumentalidade traduz, essencialmente, a função extrafiscal dos impostos aduaneiros. Nesse contexto, assim como o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação também não se sujeita aos princípios constitucionais da legalidade⁴⁴, da anterioridade (de exercício) e da anterioridade nonagesimal⁴⁵.

A flexibilização das garantias constitucionais mencionadas constitui pressuposto para que os impostos aduaneiros cumpram sua finalidade extrafiscal.

Com base no entendimento de Paul Kirchhof, Paulo Roberto Lyrio Pimenta argumenta que a utilização do tributo como meio de direcionamento de condutas deve ocorrer com parcimônia, pois o Estado necessita de receitas, de modo que não pode delas abrir mão de forma ilimitada. Em conclusão, afirma que "a imposição de um tributo para a prática de determinada conduta, com o fim de estimular, de reduzir ou de

⁴³ Paulsen, Curso, pág. 642 e 654.

⁴⁴ Não obstante a base constitucional excepcionadora do princípio da legalidade tributária (art. 153, § 1º), o art. 26 do CTN estabelece que o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto de exportação, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

⁴⁵ Cf. tópico anterior, no qual o tema foi esmiuçado.

evitar a sua ocorrência, conformando a realidade econômica e social, típico caso de mittelbare Einwirkung⁴⁶, constitui uma modalidade de um fenômeno tradicionalmente denominado de extrafiscalidade" (PIMENTA, 2020, p. 30).

Considerando que o particular, destinatário da norma, é aquele cuja conduta pretende-se alterar com a norma indutora, bem como o recorte metodológico fixado no presente trabalho, passa-se a analisar no tópico seguinte o sujeito passivo dos impostos aduaneiros.

1.7 O sujeito passivo dos impostos aduaneiros.

A caracterização da relação jurídica tributária pressupõe a especificação dos sujeitos que se sujeitam à regra de incidência, de modo que, com essa individualização, "a norma do tributo aduaneiro possa incidir e, por meio desta operação, o sistema, como um todo, atingirá seu fim de disciplinar o relacionamento intersubjetivo" (CARVALHO, 2009, p. 702).

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica que se obriga ao cumprimento de prestação pecuniária (art. 121 do CTN). No sistema do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva pode ocorrer de duas formas: (a) condição de contribuinte, quando a pessoa tem relação pessoal e direta com a situação constitua o respectivo fato gerador; (b) responsável, é aquele que não possui a condição de contribuinte, mas a obrigação decorre de uma previsão legal.

⁴⁶ Cf. PIMENTA (2020): "(...) Em tais casos, vale reafirmar, a Administração pode se afastar do modelo tradicional das regras jurídicas para conformar a realidade. Nesses casos, abre mão da ordem, do comando. Em vez do mandamento, utiliza o estímulo. No lugar da atribuição de efeitos jurídicos, utiliza o poder de convencimento, em lugar da sanção, a vantagem fiscal. Como assevera Kirchhof, 'o Estado utiliza todos os meios econômicos e psicológicos disponíveis na realidade social para alcançar seus objetivos administrativos'. E arremata: 'ele renuncia às ordens diretas e escolhe desvios'. Em tais situações, ocorrem as atuações indiretas (mittelbare Einwirkungen) da Administração. Por outras palavras, o Estado, para conseguir determinados objetivos, utiliza fórmulas para convencer o particular a adotar determinada conduta, sem utilizar para tanto a sua força institucional. Assim sendo, essa mediatidade (Mittelbarkeit) da atuação significa que, por meio de um ato, de um comportamento do administrado, alvo de uma medida estatal, ou de um terceiro, a realidade é conformada, sem que o Estado necessite, para isso, atuar diretamente por meio dos seus órgãos. Por esse motivo, a vontade do administrado passa a ser instrumento da conformação da realidade, de maneira que Estado e particular trabalham em conjunto para o alcance de determinado fim".

Em relação ao Imposto de Importação, o artigo 104 do Decreto 6.759/2009 elenca, em primeiro lugar, o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional (art. 31, I, do Decreto-Lei 37/66). Na prática, assumirá a condição de contribuinte do imposto a pessoa que figure na declaração de importação, ou seja, é a pessoa em nome da qual se opera a importação (CARVALHO, 2009).

A declaração de importação é o documento base do despacho de importação, conforme dispõe o art. 551 do Decreto 6.759/2009. A declaração deve identificar o importador. Deve conter, ainda, a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria importada.

Por sua vez, o despacho de importação é o procedimento destinado à verificação da exatidão dos dados declarados pelo importador, no que concerne à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica (art. 542 do Decreto 6.759/2009). A necessidade de submissão ao despacho de importação abrange a mercadoria importada a título definitivo ou não, bem como a sujeita ou não à incidência do Imposto de Importação (art. 543, caput).

Em segundo lugar, é contribuinte do imposto de importação o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente⁴⁷.

Por fim, é contribuinte do imposto o adquirente de mercadoria entrepostada. O regime especial de entreposto na importação é previsto nos arts. 404 e seguintes do Decreto 6.759/2009. Tal regime autoriza a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes na importação. É permitido, ainda, a permanência de mercadoria estrangeira em: (a) feira, congresso, mostra ou evento semelhante, realizado em recinto de uso privativo, previamente alfandegado para esse fim; (b) instalações portuárias de uso privativo misto; (c) plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior; (d) estaleiros navais ou em outras instalações industriais localizadas à beira-mar, destinadas à construção de estruturas marítimas, plataformas de petróleo e

⁴⁷ Cf. Art. 104, II, do Decreto 6.759/2009 c/c o art. 31, II, do Decreto-Lei 37/66.

módulos para plataformas. A finalidade do sistema é não gerar obrigações tributárias ao entreposto aduaneiro, que é um agente econômico que atua em operações ocorridas no âmbito do comércio exterior. O sistema beneficia o promotor do evento, o contratado por empresa sediada no exterior e o consignatário da mercadoria entrepostada. No entanto, não há benefício em relação ao adquirente da mercadoria entrepostada, que é considerado contribuinte do imposto de importação.

O art. 22 do Código Tributário Nacional inclui, ainda, como contribuinte do imposto de importação o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados. Na hipótese em que não tenha se aperfeiçoado o despacho aduaneiro, ocorrerá a decretação da perda do produto que ingressou no país irregularmente ou do produto abandonado. Considera-se abandonado o produto que não foi desembaraçado no prazo legal. Nesse caso, as declarações do importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais, sendo irrelevante a interrupção do despacho e o abandono da mercadoria⁴⁸.

A redação original do art. 31 do Decreto-Lei 37/66 também incluía como contribuinte do imposto de importação o arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada. O Decreto-Lei 2.472/88 alterou o artigo referido e a referência deixou de existir.

Os artigos 642 e seguintes do Decreto 6.759/2009 estabelecem os casos em que se considera abandonada a mercadoria. Em suma, considera-se abandonada a mercadoria ou bem que permanecer em recinto alfandegado sem que o despacho alfandegado seja iniciado nos prazos fixados no decreto.

O artigo 71 do Decreto 6.759/2009 elenca hipóteses em que não há a incidência do imposto de importação. Entre essas hipóteses, afasta-se a incidência do imposto em relação à mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida (inciso III). Além disso, o § 3º do artigo referido impõe o cancelamento do eventual lançamento de crédito tributário relativo a remessa postal internacional: I – destruída por decisão da autoridade aduaneira; II – liberada para devolução ao correio de procedência; ou III – liberada para redirecionamento para o exterior.

⁴⁸ Cf. art. 549 do Regulamento Aduaneiro.

Em síntese, a decretação da perda ocorrerá em relação ao produto ingressado no território aduaneiro de modo irregular ou do produto abandonado. O ingresso irregular tem efeitos na esfera penal e pode caracterizar os delitos de descaminho ("Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria ...") ou contrabando ("Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: ..."), previstos no Código Penal.

Cabe esclarecer que o inciso I do artigo 22 do Código Tributário Nacional elenca como contribuinte do imposto de importação o importador ou quem a lei a ele equiparar. Os equiparados ao importador são o destinatário de remessa postal e o adquirente de bens em entrepostos aduaneiros. As figuras equiparadas estão previstas no artigo 31 do Decreto-Lei 37/66 (alterado pelo Decreto-Lei 2.472/88).

O artigo 32 do Decreto-Lei 37/66 trata da figura do responsável no imposto de importação. Registre-se que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo ou não a responsabilidade do contribuinte⁴⁹.

Os incisos do caput elencam como responsáveis as seguintes figuras: I – o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; II – o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

O transportador responde inclusive no caso de falta da mercadoria. Contudo, na hipótese de mercadoria a granel, não fica caracterizada a sua responsabilidade quando a quebra estiver dentro do limite de 1%, porquanto não há falar em violação de nenhum dever de colaboração, mas de problema inerente à própria operação.⁵⁰ O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 171.472/SP (relator Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ de 18/2/2002), entendeu que, "mantendo-se a quebra dentro do limite admitido como natural pelas autoridades fiscais, presumida a ausência de culpa do transportador, incorre a responsabilidade para o recolhimento do tributo

⁴⁹ Cf. o art. 128 do CTN: 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.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, pág. 645.

na importação"⁵¹. Não caracterizada a culpa do transportador, afasta-se a possibilidade de cobrança do imposto e da multa⁵².

O parágrafo único do artigo referido elenca hipóteses de responsabilidade solidária. Figuram como responsáveis solidários: I – o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; II – o representante, no País, do transportador estrangeiro; III – o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; IV – o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. Em se tratando de responsabilidade solidária, o responsável responde conjunta ou isoladamente pelas infrações cometidas.

A solidariedade, em matéria tributária, constitui forma de se garantir o adimplemento do crédito fiscal. Havendo mais de um devedor, em relação à mesma obrigação, cada um respondendo ao pagamento da dívida de modo integral, fica caracterizada a solidariedade, na forma prevista no art. 264 do Código Civil.

Quanto ao Imposto de Exportação, o artigo 217 do Decreto 6.759/2009 dispõe que é contribuinte do imposto o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro⁵³. Na literalidade do Código Tributário Nacional, é o exportador ou quem a lei a ele equiparar (art. 27).

1.8 As sanções no Regime Aduaneiro.

O Brasil aderiu ao Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto), concluído em 1999, em Bruxelas. O Congresso Nacional aprovou o texto revisado do

⁵¹ Cf. IN 95/94: 1. *As multas, de qualquer natureza, previstas na legislação de regência, impositivas por falta ou acréscimo de mercadorias importadas só serão aplicadas, no caso de importação a granel feita por mais de um importador, para um mesmo ou mais de um porto de descarga, depois de feita a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País. 2. Não será exigível do transportador o pagamento de tributos em razão de falta de mercadoria importada a granel, que se comporte dentro dos seguintes percentuais:*

a) 0,5% (meio por cento), no caso de granel líquido ou gasoso;

b) 1 % (um por cento), no caso de granel sólido.

⁵² Cf. Superior Tribunal de Justiça: REsp n. 64.067/DF, rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 20/8/1998, DJ de 14/12/1998.

⁵³ Cf. o artigo 5º do Decreto-Lei 1.578/77: Art. 5º - *O contribuinte do imposto é o exportador, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional.*

Protocolo (Decreto Legislativo n. 56/2019) e o Governo brasileiro depositou, junto à Organização Mundial de Aduanas (OMA), o instrumento de adesão ao Protocolo (em 5 de setembro de 2019), que entrou em vigor para a República Federativa do Brasil, no plano externo, em 5 de setembro de 2019.

A alteração da Convenção tem como objetivos: (a) eliminar as disparidades entre os regimes aduaneiros e as práticas aduaneiras dos países signatários, tendo em vista que tais disparidades podem dificultar o comércio internacional; (b) facilitar, simplificar e harmonizar os regimes aduaneiros e as práticas tributárias, atendendo às necessidades do comércio internacional e das Administrações Aduaneiras; (c) assegurar a elaboração de normas adequadas em matéria de controle aduaneiro; (d) permitir que as Administrações Aduaneiras se adaptem às alterações significativas ocorridas no comércio e nos métodos e técnicas administrativas. Os princípios fundamentais dessa simplificação e harmonização são vinculantes para os países signatários, o que impõe a adoção de procedimentos apoiados em métodos de controle apropriados e eficazes no âmbito das respectivas Administrações Aduaneiras, o que contribuirá para o desenvolvimento do comércio internacional.

A razão da demora do Brasil para aderir à Convenção de Quioto Revisada é a excessiva burocratização que existe no âmbito da Administração Aduaneira. Isso contribui para que haja um sistema de controle com baixa inteligência na gestão do risco aduaneiro e para a perda de competitividade do Brasil no comércio internacional. No âmbito da Convenção, entre os princípios que devem ser aplicados para fins de simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros, destaca-se a adoção de técnicas modernas, tais como sistemas de gestão de risco e controles de auditoria bem como a mais ampla utilização possível das tecnologias da informação.

No contexto dessas mudanças, merece destaque a Portaria RFB n. 253/2022, que institui o Fórum Administrativo de Diálogo Tributário e Aduaneiro (Fata) para a promoção da conformidade fiscal no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. O Fata tem natureza permanente e consultiva, com foco na promoção da conformidade tributária e aduaneira e na melhoria da relação fisco-contribuinte. Conforme dispõe o artigo 2º da portaria referida, o Fata tem por objetivo constituir canal permanente de diálogo e de relacionamento cooperativo entre a Receita Federal, os órgãos relacionados aos temas objeto de análise e as entidades representativas das categorias econômicas e profissionais que atuam na área fiscal, com base nos princípios

da transparência, boa-fé, confiança mútua e espírito de colaboração. A portaria será melhor analisada mais adiante, porquanto necessário tratar do sistema ainda vigente.

O regime jurídico das sanções aduaneiras atrela-se conceito de obrigação aduaneira. É importante mencionar o sistema de obrigações tributárias previsto no Código Tributário Nacional. A obrigação tributária pode ser principal ou acessória (art. 113 do CTN). 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. Por sua vez, 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. Na literalidade do Código, a simples inobservância da obrigação acessória faz com que ela se converta em obrigação principal, no que concerne à penalidade pecuniária.

A concretização da hipótese prevista de forma hipotética na norma tributária faz surgir o fato gerador, em razão do qual se forma um liame que autoriza o sujeito ativo exigir do passivo o cumprimento de determinada prestação. Na literalidade do Código, a concretização do fato gerador faz surgir a obrigação tributária (CARVALHO, 2009).

Na doutrina, Paulo de Barros Carvalho diferencia obrigação tributária principal e acessória, argumentado que esta consubstancia-se em deveres instrumentais, *in verbis*:

No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relações: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por "obrigação tributária", tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo.⁵⁴

A obrigação acessória, como afirmado, consubstancia-se em deveres instrumentais, os quais objetivam uma prestação positiva ou negativa, atrelada ao interesse do Fisco de arrecadar ou de simplesmente exercer atividade fiscalizatória, com finalidade tributária.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). Ob. cit., p. 496.

O Superior Tribunal de Justiça possui orientação pacífica no sentido de que os deveres instrumentais possuem caráter autônomo em relação à hipótese de incidência, vinculando o particular, pessoa física ou jurídica, ainda que goze de imunidade, isenção ou outro benefício fiscal ou nem sequer figure na condição de contribuinte. Nos termos dessa orientação, "a relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam". Com o escopo de prestigiar o "interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legiferante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados, o que se depreende da leitura do artigo 113 do CTN"⁵⁵. Em suma, tratados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres consubstanciam o modo que o Poder Público controla o efetivo cumprimento da prestação tributária (CARVALHO, 2021). Além disso, é possível o controle das obrigações do particular no contexto da Administração Aduaneira, no qual o dever instrumental tem especial relevância.

A associação do regime aduaneiro com o conceito de obrigação tributária previsto no Código Tributário Nacional demonstra a dificuldade de se formar um conceito de obrigação aduaneira.

O Código Aduaneiro do Mercosul considera obrigação tributária aduaneira o vínculo de caráter pessoal que nasce com o fato gerador estabelecido (pelo próprio Código) e que tem por objeto o pagamento dos tributos aduaneiros (art. 160). A definição desconsidera os deveres instrumentais, apegando-se apenas ao que o Código Tributário Nacional denomina de obrigação tributária principal.

Conforme observa Rodrigo Mineiro Fernandes, "no Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), encontramos apenas a definição de obrigação tributária aduaneira, em seu artigo 160, como sendo o vínculo de caráter pessoal que nasce com o fato

⁵⁵ Cf. Superior Tribunal de Justiça: REsp n. 1.116.792/PB, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, DJe de 14/12/2010 – acórdão submetido ao regime dos recursos repetitivos.

gerador e que tem por objeto o pagamento dos tributos aduaneiros. Assim, o CAM considera apenas o viés tributário e não aduaneiro"⁵⁶.

Não há definição de obrigação aduaneira na legislação brasileira. A Convenção de Quioto Revisada e o Código Aduaneiro Comunitário Europeu apresentam um conceito próximo – "formalidades aduaneiras": conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira (FERNANDES, 2018).

É importante destacar que a instituição de uma obrigação aduaneira não tem necessariamente fins tributários. Trata-se de medida destinada ao controle das operações de comércio exterior. Por sua vez, como já afirmado, a obrigação tributária acessória consubstancia-se em deveres instrumentais, os quais objetivam uma prestação positiva ou negativa, atrelada ao interesse do Fisco de arrecadar ou de simplesmente exercer atividade fiscalizatória, com finalidade tributária. Levando em consideração o escopo da criação, é possível diferenciar obrigação tributária acessória e obrigação aduaneira⁵⁷.

A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme dispõe o art. 237 da Constituição Federal e efetiva-se mediante o estabelecimento de deveres instrumentais destinados ao controle aduaneiro⁵⁸.

Por outro lado, a Convenção de Quioto Revisada, em seu anexo H⁵⁹, define infração aduaneira como qualquer violação ou tentativa de violação da legislação

⁵⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto, 2018, pág. 207.

⁵⁷ Cf. FERNANDES: "O ponto chave para diferenciar as obrigações está na motivação de sua criação: enquanto as obrigações acessórias são instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, as obrigações aduaneiras têm sua gênese ligada às medidas de controle das operações de comércio exterior, independentemente de fins tributários. Portanto, adotamos no presente estudo a seguinte denominação: (i) obrigação aduaneira, vinculada ao bem jurídico tributário tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle; (ii) obrigação tributária-aduaneira principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; e (iii) obrigação tributária-aduaneira acessória, que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos." (pág. 208).

⁵⁸ Cf. FERNANDES: "O dispositivo constitucional reproduz a principal função aduaneira: o controle exercido sobre o comércio exterior. Trata-se da adoção pelo constituinte brasileiro do princípio do controle aduaneiro, sem o qual não haveria a função aduaneira, bem como do princípio da soberania nacional" (pág. 221).

⁵⁹ O Brasil optou por aderir somente ao Anexo A, Capítulo 1 ("Formalidades Aduaneiras Anteriores à Entrega da Declaração de Mercadorias"); ao Anexo B, Capítulo 1 ("Importação

aduaneira⁶⁰. A criação de obstáculo ao cumprimento das medidas de controle, bem como a apresentação de faturas ou outros documentos falsos também configura infração aduaneira.

O artigo 94 do Decreto-Lei 37/66 define infração como toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida no decreto referido, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los. Caracterizada a infração, normalmente o Estado exigirá do particular, pessoa física ou jurídica, uma prestação pecuniária, em razão do descumprimento de alguma obrigação aduaneira. O § 2º do artigo referido afirma que, salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O Decreto 6.759/2009, nos artigos 673 e 674, reproduz os conceitos previstos no Decreto-Lei 37/66 e, nos artigos 675 e seguintes, reproduz as infrações aduaneiras e respectivas penalidades, previstas nas normas legais.

Nos termos do art. 674, inciso I, do decreto mencionado, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie. Os incisos seguintes impõem responsabilização similar, abrangendo hipóteses específicas⁶¹.

Definitiva"); ao Anexo C, Capítulo 1 ("Exportação Definitiva"); ao Anexo D, Capítulo 1 ("Depósitos Aduaneiros"); e ao Anexo J, Capítulo 1 ("Viajantes"). O Estado brasileiro, porém, não aderiu ao Anexo Específico H da Convenção, que, na Norma 23, prevê a necessidade de graduação da severidade e do valor das penalidades em função da gravidade ou da importância da infração aduaneira cometida e do histórico da pessoa em questão em suas relações com a Aduana[3]. Isso poderia indicar que, a contrario sensu, o legislador pretendeu reafirmar o regime de responsabilização objetiva do Decreto-Lei nº 37/1966, reforçando a convicção de quem não se preocupa com os problemas no sistema punitivo exacerbado que vigora entre nós.

⁶⁰ Cf. no original: "Customs offence" means any breach, or attempted breach, of Customs law.

⁶¹ Cf. Regulamento Aduaneiro:

"Art. 674. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorra do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou o condutor de veículo, nos casos do inciso II, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignado a pessoa física ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria;

V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e

O sistema atual foi estabelecido no cenário de um regime autoritário, que não prestigiava a abertura econômica do país. O Regulamento Aduaneiro, não obstante editado após a vigência Constituição Federal de 1988, não tem aptidão para inovar no sistema jurídico, especialmente em razão do princípio da legalidade, razão pela qual se limita a reproduzir as previsões legais. Há equiparação entre as condutas ilícitas das diversas espécies de infratores, sem mecanismos de graduação das penalidades. Também não há a fixação de mecanismos de *compliance*, que pudessem prevenir ou diminuir o risco de novas infrações.

Paulo Coimbra define o ilícito aduaneiro como o "inadimplemento de uma prestação cogente, comissiva ou omissiva, decorrente da lei ou contrato, que enseja a incidência de uma sanção"⁶².

Horácio Felix Alais, citado por Rodrigo Mineiro Fernandes, considera que "o bem jurídico protegido contra os ilícitos aduaneiros é o adequado exercício da função de controle aduaneiro, a importação e exportação de mercadorias no território aduaneiro, e, em alguns casos, a arrecadação de impostos (ainda que não seja o bem tutelado pela norma aduaneira)". Por sua vez, Juan Patricio Cotter, também citado pelo autor mencionado, considera "infrações aduaneiras os fatos, atos ou omissões que são punidos por transgredirem as disposições da respectiva legislação aduaneira" (FERNANDES, 2018, p. 172).

Em síntese, o bem jurídico violado pela infração aduaneira é o controle aduaneiro, verificado no exercício da função de se controlar, de forma adequada, o ingresso (importação) e a saída (exportação) de produtos e mercadorias do território aduaneiro.

O ilícito aduaneiro pode ter efeitos na esfera penal, podendo caracterizar os delitos de descaminho ou contrabando, previstos nos arts. 334 e 334-A, respectivamente, do Código Penal. O contrabando e o descaminho têm referência

VI - conjunta ou isoladamente, o importador e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.
Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea "b" do inciso I do § 1o do art. 106."

⁶² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 132.

expressa na Constituição Federal, quando se atribui a prevenção e repressão de tais crimes à Polícia Federal⁶³. A doutrina majoritária afirma que apenas o descaminho configura crime contra a ordem tributária. Isso porque, ao vedar a importação ou exportação de determinada mercadoria, no caso do contrabando, não se aperfeiçoa uma relação jurídico-tributária entre a Fazenda Pública e o particular, motivo pelo qual descabida a cobrança de tributo⁶⁴. Por outro lado, o descaminho visa proteger o adequado recolhimento do tributo devido na entrada, saída ou consumo de mercadoria, protegendo, portanto, o erário público.

Nesse cenário, assim como ocorreu na definição de obrigação aduaneira, é preciso fixar a ideia de que as infrações aduaneiras podem ou não ter fins tributários. A finalidade é a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, o que pode repercutir ou não na seara tributária.

Não obstante a menção que se fez à rigidez da legislação atual, o Regulamento Aduaneiro (art. 736) autoriza que a penalidade seja relevada nas seguintes hipóteses: I – erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; II – observar a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso. A relevação deve ocorrer mediante despacho fundamentado do Ministro de Estado da Fazenda e abrange infrações que não tenham ensejado falta ou recolhimento de tributos federais, e poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

A pena de perdimento decorrente de infração que não tenha propiciado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais poderá ser relevada, mediante a aplicação de multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria (art. 737, c/c art. 712, ambos do regulamento). Contudo, essa possibilidade não afasta nem a exigência dos tributos, de outras penalidades e dos acréscimos legais cabíveis para a regularização da mercadoria no País nem a exigência da multa decorrente do descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do

⁶³ Cf. Constituição Federal, art. 144. § 1º: A polícia federal, instituída por lei como órgão permanente, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, destina-se a: (...) II - prevenir e reprimir o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o contrabando e o descaminho, sem prejuízo da ação fazendária e de outros órgãos públicos nas respectivas áreas de competência;

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O descaminho como crime contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 201, p. 95-99, jun. 2012.

regime aduaneiro especial de admissão temporária ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, no que concerne à reexportação de mercadoria submetida ao regime de admissão temporária, quando sujeita a licença de importação vedada ou suspensão.

O anexo H da Convenção de Quioto Revisada estabelece normas destinadas a combinar a investigação adequada das infrações aduaneiras com uma afetação mínima do comércio internacional, levando em consideração que a responsabilização de irregularidades menores, que são muito frequentes, pode ensejar prejuízos desproporcionais ao comércio. A norma internacional referida também considera inadequada a imposição de sanções "severas" para pequenas violações da legislação aduaneira⁶⁵.

A Convenção traz o instituto do "Compromise Settlement". Trata-se de um acordo firmado entre a Administração Aduaneira e as pessoas envolvidas na infração. A Administração Aduaneira, desde que autorizada pelo direito interno, renuncia ao processo relativo à infração, desde que os envolvidos respeitem as condições impostas⁶⁶.

O instituto parece alinhar-se com os parâmetros que norteiam o Direito Administrativo contemporâneo, que tem fundamento na força normativa dos princípios constitucionais. Destarte, o exercício do "dever-poder" pela Administração deve ocorrer de forma moderada e criteriosa, levando-se em consideração a ideia de função. Assim, no desempenho da missão que lhe é conferida, a Administração goza de poderes e prerrogativas, os quais devem ser utilizados na proporção necessária para a consecução do interesse público. Nesse cenário, destaca-se a importância de se oportunizar à autoridade pública margem de discricionariedade, a fim de que, no caso concreto, possa examinar a situação e adotar, de forma motivada e responsável, a medida mais adequada e congruente com o atendimento do interesse público e da

⁶⁵ Cf. o original: "This Chapter sets standards aimed to combine the adequate investigation of Customs offences with a minimal disruption of trade. This is because long and costly criminal proceedings as a reaction to frequently occurring minor irregularities may impose disproportionate burdens on trade. Similarly, severe penalties for minor breaches of Customs law are inappropriate". Disponível em: <https://www.wcoomd.org/es-es/topics/wco-implementing-the-wto-atf/atf/disciplines-on-fees-and-charges-imposed-on-or-in-connection-with-importation-and-exportation.aspx> Acesso em: 4 de junho de 2023.

⁶⁶ Cf. o original: "Compromise settlement" means an agreement under which the Customs, being so empowered, consent to waive proceedings in respect of a Customs offence subject to compliance with certain conditions by the person(s) implicated in that offence;"

proteção do bem jurídico. No campo regulatório, essa margem de discricionariedade permite que o regulador lance mãos de estratégias e instrumentos capazes de oferecer respostas regulatórias adequadas à conduta praticada por cada regulado, amoldando-os de maneira adequada ⁶⁷.

O Anexo H da Convenção faz remissão ao conjunto de disposições fundamentais obrigatórias que constam do Anexo Geral. Neste, estão elencados os princípios considerados necessários para harmonizar e simplificar os procedimentos e práticas aduaneiras. Em se tratando de princípios fundamentais, são aplicáveis a toda Convenção, inclusive à parte que trata de infrações aduaneiras⁶⁸.

O Capítulo 1 do Anexo Geral da Convenção estabelece os princípios gerais. Entre eles, há o dever de a legislação nacional tornar "tão simples quanto possível" as condições e as formalidades aduaneiras. Impõe-se também à Administração Aduaneira estabelecer e manter relações de consulta com o comércio, objetivando reforçar a cooperação e facilitar a participação, promovendo, no quadro das disposições nacionais e dos acordos internacionais, os métodos de trabalho mais eficazes⁶⁹.

O Capítulo 2 define controle aduaneiro como o conjunto de medidas tomadas pelas Administrações Aduaneiras com vista a assegurar a aplicação da legislação aduaneira. Por sua vez, formalidades aduaneiras constituem o conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira. Legislação aduaneira é o conjunto das disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação ou armazenagem das mercadorias, cuja aplicação é da responsabilidade da

⁶⁷ ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre conformação regulamentar apoiada em modelagem regulatória por incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações (Meta 13). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2020, pág. 126.

⁶⁸ The revised Kyoto Convention has a set of obligatory core provisions that are contained in the General Annex. The General Annex reflects the main principles considered necessary to harmonize and simplify all the relevant Customs procedures and practices which Customs apply in their daily activities. As the core provisions of the General Annex are applicable to all Specific Annexes and Chapters, they should be applied as appropriate when dealing with Customs offences. Where a specific applicability is not relevant, the general principles of the General Annex should always be borne in mind when implementing the provisions of this Chapter. In particular, Chapter 1 of the General Annex on General principles, Chapter 3 on clearance and other Customs formalities, Chapter 5 on Security and Chapter 10 on Appeals should be read in conjunction with this Chapter on Customs offences.

⁶⁹ Cf. Decreto 10.276/2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm#anexogeral. Acesso em 4 de junho de 2023.

Administração Aduaneira, abrangendo, ainda, quaisquer disposições regulamentares estabelecidas pela Administração Aduaneira no âmbito das suas atribuições legais⁷⁰.

O Capítulo 3 cuida das formalidades e procedimentos aduaneiros para fins de apresentação e liberação de mercadorias. Em relação às informações que devem ser fornecidas na declaração de mercadorias, deve-se exigir apenas aquelas consideradas indispensáveis para permitir a liquidação e a cobrança dos direitos e demais imposições, a elaboração de estatísticas e a aplicação da legislação aduaneira. Havendo justificativa fundada, deve-se permitir a entrega de declaração provisória ou incompleta, quando o declarante não disponha de todas as informações necessárias para elaborar a declaração de mercadorias, comprometendo-se ele a complementar a declaração num prazo determinado. As mercadorias processadas mediante declaração provisória ou incompleta não se submetem a um "tratamento pautal diferente do que teria sido aplicado se tivesse sido apresentada de início uma declaração elaborada de forma completa e exata". Com o manifesto propósito de simplificar o procedimento, impõe-se que a Administração Aduaneira deverá permitir que os documentos instrutivos sejam apresentados por via eletrônica e que só é possível exigir a tradução dos dados dos documentos instrutivos, quando esta for necessária para permitir o tratamento da declaração de mercadorias. Desde que haja requerimento e as razões do declarante sejam consideradas relevantes pela Administração Aduaneira, deve-se autorizar a retificação da declaração de mercadorias após o início da sua análise documental, limitando-se esta ao que for indispensável para assegurar o respeito da legislação aduaneira. Impõe-se que a Administração Aduaneira não aplique penalidades excessivas em caso de erros, caso fique comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, ausentes intenção fraudulenta e negligência grosseira. Constatada a ocorrência de infração, deve-se promover a entrega das mercadorias, independentemente da conclusão de procedimento administrativo ou judicial, cabendo ao declarante efetuar o pagamento dos encargos e demais imposições, bem como prestar garantia, a fim de que seja assegurado o pagamento de encargos e imposições suplementares, inclusive eventual penalidade que lhe seja imposta.

⁷⁰ Cabe esclarecer que o Capítulo 2 estabelece outras definições. Contudo, no texto foram mencionadas apenas as que tem relação com os temas tratados no presente tópico.

O Capítulo 6 trata especificamente do controle aduaneiro. Inicialmente, estabelece que todas as mercadorias, incluindo os meios de transporte, que entrem no território aduaneiro ou dele saiam, independentemente de haver ou não a incidência de tributos ou demais encargos, ficarão sujeitas a controle aduaneiro. Não obstante, o controle aduaneiro deve limitar-se ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira. No âmbito do controle aduaneiro, impõe-se que a Administração Aduaneira utilize métodos de gestão de risco, devendo-se recorrer à análise de risco para determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de transporte, a verificar, bem como a amplitude de tal verificação. A análise da gestão do risco deve ser adotada em conjunto com uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei.

No contexto de flexibilização do exercício do "dever-poder" pela Administração, que impõe a utilização de poderes e prerrogativas na proporção necessária para a consecução do interesse público, o prestígio da teoria da abordagem baseada em risco atende ao que há de mais moderno acerca do controle e da fiscalização. Combinando-se racionalização dos custos e maximização dos recursos (inclusive humanos), a utilização de inteligência analítica baseadas em dados e evidências permite a fixação das prioridades e estratégias para que o controle possa priorizar os setores e atividades mais suscetíveis a risco e de maior impacto social (ARANHA, 2020).

Cabe ressaltar que o Direito Administrativo clássico funda-se nos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e na indisponibilidade do interesse público, garantindo-se a consecução desses princípios por meio da observância da legalidade estrita (ARANHA, 2020).

Esse sistema normalmente utiliza como modelo regulatório técnicas de "comando e controle". Tal modelo tem como vantagem conferir maior clareza, grau de previsibilidade e segurança jurídica ao processo, além de facilitar a implantação de soluções padronizadas e o controle e fiscalização formais do cumprimento das regras. Por outro lado, tem como pontos negativos a elevada burocratização do processo regulatório, a rigidez, a tendência ao excesso de detalhamento e de prescrição de medidas, o enfoque nos meios e não nos resultados, a incapacidade de adaptação às situações mutáveis e distintas. Os pontos negativos tendem a gerar altos custos para os

regulados e para os reguladores e, no mais das vezes, o insucesso no atingimento dos fins visados pela regulação (ARANHA, 2020).

A eficácia da atividade regulatória do modelo de "comando e controle" normalmente é assegurada por meio de incentivos extrínsecos, que se consubstanciam na imposição de sanções aos regulados, quando há violação dos deveres de conduta que lhe são impostos. Nesse cenário, a previsão de multa administrativa é o principal instrumento utilizado para se alcançar a observância da norma. Não obstante tal finalidade, normalmente a multa deixa de ter função regulatória e passa a ser vista como um mecanismo de arrecadação de receitas aos cofres públicos.

Os modelos regulatórios baseados em incentivos extrínsecos produzem um ambiente adversarial, que é marcado pela reação dos agentes regulados às ameaças de penalização por parte da Administração. Contudo, a tendência é se verificar o não atingimento dos fins almejados, notadamente a capacidade dissuasória e preventiva das sanções punitivas. Em suma, o modelo regulatório baseado exclusivamente em incentivos extrínsecos normalmente é marcado pela ausência tanto de economicidade (decorrente da elevada burocratização do processo regulatório), quando de efetividade, sobretudo porque não é eficaz no que concerne à dissuasão de infrações e consecução dos objetivos regulatórios.

O sistema de sanções do Regime Aduaneiro vigente no Brasil atualmente prevê como penalidades o perdimento (que abarca o veículo utilizado no transporte, a mercadoria e a moeda), a multa e a sanção administrativa (art. 675 do Regulamento Aduaneiro). Trata-se de modelagem manifestamente baseada em incentivos extrínsecos, que tende a ser ineficaz na promoção dos objetivos regulatórios.

1.9 Conclusão do Capítulo 1.

Inicialmente, tratou-se de aspectos relativos à extrafiscalidade, considerada como instrumento de intervenção do Estado com nítida função regulatória, atuando como meio que fomenta determinadas condutas ou que desestimula condutas consideradas nocivas à sociedade.

Na sequência, cuidou-se de aspectos relativos à intervenção do Estado na economia, especialmente da intervenção direta ("intervenção no Domínio Econômico")

– consubstanciada na intervenção por absorção e na intervenção por participação – e da intervenção indireta ("intervenção sobre o domínio econômico"), que ocorre por meio da intervenção por direção e da intervenção por indução.

No cenário da intervenção indireta, a imposição de penalidades tem relação com a intervenção por direção, porquanto a atuação do Estado é marcada pelo estabelecimento de normas de caráter compulsório, cuja violação impõe a aplicação de uma medida aflitiva ao regulado. Tradicionalmente é a forma escolhida quando se busca efeitos imediatos e a uniformização do comportamento.

Por sua vez, na intervenção por indução o Estado manipula os instrumentos disponíveis, levando em consideração as leis que regem o funcionamento do mercado. Adotando-se esta opção de intervenção, abre-se espaço para a regulação baseada em incentivos intrínsecos, os quais dependem da adesão do destinatário da norma.

A extrafiscalidade constitui uma das hipóteses em que a norma é utilizada com função indutora, porquanto uma das características da norma que institui o tributo com caráter extrafiscal é a utilização do tributo como instrumento para se alcançar determinada conduta (desejada) ou para impedir a concretização de condutas indesejadas. No regime da intervenção por indução, pressupõe-se que a concretização do comportamento indesejado, ou seja, o afastamento da norma indutora instituída pelo Estado, seja tolerável.

Nesse cenário, formam-se grupos distintos de regulados, ou seja, aqueles que aderem à norma e se submetem a um regime mais benéfico e aqueles que preferem manter o seu comportamento, submetendo-se a regime diverso, mais rigoroso. Pode-se mencionar o grupo que acaba se tornando descumpridor das regras, aos quais resta o instrumental punitivo, notadamente fixado por regras de "comando e controle". Essa possibilidade de formar-se patamares distintos para as diversas espécies de regulados parece demonstrar a existência de alguns aspectos das teorias regulatórias mais modernas, especialmente da teoria da regulação responsiva.

No entanto, cabe registrar que a mera previsão normativa que estabeleça ao infrator opções sucessivas para cumprimento das regras estabelecidas pelo Estado, por si só, não implica a adoção da modelagem responsiva. Esta pressupõe um desenho regulatório que imponha obrigações distintas para regulados segundo seu histórico de cumprimento das normas, sua disposição em atuar cooperativamente e seu engajamento

efetivo com regulador para solução definitiva dos problemas verificados. A modelagem responsiva recomenda, inclusive, que se mantenha a possibilidade de o regulador utilizar, de imediato, as punições mais severas, quando não seja adequado submeter o bem protegido a um procedimento de negociação de soluções ou quando o comportamento global do regulado revelar, aprioristicamente, a inviabilidade da abordagem negocial por parte do regulador (ARANHA, 2020).

A despeito dessa breve introdução, o aprofundamento acerca das teorias regulatórias, especialmente a teoria da regulação responsiva, bem com a teoria do risco (expressamente adotada pela Convenção de Quioto Revisada) ocorrerá no capítulo seguinte. Em razão do recorte teórico já fixado, cumpre esclarecer que a abordagem acerca das teorias regulatórias limitar-se-á a aspectos gerais.

Levando em consideração o recorte temático efetuado no presente trabalho, o aprofundamento acerca das regras de indução foram focados em relação e ao Imposto de Importação e ao Imposto de Exportação.

Por fim, o sistema de normas indutoras referentes aos impostos aduaneiros, especialmente a extrafiscalidade, deve ser compatível com o regime de sanções aduaneiras. Conforme já afirmado, a norma indutiva como mecanismo que depende da adesão do destinatário pressupõe a tolerância de comportamentos contrários à própria norma. Em tese, a não adesão ao modelo previsto na norma indutiva não justifica nem a instauração de procedimento administrativo nem a aplicação de medida sancionatória. Na verdade, as modelagens regulatórias mais modernas recomendam inclusive que não haja a instauração de procedimento administrativo fiscalizatório de forma não criteriosa, o que será melhor explicitado mais adiante.

2. Regulação.

2.1 Conceito de regulação.

A regulação é um conceito antigo, mas que não era tratado pela doutrina brasileira de direito administrativo. Não obstante possa incidir em diversas áreas, como família, educação, trabalho etc., é no âmbito da economia estatal que é mais utilizada no direito brasileiro. Em razão disso, é oportuno apresentar um conceito de regulação econômica, considerada como "o conjunto de regras de conduta e de controle da atividade privada pelo Estado, com a finalidade de estabelecer o funcionamento equilibrado do mercado". No âmbito jurídico, o conceito é mais amplo, abarcando a regulação econômica e a regulação social, considerada "como o conjunto de regras de conduta e de controle da atividade econômica pública e privada e das atividades sociais não exclusivas do Estado, com a finalidade de proteger o interesse público"⁷¹. O conceito apresentado leva em consideração a doutrina tradicional e não tem a finalidade de exaurir o que se deve entender por regulação. Do contrário, o tema será melhor desenvolvido durante o presente tópico, com base na doutrina mais recente, que concebe atividade regulatória como processos mais efetivos.

Nos Estados Unidos – onde guarda relação com a gênese do próprio Estado – regulação significa uma maior intervenção do Estado nas atividades privadas. No cenário da economia liberal, verificam-se as primeiras manifestações regulatórias. Em 1877, a Suprema Corte firmou orientação no sentido de que o Estado de Illinois poderia regular preços de silos e armazéns, especialmente o preço do leite. Nesse mesmo período, foram editados o *Insterstate Commerce Act* e a *Insterstate Commerce Comission*, com a finalidade de regular os preços do transporte ferroviário⁷².

Cabe registrar que o desenvolvimento da regulação nos Estados Unidos teve origem nos estados (federados) e evoluiu para o plano federal. No caso *Munn vs. Illinois*, o Estado de Illinois expediu ato normativo destinado a regulamentar o limite máximo das tarifas praticadas por empresas comerciais que atuavam na prestação do

⁷¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites da Função Reguladora das Agências diante do Princípio da Legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009, pág. 21.

⁷² LOPES, Othon de Azevedo. Fundamentos da Regulação. Rio de Janeiro: Processo, 2018, pp. 155-156.

serviço de armazenamento e manuseio de grãos. Em suma, a Suprema Corte entendeu que um estado pode prescrever regulamentos em relação aos armazéns situados e que exercem atividade exclusivamente em seu território, podendo a regulamentação abarcar as relações entre estados, enquanto inexistir ato do legislativo federal⁷³. Destarte, afirmou que o ato da assembleia geral de Illinois, intitulado "An Act to regulate public warehouses and the warehousing and inspection of grain, and to give effect to art. 13 of the Constitution of this State", não contrariou a Constituição do Estados Unidos⁷⁴.

A decisão da Suprema Corte baseia-se na premissa de que a propriedade privada destinada ao uso público autoriza a intervenção do Poder Público para fins de atingimento do bem comum. Abre-se espaço para que a decisão econômica seja influenciada pelo interesse público. Com isso, formam-se as bases da regulação, justificada pela necessidade de intervenção do Estado na economia, implicando mitigação das regras do Estado Liberal. Nesse cenário, surgem as primeiras agências reguladoras, como a *Interstate Commerce Commission* (1887), a *Federal Trade Commission* (1914), a *Commodities Exchange Authority* (1930), a *Federal Radio Commission* (1927) e a *Federal Power Commission* (1930). A criação de tais agências levou em consideração a incapacidade das instituições estatais e dos tribunais federais norte-americanos funcionarem como reguladores da economia. Normalmente, eram dotadas das funções de legislar, julgar e executar, podendo fixar políticas públicas. Em suma, na experiência americana, houve três períodos que marcaram a gênese e a expansão da atividade regulatória: 1) decisão da Suprema Corte no caso *Munn vs. Illinois* e surgimento das primeiras agências reguladoras: formação das bases da regulação; 2) reforma constitucional do *New Deal*: emergência da regulação como fenômeno social, com ampliação do espaço de atuação, visando-se a proteção de direitos sociais, como habitação, emprego, bem-estar e alimentação; 3) décadas de 60

⁷³ Cf. o original: "7. Where warehouses are situated and their business is carried on exclusively within a State, she may, as a matter of domestic concern, prescribe regulations for them notwithstanding they are used as instruments by those engaged in interstate, as well as in-State, commerce, and, until Congress acts in reference to their interstate relations, such regulations can be enforced even though they may indirectly operate upon commerce beyond her immediate jurisdiction."

Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/94/113/> - Acesso em 7 de junho de 2023.

⁷⁴ Cf. o original: "10. The act of the general assembly of Illinois, entitled "An Act to regulate public warehouses and the warehousing and inspection of grain, and to give effect to art. 13 of the Constitution of this State" approved April 25, 1871, is not repugnant to the Constitution of the United States."

e 70 século XX: a regulação abarca temas como trabalho, pobreza, consumo, discriminação e especialmente o gerenciamento de riscos sociais como meio ambiente, águas etc. (LOPES, 2018).

A teoria administrativa do século XX apresenta como grande novidade a identificação da atividade administrativa como distinta da executiva, judiciária e legislativa. Isso explica os poderes que dotam as agências reguladoras, bem como a sua institucionalização como órgãos independentes do Executivo, atuando para que se cumpra a vontade do Estado. Na tradição norte americana, as agências reguladoras exercem a função de "administração das leis", atividade que não se confunde com a "formulação das leis" (ARANHA, 2021).

Trata-se da releitura do clássico modelo tripartite de separação de poderes, ante à constatação de sua insuficiência, que impõe a distinção entre a função executiva e a função administrativa. A formulação de políticas públicas constitui manifestação da função executiva. Por outro lado, o exercício da função administrativa traz como elemento relevante a tecnicidade, campo que valoriza a atuação das agências reguladoras. Assim, a regulação é um fenômeno que ocorre no âmbito do exercício da atividade estatal, relacionada com a função administrativa.

A crítica que a doutrina norte americana apresenta em face do modelo tripartite de separação dos poderes leva em consideração a distinção entre função executiva e função administrativa. Como observa Aranha, "a própria classificação de Montesquieu das atividades conjunturais como próprias do Poder Executivo demonstra como a divisão tripartite de poderes e funções não conseguia abranger todas as dimensões de atividades estatais" (ARANHA, 2021, p. 13).

A identificação do Estado administrativo é um dos pressupostos do Estado Regulador, que surge no cenário em que se constata a insuficiência do modelo tripartite de separação de poderes. A especialização baseada na expertise técnica legitima o exercício da função administrativa por entidades distintas dos tradicionais poderes do Estado.

Além de outros pressupostos, Aranha afirma que o conceito de regulação é um pressuposto do Estado Regulador. A compreensão do fenômeno "Estado Regulador" pressupõe assimilar-se o conceito de regulação. Trata-se de expressão polissêmica, que detém significados diversos, conforme adotada por determinado ramo do conhecimento

científico, determinada área do contexto social etc. Desse modo, regulação pode assumir uma diversidade de conceitos, a partir de diferentes ideias e referenciais teóricos. Apesar da diversidade de conceitos, "é possível inferir que a ideia de regulação está alinhada com as noções de sistema e de complexidade". A regulação biológica, por exemplo, abrange muitas ideias, "dentre as quais destacam-se: função de reparação ou de detecção de um efeito; função de detecção de um desvio ou de uma diferença em relação a um dado ponto de referência; e função de correção de um efeito". Transplantando-se para o direito, pode significar o asseguramento entre os direitos e obrigações de cada indivíduo, com a finalidade de se alcançar o equilíbrio pretendido pela lei e, simultaneamente, o papel do Estado de comandar os diversos atores sociais, garantindo a observância da lei⁷⁵.

Há grandes possibilidades quanto aos tipos de ferramentas regulatórias que podem ser adotadas, o que está atrelado ao próprio conceito de regulação. Essas ferramentas podem combinar atores governamentais e não governamentais (são híbridas), podem se valer de várias técnicas simultânea ou sucessivamente (são multifacetadas) e são indiretas. Admitindo-se o Poder Público como regulador, é comum a regulação ocorrer por meio de regras (legais e infralegais) que podem ter natureza obrigatória, interpretativa etc. e podem vir acompanhadas de monitoramento sistemático e/ou previsão de sanções por sua violação. Essas regras e sanções podem fazer parte de uma estratégia de regulação de "comando e controle", de proceduralização ("proceduralisation"), de metarregulação, de incentivos internos etc. Nesse contexto, a regulação é um fenômeno que se estende para além do Estado, de modo que a regulação pode abranger uma variedade de formas de relação entre Estado, direito e sociedade. Com isso, possibilita a identificação, criação e análise de arranjos regulatórios que envolvem interações complexas entre atores estatais e não estatais, e permite que cada um seja identificado como regulador e regulado⁷⁶.

Não obstante possa beber de diversas fontes, o significado de regulação mais relevante para o presente trabalho refere-se ao âmbito da economia estatal, mais

⁷⁵ Oliveira RR, Elias PEM. Conceitos de regulação em saúde no Brasil. Rev Saúde Pública, 2012; 46(3):571-6. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-89102012000300020>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

⁷⁶ BLACK, Julia. Critical reflections on regulation. CARR Discussion Papers (DP 4). Centre for Analysis of Risk and Regulation, London School of Economics and Political Science, London, UK, 2002. Disponível em: <http://eprints.lse.ac.uk/35985/>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

precisamente à possibilidade de interferência do Estado na economia. Historicamente, as bases da regulação foram construídas no solo do Estado Liberal, promovendo a mitigação de seus ideais. No mencionado caso *Munn vs. Illinois*, a Suprema Corte entendeu possível a interferência do Estado, a fim de regular a propriedade privada destinada ao uso público.

Nesse contexto, é oportuna a transcrição do conceito de regulação formulado por Othon Azevedo Lopes:

A regulação é, portanto, uma tecnologia de intervenção do Estado na economia, desenvolvida no contexto norte-americano, em que as decisões econômicas ocorrem predominantemente no âmbito de mercado, carecendo a atuação da autoridade na economia não só de justificação, mas também de uma configuração técnica especial. Em geral, nesse cenário, a regulação ocorre por meio de um ente administrativo autônomo, em que se recrutam profissionais com formação técnica e científica, para atuar em mercados em que se apresentam grandes corporações, de certa forma constituindo um mercado de segunda ordem, por emulação de comportamentos econômicos no âmbito da burocracia.⁷⁷

O paradigma do Estado Liberal apoiava-se numa ideologia que pregava a necessidade de o governo manter-se demasiadamente moderado, amoldando-se às regras do mercado. No cenário de evolução do sistema capitalista, prestigiou-se a diferenciação entre os sistemas sociais, acentuando-se, sobretudo, a separação entre a economia e o governo Estatal⁷⁸. Nesse ambiente, o solo não era propício para se fincar as sapatas da regulação, daí a necessidade de uma maior justificação.

O modo inicial de interferência do Estado na atividade privada não se associa à ideia de criação de agências reguladoras. O núcleo duro das bases da regulação teve como elemento principal a interferência (direta) do próprio Estado na economia. O

⁷⁷ LOPES, Othon de Azevedo. Ob. cit., p. 161.

⁷⁸ Cf. LOPES (2018, pág. 80): "Para que essa separação ocorresse, uma nova razão interna apresentou-se como estratégia de governo. O mercado passou a ser uma instância de verificação, com leis quase-naturais, que deveriam ser respeitadas inclusive pelo Estado. O governo pautava-se por cálculos racionais de utilidade, medindo as oportunidades de agir e não agir. O governo tornou-se frugal, contendo-se, para ser adequado à dinâmica da economia. Essa limitação governamental não era fruto tão-somente de limites externos, impostos pelo sistema jurídico, em termos de Estado de Direito, mas sim interna à racionalidade de governo que deveria ser adequada aos imperativos de uma economia autonomizada e, portanto, com leis próprias."

processo de "agencificação" ocorreu em momento posterior, justificado por fatores tais como a especialização e a expertise técnica.⁷⁹

O conceito de regulação formulado por Marcio Iório Aranha parece sintetizar o que foi dito no presente tópico, além de possuir especial caráter didático, motivo pelo qual se transcreve:

Em síntese, o termo regulação, entendido em seu cerne como um processo de administração de sistemas sociais mediante retroalimentação contínua, foi transparecido, inicialmente, em comandos estatais de controle sobre a conformação e os resultados da iniciativa privada para, a partir do processo de desregulação das décadas de 1970 a 1990, expressar, hoje, modos de regulação mais efetivos, mediante instrumentos de planejamento racional da atividade reguladora por vários canais, tais como a aplicação de métodos de controle menos restritivos e baseados em incentivos, a aplicação de administração de riscos às questões regulatórias, a aplicação de técnicas de análise de custo-benefício e de impacto regulatório, ou mesmo a aplicação de uma perspectiva minimalista de auditoria de controles regulatórios internos às empresas, de autoregulação ou mesmo de exclusiva homenagem a incentivos de mercado.⁸⁰

2.2 O Estado Regulador.

O transplante do conceito de regulação para áreas como a economia, a ciência política e o direito implica o surgimento da expressão Estado regulador. No paradigma do Estado Liberal, a ideia era haver um estado demasiadamente moderado, que permitia ao mercado se autorregular. O prejuízo gerado pelo excesso de liberdade econômica – sobretudo no que se refere ao funcionamento da concorrência e à garantia de direitos sociais –, abriu espaço para o surgimento do Estado intervencionista, especialmente no final do século XIX. A garantia de direitos fundamentais e de igualdade de condições competitivas constitui um dos pressupostos do Estado Regulador. Por meio da realização de diversas atividades, prestação de serviços públicos de natureza pública e

⁷⁹ Cf. ARANHA (2021, pp. 41-42): "Em seu núcleo de significado, a regulação não exige, nem dispensa a ideia de agências reguladoras e menos ainda a de agências reguladoras independentes. A identidade entre a regulação e tais estruturas estatais das agências reguladoras ocorreu mediante a interdependência construída pela literatura do século XX e início do século XXI entre regulação e Estado Regulador, em que foi acoplado à definição de regulação o meio ou veículo de mediação entre o ser político e o setor regulado inaugurado pela prática institucional americana. A íntima relação entre a construção conceitual da regulação e a história institucional do Estado Regulador dos modelos estadunidense e europeu permite falar-se de momentos regulatórios."

⁸⁰ ARANHA, Marcio Iório (2021). Ob. cit., p. 42.

privada, bem como do exercício do poder de polícia etc., o Estado intervém "como garantia de preservação das prestações materiais essenciais à fruição dos direitos fundamentais" (ARANHA, 2021, p. 11).

O paradigma que antecedeu ao Estado Regulador – Estado de Bem-estar Social – idealizou que o regramento da economia pela política "levaria a uma justa repartição com a entrega compensatória de bens de consumo", equalizando, dessa forma, as assimetrias ocasionadas pelos diferentes papéis sociais, razão pela qual se pode afirmar que em ambos os paradigmas – Estado Liberal e Estado de Bem-estar Social – "a questão central é a de satisfação de interesses, seja pela sua busca egoística, seja pela sua entrega compensatória" (LOPES, 2018, p. 90).

Registre-se que no paradigma do Estado de Bem-estar social o direito foi utilizado como meio, ou seja, "a política banalizou o uso do direito para os seus fins, dissolvendo a função, a identidade e a consistência próprias ao direito". Nesse cenário, a utilização do direito como meio foi marcada por dois movimentos contraditórios, de autonomia ("a sua configuração como um direito autônomo, positivado, altamente formalizado e profissional") e de dependência (adequação do direito "às determinações instrumentalizadoras do poder e do dinheiro") (LOPES, 2018, pp. 96-97).

O resultado do excesso de intervenção no paradigma do Bem-estar social foi o inchaço da máquina estatal, o que levou ao declínio desse paradigma. Destarte, aos poucos viu-se a necessidade de direcionar a execução de determinadas atividades à iniciativa privada. O Estado deixa o papel de produtor de bens e serviços para se tornar regulador. O que se espera desse novo modelo é evitar os erros verificados nos paradigmas do Estado Liberal e do Estado de Bem-estar Social, na precisa síntese formulada por Othon Azevedo Lopes:

Num paradigma que suceda o Estado de Bem-estar Social, coloca-se o desafio de frear os impulsos intromissivos de uma política interventora que desfigure a autonomia e diferenciação do sistema econômico. É dizer, o direito, numa feição funcional, tem como desafio evitar a politização da economia, sem, no entanto, cair no exagero oposto, em que incorreu o Estado Liberal, de economicizar a sociedade e conseqüentemente a política.⁸¹

⁸¹ LOPES, Othon de Azevedo. Ob. cit., p. 112.

O Estado Regulador opõe-se não apenas ao Estado de Bem-estar Social, mas também ao Estado Liberal. Ao mesmo tempo em que afasta do Estado o papel de empreendedor ou prestador de serviço, por meio da atuação direta, afasta-se também a ideia de que não deve haver regulação pelo Estado, ou seja, o mercado autorregulado. Em suma, a aversão à regulação econômica e social pelo Estado, característica marcante do Estado Liberal, não se coaduna com a ideologia do Estado Regulador (ARANHA, 2021).

O Estado Regulador exerce funções de coordenação, de gerenciamento, de controle etc. A intervenção na economia ocorre por meio da intervenção indireta, exercendo o Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica.

A regulação não é uma característica única do Estado Regulador. No modelo do Estado Liberal, no qual era marcante a aversão à regulação Estatal, pode-se citar a concessão de serviço público como forma de o Estado transferir ao particular a execução do serviço. As regras referentes à prestação eram fixadas pelo Estado, que exercia atividade fiscalizatória, inclusive com a possibilidade de impor penalidade.

No período intervencionista, "toda a economia passa a ser regulada, transformando o mercado regulador em mercado regulado" (DI PIETRO, 2009, p. 24). O Estado torna-se produtor de bens e serviços para o mercado. Em regra, esse é um campo destinado à iniciativa privada, contudo sofreu forte intervenção do Estado no período mencionado, verificada, principalmente, "na área monopolista dos serviços públicos objetos de concessão, mas também em setores de infraestrutura e em setores industriais e de mineração com elevadas economias de escala"⁸².

A distribuição compensatória de bens, efetuada diretamente pelo Estado (característica do Estado de Bem-estar Social) é substituída pela prestação de utilidades⁸³ que "são fornecidas principalmente por parcerias entre Estado e

⁸² PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. 58 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; v. 1). Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno01.pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

⁸³ Luiz Carlos Bresser Pereira (1997) aponta como um dos componentes básicos da reforma do Estado promovida na década 90 a delimitação das suas funções, "*reduzindo seu tamanho em termos principalmente de pessoal através de programas de privatização, terceirização e 'publicização'* (este último processo implicando a transferência para o setor público não-estatal das serviços sociais e científicos que hoje o Estado presta)". Um outro componente indicado pelo autor que merece destaque é "*a redução do grau de interferência do Estado ao*

particulares, por particulares contratados pelo Estado, pelo planejamento estatal do conjunto de atividades econômicas via estímulos e contraestímulos, pela produção, comercialização e prestação de serviços em regimes público ou privado que exijam, por imperativo constitucional de defesa de direitos fundamentais, o acompanhamento pari passu de atividades de interesse público, ou seja, sua regulação" (ARANHA, 2021, p. 236).

O Estado Regulador também tem como característica a transformação da Administração Pública, marcada pela transição do modelo burocrático para uma cultura gerencial. Na Administração Pública gerencial há a substituição do controle formal, baseado essencialmente na verificação de conformidade dos atos praticados com o regramento preestabelecido, pelo controle de resultados, que foca nas consequências do ato praticado. A inclusão do princípio da eficiência entre os princípios que devem ser observados pela Administração Pública, bem como a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, na forma prevista no artigo 37, § 8º, da Constituição Federal, constituem exemplos de controle de resultados, inseridos no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional 19/98⁸⁴. Trata-se da utilização de instrumentos originados da administração privada na gestão pública.

Como observa Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *"a transição da administração burocrática clássica, herdada da tradição continental europeia, densamente impregnada da visão estatista, com seu corte hierárquico e autoritário de*

efetivamente necessário através de programas de desregulação que aumentem o recurso aos mecanismos de controle via mercado, transformando o Estado em um promotor da capacidade de competição do país em nível internacional ao invés de protetor da economia nacional contra a competição internacional".

⁸⁴ DI PIETRO (2020) registra outros objetivos previstos com a Reforma Administrativa promovida pela EC 19/98: "Na esfera constitucional, a EC 19/98 fez várias previsões voltadas para a consecução dos objetivos da Reforma da Administração Pública, muitos deles até hoje não aplicados por falta de legislação que os discipline: (a) inclusão da eficiência entre os princípios da administração (art. 37, caput); (b) introdução do § 8º no art. 37 da CF/88, prevendo contratos a serem firmados entre o poder público e dirigentes de órgãos públicos e de entidades da administração indireta (ainda não disciplinado em lei); (c) previsão de lei disciplinando os direitos dos usuários dos serviços públicos (art. 37, § 3º), matéria parcialmente regulada pela Lei nº 12.527, de 18-11-2011 (Lei de Acesso a Informações); (d) alteração do art. 175, parágrafo único, prevendo lei que institua o estatuto jurídico das empresas estatais e já estabelecendo alguns parâmetros, como sujeição aos princípios da licitação e submissão ao mesmo regime jurídico das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos civis, comerciais, trabalhistas e tributários (dispositivo até hoje não disciplinado em lei); (e) previsão de gestão associada de serviços públicos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio de convênios e consórcios, com a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos (art. 241, já disciplinado pela Lei nº 11.107, de 6-4-2005, regulamentada pelo Decreto nº 6.017, de 7-1-2007)."

inspiração franco-prussiana, para a administração gerencial moderna, fortemente influenciada pela postura pragmática das megaempresas assim como pela exigência de transparência praticada no mundo anglo-saxônico, desloca o foco de interesse administrativo do Estado para o cidadão"⁸⁵. A feição dirigente e gerencial da Administração Pública, no modelo de Estado Regulador, tem como escopo a prestação mais eficiente de serviços públicos à sociedade, garantindo-se a promoção dos direitos fundamentais (ARANHA, 2021).

O Estado Regulador diferencia as atividades exclusivas do Estado, das quais não pode abrir mão⁸⁶, daquelas que devem ser direcionadas à iniciativa privada, consubstanciadas essencialmente na produção de bens e serviços para o mercado. Contudo, há um (terceiro) espaço ocupado pelas atividades que não envolvem o poder do Estado, mas que abarcam a área social, ou seja, há interesse da coletividade na sua prestação⁸⁷. Trata-se de atividades sujeitas ao regime de concorrência, cujo controle pode ser exercido tanto pela administração pública gerencial quanto pela própria sociedade. Nesse contexto, não se justifica que tais atividades sejam prestadas diretamente pelo Estado, por meio de suas entidades ou órgãos (como ocorria no paradigma do Estado de Bem-estar Social). Também não se justifica que tais atividades sejam prestadas pela iniciativa privada, com base na regulação do próprio mercado, com escopo de lucro. Nesse espaço, justifica-se a transferência da atividade para o setor público não-estatal, o que Bresser denomina "publicização". A instituição de programa de publicização constou entre os objetivos da reforma do Estado promovida pela EC 19/98, caracterizando-se pela transferência de atividades privadas de interesse público para entidades não estatais, instituídas por particulares, através de fomento e sujeitas a controle pelo Estado (DI PIETRO, 2020). Em síntese, "no Estado regulador, há a substituição da parcela de desenvolvimento econômico e social antes absorvida na

⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Administração pública gerencial. Revista de Direito, Rio de Janeiro, volume 2, nº 4, p. 37-44, jul./dez. 1998. Disponível em: http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc1998/revdireito1998B/est_admin_publica.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

⁸⁶ Luiz Carlos Bresser Pereira (1997) cita como exemplo de atividade econômica exclusiva do Estado a função de garantir a estabilidade da moeda, em relação à qual a criação de bancos centrais foi fundamental.

⁸⁷ Cf. Luiz Carlos Bresser Pereira (1997), incluem-se nesta categoria "as escolas, as universidades, os centros de pesquisa científica e tecnológica, as creches, os ambulatórios, os hospitais, entidades de assistência aos carentes, principalmente aos menores e aos velhos, os museus, as orquestras sinfônicas, as oficinas de arte, as emissoras de rádio e televisão educativa ou cultural etc."

estrutura burocrática estatal do Estado Social por um controle indireto regulatório sobre os mercados" (ARANHA, 2021, p. 237).

2.3 As agências reguladoras.

O processo de criação de agências reguladoras tem a ver com a intervenção estatal em setores relevantes da economia, que vivem em constante transformação, levando em consideração a eficiência na prestação de políticas públicas. No Brasil, esse processo ocorreu principalmente na metade da década de 1990 (ARANHA, 2021).

Nos Estados Unidos, a regulação surgiu no final do século XIX, consubstanciada na intervenção estatal em alguns setores da economia, com o intuito de coibir abusos praticados e proteger a concorrência. Nesse momento inicial, a regulação era de intensidade fraca, "tímida, tipicamente protecionista e com finalidades basicamente econômicas".⁸⁸

Num segundo momento, surge o controle da atividade econômica por meio das chamadas "Independent Regulatory Comissions", especialmente na década de 1930. Trata-se de entidades caracterizadas pela especialidade, discricionariedade técnica e especialidade. A independent regulatory commission constitui uma forma de agência independente que, embora seja criada pelo Poder Público, deve atuar livre de influência política, promovendo regulação equitativa.

Cabe registrar que a Interstate Commerce Commission foi a primeira agência criada ainda na década de 1880, com o intuito de coibir práticas abusivas e fixar a estabilidade preços na exploração da atividade de ferrovias. No seu modelo original, a agência serviria apenas como órgão consultivo (do Legislativo e do Judiciário), mas paulatinamente teve seus poderes ampliados. O pressuposto de criação é a ideia de que uma agência permanente e especializada tem mais capacidade de regular determinado setor quando comparada ao governo, que não é dotado de conhecimentos técnico e é eleito. Além disso, a criação da agência implementa a intervenção estatal em todo um setor.

⁸⁸ CARVALHO, Ricardo Lemos Maia L. de. As Agências de Regulação Norte-Americanas e sua Transposição para os Países da Civil Law. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009, pág. 382.

Na experiência americana, destacam-se duas espécies de agências, as que exercem a regulação setorial e as que promovem a defesa da concorrência. As agências de regulação setorial, que constituem o paradigma de regulação do Brasil, atuam em setores específicos do mercado, sobretudo naqueles que representam maior relevância para a coletividade. O controle é exercido basicamente na fixação de preços, na alocação de recursos e nos custos do serviço (CARVALHO, 2009). Como observa Di Pietro, "nos Estados Unidos, a Administração Pública é composta por agências com função quase legislativa e quase judicial. E o Direito Administrativo é o conjunto de normas postas pelas agências"⁸⁹.

Como já afirmado, o modo inicial de interferência do Estado na atividade privada não se associa à ideia de criação de agências reguladoras. A agência reguladora constitui o "meio ou veículo de mediação" na relação entre o Estado e o setor regulado, inaugurado pela prática institucional americana e que foi inserido no conceito de regulação⁹⁰.

Na Europa, diversamente do que ocorreu na experiência americana, a intervenção estatal na atividade econômica é marcada pela intervenção direta, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, destacando-se a atuação das empresas públicas na economia de mercado. Contudo, a disseminação do pensamento neoliberal, especialmente nas décadas de 1980 e seguintes, ensejou o movimento de privatização nas empresas estatais de países da Europa. A utilização do modelo norte americano de

⁸⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (2020). Ob. cit., p. 119. Cf. a autora: "A função é quase legislativa porque as agências recebem, por lei, quando criadas, o poder de baixar normas com força obrigatória. Mas a função é quase legislativa porque as normas das agências estão colocadas abaixo das leis na escala hierárquica, podendo ser invalidadas por decisão judicial, quando contrariem as leis, seja por infringência dos standards, princípios, diretrizes contidos na lei (princípio do devido processo legal substantivo), seja por inobservância do processo de elaboração das normas, em que a participação do cidadão constitui exigência obrigatória em várias fases. A função é quase judicial porque as agências resolvem conflitos entre prestadores de serviço ou destes com os usuários. E suas decisões são passíveis de apreciação judicial."

⁹⁰ Cf. ARANHA (2021), que com base no entendimento de Vieira Pinto, afirma que as agências são um "bem de produção de ordem superior". Isso porque "elas produzem bens de produção de ordem elementar de controle e incentivo de setores da economia. Ao se identificar a agência reguladora como um bem vital a setores da economia, opta-se, na lógica regulatória, por uma das manifestações da libertação humana à medida que o processo histórico de constituição das agências reguladoras lhes imprime com o esforço material e mental necessário à sua institucionalização. As agências são mediações entre o ser humano e sua contradição natural para alteração da realidade via esse engenho humano. Assim, as agências são essenciais para a regulação moderna pois se constituem na configuração histórico-institucional de como, no Estado Regulador, a sociedade optou por mediar sua relação com setores da economia." (pág. 41, nota de rodapé 76).

agências independentes foi a forma encontrada por diversos países, que passaram a atuar de modo indireto, com o escopo de adequar a atividade econômica aos interesses públicos (CARVALHO, 2009).

No Brasil, destaca-se a fase do Estado Regulador. Aranha observa que nesta fase "as posturas clássicas do Estado Mínimo (liberal) e do Estado Provedor (intervencionista) abrem espaço para o ideal contemporâneo de menor intervencionismo direto e maior intervencionismo indireto, ou, em outras palavras, regulação operacional descentralizada e regulação normativa centralizada e qualificada pela delegação de poderes ao ente regulador, separando-se as figuras do controlador e do prestador" (ARANHA, 2021, p. 276).

Ao analisar os objetivos fundamentais da Reforma Estrutural do Setor de Telecomunicações, que foi proposta pelo Governo brasileiro e implementada a partir de 1995, Aranha destaca o objetivo de se "fortalecer o papel regulador do Estado e eliminar seu papel de empresário"⁹¹. Na linha do que esmiuçou o Governo brasileiro, esse "objetivo contempla a orientação de que o Estado promoverá um grau adequado de supervisão sobre o setor, de modo a assegurar que sejam alcançados os objetivos essenciais da reforma, a criação de um mercado de competição efetiva e a proteção dos consumidores contra comportamentos anticoncorrenciais". Com base na previsão constitucional (caput do artigo 174⁹²), frisou-se que a passagem da situação que havia na época – mercado monopolista – para um mercado competitivo, dependia da criação de um órgão regulador, cujas missões são "promover a competição justa, defender os interesses e os direitos dos consumidores dos serviços e estimular o investimento privado".⁹³ Essas diretrizes foram concretizadas por meio da Lei 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais. O artigo 1º da lei referida estabelece que compete à União, por intermédio do órgão regulador e nos termos das

⁹¹ ARANHA, Marcio Iorio. Ob. cit., p. 276, nota de rodapé 565.

⁹² Cf. Constituição Federal: Art. 174. Como agente normativo e **regulador** da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (grifou-se)

⁹³ BRASIL, Ministério das Comunicações. Diretrizes Gerais para a Abertura do Mercado de Telecomunicações. Disponível em: <https://repositorio.mcti.gov.br/handle/mctic/4729>; Acesso em: 15 de jun. 2023.

políticas estabelecidas pelos Poderes Executivo e Legislativo, organizar a exploração dos serviços de telecomunicações⁹⁴.

A ANATEL foi criada como autarquia especial, vinculada ao Ministério das Telecomunicações, com a função de órgão regulador das telecomunicações. Essa natureza de autarquia especial conferida à Agência é caracterizada por independência administrativa, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes e autonomia financeira (art. 8º, § 2º, da Lei 9.472/97).

No Brasil adotou-se a expressão "agência reguladora", representando uma entidade que atua livre de intervenção política, com base no modelo americano das "regulatory agencies", inclusive no que se refere à estrutura independente. No que se concerne ao conceito legal de autarquia, surgiu no Decreto-Lei n. 6.016/1943 como "o serviço estatal descentralizado, com personalidade de direito público, implícita ou explicitamente criado por lei". Posteriormente, definiu-se no art. 5º, I, do Decreto-Lei 200/67, como "o serviço autônomo criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprias, para executar atividades típicas da administração pública que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada".⁹⁵ O art. 41, IV, do Código Civil estabelece que as autarquias são pessoas jurídicas de direito público interno. ARANHA (2021, p. 307) observa que "o primeiro passo para visualização de um grau de independência das agências está na sua natureza jurídica de pessoa de direito público interno, revelando, assim, seu destaque da Administração direta como autarquia federal, estadual ou municipal, conforme o ente político – União, Estados-Membros, Distrito Federal ou Municípios – a que estiver ligada".

Themístocles Cavalcanti afirma que as autarquias "foram criadas, precisamente, para estabelecer regimes diferentes, técnicos, administrativos e jurídicos, adaptados às exigências técnicas de cada órgão, para que elas possam realizar a tarefa

⁹⁴ É importante registrar que a criação de um "órgão regulador" constituiu imposição prevista na Constituição Federal (art. 21, XI, no que se refere aos serviços de telecomunicações; art. 177, § 2º, III, no que concerne ao monopólio da União sobre o petróleo e seus derivados). A previsão acerca da existência de "órgão regulador" não constava do texto original da Constituição Federal, sendo fruto das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais 8 e 9, que permitiram/determinaram a criação da ANATEL e da ANP, que são as únicas agências com expressa previsão constitucional.

⁹⁵ ROCHA, Regina Bernardes. Órgãos Reguladores no Brasil. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed.ver.ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009, pp. 221-222.

própria fora dos padrões, comuns ao exercício de administração direta", atendendo "a fins específicos - transporte, indústria, comércio, bancos, seguros, previdência, etc., fugindo aos tipos comuns dos órgãos administrativos que integram o serviço permanente, essencial, próprio, na expressão de Bielsa, do Estado", razão pela qual "a estrutura interna [também] há de ser diversa (bancos, companhias de navegação, estradas de ferro, etc.), por um princípio elementar de administração e pela aplicação de processos racionais de organização, sempre condicionados à finalidade de cada serviço"⁹⁶

A agência reguladora tem a função de regular, que significa "organizar determinado setor afeto à agência, bem como controlar as entidades que atuam nesse setor". Di Pietro, com base no entendimento de Calixto Salomão Filho, afirma que regulação, em sentido amplo, "engloba toda forma de organização da atividade econômica através do Estado, seja a intervenção através da concessão de serviço público ou o exercício de poder de polícia", ou seja, nessa concepção "o Estado está ordenando ou regulando a atividade econômica tanto quando concede ao particular a prestação de serviços públicos e regula sua utilização – impondo preços, quantidade produzida etc. – como quando edita regras no exercício do poder de polícia administrativo". Levando em consideração a função regulatória, a autora distingue dois tipos de agências reguladoras no Brasil: 1) "as que exercem, com base em lei, típico poder de polícia, com a imposição de limitações administrativas, previstas em lei, fiscalização, repressão; é o caso, por exemplo, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), criada pela Lei nº 9.782, de 26-1-99, da Agência Nacional de Saúde Pública Suplementar (ANS), criada pela Lei nº 9.961, de 28-1-00, da Agência Nacional de Águas, criada pela Lei nº 9.984, de 17-7-00"; 2) "as que regulam e controlam as atividades que constituem objeto de concessão, permissão ou autorização de serviço público (telecomunicações, energia elétrica, transportes etc.) ou de concessão para exploração de bem público (petróleo e outras riquezas minerais, rodovias etc.)". Quanto às primeiras, argumenta que "não são muito diferentes de outras entidades anteriormente existentes, como o Banco Central, a Secretaria da Receita Federal, o

⁹⁶ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. Autarquias - Regime de seus servidores - Cargo em comissão - Afastamento - Percepção de vencimentos - I.A.P.I. Revista De Direito Administrativo, 43, 441-443. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15574>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

Conselho Monetário Nacional, não consideradas como agências reguladoras pela Lei nº 13.848/19". As agências que regulam e controlam as atividades que constituem objeto de concessão, permissão ou autorização de serviço público ou de concessão de exploração de bem público (segundo tipo) é que constituem maior novidade no direito brasileiro, segundo a autora. Nessa hipótese, à medida que vão sendo criadas, as agências assumem poderes que antes eram desempenhados pela própria Administração Direta, na condição de poder concedente⁹⁷.

Por sua vez, o regime especial confere maior independência às autarquias que a ele se submetem, sobretudo no que concerne aos seguintes aspectos: 1) estabilidade dos seus dirigentes; 2) maior discricionariedade para normatizar, fiscalizar e punir o setor regulado; 3) autonomia financeira; 4) ausência de subordinação hierárquica⁹⁸.

Aranha (2021, p. 286) destaca que, "das espécies de regulação anteriormente apresentadas, a que maior presença institucional obteve na década de 1990, em âmbito federal, no Brasil, foi a setorial, revelando a preocupação de reestruturação estatal e investimento em instituições capazes de promover o preenchimento normativo de diretrizes regulatórias atualizáveis no ritmo de alteração da própria atividade regulada,

⁹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Direito administrativo. Ob. cit., pp. 1.072-1.073.

⁹⁸ Cf. ROCHA (2009, pp. 226-227): "As chamadas autarquias em regime especial gozam de maior independência em relação às demais, especialmente no tocante aos seguintes pontos: a) estabilidade dos seus dirigentes, que são nomeados por ato do Chefe do Executivo, com a aprovação do Senado, garantida a estabilidade pelo mandato determinado, afastada a exoneração ad nutum (comum ao cargo em comissão), o que constitui exceção à regra do artigo 37, inciso II, parte final, da Constituição Federal. Vale dizer, o seu dirigente só perderá seu mandato mediante destituição motivada, circunscrita a situações estabelecidas em lei e desde que cumpridos os requisitos procedimentais necessários. (...) b) Outro ponto diferenciador das autarquias em regime especial, está na maior discricionariedade de que gozam, já que fiscalizam, punem, normatizam atividades das concessionárias, dirimem conflitos (entre os usuários e concessionárias). Exercem, porém, suas atribuições dentro dos limites constitucionais e infraconstitucionais e são norteadas pelos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, eficiência, moralidade e finalidade; c) Independência financeira seria outra característica da autarquia sob regime especial, pois além das dotações orçamentárias gerais (com a transferência do patrimônio às agências pelas leis que as instituíram), possuem fontes próprias de renda, como a arrecadação de taxas de fiscalização sobre os serviços ou atividades econômicas reguladas, produto de multas, rendimentos de operações financeiras, recursos provenientes de acordos, convênios ou contratos, doações, etc (esta independência algumas autarquias já possuíam, como se observa, por exemplo, no art.16, da Lei que instituiu o Banco Central); d) Suas decisões não se submetem à apreciação de outros órgãos ou entidades da Administração Pública — seus atos não podem ser revistos ou alterados pelo Poder Executivo. A estabilidade outorgada a seus dirigentes confere maior independência em relação às autarquias comuns, posto que têm maior poder de decisão, sem o risco de exoneração ad nutum. O art.8º, § 2º, da Lei nº 9472/97, que instituiu a Anatel, prescreve que a sua natureza de autarquia especial é caracterizada pela independência administrativa, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo, estabilidade de seus dirigentes e autonomia financeira."

ou seja, em instituições capazes de promover à regulação, atuando retroalimentada pelas reconfigurações diuturnas do setor. Visualizado o campo de atividades que demanda intromissão estatal, seja pela natureza da atividade, seja pela finitude do meio de sua manifestação, ou mesmo pelo dever estatal de otimização do potencial uso de um bem público, as instituições reguladoras passaram a desempenhar papel nuclear na dinâmica organizacional daquelas atividades".

2.4 Tributo com função regulatória.

Como visto antes, DI PIETRO afirma que existem dois tipos de agências reguladoras no Brasil, levando em consideração a função regulatória. Destaca-se, neste momento, aquelas que, com base em lei, exercem típico poder de polícia, com a imposição de limitações administrativas, fiscalização e repressão. Essas atividades assemelham-se àquelas que são exercidas pela Secretaria da Receita Federal.

Na experiência norte americana, Luís Eduardo Schoueri demonstra que, em relação à possibilidade de a União utilizar normas tributárias com função regulatória, formaram-se três correntes: 1) o poder de tributar somente pode ser usado para auferir renda, o que implica que o uso da tributação para outras finalidades somente é possível se a competência da União também abarque tais finalidades; 2) a tributação pode ser usada para outros fins, mas com limitações, de modo que a União não pode regular matéria fora de suas atribuições; 3) o poder de tributar é um instrumento para o bem-estar da coletividade, o que implica a utilização da tributação em qualquer hipótese. No que concerne à última corrente, afirma que ela ganhou representatividade no caso *McCulloch vs. Maryland*, no qual o juiz John Marshall declarou que "o poder de tributar inclui o poder de destruir", cujo significado para o julgador é: "se o fim for legítimo e compreendido no escopo da Constituição, quaisquer meios adequados e plenamente adaptados ao fim, que não sejam proibidos, mas consistentes com a letra e espírito da Constituição, são constitucionais". Schoueri registra que Thomas M. Cooley admitia o emprego do tributo para fins do exercício do poder de polícia, sendo que não era possível "valer-se do motivo que influenciou a escolha dos objetos a serem tributados para o fim de invalidar um tributo". Após analisar o movimento pendular que as correntes mencionadas tiveram na história norte americana, observa que, "durante o New Deal, retornou o pêndulo para a possibilidade de os tributos serem usados com

efeitos regulatórios, o que permaneceu no pós-guerra", podendo-se citar a tributação sobre os jogos de azar – com a finalidade de controlá-los – com nítida feição regulatória, que, inclusive, teve a constitucionalidade reconhecida.⁹⁹

Nos Estados Unidos, destaca-se a figura dos "Sin Taxes". Trata-se da utilização da tributação com o intuito de frear o consumo de bens e produtos considerados indesejados – ou seja, o consumo que gera externalidades negativas ("negative externalities") –, especialmente o cigarro. Os chamados "impostos sobre o pecado" remetem às leis suntuárias (ou suntuosas) do período medieval. Modernamente, a tributação seletiva visa a desencorajar o consumo de bens e produtos considerados nocivos à sociedade. A expressão "Sin Taxes" ganhou força em 1970 nos Estados Unidos. Contudo, já em 1964 foi utilizada para representar política pública desfavorável ao consumo do cigarro¹⁰⁰.

A oneração mais gravosa dos bens e produtos que ensejam externalidades negativas tem origem na teoria econômica, especialmente na "Pigovian tax", formulada pelo economista inglês Arthur Pigou (1877-1959). A oneração referida deve incidir sobre as atividades que prejudicam o interesse da coletividade, impondo que a externalidade negativa seja inserida nos custos de produção e induzindo aqueles que exploram tais atividades a buscarem meios mais adequados de produção.

Em suma, "Pigou entende que o propósito de sua teoria é determinar os fatores econômicos que afetam direta e indiretamente as pessoas a fim de estabelecer políticas públicas para promoção do maior bem-estar possível à sociedade, advertindo que o bem-estar humano consiste em suas satisfações". Ele ainda "se ocupou em estudar como

⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo (2005). Ob. cit., pp. 117-122.

¹⁰⁰ HOFFER, Adam J; SHUGART II, William F.; THOMAS, Michael David. Sin Taxes and Industry Revenue, Paternalism, and Political Interest. *Independent Review*, Oakland, p. 47-64, June, 2014. Cf o original: "*First, what is meant by the term sin tax? Sin taxes are the latest manifestation of a long conversation that harkens to the sumptuary laws of the late medieval period and beyond (Tuchman 1987, 19–21).*" *In a public-economics context, W. Mark Crain and his colleagues (1977) discuss sin taxes as modern sumptuary laws. This is a useful comparison as virtually every culture has engaged in singling out one or more socially objectionable goods and taxing or regulating their consumption. Sumptuary laws, it is true, were designed to preserve the status of people at the top of society. Selective excise taxation of what we shall henceforth call "disfavored goods" seems designed to discourage the consumption of things that today's political elites disapprove of. The phrase sin taxes originated in the 1970s but found its first public-policy support in the U.S. surgeon general's report Smoking and Health in 1964. The following text from that document is often pointed to as the beginning of the contemporary sin tax regime: 'Cigarette smoking is a health hazard of sufficient importance in the United States to warrant appropriate remedial action' (U.S. Department of Health, Education, and Welfare 1964, 33).*"

as falhas de mercado comprometem a eficiência econômica, conceito que ficou conhecido como externalidades, que podem ser positivas e negativas", sendo que, "em termos econômicos, as externalidades são responsáveis pela desigualdade entre os produtos marginais sociais e privados, o que impediria que o dividendo nacional e o bem-estar alcançassem seus pontos de máximo". Com o intuito de solucionar essa falha, "Pigou defende a intervenção estatal através de subsídios e impostos na tentativa de equalizar estes produtos marginais". Embora seja muito comum atualmente, "a solução de se combater problemas gerados pelas externalidades através da cobrança de impostos ou da concessão de benefícios foi à época uma ideia original de Pigou". Essa política recebeu o nome de "tributação pigouviana" na literatura especializada.¹⁰¹

A utilização da tributação com função regulatória encontra-se sedimentada na atualidade. Na verdade, há quem argumente que os "Pigouvian taxes"¹⁰² são inteiramente de natureza regulatória. O próprio imposto de renda norte americano é utilizado com fins regulatórios.¹⁰³ Contudo, há aqueles que defendem que a regulação deve ocorrer apenas por meio de incentivos e penalidades, não sendo adequada a utilização da tributação com essa função. Avi-Yonah (2011) menciona que há preferência pelos "Pigouvan taxes" para fins de correção das externalidades negativas, especialmente em relação a casos envolvendo cigarro e álcool, sendo que a experiência demonstra a efetividade da oneração mais gravosa incidente sobre esses itens para fins de redução do consumo.

¹⁰¹ SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental. Informe Econômico (Ufpi), Teresina, v. 1, n. 44, p. 146-175, 29 jun. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufpi.br/index.php/ie/issue/view/ie44>. Acesso em: 15 jun. 2023.

¹⁰² Salles e Matias (2022) observam que, na forma como Pigou idealizou, "os chamados impostos pigouvianos visam a equalização dos custos marginais sociais e privados de produção. O imposto seria igual à diferença entre o custo marginal privado e o custo social marginal e seria adicionada ao preço, que mede somente os custos marginais privados. Desta maneira, a internalização dos custos ocorre quando a diferença dos custos marginais também é incorporada ao preço final do produto através do imposto."

¹⁰³ AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes. *Acct. Econ. & L.* 1, n. 1 (2011): Article 6. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/articles/1644/>. Acesso em: 15 jun. 2023. Cf. o original: "*This regulatory function of the tax system is quite well established. Indeed, it can be argued that some types of taxes, such as Pigouvian taxes (designed to deter certain activities by forcing private actors to internalize their social costs), are entirely regulatory in nature. In other cases, such as the corporate income tax, much of the complexity of the current tax structure stems from the government's attempting to use it to achieve regulatory aims. If the US income tax was purely a revenue raising and redistributive tax, most of the complexity of the current tax code could be eliminated.*"

No caso brasileiro, Schoueri (2005) aponta o Decreto 3.200/1941 como exemplo de norma indutora, ou seja, de norma tributária utilizada com fins regulatórios. O artigo 32 previa o adicional do imposto de renda, que era devido no percentual de quinze por cento por solteiros ou viúvos sem filho, maiores de vinte e cinco anos; casados, maiores de vinte e cinco anos, sem filho, deviam recolher o adicional no percentual de dez por cento. O artigo 33 previa o adicional para maiores de quarenta e cinco anos, com um só filho, no percentual de cinco por cento. Conforme constava da ementa, o decreto referido continha disposições destinadas à organização e proteção da família. O adicional do imposto de renda era uma das medidas e ficou conhecido como "imposto de renda do solteiro", embora pudesse recair também sobre casados, inclusive com filho, havendo o desagravamento gradativo da exação. O Estado utilizou a norma tributária com a finalidade de intervir na família, amparando as que tinham maior número de integrantes. Presumindo que os solteiros, viúvos ou casados sem filhos possuíam maior capacidade de contribuir, a exação incidia sobre eles de forma mais gravosa.¹⁰⁴

¹⁰⁴ A propósito, merece destaque o excerto a seguir extraído do endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil:

"Como decorrência do Decreto-lei nº 3.200 de 19/04/1941, a partir da declaração de rendimentos de 1942, foram criados dois campos: um para o contribuinte informar o valor do adicional de proteção à família e outro para declarar a idade. Não se informava a data de nascimento.

A lei de proteção à família foi polêmica e levou a Divisão do Imposto de Renda, órgão máximo da administração desse imposto, a pronunciar-se a respeito, como a decisão do processo 5643-43, publicado no Diário Oficial da União em 6 de novembro de 1943:

'O objetivo da lei criando semelhante imposto não foi coagir indiretamente ao matrimônio e à fundação de família numerosa nem punir os casais estéreis.

Não se trata do imposto do celibato, para cuja aplicação forçoso seria atender-se àqueles motivos, como a Lei Sui Celibi adotado na Itália em 1927, a qual sujeitava ao imposto os celibatários entre 25 e 65 anos, excetuando os religiosos obrigados à castidade, mutilados de guerra, interditos por moléstias mentais, estrangeiros, inválidos e internados em casas de saúde.

Interessado o Estado na organização da família, instituição que mais se cimenta nas leis naturais, competia-lhe auxiliar o progresso e o fortalecimento dessa instituição, provendo as necessidades das famílias numerosas e amparando-as na grande luta econômica atual.

A solução social do problema estava no recurso ao novo ônus, baseando-se no imposto de renda, para tornar mais justa e equitativa a sua repartição e fazendo-o recair de preferência sobre os contribuintes solteiros, viúvos ou casados sem filho, cuja capacidade de contribuição é mais elevada em razão da falta de dependentes.'

A Lei de proteção à família só foi revogada pelo artigo 22 da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 e vigorou até a declaração do exercício de 1964, ano-base de 1963. Durante todo esse período, não foram alteradas as alíquotas nem os contribuintes sujeitos ao adicional." Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades#:~:text=Os%20contribuintes%20do%20imposto%20de,imposto%20a%20que%20estiverem%20sujeitos>. Acesso em: 15 jun. 2023.

A concessão de incentivos fiscais constitui exemplo de norma tributária utilizada com a finalidade de atrair investimentos e capital, fomentar a industrialização, a pesquisa científica etc. A concessão pode consubstanciar-se por meio de imunidade, isenção, redução de alíquota e de base cálculo, anistia, remissão, diferimento, regime especial de tributação etc. O incentivo fiscal é apenas uma das medidas que podem conferir vantagens aos agentes econômicos, tais como subvenções, subsídios, empréstimos bonificados etc.

André de Souza Dantas Elali indica que o Brasil há muito concede incentivos de natureza econômico-financeira, como forma de atrair investimentos, capital, incentivar as exportações, a pesquisa científica, a indústria e o turismo, sendo que há a previsão inclusive há nível constitucional. Na seara tributária, o autor aponta a redução do IRPJ e da CSLL concedido durante anos a empresas que atuam em determinadas atividades econômicas. Os incentivos fiscais concedidos às regiões norte e nordeste¹⁰⁵ produziram efeitos positivos para o desenvolvimento da economia, especialmente o aumento do emprego e da renda.¹⁰⁶

Em relação ao comércio exterior, Schoueri (2005) observa que é numerosa a edição de normas tributárias indutoras, especialmente na segunda metade do século XX, concentradas em benefícios fiscais à exportação. A concessão de incentivos alcança inclusive as mercadorias "nacionalizadas", pois, como ressalta Aliomar Baleeiro, "do ponto de vista econômico, salvo exceções raríssimas, há interesse nacional em que não se tributem pelo imposto de exportação as mercadorias estrangeiras recebidas da origem para venda pelos comerciantes brasileiros a outros países". Esse é o fundamento econômico que justifica a criação dos portos e zonas francas, como a de Manaus.¹⁰⁷

¹⁰⁵ A Lei 13.799/2019 alterou o art. 1º da Medida Provisória 2.199-14/2001, prorrogando o benefício fiscal referente à redução de setenta e cinco por cento do imposto de renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração, para as empresas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam).

¹⁰⁶ ELALI, André de Souza Dantas. Concorrência fiscal internacional: a concessão de incentivos fiscais em face da integração econômica internacional, p. 74. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4168>. Acesso em 15 jun. 2023.

¹⁰⁷ BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, pág.290.

Registre-se que o imposto de exportação constitui relevante instrumento na condução da política relacionada ao comércio internacional, que atualmente é controlada exclusivamente pela União¹⁰⁸.

Os principais benefícios fiscais aplicáveis na exportação são os seguintes: 1) imunidade do IPI em relação aos produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF/88); 2) imunidade do ICMS no que concerne às operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior, assegurando-se, inclusive, a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (art. 155, § 2º, X, "a", da CF/88); 3) imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em relação às receitas decorrentes de exportação; 4) não incidência (isenção) da contribuição para o PIS/PASEP (art. 5º da Lei 10.637/2002) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (Lei 10.833/2003), no que concerne às receitas decorrentes de operações de mercadorias para o exterior; 5) isenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as remessas ao exterior de juros devidos por financiamentos à exportação e do IOF incidente sobre operações de financiamento realizadas mediante emissão de conhecimento de depósito e warrant representativos de mercadorias depositadas para exportação em entrepostos aduaneiros (art. 1º, X e XI, da Lei 8.402/92).

Tais benefícios permitem que as empresas brasileiras tenham mais capacidade para competir no mercado internacional. Constituem nítida intervenção estatal na economia, induzindo agentes econômicos a ampliar a atuação do país no comércio exterior.

A norma tributária editada com finalidade meramente arrecadatória ou com finalidade regulatória (consubstanciada essencialmente na extrafiscalidade) deve observar os princípios previstos na Constituição Federal e na legislação, sobretudo no que se refere às limitações do poder de tributar e ao próprio conceito de tributo. Nesse

¹⁰⁸ Cf. Baleeiro (2018, p. 290): "Apesar disso, como realçou ALIOMAR BALEEIRO, até o advento da Emenda Constitucional n.º 18/1965, o imposto de exportação era de competência dos Estados-Membros, que interferiam, assim, diretamente, na política relacionada com o comércio exterior. O erro foi corrigido e, desde então, se atribuiu à União o imposto de exportação, retomando o ente federal o domínio sobre os critérios na condução daquela política".

cenário, é importante destacar que não é possível a criação de um tributo que tenha como fato gerador uma infração, pois o artigo 3º do CTN, entre outras disposições, estabelece que tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. Assim, ainda que haja escopo de intervenção na economia, o Estado brasileiro não pode criar uma norma indutora que implique exação (tributária) como penalidade. É certo que o descumprimento de obrigação acessória pode implicar a imposição de sanção. Isso ocorrendo, o simples fato da inobservância da obrigação acessória determina a sua conversão em principal, em relação à penalidade pecuniária. Não obstante, isso não implica que tenha havido incidência tributária na hipótese. Conforme argumenta Edison Carlos Fernandes¹⁰⁹, "o que se converte em obrigação principal é a penalidade aplicada ao descumprimento da obrigação acessória (art. 113, § 3º, do CTN)", que possui caráter patrimonial e pode ser inscrita e cobrada através do procedimento executivo fiscal, como ocorre com os tributos inadimplidos. Contudo, "isso não significa, em absoluto, que o inadimplemento de obrigação acessória possa resultar na exigência de tributo", pois "são duas situações bastante distintas"¹¹⁰.

¹⁰⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Capacidade colaborativa e o tributo como penalidade: o caso do controle fiscal em subconta contábil. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 37, p. 106-118, 2017. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/165346?mode=full>. Acesso em: 15 jun. 2023.

¹¹⁰ Cf. a compilação do entendimento doutrinário feita por Edison Carlos Fernandes: "No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coelho esclarecem que a obrigação principal nasce com a ocorrência do fato gerador, que deve ser provado pelo Fisco, enquanto as obrigações acessórias, de natureza instrumental, servem como meio para a verificação da ocorrência do fato gerador e de suas características, não apresentando um fim em si mesmas. E concluem afirmando que obrigações acessórias (as quais se traduzem em um fazer) não têm o condão de obrigar o particular ao pagamento de tributo (obrigação de dar). Seguindo na mesma linha, Gustavo Miguez de Melo sentencia que a cobrança de tributo tem, necessariamente, de respeitar a capacidade econômica do contribuinte e a equidade. O descumprimento de obrigação acessória não aumenta a capacidade econômica do contribuinte nem torna equitativo o aumento de encargos tributários, logo, não justifica a cobrança de um tributo. Apesar de concordarem com as conclusões até aqui apresentadas, os autores de doutrinas mais recentes trazem outros argumentos à questão. Um exemplo é André Luiz Costa-Corrêa, que ressalta o disposto no art. 113, §§ 1º e 3º do CTN, resumindo que o descumprimento de obrigação acessória pode implicar o surgimento de uma obrigação principal, qual seja, a penalidade pecuniária, mas, essa obrigação principal decorrente do não cumprimento da obrigação acessória não é nem pode ser comparada a tributo, por expressa previsão do art. 3º do mesmo CTN. Outro exemplo é Fabiana Del Padre Tomé, para quem, havendo descumprimento da obrigação acessória, cabe à Administração aplicar a sanção pecuniária correspondente, que precisa estar igualmente prevista em lei e cujo montante há de ser proporcional à gravidade do ilícito praticado. Qualquer outra espécie de punição configura sanção política, inadmissível no sistema constitucional brasileiro. Enfim, parece ser consenso o entendimento segundo o qual o descumprimento de obrigação acessória não pode ser apenado com a cobrança de tributo."

2.5 Regulação baseada em risco.

Conforme mencionado no capítulo 1, o anexo H da Convenção de Quioto Revisada estabelece normas destinadas a combinar a investigação adequada das infrações aduaneiras com uma afetação mínima do comércio internacional, levando em consideração que a responsabilização de irregularidades menores, que são muito frequentes, pode ensejar prejuízos desproporcionais ao comércio. A Convenção elenca princípios que devem ser aplicados para fins de simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros, destacando-se, entre eles, a adoção de técnicas modernas, tais como sistemas de gestão de risco e controles de auditoria bem como a mais ampla utilização possível das tecnologias da informação. No âmbito do controle aduaneiro, a Convenção impõe que a Administração Aduaneira utilize métodos de gestão de risco, devendo-se recorrer à análise de risco para determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de transporte, que devem ser submetidas à fiscalização. A análise da gestão do risco deve ser adotada em conjunto com uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei. Nesse contexto, a seguir são expostos os principais aspectos teóricos da regulação baseada em risco.

A abordagem baseada em risco leva em consideração a probabilidade e o impacto do não cumprimento de obrigações regulatórias específicas. Esse não cumprimento pode provocar um cenário de efeitos adversos significativos¹¹¹.

A análise dos riscos enfrentados pela sociedade no momento atual demonstra que são inadequados os meios utilizados pelos governos para enfrentá-los. Ainda que se adote um sistema de abordagem baseada em risco, não é suficiente o gerenciamento ou análise do risco. É necessário também analisar-se o desenrolar da tomada de decisões relacionadas ao risco. Obter-se respostas eficazes ao risco exige coordenação e, eventualmente, conciliação entre estruturas que possuem interesses políticos diversos. No Brasil, o risco ambiental, por exemplo, pode envolver coordenação e conciliação entre entes federal, estaduais e municipais, como é o caso da Amazonia¹¹².

¹¹¹ ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo com a proposta, para a temática escolhida pela Diretoria Colegiada da ANAC, de modelagem regulatória baseada em mecanismos de incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 10). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2021, pág. 33.

¹¹² OECD. Risk and Regulatory Policy: Improving the Governance of Risk, OECD Reviews of Regulatory Reform. OECD Publishing. Paris, 2010. Disponível em:

O escopo das abordagens baseadas no risco é a formulação de propostas regulatórias e o desenvolvimento de estratégias de compliance, com a finalidade de se fazer cumprir os objetivos regulatórios. A impossibilidade manifesta de se eliminar todos os riscos impõe que as estratégias regulatórias sejam direcionadas aos riscos de maior magnitude. Existem hipóteses em que não é possível se verificar aprioristicamente a probabilidade do evento danoso. Isso impõe a consideração racional e transparente de outros fatores tidos por relevantes, não obstante possivelmente permanecerá a situação de incerteza (OECD, 2010).

A regulamentação é o meio adequado para o Poder Público impor medidas para reduzir ou eliminar o risco, levando em consideração a probabilidade de sua ocorrência de modo antecipado. Contudo, é possível que a gestão (análise e resposta) do risco ocorra após a sua concretização, por meio de uma regulamentação que promova a redução da probabilidade de eventos danosos no futuro (OECD, 2010).

O risco pode ser definido como uma consequência incerta relativa a um evento ou atividade que é relevante para a coletividade. Em cada campo (ex. saúde pública; falhas de mercado; risco ambiental; aviação civil etc.), o risco envolverá a utilização de estratégias regulatórias específicas. Apesar disso, pode-se sistematizar a abordagem baseada no risco em termos gerais, levando-se em consideração três fases sequenciais: avaliação, gestão e revisão – "assessment, management and review" (OECD, 2010, p. 19).

A fase de avaliação envolve a construção de um modelo conceitual do risco, levando em consideração a variedade de questões associadas ao risco, bem como a avaliação da probabilidade de ocorrência do risco e do impacto negativo gerado no meio social. Nesta fase, deve-se considerar também o "risk/risk" – quando a redução ou eliminação do risco em determinada área faz surgir um risco em outra área, que também

<http://regulatoryreform.com/wp-content/uploads/2015/02/OECD-Risk-and-Regulatory-Policy-2010.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023, pág. 16 (tradução livre e adaptada). Cf. o original: "The problem-solving capacities of government administrations have often been inadequate in the face of the major risks facing society today. The range of policy responses to risk in the public sector comprises a broad picture. Not only does it include what has been termed risk management or risk analysis; it also looks at how risk-related decision making unfolds when a range of actors is involved. Effective responses to risk require co-ordination and possibly reconciling between differing policy objectives. Significant risks such as those related to climate change, terrorism or critical infrastructures call for co-ordinated effort amongst a variety of government agencies."

gera impacto negativo e deve ser evitado –, identificando-se meios de compensação de risco.

A fase de gestão envolve a elaboração de estratégias regulatórias destinadas ao enfrentamento do risco. Há uma ampla gama de estratégias que podem ser adotadas pelo Poder Público. Em termos gerais, essa gama de estratégias pode ser classificada em quatro categorias: 1) Evitação do risco: proibição da atividade ou evento gerador do risco; 2) Redução do risco: utilização de meios que promovam a redução da probabilidade e dos impactos relacionados a uma atividade ou evento gerador do risco, com a elaboração de regulamentação, exigência de licenciamento e adoção de estratégias de fiscalização e compliance; 3) Retenção de riscos: aceitação do impacto negativo decorrente da ocorrência do evento danoso, arcando o próprio poder público com a responsabilidade ("self insurance"); 4) Transferência de risco: deslocar a aceitação do risco para o setor regulado, geralmente por meio de contratos ("compulsory insurance, privatisation, public private partnerships")¹¹³.

A fase de revisão é essencial para que se promova uma gestão eficaz dos riscos, adotando-se uma abordagem baseada no ciclo de estratégias, que leve em consideração o *ex ante* e o *ex post*. A gestão adaptativa ("adaptive management") permite o desenvolvimento de futuras respostas, com a obtenção de melhores resultados. Embora uma regulação baseada em risco eficaz exija uma avaliação *ex ante* e *ex post* das estratégias de avaliação e gestão de riscos, verifica-se certa resistência do Poder Público em realizar essa avaliação de forma sistemática e oportuna. As razões normalmente envolvem a aceitação de alocação de recursos (que são limitados) e as eventuais críticas no ambiente político em razão da revisão de estratégias relacionados ao risco¹¹⁴.

As três fases citadas devem ser conjugadas com a transparência em relação aos riscos. A comunicação permite identificar a magnitude do risco, educar e informar a coletividade, inclusive no que se refere aos graus de risco, especialmente nas hipóteses

¹¹³ OECD. Ob. cit., p. 19.

¹¹⁴ Cf. o original (OCDE, 2010, p. 24): "While good risk policy processes require *ex ante* and *ex post* evaluation of risk assessment and management strategies it is a challenge for governments to undertake this evaluation systematically and in a timely manner. Some explanations for this are that governments may not be willing to accept the conduct of reviews as an appropriate allocation of limited resources, or may be concerned about the political consequences if reviews of responses to risk are highly critical."

de "risk/risk". A transparência é relevante para fins de previsibilidade no setor regulado e de investimentos setoriais, além de melhorar a aceitabilidade social da gestão do risco.

A incorporação da abordagem baseada em risco pelo Poder Público tem como desafio estabelecer o equilíbrio entre elementos como maior flexibilidade e inovação na prestação dos serviços públicos e, por outro lado, limitar as consequências adversas das ocorrências negativas, sobretudo no que concerne à possibilidade de erros e falhas.

Na prática, verifica-se a dificuldade de se promover uma reforma administrativa destinada a implementar um modelo único no setor público, com a função de estabelecer estratégias regulatórias para tratamento do risco, como, por exemplo, a criação de um órgão ou entidade com tal função, abarcando diversos campos sociais. O excesso de prestígio em relação à opinião de especialistas em detrimento da tomada de decisões por meio da formulação de políticas democráticas pode tornar sem legitimação esse modelo, ou seja, um modelo sem aceitação da coletividade. Não obstante, mostra-se possível identificar algumas características comuns que permita a formulação de propostas capazes de aprimorar o tratamento dos riscos.

A regulação baseada no risco ("risk and regulatory policy") constitui a formulação de uma estrutura regulatória que tenha como escopo o tratamento do risco¹¹⁵. O exame do "risk and regulatory policy" preocupa-se em entender como as autoridades reguladoras colocam em operação abordagens baseadas em risco para atingir seus objetivos regulatórios e quão bem-sucedidas essas iniciativas são na prática. Isso é importante, pois permite o compartilhamento da experiência regulatória, viabilizando a sua aplicação a outros setores regulados ou até em relação ao mesmo setor em outro país.

A regulação baseada no risco concentra seu foco nos riscos de maior magnitude, ou seja, naqueles em que o descumprimento acarreta maiores danos potenciais à coletividade. Isso porque é manifesta a impossibilidade de se eliminar todos os riscos e fatores que ensejam o descumprimento das obrigações regulatórias. A implementação eficaz dessa política regulatória permite que a fiscalização seja concentrada nas atividades que oferecem riscos de maior magnitude. Nesse regime, fica o regulador

¹¹⁵ A estrutura de uma regulação baseada no risco varia de acordo com a perspectiva adotada pelos autores. O Poder Público pode combinar a abordagem baseada em risco com as diretrizes formuladas pelas diversas teorias regulatórias, valendo-se, inclusive, da metarregulação.

desincumbido de exercer a fiscalização de todas as obrigações regulatórias e de tratar indistintamente todos os regulados (ARANHA, 2021).

Numa visão mais restrita, a regulação baseada no risco é utilizada para racionalizar a alocação de recursos de fiscalização, tornando esta mais racional. No entanto, a abordagem baseada no risco tem se expandido para aprimorar a tomada de decisão em diversas atividades, nas quais é necessária a intervenção estatal, tais como educação, saúde etc. Em suma, "a regulação baseada em riscos envolve o desenvolvimento de estruturas e procedimentos decisórios para priorizar as atividades regulatórias e implantar recursos, principalmente relacionados à inspeção e à fiscalização, com base em uma avaliação dos riscos que as empresas reguladas representam para os objetivos do regulador" (OECD, 2010, p. 187).

A fixação de prioridades considerando a magnitude do risco enseja estabelecer um padrão de riscos que serão teoricamente tolerados, o que nem sempre é previsto pelo regulador. Como adverte Julia Black, a regulação baseada no risco é um jogo de soma zero, tendo em vista que os recursos que são destinados a determinada área não são utilizados em outra, ou seja, o regulador precisa identificar os riscos que não terão recursos destinados à prevenção (OECD, 2010).

Isso pode ocasionar uma série de falhas na implementação isolada da abordagem baseada em risco, especialmente as seguintes: 1) ainda que observado o ciclo de implementação ("assessment, management and review"), a regulação baseada no risco, por si só, não possui mecanismos de conformação do comportamento do regulado, sobretudo no que se refere ao oferecimento de estímulos intrínsecos; 2) a abordagem baseada em risco pode ter contornos paradoxais, sendo o principal deles a falsa presunção do regulador de que é possível promover o tratamento dos riscos, olvidando-se de prever a possível falha institucional de lidar com a própria incapacidade de prever todos os riscos; 3) o regulador deve ser transparente em relação às prioridades regulatórias e aos riscos que serão tolerados, e deve estar apto para lidar com as consequências políticas, jurídicas e práticas decorrentes dos estabelecimento de níveis de tolerância ao risco¹¹⁶; 4) a abordagem baseada em risco tende a se concentrar

¹¹⁶ Cf. o Referencial básico de Gestão de Riscos do TCU, que elenca a aceitação do risco como uma das opções de tratamento de riscos: "*Aceitar ou tolerar o risco é não tomar, deliberadamente, nenhuma medida para alterar a probabilidade ou a consequência do risco. Ocorre quando o risco está dentro do nível de tolerância da organização (e.g. quando o risco*

nos riscos conhecidos e mais comuns, podendo falhar no enfrentamento de novos riscos, adotando postura retrógrada em virtude de apego a uma estrutura regulatória já estabelecida; 5) a priorização de riscos de maior magnitude pode ensejar negligência em relação aos riscos de níveis mais baixos que, se numerosos e disseminados de forma ampla no ambiente regulado, pode resultar perigo cumulativo considerável¹¹⁷; 6) a falha na categorização baseada em risco de setores e atividades, sem levar em consideração o risco concreto que determinado perfil regulado efetivamente representa pode comprometer as ações de planejamento fiscalizatório e a correspondente alocação de recursos.

A regulação baseada em risco normalmente tem relação de dependência com a metarregulação. Objetiva-se que a regulação aprimore os próprios sistemas de controle interno dos regulados, ao se prescrever critérios e parâmetros que devem ser observados. No entanto, o regulador deve ser cauteloso na confiança que deposita na autorregulação, pois, para as empresas, o controle interno tem relação com o propósito de se alcançar os interesses privados, sobretudo o lucro. Um melhor resultado pode ser alcançado se o regulador impuser, por exemplo, a própria modificação do estatuto/contrato social da empresa, para fins de incorporação dos critérios e padrões fixados.

Por outro lado, conforme supramencionado, a regulação baseada no risco não possui mecanismos de conformação do comportamento do regulado. Isso porque o foco é o cumprimento das obrigações regulatórias. Ainda que associada a uma estratégia de verificação acerca do grau de cumprimento da lei, não há consideração acerca do

é considerado baixo), a capacidade para fazer qualquer coisa sobre o risco é limitada ou, ainda, o custo de tomar qualquer medida é desproporcional em relação ao benefício potencial (e.g. gastar mais recursos financeiros para proteger um ativo do que o próprio valor do ativo)." (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de gestão de riscos/Tribunal de Contas da União – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023).

¹¹⁷ Como advertem Baldwin e Black, abordagens baseadas em risco mal projetadas, de fato, provavelmente levarão à ausência de controle persistente de certos tipos de riscos corporativos e sistêmicos. Se tais sistemas não forem complementados por outros programas, como os de inspeção aleatória, eles podem subestimar os criadores de risco de nível inferior, os “infratores esquecidos” que escapam da priorização. O efeito geral da regulamentação não é reduzir o risco, mas substituir riscos amplamente disseminados por números menores de riscos maiores. (BALDWIN, Robert; BLACK, Julia. Really Responsive Regulation. LSE Law, Society and Economy Working Papers, Londres, v. 15, p. 1-47, 2007. Disponível em: <https://www.lse.ac.uk/law/working-paper-series/2007-08/WPS15-2007BlackandBaldwin.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023, p. 13).

oferecimento de estímulos que conduzam o regulado a adotar um comportamento virtuoso. O regulado é classificado conforme a atividade que exerce, submetendo-se a uma fiscalização mais rigorosa caso tal atividade ofereça um risco de maior magnitude.

Na seara tributária, a administração deve dispor de estratégias e estruturas que garantam que seja reduzido ao mínimo o não cumprimento da legislação. Não obstante, deve-se reconhecer que os recursos são limitados, manifestamente aquém do necessário para garantir o cumprimento das obrigações tributárias por todo e qualquer contribuinte. Nesse cenário, exige-se uma metodologia que determine a alocação mais racional de recursos¹¹⁸.

Em termos gerais, a legislação tributária (dos países) tende a ser de natureza altamente prescritiva, objetivando o legislador alcançar todas as possíveis situações, o que é manifestamente impossível. Registre-se que a legislação prescritiva geralmente não possui flexibilidade suficiente para acompanhar a evolução da sociedade, dos mercados etc. Além disso, há os problemas de ambiguidade e ausência de clareza. Essas falhas ensejam a existência de zonas "obscuras", nas quais haverá a atuação de contribuintes que perseguem vantagens pessoais. Nesse cenário, verifica-se especial relevância na identificação dos riscos, cujo não tratamento pode implicar, a longo prazo, perda significativa na arrecadação tributária. Geralmente o risco de conformidade é analisado sob a ótica do contribuinte individual, mas a categorização pode levar em consideração um agrupamento industrial, um segmento específico de mercado ou mesmo um perfil específico, como os grandes devedores¹¹⁹. No que se refere ao nível de conformidade do contribuinte, apontam-se duas abordagens, uma que leva em consideração a perspectiva de racionalidade econômica (análise econômica) e outra que se baseia em conceitos e pesquisas de disciplinas como psicologia e sociologia. A perspectiva econômica é influenciada basicamente pelos seguintes fatores: 1) ônus financeiro (o não cumprimento geralmente é diretamente proporcional ao montante do crédito tributário); 2) o custo da conformidade (refere-se às obrigações tributárias

¹¹⁸ OECD. Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance. OECD Publishing, Paris, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

¹¹⁹ No caso brasileiro, destaca-se a estratégia da Receita Federal que instituiu grupo de trabalho objetivando o acompanhamento patrimonial de grandes devedores, com o escopo de evitar a blindagem patrimonial. A implementação ocorreu por meio da Portaria 1.441/2015, que determinou a criação de Equipes Regionais de Monitoramento Patrimonial e de Garantia do Crédito Tributário.

exigidas além do próprio tributo); 3) ameaça de sanção (multa) e cobrança forçada (inscrição em dívida ativa e cobrança judicial); 4) concessão de incentivos aos contribuintes que cumprem suas obrigações. Por sua vez, os fatores comportamentais ("behavioural factors") são os seguintes: a) diferenças individuais (que são influenciadas por razões de idade, nível educacional, padrão moral, personalidade etc.); b) convicção pessoal de que o sistema tributário é injusto; c) crença de que é mínimo o risco de a fiscalização perceber o não cumprimento da regra fiscal¹²⁰; d) assunção do risco (é o caso daquele que vê a evasão fiscal como um jogo a ser jogado e vencido, ou seja, considera-se habilidoso para descumprir suas obrigações e não ser punido)¹²¹.

A relação de conformidade do comportamento do regulado não é devidamente tratada pela regulação baseada em risco. Nela, o que se espera, é que o regulado cumpra as obrigações regulatórias, o que implica a não concretização do risco. Como observa Aranha (2021, p. 62), "o compliance regulatório, ou conformidade à regulação aplica-se tanto à regulação de comando e controle, quanto às espécies regulatórias apoiadas em normas e pressões sociais intrínsecas ao setor regulado, mas é nestas últimas que ele se apresenta como um problema de primeira grandeza, já que a regulação ordenadora e criminalizadora é dogmática em pressupor que a conduta do particular seria afetada pela previsão normativa extrínseca e comumente – ou convenientemente – dispensa a análise sobre o real nível de conformidade regulatória efetivamente por ela alcançado", destacando que "a teoria da regulação responsiva, por exemplo, é comumente defendida por incorporar em sua fórmula de pirâmides de persuasão e de punição a justificativa de que o método responsivo levaria a uma melhor efetivação da conformidade/compliance regulatório".

2.6 Teoria da regulação responsiva.

A teoria da regulação responsiva é uma teoria em formação, amparada por estudos empíricos realizados na década de 1970, que tratavam sobre movimentos nacionais de desregulação e proposta de teorização responsiva sobre a natureza do direito; na década de 1980, estudos sobre o papel influente da ordenação social,

¹²⁰ A título de exemplo, pode-se pensar na renda obtida por autônomos. No caso dos assalariados, a declaração de terceiros (empregador) torna visível a renda obtida, especialmente quando há retenção na fonte, como no caso brasileiro.

¹²¹ OECD (2004). Ob. cit., pp. 37-38.

mercadológica, estatal e corporativa na estruturação da indústria regulada. Em 1992, destaca-se o livro clássico de Ian Ayres e Braithwaite e uma infinidade de artigos científicos e livros que foram editados posteriormente. Algumas obras propuseram melhorias teóricas, como foi a proposta do diamante regulatório de Kolieb (2015). O próprio Braithwaite (2006) tratou da aplicação prática em formato de governança nodal. Já na década de 2010, destacam-se estudos, sobretudo de australianos, demonstrando o uso da regulação responsiva e da pirâmide regulatória em diversos setores, tais como saúde pública, meio-ambiente, transportes e comunicações (IVEC e BRAITHWAITE, 2015)¹²². Deve-se compreender que o regulador pode utilizar a teoria da regulação responsiva em diversos campos da atuação regulatória, inclusive para fins de fiscalização tributária.

Segundo Aranha (2021, pp. 73-80), "no esquema de termos regulatórios, a teoria ou modelo regulatório é uma formulação coerente de técnicas, estratégias e modalidades regulatórias propostas com o intuito de repercutirem sobre a engrenagem regulatória pressuposta do espaço regulado". Nesse espaço, "o regulado e o regulador não agem com o desejo de atingirem objetivos públicos ou privados; eles agem em sintonia ou não com a orientação normativa objetiva e são algozes ou vítimas dos constrangimentos normativos voltados à promoção de princípios jurídicos para teorias jurídicas de oposição entre o público e o privado, ou são partícipes na consecução da eficiência regulatória para teorias jurídicas inspiradas no Estado Regulador, como é o caso da teoria responsiva da regulação, que se propõe a superar o antagonismo entre discursos de desregulação e de intensificação regulatória para abraçar a nova realidade de fluxo institucional ou regulatório".

O alcance da efetividade da estratégia responsiva é baseado na combinação de formas de regular apoiadas em incentivos extrínsecos e intrínsecos. Embora a teoria da regulação responsiva destaque o papel dos incentivos intrínsecos – especialmente porque eles não são prestigiados pela prática institucional regulatória –, ela não se confunde com a modalidade regulatória apoiada em incentivos intrínsecos. Para a teoria da regulação responsiva, as formas de regular apoiadas em incentivos extrínsecos e

¹²²ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações (Meta 5). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2019.

intrínsecos são interdependentes, por meio dos quais o regulador busca moldar o comportamento dos regulados, a fim de que alinhem sua conduta para que sejam alcançados os objetivos regulatórios¹²³. Assim, incentivos não significam meras recompensas, "mas formas regulatórias inscritas em uma racionalidade material reflexiva de contínua negociação das regras de conduta, mediante realinhamento conjuntural de interesses e compreensão da diversidade de motivações dos regulados, entre si, e no tempo e no espaço" (ARANHA, 2021, p. 97).

A responsividade não é uma fórmula única, pois pressupõe que a governança deve ser responsiva ao ambiente regulatório e ao comportamento dos regulados, com a finalidade de se verificar a necessidade de se aplicar ou não uma medida intervencionista, a fim de que se realize o interesse público. Braithwaite, em artigo recente, especifica alguns tipos de responsividade, entre eles a piramidal, a responsividade em rede e a metarregulatória¹²⁴. Em suma, "a variedade de tipos de responsividade demonstra que, para cada problema regulatório, etapa regulatória, competência regulatória, setor ou área setorial regulada haverá um ou mais tipos responsivos mais adequados à consecução do interesse público"¹²⁵.

A regulação responsiva é um modelo dinâmico, pois não propõe, de forma apriorística, um rol de opções estanque e padronizado¹²⁶. Os meios que o Poder Público utiliza para influenciar o comportamento dos regulados – instrumentos ou técnicas regulatórias – levam em consideração a conjuntura regulatória, em uma abordagem

¹²³ ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre abordagem comando-e-controle e teorias da regulação apoiadas em incentivos, com ênfase na regulação responsiva e seus fundamentos, inclusive o desenho das pirâmides responsivas, bem como sua aplicação direta no setor aéreo. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 6). Núcleo de Direito Setorial e Regulatório da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2021.

¹²⁴ Cf. Braithwaite: "Responsive regulation suggests that governance should be responsive to the regulatory environment and to the conduct of the regulated in deciding whether a more or less interventionist response is needed (Ayres and Braithwaite 1992). From those bare bones, a number of types of responsiveness are considered: pyramidal responsiveness, microresponsiveness, networked responsiveness and meta-regulatory and socialist responsiveness." (BRAITHWAITE, John. Types of responsiveness. In: DRAHOS, Peter; KRYGIER, Martin. Regulatory theory: foundations and applications. Canberra: ANU Press, 2017. p. 117-132. Disponível em: <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2017/06/ch07-of-Regulatory-Theory.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023).

¹²⁵ ARANHA, Marcio Iorio et al. Ob. cit. (Meta 6), pág. 317.

¹²⁶ Cf. Aranha (2021): "O maior expoente da teoria da regulação responsiva [Braithwaite] não se aventura em entregar um menu regulatório pronto e acabado, mas ressalta a importância de que o regulador construa a pirâmide de persuasão e punição adequada às circunstâncias e, inclusive, recomenda uma heurística de teste e aprendizado contínuo para construção de modelos responsivos." (Aranha, pág. 170).

heurística de aprendizado do regulador. Consequentemente, a regulação responsiva pode ser aplicada em setores distintos (e.g. controle interno, fiscalização tributária, concessão, permissão etc.), nos quais são diversos os instrumentos ou técnicas regulatórias à disposição do regulador¹²⁷, sem prejuízo do aproveitamento de experiências positivas em outros setores.

A teoria da regulação responsiva não prestigia a impunidade. Na verdade, a complexidade e a morosidade do processo sancionador baseado em incentivos extrínsecos normalmente propiciam o não alcance dos objetivos regulatórios. No caso brasileiro, há um amplo rol de instrumentos de defesa, inclusive na fase recursal. Além da tramitação em três instâncias (que ocorre geralmente), o processo administrativo pode ser revisto, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, caso surjam fatos novos ou circunstâncias relevantes capazes de justificar a inadequação da sanção aplicada (art. 65 da Lei 9.784/99). Não logrando sucesso na via administrativa, resta ainda ao regulado o apelo à via judicial, procrastinando ao máximo a concretização da penalidade, podendo, inclusive, beneficiar-se da prescrição. Isso propicia aos regulados uma sensação de impunidade. No âmbito da regulação responsiva, não interessa ao regulador a persecução de todas as infrações (desconsiderando os níveis de relevância). A regulação responsiva ganha força observando a gradação de sanções, evitando a concentração do esforço regulatório em sanções de pouca gravidade. A eficácia na conformação do comportamento do regulado será mais eficaz quanto mais medidas forem dispostas com graus de constrangimento distintos, desde medidas amenas até as mais graves (ARANHA, 2021).

A teoria da regulação responsiva incorporou em sua fórmula pirâmides de persuasão e punição. Aranha (2021, p. 107) ressalta que "a regulação, para Braithwaite, consiste em um conjunto de atividades distribuídas em uma pirâmide em que, na base, encontram-se atividades persuasivas da conduta do regulado, enquanto, no topo, um conjunto de penas draconianas de condutas indesejadas". Não obstante, a regulação responsiva não se resume nem à pirâmide de persuasão e punição nem à ideia de escalonamento de sanções (levando em consideração o comportamento do regulado). Ayres e Braithwaite observam que os dados empíricos demonstram que as agências reguladoras ("regulatory agencies") geralmente garantem melhor a conformidade

¹²⁷ ARANHA, Marcio Iorio et al. Ob. cit. (Meta 6), pág. 316.

quando utilizam armas benignas ("benign big guns"), ou seja, o regulador interage de forma serena ("speak softly") com o regulado, portando grandes tacapes ("big sticks"), que representam uma menor hierarquia de sanções¹²⁸. A incorporação da pirâmide de persuasão e punição não implica ordem ao regulador para classificar, aprioristicamente, condutas, conforme níveis de gravidade. Em princípio, a gravidade da infração não obsta a utilização de medidas persuasivas para tentar se resolver o problema, ou seja, deve-se sempre verificar a possibilidade de se estabelecer um diálogo entre regulador e regulado. Apenas quando manifestamente descabidas tais medidas, conforme razões justificadas, é que o regulador deve utilizar, desde logo, as medidas mais drásticas. Em suma, conforme argumenta Braithwaite, escalar de forma afoita a pirâmide para impor sanções na maioria das vezes mais piora as coisas, ao invés de melhorá-las, especialmente no que se refere aos patamares intermediários¹²⁹.

A teoria da regulação responsiva surgiu num espaço em que dois extremos se tocam, os movimentos de regulação e desregulação¹³⁰. É nesse espaço que interagem a regulação estatal e a regulação privada, formando-se um ambiente propício para a construção de novos desenhos regulatórios. Em suma, "a teoria da regulação responsiva é uma resposta à retórica de oposição entre desregular e regular mais intensamente, em homenagem à nova realidade de fluxo regulatório, ou também chamada de fluxo institucional" (ARANHA, 2021, p. 111).

A compreensão desse cenário é importante para a assimilação dos pressupostos da teoria da regulação responsiva (extraídos da já citada obra de Marcio Iório Aranha),

¹²⁸ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992, pág. 19.

¹²⁹ BRAITHWAITE, John. *The Essence of Responsive Regulation (Fasken Lecture)*: UBC Law Review, Vancouver, v.44, n. 3, p. 475-520. 2011, p. 505. Disponível em: http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/03/essence_responsive_regulation.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

¹³⁰ Cf. Aranha et al. (2019, pág. 205): "O momento histórico do livro clássico de Ayres e Braithwaite, por sua vez, foi de uma experiência de cerca duas décadas do predomínio de um discurso pró desregulação, de Ronald Reagan e Margaret Thatcher, e da diferença em termos de efetivos constrangimentos normativos implementados pelas agências reguladoras dos Estados Unidos no primeiro e segundo governo Reagan, em que foi detectada uma efetiva retomada da força regulatória – no segundo mandato – após uma inicial diminuição no primeiro mandato. Essa constatação de que o discurso de desregulação, de fato, resultara em mais regulação vinha atribuída à compreensão de que a regulação havia migrado de um período de opção maniqueísta entre regular e desregular para uma era de fluxo regulatório caracterizada pelo predomínio dos fluxos e refluxos, de correntes e contra-correntes oriundas da interrelação e interdependência entre as ordens social, mercadológica, estatal e associativa (AYRES e BRAITHWAITE, 1992, p. 14)."

que podem ser assim resumidos e sistematizados: 1) a rejeição da ideia de que não deve haver regulação; 2) a sinergia entre persuasão e punição; 3) a sinergia entre persuasão e punição faz com que o regulado tenha maior aptidão para cumprir as obrigações regulatórias; 4) a fiscalização regulatória realizada pela indústria seria mais ostensiva, demorada e profunda do que a realizada por agentes públicos; 5) a regulação consubstanciada em regras detalhadas não é capaz de suprir as deficiências da gestão empresarial, mas pode incentivá-la por meio da escalada regulatória; 6) os atores regulados são combos de compromissos contraditórios, em relação a valores como racionalidade econômica, cumprimento da lei e senso de responsabilidade; 7) os estudos empíricos (prévios) que sustentam a teoria da regulação responsiva demonstram que a persuasão é um meio menos dispendioso e mais eficaz para conformar o comportamento do regulado; 8) "a teoria da regulação responsiva parte do pressuposto de que a regulação cooperativa será tanto mais possível quanto maior for a dimensão ou intensidade de três requisitos¹³¹: a) o uso de uma estratégia de barganha de reação equivalente; b) a disposição hierárquica de uma gama de sanções e de estilos regulatórios interventores nas pirâmides de constrangimento; e c) a altura da pirâmide, representada pela afluência de sua sanção mais severa" (ARANHA, 2021, pp. 111-118).

Por outro lado, o alcance da responsividade pode ser resumido a três elementos: 1) à estrutura da indústria ou setor regulado; 2) às motivações que importam aos autores regulados; 3) ao comportamento do regulado (ARANHA, 2021). Trata-se de um modelo complexo, o que visa a responder ao contexto da indústria ou setor regulado e às intenções e movimentos dos atores regulados.

Isso porque cada setor regulado exige um desenho regulatório específico. A regulação responsiva recomenda ao regulador que não seja dogmático sobre qualquer teoria, incluindo a própria regulação responsiva. O regulador deve estar atento para responder a insights contextuais. O ponto de partida não é, portanto, a criação de um conjunto de regras que se aplica a todos indistintamente, e sim o entendimento de que

¹³¹ Cf. Aranha (2021, p. 118): "Tais requisitos, quando bem combinados, geram no regulado a consciência de que o regulador age com critério e justiça, o que, por si só, tem efeito benéficos na conformidade desejada às normas, pois, como afirma Benkler, a percepção de que a regulação seja justa gera maior probabilidade de conformidade."

a regulação é definida por regras que consideram contextos específicos (BRAITHWAITE, 2011).

As motivações que importam aos atores regulados têm a ver com os objetivos que os movem. Para entender a regulação, é necessário agregar as empresas em grupos industriais e desagregá-las em subunidades corporativas, estas em atores corporativos individuais, considerando a diversidade em relação a eles ("multiple selves"). Alguns autores regulados cumprem a lei simplesmente por seu caráter compulsório. Outros, porque é uma escolha economicamente racional. Não há, portanto, uniformidade no que concerne às motivações de cada integrante do setor regulado. Alguns regulados alteram seu comportamento a depender do contexto, ora levando em consideração o senso de responsabilidade, ora a maximização do lucro. Por isso, a clássica afirmação de que os regulados são feixes de compromissos contraditórios em relação a valores como racionalidade econômica, cumprimento da lei e responsabilidade empresarial ("all corporate actors are bundles of contradictory commitments to values about economic rationality, law abidingness, and business responsibility"). Considerando essa peculiaridade, atores motivados pela racionalidade econômica se sentirão atraídos por uma estratégia totalmente baseada na persuasão e na autorregulação; a boa vontade dos atores movidos por senso de responsabilidade será prejudicada por uma estratégia que tenha por base a punição. A persuasão é um meio menos dispendioso em comparação à punição ("punishment is expensive; persuasion is cheap"). A estratégia regulatória baseada na punição cria um ambiente adverso entre regulador e regulado, com o desperdício de recursos, em razão da litigiosidade, e com a utilização de métodos de resistência, por meio dos quais os regulados aproveitam-se das brechas legais para obter vantagens pessoais. A regulação responsiva propõe uma estratégia regulatória que leve em consideração as diversas motivações do setor regulado, a fim de que sejam formuladas políticas públicas sólidas¹³².

A responsividade também deve alcançar o comportamento do regulado. Aranha (2021, p. 119) ressalta que os dois primeiros elementos – responsividade à estrutura da indústria ou setor regulado e às motivações que importam aos autores regulados – e este último não estão no mesmo patamar. Isso porque os dois primeiros são pressupostos para que ocorra uma regulação responsiva; "o terceiro, sua identidade". Assim, "para

¹³² AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 19.

que exista responsividade, é necessário que a regulação seja sensível ao perfil comportamental ou atitudinal dos regulados", tendo em vista que "a teoria da regulação responsiva é, em última análise, uma teoria que propõe uma combinação excelente de formas regulatórias para fruição de efeitos comportamentais", razão pela qual é possível incluir "formas regulatórias baseadas em risco para camadas da pirâmide responsiva".

Em artigo escrito em 2011 ("The Essence of Responsive Regulation", citado supra), Braithwaite parece ter aprimorado a teoria da regulação responsiva, inclusive no que concerne à representação por meio de pirâmides. Na verdade, o ensaio procura resumir as complexidades da responsividade a nove princípios (heurísticas). A ideia de pirâmides exerce papel de protagonista na teoria da regulação responsiva. Braithwaite entende possível a parceria entre regulador e regulado¹³³, razão pela qual há um paradoxo no cerne da teoria da regulação responsiva, pois, não obstante haja a possibilidade de se escalar a pirâmide para aplicação de sanções mais gravosas, o foco principal da regulação é o desenvolvimento de capacidades colaborativas (BRAITHWAITE, 2011, p. 475). O paradoxo consta do livro clássico de Ayres e Braithwaite, especialmente do Capítulo 2, no qual se apresenta "*A grande arma benigna*" ("The Benign Big Gun"). A essência desse paradoxo é quanto mais o regulador demonstrar força – tanto em razão da capacidade de escalar as pirâmides de persuasão e punição quanto ao prévio estabelecimento de sanções de extrema gravidade no topo da pirâmide –, maior a probabilidade de a solução do problema ocorrer na base, ou seja, é maior a probabilidade de haver compliance cooperativo na base.

No artigo referido, Braithwaite promove a sistematização das ideias centrais da regulação responsiva (representada por pirâmides) em nove princípios (ou passos heurísticos):¹³⁴

¹³³ Cf. Braithwaite (2011, pág. 480): "The idea is that most environmental, healthcare, or safety problems, for example, get solved by expanding the managerial capacities of regulated actors to solve them for themselves. Strengths expand to absorb weaknesses. Put another way, regulators should not rush to law enforcement solutions to problems before considering a range of approaches that support capacity-building." Tradução livre: "A ideia é que a maioria dos problemas ambientais, de saúde ou de segurança, por exemplo, sejam resolvidos ampliando as capacidades autoregulatórias dos atores regulados para resolvê-los por si mesmos. Os pontos fortes se expandem para absorver os pontos fracos. Dito de outra forma, os reguladores não devem apressar-se a encontrar soluções para os problemas de aplicação da lei antes de adotarem uma série de abordagens que apoiem a construção de capacidades."

¹³⁴ Cabe esclarecer que os princípios elencados e os parágrafos a eles relacionados têm como base a obra de Braithwaite "The Essence of Responsive Regulation" (supra referida).

1. Pense no contexto, não imponha uma teoria pré-concebida.
2. Ouça ativamente, por meio de diálogo estruturado.
3. Envolver aqueles que resistem com justiça, mostrando-lhes respeito e utilizando essa resistência como meio de aprimoramento do desenho regulatório.
4. Elogie aqueles que demonstram comprometimento, apoiando as inovações, fomentando a motivação para que haja melhorias contínuas e ajudando regulados a tornarem-se líderes em algo, com a fixação de novos patamares de excelência.
5. Demonstre sua preferência por alcançar resultados por meio de apoio e treinamento para construir habilidades.
6. Sinalize, mas não ameace, um rol de sanções que se pode escalar, indicando que as sanções do topo são as mais severas, mas que serão usadas como último recurso, quando necessário.
7. Estabeleça uma governança em rede, envolvendo novos parceiros, à medida em que se escala a pirâmide.
8. Opte pela responsabilidade ativa, recorrendo à responsabilidade passiva quando a ativa falhar.
9. Aprenda, avaliando quão bem e a que custo os resultados foram alcançados e divulgue as lições aprendidas.

Em relação ao primeiro princípio, a regulação responsiva recomenda aos reguladores que não adotem nenhuma teoria de forma apriorística, nem mesmo a regulação responsiva, permanecendo atentos e sendo responsivos a insights contextuais. A utilização de soluções menos intervencionistas deve prevalecer na base da pirâmide, embora deva se manter a possibilidade de escalar ao topo, quando houver uma circunstância justificada¹³⁵.

Quanto ao segundo princípio, o regulador deve ouvir ativamente, por meio de um diálogo estruturado que dê voz às partes interessadas; que estabeleça os resultados e a forma de monitoramento; que crie compromisso, ajudando os agentes a estabelecerem a própria motivação para melhorar; que deixe claro o propósito de avaliar um problema até que ele seja sanado. A oitiva é essencial para provocar mudanças nos intervenientes, especialmente para que o regulador compreenda o ambiente regulatório ao qual deve ser responsivo. Os reguladores responsivos são, portanto, hábeis com a escuta reflexiva Rogeriana (desenvolvida por Carl Rogers), ou seja, a escuta que reflete o compromisso de se alcançar resultados baseados em motivações escolhidas pelo próprio orador.

¹³⁵ Braithwaite (2011, pág. 493) cita exemplo da seara criminal: "Execution of a criminal offender without trial is justified in the context of that offender being a suicide bomber about to detonate in a crowded market - if a sniper has a clear shot".

O terceiro princípio recomenda que o regulador envolva aqueles que resistem com justiça, mostrando-lhes respeito e utilizando essa resistência como meio de aprimoramento do desenho regulatório. Pesquisas sobre posturas motivacionais citadas por Braithwaite demonstram que a resistência é um bom elemento no regime regulatório. Os regulados que não resistem e também não adotam postura de conformidade ("opt out of the regulatory game"), oferecem muito mais trabalho ao regulador. Com a resistência, o regulador tem a oportunidade de melhorar o regime regulatório, inclusive incentivando o regulado resistente a melhorar. A formulação de projetos compartilhados é uma boa opção para tentar se promover uma melhoria contínua. A regulação responsiva também considera que todas essas tentativas empáticas de engajamento podem falhar. Isso revela a oportunidade de escalar a pirâmide e demonstrar a força das sanções que residem no topo. A escalada traduz a desistência da colaboração e a punição dura e pública é um ponto forte em termos de responsividade. Com a escalada, outros regulados perceberão a importância dos esforços do regulador para oferecer um caminho alternativo à resistência e ao desengajamento do infrator, aumentando-se a probabilidade de no futuro tais regulados optarem pelos mecanismos previstos nos patamares mais baixos da pirâmide.

O quarto princípio recomenda que o regulador elogie/estimule aqueles que demonstram comprometimento, apoiando as inovações, fomentando a motivação para que haja melhorias contínuas e ajudando regulados a tornarem-se líderes em algo, com a fixação de novos patamares de excelência. A regulação responsiva reconhece que não existe uma pirâmide padrão aplicável a todos os contextos que o regulador deve cuidar. Por tal razão, deve o regulador estar atento aos meios que possui para melhorar o ambiente regulatório, sobretudo os meios que produzem melhora nos resultados. Nesse cenário, a manifestação de elogios informais constitui uma ferramenta de fácil aplicação que não demanda dispêndio de recursos, razão pela qual não pode ser negligenciada. É comum a tendência de a fiscalização não reconhecer a boa postura do regulado quando as falhas são corrigidas. O receio é que esse reconhecimento seja posteriormente utilizado em processos administrativos ou judiciais. A teoria da regulação responsiva interpreta essa postura como manifestamente equivocada. A busca por ferramentas de baixo custo para aprimorar o regime regulatório ensejando a obtenção de melhores resultados é uma recomendação da regulação responsiva, a qual não se coaduna com a regulação baseada em regras padronizadas, porquanto estas têm

a tendência de não propiciar a melhoria do desenho regulatório e de não permitir a inovação.

Braithwaite concebe que os atores regulados são líderes em potencial. O regulador deve incentivar que o regulado mais virtuoso estimule os demais regulados, com a fixação de novos padrões de excelência. Deve sempre ser considerada a habilidade específica de cada regulado, incentivando-se o seu aprimoramento, o que deve servir de estímulo aos demais regulados. Em um bom sistema regulatório, cada empresa deve ser estimulada a se tornar líder em algo, aprimorando o padrão das atrasadas ("laggards"), a fim de que a melhoria alcance todo o setor.

Em relação ao quinto princípio, recomenda-se ao regulador demonstrar preferência por alcançar resultados por meio de apoio e treinamento para construir habilidades. Se um regulado tem conduta correta e incorreta em contextos diferentes, não há falar em descompasso na providência do regulador que escala a pirâmide para impor punição (caso o diálogo não funcione) e simultaneamente reconhece também os pontos positivos. Os elogios ("the plaudits") em relação aos pontos positivos podem incentivar a empresa a corrigir as falhas existentes em outro domínio. Todo caso, a preferência deve ser a solução do problema pelo diálogo, antes de subir aos patamares de sanção.

No que concerne ao sexto princípio, ele recomenda que o regulador sinalize, mas não ameace, um rol de sanções que pode escalar, deixando claro que as sanções do topo são as mais severas, mas que serão usadas como último recurso, quando necessário. É interesse do regulador responsivo que os atores regulados tenham ciência da existência da pirâmide de constrangimento, cuja escalada é possível caso haja descumprimento das obrigações regulatórias. O regulado que não se preocupa com o cumprimento de tais obrigações e não se esforça em resolver o problema por meio do diálogo sujeita-se à escalada, que vai se tornando mais aflitiva, à medida que se aproxima do topo.

A persistência da não conformidade implica piora na situação. Isso deixa claro que o objetivo maior é a solução do problema na base da pirâmide. Como pontua Braithwaite, o objetivo é garantir a seguinte atitude: *"vamos evitar todo esse conflito, corrigindo o problema agora na base da pirâmide, argumentando acerca de quais seriam as maneiras mais e menos razoáveis de consertá-lo"* ("let's avoid all that conflict by fixing it now at the base of the pyramid, but make our case about what would be

more and less reasonable ways of fixing it"). Mais uma vez destaca-se o paradoxo da pirâmide: a demonstração da possibilidade de se escalar a pirâmide para que a solução ocorra de forma mais gravosa ao regulado, implica maior probabilidade de a solução ser alcançada na base. Braithwaite sempre alerta que a escalada afoita rumo ao topo da pirâmide tende a piorar as coisas, pois a punição aumenta a adversidade, motivo pelo qual manter baixa a adversidade (nível de desafio) tende a melhorar a conformação. Normalmente quando se chega ao topo da pirâmide é vencida a resistência do infrator contumaz, podendo-se afirmar que o efeito da dissuasão supera o efeito do desafio. Não obstante, o início da escalada serve como alerta de que o regulador está disposto a continuar subindo, até que o problema seja resolvido. O regulado mais experiente perceberá que é melhor resolver logo o problema, ao invés de descer uma ladeira escorregadia ("Put another way, the first escalation up the pyramid becomes a wake-up call that engages more senior people who begin to ponder a slippery slope").

O regulador deve evitar fazer ameaças, pois isso aumenta a adversidade e dificulta a dissuasão. Daí a questão formulada por Braithwaite: como deixar claro a possibilidade de se escalar a pirâmide de sanções sem fazer ameaças? ("How then can one be threatening in the background without making threats?"). O primeiro recurso é a transparência, ou seja, antes de escalar pela primeira vez, o regulador deixa claro que a pirâmide de constrangimento integra a política regulatória. O regulador deve manter aberto o canal de comunicação com o setor regulado, incluindo-o nos processos de criação das pirâmides regulatórias. Essa proposta inclusiva ("Pyramid design workshops") pode melhorar os resultados regulatórios, antes mesmo da implantação da pirâmide. Por outro lado, se o regulado participa do processo de criação da pirâmide regulatória tem ciência inequívoca da possibilidade de escalada e dispensa o regulador fazer ameaças.

O sétimo princípio recomenda que se estabeleça uma governança em rede¹³⁶, envolvendo novos parceiros, à medida em que se escala a pirâmide. Esse princípio tem relação com a falta de recursos (inclusive financeiros) para se proceder à escalada, o que atinge principalmente os países mais pobres. Percebendo o regulador a sua própria fraqueza, pode projetar a reunião com outros parceiros, à medida que escala a pirâmide

¹³⁶ Como registra o próprio Braithwaite, a pirâmide de governança em rede é inspiração de Peter Drahos.

regulatória, tornando esse processo mais eficaz. Na verdade, ainda que se trate de regulador com bons recursos disponíveis, percebe-se que em questões específicas a atuação de parceiros é mais eficaz do que medidas mais intervencionistas. A título de exemplo, a previsão de publicação de relatórios confeccionados por multinacional (incluída como parceira em patamares mais elevados da pirâmide) pode ser um meio eficaz para conformar a conduta do regulado¹³⁷.

O oitavo princípio recomenda a opção pela responsabilidade ativa, recorrendo-se à responsabilidade passiva quando a ativa falhar. Braithwaite observa que a distinção entre responsabilidade ativa e passiva é contribuição de Mark Bovens. Responsabilidade passiva significa responsabilizar o infrator por erros cometidos no passado. Por sua vez, responsabilidade ativa implica desafiar o infrator a assumir o compromisso de adotar uma conduta correta no futuro. Braithwaite considera que tal princípio é que tem implicações mais radicais ("more radical implications") para a formulação ("design") de sistemas jurídicos. A proposta da regulação responsiva de dar mais relevância à solução dos problemas na base da pirâmide, evitando-se a escalada de sanções, coaduna-se com a responsabilidade ativa. Em regra, apenas quando o diálogo falhar é que se justifica a utilização dos meios sancionatórios (responsabilidade passiva).

Por fim, a regulação responsiva recomenda o aprimoramento do regulador, por meio da avaliação dos resultados, considerando inclusive os esforços que foram necessários, com a divulgação das lições aprendidas (nono princípio elencado por Braithwaite). A prática regulatória normalmente admite que os marcos regulatórios vigentes são perfeitos e acabados, dificultando a introdução de novos métodos de aprendizagem. É certo que a utilização de medidas prescritivas tem seu valor. No entanto, muito mais importante é o aprendizado adquirido por profissionais reflexivos, que se aprimoram com as próprias experiências. Daí a reiterada recomendação ao regulador para ser reflexivo, pois avaliar o que acontece após uma intervenção regulatória é uma tarefa relevante que se insere dentro dos ciclos de aprendizagem. A propagação da experiência interventiva em todo o setor permite o aprimoramento de

¹³⁷ O exemplo é uma adaptação do exemplo citado por Braithwaite (2011, pág. 508): "For example, a securities regulator in a developing country might enrol a multinational accounting firm to produce a report on the compliance of one of its client firms and then monitor implementation of responsive reform to fix the problems revealed by the monitoring, including monitoring of whether managers are disciplined or dismissed when they fail to act."

outros autores regulados. Como fase complementar do ciclo de aprendizagem, pode-se inserir a revisão de metas e estratégias regulatórias. A aprendizagem por meio das experiências exige pouco dispêndio de recursos e pode ser muito eficaz para se alcançar a melhoria do ambiente regulatório.

Braithwaite cita o exemplo do "Australian Taxation Office", que passou a regular a transferência de lucros feita por corporações multinacionais por meio da regulamentação responsiva, em oposição ao controle mediante abordagem prescritiva mais padronizada. O resultado foi uma arrecadação muito maior, em comparação ao período não responsivo. Não obstante, ao menos na época em que editou o artigo, Braithwaite afirmou a existência de pesquisas de avaliação que adotaram apenas alguns aspectos ("small elements") da abordagem responsiva, tais como elogios ("proffering of praise"), estímulo da confiança ("eliciting trust"), dissuasão a partir do topo de uma pirâmide ("projection of deterrence from the peak of a pyramid"), entre outros.

O monitoramento é também um fator relevante no ciclo de aprendizagem. As teorias baseadas em evidências fornecem uma série de metáforas generativas ("generative metaphors") para guiar tentativas díspares e redundantes de melhorar as coisas, mas nem sempre há certeza do que efetivamente ocorreu. A título de exemplo, quando se escala três patamares de uma pirâmide e se avança para um quarto – o que enseja a solução do problema –, não se sabe se a solução decorreu do avanço ao quarto patamar ou da intervenção cumulativa em cada patamar¹³⁸. O que se tem na verdade é um processo teoricamente informado de tentativa e erro monitorado. Não obstante, a verdade é que o processo de tentativa e erro fundamentado em uma teoria, levando em consideração a análise responsiva do contexto, tem maior probabilidade de alcançar a melhoria do ambiente regulatório do que a ação baseada em meros palpites do regulador.

Os nove princípios elencados por Braithwaite são derivados de experiências empíricas e sugerem não apenas o aprendizado de boas condutas, mas, principalmente, o abandono de más condutas. Por isso, muitos associam a regulação responsiva à ideia de senso comum. Quando líderes propiciam o avanço dos regulados atrasados para que

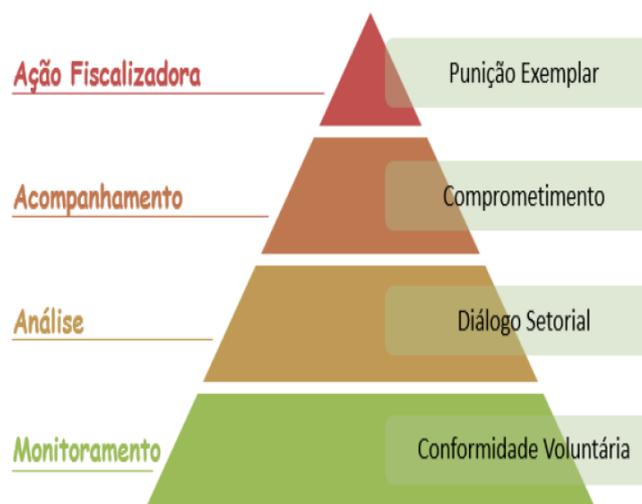
¹³⁸ Cf. Braithwaite (2011, pág. 518): "When we escalate through three different levels of the pyramid that fail to fix the problem and then to a fourth, after which the problem stops, we do not know if what happened at the fourth rung was a cumulative accomplishment of the three rungs below, or if what we did at the fourth rung undid damage done at the three lower rungs."

alcancem novos padrões de excelência, aprimora-se a forma que tais autores autorregulam suas más condutas. Braithwaite conclui o ensaio afirmando que a maneira mais eficaz de se melhorar a regulação, de acordo com a abordagem responsiva, é concebendo a cultura regulatória não como um livro de regras, mas como um livro de histórias, compartilhando-se boas experiências¹³⁹.

Os princípios (ou passos heurísticos) da regulação responsiva são sintetizados por meio da apresentação visual de pirâmides. Elas contêm medidas exemplificativas que permitem a inovação regulatória por parte do regulador. Na verdade, em nível de teoria, não é possível se pensar em medidas específicas necessárias em cada setor regulado, daí a importância de se remeter ao regulador o esforço de preenchimento (ARANHA, 2021).

Contudo, isso não quer dizer que a adoção de alguns aspectos da abordagem responsiva implique a necessidade de criação de pirâmides, na maioria das vezes destoantes das pirâmides formuladas pelos teóricos da regulação responsiva¹⁴⁰. Na experiência brasileira, pode-se mencionar a pirâmide confeccionada pela ANEEL¹⁴¹:

Figura 1 - Pirâmide da ANEEL.



¹³⁹ Cf. Braithwaite (2011, pág. 520): " The most important way we improve regulation, according to the responsive approach, is by conceiving of regulatory culture not as a rulebook but as a storybook and helping one another to get better at sharing instructive stories."

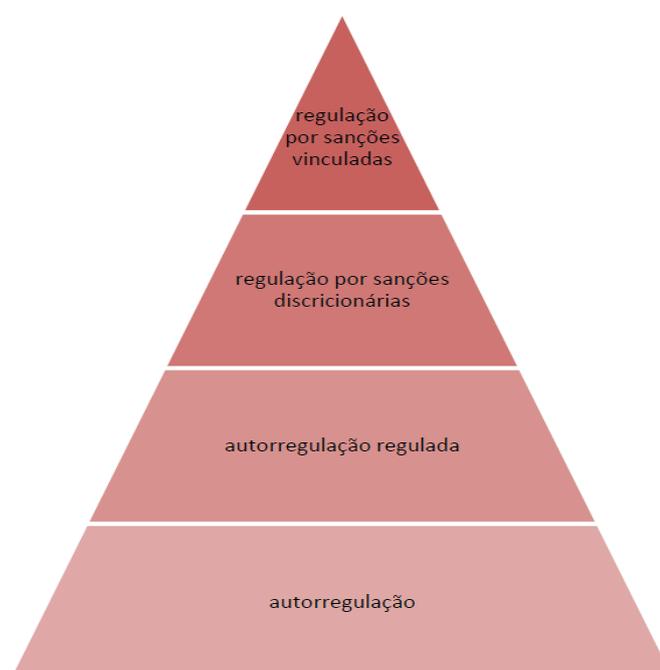
¹⁴⁰ O conceito de pirâmide estabelecido pelos teóricos da regulação responsiva tem como base um sólido geométrico que possui faces laterais triangulares. Em cada uma dessas faces são combinadas estratégias e modalidades regulatórias, regime de persuasão e dissuasão etc.

¹⁴¹ Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/distribuicao/fiscalizacao>. Acesso em: 15 jul. 2023.

Em suma, a visualização por meio de pirâmides é apenas uma representação simplificada da teoria. Não é recomendável o apego à forma, pois isso pode levar o pesquisador e o próprio regulador a negligenciar pontos centrais da teoria da regulação responsiva (ARANHA, 2021).

A ideia de representação por meio de pirâmides antecede ao livro clássico de Ayres e Braithwaite ("Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate", 1992). Ela surgiu em 1985, na obra "To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety", da autoria de Braithwaite¹⁴². A primeira pirâmide formulada foi a de estratégias regulatórias. Ela não explicita técnicas ou instrumentos específicos, mas descreve as formas de regulação que devem guiar a abordagem do regulador (ARANHA, 2021, p. 144).

Figura 2 - Pirâmide de estratégias regulatórias (Braithwaite, 1985).



A pirâmide de estratégias regulatórias não concentra seu foco em uma empresa, mas em todo setor regulado. Braithwaite aponta que o atingimento dos objetivos regulatórios é mais propenso a ser alcançado por meio da autorregulação da indústria. Quando funciona bem, é a abordagem menos onerosa. O ideal é o Poder Público

¹⁴² BRAITHWAITE, John. To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety. Albany: State University of New York Press, 1985. Disponível em: <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/To-Punish-or-Persuade-Enforce.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

negociar com o setor regulado uma meta regulatória substantiva ("substantive regulatory goal"), deixando com o setor a responsabilidade e a discricionariedade de como atingir esse objetivo, porquanto isso propiciará a melhor chance de que sejam cumpridas as obrigações regulatórias, com eficiência produtiva e menor custo. No entanto, um ou mais autores regulados podem tentar utilizar o privilégio da autorregulação para o alcance de interesses pessoais, cumprindo de forma deficiente as obrigações regulatórias. Por isso, o Poder Público deve sempre deixar clara a possibilidade de escalar a pirâmide, avançando para patamares que implementam maior intervencionismo. Na sugestão de Braithwaite, avança-se da autorregulação ("self-regulation") para a autorregulação regulada ("enforced self-regulation"), desta para a regulação com sanções discricionárias ("command regulation with discretionary punishment"), e, no topo da pirâmide, encontra-se a regulação por sanções vinculadas ("command regulation with non discretionary punishment")¹⁴³.

A descrição dos patamares é feita com maestria por Aranha (2021, p. 144):

A pirâmide de estratégias regulatórias tem escalonados, da base para o topo: a) a autorregulação, ou self-regulation; b) a autorregulação regulada, ou autorregulação com constrangimento normativo governamental, ou enforced self-regulation; c) a regulação por sanções discricionárias, ou regulação por comandos normativos com discricionariedade para punir, ou command regulation with discretionary punishment; d) a regulação por sanções vinculadas, ou regulação por comandos normativos punitivos vinculados, ou command regulation with non discretionary punishment.

Braithwaite faz uma analogia entre a regulação por sanções vinculadas ("command regulation with non discretionary punishment") e a metáfora "burning of bridges". O objetivo é deixar claro que ao se queimar uma ponte chega-se num ponto em que não há mais retorno. Se a ponte é a única rota de retorno e ela é queimada, não há outra opção, se não travar uma batalha sangrenta. O poder do inimigo é tão avassalador que a melhor opção talvez seja mudar de lado. Ao chegar no patamar de regulação por sanções vinculadas, em um contexto responsivo, o Poder Público deixa explícito que assumiu o compromisso de nunca retroceder¹⁴⁴. Isso deixa claro que a

¹⁴³ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 38.

¹⁴⁴ Ibidem, p. 38.

abordagem responsiva não significa passividade em face da recalcitrância de certos atores regulados¹⁴⁵.

A escalada da pirâmide de estratégias regulatórias dá ao Poder Público maior capacidade para impor o cumprimento das obrigações regulatórias. No entanto, com a escalada cria-se uma regulação cada vez mais inflexível e um ambiente adversarial. Por tal razão, destaca-se a relevância de o Estado comunicar, previamente, a possibilidade de escalada. Isso dá incentivos tanto ao regulador quanto aos autores regulados para manterem a regulação na base da pirâmide, onde é menor o nível de intervencionismo¹⁴⁶.

Em relação à pirâmide de constrangimento, a estrutura sugerida por Braithwaite é a seguinte:

Figura 3 - Pirâmide de constrangimento (Braithwaite, 1985).



Conforme já afirmado, a pirâmide surgiu em "To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety" (BRAITHWAITE, 1985) e representa um grande passo, pois combina a persuasão com uma série de sanções. Ao deixar claro que utilizará uma pirâmide de fiscalização, o regulador aumenta a probabilidade de compliance. O escopo é que a maior parte das ações regulatórias ocorra na base da

¹⁴⁵ GALVÃO, J. O. L. et al. Estudo sobre correspondência entre modelos regulatórios apoiados em incentivos, em especial a regulação responsiva, e os princípios jurídico-constitucionais e a fiscalização regulatória da ANAC. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 8). Núcleo de Direito Setorial e Regulatório da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2021, pág. 108.

¹⁴⁶ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 39.

pirâmide, onde a persuasão é o fator utilizado para se alcançar um comportamento de acordo com os objetivos regulatórios. O não sucesso da persuasão impõe o avanço para o patamar seguinte, representado pela advertência. Não resolvido o problema, escala-se, sucessivamente, para a sanção cível, sanção penal, suspensão temporária da licença e, no topo, a cassação ou revogação da licença. O conteúdo da pirâmide pode ser ajustado, ou seja, outras sanções podem ser previstas para as diferentes arenas regulatórias, tais como saúde, meio ambiente etc. Em termos de compliance, o foco principal é a forma da pirâmide, ocupando a persuasão a sua base. Contudo, esse ajuste deve levar em consideração a possibilidade de solução do problema à medida que se escala a pirâmide, daí a necessidade de haver diversos níveis de sanções para que ocorra uma regulação eficaz. Exemplificando, uma pirâmide que contenha na base a persuasão e no patamar seguinte a cassação ou revogação de licença (ou seja, uma única opção de dissuasão) ensejará regulação deficiente ("underregulation"), pois não há proporcionalidade em aplicar tal medida para toda e qualquer infração¹⁴⁷. Desse modo, é mais provável que os atores regulados sejam mais cooperativos quando sabem que o regulador possui uma pirâmide de constrangimento, com sanções escalonadas. Por sua vez, o regulador pode maximizar a dissuasão, ou seja, a solução dos problemas na base da pirâmide, quando possui uma série de medidas para fins de dissuasão, a qual pode ser dosada de acordo com a gravidade do problema e com a falta de cooperação do autor regulado. Em suma, o escalonamento rumo ao topo da pirâmide, com diversos níveis de constrangimento, demonstra que o regulador está disposto a utilizar as medidas necessárias para solucionar o problema, inclusive barganhar e blefar ("bargain and bluff"), o que importará aos atores regulados avaliarem o inevitável aumento dos custos para o enfrentamento dessas medidas, inclusive com assessoria jurídica, informação etc.¹⁴⁸.

O regulador deve preocupar-se em combinar de forma adequada técnicas regulatórias na pirâmide de constrangimento, levando em consideração as

¹⁴⁷ Ayres e Braithwaite (1992, p. 36) apontam estudos que demonstram a falha de se prever apenas uma medida drástica na esfera criminal, o que leva algumas vezes à impunidade. Cf. o original: "And it is the same point that has been demonstrated empirically in the domain of criminal justice: if death is the sentence for rape, juries that think this excessive will not convict rapists; if mandatory imprisonment is provided for drunk drivers, many police officers will decline to arrest them".

¹⁴⁸ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 36.

especificidades de cada setor e a conjuntura regulatória¹⁴⁹. Segundo Aranha, instrumentos ou técnicas regulatórias são os meios de que o Estado lança mão para influenciar o comportamento social para alcance dos objetivos inscritos em políticas públicas. Essa definição alcança institutos de direito público ou privado, tais como contratos, licenças administrativas, sanções premiais ou punitivas; cassação; intervenção etc. Por sua vez, estratégias ou modelagens regulatórias consistem na integração de instrumentos e técnicas regulatórias rumo a uma finalidade. Representam o esforço do regulador para formular uma modelagem inovadora. No exemplo citado por Aranha, pode-se visualizar a formulação de uma estratégia de modelagem regulatória quando a concessão não é utilizada apenas como instrumento para satisfação do processo regulador, "mas como ingrediente de uma receita regulatória que integre outros meios de regulação" (ARANHA, 2021, pp. 68-69).

O esforço para formular uma modelagem regulatória não é uma tarefa simples. Como observa Aranha, "a modelagem regulatória tem por enfoque moldar o comportamento social regulado, podendo fazer uso de técnicas/instrumentos regulatórios informados por mecanismos de arquitetura regulatória, comandos, persuasão, abstenção, intervenção direta, contratos, prestação, fomento, fiscalização, todos eles com inteligência de incentivos, ou não", sendo a procura por respostas inovadoras para os problemas regulatórios o aspecto "que ocupa atenção diferenciada na literatura mais atualizada de regulação" (ARANHA, 2021, p. 74).

A pirâmide de constrangimento deve ser associada à pirâmide de estratégias regulatórias. A preocupação da última é focar, principalmente, na força do setor regulado, não idealizando cada empresa considerada individualmente. Em termos de autorregulação¹⁵⁰, as associações de atores regulados serão muito mais eficientes, pois uma empresa tende a seguir as normas estabelecidas pelo próprio setor regulado, evitando submeter-se à escalada da pirâmide de constrangimento. No entanto, a transformação das culturas regulatórias depende de uma ação conjunta, especialmente por parte do Poder Legislativo e das agências reguladoras, a fim de que as normas

¹⁴⁹ ARANHA, Marcio Iorio. Ob. cit., pág. 144.

¹⁵⁰ Aranha (2021, p. 157) ressalta que mesmo o conceito usual de autorregulação possui variações, "pois uma coisa é a chamada autorregulação unilateral, ou unilateral self-regulation de uma única empresa, e outra é a chamada autorregulação da indústria, ou industry self-regulation, pressupondo atuação coletiva para melhoria da reputação do setor como um todo".

estabelecidas permitam a fixação de medidas que facilitem a integração entre regulador e setor regulado¹⁵¹.

O presente trabalho não objetiva exaurir o exame das pirâmides regulatórias propostas pelos teóricos clássicos da regulação responsiva. Também não tem a finalidade de avançar para outros ramos da regulação responsiva, como a teoria da governança nodal ou a ideia de se estabelecer a conformidade para além das regras, esta representada pelo diamante regulatório¹⁵².

2.7 Conclusão do Capítulo 2.

Inicialmente, objetivou-se estabelecer um conceito de regulação, levando-se em consideração que a expressão é polissêmica e pode ter significados diversos, conforme adotada por determinado ramo do conhecimento científico, determinada área do contexto social etc. No que importa ao presente trabalho, regulação refere-se à possibilidade de interferência no Estado na economia. Esclareceu-se que essa interferência, em seu modo inicial – na forma direta –, não se confunde com a criação de agências reguladoras, que ocorreu em momento posterior.

Na sequência, tratou-se da formação do Estado Regulador, destacando-se a expectativa desse novo modelo superar os erros verificados nos paradigmas do Estado Liberal e do Estado de Bem-estar Social. O Estado Regulador tem como característica a transformação da Administração Pública, marcada pela transição do modelo burocrático para uma cultura gerencial, cujo escopo é a prestação mais eficiente de serviços públicos à sociedade. Em apertada síntese, o Estado Regulador exerce controle regulatório indireto sobre os mercados.

¹⁵¹ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 39.

¹⁵² Cf. Aranha (2021, p. 154): "O diamante regulatório, tal como a pirâmide regulatória, é uma representação simplificada da teoria. A diferença da proposta de diamante regulatório está em que, ao enfatizar tanto padrões e incentivos comportamentais de conformidade à norma, quanto incentivos ao regulados de irem além do exigido pela normatização, cada metade do diamante regulatório representa um aspecto da regulação; a metade inferior do diamante é dedicada a representar as contribuições sedimentadas da pirâmide regulatória brathwaitiana invertida, reunindo-se ali as medidas punitivas e persuasivas da pirâmide de constrangimento com finalidade de regulação para conformidade às normas – regulação de conformidade ou compliance regulation –, enquanto a metade superior dedica-se a representar a contribuição originária de estudos sobre conformidade para além das normas – regulação aspiracional ou aspirational regulation".

O tópico seguinte trata das agências reguladoras, qualificadas como autarquias de regime especial, cuja função é regular determinado setor, exercendo o controle sobre aqueles que nele atuam. Demonstrou-se a diferença da justificativa de criação de órgãos reguladores na experiência norte americana (Estado se tornou mais interveniente) e nos modelos europeu e brasileiro (processo de desestatização). Não obstante, a adoção da expressão "agência reguladora" tem origem no modelo americano, representando uma entidade que atua livre de intervenção política, inclusive no que refere à estrutura independente.

Na sequência, enfrentou-se a função regulatória do tributo, complementando-se a abordagem feita no Capítulo 1. Destacou-se a contribuição de Arthur Pigou (1877-1959), especialmente no que concerne à oneração mais gravosa dos bens e produtos que ensejam externalidades negativas. Não obstante tenha gerado controvérsias no passado, a tributação com função regulatória encontra-se sedimentada na atualidade. Em relação aos incentivos fiscais, demonstrou-se o propósito de permitir que as empresas brasileiras tenham mais capacidade para competir no mercado internacional, o que caracteriza nítida intervenção estatal na economia.

O tópico seguinte tratou da abordagem baseada em risco, destacando que seu foco são os riscos de maior magnitude, ou seja, aqueles cuja concretização acarreta maiores danos potenciais à coletividade. Com a implementação dessa abordagem, fica o regulador, teoricamente, desincumbido de exercer a fiscalização de todas as obrigações regulatórias e de tratar indistintamente todos os regulados. Não obstante as vantagens advindas com uma regulação baseada em risco – inclusive na seara tributária –, ressaltou-se que entre suas falhas encontra-se o não enfrentamento da conformidade do regulado. Nesse cenário, abre-se espaço para a utilização de espécies regulatórias apoiadas em incentivos intrínsecos, especialmente a teoria da regulação responsiva, que foi tratada no tópico anterior.

Conforme mencionado, o alcance da responsividade pode ser resumido a três elementos: 1) à estrutura da indústria ou setor regulado; 2) às motivações que importam aos autores regulados; 3) ao comportamento do regulado. O último elemento merece atenção especial, pois, como observa Aranha, "para que exista responsividade, é necessário que a regulação seja sensível ao perfil comportamental ou atitudinal dos regulados". Aprofundaram-se, no tópico em tela, os nove princípios (ou passos heurísticos) formulados por Braithwaite. No que concerne à representação da teoria por

meio de pirâmides, deu-se especial atenção às pirâmides de estratégias regulatórias e de constrangimento, levando-se em consideração os objetivos do presente trabalho.

No capítulo seguinte, pretende-se relacionar o fenômeno das normas tributárias indutoras com a teoria da regulação responsiva, inclusive combinada com a abordagem baseada em risco (que já tem aplicação/recomendação na seara tributária). A pesquisa empírica na legislação de regência e em modelos de compliance, inclusive a nível internacional, tem como escopo demonstrar aspectos de responsividade, sem desconsiderar a predominância da modalidade de comando e controle na legislação atual. Não obstante, objetiva-se demonstrar as melhorias que podem ser alcançadas com a adoção de aspectos da regulação responsiva, sobretudo no que se refere à relação entre Fisco e contribuintes.

3. A busca de elementos responsivos nos sistemas tributário e aduaneiro.

3.1 A experiência internacional.

3.1.1 Regulação Responsiva e Tributação.

Em 2007, Valerie Braithwaite publicou um artigo tratando, a título introdutório, da regulação responsiva e da tributação. A autora inicia afirmando que "a implementação de uma regulação responsiva na tributação significa influenciar o compromisso da comunidade de pagar impostos por meio de um tratamento respeitoso, por meio do atendimento à resistência e à reforma de processos falhos, por meio da desaprovação de comportamentos não conformes de forma justa e totalmente explicada, por meio da preparação para administrar sanções e da capacidade de seguir para escalar a intervenção regulatória em face do descumprimento contínuo"¹⁵³.

A autora considera que há razões que justificam situar a tributação no centro da atividade regulatória: 1) a tributação é uma atividade altamente regulada; 2) a regulação implica diretrizes para agir conforme os ditames da lei, que veda determinadas condutas, a fim de que seja alcançado o interesse público.

Na prática, isso geralmente não ocorre, porquanto o pagamento do tributo tende a acontecer de forma automática. Compram-se bens e o tributo está embutido no preço; adquire-se renda e o imposto é devido, algumas vezes retido na fonte. É uma relação estática, embrutecida, coercitiva e impessoal ("It is a static, stultified, coercive, and impersonal exchange"). Não se associa a tributação à regulação, esta como um processo capaz de influenciar o fluxo de eventos, ou seja, a tributação não é vista como uma arena regulatória, na qual tanto o Fisco quanto o universo de contribuintes precisam de um monitoramento contínuo. A maioria das pessoas não tem compreensão do significado da legislação tributária e as oportunidades de evasão são tentadoras. Uma melhor assimilação do sistema tributário é capaz de melhorar o padrão de conformidade (BRAITHWAITE, 2007).

Na maioria dos países – inclusive no Brasil –, a Administração Tributária atua dentro do sistema denominado "Comando e Controle", que é a principal ferramenta

¹⁵³ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive Regulation and Taxation: Introduction, Law & Policy, v. 29, n. 1, 2007. Disponível em: <https://www.valeriebraithwaite.com/publications>. Acesso em: 15 jun. 2023.

utilizada para alcançar aqueles que tentam se esquivar da obrigação de pagar tributos. Esse sistema é associado a um procedimento de lançamento (constituição), inscrição em dívida ativa e, normalmente, cobrança mediante execução fiscal, como visto no Capítulo 1 deste trabalho. No entanto, Valerie bem observa que esse procedimento não é mais adequado para lidar com a complexidade do comércio contemporâneo¹⁵⁴. A tendência é haver um grande número de objeções apresentadas pelos contribuintes, em sede administrativa (processo administrativo fiscal) ou judicial. Por outro lado, os limites fixados para viabilizar a busca do crédito inadimplido¹⁵⁵ ou institutos como a decadência e a prescrição favorecem uma grande perda na arrecadação.

Aponta-se como falha principal a incapacidade do sistema de comando e controle para lidar com as objeções¹⁵⁶. Os esforços da Administração Tributária ocorrem normalmente após caracterizada a inadimplência. Isso em um ambiente de adversidade, no qual duelam as autoridades fiscais e os defensores dos contribuintes. É um procedimento complexo e oneroso, custeado pela coletividade, finalizado por decisões nem sempre coerentes ou sensatas. Nesse cenário, a regulação responsiva passou a ser vista como uma alternativa viável em alguns países – como é o caso da Austrália –, fornecendo ferramentas para uma melhor organização da Administração Tributária (BRAITHWAITE, 2007).

O Modelo de Compliance do Australian Taxation Office, desenvolvido desde 1998, tem sido exportado com adaptações para outros países¹⁵⁷. No momento em que foi adotada a teoria da regulação responsiva, a meta principal era proteger a receita tributária da Austrália, tendo em vista a cultura que se desenvolveu entre os contribuintes (não pagamento do tributo como situação de normalidade), associada à sensação de impunidade (incapacidade da agência – Australian Taxation Office – detectar a evasão fiscal). A reforma tributária implementada pela agência contou com

¹⁵⁴ Cf. Braithwaite (2007): "The functionality of this approach across the range of tax enforcement activities, however, is no longer taken seriously for dealing with the complexity of contemporary commerce."

¹⁵⁵ A título de exemplo, no Brasil, a Fazenda Nacional não ajuíza execução fiscal em débitos inferiores a vinte mil reais.

¹⁵⁶ Cf. Braithwaite (2007): "Command-and-control systems of regulation are not built to deal with contestation".

¹⁵⁷ Cf. Braithwaite (2007): "The Australian Taxation Office (1998) has been an innovator in this venture through developing their Compliance Model, which has since been exported to and adapted by other tax jurisdictions (UK, New Zealand, Timor Leste, Indonesia, and within the U.S., Pennsylvania)".

a cooperação da coletividade, com a qual passou a manter relação de maior proximidade, em oposição ao ambiente de adversidade que prevalecia no passado (BRAITHWAITE, 2007).

A regulação responsiva pressupõe que os reguladores sejam responsivos ao comportamento daqueles que procuram regular para decidir se é necessária ou não uma resposta mais intervencionista. Adotado o sistema de pirâmide, a ideia é que a maioria dos problemas seja solucionada sem haver a escalada ao topo, ou seja, a autoridade tributária preocupada com a vontade democrática não precisa impor sanções para obter conformidade na maioria dos casos. É necessário que os contribuintes tenham ciência da existência do poder coercitivo e de sua força, mas que o cumprimento mediante persuasão e educação é muito mais vantajoso. Não alcançado o nível de conformidade na base, o escalonamento rumo ao topo, com maior intervencionismo, é a forma de encorajar/engajar o contribuinte, até que o problema seja resolvido. Por outro lado, alcançada a cooperação, a desescalada é algo desejável, a fim de que se forme um ambiente amistoso entre regulador e regulado. Valerie sugere a pirâmide mostrada a seguir – utilizada no Modelo de Compliance do Australian Taxation Office¹⁵⁸ –, como forma de a autoridade tributária obter maior conformidade, por meio de opções mais amistosas na base e mais intervencionistas na parte superior (BRAITHWAITE, 2007).

Figura 4 - Pirâmide que representa a prática regulatória do modelo de conformidade do ATO (tradução livre).



¹⁵⁸ As principais características desse modelo de compliance serão tratadas no tópico seguinte.

Como se percebe, o centro da pirâmide contém opções de persuasão e constrangimento mediante sanções; o lado direito, um menu de estratégias regulatórias e o lado esquerdo leva em consideração o nível de engajamento (postura motivacional) dos contribuintes.¹⁵⁹

Tradicionalmente, o direito tributário influencia o fluxo de eventos fixando sanções severas com o objetivo de tornar não vantajoso o descumprimento da lei. A regulação responsiva não descarta por completo essa ideia básica, contudo, demonstra a sua insuficiência. Numa visão responsiva, não há a presunção de que os contribuintes são programados automaticamente para cumprir suas obrigações. O Modelo de Compliance responsivo leva em consideração as diversas fontes de influência que contribuem para a conformidade, existentes no ambiente regulado e no menu de ferramentas ("toolbox") do regulador. A principal contribuição da regulação responsiva é incluir em tais ferramentas a educação, o compartilhamento de informações e o diálogo. Além de agregar novas ferramentas, a regulação responsiva visa a alterar as práticas das autoridades fiscais, que devem observar não apenas se houve ou não cumprimento da lei, mas também se há esforço por parte dos contribuintes para que se alcance tal cumprimento. A gravidade da infração e o perigo que ela representa para a receita é um fator que deve ser associado à postura do contribuinte, no sentido se há ou não ações para repará-la. É um grande desafio, especialmente na seara tributária, mitigar a aplicação da sanção e estimular a autorregulação (BRAITHWAITE, 2007).

A regulação responsiva não significa uma simples humanização do formalismo regulatório. Valerie registra que John Braithwaite opôs o formalismo regulatório à regulação responsiva¹⁶⁰. Razões como eficiência e consistência do resultado justificam a adoção do formalismo regulatório, que permite à Administração Tributária processar um grande número de pagamentos de forma oportuna e responsável. No entanto, as razões que justificam a adoção do formalismo regulatório não impedem a incorporação de boas práticas regulatórias, especialmente quando as respostas formalistas não são capazes de estimular o cumprimento das obrigações fiscais. Nesse cenário, a regulação responsiva visa a engajar o contribuinte, a fim de que assimile as suas obrigações e

¹⁵⁹ Cabe esclarecer que o conteúdo de cada uma das faces da pirâmide do Modelo de Compliance adotado pelo ATO será esmiuçado mais adiante.

¹⁶⁰ Cf. Braithwaite (2007): "John Braithwaite (2002) has pitted regulatory formalism against responsive regulation".

aceite a responsabilidade de se regular de maneira coerente com a lei. O objetivo de gerar responsabilidade no contribuinte pode alcançar um resultado que supera a expectativa do regulador. Além disso, a introdução de práticas regulatórias responsáveis num ambiente tradicionalmente ocupado pelo sistema de comando e controle pode dar maior legitimação às decisões tomadas pelas autoridades fiscais. Nos casos de grande complexidade ou naqueles cuja solução dependa da interpretação de pontos obscuros da legislação tributária, normalmente o clima de adversidade é agravado e nem sempre as decisões são qualificadas como justas ou coerentes, muitas vezes questionadas perante o Poder Judiciário. O formalismo regulatório tem a tradição de impor a ordem mediante a disputa no âmbito tributário. A regulação responsiva visa a diminuir essa adversidade, alcançando a conformidade por meio do diálogo e conscientização do contribuinte acerca de suas responsabilidades fiscais (BRAITHWAITE, 2007).

3.1.2 A experiência do Australian Taxation Office.

O Australian Taxation Office (ATO) é a principal agência de arrecadação de receita do governo australiano. Atua de modo semelhante à Secretaria da Receita Federal do Brasil. O papel da agência é gerir com eficácia os sistemas tributários e previdenciário, destacando-se as seguintes atividades: 1) arrecadar receita; 2) administrar o imposto sobre bens e serviços ("goods and services tax" – GST¹⁶¹) em nome dos estados e territórios australianos; 3) administrar uma série de programas que fornecem transferências e benefícios para a comunidade; 4) atuar como guardião do Australian Business Register. A agência é subordinada ao Tesouro da Austrália (que possui estrutura semelhante ao Ministério da Fazenda no Brasil).

O Australian Taxation Office tem suas raízes no Land Tax Act de 1910, quando um Comissário de Impostos sobre Terras foi nomeado para administrar a legislação e um escritório sob a direção do Comissário foi criado como um ramo do Tesouro. Este escritório teve vários nomes durante sua história, incluindo Federal Taxation Office, Commonwealth Taxation Office e agora o Australian Taxation Office¹⁶².

¹⁶¹ Cf. respectivo endereço eletrônico: <https://www.ato.gov.au/Business/GST/>.

¹⁶² EDMONDS, Leigh. Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910-2010. Australian Taxation Office, Canberra, 2010, p. 5. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/General/Gen/Working-for-all-Australians-1910-2010/>. Acesso em: 15 jun. 2023.

O sistema tributário da Austrália enfrentou grandes problemas especialmente nas décadas de 1970 e 1980. A solução foi investir mais recursos em conformidade, incluindo mais pessoal com melhor formação. Simultaneamente, desenvolveu uma melhor relação com os contribuintes ("creating a better relationship with the taxation industry"). Nesse período, o desenvolvimento da agência focou em três elementos: gestão, compliance e relacionamento com a comunidade ("management, compliance and community relations")¹⁶³.

Houve uma série de reformas tributárias, marcadamente nos anos de 1985 e seguintes. Além da criação e aperfeiçoamento de impostos, novas legislações foram editadas, reformando-se também a parte dos procedimentos administrativos. A ênfase na compliance melhorou a capacidade de a agência administrar a legislação tributária, sobretudo a relação com o contribuinte. A introdução da ferramenta da autoavaliação ("self-assessment") incentivou os contribuintes a cumprir suas obrigações fiscais com senso de responsabilidade, ao invés de buscar artifícios para escapar da tributação. Segundo estimativa da agência, entre 1986 e 1987 houve uma arrecadação de cerca US\$ 700 milhões decorrentes da conformidade voluntária dos contribuintes após a introdução da autoavaliação. Essa ferramenta ("self-assessment") também proporcionou uma redução significativa no número de impugnações apresentadas pelos contribuintes ("dramatic reduction in the number of objections lodged by taxpayers"). Não obstante, a agência ainda contava com cerca de cem mil recursos pendentes de exame em 1985 e fez um grande esforço para compensar esse atraso. Em 1988, aperfeiçoou as decisões, tornando-as mais transparentes e com melhor fundamentação. O resultado foi a redução do acervo, que contava com cerca de trinta e dois mil casos em 1989 (EDMONDS, 2010, p. 191).

No final da década de 1980 a agência buscou desenvolver uma imagem pública melhor, ampliando suas atividades de compliance. A ideia era que se a comunidade percebesse a utilidade, eficiência e imparcialidade da agência, provavelmente teria maior senso de responsabilidade para cumprir as obrigações fiscais.

Entre as mudanças ocorridas na década de 1990, destaca-se a revisão do processo de autoavaliação, em razão dos problemas que foram surgindo desde a implantação (em 1986). Os principais problemas eram o regime de sanções severas –

¹⁶³ EDMONDS, Leigh. Ob. cit., p. 177.

que era relevante no antigo sistema, mas não se adequava ao novo – e a falta de certeza/coerência de algumas decisões da agência proferidas em reclamações apresentadas pelos contribuintes. Em 1992, foram efetivadas melhorias no programa de autoavaliação, por meio de alterações legislativas, propiciando a redução da maioria das penalidades e aperfeiçoando a certeza das decisões, especialmente para aqueles que buscavam uma boa relação de conformidade com a agência (EDMONDS, 2010, p. 211).

O maior desafio enfrentado pela agência no final da década de 1990 foi a introdução de um novo sistema tributário. Entre os principais aspectos da mudança, destaca-se a abolição do imposto sobre vendas e a implementação do imposto sobre bens e serviços ("abolition of sales tax, the introduction of a goods and services tax"), o que afetaria mais de um milhão de empresas. Em termos procedimentais, o novo sistema tinha como objetivo aumentar a conformidade. Houve esforço do Parlamento para adequar a legislação a esse novo regime. Simultaneamente, um número expressivo de fiscais dirigiu-se à comunidade, com a finalidade de educar e ajudar as pessoas (físicas e jurídicas) na adaptação ao novo sistema tributário. O setor empresarial recebeu especial atenção, porquanto se percebeu a necessidade de registro de todas as operações comerciais que ocorriam na Austrália. Isso alterou a rotina sobretudo das pequenas empresas, que possuíam sistemas inadequados para os próprios registros e não atendiam aos requisitos da agência, o que ensejou a distribuição de cerca de um milhão de cópias do pacote de software gratuito de manutenção de registros desenvolvido pela agência (chamado "e-Record")¹⁶⁴.

A proposta da agência era ajudar a comunidade a implementar o novo sistema fiscal, auxiliando aqueles que cometiam erros na correção, ao invés de aplicar penalidades. A postura da agência gerou perplexidade na comunidade, que era acostumada com o clima de adversidade por parte dos profissionais tributários. O resultado foi impactante e duradouro, ensejando a melhoria na conformidade dos contribuintes, propiciando uma boa relação entre o Fisco (regulador) e os contribuintes (setor regulado).

A agência em 2002 conduziu o programa Ouvindo a Comunidade ("Listening to the Community"), aprendendo que as pretensões dos contribuintes eram facilidade e

¹⁶⁴ Ibidem, pp. 225-226.

redução de custos, referentes à conformidade ("ease of compliance and reduced compliance costs")¹⁶⁵. No mesmo ano, a agência publicou um programa anual de compliance, que identificava áreas de risco, nas quais se concentraria no ano seguinte, demonstrando transparência e estimulando a conformidade. Nos casos em que as medidas de persuasão falhavam ("gentle reminders failed"), adotaram-se medidas mais enérgicas, destinadas a tratar áreas mais problemáticas, que foram classificadas pela agência como dívidas pendentes persistentes, paraísos fiscais, esquemas de evasão comercializados em massa, indivíduos de alta riqueza, renda não declarada e venda ilícita de tabaco (EDMONDS, 2010, p. 244).

Em suma, a agência adquiriu características diversas daquelas que justificaram a sua criação. O resultado foi a coletividade deixar de vê-la como uma organização grande, alienígena e autoritária, e sim como uma instituição justa e necessária para os australianos, cuja função é servir à comunidade, com a qual passou a manter relação de proximidade (EDMONDS, 2010, pp. 256-257).

Atualmente, a agência utiliza um modelo de compliance de forma estruturada, objetivando assimilar e melhorar a conformidade dos contribuintes. Conforme consta da figura a seguir¹⁶⁶, o comportamento do contribuinte é influenciado por negócios, indústria, tecnologia (e dados relacionados), fatores sociológicos, econômicos e psicológicos.

Figura 5 - Fatores que influenciam o comportamento do contribuinte (ATO).

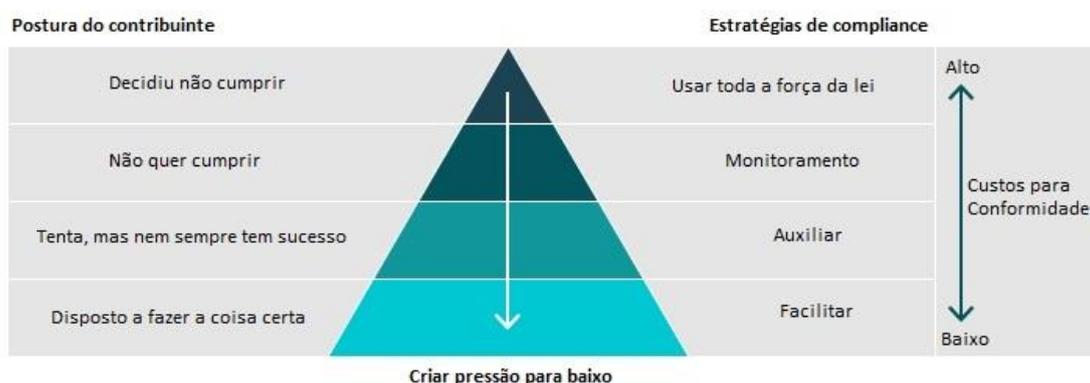


¹⁶⁵ Ibidem, p. 230.

¹⁶⁶ 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/>. Acesso em: 15 jun. 2023 (tradução livre).

O modelo de compliance é representado pela figura a seguir¹⁶⁷, que leva em consideração uma série de atitudes contínuas dos contribuintes. Na base, estão aqueles dispostos a cumprir as obrigações fiscais e manter uma boa relação com a agência ("willing to do the right thing"). No topo, aqueles interessados em não cumprir tais obrigações, atuando por meio de evasão ou à margem do sistema tributário. Esse modelo de compliance também resume as ações que devem ser adotadas pela agência – apoio ou meios de intervenção mais rigorosos –, a fim de que cumpra sua missão de arrecadar receitas. O modelo sugere que a responsividade da agência ("our response and interaction") é capaz de influenciar o comportamento do contribuinte ("ability to influence client behavior").

Figura 6 - Pirâmide que representa o modelo de compliance do ATO.



A agência trabalha com a análise de insights comportamentais¹⁶⁸, os quais ajudam a entender melhor os motivos que influenciam na tomada de decisões por parte dos contribuintes. O objetivo da agência é implementar abordagens mais eficazes, levando em consideração a experiência de agências tributárias ("tax agencie") com ideias semelhantes, no âmbito interno e em outros países.

A agência adota expressamente princípios relacionados aos insights comportamentais, com o escopo de facilitar ao máximo o cumprimento das obrigações fiscais. Os principais princípios são os seguintes:

¹⁶⁷ Ibidem (tradução livre).

¹⁶⁸ Cf. respectivo endereço eletrônico: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Behavioural-insights-in-the-ATO/>. Acesso em 15 jun. 2023.

- 1) facilite – crie processos, sistemas e abordagens de engajamento que minimizem o esforço dos contribuintes para cumprir suas obrigações;
- 2) forneça certeza sobre nossos processos, prazos e como cumprir as obrigações;
- 3) direcione nossa abordagem e personalize nossas mensagens;
- 4) seja transparente sobre o que sabemos e o que estamos fazendo;
- 5) enfatize o custo de não agir;
- 6) forneça instruções de planejamento e limite o comprimento do conteúdo para gerenciar os limites cognitivos;
- 7) uses normas sociais e classificações para encorajar os comportamentos corretos;
- 8) enfatize que o pagamento de impostos gera benefícios para a comunidade;
- 9) use layouts, design e cores que destaquem as mensagens enviadas.

A agência tem adotado insights comportamentais há muitos anos, exercendo papel de servir à comunidade, mantendo uma relação de maior proximidade, em oposição ao comportamento anterior, período em que era vista como uma grande organização, marcada pelo autoritarismo. Com a aplicação dos insights comportamentais, a agência auxilia as pessoas no pagamento de dívidas, no tempo correto e com precisão, estimulando o cumprimento das obrigações fiscais.

3.1.3 A evolução do Modelo de Compliance adotado pelo Australian Taxation Office.

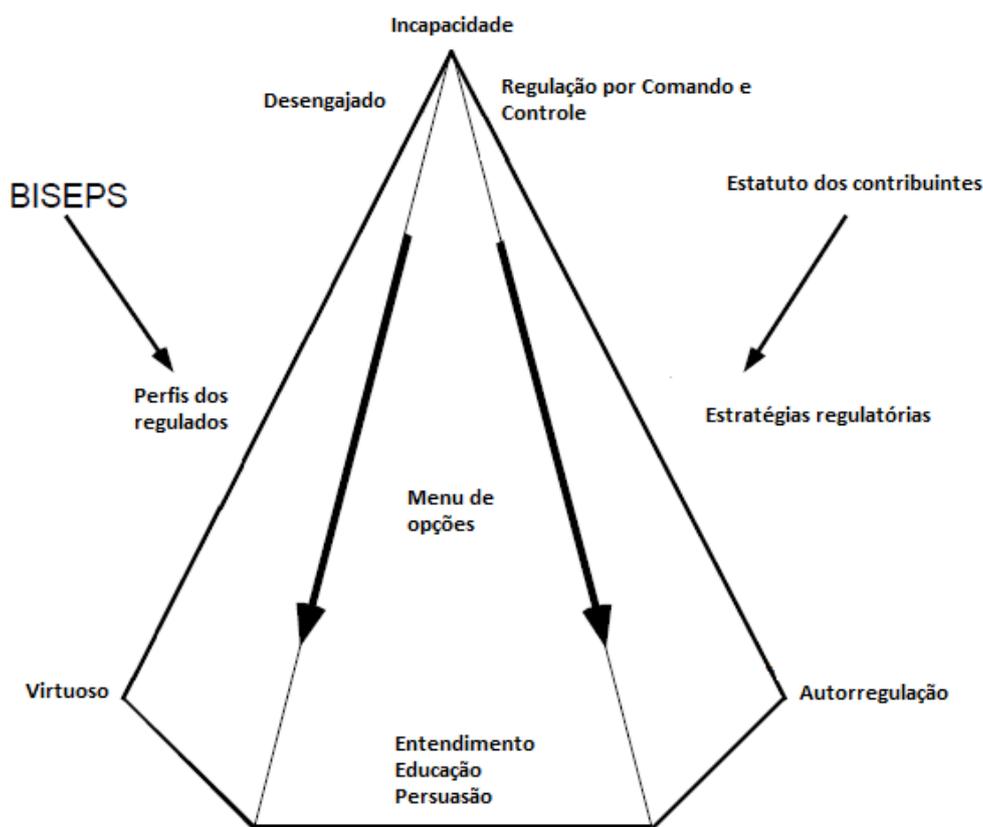
A mudança comportamental da agência decorreu da influência de Valerie Braithwaite, uma acadêmica que foi nomeada pelo Comissário do Australian Taxation Office, em 1997¹⁶⁹. Valerie era pioneira na pesquisa sobre as posturas motivacionais concernentes à regulação. A agência criou uma Força-Tarefa ("Cash Economy Task Force") cujo objetivo era aperfeiçoar a sua estratégia regulatória e desenvolver um modelo de compliance. Segundo relatório apresentado à Força-Tarefa, havia uma cultura na comunidade australiana segundo a qual era correto não pagar imposto, especialmente sobre os ganhos e renda. Havia também uma sensação de impunidade, no sentido de que a agência não era capaz de detectar a evasão fiscal, sobretudo no regime de caixa. Nesse cenário, a Força-Tarefa iniciou traçando algumas mudanças necessárias na agência: (a) entender melhor a dinâmica da economia de caixa, (b)

¹⁶⁹ BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Managing taxation compliance: the evolution of the Australian Taxation Office Compliance Model. In M. Walpole and C. Evans (eds), *Tax Administration in the 21st Century*. Prospect Media, St. Leonards, 2001, pp. 215-224. Disponível em: <https://www.valeriebraithwaite.com/publications>. Acesso em: 15 jun. 2023.

construir parcerias com a comunidade, (c) introduzir incentivos para melhorar a conformidade e (d) impor a conformidade por meio de uma maior variedade de sanções, mais flexíveis e adaptadas a setores e práticas de caixa específicos, levando em consideração circunstâncias individuais. A Força-Tarefa recomendou que essas mudanças fossem alcançadas por meio do desenvolvimento de um modelo de compliance comportamental, que complementasse o Estatuto dos Contribuintes então vigente. A proposta do modelo de compliance alinhava-se com as garantias asseguradas pelo Estatuto aos contribuintes, no sentido de receber tratamento justo e razoável, ter a privacidade respeitada e receber aconselhamento e informação, úteis e adequados¹⁷⁰.

O Modelo de Compliance que se desenvolveu a partir do trabalho da Força-Tarefa tem três características principais, cada característica representada em um lado da pirâmide mostrada a seguir¹⁷¹:

Figura 7 - Pirâmide que representa as características do modelo de compliance do ATO (Braithwaite e Braithwaite, 2001).



¹⁷⁰ BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 13 (tradução livre).

¹⁷¹ Ibidem, p. 15.

A frente da pirâmide contém um "menu de opções" para enfrentar o não cumprimento das obrigações fiscais. Na base da pirâmide, essas opções abarcam aprender, educar e persuadir; no topo, processos fiscais e incapacitação. No intervalo entre a base e o topo ("in-between"), um rol de sanções que são adaptadas a cada setor específico ou ao tipo de imposto.

O lado direito da pirâmide representa as estratégias regulatórias aplicadas na fiscalização. Na base, as atividades são autorregulatórias. Conforme se escala o regime de sanções rumo ao topo, a autorregulação pode ser imposta ou regulada ("the self-regulation may be enforced"), até se atingir o regime de comando e controle. O estabelecimento de diferentes estilos de interação regulatória permitiu que a agência formasse grupos para enfrentar os problemas em diferentes níveis, deixando claro aos funcionários da agência que a abordagem suave de diálogo e persuasão ("soft approach of persuasion and dialogue") era tão importante quanto o discurso duro em sede processual ("the tough talk' of the court room"). Na verdade, a prioridade era estimular e dar oportunidade para o contribuinte cooperar, objetivando manter a solução do problema na base da pirâmide.

O lado esquerdo da pirâmide arrola as posturas motivacionais dos contribuintes (ou seus prepostos), que podem optar por permanecer na base. Escalando-se para cima, há a captura, a resistência e, no topo, o desengajamento. Em posição superior a todas essas posturas, figura os sistemas empresarial, industrial, sociológico, econômico e psicológico (BISEPS – "business, industry, sociological, economic, and psychological systems"). Esses fatores podem explicar a postura adotada pelo contribuinte. O modelo de compliance recomenda que as equipes de fiscalização levem em consideração esses fatores para obter informações, a fim de que se estabeleça um ambiente cooperativo. Além disso, havia presunção de que a análise desses fatores, a longo prazo, permitiria à agência compreender os fundamentos estruturais da não conformidade, fornecendo inteligência necessária para o enfrentamento precoce¹⁷².

Nos anos seguintes, o Modelo de Compliance constituiu ferramenta destinada à construção de uma melhor relação entre a agência e a comunidade. Firmaram-se parcerias com associações de contribuintes com o objetivo de melhorar o fluxo de informações e facilitar a conformidade. Entre as medidas facilitadoras, pode-se citar a

¹⁷² Ibidem, p. 15.

distribuição (gratuita) de sistemas de manutenção de registros, que ajudavam tanto a prática fiscal quanto a própria prática empresarial. A avaliação do desempenho industrial também foi um relevante fator nesse contexto, especialmente para estabelecer padrões de prováveis rendimentos tributáveis nos diversos segmentos, fixando-se incentivos adequados e coibindo-se condutas evasivas, inclusive de forma antecipada¹⁷³.

O Modelo de Compliance evoluiu, objetivando se adaptar à economia de caixa das grandes empresas. Em 2000, a agência publicou o "Codesigning a New Approach to Compliance Assurance Under the New Tax System". O objetivo era assimilar o comportamento em operações envolvendo grandes negócios, inclusive a nível internacional, considerando-se exercícios avançados de abordagem baseada em risco. Na linha do que ensina Braithwaite, no nível de interação informal, a atuação das equipes da agência não se baseava mais num livro de regras ("rulebook"), e sim num livro de histórias ("storybook"), porquanto este possui maior flexibilidade nas operações para melhorar a conformidade. A assimilação das melhores práticas regulatórias e boas estratégias fixadas de acordo com o risco permite que o corpo fiscal da Administração Tributária tenha um melhor desempenho em face de grandes contribuintes, inclusive quando estes atuam a nível corporativo. Essa evolução também levou em consideração os problemas cuja solução depende da cooperação internacional, tais como os paraísos fiscais e o comércio eletrônico. A agência também aumentou o número de opções de escalonamento na pirâmide relativa ao seu Modelo de Compliance, inovando nas modalidades de auditoria (auditorias de problemas especiais, consultas em tempo real etc.)¹⁷⁴.

O Modelo de Compliance também foi aprimorado para alcançar os chamados Indivíduos de Alta Riqueza (HWI – "High Wealth Individuals"). Inicialmente, tais indivíduos receberam questionários acerca dos grupos ou empresas que controlavam e dos quais recebiam rendimentos. Nos anos seguintes, houve a formalização em declarações de imposto de renda. Formou-se uma visão holística dos tributos devidos por esses indivíduos, os quais perceberam que a transparência (consubstanciada na prestação de informações) propiciava um tratamento mais suave por parte da

¹⁷³ Ibidem, p. 16.

¹⁷⁴ Ibidem, p. 17.

Administração Tributária. Por outro lado, o monitoramento aumentou significativamente o imposto por eles recolhidos, bem como das empresas por ele controladas¹⁷⁵.

Em conclusão, o casal Braithwaite argumenta que a compreensão holística do comportamento do contribuinte constitui ferramenta essencial para melhorar a conformidade. O alcance dessa melhoria pressupõe uma administração tributária baseada em evidências, que leve em consideração os diversos direcionadores do comportamento do contribuinte, tais como associações industriais, gestores tributários, organizações internacionais, entre outros. Pressupõe, ainda, a organização dinâmica das ferramentas de compliance em uma pirâmide, em cuja base encontram-se estratégias baseadas no diálogo, na recompensa e na confiança, em oposição ao topo, caracterizado por sanções de altíssima gravidade. A escalada ou desescalada em resposta ao comportamento do contribuinte e o acionamento dos direcionadores nos momentos certos são essenciais para melhorar a arrecadação tributária¹⁷⁶.

3.1.4 A experiência na Nova Zelândia.

A Nova Zelândia enfrentou problemas semelhantes aos da Austrália. A abordagem tradicional baseada no sistema de comando e controle sofreu questionamentos no final da década de 1990. A New Zealand Inland Revenue (NZIR) era acusada de ser autoritária e de oferecer um péssimo serviço, o que comprometia a integridade do sistema tributário daquele país. Em 1999, o Comitê de Finanças e Despesas (FEC – "Finance and Expenditure Committee") iniciou uma investigação acerca da interação da NZIR com a comunidade. As reclamações públicas que foram submetidas à FEC indicavam a atuação intimidadora e ditatorial da NZIR. O relatório final da FEC indicou a condenação dos dirigentes da NZIR, por sua cultura de medo e punição, e apontou a necessidade de se adotar uma nova cultura. As mudanças iniciaram em 2001 e o recém-nomeado Comissário da NZIR foi encarregado dessa implementação, especialmente no que concerne à forma que a entidade interagia com a comunidade. Entre as medidas adotadas, destaca-se a introdução da regulação responsiva, que ocorreu em duas fases: 1) "The Way Forward": um documento

¹⁷⁵ Ibidem, p. 20.

¹⁷⁶ Ibidem, p. 21.

estratégico expedido pela entidade em 2001; 2) programa de treinamento para o pessoal operacional em 2002.¹⁷⁷

O objetivo da regulamentação promovida pelo "The Way Forward" foi simplificar os procedimentos da NZIR, promover a conformidade, melhorar a qualidade técnica do corpo fiscal e, de modo geral, corrigir os erros existentes para que fosse alcançada uma melhor administração tributária. Na ocasião, verificou-se que era necessário alcançar um equilíbrio entre a fixação de regras muito duras e muito brandas, buscando-se incentivar o cumprimento voluntário das leis tributárias. Houve redução significativa das multas decorrentes de "falta de cuidados razoáveis" e de atraso, objetivando facilitar a solução de problemas de menor gravidade, que geralmente afligem contribuintes interessados em cumprir as obrigações tributárias. Essa redução adotou como parâmetro o bom comportamento do contribuinte, ou seja, incide o percentual máximo de redução quando o contribuinte é considerado primário, tornando-se mais gravosa (menor redução) à medida que a reincidência é verificada¹⁷⁸.

A NZIR adotou um Modelo de Compliance similar ao da agência australiana (Australian Taxation Office), com as adaptações necessárias, com o objetivo de introduzir uma modelagem com aspectos responsivos, em oposição à abordagem tradicional baseada no sistema de rigor e punição. A NZIR adotou medidas para melhorar sua relação com a comunidade, tais como visitas de aconselhamento. Houve aperfeiçoamento da administração tributária, que passou a entender e resolver os fatores que ensejam o não cumprimento das obrigações fiscais, bem como implementou abordagens para coibir esquemas de evasão fiscal. A utilização da modelagem responsiva foi essencial para que o setor empresarial adequasse seu comportamento. O Modelo de Compliance implementou as principais estratégias da entidade, especialmente as de comunicação e fiscalização de receitas.

O programa de treinamento para o corpo fiscal iniciou-se em setembro/2002, objetivando uma adequada aplicação do Modelo de Compliance. As equipes da NZIR visitaram o Australian Taxation Office, objetivando trocas de experiências na aplicação

¹⁷⁷ JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2007, pp. 84-101, pág. 89. Disponível em: https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/30973/2/01_Job_Culture_Change_in_Three_2007.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

¹⁷⁸ JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Ob. cit., pp. 89-90.

do modelo de conformidade e nas alterações promovidas na regulamentação tributária. Os estudos de casos, especialmente no que concerne às "histórias de sucesso", foram essenciais para o aprimoramento dos funcionários da NZIR. Esse programa de treinamento teve como função principal a mudança da cultura organizacional, a fim de que houvesse uma melhor aceitação dos princípios da regulação responsiva. Não obstante a resistência de alguns funcionários, uma pesquisa interna ("internal survey") destacou que o programa promoveu uma melhor compreensão dos benefícios de uma regulamentação responsiva.¹⁷⁹

A NZIR implementou, em julho/2004, um projeto de auditoria baseada em conformidade (CBA – "Compliance-Based Auditing"), estabelecendo novas estratégias de fiscalização. Inicialmente, o foco é a avaliação de riscos, buscando-se a identificação e o gerenciamento adequado do risco. O processo de avaliação do risco deve levar em consideração o perfil do contribuinte, com base no modelo do BISEPS¹⁸⁰ e no seu padrão de conformidade no que concerne ao recolhimento de tributos. Essa abordagem foi desenvolvida para alinhar o exercício da fiscalização com o Modelo de Compliance, fornecendo uma forma estruturada de enfrentamento do risco e um nível apropriado de intervenção. Associado a isso, estabeleceu-se uma estratégia de alavancagem ("leverage"), objetivando aumentar a conformidade por meio do uso criterioso de recursos existentes e novas ferramentas. A alavancagem é um processo escalonado, que leva em consideração a posição que o contribuinte ocupa no Modelo de Compliance. A intensidade é aumentada à medida que é detectada a resistência ao cumprimento das obrigações fiscais, conforme ilustrado na figura a seguir (tradução livre e adaptada):¹⁸¹

¹⁷⁹ Ibidem, p. 90.

¹⁸⁰ Similar ao BISEPS do modelo australiano, verifica-se como os sistemas empresarial, industrial, sociológico, econômico e psicológico (BISEPS – "business, industry, sociological, economic, and psychological systems") interferem na forma como o contribuinte toma suas decisões.

¹⁸¹ MORRIS, Tony; LONSDALE, Michele. Translating the compliance model into practical reality. The IRS Research Bulletin: Preceedings of the 2004 IRS Research Conference, Statistics of Income Division, Internal Revenue Service, Department of the Treasury, Washington DC, pp. 57-75, pág. 66. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/04moori.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

Figura 8 - Estratégia de alavancagem do modelo de conformidade da NZIR.



A figura demonstra que o processo de alavancagem pode ser geral, específico ou direcionado. O geral refere-se ao universo de contribuintes e abrange temas como publicidade e comunicação. O específico abarca contribuintes com alguma semelhança, objetivando um maior engajamento com o Modelo de Compliance, a fim de que ocorra mudança de comportamento. O direcionado é destinado a uma atividade ou grupo de contribuintes que oferecem maior risco, sendo a abordagem direta e específica acerca da ação que precisa ser tomada.¹⁸²

Em suma, a NZIR adaptou o Modelo de Compliance australiano, inclusive no que se refere à análise dos fatores que influenciam o comportamento e a tomada de decisões dos contribuintes (BISEPS). Os contribuintes são classificados em perfis: 1) os que fazem a coisa certa; 2) os que tentam fazer a coisa certa; 3) e os que não cumprem suas obrigações fiscais. A assimilação dos fatores que influenciam o comportamento atitudinal dos contribuintes permite a implementação de estratégias de compliance diferenciadas por parte da NZIR, tais como facilitação do cumprimento das obrigações fiscais, auxílio e assistência, bem como meios dissuasivos e mais interventivos quando detectada a resistência à não conformidade quanto aos objetivos regulatórios.

3.1.5 A experiência em Timor Leste.

No caso do Timor-Leste, a adoção da modelagem responsiva ocorreu em um cenário no qual a situação era pior, em comparação às experiências na Austrália e na Nova Zelândia. O colapso da sociedade civil, após a independência, e uma inflação crescente, no período em que a ONU administrou o país, associados às denúncias de corrupção na arrecadação de receitas, levou a uma grande desordem do sistema

¹⁸² MORRIS, Tony; LONSDALE, Michele. Ob. cit., p. 68.

tributário. A coletividade exigia maior transparência e probidade dos funcionários da Receita de Timor Leste (ETRS – "East Timor Revenue Service"), que supostamente se apropriavam de parte dos tributos recolhidos, motivo pelo qual uma das reivindicações era que o valor respectivo fosse depositado na rede bancária.¹⁸³

A mudança foi iniciada por meio de treinamento do corpo fiscal. Empresas internacionais de contabilidade prestaram treinamento contábil e jurídico. A interação com a teoria da regulação responsiva foi fornecida pela agência australiana (Australian Taxation Office), inclusive em relação ao Modelo de Compliance. A introdução da modelagem responsiva foi essencial para melhorar a atuação da ETRS, inclusive para reduzir a corrupção. A comunidade foi integrada ao Modelo de Compliance, promovendo-se a absorção dos princípios da regulação responsiva em um ambiente de oficina ("workshop environment"). Não obstante similar aos modelos australiano e neozelandês, a representação por meio de pirâmides adotou estratégias distintas, levando em consideração as peculiaridades locais, tais como a hierarquia da aldeia para recuperar a dívida individual do contribuinte ("working through the village hierarchy to recover individual taxpayer debt").¹⁸⁴

Em síntese, como ocorreu nas experiências anteriores, a adoção das abordagens cooperativas modernas na seara tributária, inclusive com treinamento do corpo fiscal da ETRS, propiciou uma mudança na cultura organizacional e uma melhor relação com a comunidade.

3.2 A Convenção de Quioto Revisada.

Conforme tratado no Capítulo 1, a Convenção de Quioto Revisada, em seu anexo H, define infração aduaneira como qualquer violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira. A criação de obstáculo ao cumprimento das medidas de controle, bem como a apresentação de faturas ou outros documentos falsos também configuram infração aduaneira.

Por sua vez, o artigo 94 do Decreto-Lei 37/66 define infração como toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida no decreto referido, no seu regulamento ou

¹⁸³ JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Ob. cit., p. 89.

¹⁸⁴ Ibidem, p. 91.

em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los. Caracterizada a infração, normalmente o Estado exigirá do particular, pessoa física ou jurídica, uma prestação pecuniária, em razão do descumprimento de alguma obrigação aduaneira. O § 2º do artigo referido afirma que, salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O Decreto 6.759/2009, nos artigos 673 e 674, reproduz os conceitos previstos no Decreto-Lei 37/66 e, nos artigos 675 e seguintes, reproduz as infrações aduaneiras e respectivas penalidades, previstas nas normas legais.

O sistema atual foi estabelecido no cenário de um regime autoritário, que não prestigiava a abertura econômica do país. Não há falar em infração na hipótese em que inexistente ação humana, razão pela qual as ações e omissões involuntárias não podem configurar infração. Além disso, a prévia tipificação em lei formal é imprescindível para que se caracterize uma infração¹⁸⁵, ou seja, ao contrário do que afirma o art. 94 do Decreto-Lei 37/66, a infração não é toda inobservância da norma aduaneira.¹⁸⁶ Ademais, devem ser consideradas as causas de justificação, como as previstas no art. 101 do decreto-lei referido¹⁸⁷.

O regime de responsabilidade objetiva previsto no § 2º do artigo 94 do Decreto-Lei 37/66 admite a imposição de penalidade sem uma conduta humana voluntária. Nesse aspecto, o regime de infrações aduaneiras desconsidera, por exemplo, os princípios e garantias que são previstas na esfera penal. Na doutrina, há posição no sentido de que não há nem diferença de conteúdo entre crime, contravenção e infração

¹⁸⁵ Cf. Superior Tribunal de Justiça: "ADMINISTRATIVO - SANÇÃO PECUNIÁRIA - LEI 4.595/64. 1. Somente a lei pode estabelecer conduta típica ensejadora de sanção. 2. Admite-se que o tipo infracionário esteja em diplomas infralegais (portarias, resoluções, circulares etc), mas se impõe que a lei faça a indicação. 3. Recurso especial improvido. (REsp n. 324.181/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 8/4/2003, DJ de 12/5/2003, p. 250.)"

¹⁸⁶ SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. Grupo GEN, Rio de Janeiro, 2021, p. 475.

¹⁸⁷ Cf. Decreto-Lei 37/66: "Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto: I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não; II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente."

administrativa, nem diferença de substância entre pena e sanção administrativa.¹⁸⁸ As diferenças são apenas ao aspecto processual e ao órgão de aplicação.¹⁸⁹ Nesse contexto, não se justifica a não aplicação dos princípios e garantias penais ao direito administrativo sancionador.

A Norma 3.39 do Anexo Específico J da Convenção de Quioto Revisada estabelece que as Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira, sendo possível a imposição de uma penalidade quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses erros, a qual não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido. O regime de responsabilidade objetiva previsto na legislação brasileira, evidentemente, não é compatível com a norma internacional, porquanto esta afasta a imposição de penalidade quando ficar comprovado que o erro foi cometido de boa-fé, sem ficar caracterizada intenção fraudulenta ou negligência grosseira.

O Supremo Tribunal Federal tem orientação no sentido de que a análise do elemento subjetivo da conduta é regra aplicável não apenas ao direito penal, e sim ao direito sancionador, ou seja, deve-se proceder tal análise sempre que o antecedente de uma norma for um comportamento reprovável e o conseqüente uma sanção. Com base nessa orientação, entendeu possível reduzir multa decorrente de um equívoco na declaração, porquanto equivalente quantitativamente àquela que deverá ser aplicada em desfavor de um contribuinte que emite notas fiscais falsas para locupletar-se de operações que não ocorreram.¹⁹⁰

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. 3. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, pág. 33.

¹⁸⁹ SEHN, Solon. *Ob. cit.*, p. 477.

¹⁹⁰ Cf. Supremo Tribunal Federal: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%. (AI 727872 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015)"

O anexo H da Convenção de Quioto Revisada estabelece normas destinadas a combinar a investigação adequada das infrações aduaneiras com uma afetação mínima do comércio internacional. Nesse contexto, deve-se assegurar um procedimento investigativo adequado e a imposição de sanções proporcionais à gravidade da infração e à culpabilidade do autor. É muito comum a prática de meras irregularidades, cuja responsabilização pode ensejar prejuízos desproporcionais ao comércio. Não se revela adequado impor sanções severas para meras irregularidades ou mesmo para pequenas violações da legislação aduaneira.

O Capítulo 1 do Anexo H trata especificamente da investigação e apuramento de infrações relacionadas ao direito aduaneiro. A Convenção não visa a restringir o poder investigativo das Alfândegas nacionais, que podem ser mais amplos. No entanto, há o manifesto objetivo de se evitar processos demorados e dispendiosos. O Capítulo estabelece normas e boas práticas, por meio de "Standards" e Recomendações ("Recommended Practice").

O Standard 2 prevê que a legislação nacional definirá as infrações aduaneiras e especificará as condições em que podem ser investigadas, apuradas e, se for caso disso, tratadas por via administrativa. Essa norma exige que a legislação nacional defina o que são infrações aduaneiras. Por outro lado, destaca a importância de que as Alfândegas compreendam o seu papel e o conjunto de ações que pode ser adotado na investigação quando verificada a prática de infração. No âmbito das pessoas que atuam no comércio internacional, a prévia previsão funciona como mecanismo de conscientização antecipada e de auxílio para fins de conformidade.¹⁹¹

O Standard 3 prevê que a legislação nacional deve especificar quais as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira. É comum que infração aduaneira envolva mais que uma pessoa. A forma de envolvimento pode variar e não há tratamento uniforme acerca da classificação dos diferentes graus de participação nas diversas legislações. Em muitos países, ainda que não tenha participado de todos os eventos relacionados à infração, a pessoa envolvida pode ser considerada autor principal. O envolvimento pode ocorrer por meio de auxílio e cumplicidade ou mesmo financiando ou assegurando a prática da infração. Não

¹⁹¹ Cf. a Convenção: "This is also important to assist the trade in their compliance with Customs law and make them aware of the actions that can be anticipated for an infringement."

obstante, em se tratando de infração resultante de elementos inverídicos fornecidos na declaração de mercadorias, na hipótese em que o declarante reproduziu informações de um responsável principal, tendo adotado medidas razoáveis para assegurar a validade das informações fornecidas, a Convenção recomenda seja a responsabilidade do declarante limitada, ou seja, não se justifica equiparar a responsabilidade do declarante com a do responsável principal (que efetivamente forneceu as informações inverídicas).

A aplicação do Standard 3 deve ser associada à do Standard 24. Segundo este, quando dados falsos forem fornecidos em uma declaração de mercadorias e o declarante demonstrar que todas as medidas razoáveis foram tomadas para fornecer informações precisas e corretas, a Alfândega deverá levar esse fator em consideração ao considerar a imposição de qualquer penalidade. Trata-se de norma específica, cuja aplicação refere-se ao declarante que atua em nome de outra pessoa. Em algumas ocasiões, tais declarantes facilitam a exportação e a importação por aqueles que não estão familiarizados com as normas e exigências locais. Embora o conhecimento da legislação local possa impor um dever maior de cuidado ao declarante, a verdade é que ele normalmente não tem ciência do funcionamento da administração de seu comitente e, conseqüentemente, da veracidade das informações que lhe são fornecidas. Cabe ao declarante questionar informações imprecisas ou incongruentes, o que não implica que ele verifique necessariamente todos os detalhes fornecidos. A imposição de penalidades deve considerar essas peculiaridades, inclusive o disposto na Norma 3.39 do Anexo Geral, acima mencionada.

Conforme já afirmado, a norma referida estabelece que as Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira, sendo possível a imposição de uma penalidade quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses erros, a qual não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido. A Convenção considera a possibilidade de ocorrência de erros durante o fornecimento de informações à Alfândega, tanto na declaração de mercadorias quanto nos documentos que a instruem. Em se tratando de erro acidental, cuja ocorrência não seja regular, o recomendável é se permitir a correção, sem a adoção de outras medidas, como a imposição de penalidade. Contudo, esse tratamento menos agressivo pressupõe, ainda, que o declarante tenha adotado as devidas precauções e agido de boa-fé. Do contrário,

não há falar em erro accidental e as medidas sancionatórias são justificadas. Desse modo, quando um declarante é rotineiramente descuidado ou mesmo abusa da confiança das Alfândegas ao aceitar a validade das informações fornecidas, as alfândegas podem tomar medidas para desencorajar esse comportamento. Entre as medidas recomendadas, destacam-se a recusa ao registro e a imposição de uma penalidade proporcional à infração ou ao comportamento abusivo. Aceitar o registro da declaração de mercadorias em relação ao declarante que rotineiramente comete erros por descuido, apenas quando verificada sua integral correção, inclusive não permitindo a retificação, é uma boa opção para impactar o comportamento de tal declarante, com possibilidade de imposição de sanção, na hipótese de não se verificar mudanças.¹⁹²

O Standard 4 dispõe que a legislação nacional deve especificar um período a partir do qual os procedimentos relativos a infrações aduaneiras não podem mais ser instaurados e deve fixar a data a partir da qual esse prazo deve começar. A fixação de um prazo de prescrição, entre outras razões, justifica-se na necessidade de estabilização das relações jurídicas. No caso de infrações cuja comprovação dependa da existência de registros documentais, deve haver uma ligação entre o período no qual os importadores e exportadores são obrigados a conservar seus registros comerciais e o prazo prescricional. Isso tem especial relevância em relação aos países que utilizam a gestão de riscos baseados em auditoria, na forma prevista no Anexo Geral da Convenção, o que será aprofundado mais adiante.

Os Standards 6 e 7 estabelecem que as buscas pessoais para fins aduaneiros e a inspeção em estabelecimentos só ocorrerão quando existirem fundadas suspeitas de contrabando ou outras infrações aduaneiras consideradas graves. A circulação de pessoas é algo natural no comércio internacional. Afora as hipóteses previstas no Standard 6, deve-se evitar a busca pessoal, sobretudo a invasiva, como forma de se facilitar o comércio. Por sua vez, a fiscalização em estabelecimentos (Standard 7) pode abarcar a necessidade de envolver a residência de particulares, motivo pelo qual a

¹⁹² Quanto à interpretação da Norma 3.39, especialmente no que se refere à imposição de sanção substancial, a Convenção remete ao item 3 do artigo VIII do GATT/47, o qual estabelece o seguinte: "3. *Nenhuma Parte Contratante imporá penalidades severas por ligeiras infrações à regulamentação ou ao processo aduaneiro. Em particular, as penalidades pecuniárias impostas em virtude de omissões ou erros nos documentos apresentados à Alfândega não excederão, nos casos em que forem facilmente reparáveis e manifestamente isentos de qualquer intenção fraudulenta, que não correspondam a negligência grave, importância que represente uma simples advertência.*"

legislação nacional deve especificá-la, inclusive no que concerne à imprescindibilidade ou não de mandado judicial.

O Standard 8 afirma que a Alfândega informará o interessado o mais rapidamente possível da natureza da suposta infração, das disposições legais que possam ter sido violadas e, se for caso disso, das eventuais sanções. A ciência da infração evita, ao menos em tese, o cometimento de novas infrações, além de proporcionar maior celeridade no seu tratamento, inclusive por meio de acordo administrativo.

O Standard 11 autoriza a apreensão de mercadorias e/ou meios de transporte apenas quando caracterizada hipótese de perda ou confisco ou quando funcionem como meio de prova na fase instrutória do processo. A apreensão não significa que houve a perda da propriedade, mas que a Alfândega tem a custódia das mercadorias. O confisco e a perda configuram-se em momento posterior, normalmente asseguradas ao infrator a defesa na via administrativa e/ou judicial. Não se tratando de mercadoria proibida e não havendo a necessidade de apresentação posterior, para fins de instrução processual, a Alfândega deve autorizar a saída da mercadoria apreendida, mediante apresentação de garantia adequada (Standard 14).

Em relação à detenção de pessoas, a legislação nacional deverá especificar as hipóteses e condições, especialmente o período em que o detido deve ficar sujeito a controle por uma autoridade judicial (Standard 18). Em se tratando de interferência de magnitude considerável – perda da liberdade de ir e vir, na maioria das legislações nacionais –, deve haver observância das garantias asseguradas ao indivíduo.

Os Standards 19 a 25 tratam da Resolução Administrativa de Infrações Aduaneiras. As Alfândegas tomarão as medidas necessárias para assegurar, quando aplicável, que o mais rapidamente possível após a descoberta de uma infração aduaneira: 1) seja iniciada a resolução administrativa desta última; e 2) o interessado seja informado sobre os termos e condições do acordo, as vias de recurso e os prazos para tais recursos (Standard 19). O principal objetivo da regularização administrativa é fornecer uma alternativa – mais célere e racional –, à solução do problema, evitando-se processos judiciais dispendiosos e demorados. A própria Convenção define a resolução administrativa nos seguintes termos: "O procedimento estabelecido pela legislação nacional ao abrigo do qual as Alfândegas têm poderes para regularizar uma infração

aduaneira, quer através de uma decisão sobre a mesma, quer através de um acordo de compromisso"¹⁹³. Como se verifica, há duas hipóteses de solução administrativa.

A primeira envolve uma decisão administrativa, normalmente proferida nos autos de um procedimento administrativo, no qual se oportuniza ao interessado apresentar defesa e as provas que entender pertinentes. Embora não haja uniformidade de tratamento na legislação dos países, a decisão normalmente impõe penalidade cível, com natureza de multa. A participação do interessado não implica um acordo de vontades, pois a decisão é um ato unilateral da Alfândega. Não satisfeito com a decisão ("ruling"), geralmente o interessado tem a oportunidade de interpor recurso.

A segunda hipótese envolve acordo administrativo – uma espécie de acordo de compromisso ("compromise settlement") –, o qual depende do consentimento do interessado. A Administração Aduaneira, quando autorizada pelo direito interno, renuncia ao processo relativo à infração, desde que os envolvidos respeitem as condições impostas. Como afirmado no Capítulo 1, o instituto parece alinhar-se com os parâmetros que norteiam o Direito Administrativo contemporâneo, que tem fundamento na força normativa dos princípios constitucionais¹⁹⁴. Normalmente a adesão ao acordo de compromisso implica a renúncia à discussão na via administrativa ou judicial, razão pela qual é importante o interessado ser informado acerca dos termos do acordo e da possibilidade de discussão administrativa, inclusive no que se refere aos prazos¹⁹⁵.

A Recomendação n. 20 dispõe que a descoberta de uma infração aduaneira considerada de menor importância durante o desembaraço das mercadorias impõe que tal infração seja resolvida pela estância aduaneira que a descobrir. É comum a ocorrência de infrações de menor gravidade durante o desembaraço das mercadorias. A Convenção não define o que é infração aduaneira de menor importância. Cabe à legislação nacional defini-la e fixar regras de competência para que ela seja resolvida de modo facilitado. Alguns exemplos de infrações menores podem ser encontrados nas

¹⁹³ Cf o original: "Administrative settlement of a Customs offence is defined in this Chapter as 'the procedure laid down by national legislation under which Customs are empowered to settle a Customs offence either by a ruling thereon or by means of a compromise settlement'".

¹⁹⁴ Para mais detalhes, remete-se o leitor ao Capítulo 1, subcapítulo 8.

¹⁹⁵ Cf. a Convenção: "This is a requirement contained in the General Annex, Chapter 10 on Appeals, but the principle is repeated here to emphasize the particular importance for Customs to notify persons of their right to appeal in the serious matter of an offence."

recomendações relativas à Norma 3.39 do Anexo Geral. O ideal é que tais infrações possam ser resolvidas imediatamente, preferencialmente por meio do acordo de compromisso, por funcionário que tenha patente equivalente ou superior à do que descobriu. A incumbência da resolução a funcionário diverso, que integra a mesma estância aduaneira, propicia maior objetividade. A resolução da infração na forma recomendada pelo Standard 20 enseja maior celeridade, o que interessa para a Alfândega, para as partes envolvidas e para o próprio comércio internacional. Embora o Standard limite a resolução administrativa imediata às infrações menores, é possível ampliá-la para outras infrações, desde que a Administração Aduaneira tenha estrutura para isso. A Recomendação n. 21 complementa o que foi dito, estabelecendo a possibilidade de resolução imediata em relação à infração de menor importância praticada por viajante.¹⁹⁶

O Standard 22 dispõe que a legislação nacional estabelecerá as penalidades aplicáveis a cada categoria de infração aduaneira passível de resolução administrativa e designará as estâncias aduaneiras competentes para aplicá-las. Essa norma exige que a legislação nacional especifique as modalidades de sanções que podem ser impostas por meio de resolução administrativa, em razão da prática de infração aduaneira. Normalmente, é possível que a imposição de penalidade ocorra na via administrativa, via procedimento próprio, evitando-se a necessidade de acionamento do Poder Judiciário. Teoricamente, a resolução administrativa tende a ser mais célere. As penalidades comumente aplicáveis são multas, apreensão da mercadoria e, se for o caso, apreensão do meio de transporte. Em relação à multa, deve ser afastada a interpretação de alguns países, no sentido de que só podem ser aplicadas por tribunais. A legislação nacional deve fixar patamares máximo e mínimo, deixando um campo de discricionariedade, a fim de que sejam consideradas as peculiaridades do caso. A transparência em relação a esses fatores, inclusive no que concerne à autoridade competente para impor a penalidade, favorece os viajantes e comerciantes e, de modo geral, o comércio internacional. Em relação ao acordo de compromisso, a legislação de alguns países exige, como condição, o abandono da mercadoria e/ou meio de transporte.

¹⁹⁶ Cf. a Convenção: "**Recommended Practice 21.** Where a traveller is regarded as having committed a Customs offence of minor importance, it should be possible for the offence to be settled without delay by the Customs office which discovers it."

No entanto, em outros países essa imposição só pode ocorrer mediante procedimento administrativo, sendo inviável tal exigência por meio de acordo de vontades.

A aplicação do princípio da proporcionalidade é assegurada pelo Standard 23, segundo o qual a gravidade ou o montante de quaisquer penalidades aplicadas em uma resolução administrativa de uma infração aduaneira dependerá da gravidade ou importância da infração aduaneira cometida e do histórico da pessoa em questão em suas relações com a Alfândega. Entre as funções do princípio da proporcionalidade, destaca-se evitar a aplicação de penas severas a infrações de pouca gravidade. Assim, estabelece que a sanção aplicada deve ser proporcional à infração praticada. Contudo, conforme consta das diretivas da Convenção, o princípio da proporcionalidade não impede a aplicação de sanção severa em razão da prática reiterada de infrações aduaneiras ("in cases of repetition of Customs offences"), que isoladamente seriam consideradas de pouca gravidade ("minor importance"). Em consonância com o princípio da proporcionalidade, a multa deve basear no tributo sonegado ou ressarcido/restituído indevidamente, e não no montante referente às mercadorias desembaraçadas, porquanto é aquele que reflete o prejuízo causado à Administração Aduaneira, o que já se encontra incorporado na legislação de diversos países.

O Standard 25 prevê que a ocorrência de uma infração aduaneira decorrente de força maior ou outras circunstâncias alheias à pessoa do declarante, quando não evidenciada negligência ou intenção fraudulenta, não implicará a imposição de penalidade, desde que devidamente comprovado o evento extraordinário. Trata-se do instituto da força maior, que fica descaracterizado quando verificado que o declarante agiu com negligência ou visando objetivo fraudulento. O reconhecimento de força maior é consectário do princípio da proporcionalidade. É irrelevante que o declarante tenha ciência da irregularidade praticada, pois a sua caracterização independe da sua vontade. A própria Convenção cita alguns exemplos, como é o caso do não cumprimento dos prazos de circulação de mercadorias, em razão de falhas no meio de transporte ou clima ruim (tempestades).

Em relação às mercadorias e outros bens apreendidos, que não tenham sido objeto de perda ou confisco, serão devolvidos à pessoa habilitada a recebê-los (Standard 26). A devolução poderá ter como objeto o produto da venda das mercadorias e bens. Em todo caso, haverá a dedução dos tributos e demais encargos eventualmente devidos. Não haverá devolução se houver decisão decretando a perda ou confisco. Também não

haverá se o declarante renunciou as mercadorias e/ou os bens em acordo de compromisso, desde que a legislação nacional permita essa pactuação. Em se tratando de mercadoria sujeita a restrição ou proibição, pode haver a sua reexportação (ao país de origem) ou a sua destruição.

Por fim, o Standard 27 assegura o direito de recorrer a uma autoridade independente da Alfândega, na hipótese de haver decisão impondo sanção decorrente de infração aduaneira. A legislação nacional pode prever que o recurso seja apreciado por autoridade superior dentro da própria administração aduaneira. No entanto, isso não supre a exigência de ser possível interpor recurso a uma autoridade independente, ainda que em última instância. Em regra, não há falar em direito de recorrer na hipótese de renúncia manifestada em sede de acordo de compromisso, porquanto os objetivos do acordo de compromisso abarcam a não instauração de processos administrativo e judicial, porquanto tendem a ser morosos e dispendiosos. Assim, normalmente a aceitação do acordo de compromisso implica renúncia ao direito de recorrer. Alguns países inserem a necessidade de o acordo ser informado ou homologado pela autoridade judicial, visando assegurar a não ocorrência de arbitrariedades por parte da Administração Aduaneira.

O tema referente aos recursos é pormenorizado na Capítulo 10 do Anexo Geral¹⁹⁷. Impõe-se que a legislação nacional preveja o direito de recurso em matéria aduaneira e que qualquer pessoa que seja diretamente afetada por uma decisão ou omissão das Administrações Aduaneiras tenha assegurado o direito de interpor recurso. A Convenção alinha-se à Constituição Federal de 1988, ao prever que a possibilidade de recurso na esfera administrativa não afasta a possibilidade de acesso à via judicial. No mais, a Convenção impõe que as decisões negativas de recurso sejam proferidas por escrito e devidamente fundamentadas.

No âmbito da Convenção, resta ainda tratar do Capítulo 6 do Anexo Geral – que trata especificamente do controle aduaneiro –, especialmente na parte que impõe a utilização de métodos de gestão de risco por parte da Administração Aduaneira. Isso é tratado nas normas transcritas a seguir:

¹⁹⁷ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm. Acesso em 7 de junho de 2023.

6.3. Norma

Para execução do controle aduaneiro, as Administrações Aduaneiras deverão utilizar métodos de gestão do risco.

6.4. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão recorrer à análise de risco para determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de transporte, a verificar, bem como a amplitude de tal verificação.

6.5. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão adotar, em apoio à gestão de risco, uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei.

6.6. Norma

Os sistemas de controle aduaneiro deverão incluir controles baseados em auditorias.

A sujeição ao controle aduaneiro abarca todas as mercadorias, incluindo os meios de transporte, que entrem ou saiam do território aduaneiro, independentemente de haver ou não a incidência de tributos ou demais encargos. A título de exemplo, não incide tributo sobre mercadoria cuja importação é proibida¹⁹⁸, mas essa operação, evidentemente, sujeita-se ao controle aduaneiro.

Não obstante tal amplitude, o controle aduaneiro deve limitar-se ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira. A fiscalização aduaneira deve produzir uma afetação mínima do comércio internacional. É muito comum a prática de pequenas irregularidades, cuja responsabilização rigorosa pode ensejar prejuízos desproporcionais ao comércio.

Nesse cenário, destaca-se a relevância da abordagem baseada em risco, cujo escopo é a formulação de propostas regulatórias e o desenvolvimento de estratégias de compliance, com a finalidade de se fazer cumprir os objetivos regulatórios. É um critério de natureza racional direcionar a fiscalização aos riscos de maior magnitude.

A regulação baseada no risco concentra seu foco nos riscos de maior magnitude, ou seja, naqueles em que o descumprimento acarreta maiores danos potenciais à coletividade. Como visto no Capítulo 2, é impossível a eliminação de todos os riscos e fatores que ensejam o descumprimento das obrigações regulatórias. Teoricamente, a adoção da abordagem baseada em risco afasta a necessidade de a fiscalização abranger todas as obrigações regulatórias e também o controle indistinto de todos os regulados.

¹⁹⁸ É o caso, por exemplo, de produtos (de qualquer natureza) e embalagens, destinados ao público infante-juvenil, reproduzindo a forma de cigarros ou similares, cuja importação é vedada pelo disposto no art. 1º da Lei 12.921/2013.

Consequentemente, haverá uma faixa de riscos que serão teoricamente tolerados. A ausência de identificação dos riscos que serão tolerados pode gerar um resultado insatisfatório, porquanto cria embaraços na destinação dos recursos às áreas que devem ser priorizadas. Em suma, especialmente quando adotada de forma isolada, a implementação da abordagem baseada em risco pode ocasionar uma série de falhas¹⁹⁹.

No âmbito da Convenção, a abordagem baseada em risco deve ser associada a uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei. Não obstante, tal combinação não abarca a verificação do comportamento daqueles sujeitos ao controle aduaneiro, especialmente viajantes e comerciantes. Pode-se até afirmar que alguns Standards e Práticas Recomendadas, acima analisados, levam em consideração o comportamento dos regulados²⁰⁰. No entanto, isso é tratado de forma bastante tímida, sem maior aprofundamento.

Em suma, a relação de conformidade do comportamento do regulado não é devidamente tratada pela regulação baseada em risco. Ainda que associada a uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei, como determina a Convenção, o resultado esperado é a não concretização do risco, ou seja, o cumprimento das obrigações regulatórias. O alcance desse resultado pressupõe que a conduta do particular será afetada pela previsão normativa de incentivos extrínsecos, consubstanciada em um rol prescritivo de sanções destinadas a punir as condutas tidas por irregulares, inclusive as de menor gravidade. Nesse contexto, verifica-se a relevância de associar a abordagem baseada em risco com espécies regulatórias que se preocupam com a fixação de incentivos intrínsecos ao setor regulador, em especial, a teoria da regulação responsiva.

Considerando o predomínio do sistema de comando e controle no âmbito da tributação, as vantagens decorrentes da associação da abordagem baseada em risco com a teoria da regulação responsiva serão esmiuçadas mais adiante. No tópico seguinte,

¹⁹⁹ Essas falhas foram sistematizadas no Capítulo 2, ao qual se remete o leitor.

²⁰⁰ É o caso, por exemplo, do Standard 24, segundo o qual, quando dados falsos forem fornecidos em uma declaração de mercadorias e o declarante demonstrar que todas as medidas razoáveis foram tomadas para fornecer informações precisas e corretas, a Alfândega deverá levar esse fator em consideração ao considerar a imposição de qualquer penalidade. Cf. o original: "Standard 24. Where untrue particulars are furnished in a Goods declaration and the declarant can show that all reasonable steps had been taken to provide accurate and correct information, the Customs shall take that factor into account in considering the imposition of any penalty."

serão analisados os esforços da Receita Federal do Brasil na busca de mecanismos que tornam a tributação um instrumento com feição mais regulatória, afastando-se da mera função arrecadatória.

3.3 A busca de boas práticas pela RFB.

O presente tópico visa a demonstrar a existência de esforços por parte da Receita Federal do Brasil, na elaboração de regimes regulatórios mais preocupados com a conformidade do contribuinte, que em alguns aspectos se assemelham aos modelos de compliance analisados nos tópicos anteriores do presente capítulo. Considerando as limitações do presente trabalho, a análise será limitada à Consulta Pública 4/2018, à Portaria RFB n. 4.888/2020, à Portaria RFB n. 253/2022²⁰¹ e ao Programa CONFIA (em fase de desenvolvimento).

Em tópico apartado, mais adiante, tratar-se-á do Programa Brasileiro de OEA, cujo desenvolvimento foi iniciado em 2014 e possui características que se identificam com algumas premissas da regulação responsável.

3.3.1 A Consulta Pública n. 4/2018.

A RFB efetuou consulta pública acerca de uma minuta de portaria, por meio da qual tinha por objetivo instituir o denominado Programa de Estímulo à Conformidade²⁰².

Conforme consta da "Exposição de Motivos", o programa visava a estimular os contribuintes a adotarem boas práticas, associadas a valores baseados em ética, anticorrupção, moralidade etc., no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. O não pagamento da tributação incidente é classificada como uma vantagem competitiva injusta, razão pela qual a conformidade tributária seria uma forma objetiva e imparcial de privilegiar o contribuinte que exerce sua atividade em consonância com a ordem tributária. O ambiente mais cooperativo

²⁰¹ A título introdutório, a Portaria RFB n. 253/2022 foi mencionada no Capítulo 1, subcapítulo 8, ao qual se remete o leitor.

²⁰² Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/audiencias-e-consultas-publicas/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>. Acesso em: 8 de julho de 2023.

entre Fisco e contribuintes seria alcançado por meio de uma atuação baseada na transparência e na boa-fé, com a adoção de medidas que visam a realização do crédito tributário, facilitando o seu pagamento, orientando e apoiando o contribuinte, evitando os litígios e a constituição de débitos. O rigor da lei, especialmente o regime de sanções, seria destinado ao contribuinte que age de forma dolosa e fraudulenta. Em consonância com as recomendações da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), o programa visava estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal, a qual serviria de referência para a relação entre o Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) e o contribuinte, direcionando as ações de cumprimento cooperativo, fiscalização, atendimento, análise de requerimentos (inclusive restituição e compensação), julgamento de recursos, dentre outras. Essa classificação seria previamente divulgada, permitindo ao contribuinte contestá-la "em face de erro material na aplicação dos critérios de classificação". A classificação seria baseada nas seguintes premissas: situação cadastral compatível com as atividades da empresa; aderência nas informações prestadas à RFB por meio de declarações e escriturações; tempestividade na apresentação das declarações e das escriturações; e adimplência no pagamento dos tributos devidos. Considerando essas premissas, os contribuintes seriam classificados nas categorias "A", "B" ou "C", em ordem decrescente, conforme o risco apresentado à RFB. Após a classificação, a RFB deveria adotar medidas de incentivo à autorregularização, adequadas ao perfil de cada grupo. Entre os benefícios que seriam concedidos aos contribuintes que oferecem menor risco destacam-se o atendimento prioritário (inclusive na análise de demandas), informação prévia sobre eventuais irregularidades, culminando no recebimento do Certificado de Conformidade Tributária. Por outro lado, o rigor da lei seria reservado aos contribuintes que oferecem maior risco, consubstanciado em medidas como a inclusão em regime diferenciado de fiscalização e a cassação de benefícios fiscais, como forma de desestimular a inadimplência. Segundo estimativa da RFB, a adoção do programa implicaria aumento da eficiência dos procedimentos adotados pelo órgão e redução do custo para o contribuinte (no que concerne ao cumprimento das obrigações tributárias). Em suma, a instituição do programa visava estimular a conformidade tributária, fomentando a autorregularização, cujas consequências seriam a diminuição do contencioso e da inadimplência, a melhoria do ambiente de negócios no País, além de uma administração tributária mais eficiente.

Na minuta proposta, o artigo 1º teria a seguinte redação:

Art. 1º Esta Portaria institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade), no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A primeira dúvida que surge é a possibilidade de instituição do programa por meio de portaria da RFB. Di Pietro (2020, p. 525) leciona que "resolução e portaria são formas de que se revestem os atos, gerais ou individuais, emanados de autoridades outras que não o Chefe do Executivo". A Portaria é ato normativo derivado, ou seja, não cria direitos e obrigações, mas apenas estabelece normas que explicitam a forma de execução da lei (ato normativo originário). Registre-se que o princípio da legalidade está elencado entre aqueles que devem nortear o programa de conformidade (art. 2º, III). A instituição do programa por meio de lei poderia ensejar mais estabilidade e segurança jurídica, especialmente porque a portaria, em tese, pode ser modificada unilateralmente pela RFB, carecendo, portanto, de legitimidade democrática.

O artigo 2º da minuta, conforme já adiantado, elenca os princípios que deveriam nortear o programa de conformidade²⁰³. Entre eles, destaca-se a "capacidade colaborativa com a administração tributária e aduaneira". O estabelecimento de normas indutoras – especialmente a tributação extrafiscal – poderia ser utilizado como forma de se alcançar uma melhor conformidade. Contudo, o programa parece não considerar esse aspecto.

O artigo 3º da minuta explicita as medidas que seriam adotadas no programa, cujo rol parece ter natureza exemplificativa. A primeira delas consiste na orientação e apoio ao contribuinte, a fim de estimulá-lo à autorregulização e à conformidade fiscal (art. 3º, I). Em descompasso com os modelos internacionais (analisados no presente Capítulo), a RFB trata o contribuinte de forma isolada. As posturas motivacionais do contribuinte podem ser explicadas pelos sistemas empresarial, industrial, sociológico,

²⁰³ Cf. a redação: "Art. 2º O Pró-Conformidade visa promover o bom relacionamento entre a administração tributária e aduaneira e o contribuinte, com base nos seguintes princípios:

I - respeito ao cidadão;

II - integridade;

III - legalidade;

IV - transparência fiscal;

V - boa-fé, incluído o dever ético de pagar tributos;

VI - segurança jurídica, com previsibilidade de condutas;

VII - capacidade colaborativa com a administração tributária e aduaneira; e

VIII - concorrência leal entre os agentes econômicos."

econômico e psicológico (BISEPS – "business, industry, sociological, economic, and psychological systems"). As informações obtidas com a análise desses sistemas facilitam o alcance de um ambiente mais cooperativo, porquanto tal análise viabiliza ao órgão regulador compreender os fundamentos estruturais da não conformidade, fornecendo inteligência necessária para o enfrentamento precoce.

A divulgação (prévia) do entendimento da RFB sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira seria medida alinhada ao princípio da transparência. Funcionaria, ainda, como mecanismo capaz de aproximar Fisco e contribuinte, criando um ambiente menos adversativo e permitindo a formulação de um planejamento tributário juridicamente informado. Não obstante, destaca-se a relevância de haver alinhamento entre o entendimento da RFB e os princípios positivados na Constituição Federal e na legislação, de modo geral. Além disso, não seria razoável não observar a orientação dos Tribunais Superiores, especialmente aquelas fixadas em acórdãos repetitivos e súmulas, inclusive vinculante. Do contrário, a divulgação de entendimentos desalinhados com a jurisprudência e com duvidosa constitucionalidade/legalidade apenas fomentaria a litigância, tanto na via administrativa quanto na judicial.

A medida que seria consubstanciada na classificação dos contribuintes com vistas a distinguir o tratamento a eles dispensado de acordo com seu grau de conformidade merece especial atenção. A classificação ocorreria anualmente, com base no cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, conforme disposto na legislação tributária, o que é sistematizado nas seguintes premissas: 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. Cada premissa foi esmiuçada nos artigos 7º a 10, respectivamente. Em apertada síntese, as premissas levam em consideração a situação cadastral (que deve ser compatível com a atividade exercida), a prestação de informações à RFB e o adimplemento de tributos. Os contribuintes seriam classificados nas categorias "A", "B" ou "C", em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos, sendo que tal classificação não alcançaria "os contribuintes pessoas físicas" (art. 11).

Nos termos da minuta, os contribuintes classificados na categoria "A" desfrutariam de um tratamento tributário privilegiado, consubstanciado nos seguintes benefícios: I – informação prévia sobre indício de infração apurado em análise realizada por Auditor-Fiscal da RFB antes de iniciado o procedimento fiscal de que trata o Decreto n. 70.235/72, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária federal, desde que o contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação; II - atendimento presencial prioritário; III - prioridade na análise de demandas perante a RFB, inclusive em relação ao recebimento de restituições, respeitadas as prioridades definidas em lei; IV - Certificado de Conformidade Tributária perante a RFB.

A obtenção de Certificado de Conformidade Tributária e a não aplicação de penalidades constituem benefícios justificados. Caso optasse por representar esse programa por meio de pirâmide, seria possível afirmar que os contribuintes classificados na categoria "A" ocupariam a base da pirâmide, na qual predominam os mecanismos de persuasão, especialmente o diálogo, para fins de solução dos problemas. Isso não significa classificar, aprioristicamente, as condutas conforme níveis de gravidade, razão pela qual a gravidade da conduta, por si só, não impede a utilização de medidas persuasivas. Não obstante, a minuta parece colocar em contradição alguns aspectos da regulação responsiva. Em se tratando de contribuinte incluído em patamar que reflete maior conformidade, teoricamente ele estará sujeito a um regime menos rigoroso de fiscalização. Nesse contexto, parece de difícil implementação o fornecimento de informação prévia sobre indício de infração por parte dos fiscais da RFB. A tendência seria a fiscalização deparar-se com uma infração já caracterizada. Em um ambiente responsivo, o ideal seria oportunizar ao contribuinte a correção, por meio de medidas persuasivas, antes de se avançar afoitamente às medidas dissuasivas. Desse modo, a não aplicação de penalidades deveria ser estendida a essa situação, e não apenas aos casos de mero indício de infração.

Por outro lado, os benefícios consubstanciados em atendimento presencial prioritário e prioridade na análise de demandas perante a RFB (inclusive em relação ao recebimento de restituições, respeitadas as prioridades definidas em lei) não parecem justificados. Na verdade, os contribuintes em situação de não conformidade é que necessitarão de atendimento prioritário, inclusive no que se refere à tramitação de suas

demandas perante o Fisco, a fim de que possam regularizar a situação. Não justifica impor a eles o rigor da lei e os deixarem à deriva.

A minuta previa duas ações da RFB em relação aos contribuintes considerados com maior problema de conformidade (incluídos na categoria "C"): 1) inclusão no Regime Especial de Fiscalização, previsto na Instrução Normativa RFB n. 979/2009; 2) aplicação prioritária das medidas coercitivas previstas na Portaria RFB n. 1.265/2015.

O Regime Especial de Fiscalização foi instituído pela Lei n. 9.430/96 e regulamentado pela IN RFB n. 979/2009. Trata-se de regime especial manifestamente punitivo, cuja inclusão gera grande prejuízo ao particular. O regime pode ser aplicado a sujeitos passivos de obrigação tributária relativa a tributos administrados pela RFB quando caracterizadas situações tais como embaraço e resistência à fiscalização (por meio da negativa de informações ou de acesso ao estabelecimento), prática de crime contra a ordem tributária (inclusive contrabando ou descaminho), reiteração de conduta que caracteriza infração tributária, entre outras. A inclusão no regime impõe a adoção de medidas severas (isolada ou cumulativamente): I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo, inclusive com presença física permanente de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB); II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos; III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos; IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias; V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

Por sua vez, a Portaria RFB 1.265/2015 arrola procedimentos para a chamada Cobrança Administrativa Especial efetuada pela RFB. A cobrança especial abrange os créditos tributários que estejam na condição de exigíveis, cujo somatório, por sujeito passivo, seja igual ou superior a dez milhões de reais. O contribuinte que não promover a regularização dos créditos tributários abrangidos pela cobrança especial, após intimado, fica sujeito ao extenso rol de medidas coercitivas previstas no artigo 2º, tais como inclusão em serviços de proteção ao crédito²⁰⁴, exclusão de programas de

²⁰⁴ A RFB pode efetuar o encaminhamento dos dados do sujeito passivo para inclusão no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (Cadin), o que

parcelamento e/ou do SIMPLES nacional²⁰⁵, representação fiscal para fins penais, representação para fins de rescisão de contrato com o Poder Público, cancelamento de incentivos fiscais, representação para ajuizamento de medida cautelar fiscal, declaração de inaptidão de pessoa jurídica, aplicação de multa à empresa e seus dirigentes, lançamento de ofício de multa isolada de cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal do tributo determinado sobre base de cálculo estimada, que deixou de ser efetuado, entre outras.

Como se percebe, a eventual instituição do programa Pró-Conformidade, na forma da minuta proposta pela RFB, criaria um clima manifestamente adverso entre o Fisco e os contribuintes classificados na categoria "C". Em relação a eles, não há espaço para diálogo ou cooperação. A classificação apriorística efetuada pela RFB e a sujeição a um regime composto por sanções severas não parece visar a conformidade, em termos de responsividade, e sim à mera recuperação do crédito fiscal.

Registre-se que mesmo em relação aos contribuintes classificados na categoria "A", a promoção da chamada "autorregularização" pelo contribuinte, no que concerne às pendências apuradas, afasta a multa de ofício, mas não exonera o pagamento das multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias. O programa não tinha, portanto, medidas claras de incentivos intrínsecos, apoiando-se no clássico regime sancionatório, inclusive em relação aos contribuintes que apresentam melhor comportamento.

Em suma, a tentativa de se instituir o programa de conformidade tributária, na forma proposta pela RFB, parece ter frustrado. Não houve divulgação nem da opinião do público participante nem do resultado, não sendo possível afirmar se haverá ou não avanço na elaboração de um programa ou modelo de compliance, baseado na minuta proposta pela RFB. Não obstante, uma nova tentativa de criar estímulos aos grandes

inviabilizará a realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, a concessão de incentivos fiscais e financeiros e a celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos, por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, de acordo com o disposto no art. 6º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. (art. 2º, I).

²⁰⁵ A medida consiste na exclusão do sujeito passivo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), por infração ao inciso V do art. 17 da Lei Complementar nº 123, 14 de dezembro de 2006. (art. 2º, V).

contribuintes, a fim de que adotem boas práticas, foi promovida pela Portaria RFB n. 4.888/2020, que será analisada a seguir.

3.3.2 A Portaria RFB n. 4.888/2020.

A portaria dispõe sobre a atividade da RFB relativa ao monitoramento dos grandes contribuintes, que tem como objetivo promover a conformidade tributária (artigo 1º). Esse monitoramento consiste na análise do comportamento econômico-tributário do contribuinte, consubstanciado nos seguintes meios: 1) monitoramento dos rendimentos, das receitas, e do patrimônio; 2) monitoramento da arrecadação dos tributos administrados pela RFB; 3) análise de setores e grupos econômicos; e 4) gestão para tratamento prioritário das inconformidades com o objetivo de evitar a formação de passivo tributário.

Em complemento, a atividade de monitoramento baseia-se, entre outros, nos seguintes procedimentos: 1) verificar a regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias; 2) analisar o comportamento da arrecadação de tributos relativa aos contribuintes sujeitos ao monitoramento; 3) comparar o perfil de arrecadação de tributos de contribuintes, inclusive em relação aos demais que integram o respectivo setor econômico ou que atuem sob a forma de grupo econômico; e 4) monitorar a efetiva mudança de comportamento após a aplicação das medidas de conformidade.

Inicialmente, cabe destacar que um dos meios de monitoramento é a análise de setores e grupos econômicos, procedendo-se à comparação do perfil de arrecadação de tributos de contribuintes, inclusive em relação aos demais que integram o respectivo setor econômico ou que atuem sob a forma de grupo econômico. Uma crítica que foi formulada à minuta referente à Consulta Pública n. 4/2018 foi a proposta de tratar o contribuinte de forma isolada. A Portaria RFB n. 4.888/2020 leva em consideração os setores e grupos econômicos, cuja atividade de análise consiste, entre outros procedimentos em: (a) analisar o funcionamento de setor econômico e o comportamento de seus principais representantes; e (b) desenvolver índices gerais e específicos para comparação dos contribuintes e dos grupos econômicos que os representam. Embora não faça referência expressa aos sistemas empresarial, industrial, sociológico, econômico e psicológico (BISEPS – "business, industry, sociological, economic, and psychological systems"), a portaria inclui entre os objetivos do

monitoramento a RFB conhecer, de forma sistêmica, o comportamento econômico-tributário dos maiores contribuintes (art. 3º, III). Prevê, ainda, a possibilidade de realização de reunião de conformidade coletiva, a qual é indicada quando forem identificados procedimentos comuns a um grupo de empresas de um ou mais setores econômicos, ou, ainda, quando se tratar de grupo econômico ou diversos contribuintes com semelhança econômico-tributária, admitindo-se, inclusive, sejam convidados a participar da reunião contribuintes não acompanhados pelo monitoramento, mas que tenham interesse nas orientações que serão prestadas. Além disso, a fixação de procedimentos exemplificativos – caracterizada pela utilização da expressão "entre outros" – permite que tais sistemas sejam considerados na busca de informações, permitindo à RFB compreender os fundamentos estruturais da não conformidade.

Um outro aspecto que merece destaque é a análise do comportamento econômico-financeiro (dos maiores contribuintes) por meio da gestão para tratamento prioritário das inconformidades com o objetivo de evitar a formação de passivo tributário. A atividade de gestão consiste, entre outros procedimentos, em: (a) identificar todos os créditos tributários exigíveis ou com exigibilidade suspensa; (b) identificar demandas relativas a declarações de compensação ou a pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso; e (c) gerenciar planos de ações e metas. Esse aspecto do monitoramento permite sejam alcançados, teoricamente, os seguintes objetivos: (a) subsidiar a administração da RFB com informações relativas ao comportamento tributário dos maiores contribuintes; (b) diagnosticar as inconformidades mais relevantes que resultem, ou possam resultar, em distorção efetiva ou potencial da arrecadação; (c) promover iniciativas de conformidade tributária perante os maiores contribuintes, que priorizem ações para autorregulização (art. 3º, I, IV e V). A obtenção de informações acerca dos grandes contribuintes será obtida tanto no âmbito interno da RFB quanto no externo. Em relação ao último, a portaria elenca uma série de possibilidades: 1) fonte pública de dados e informações; 2) contato telefônico de servidor responsável pelo monitoramento, previamente e formalmente comunicado ao contribuinte pela RFB; 3) contato por meio eletrônico, por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC); 4) reunião de conformidade presencial ou virtual, com agendamento prévio pelo e-CAC; ou 5) procedimento fiscal de diligência.

A portaria inova em aspectos responsivos, ao estabelecer uma maior proximidade entre a RFB e os maiores contribuintes. Vale lembrar no âmbito da

experiência australiana a importância do contato telefônico entre a agência (Australian Taxation Office) e os contribuintes, especialmente nas décadas de 1980 e 1990. Com a implementação de um novo sistema tributário naquele país, no final da década de 1990, a proposta da agência foi ajudar a comunidade, auxiliando na correção de erros, ao invés de aplicar penalidades. Essa postura deixou a comunidade australiana perplexa, pois estava acostumada a enfrentar um clima de adversidade por parte dos fiscais tributários. Conforme já afirmado, o resultado foi impactante e duradouro, ensejando a melhoria na conformidade dos contribuintes, propiciando uma boa relação entre o Fisco (regulador) e os contribuintes (setor regulado).

No caso brasileiro, o contato telefônico tem por objetivo obter esclarecimento adicional sobre fato ou circunstância previamente informada à RFB e o contato eletrônico, efetuado por meio do Sistema de Comunicação com os Maiores Contribuintes (e-MAC), destina-se ao esclarecimento e ao envio de comunicados pela RFB, relativos a informações de interesse fiscal. Uma outra possibilidade é a realização de reunião de conformidade (presencial ou virtual), de forma individual ou coletiva²⁰⁶, cujas finalidades são: (a) obtenção de informações da administração tributária; (b) prestação de orientações aos contribuintes; (c) promoção da conformidade tributária.

O contato telefônico, por meio eletrônico e a reunião de conformidade são associados ao instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN²⁰⁷. As informações obtidas por tais meios não caracterizam início de procedimento fiscal e a espontaneidade do contribuinte permanece. Conseqüentemente, caso verificada a ocorrência de infração, em virtude de tributo não recolhido, o pagamento do respectivo

²⁰⁶ Cf. a Portaria: "Art. 4º. § 8º A reunião de conformidade coletiva é indicada quando forem identificados procedimentos comuns a um grupo de empresas de um ou mais setores econômicos, ou, ainda, quando se tratar de grupo econômico ou diversos contribuintes com semelhança econômico-tributária.

§ 9º Nas hipóteses referidas no § 8º, contribuintes não acompanhados pelo monitoramento, mas que tenham interesse nas orientações que serão prestadas, poderão ser convidados a participar da reunião.

§ 10. As reuniões de conformidade coletiva não poderão tratar de informações individualizadas dos contribuintes sujeitas ao sigilo fiscal ou ao disposto na Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 - Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais."

²⁰⁷ Cf. o CTN: "Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

valor (acrescido de juros de mora) enseja a exclusão da responsabilidade pela infração²⁰⁸, ou seja, não cabe ao Fisco avançar ao regime de sanções²⁰⁹.

Não verificada postura cooperativa do contribuinte, no que concerne à prestação de informações, ou o diálogo estabelecido por contato telefônico, por meio eletrônico e/ou reunião de conformidade não seja suficiente para que sejam obtidas, a RFB pode formalizar procedimento fiscal de diligência, de cujo início o contribuinte deverá ser cientificado. A cientificação da formalização do procedimento encerra a fase de espontaneidade do contribuinte em relação ao tributo, ao período e à matéria incluídos no termo fiscal. Em outras palavras, após cientificado da formalização do procedimento fiscal de diligência, o contribuinte não poderá mais usufruir dos benefícios decorrentes da espontaneidade, pois, nos termos do parágrafo único do artigo 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A portaria inova em alguns aspectos responsivos, ainda que de forma bastante tímida. Não obstante, merece aplausos na parte em que tenta estabelecer um ambiente de maior diálogo entre a RFB e os maiores contribuintes, desacelerando o avanço ao regime de sanções, sobretudo quando associa os meios de diálogo ao instituto da denúncia espontânea. Outro aspecto positivo é a análise de aspectos setoriais, e não apenas do contribuinte de forma isolada, prevendo, inclusive, a possibilidade de

²⁰⁸ Cf. acórdão submetido ao regime dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça pacificou, entre outros, os seguintes entendimentos: (a) "A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". (b) "Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte" (REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010).

²⁰⁹ Cf. orientação do STJ, configurada a denúncia espontânea, "*revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: 'O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).'*" (Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in *Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, p. 29*) (AgRg no AgRg no Ag n. 721.771/PR, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/6/2006, DJ de 1/8/2006, p. 374.)

reuniões coletivas. A tentativa de melhorar a relação Fisco-contribuinte dá um novo passo, com a vigência da Portaria RFB 253/2022, examinada no tópico a seguir.

3.3.2 A Portaria RFB n. 253/2022.

A portaria referida instituiu o Fórum Administrativo de Diálogo Tributário e Aduaneiro (Fata) para a promoção da conformidade fiscal no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o qual tem natureza permanente e consultiva, com foco na promoção da conformidade tributária e aduaneira e na melhoria da relação fisco-contribuinte.

A finalidade do Fata é ser um canal permanente de diálogo e de relacionamento cooperativo entre a RFB, os órgãos relacionados aos temas objeto de análise e as entidades representativas das categorias econômicas e profissionais que atuam na área fiscal. A atuação do Fata baseia-se nos princípios da transparência, boa-fé, confiança mútua e espírito de colaboração.

Em síntese, o Fata possui as seguintes atribuições: 1) debater assuntos de natureza fiscal, apresentados pela RFB ou pelos órgãos e entidades representativas participantes; 2) propor o aprimoramento técnico e normativo dos procedimentos e serviços tributários e aduaneiros²¹⁰; 3) realizar estudos e propor: (a) revisão da legislação com vistas a alcançar os objetivos da conformidade fiscal; (b) revisão e atualização periódica das normas e dos programas de conformidade, de forma a refletir a evolução legislativa, doutrinária, jurisprudencial e socioeconômica, e a adoção das melhores práticas internacionais; e (c) elaboração de proposição normativa para criação de marco regulatório da conformidade fiscal; 4) discutir matérias e procedimentos de natureza fiscal, procedimentos administrativos de interesse geral dos contribuintes e do

²¹⁰ Cf. a portaria em comento, é atribuição do Fata propor o aprimoramento técnico e normativo dos procedimentos e serviços tributários e aduaneiros, notadamente: "a) melhoria do relacionamento entre a RFB e os contribuintes, mediante a implementação de novos canais de comunicação ou a melhoria dos canais existentes; b) simplificação, facilitação e assistência com vistas a incentivar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais; c) racionalização de procedimentos, de forma a reduzir os custos decorrentes do cumprimento das obrigações tributárias e a litigiosidade; d) aumento da transparência e da segurança jurídica mediante o incremento da clareza e certeza da regra fiscal e dos tributos a serem pagos; e e) discussão, promoção e adoção de princípios de boa gestão corporativa e tributária pelos contribuintes e a aplicação de boas práticas tributárias pela RFB."

fisco, sendo vedada a discussão de casos concretos relativos a interesses de contribuintes determinados.

Os artigos 3º e 4º da Portaria RFB n. 253/2022 dispõem sobre a composição do Fata; os artigos 5º a 8º sobre as formalidades e procedimentos relativos às reuniões do Fata.

O Fata constitui, teoricamente, um canal permanente de comunicação entre as empresas e o Fisco federal. O objetivo é haver um plenário que promova a integração entre a RFB e os contribuintes. A promoção do diálogo entre regulador e atores regulados é uma das recomendações da regulação responsiva. Cabe destacar, entre as atribuições do Fata, a realização de estudos e a elaboração de proposição normativa para criação de marco regulatório da conformidade fiscal.

Nesse contexto, cabe mencionar que o Projeto de Lei Complementar 178/2021²¹¹, iniciado na Câmara dos Deputados, tem por objetivo instituir "o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias", entre outras providências. Conforme consta da Justificação: 1) há no Brasil iniciativa para que haja a "integração dos fiscos", especialmente o disposto no inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal (introduzido pela EC 42/2003), o qual dispõe que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios 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; 2) "a cooperação fiscal é o melhor caminho para Simplificação das Obrigações Tributárias Acessórias e, neste sentido, a presente proposta de Lei Complementar irá possibilitar a integração dos fiscos e contribuintes, em uma aliança capaz de melhorar consideravelmente o ambiente de negócios do país, com redução sensível do 'custo Brasil'"; 3) "o presente projeto visa, portanto, a melhoria do ambiente de negócios, pela redução de custos das empresas devido ao excesso de legislações atualmente existentes sobre as obrigações tributárias acessórias a cumprir e suas muitas alterações. A legislação será de caráter nacional favorecendo a todos contribuintes, principalmente aos multirregionais".

²¹¹ Cf. endereço eletrônico da Câmara dos Deputados: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2304353>.

Registre-se que a proposta foi aprovada (com alterações) pelo Plenário da Câmara dos Deputados em 14 de dezembro de 2022 e encaminhada ao Senado Federal. Após aprovação pelo Plenário do Senado Federal (com emendas), a norma foi sancionada (com alguns vetos), dando ensejo à LC 199/2023 (de 1º de agosto de 2023)²¹².

Como se percebe, há no Brasil diversas iniciativas objetivando melhorar a conformidade fiscal, fulcradas, essencialmente, na simplificação dos procedimentos, no diálogo entre Fisco e contribuintes e em vários outros aspectos que se aproximam das recomendações da regulação responsiva.

No que concerne à portaria em comento, destaca-se a atribuição do Fata de propor o aprimoramento técnico e normativo dos procedimentos e serviços tributários e aduaneiros, especialmente a racionalização de procedimentos (de forma a reduzir os custos decorrentes do cumprimento das obrigações tributárias e a litigiosidade), o aumento da transparência e da segurança jurídica (mediante o incremento da clareza e certeza da regra fiscal e dos tributos a serem pagos) e a discussão, promoção e adoção de princípios de boa gestão corporativa e tributária pelos contribuintes e a aplicação de boas práticas tributárias pela RFB. Nesse cenário, impõe-se apresentar breves considerações acerca do Programa CONFIA – em desenvolvimento pela RFB –, o que ser á feito a seguir.

3.3.2 O Programa CONFIA.

A Portaria RFB 28/2021 instituiu o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Nos termos da portaria, "compreende-se por conformidade cooperativa o relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica" (art. 1º, § 1º), sendo que "a conformidade cooperativa tem como base a confiança, justificada por uma

²¹² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm. Acesso em: 16 ago. 2023.

estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes, e tem por objetivo promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes" (art. 1º, § 2º). Por sua vez, a Portaria RFB 71/2021 instituiu o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) e atribuiu ao Comitê Gestor aprovar o Estatuto do Fórum de Diálogo do Confia. A portaria considera "Conformidade Cooperativa Fiscal o relacionamento mais próximo, fundamentado na confiança e transparência, entre a RFB e os contribuintes que dispõem de estrutura consolidada de governança corporativa tributária, de controle fiscal e de gestão de risco, com o objetivo de firmar interesse de mútua cooperação para obtenção de benefícios para as partes e para a sociedade".

Conforme consta do endereço eletrônico da RFB²¹³, o CONFIA é o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal, apresentado em abril/2022. O objetivo é que haja um relacionamento mais eficaz e eficiente entre a Administração Tributária e os atores regulados, por meio da aplicação da abordagem baseada em risco e da análise do comportamento, histórico de conformidade e estrutura de controle fiscal dos contribuintes. Esse objetivo funda-se na premissa de que "um sistema de administração tributária que prioriza medidas coercitivas como fiscalizações não atende mais as necessidades da sociedade".

O programa ampara-se em modelos internacionais, conforme demonstram as imagens a seguir:

Figuras 9 e 10 - Modelos internacionais que serviram de base para o Programa CONFIA (RFB).

²¹³ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 22 jul. 2023.



REINO UNIDO

Estratégia de grandes empresas

Gerente de relacionamento com o contribuinte e indução de mudança de comportamento de alto risco.



EUA

Pre-filing agreements e Compliance Assurance Program

Solução de questões fiscais antes da entrega das declarações e redução de seu período de exame.



AUSTRÁLIA

Anual Compliance Arrangement (ACA)

Estabelecimento de expectativas sobre transparência e serviço.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL
2021



PORTUGAL

Código de Boas Práticas Tributárias

Baseado em princípios traduzidos para ações para o Fisco e para os contribuintes; Fórum de Grandes Contribuintes.



ESPAÑA

Código de Boas Práticas Tributárias

Fórum de Grandes Contribuintes com grupo de trabalho para analisar legislação e reduzir a litigiosidade.



FRANÇA

Partenariat Fiscal

Parceria baseada em serviço customizado e no procedimento de solução de consulta.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL
2021

A construção colaborativa do programa envolve, inicialmente, a etapa de "alinhar"²¹⁴ objetivos e interesses da Administração Tributária e das grandes empresas, formar o grupo de trabalho e construir confiança. Na sequência, a fase de "desenhar"²¹⁵

²¹⁴ Cf. consta do endereço eletrônico da RFB, "a partir de fevereiro de 2021 até setembro de 2021, a Equipe do Programa CONFIA na RFB se reuniu internamente para estudar e debater sobre Conformidade Cooperativa, modelo preconizado desde 2013 pela Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE). Também conversou com diversas administrações tributárias de países que já implementaram esse modelo de relacionamento para conhecer os casos de sucesso e as lições aprendidas. O objetivo foi ampliar a visão sobre o tema para subsidiar a construção do modelo CONFIA adequado para a realidade brasileira. Assim, com base nos estudos das recomendações da OCDE e nas experiências internacionais, a RFB iniciou discussões internas sobre os protótipos dos elementos fundamentais do Programa CONFIA: o modelo CONFIA, o código de boas práticas tributárias (CBPT) e o marco de controle fiscal (MCF)". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/alinhar>. Acesso em: 22 jul. 2023.

²¹⁵ Cf. portal da RFB: "A União celebrou, por intermédio da Receita Federal do Brasil, Protocolos de Cooperação Técnica com empresas convidadas para construção do Programa

o modelo de conformidade cooperativa com base nas orientações da OCDE e nas melhores práticas internacionais. As fases seguintes são: 1) "testar" o modelo em um grupo pequeno de empresas voluntárias através de um piloto com objetivo de validação e aperfeiçoamento; 2) "implementar" o programa de conformidade cooperativa, inicialmente para um grupo pequeno de empresas interessadas; 3) "expandir" progressivamente o programa para um número maior de empresas interessadas de acordo com a capacidade. Tais fases ainda não foram iniciadas, ou seja, atualmente o programa está sendo desenhado.

Conforme consta do portal da RFB, após o desenho do Confia no Fórum de Diálogo, esse modelo será validado dentro de um piloto do Programa com um grupo pequeno de empresas voluntárias, aperfeiçoando-se o modelo por meio de propostas que serão processadas pelo Fórum de Diálogo. A fase de implementação ocorrerá após a validação do modelo e o estabelecimento de requisitos objetivos para adesão ao Programa.

O programa CONFIA possui elementos que se identificam com a abordagem responsiva, especialmente no que se refere à análise do comportamento dos atores regulados. Além disso, tem por objetivo não priorizar medidas coercitivas, o que constitui manifesto desapego ao sistema de comando e controle.

3.4 O programa "Nos Conformes" do Estado de São Paulo.

O programa "Nos Conformes" foi instituído por meio da Lei Complementar n. 1.320/2018, do Estado de São Paulo. A lei complementar referida, além de instituir o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (denominado "Nos Conformes"), estabelece princípios para melhorar o relacionamento entre os contribuintes e o Fazenda Pública do Estado de São Paulo e dispõe sobre regras de conformidade tributária²¹⁶. O

de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) no Fórum de Diálogo. As empresas foram selecionadas por critérios objetivos com base em publicações e listas especiais da RFB. Um dos critérios adotados é a maturidade da governança tributária que a empresa possui, seu porte e seu posicionamento econômico". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/desenhar>. Acesso em: 22 jul. 2023.

²¹⁶ Há outros programas em fase embrionária ou já implementados por diversas unidades da federação, tais como os seguintes: Programa de Garantia e Otimização da Receita Tributária Estadual (Estado do Espírito Santo – Lei Estadual 10.824/2018); Contribuinte Pai D'égua (Estado do Ceará – Instrução Normativa 22/2021: Institui Projeto Piloto de Classificação de Contribuintes no âmbito do Programa de Conformidade Tributária denominado "Contribuinte Pai d'Égua"); Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Estado do Rio de Janeiro);

objetivo do programa é favorecer o equilíbrio competitivo entre os que cumprem as obrigações tributárias em relação aos que não cumprem, e prestar ainda mais assistência e tratamento diferenciado aos contribuintes classificados em segmentos de menor risco de descumprimento. Cabe ressaltar a criação do programa por meio de lei formal, inclusive de natureza de lei complementar, o que afasta questionamentos acerca da observância do princípio da legalidade.

Embora haja outros programas de conformidade em desenvolvimento ou já implementados no âmbito dos Estados, Distrito Federal e municípios, a análise será restrita ao Programa "Nos Conformes", especialmente quanto aos aspectos responsivos, sem maiores considerações acerca do imposto atrelado ao programa (ICMS), tendo em vista as limitações do presente trabalho. A seleção do programa justifica-se em razão da maior robustez no que concerne a elementos da teoria da regulação responsiva. Como sinalizado, o programa criado pelo Estado de São Paulo aplica-se somente ao ICMS, diferentemente, por exemplo, do Programa Contribuinte Pai D'égua – instituído pela Lei Estadual 17.087/2019, do Estado do Ceará, que, em nível mais abrangente, aplica-se a todos os tributos²¹⁷.

O programa inovou no cenário nacional, especialmente na parte que estabelece um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte, orientado a facilitar, colaborar e promover o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias do ICMS. A Exposição de Motivos²¹⁸ da lei complementar paulista deixou expresso o propósito de tornar a Administração Tributária ainda mais responsiva e sensível à grande maioria dos contribuintes paulistas que agem dentro da legalidade e cumprem devidamente seus deveres tributários.

O artigo 1º da LC 1.320/2018 do Estado de SP dispõe acerca da criação de condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária Estadual, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios: 1)

Programa de Conformidade Tributária (Distrito Federal); Nos Conformes – RS (Estado do Rio Grande do Sul); Programa "Em Dia com Porto Alegre" (Município de Porto Alegre) etc.

²¹⁷ Mais detalhes sobre o programa estão disponíveis em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em 11 de julho de 2023.

²¹⁸ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Fazenda-apresenta-Projeto-de-Lei-para-melhorar-ambiente-de-neg%C3%B3cios.aspx>. Acesso em 11 de julho de 2023.

simplificação do sistema tributário estadual; 2) boa-fé e previsibilidade de condutas; 3) segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; 4) publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; 5) concorrência leal entre os agentes econômicos. O parágrafo único impõe que tais princípios deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pelo Fisco do Estado de SP. A eleição desses princípios alinha-se aos modelos de compliance que produziram bons resultados a nível internacional, tais como o da Austrália e da Nova Zelândia, antes analisados.

O programa tem por finalidade aproximar o Fisco do contribuinte, fomentando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A implementação dos princípios acima mencionados conta com uma série de diretrizes e ações arroladas no artigo 2º: 1) facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal; 2) reduzir os custos de conformidade para os contribuintes; 3) aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária; 4) simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação, promovendo, entre outras ações, a transparência na aplicação dos critérios de classificação de contribuintes; a uniformidade e coerência na aplicação da legislação tributária; e a divulgação do entendimento da Administração Tributária sobre a aplicação concreta da legislação; 5) aperfeiçoar continuamente a Administração Tributária para atendimento dos princípios estabelecidos nesta lei complementar promovendo, entre outras ações, o desenvolvimento e aperfeiçoamento de sistemas de informação e melhoria da tecnologia aplicada nos processos; e a revisão dos processos de trabalho com foco na melhoria dos serviços prestados aos contribuintes e a integração das funções da Administração Tributária com as demais áreas da Secretaria da Fazenda.

As três primeiras ações e diretrizes merecem destaque. A primeira alinha-se à própria finalidade do programa, qual seja, facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, estimulando ao cumprimento voluntários das obrigações tributárias (no caso, relativas ao ICMS). Por sua vez, a redução dos custos de conformidade para os contribuintes atende às expectativas da coletividade. Vale lembrar que em 2002 a agência australiana (Australian Taxation Office) conduziu o programa Ouvindo a Comunidade ("Listening to the Community"), por meio do qual pode assimilar que as pretensões dos contribuintes eram facilidade e redução de custos, referentes à conformidade ("ease of compliance and reduced compliance costs").

Quanto ao aperfeiçoamento da comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária, revela-se como elemento imprescindível na busca de uma melhor relação entre Fisco e contribuinte. Como consta da Exposição de Motivos, a diretiva da "Confiança Legítima entre Fisco e Contribuinte" objetiva "melhorar o relacionamento entre fisco-contribuinte, unindo forças do setor público e do setor privado em defesa da simplicidade, da segurança jurídica, da transparência e da concorrência leal", além de incrementar "sinergias com os programas de educação fiscal na medida em que desenvolve a confiança entre fisco e contribuinte, colocando o fisco, no seu modo preventivo e colaborativo, como agente facilitador do cumprimento tributário voluntário para conseqüente redução dos níveis de inadimplência".

Um outro aspecto responsivo relevante é a possibilidade de o contribuinte ser convidado a participar de ações e projetos desenvolvidos pelo Fisco estadual, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados (na forma estabelecida em regulamento). Essas iniciativas terão por escopo precípua a solução de problemas relativos à tributação, notadamente: (a) a simplificação de obrigações acessórias; (b) a simplificação das formas de apuração e pagamento de tributos; (c) a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas; (d) o desenvolvimento de soluções informatizadas para uso pelos contribuintes e pela Administração Tributária; (e) a capacitação e o desenvolvimento de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado ou público. A regulação responsiva considera que a formulação de projetos compartilhados é uma boa opção para tentar se promover uma melhoria contínua. Em suma, os contribuintes estarão mais aptos a cumprir regras tributárias das quais eles participaram da criação.

O programa impõe a classificação dos contribuintes, efetuada pelo Fisco, nas seguintes categorias: "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado). Essa classificação deve ser transparente e simplificada. A lei impõe que três critérios sejam considerados para fins de classificação: (a) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; (b) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e (c) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar. Não obstante, o

decreto regulamentador²¹⁹ elenca apenas os dois primeiros critérios para fins de classificação, explicitando-os²²⁰.

Elencar entre os critérios de classificação o perfil dos fornecedores do contribuinte é um aspecto polêmico da lei. Além de ter um bom comportamento, é necessário que o contribuinte seja cuidadoso em relação àqueles que estabelece operações comerciais²²¹. Em se tratando de fornecedores localizados em outras

²¹⁹ Cf. Decreto Estadual 64.453/2019 – que regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) prevista na Lei Complementar n. 1.320/2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes".

²²⁰ Cf. Decreto Estadual 64.453/2019: "Artigo 2º - Os contribuintes enquadrados no Regime Periódico de Apuração (RPA) serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, nas categorias "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado) com base nos seguintes critérios:

I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; e II - aderência entre escrituração ou declarações e os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte ou a ele destinados. [grifou-se]

§ 1º - Para cada critério, os contribuintes serão classificados nas categorias previstas no "caput" deste artigo, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos em conjunto.

§ 2º - A aplicação dos critérios de classificação levará em conta os fatos geradores ocorridos a partir de 1º-05-2018.

§ 3º - Serão classificados na categoria "E" os contribuintes na situação cadastral não ativa.

§ 4º - O enquadramento na categoria "NC" (Não Classificado) terá caráter transitório:

1 - em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação;

2 - quando do início das atividades do contribuinte.

§ 5º - Para fins de enquadramento na categoria "NC" (Não Classificado), o contribuinte com menos de 5 (cinco) meses de atividades será considerado em início de atividade.

§ 6º - No caso de falta de cumprimento de obrigação acessória por parte do contribuinte, na forma e no prazo previsto na legislação do imposto, que impeça a Secretaria da Fazenda e Planejamento de efetuar a verificação dos critérios previstos nos incisos I e II do "caput" deste artigo, será adotada automaticamente a classificação na categoria "D" para o correspondente critério.

§ 7º - A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos neste artigo, conforme estabelecido no Anexo I.

²²¹ Cf. LC 1.320/2018 do Estado de SP: "Artigo 9º - A classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte considerará o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias "A+", "A", "B", "C" e "D".

§ 1º - Será classificado na categoria "A+" o contribuinte com no mínimo 70% (setenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias "A+" ou "A", e no máximo 5% (cinco por cento) na categoria "D".

§ 2º - Será classificado na categoria "D" o contribuinte com menos de 40% (quarenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias "A+", "A" ou "B", ou mais de 30% (trinta por cento) na categoria "D".

§ 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias "A+" e "D".

§ 4º - O fornecedor enquadrado na categoria "NC" (Não Classificado) não será considerado para efeito da classificação prevista no "caput" deste artigo, salvo se houver concentração relevante de fornecedores nessa categoria em relação ao mesmo contribuinte, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

unidades federadas, a Secretaria da Fazenda do Estado de SP poderá estabelecer procedimento próprio para cadastramento e transmissão eletrônica de informações fiscais. Na verdade, a fim de se evitar conflitos e discrepâncias entre os Fiscos Estaduais, o ideal seria que tais diretrizes fossem fixadas por norma federal ou, não havendo, por acordo entre os Estados. A própria lei prevê a possibilidade de se celebrar convênio entre o Fisco do Estado de SP e a Administração Tributária estadual onde localizada o fornecedor. Enfim, talvez por essas dificuldades o critério que leva em conta o perfil dos fornecedores do contribuinte ainda não foi objeto de regulamentação.

A LC 1.320/2018-SP estabelece que a classificação do contribuinte será o resultado da aplicação combinada dos critérios nela previstos, conforme dispuser o regulamento, que também poderá levar em consideração o porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte. Cabe ao regulamento também dispor sobre a periodicidade para fins de revisão da classificação do contribuinte.

O contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída, que ficará disponível para consulta pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda na internet. O contribuinte poderá se opor à divulgação de sua classificação no portal eletrônico, podendo requerer justificadamente a correção de erro material na aplicação dos critérios de classificação pela Administração Tributária.

A alteração dos critérios de classificação pressupõe a prévia realização de consulta pública e só entrará em vigor após o decurso do prazo mínimo de seis meses, a contar da publicação. A participação da coletividade na alteração da regulamentação é relevante para fins de melhoria da conformidade. Além disso, combinada com o prazo de vacatio, propicia mais estabilidade e segurança jurídica, bem como aumento de confiança na relação Fisco-contribuinte.

Artigo 10 - A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer procedimento próprio para cadastramento de contribuintes do ICMS estabelecidos em outras unidades federadas que forneçam mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo, para transmissão eletrônica de informações fiscais.

§ 1º - A transmissão de informações será providenciada diretamente pelo próprio fornecedor ou por meio de convênio celebrado entre a Secretaria da Fazenda e o órgão responsável pela administração tributária da unidade federada de origem.

§ 2º - As informações transmitidas serão utilizadas exclusivamente para a classificação do fornecedor em uma das categorias referidas no artigo 5º.

§ 3º - No caso de falta de transmissão de informações do fornecedor, será adotada automaticamente a classificação na categoria "D".

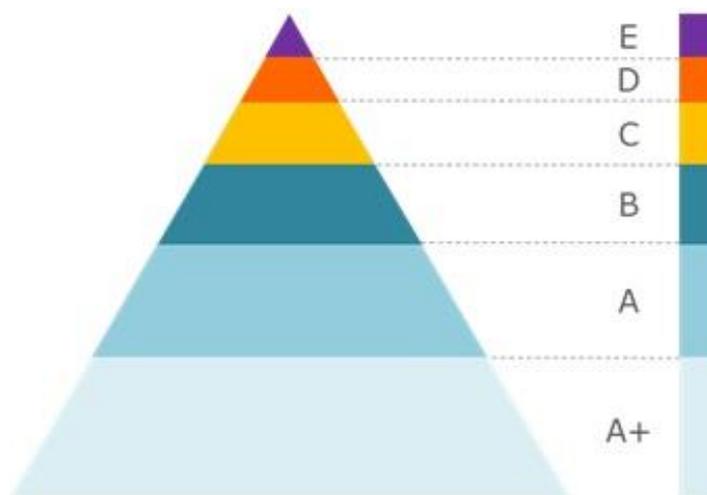
No endereço eletrônico da Fazenda do Estado de SP²²² afirma-se que "a Classificação de Contribuintes do ICMS, no âmbito da Lei de Estímulo à Conformidade Tributária, utiliza o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova lógica de atuação da Administração Tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes", sendo que, "com a segmentação dos contribuintes por perfil de risco, a estratégia da Administração Tributária é incentivar todos os contribuintes à regularidade, propiciando tanto a ampliação de investimentos no Estado de São Paulo no curto/médio prazo quanto a concorrência leal entre os agentes econômicos, com reflexos positivos em todo ambiente de negócios do Estado".

A classificação definida pelo programa – que deve ser efetuada pela própria Administração Tributária – é representada por meio da pirâmide de risco²²³, a qual conta com seis categorias – "A+", "A", "B", "C", "D", "E" –, além de um grupo definido como "NC" (Não Classificado). Essas categorias indicam a classificação dos contribuintes do ICMS em ordem decrescente de conformidade, levando-se em conta todos os seus estabelecimentos em conjunto. Essa estrutura regulatória de classificação dos contribuintes em categorias é representada pela figura a seguir:

Figura 11 - Pirâmide de risco – Programa "Nos Conforme" da Fazenda do Estado de São Paulo.

²²² Cf. endereço eletrônico da Fazenda do Estado de São Paulo: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx#:~:text=A%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribuintes%20do,%C3%A0s%20diferentes%20categorias%20de%20contribuintes.>

²²³ Conforme visto em tópicos anteriores do presente trabalho, o conceito de pirâmide estabelecido pelos teóricos da regulação responsiva tem como base um sólido geométrico que possui faces laterais triangulares. Em cada uma dessas faces são combinadas estratégias e modalidades regulatórias, regime de persuasão e dissuasão etc.



Haverá um melhor ambiente regulatório caso um número maior de contribuintes efetivamente esteja situado na base da figura (posição "A+"). Trata-se dos regulados que possuem melhor reputação e apresentam menos riscos de descumprir as obrigações regulatórias, consubstanciadas na observância de obrigações acessórias – muito comuns em matéria de ICMS, como é o caso de emitir nota fiscal – e no adimplemento regular do montante correspondente ao imposto.

Merece destaque a representação abaixo, que resume as regras de classificação dos contribuintes do ICMS no âmbito da Fazenda do Estado de SP:

Figura 12 - Regras de classificação dos contribuintes do ICMS – Programa "Nos Conforme".



Em síntese, o detalhamento das regras relativas à adimplência (critério de obrigações pecuniárias tributárias) é previsto no art. 7º da LC 1.320/2018-SP; no que concerne à aderência, art. 8º. Como supramencionado, a classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte (art. 9º) ainda não foi implementada, o que é evidenciado na figura acima.

O incentivo à autorregularização é um aspecto comum nos programas de conformidade desenvolvidos pelos entes políticos do Estado brasileiro. No Programa "Nos Conformes", cabe ao Fisco paulista incentivar os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio, entre outros, dos seguintes procedimentos: 1) Análise Informatizada de Dados - AID, consistente no cruzamento eletrônico de informações fiscais realizado pela Administração Tributária; 2) Análise Fiscal Prévia - AFP, consistente na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa.

No programa paulista, a autorregularização também é associada ao instituto da denúncia espontânea. A constatação de indício de irregularidade pelos procedimentos acima referidos implica notificação do contribuinte, ao qual não se imporá penalidade, caso sane a irregularidade no prazo indicado na notificação, porquanto subsistem os efeitos da espontaneidade. Essa notificação não se confunde com aquela destinada a informar ao contribuinte o início de ação fiscal, geralmente acompanhada da lavratura de auto de infração ou termo de apreensão de mercadoria²²⁴. Nos termos do programa de conformidade paulista, esta última ocorrerá apenas se o contribuinte não sanar a irregularidade no prazo fixado, hipótese em que estará sujeito ao início de ação fiscal e às penalidades previstas na legislação.

A LC 1.320/2018-SP impõe que a Fazenda do Estado de SP adote boas práticas, consubstanciadas em atividades que propiciam uma maior aproximação entre Fisco e coletividade, bem como uma melhor qualificação técnica do corpo fiscal. Essas atividades funcionam como estímulo à autorregularização. A lei complementar estadual

²²⁴ Cf. o disposto no § 2º do artigo 88 da Lei Estadual 6.374/89:

"§ 2º - Para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do infrator, considera-se iniciado o procedimento fiscal:

1 - com a notificação, intimação, lavratura de termo de início de fiscalização ou de auto de infração;

2 - com a lavratura de termo de apreensão de mercadoria, documento ou livro ou de notificação para sua apresentação."

referida determina que a Secretaria da Fazenda deverá: 1) manter serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte; 2) realizar periodicamente campanhas educativas sobre direitos, garantias e obrigações do contribuinte, inclusive no que se refere à existência de eventuais pendências sobre obrigações tributárias; 3) manter constantemente programa de educação tributária; 4) oferecer treinamento a servidores da Administração Tributária.

Entre os benefícios de se ocupar a base da figura que representa a estrutura regulatória de classificação dos contribuintes em categorias no programa paulista, ocupada pelos contribuintes classificados no grupo "A+", destaca-se a possibilidade de se pleitear a Análise Fiscal Prévia (embora a lei complementar remeta ao regulamento a definição de condições, alcance e prazos para a realização dos trabalhos). Esse benefício também é previsto para os contribuintes classificados no grupo "A" (patamar imediatamente superior).

Os principais benefícios decorrentes das posições que representam melhor conformidade são previstos no art. 16 da LC 1.320/2018-SP. Os benefícios são de menor expressão à medida que se avança ao topo na "pirâmide de risco" adotada pelo programa. A título de exemplo, a autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados (na forma e condições estabelecidas em regulamento) é autorizada de modo mais benéfico aos ocupantes dos grupos "A+" e "A". Por outro lado, essa autorização será no máximo de cinquenta por cento aos classificados no grupo "B". Não há previsão do benefício em relação aos grupos seguintes²²⁵. Não obstante alguns benefícios do grupo "A+" sejam estendidos ao grupo

²²⁵ A regulamentação do benefício ocorreu por meio da Portaria SRE n. 54/2022, que acrescentou o art. 45-A à Portaria CAT 26/2010. Embora a lei complementar paulista não tenha estabelecido regime diferenciado entre os grupos "A+" e "A", a regulamentação diferenciou, conforme demonstram os preceitos transcritos a seguir:

"Artigo 45-A - A autorização para apropriação de crédito acumulado, antes da verificação pelo fisco de que trata o artigo 18, para contribuinte classificado nas categorias "A+", "A" ou "B" do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", instituído pela Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018, deverá observar as seguintes condições:

I – para o contribuinte classificado na categoria "A+" será liberado 100% do crédito acumulado antes da verificação fiscal, dispensada a apresentação de garantia;

II – para o contribuinte classificado na categoria "A" será liberado 80% do crédito acumulado antes da verificação fiscal, podendo solicitar o restante mediante apresentação de garantia correspondente a 20% desse valor;

III – para o contribuinte classificado na categoria "B" será liberado 50% do crédito acumulado antes da verificação fiscal, podendo solicitar o restante mediante apresentação de garantia correspondente a 50% desse valor.

§ 1º. (...)"

"A" pela lei complementar paulista, normalmente a regulamentação prestigia os ocupantes do grupo "A+", o que se alinha aos pressupostos da regulação responsiva, especialmente à recomendação de estimular os regulados a se situarem e permanecerem na base da pirâmide. A lei inclusive estabelece que o regulamento deverá graduar a fruição dos incentivos ("contrapartidas") em função do tempo de permanência em cada categoria de classificação, como forma de incentivar e valorizar o histórico de conformidade do contribuinte em relação a suas obrigações tributárias.

A lei complementar paulista dispõe que a lavratura de auto de infração e imposição de multa que constate a conduta dolosa, a ocorrência de fraude ou a prática de simulação pelo contribuinte implicam a suspensão dos incentivos decorrentes da conformidade, pelos seguintes prazos: 1) até o máximo de um ano, se o respectivo crédito tributário for objeto de extinção ou de parcelamento celebrado e que esteja sendo regularmente cumprido; 2) até o máximo de dois anos, cujo término será antecipado no caso de prolação de decisão definitiva favorável ao contribuinte na esfera administrativa. O embaraço à fiscalização ou a reincidência na prática de irregularidade já indicada pela Administração Tributária ao mesmo contribuinte também poderão acarretar a suspensão das contrapartidas pelo prazo máximo de um ano, na forma que dispuser o regulamento.

Em se tratando de medidas severas, é importante que a suspensão das contrapartidas ou piora na classificação não ocorra de forma afoita. A legislação tributária é altamente prescritiva e a possibilidade de ocorrerem pequenas irregularidades – algumas vezes decorrentes de dubiedade ou equívoco na interpretação da norma – sempre existe. Assim, a reiteração de irregularidades pode ser um caminho para o regulador alterar a regulamentação, afastando, por exemplo, dubiedades interpretativas, ao invés de punir o contribuinte. No entanto, é evidente que a regulação responsiva não recomenda passividade. No exemplo citado, após alterada a regulamentação, não justifica a reiteração de irregularidades por parte do contribuinte.

Aqueles que ocupam posições mais próximas do topo da pirâmide de risco sujeitam-se a um regime mais rigoroso. O referido como "devedor contumaz"²²⁶ ficará

²²⁶ Cf. LC 1.320/2018 do Estado de SP: "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:

sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento., sendo que tal enquadramento 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. O regime especial enseja a aplicação de medidas áridas, que podem ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa, tais como a inclusão em programa especial de fiscalização tributária.

O Programa "Nos Conformes" adota diversos aspectos da regulação responsiva, inclusive apresenta uma "pirâmide de risco". A proposta de fixar estímulos (intrínsecos) destinados à melhoria de conformidade dos contribuintes, combinada com meios coercitivos rigorosos àqueles que oferecem resistência à conformidade, alinha-se à abordagem responsiva. Isso também é evidenciado na adoção de providências para aproximar a Fazenda do Estado de SP e a comunidade, bem como para melhor qualificar o corpo fiscal. O programa tem servido de modelo em relação aos projetos e programas desenvolvidos por outros entes políticos da federação brasileira. Os bons resultados que foram alcançadas são sintetizados na imagem a seguir:²²⁷

Figura 13 - Resultado financeiro do Programa "Nos Conforme".

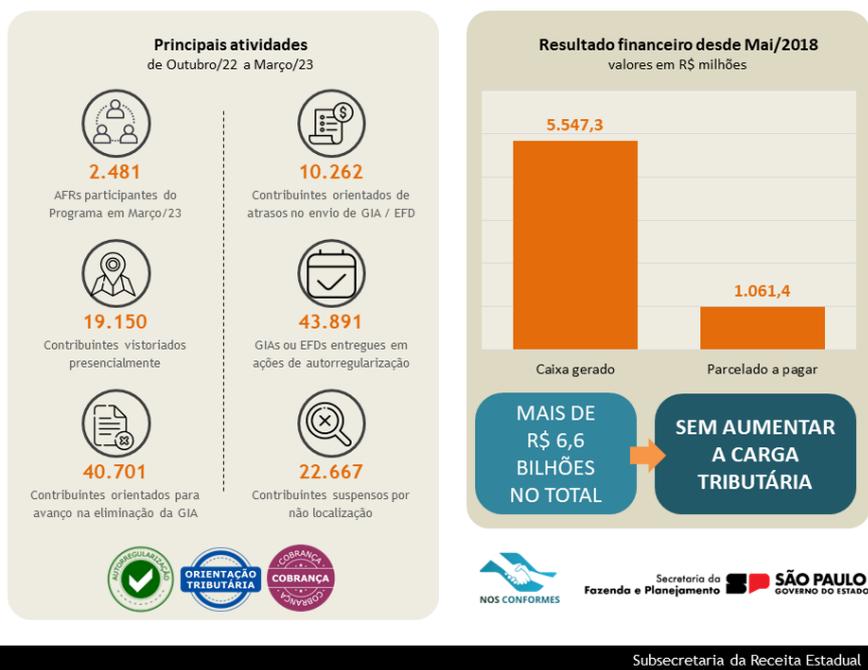
I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;
II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais 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."

²²⁷ Cf. endereço eletrônico da Fazenda do Estado de São Paulo: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>



3.5 Aspectos responsivos, extrafiscalidade e sistema aduaneiro.

3.5.1 Introdução.

Inicialmente, cabe frisar que o "Nos Conformes" paulista constitui um programa de conformidade tributária que tem por objeto um imposto que oferece maiores dificuldades, o ICMS – incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Trata-se de imposto envolvido de intenso regramento, a partir da própria Constituição Federal. Entre outras características, deve ser não-cumulativo e pode ser seletivo (em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços); as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação devem ser fixadas por resolução do Senado Federal; cabe à lei complementar (no caso, a LC 87/96) definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados etc. Em se tratando de isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos ou quaisquer outros benefícios fiscais relativos ao ICMS, a concessão ou revogação depende de convênio celebrado e ratificado por todos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar n. 24/75.

Por sua vez, os impostos com feição extrafiscal possuem um regramento menos prescritivo, o que implica maior flexibilidade e facilita a utilização para o estabelecimento de estímulos destinados a conformar o comportamento das pessoas. Considerado esse aspecto, a extrafiscalidade pode servir como instrumento de intervenção do Estado, com nítida função regulatória, como visto no Capítulo 1 do presente trabalho. A tributação com base na extrafiscalidade pode fomentar determinadas condutas – ex. geração de empregos; fortalecimento da indústria etc. – ou desestimular condutas consideradas nocivas à sociedade (ex. degradação do meio ambiente; importação de produtos proibidos no país etc.). A oneração mais gravosa dos bens e produtos que ensejam externalidades negativas tem origem na teoria econômica – especialmente na " Pigovian tax " – e deve incidir sobre as atividades que prejudicam o interesse da coletividade, impondo que a externalidade negativa seja inserida nos custos de produção e induzindo aqueles que exploram tais atividades a buscarem meios mais adequados de produção.

Nesse contexto, a extrafiscalidade oferece um campo amplo para se desenvolver um modelo de compliance. Em se tratando de ICMS, um Estado-membro fica impedido de conceder benefício fiscal, caso inexista acordo firmado com outros Estados e o DF. Por outro lado, em se tratando de II, IE, IPI e IOF, a União pode conceder benefício fiscal com o intuito de estimular determinada conduta. A título de exemplo, desonerando-se o imposto de importação incidente sobre determinados produtos, pode-se implementar a redução dos preços e, conseqüentemente, frear-se o avanço da inflação. Registre-se que a concessão de benefício fiscal pela União em relação aos impostos referidos pode ocorrer por ato do Poder Executivo, excepcionando-se os limites da legalidade tributária. Em suma, se no caso do ICMS os incentivos abarcam essencialmente a facilitação de obrigações acessórias e de recuperação dos créditos acumulados, no caso dos impostos com feição extrafiscal os incentivos podem alcançar a própria desoneração do imposto.

A abordagem responsiva, no entanto, não se confunde com a modalidade regulatória apoiada em incentivos intrínsecos. É certo que a teoria da regulação responsiva destaca o papel dos incentivos intrínsecos, mas isso é porque eles não são prestigiados pela prática institucional regulatória tradicional, a qual é baseada em incentivos extrínsecos (sistema de comando e controle). As formas de regular apoiadas em incentivos intrínsecos e extrínsecos são combinadas e atuam em momento distintos

num ambiente responsivo. Rejeita-se, portanto, uma estratégia regulatória totalmente baseada na persuasão ou uma estratégia regulatória totalmente baseada na punição, sobretudo porque a essência da regulação responsiva não é se deve persuadir ou punir, mas quando persuadir e quando punir²²⁸.

A implementação de modelos de conformidade regulatória, como visto nos tópicos anteriores, corrobora a afirmação de Aranha (2021, p. 63), no sentido de que "a conformidade regulatória ingressa na regulação como justificativa central para adoção de estratégias regulatórias alegadamente mais eficazes, mas também como um índice, entre muitos, destinado a inspirar a arquitetura de modelos regulatórios pautados pela aferição do sucesso ou fracasso de sua implementação", ficando evidenciado que, "atualmente, regulação e conformidade andam de mãos dadas em quaisquer modelos regulatórios", inclusive na seara tributária.

O Fisco inserido em um ambiente responsivo percebe que sua atuação deve ir além do que simplesmente arrecadar receitas. Alcançar a confiança da coletividade e formar parcerias com diversas áreas das ciências sociais, inclusive com o próprio setor regulado, constituem fatores que propiciam alcance de bons resultados a longo prazo, dando sustentabilidade ao programa de conformidade regulatória. A confiança é incrementada quando o Fisco auxilia aqueles que cometem erros no cumprimento de obrigações acessórias e também quando do recolhimento do tributo, ao invés de punilos. As irregularidades podem ser tratadas e sanadas por meio de métodos persuasivos, quando há boa vontade de contribuinte, não justificando afastar a situação de espontaneidade. O início da ação fiscal – consubstanciada em qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 138, parágrafo único, do CTN) – deve ocorrer quando inequívoco o fracasso dos métodos de persuasão. Em suma, o Fisco deve saber o momento de persuadir e o momento de punir, inclusive quando é adequado mostrar sua força – o seu poder avassalador –, em face da recalcitrância de certos atores regulados.

²²⁸ MURPHY, Kristina. Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office. Center for Tax System Integrity. The Australian National University. Disponível em: <https://openresearch-repository.anu.edu.au/handle/1885/43169>. Acesso em: 15 jun. 2023.

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT)²²⁹, levando em consideração as recomendações da OCDE e as respostas fornecidas pelas Administrações Fiscais dos países que o integram, desenvolveu uma definição ampla de "conformidade cooperativa", *in verbis*:

A iniciativa de "compliance cooperativo" surge da relação entre a administração tributária e o contribuinte, e busca alcançar melhorias significativas no nível de transparência mútua e, conseqüentemente, no nível de cumprimento voluntário, tendo como objetivo a redução de custos de compliance e/ou administrativos e, se possível, a prevenção de controvérsias na relação jurídico-tributária.²³⁰

No caso brasileiro, o CIAT reconheceu a existência de iniciativas destinadas a melhorar o nível de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, sendo tais iniciativas consubstanciadas em regulamentação da RFB. O marco regulatório considerado foi a Portaria RFB 2.356/2010, que dispôs sobre o acompanhamento econômico-tributário diferenciado de pessoas jurídicas e de pessoas físicas. Cabia à RFB comunicar a inclusão da pessoa jurídica no programa, informado acerca do acompanhamento diferenciado.

A portaria referida foi revogada pela Portaria RFB n. 641/2015, aperfeiçoando-se o programa de acompanhamento, havendo previsão expressa de contato telefônico ou por meio eletrônico. O escopo do contato telefônico é a prestação de esclarecimento adicional sobre fato ou circunstância previamente informada à RFB. Esta última portaria foi revogada pela Portaria RFB n. 4.888/2020, que dispõe sobre a atividade da RFB relativa ao monitoramento dos grandes contribuintes, que tem como objetivo promover a conformidade tributária (artigo 1º) – e foi analisada no tópico "3.3.2" do presente Capítulo.

Os programas de conformidade analisados até o momento tratam de aspectos gerais da tributação envolvendo os tributos que são exigidos pela Receita Federal do

²²⁹ UGARTE, Luis Cremades et al. Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. The InterAmerican Center of Tax Administrations (CIAT), 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em 15 jun. 2023.

²³⁰ UGARTE, Luis Cremades et al. Ob. cit., p. 7. Cf. o original: "A 'cooperative compliance' initiative arises from the relationship between the tax administration and the taxpayer, and endeavors to achieve significant improvements in the level of mutual transparency and consequently in the level of voluntary compliance, having as objective the reduction of compliance and/or administrative costs and, if possible, the prevention of controversies in the juridical-tax relationship."

Brasil. No subtópico seguinte, serão analisados programas específicos envolvendo os impostos aduaneiros, em especial o programa "Operador Econômico Autorizado (OEA)".

3.5.2 O Programa "Linha Azul".

A Instrução Normativa SRF 476/2004 dispunha sobre o Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul)²³¹. A Linha Azul destinava-se a pessoas jurídicas industriais que operam com regularidade no comércio exterior e consistia em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrem a qualidade de seus controles internos, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitindo o seu monitoramento permanente pela fiscalização aduaneira (art. 2º). A habilitação à Linha Azul devia ser requerida à unidade da SRF com jurisdição, para fins de fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior, sobre o domicílio da matriz da pessoa jurídica requerente, acompanhado do dossiê de documentos e informações exigidos, sendo a habilitação realizada em caráter precário, com prazo de validade indeterminado, por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) do chefe da respectiva unidade da SRF. A habilitação tinha validade para os despachos aduaneiros de importação, exportação e trânsito aduaneiro realizados pela beneficiária em qualquer local alfandegado do território nacional.

²³¹ Cf. Moroni et al. (2013): "Em 1998, no Aeroporto Internacional de Viracopos, nasce experimentalmente a "Linha Azul", ainda como um procedimento local, resultado de parceria entre a Receita Federal, a Infraero, importadores, empresas aéreas e agentes de cargas, buscando viabilizar a liberação de cargas em um máximo de seis horas, contadas da chegada do voo. A ideia local foi nacionalmente incorporada em 27/12/1999, com a publicação da Instrução Normativa (IN) SRF no 153/1999, editada com base nos arts. 452 (que dispunha sobre regime simplificado de despacho aduaneiro de importação, levando em conta a qualificação do importador ou a frequência de importação da mercadoria) e 454 (que dispunha sobre faixas diferenciadas de procedimento, considerando os antecedentes fiscais dos importadores) do Regulamento Aduaneiro então vigente (aprovado pelo Decreto no 91.030/1985)" (MORONI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Ronaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária. – n. 13 (dez. 2013), p. 37-68. Brasília: Esaf, 2000-Anual. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3815?mode=full>. Acesso em 15 jun. 2023).

O Despacho Aduaneiro Expresso conferia benefícios consubstanciados em: 1) armazenamento prioritário²³²; 2) trânsito aduaneiro na importação²³³; 3) despacho aduaneiro de importação²³⁴; 4) despacho aduaneiro de exportação²³⁵; 5) Trânsito aduaneiro na exportação²³⁶.

A pessoa jurídica habilitada à Linha Azul era submetida a monitoramento regular do cumprimento de suas obrigações tributárias e aduaneiras e devia comprovar o cumprimento das respectivas exigências sempre que solicitado. Era prevista uma lista de deveres, tais como o fornecimento de "todas as informações necessárias para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias e aduaneiras, inclusive as relativas à produção, como os diagramas detalhados da estrutura física dos produtos fabricados (ex: 'breakdown' graficamente ilustrado)" (art. 11, III).

A Exposição de Motivos referente à Medida Provisória 497/2010 afirma que:

²³² Cf. IN SRF 476/2004:

"Art. 16. A mercadoria importada por pessoa jurídica habilitada à Linha Azul, que proceda diretamente do exterior, terá tratamento de armazenamento prioritário, permanecendo sob custódia do depositário até ser submetida a despacho aduaneiro.

Parágrafo único. Será dispensado o tratamento de "carga não destinada a armazenamento" no Sistema de Gerência do Trânsito, do Manifesto e do Armazenamento (Mantra), nos termos da norma específica, à mercadoria importada por pessoa jurídica habilitada ao programa.

Art. 17. A mercadoria que se encontre na situação de que trata o parágrafo único do art. 16 será recolhida para depósito em armazém ou terminal alfandegado após decorrido o prazo de vinte e quatro horas, contado do momento em que a carga fique disponível para despacho aduaneiro."

²³³ Cf. IN SRF 476/2004: "Art. 18. A declaração para trânsito aduaneiro na importação, cujo beneficiário seja pessoa jurídica habilitada à Linha Azul, será preferencialmente direcionada para o canal de verde da seleção parametrizada."

²³⁴ Cf. IN SRF 476/2004: "Art. 19. A declaração de importação de mercadoria registrada por pessoa jurídica habilitada à Linha Azul terá preferência para o canal verde da seleção parametrizada do Siscomex, com o conseqüente desembaraço aduaneiro automático. § 1º Fica mantida a possibilidade de seleção para conferência aduaneira, na hipótese prevista no art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 206, de 25 de setembro de 2002. § 2º Na hipótese de seleção para conferência aduaneira, o desembaraço da mercadoria será realizado em caráter prioritário. § 3º O tratamento previsto neste artigo aplica-se também aos despachos para regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais. § 4º Para os fins de que trata o § 2º, os documentos instrutivos da Declaração de Importação (DI) deverão ser entregues em envelope identificado com a expressão "Linha Azul" com caracteres visíveis."

²³⁵ Cf. IN SRF 476/2004: "Art. 20. As declarações para despacho aduaneiro de exportação, apresentadas por pessoa jurídica habilitada à Linha Azul, serão preferencialmente selecionadas para o canal verde da seleção parametrizada do Siscomex. § 1º Na hipótese de seleção para conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro das mercadorias será realizado em caráter prioritário. § 2º O disposto neste artigo aplica-se inclusive no caso de despacho de exportação realizado em recinto não alfandegado. § 3º Para os fins de que trata o § 1º, os documentos instrutivos da Declaração de Exportação deverão ser entregues em envelope identificado com a expressão "Linha Azul" com caracteres visíveis."

²³⁶ Cf. IN SRF 476/2004: "Art. 21. O trânsito aduaneiro na exportação, cujo beneficiário seja pessoa jurídica habilitada à Linha Azul será concluído, pela unidade da SRF de destino, em caráter prioritário."

Fundamentalmente, o Linha Azul é um procedimento simplificado que propicia às empresas habilitadas um menor percentual de seleção para os canais de verificação amarelo e vermelho e conferência aduaneira das declarações selecionadas realizada prioritariamente, inclusive com compromisso de tempo máximo para essa conferência estipulado. Esse procedimento segue a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados - OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos.

A primeira observação é que o programa Linha Azul se tratava de um mecanismo de simplificação procedimental, consistente em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro. Entre os benefícios oferecidos pelo programa, não havia a suspensão do pagamento das obrigações fiscais, na forma do artigo 307 do Regulamento Aduaneiro. Há várias espécies de regimes aduaneiros especiais (e.g. Admissão Temporária, Drawback, Entrepósito Aduaneiro, Repetro, Reporto etc.), cujos benefícios consistem normalmente em tratamento diferenciado nos controles aduaneiros e benefícios fiscais em relação aos tributos incidentes na importação ou exportação. Nesse aspecto, o Linha Azul não se caracterizava como regime aduaneiro especial (MORONI et al., 2013).

A segunda observação é que o programa Linha Azul se alinhava com a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados - OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos. Há diversos países que já implementaram ou desenvolvem "Programas de OEA Segurança" ou "Programas de OEA Conformidade"²³⁷. Como será visto mais adiante, o programa Linha Azul foi substituído pelo Programa Brasileiro de OEA, cujas características serão esmiuçadas oportunamente.

²³⁷ O "Compendium of Authorized Economic Operator Programmes" da Organização Mundial das Aduanas – OMA define programa de conformidade como "um programa de facilitação aduaneira ao abrigo do qual um operador tem de fornecer um registo adequado do cumprimento dos requisitos aduaneiros, um sistema satisfatório de gestão dos registos comerciais e, sempre que possível, uma boa solvência financeira". Cf. o original: "For the purposes of this Compendium, the concept of a Compliance programme has been clearly differentiated and could possibly be defined as a Customs facilitation programme under which na operator has to furnish an appropriate record of compliance with Customs requirements, a satisfactory system for managing commercial records and, where possible, good financial solvency." (World Customs Organization (WCO). Compendium of Authorized Economic Operator Programmes, 2020 Edition. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/aeo-compendium.aspx>. Acesso em: 15 jun. 2023).

O habilitado ao Programa Linha Azul sujeitava a sanções administrativas que consistiam em advertência, suspensão ou cancelamento da habilitação, conforme a gravidade da infração. O regime de sanções é previsto no art. 76 da Lei 10.833/2003. A advertência poderia ser aplicada, entre outras hipóteses, em casos de descumprimento de norma de segurança fiscal em local alfandegado; atraso, de forma contumaz, na chegada ao destino de veículo conduzindo mercadoria submetida ao regime de trânsito aduaneiro; prática de ato que prejudique o procedimento de identificação ou quantificação de mercadoria sob controle aduaneiro etc. A suspensão (pelo prazo de cinco dias) era aplicada, entre outras hipóteses, nos casos de reincidência em conduta já sancionada com advertência; atuação em nome de pessoa que esteja cumprindo suspensão, ou no interesse desta etc. Havendo reincidência de conduta já sancionada com suspensão, a sanção aplicava-se pelo prazo em dobro. O cancelamento da habilitação abarcava infrações mais graves, tais como atuação em nome de pessoa cujo registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação tenha sido objeto de cancelamento ou cassação, ou no interesse desta; exercício, por pessoa credenciada ou habilitada, de atividade ou cargo vedados na legislação específica etc.

Em conclusão, o Programa Linha Azul mostrava o alinhamento da legislação aduaneira brasileira com as melhores práticas internacionais em termos de simplificação comercial. A facilitação das operações de comércio exterior era combinada com monitoramento destinado a manter a regularidade aduaneira. Isso gerou benefícios tanto para a Administração Aduaneira – que pode se concentrar nas operações que oferecem maior nível de risco – quanto para os particulares que atuam no comércio exterior.

3.5.3 O Programa Brasileiro de OEA.

A Organização Mundial das Aduanas recomenda aos países a implementação de um Programa de Operador Econômico Autorizado (OEA), pois este constitui ferramenta de facilitação do comércio, capaz de gerar uma parceria sólida entre a Administração Aduaneira e os particulares que atuam no comércio internacional, propiciando um ambiente de negociação seguro, transparente e previsível. O programa é previsto na estrutura normativa voltada à Segurança e Facilitação do Comércio Global (SAFE) da OMA.

O SAFE Framework of Standards, edição de 2021²³⁸, define o Operador Econômico Autorizado como uma parte envolvida na circulação internacional de mercadorias em qualquer função que tenha sido aprovada por ou em nome de uma administração aduaneira nacional como cumprindo as normas de segurança da cadeia de abastecimento da OMA ou equivalentes, podendo abarcar fabricantes, importadores, exportadores, corretores, transportadores, consolidadores, intermediários, portos, aeroportos, operadores de terminais, operadores integrados, armazéns, distribuidores e transitários²³⁹.

A Instrução Normativa RFB 1.521/2014 instituiu o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado, a qual foi revogada pela IN RFB 1.598/2015. Esta última foi revogada pela IN RFB 1.985/2020, vigente quando da elaboração do presente trabalho e que dispunha sobre o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA), cujo teor será esmiuçado nos parágrafos seguintes²⁴⁰.

A legislação brasileira define OEA²⁴¹ como 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. Apenas aqueles certificados nos termos da IN referida podem usufruir dos benefícios concedidos pelo

²³⁸ World Customs Organization (WCO). SAFE Framework of Standards. 2021. Disponível em: https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx. Acesso em: 15 jun. 2023.

²³⁹ Cf. o original: "AUTHORIZED ECONOMIC OPERATOR. AEO is a party involved in the international movement of goods in whatever function that has been approved by or on behalf of a national Customs administration as complying with WCO or equivalent supply chain security standards. AEOs may include manufacturers, importers, exporters, brokers, carriers, consolidators, intermediaries, ports, airports, terminal operators, integrated operators, warehouses, distributors and freight forwarders." (WCO. SAFE Framework of Standards. 2021, ANNEX I, Definitions).

²⁴⁰ A IN RFB n. 2.154/2023, de 26 de julho de 2023, revogou a IN RFB n. 1.985/2020. A análise da legislação recentemente revogada não prejudica o escopo do presente trabalho. Sugere-se, em trabalhos futuros, o exame da novel legislação.

²⁴¹ Segundo o Portal da RFB, os OEA's "são operadores do comércio exterior certificados pelas Aduanas por apresentarem baixo risco nas operações que realizam em termos de segurança física da carga e cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras. Os padrões de segurança física da carga são recomendados pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) ou estabelecidos por entidades internacionais que tratam de segurança da cadeia da logística. Portanto, o Operador Econômico Autorizado é um parceiro das Aduanas, que depois da validação do cumprimento de requisitos e critérios estabelecidos, foi qualificado como um operador confiável tanto por adotar procedimentos que garantam a segurança física das suas cargas quanto pelo seu cumprimento das normas e obrigações fiscais e aduaneiras". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-externo/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2015/receita-federal-lanca-o-programa-de-operador-economico-autorizado-oea>. Acesso em 15 de julho de 2021.

Programa OEA. Em consonância com a recomendação internacional, poderão ser certificados no Programa OEA os seguintes intervenientes nas operações de comércio exterior, que atuam na cadeia logística internacional: 1) importador; 2) exportador; 3) transportador; 4) agente de carga; 5) depositário de mercadoria sob controle aduaneiro em recinto alfandegado; 6) depositário em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex); 7) operador portuário; e 8) operador aeroportuário.

A instrução normativa em comento elenca uma série de princípios que devem reger o Programa de OEA brasileiro: 1) facilitação; 2) agilidade; 3) simplificação; 4) transparência; 5) confiança; 6) adesão voluntária; 7) parceria público-privada; 8) gestão de riscos; 9) padrões internacionais de segurança; 10) conformidade aos procedimentos e à legislação; e 11) ênfase na comunicação por meio digital.

Por outro lado, os objetivos do Programa OEA brasileiro são arrolados no artigo 3º da IN RFB 1.985/2020, *in verbis*:

- I - proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo do comércio exterior;
- II - incentivar a adesão crescente de operadores econômicos, inclusive pequenas e médias empresas;
- III - aperfeiçoar a gestão de riscos das operações aduaneiras;
- IV - firmar Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) que atendam aos interesses do País;
- V - implementar processos de trabalho que visem à modernização aduaneira;
- VI - intensificar a harmonização dos processos de trabalho com outros órgãos regulatórios do comércio exterior;
- VII - elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB);
- VIII - priorizar as ações da Administração Aduaneira com foco nos intervenientes de alto risco ou de risco desconhecido; e
- IX - considerar a implementação de outros padrões que contribuam para a segurança da cadeia logística.

A adesão ao Programa OEA tem caráter voluntário, mediante certificação que ateste o atendimento dos respectivos requisitos e critérios. Por outro lado, a ausência de adesão ao Programa OEA não implica impedimento ou limitação à atuação do interveniente em operações regulares de comércio exterior.

O Programa OEA brasileiro prevê duas modalidades de certificação: 1) OEA-Segurança (OEA-S)²⁴², com base em critérios de segurança aplicados à cadeia logística no fluxo das operações de comércio exterior; e 2) OEA-Conformidade (OEA-C), com base em critérios de cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, que se subdivide em níveis que são diferenciados quanto aos critérios exigidos e aos benefícios concedidos, conforme será detalhado mais adiante.

A principal diferença entre o "Programa SAFE AEO" e um "Programa Compliance" é que este último não abarca requisitos de segurança e também pode não ter critérios e padrões específicos comuns e, conseqüentemente, pode oferecer maiores dificuldades para o reconhecimento mútuo (a nível bilateral, plurilateral ou regional)²⁴³.

No caso brasileiro, a certificação será concedida por modalidade e por função do interveniente na cadeia logística. A OEA-C abrange dois níveis: (a) OEA-C Nível 1; e (b) OEA-C Nível 2. Esses níveis são diferenciados quanto aos critérios exigidos e aos benefícios concedidos, sendo que a certificação em OEA-C Nível 1 não será pré-requisito para a certificação em OEA-C Nível 2. É permitida a utilização da denominação OEA-Pleno (OEA-P) ao interveniente que obtenha, simultaneamente, as certificações OEA-S e OEA-C Nível 2, enquanto as mantiver.

A obtenção da certificação OEA Conformidade (em ambos os níveis) pressupõe o cumprimento de critérios de conformidade tributária e aduaneira relacionados a:

- I - descrição completa das mercadorias;
- II - classificação fiscal das mercadorias;
- III - operações indiretas;
- IV - base de cálculo dos tributos;
- V - origem das mercadorias;
- VI - imunidades, benefícios fiscais e suspensões;
- VII - qualificação profissional; e
- VIII - controle cambial.

²⁴² Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 7º Para fins de certificação como OEA-S, deverão ser cumpridos critérios de segurança relacionados a: I - segurança da carga; II - controle de acesso físico; III - treinamento e conscientização sobre ameaças; IV - segurança física das instalações; e V - gestão de parceiros comerciais."

²⁴³ Cf. o original: "The main difference between the SAFE AEO Programme and a Compliance programme lies in the fact that security requirements such as those prescribed in Annex IV to the SAFE 2018 are not specifically included in a Compliance programme. Also, unlike the SAFE AEO Programme, a Compliance programme may not have common specified criteria and standards. As a consequence, bilateral/plurilateral/regional mutual recognition of such programmes could prove challenging." (WCO. Compendium of Authorized Economic Operator Programmes. 2020, Introduction, p. VII).

O processo de certificação no Programa OEA consiste na avaliação do processo de gestão adotado pelo interveniente para minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior, sendo necessário o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, que o tornam apto a participar do processo de certificação no Programa OEA. Além disso, deve atender critérios de elegibilidade (que indicam sua confiabilidade) e critérios específicos por modalidade (segurança ou conformidade) ou por interveniente. O preenchimento dos requisitos de admissibilidade (art. 17 da IN RFB 1.985/2020²⁴⁴) e dos critérios de elegibilidade (art. 18) aplica-se a todas as modalidades de certificação.

Os critérios de elegibilidade previstos são os seguintes: 1) histórico de cumprimento da legislação aduaneira; 2) gestão da informação; 3) solvência financeira; 4) política de recursos humanos; e 5) gestão de riscos aduaneiros (implantada de acordo com os princípios e orientações estabelecidos pela Norma Técnica ISO 31.000).

A análise do histórico de cumprimento da legislação aduaneira levará em consideração, entre outros fatores, a natureza e a gravidade das infrações cometidas, bem como os danos que delas decorreram e as medidas corretivas adotadas para evitar reincidência na prática das infrações verificadas.

²⁴⁴ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 17. São requisitos de admissibilidade: I - adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE); II - adesão à sistemática de apresentação de Escrituração Contábil Digital (ECD); III - cumprimento dos requisitos de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional para o fornecimento de Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CPEND); IV - inscrição no CNPJ e recolhimento de tributos federais há mais de 24 (vinte e quatro) meses; V - atuação como interveniente em atividade passível de certificação como OEA por, no mínimo, 24 (vinte e quatro) meses; VI - autorização para o interveniente operar em sua área de atuação, nos termos estabelecidos por órgão de controle específico, quando for o caso; e VII - inexistência de indeferimento de pedido de certificação no Programa OEA nos últimos 6 (seis) meses. § 1º O disposto nos incisos IV e V do caput não se aplica aos requerimentos de certificação apresentados por: I - pessoas jurídicas controladas por entidade estrangeira certificada, ou a ela coligadas, em programa equivalente ao Programa OEA em seu país de domicílio; II - pessoas jurídicas cujo quadro societário seja composto, majoritariamente, por pessoas jurídicas certificadas como OEA; III - importadores ou exportadores que tenham realizado, no mínimo, 100 (cem) operações de comércio exterior por mês de existência; ou IV - pessoas jurídicas sucessoras de uma empresa certificada como OEA, resultantes de processo de fusão, cisão ou incorporação, desde que permaneçam sob o controle administrativo do mesmo grupo controlador da empresa sucedida. § 2º As informações prestadas no pedido de certificação vinculam o interveniente e os signatários dos documentos apresentados e produzem os efeitos legais pertinentes no caso de comprovação de omissão ou de apresentação de informação inverídica. § 3º Verificado o atendimento dos requisitos de admissibilidade previstos neste artigo, será efetuada a análise dos critérios de elegibilidade e dos critérios específicos por modalidade, com base nos requisitos constantes em ato normativo expedido pela Coana."

A obtenção da certificação propicia ao OEA usufruir de benefícios relacionados com a facilitação dos procedimentos aduaneiros, no País ou no exterior. Os benefícios poderão ter caráter geral ou específico, este último considerando a modalidade de certificação, a função do OEA na cadeia logística ou o grau de conformidade apresentado pelo OEA. Entre os benefícios de caráter geral, extensivos a todas as modalidades de certificação, destacam-se, entre outros, a permissão para usufruir dos benefícios e vantagens dos Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM), bilaterais ou multilaterais, que a RFB venha a pactuar com as administrações aduaneiras de outros países que também possuam Programas de OEA; participação na formulação de propostas para alteração da legislação e dos procedimentos aduaneiros que visem ao aperfeiçoamento do Programa OEA, por meio do Fórum Consultivo de que trata o art. 29²⁴⁵; dispensa, pelas unidades aduaneiras da RFB, do cumprimento de exigências para habilitação a regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais que já tenham sido cumpridas no procedimento de certificação no Programa OEA; e participação em seminários e treinamentos, organizados em conjunto com a EqOEA. Os benefícios específicos para o interveniente certificado na modalidade OEA-S são previstos no art. 11 da IN RFB 1.985/2020²⁴⁶. Em relação ao interveniente certificado

²⁴⁵ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 29. O Fórum Consultivo OEA tem como objetivo constituir canal permanente de comunicação entre os OEA e a RFB, no âmbito do Programa OEA. § 1º Caberá ao Fórum Consultivo OEA analisar as demandas relativas ao Programa OEA, apresentadas pelos intervenientes certificados como OEA ou pela sociedade, e propor o aprimoramento técnico e normativo do Programa. § 2º O Fórum Consultivo OEA possui função consultiva e propositiva e não constitui órgão integrante da administração direta ou indireta da União. § 3º A composição do Fórum Consultivo OEA, a periodicidade de suas reuniões de trabalho e o seu funcionamento serão disciplinados em ato normativo expedido pela Coana."

²⁴⁶ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 11. São benefícios específicos para o interveniente certificado na modalidade OEA-S: I - redução do percentual de seleção de declarações de exportação do OEA para canais de conferência aduaneira, em relação aos demais declarantes; II - processamento de forma prioritária, pelas unidades da RFB, das declarações de exportação do OEA selecionadas para conferência aduaneira; III - dispensa de apresentação de garantia para concessão do regime especial de trânsito aduaneiro, cujo beneficiário seja transportador certificado como OEA; e IV - acesso prioritário para o transportador certificado como OEA a recintos aduaneiros. Parágrafo único. O benefício referido no inciso II do caput poderá ser disciplinado em ato normativo expedido pela Coana."

na modalidade OEA-C, são previstos benefícios comuns aos dois níveis²⁴⁷ e benefícios exclusivos ao OEA-C Nível 2²⁴⁸.

A permanência no Programa OEA pressupõe a manutenção dos requisitos e critérios necessários para a obtenção da certificação, bem com o cumprimento de outras obrigações previstas na legislação. Embora a certificação OEA-C Nível 1 não seja pré-requisito para a certificação em OEA Nível 2, o interveniente pode ter esta última certificação alterada para OEA Nível 1, a pedido ou quando deixar de atender aos critérios específicos da modalidade mais benéfica. O não atendimento das condições para permanência no Programa OEA pode implicar a exclusão. A exclusão será precedida de recomendações para ajuste, no curso do acompanhamento permanente realizado pela EqOEA²⁴⁹, conforme estabelecido em ato normativo específico expedido pela Coana. A ocorrência de fato que comprometa ou inviabilize o exercício da função

²⁴⁷ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 12. São benefícios específicos para o interveniente certificado na modalidade OEA-C Nível 1 ou na modalidade OEA-C Nível 2: I - decisão em processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, formulada nos termos de norma específica da RFB, no prazo de até 40 (quarenta) dias, contado da data da protocolização da consulta ou do atendimento aos quesitos necessários à análise; II - dispensa de apresentação de garantia para o importador certificado como OEA na concessão do regime aduaneiro especial de admissão temporária, na modalidade de utilização econômica; e III - tratamento de armazenamento prioritário e permanência sob custódia do depositário para mercadoria importada por OEA e que proceda diretamente do exterior, até a apresentação de declaração aduaneira. § 1º Na hipótese prevista no inciso III do caput, será permitido o tratamento de "carga não destinada a armazenamento", no sistema informatizado destinado ao registro de armazenamento, nos termos de norma específica. § 2º A mercadoria que se encontra na situação a que se refere o § 1º será recolhida para depósito em recinto alfandegado depois de decorrido o prazo de 24 (vinte e quatro) horas, contado do momento em que a carga ficar disponível para apresentação da declaração aduaneira."

²⁴⁸ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 13. São benefícios específicos para o interveniente certificado na modalidade OEA-C Nível 2: I - redução do percentual de seleção de declarações de importação do OEA para canais de conferência aduaneira, em relação aos demais declarantes; II - execução imediata da seleção para os canais de conferência aduaneira após o registro das declarações aduaneiras do importador certificado como OEA; III - processamento de forma prioritária, pelas unidades da RFB, das declarações de importação do OEA selecionadas para conferência aduaneira; IV - permissão ao importador certificado como OEA, no caso de importação por meio aquaviário, para registrar a declaração de importação antes da chegada da carga ao território aduaneiro, sem prejuízo da aplicação do disposto no inciso II; e V - possibilidade de seleção para canal o verde de conferência da declaração de importação do OEA registrada para fins de aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária, com dispensa do exame documental e da verificação da mercadoria. Parágrafo único. O benefício referido no inciso III do caput poderá ser disciplinado em ato normativo expedido pela Coana."

²⁴⁹ Cf. IN RFB 1.985/2020: "Art. 23. § 1º O OEA será submetido a acompanhamento permanente pela EqOEA e deverá manter atualizados seus dados cadastrais. § 2º A atualização dos dados cadastrais perante a EqOEA não dispensa o OEA da atualização de dados nos demais sistemas da RFB, prevista em norma específica. § 3º O OEA deverá comunicar à EqOEA a ocorrência de quaisquer fatos que comprometam o atendimento aos requisitos e aos critérios necessários para a manutenção da certificação. § 4º A EqOEA deverá ser consultada quando houver dúvida quanto à relevância dos fatos a que se refere o § 3º."

do OEA na cadeia logística ou que coloque em risco a integridade do Programa OEA pode implicar a exclusão temporária, a título preventivo, pelo prazo máximo de cento e oitenta dias, prorrogável mediante justificativa.

O OEA será submetido a procedimento de revisão de sua certificação a cada período de três anos, independentemente da modalidade de certificação. Esse período pode ser ampliado até cinco anos, caso se verifique aumento do grau de segurança ou de conformidade do OEA em relação à sua situação no momento da certificação ou da última revisão realizada. A revisão da certificação terá início a partir do momento em que o OEA for comunicado do procedimento pela EqOEA.

Em relação às sanções, a IN RFB 1.985/2020 limita-se a dispor que a aplicação de penalidades ao OEA nas operações de comércio exterior, por infrações à legislação aduaneira, e as representações fiscais para fins penais terão efeitos, no que couber, no âmbito do Programa OEA. As penalidades aplicadas ao OEA serão registradas, pela RFB, para fins de composição do histórico do interveniente.

O Programa OEA brasileiro insere-se num contexto, em nível mundial, no qual as administrações aduaneiras visam a alcançar dois objetivos que se contrapõem. De um lado, busca-se adequar os recursos administrativos – que são limitados – para uma fiscalização menos intensa, focada nos agentes e operações que oferecem mais risco à coletividade. Por outro, pretende-se melhorar a conformidade regulatória, especialmente no que concerne à segurança e ao cumprimento das obrigações aduaneiras e tributárias. O alcance desses objetivos tem como traço comum a revisão dos modelos regulatórios, que deixam de ser predominante prescritivos e sancionatórios e passam a contar com os esforços de conformidade do próprio setor regulado, bem como com aspectos teóricos da abordagem baseada em risco, da regulação responsiva etc.

Os intervenientes do comércio internacional que demonstram uma gestão do risco adequada participam de um sistema de certificação, o qual tem como contrapartidas a facilitação dos procedimentos aduaneiros, tanto no Brasil quanto no exterior. O sistema apoia-se numa relação de confiança que se estabelece entre aqueles que atuam no comércio exterior e a Administração Aduaneira. Ressalte-se que a "confiança", além de ser um dos princípios que regem o programa, figura também entre os objetivos, consistente na busca de se elevar o nível de confiança no relacionamento

entre os operadores econômicos, a sociedade e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

A instrução normativa que rege o Programa de OEA brasileiro possui iniciativas responsivas em diversos pontos, inclusive no elenco de princípios que regem o programa. Facilitação, agilidade, simplificação e transparência são diretrizes que propiciam uma melhor relação entre Administração Aduaneira e particulares, bem como uma redução nos custos de conformidade. Funcionam como instrumentos que estimulam a conformidade. A fixação da "gestão de riscos" e da "conformidade aos procedimentos e à legislação", como princípios, parece demonstrar a intenção de se combinar aspectos da teoria da gestão do risco com a abordagem responsiva.

Em relação às operações de comércio exterior, a gestão do risco abarca a segurança da cadeia logística e a própria conformidade aduaneira e tributária. Nesse ponto, dois objetivos previstos na IN RFB 1.985/2020 merecem destaque.

O primeiro refere-se ao aperfeiçoamento da gestão de riscos das operações aduaneiras. O interveniente interessado em obter certificação no Programa de OEA brasileiro deve possuir um processo de gestão para minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior. A gestão de riscos aduaneiros é um dos critérios de elegibilidade para fins de ingresso no programa e deve ser implantada de acordo com os princípios e orientações estabelecidos pela Norma Técnica ISO 31.000. Como prevê a nota técnica referida, a gestão de riscos é parte integrante de todas as atividades organizacionais, sendo que uma abordagem estruturada e abrangente para a gestão de riscos contribui para resultados consistentes e comparáveis. Em suma, o gerenciamento de riscos é um processo iterativo, que se aperfeiçoa ao longo do tempo, e auxilia as empresas no estabelecimento de estratégias, no alcance de objetivos e na tomada de decisões fundamentadas²⁵⁰.

O segundo objetivo que merece destaque tem a ver com a própria atuação da Administração Aduaneira, que deve priorizar suas ações, com foco nos intervenientes de alto risco ou de risco desconhecido, assegurando a alocação dos recursos necessários para o alcance de tal objetivo. Em outras palavras, a regulação baseada no risco é utilizada para racionalizar a alocação de recursos de fiscalização, tornando esta mais

²⁵⁰ Cf. Projeto de Revisão ABNT NBR ISO 31000:2018. Disponível em <https://iso31000.net/norma-iso-31000-de-gestao-de-riscos/>. Acesso em 16 de julho de 2023.

racional. Como visto no Capítulo 2, ao priorizar uma espécie de risco, é relevante estabelecer os riscos que podem ser assumidos, ou seja, o regulador precisa identificar os riscos que não terão recursos destinados à prevenção. No comércio exterior, é muito frequente a ocorrência de pequenas irregularidades, cujo tratamento com sanções severas pode prejudicar o próprio fluxo comercial, como consta da Convenção de Quioto Revisada.

Por outro lado, a Administração Aduaneira deve levar em consideração o comportamento dos atores regulados, especialmente no que concerne ao histórico de cumprimento da legislação aduaneira, que constitui um dos critérios de elegibilidade para fins de obtenção de certificação.

Malgrado não se adote expressamente um modelo de compliance responsivo, o modo como as certificações são concedidas parece ocorrer de modo escalonado. Especialmente no que se refere à certificação OEA-Conformidade, ela varia com base em critérios de cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras. Nesse contexto, os intervenientes são classificados em patamares com regimes distintos.

O regime mais benéfico refere-se aos intervenientes certificados simultaneamente como OEA-S e OEA-C Nível 2, que podem utilizar a denominação OEA-Pleno (OEA-P), enquanto mantiverem as referidas certificações. Os intervenientes que ocupam esse patamar podem usufruir uma série maior de benefícios: 1) benefícios de caráter geral (previstos no art. 10 e extensivos a todas as modalidades de certificação); 2) benefícios específicos da modalidade OEA-S (art. 11); 3) benefícios específicos das modalidades OEA-C Nível 1 e OEA-C Nível 2 (art. 12); e 4) benefícios específicos da modalidade OEA-C Nível 2 (art. 13).

Os benefícios são reduzidos à medida que se reduz o grau de importância da certificação (OEA-C Nível 2 e OEA-C Nível 1). Não obstante, a própria obtenção da certificação (em quaisquer das modalidades) permite o interveniente usufruir uma série de benefícios, tais como: 1) a permissão para usufruir dos benefícios e vantagens dos Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM), bilaterais ou multilaterais, que a RFB venha a pactuar com as administrações aduaneiras de outros países que também possuam Programas de OEA; 2) a participação na formulação de propostas para alteração da legislação e dos procedimentos aduaneiros que visem ao aperfeiçoamento do Programa OEA, por meio do Fórum Consultivo de que trata o art. 29; e 3) a dispensa, pelas unidades aduaneiras da RFB, do cumprimento de exigências para habilitação a

regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais que já tenham sido cumpridas no procedimento de certificação no Programa OEA.

A participação dos atores regulados no processo de regulamentação é uma recomendação da teoria da regulação responsiva. Como ressalta Aranha (2021, p. 119), "a teoria propõe que o regulador seja responsivo à constante transformação e, para isso, seja sensível à experiência contextual dos atores regulados". Os projetos compartilhados entre regulador e setor regulado constituem uma boa opção para melhorar o grau de conformidade. Isso porque os atores regulados estarão mais aptos a cumprir as obrigações tributárias e aduaneiras constantes da legislação da qual participaram da criação/alteração.

Uma outra contrapartida decorrente da certificação em quaisquer das modalidades é a facilitação para ingresso em regimes aduaneiros especiais, consubstanciada na dispensa das exigências já cumpridas quando do ingresso no Programa OEA. O rol de benefícios deste programa não abarca suspensão ou isenção de natureza tributária, porquanto se relaciona com a facilitação dos procedimentos aduaneiros, tanto no país, quanto no exterior. Como afirmado no tópico anterior, há várias espécies de regimes aduaneiros especiais (e.g. Admissão Temporária, Drawback, Entrepasto Aduaneiro, Repetro, Reporto etc.), cujos benefícios consistem normalmente em tratamento diferenciado nos controles aduaneiros e benefícios fiscais em relação aos tributos incidentes na importação ou exportação.

A permissão para usufruir dos benefícios e vantagens dos Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM), bilaterais ou multilaterais, que a RFB venha a pactuar com as administrações aduaneiras de outros países que também possuam Programas de OEA é uma outra contrapartida (extensiva a todas as modalidades) que também merece ser destacada. Os Estados signatários de tais acordos concederão, com base na reciprocidade e nos limites da legislação de cada país, as seguintes medidas de facilitação: 1) Prioridade e agilização no despacho aduaneiro de importação; Servidores aduaneiros designados como 2) Ponto de Contato entre as aduanas, para garantir a aplicação dos benefícios acordados. 3) Redução nas inspeções de importação de acordo com os sistemas de riscos aplicados por cada Parte; 4) Medidas prioritárias para responder às interrupções do fluxo de comércio internacional devido a um aumento nos níveis de alerta de segurança, fechamento de fronteiras e/ou desastres naturais, emergências de perigo, riscos sanitários e outras graves incidentes; e 5) Outros

benefícios que tenham como objetivo facilitar o comércio de empresas certificadas, previamente acordados entre as Partes²⁵¹. A imagem a seguir sintetiza a relação do Brasil com outros países, no que concerne ao Programa de OEA:

Figura 14 - Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) firmados entre o Brasil e países que possuem Programa de OEA.



Conforme se extrai da figura, em 16 de setembro de 2022, a RFB firmou um Acordo de Reconhecimento Mútuo (ARM) com a Aduana Americana em Washington DC, oficializando a parceria entre seus Programas de Operador Econômico Autorizado. Consta do Portal da RFB que com a assinatura do acordo Brasil-EUA, o Programa Brasileiro de OEA passa a demonstrar compatibilidade com o C-TPAT (Customs Trade Partnership Against Terrorism), um dos maiores programas de certificação em segurança da cadeia logística do mundo. O acordo considerou que o Programa do CBP ("Customs and Border Protection") de Parceria Alfândega-Comércio contra o Terrorismo ("C-TPAT") e o Programa do Operador Econômico Autorizado do Brasil alinham-se às diretrizes do Operador Econômico Autorizado ("OEA") constantes do Quadro SAFE da Organização Mundial das Aduanas de 2012. Nesse contexto, as empresas brasileiras certificadas como OEA-Segurança serão reconhecidas como

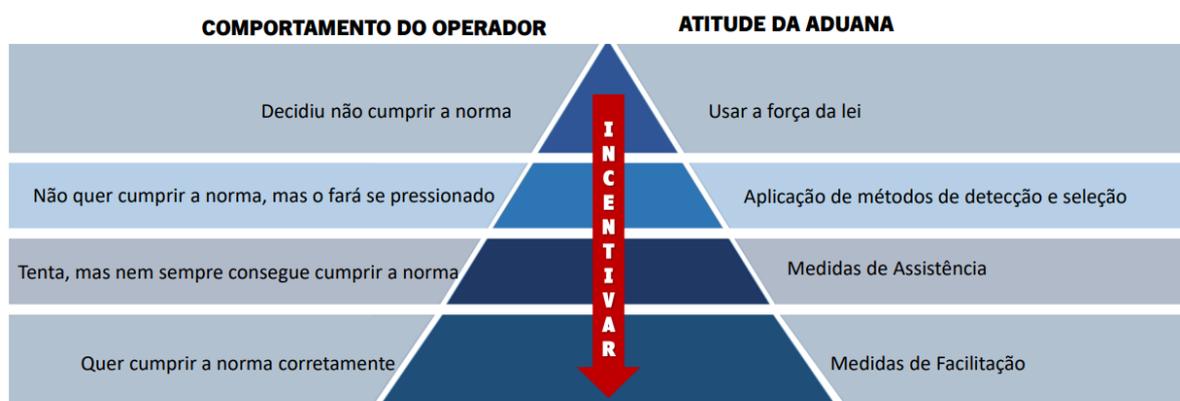
²⁵¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/biblioteca-do-oea/apresentacoes-oea>. Acesso em: 15 de jun. de 2023.

empresas mais seguras e de menor risco e, em razão dessa maior confiabilidade, além dos benefícios já usufruídos na Aduana brasileira, haverá redução do percentual de inspeções das exportações brasileiras para os EUA e prioridade da análise quando estas cargas forem selecionadas para verificação. Em suma, os exportadores certificados como OEA-Segurança no Brasil que desejem receber os benefícios concedidos pela Aduana americana devem fornecer ao Programa OEA o seu Manufacturer Identification Number (MID)²⁵². Na prática, o exportador fornece o MID à RFB, que informara a Aduana americana, para fins de reconhecimento do exportador certificado no Brasil.

Conforme acima mencionado, o Programa de OEA brasileiro adota em vários aspectos a abordagem responsiva. Há inclusive a confecção de uma "Pirâmide de Compliance"²⁵³, representada na figura a seguir (RECEITA FEDERAL):

Figura 15 - Pirâmide de Compliance – Programa de OEA brasileiro.

PIRÂMIDE DE COMPLIANCE



Uma das iniciativas do Programa de OEA brasileiro é estimular o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira. Os atores regulados que adotam comportamento destinado a cumprir a norma corretamente de forma voluntária ocupam

²⁵² Cf. Receita Federal (2022): O "MID NUMBER" é um código alfanumérico de identificação, com até 15 caracteres, atribuído pelo CBP ao fabricante que exporta mercadorias para os Estados Unidos. Ele é composto pelo código do país de origem (2 dígitos), pelo nome do fabricante (6 dígitos), pelo número relacionado ao endereço (4 dígitos) e pelo nome da cidade de origem (3 dígitos). Ex. "BRWALCOR1234SAO".

²⁵³ Reitera-se a observação no sentido de que o conceito de pirâmide estabelecido pelos teóricos da regulação responsiva tem como base um sólido geométrico que possui faces laterais triangulares. Em cada uma dessas faces são combinadas estratégias e modalidades regulatórias, regime de persuasão e dissuasão etc.

a base da pirâmide, sendo contemplados com medidas de facilitação. Em uma posição oposta – no topo da pirâmide –, situam-se aqueles que decidem não cumprir a norma e ficam sujeitos aos rigores da lei, podendo, inclusive, haver a exclusão do programa. Cabe registrar que constitui critério de exclusão da elegibilidade a decisão definitiva, administrativa ou judicial, que determinar a aplicação das sanções administrativas de suspensão ou cassação (previstas nos incisos II e III do caput do art. 76 da Lei n. 10.833/2003, ao interveniente ou à pessoa física com poder de administração, enquanto durarem seus efeitos (art. 19 da IN RFB 1.985/2020).

3.6 Conclusão do Capítulo 3.

Considerando-se os limites do presente trabalho, impõe-se aqui encerrar a investigação acerca dos elementos responsivos presentes nos sistemas tributário e aduaneiro. A seguir, expõe-se a "Conclusão geral", esmiuçando-se inclusive os elementos conclusivos do presente capítulo.

CONCLUSÃO.

O conceito de regulação que interessa ao presente trabalho é o que foca na interferência do Estado na economia. A intervenção pode ocorrer de forma direta (intervenção por absorção e por participação) ou de forma indireta (intervenção por direção e por indução). No que se refere à intervenção indireta, a imposição de penalidades guarda relação com a intervenção por direção, enquanto a concessão de incentivos intrínsecos tem a ver com intervenção por indução.

No cenário da intervenção por indução, a extrafiscalidade tem papel de destaque, pois uma das características da norma que institui o tributo com caráter extrafiscal é a utilização do tributo como instrumento para se alcançar determinada conduta (desejada) ou para impedir a concretização de condutas indesejadas.

Por outro lado, se no caso da intervenção por direção o descumprimento da norma implica uma conduta contrária ao ordenamento jurídico, em se tratando de intervenção por indução, a concretização do comportamento indesejado significa uma conduta tolerada pelo ordenamento. A título de exemplo, a adoção de política pública desfavorável ao consumo de cigarro, consubstanciada em intensa carga tributária incidente sobre comercialização e consumo, não tem o escopo de tornar o consumo ilegal, mas apenas dificultá-lo por meio da oneração.

A tributação exerce relevante influência sobre a economia. A cobrança de tributos viabiliza a própria existência do Estado de Direito e constitui a principal fonte de receitas para atendimento das necessidades sociais e implementação de políticas públicas. O tributo é receita derivada instituída pelos entes públicos, cujo produto destina-se ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por esses entes. As receitas derivadas são provenientes do constrangimento que o Estado exerce sobre o patrimônio particular, valendo-se do seu poder de império. A consequência é a obrigação de o particular transferir riquezas ao Estado, geralmente consubstanciadas em pecúnia. Trata-se da principal fonte de receitas porque, atualmente, o exercício da atividade econômica pelo Estado ocorre em hipóteses restritas, ou seja, o exercício de diversas tarefas antes realizadas pelo Estado foi outorgado para a iniciativa privada. Isso decorre da própria evolução do Estado, que implicou sua diminuição, promovendo, em consequência, a diminuição de receitas decorrentes de ganhos produzidos pelo próprio Estado, classificadas pela doutrina como receitas originárias. Nesse cenário,

destaca-se a função arrecadatória do tributo, cuja importância é sublinhada quando são analisados os elementos que concretizam a relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o particular.

A extrafiscalidade, por sua vez, denota que a instituição do tributo visa a uma finalidade especial, diversa da arrecadatória. É evidente que a concretização do fato gerador relativo a tributo instituído com função extrafiscal implica o dever de se efetuar o respectivo recolhimento. Não obstante, o escopo de gerar receitas ao Estado é colocado em segundo plano. Caracteriza-se a extrafiscalidade quando o instrumento tributário é utilizado para finalidades regulatórias, objetivando-se induzir ou coibir determinados comportamentos.

Em seus primórdios, a intervenção do Estado na economia implementava-se de forma direta. Nos Estados Unidos, as primeiras manifestações regulatórias ocorreram ainda na época do Estado Liberal. Assim, pode-se afirmar que a regulação não se confunde com a criação de agências reguladoras. Estas foram criadas em momento posterior, por razões tais como especialização e expertise técnica. Aponta-se atualmente uma atividade administrativa que é distinta da executiva, judiciária e legislativa, o que explica os poderes que dotam as agências reguladoras, bem como a sua institucionalização como órgãos independentes do Executivo. Em suma, o Estado pode atuar diretamente na economia ou por intermédio de entes especializados. Em ambas as hipóteses, é o Poder Público que atuará como regulador, estabelecendo regras e sanções que podem fazer parte de uma estratégia regulatória de "comando e controle", de metarregulação, de incentivos internos etc. Cabe registrar, no entanto, que as ferramentas regulatórias possuem natureza híbrida, no sentido de que podem combinar atores governamentais e não governamentais. Na seara tributária, prevalece tradicionalmente o modelo de "comando e controle", consubstanciado por um conjunto de normas de natureza prescritiva, garantido por um sistema de penalidades, cujo escopo é induzir ao cumprimento das obrigações principais e acessórias. Nesse modelo, as normas são criadas e impostas pelo Estado, cabendo ao particular cumpri-las, sob pena de se sujeitar a um sistema de penalidades. A consequência foi a criação de um ambiente adversativo entre Estado e sociedade, com expressivo inadimplemento e disputas tanto na via administrativa quanto na judicial. Atualmente, percebe-se que a adoção de modelos de conformidade que levam em consideração o risco (probabilidade/impacto do não cumprimento de obrigações regulatórias específicas) e

o comportamento dos atores regulados (contribuintes) é capaz de diminuir a adversidade e amparar um melhor resultado fiscal. Nesse contexto, destaca-se a importância de teorias regulatórias tais como a abordagem baseada em risco e a teoria da regulação responsiva, que foram tratadas no Capítulo 2 do presente trabalho.

O escopo das abordagens baseadas no risco é a formulação de propostas regulatórias e o desenvolvimento de estratégias de compliance, com a finalidade de se fazer cumprir os objetivos regulatórios. Funda-se na aceitação de que é impossível a eliminação de todos os riscos, razão pela qual as estratégias regulatórias são direcionadas aos riscos de maior magnitude. A implementação dessa abordagem faz com que o regulador fique desincumbido, ao menos teoricamente, de fiscalizar todas as obrigações regulatórias e de tratar indistintamente todos os atores regulados, focando nas atividades e nos regulados que oferecem maior risco. Normalmente, associa-se a regulação baseada em risco à metarregulação, no sentido de que haja um aprimoramento do próprio sistema de controle interno dos atores regulados. Apesar das vantagens advindas da implementação da abordagem baseada em risco, o não enfrentamento do grau de conformidade dos atores regulados é uma de suas principais falhas, ou seja, não há mecanismos de conformação do comportamento do regulado. Além disso, ao priorizar os riscos de maior magnitude, existe a possibilidade de o regulador não estabelecer um padrão de riscos que serão teoricamente tolerados. Isso pode ocasionar uma série de falhas na implementação isolada da abordagem baseada em risco, inclusive a falha institucional de lidar com a própria incapacidade de prever todos os riscos. Uma solução que pode ser apontada é a combinação da abordagem baseada em risco com espécies regulatórias apoiadas em incentivos intrínsecos, especialmente a teoria da regulação responsiva.

A regulação responsiva combina formas de regular apoiadas em incentivos extrínsecos e intrínsecos, os quais são interdependentes e, por meio deles, o regulador busca moldar o comportamento dos regulados, a fim de que alinhem sua conduta para que sejam alcançados os objetivos regulatórios. Não se trata de meras recompensas, mas forma regulatória que visa ao atingimento de um melhor nível de conformidade, por meio da compreensão dos diversos interesses que movem os atores regulados. Desse modo, é imperioso concluir que a teoria da regulação responsiva não se confunde com a modalidade regulatória apoiada em incentivos intrínsecos.

A teoria da regulação responsiva recomenda que o regulador seja responsivo à estrutura da indústria ou setor regulado; às motivações que importam aos autores regulados; e ao comportamento do regulado. Enquanto os dois primeiros elementos caracterizam-se como pressupostos da teoria, a responsividade ao comportamento do regulado constitui a sua própria identidade, pois "para que exista responsividade, é necessário que a regulação seja sensível ao perfil comportamental ou atitudinal dos regulados" (ARANHA, 2021, p. 119).

As motivações que importam aos atores regulados têm a ver com os objetivos que os movem e não há uniformidade em relação a isso. Alguns regulados alteram seu comportamento a depender do contexto, ora levando em consideração o senso de responsabilidade, ora a maximização do lucro. A regulação responsiva propõe uma estratégia regulatória que leve em consideração as diversas motivações do setor regulado, a fim de que sejam formuladas políticas públicas sólidas. Em suma, a regulação responsiva pressupõe que os reguladores sejam responsivos ao comportamento daqueles que procuram regular para decidir se é necessária ou não uma resposta mais intervencionista.

O principal expoente da teoria da regulação responsiva – Braithwaite – propõe a adoção de princípios (ou passos heurísticos) que são derivados de experiências empíricas e sugerem não apenas o aprendizado de boas condutas, mas, principalmente, o abandono de más condutas. Segundo o autor, a maneira mais eficaz de se melhorar a regulação, de acordo com a abordagem responsiva, é concebendo a cultura regulatória não como um livro de regras, mas como um livro de histórias, compartilhando-se boas experiências. Os princípios da regulação responsiva são sintetizados por meio da apresentação visual de pirâmides. Elas contêm medidas exemplificativas que permitem a inovação regulatória por parte do regulador. Na verdade, em nível de teoria, não é possível se pensar em medidas específicas necessárias em cada setor regulado, daí a importância de se remeter ao regulador o esforço de preenchimento (ARANHA, 2021). Embora haja uma diversidade de modelos de pirâmide, o Capítulo 2 do presente trabalho tratou especificamente da pirâmide de estratégias regulatórias e da pirâmide de constrangimento, afirmando a necessidade de o regulador promover a combinação entre elas. Na verdade, o conceito de pirâmide estabelecido pelos teóricos da regulação responsiva tem como base um sólido geométrico tridimensional, que possui faces laterais triangulares. Em cada uma dessas faces são combinadas estratégias e

modalidades regulatórias, regime de persuasão e dissuasão etc. Assim, em um modelo representado por uma figura tridimensional, normalmente o centro da pirâmide contém opções de persuasão e constrangimento mediante sanções; o lado direito, um menu de estratégias regulatórias e o lado esquerdo leva em consideração o nível de engajamento (postura motivacional) dos atores regulados.²⁵⁴

Na seara tributária, a regulação responsiva visa a engajar o contribuinte, a fim de que assimile as suas obrigações e aceite a responsabilidade de se regular de maneira coerente com a lei. A introdução de práticas regulatórias responsivas num ambiente tradicionalmente ocupado pelo sistema de comando e controle pode dar maior legitimação às decisões tomadas pelas autoridades fiscais. Tradicionalmente, esse sistema tende a criar um clima de disputa entre regulador e atores regulados. A regulação responsiva visa a diminuir essa adversidade, alcançando a conformidade por meio do diálogo e conscientização do contribuinte acerca de suas responsabilidades fiscais (BRAITHWAITE, 2007).

A pesquisa acerca da introdução de aspectos da regulação responsiva em sistemas tributários (Capítulo 3) demonstra a incapacidade de se alcançar a conformidade por meio do sistema tradicional. Nesse sistema, presume-se que o contribuinte cumprirá as obrigações regulatórias em razão do temor ao regime de penalidades previsto. No entanto, algumas vezes é mais lucrativo ao contribuinte deixar de cumprir suas obrigações fiscais e se sujeitar às sanções e ao procedimento executivo. O amplo rol de defesas possíveis tanto na via administrativa quanto na judicial permite que a disputa se prolongue, aumentando os custos especialmente para o Poder Público. Além disso, em razão da arbitrariedade ou da falta de coerência em algumas posições adotadas pela Administração Tributária, é comum o acesso ao Poder Judiciário, com a utilização de recursos que podem chegar até ao Supremo Tribunal Federal, no caso brasileiro. Algumas dessas disputas são encerradas por institutos como a decadência ou a prescrição.

O sistema tributário da Austrália enfrentava problemas similares. A solução baseou-se essencialmente no aperfeiçoamento do modelo de gestão, na adoção de modelos de compliance e na busca de uma melhor relação com os contribuintes. Cabe

²⁵⁴ A descrição refere-se ao modelo de pirâmide previsto no Capítulo 3, tópico 3.1.1, ao qual se remete o leitor.

registrar que a mudança comportamental da agência decorreu da influência de Valerie Braithwaite, uma acadêmica pioneira na pesquisa sobre posturas motivacionais concernentes à regulação, que passou a ocupar um cargo relevante na agência australiana (Australian Taxation Office), em 1997²⁵⁵. Atualmente, a agência utiliza um modelo de compliance de forma estruturada, objetivando assimilar e melhorar a conformidade dos contribuintes e trabalha com a análise de insights comportamentais, os quais ajudam a entender melhor os motivos que influenciam na tomada de decisões por parte dos contribuintes.

Valerie Braithwaite e Jonh Braithwaite, analisando a evolução do modelo de compliance do ATO, sustentam que a compreensão holística do comportamento do contribuinte constitui ferramenta essencial para melhorar a conformidade, sendo que o alcance dessa melhoria pressupõe uma administração tributária baseada em evidências, que leve em consideração os diversos direcionadores do comportamento do contribuinte, os quais devem ser acionados no momento certo, a fim de que se alcance uma melhor arrecadação tributária. Associado a isso, destacam a importância de que as ferramentas de compliance sejam organizadas de forma dinâmica em uma pirâmide, em cuja base encontram-se estratégias baseadas no diálogo, na recompensa e na confiança, em oposição ao topo, caracterizado por sanções de altíssima gravidade, sendo a escalada ou desescalada implementada em resposta ao comportamento do contribuinte²⁵⁶.

O Modelo de Compliance do ATO serviu de inspiração para outros países, sendo oportuno destacar a experiência da New Zealand Inland Revenue (NZIR), analisada no Capítulo 3²⁵⁷. No caso brasileiro, o Programa CONFIA, em desenvolvimento pela RFB, utiliza como base, entre outros, o modelo australiano.

A adoção de elementos responsivos também marca o Programa "Nos Conforme", implementado pelo Estado de São Paulo²⁵⁸. A Exposição de Motivos da

²⁵⁵ Sugerem-se estudos futuros acerca da influência da academia na Administração Tributária. A nível internacional, destaca-se: D'Ascenzo, Michael. *Academia as an Influencer of Tax Policy and Tax Administration* (2017). Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3173506. Acesso em: 4 ago. 2023.

²⁵⁶ BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 21.

²⁵⁷ Ver tópico 3.1.4.

²⁵⁸ Conforme já mencionado, há outros programas em fase embrionária ou já implementados por diversas unidades da federação, listados na Nota de Rodapé n. 216 do presente trabalho. O aprofundamento acerca da ligação entre tais programas e as diretrizes da teoria da regulação responsiva é tema de especial relevância para estudos futuros.

LC 1.320/2018 – que o instituiu – deixou expresso o propósito de tornar a Administração Tributária ainda mais responsiva e sensível à grande maioria dos contribuintes paulistas que agem dentro da legalidade e cumprem devidamente seus deveres tributários. O objetivo do programa é favorecer o equilíbrio competitivo entre os que cumprem as obrigações tributárias em relação aos que não cumprem, e prestar ainda mais assistência e tratamento diferenciado aos contribuintes classificados em segmentos de menor risco de descumprimento. O Programa "Nos Conformes" adota diversos aspectos da regulação responsiva, inclusive apresenta uma "pirâmide de risco". A proposta de fixar estímulos (intrínsecos) destinados à melhoria de conformidade dos contribuintes, combinada com meios coercitivos rigorosos àqueles que oferecem resistência à conformidade, alinha-se à abordagem responsiva. Isso também é evidenciado na adoção de providências para aproximar a Fazenda do Estado de SP e a comunidade, bem como para melhor qualificar o corpo fiscal. O programa tem servido de modelo em relação aos projetos e programas desenvolvidos por outros entes políticos da federação brasileira.

A parte da pesquisa referente ao Programa OEA brasileiro também despontou vários aspectos da teoria da regulação responsiva. Esse programa insere-se num contexto, em nível mundial, no qual as administrações aduaneiras visam a alcançar dois objetivos que se contrapõem: 1) busca-se adequar os recursos administrativos – que são limitados – para uma fiscalização menos intensa, focada nos agentes e operações que oferecem mais risco à coletividade; 2) pretende-se melhorar a conformidade regulatória, especialmente no que concerne à segurança e ao cumprimento das obrigações aduaneiras e tributárias.

O alcance desses objetivos tem como traço comum a revisão dos modelos regulatórios, que deixam de ser predominante prescritivos e sancionatórios e passam a contar com os esforços de conformidade do próprio setor regulado, bem como com aspectos teóricos da abordagem baseada em risco, da regulação responsiva etc.

Os intervenientes do comércio internacional que demonstram uma gestão do risco adequada participam de um sistema de certificação, o qual tem como contrapartidas a facilitação dos procedimentos aduaneiros, tanto no Brasil quanto no exterior. O sistema apoia-se numa relação de confiança que se estabelece entre aqueles que atuam no comércio exterior e a Administração Aduaneira.

A instrução normativa que rege o Programa de OEA brasileiro possui iniciativas responsivas em diversos pontos, inclusive no elenco de princípios que regem o programa. A fixação da "gestão de riscos" e da "conformidade aos procedimentos e à legislação", como princípios, parece demonstrar a intenção de se combinar aspectos da teoria da gestão do risco com a abordagem responsiva.

O comportamento dos atores regulados – especialmente no que concerne ao histórico de cumprimento da legislação aduaneira – deve ser considerado pela Administração Aduaneira, inclusive para fins de certificação.

As certificações são concedidas de modo aparentemente escalonado, sobretudo no que se refere à certificação OEA-Conformidade, que varia com base em critérios de cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras. Nesse contexto, os intervenientes são classificados em patamares com regimes distintos.

Outro aspecto responsivo que foi notado é a participação dos atores regulados no processo de regulamentação. Na linha do que sustentam os teóricos da regulação responsiva, os projetos compartilhados entre regulador e setor regulado constituem uma boa opção para melhorar o grau de conformidade, tendo em vista que os atores regulados estarão mais aptos a cumprir as obrigações tributárias e aduaneiras constantes da legislação da qual participaram da criação/alteração.

Em suma, o Programa de OEA brasileiro adota em vários aspectos a abordagem responsiva, havendo inclusive a confecção de uma "Pirâmide de Compliance".

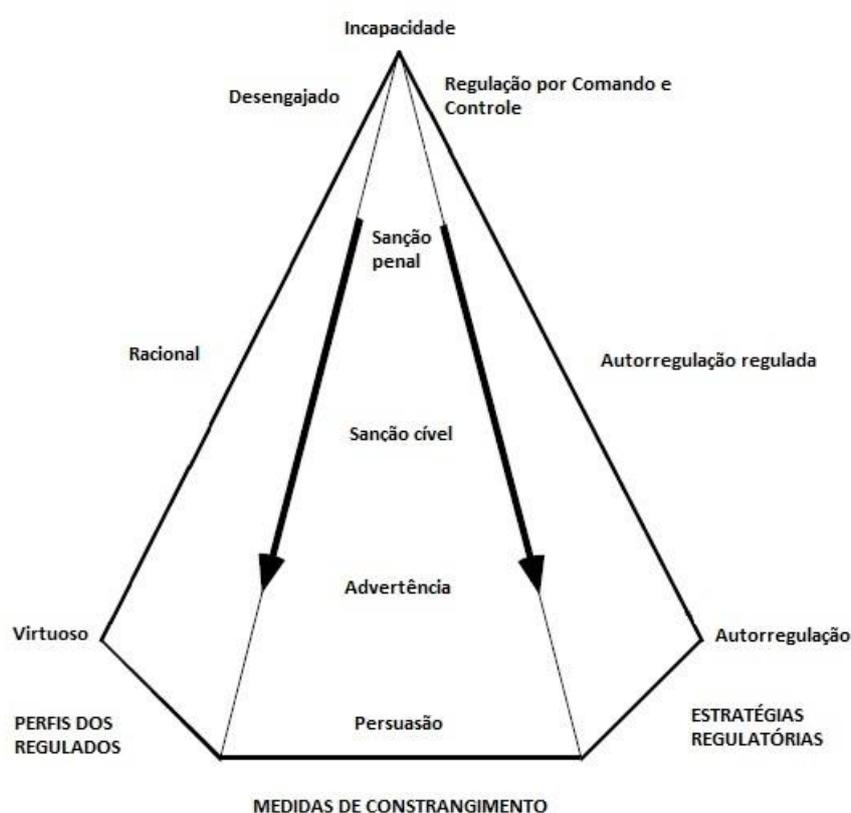
A adoção de modelos de compliance em matéria tributária e aduaneira parece demonstrar o desapego ao sistema tradicional de comando e controle, a fim de que sejam prestigiadas teorias regulatórias mais modernas. Nesse cenário, verifica-se um esforço em combinar diretrizes da abordagem baseada em risco e aspectos da regulação responsiva.

A pesquisa não foi capaz de demonstrar a existência de uma estratégia responsiva plena – nem no que se refere ao modelo australiano –, mas apenas a adoção de aspectos que se identificam com os princípios (ou fases heurísticas) da regulação responsiva, tais como medidas de cooperação e facilitação, oitiva dos atores regulados e viabilização para que participem do processo de regulamentação, entre outras.

Isso porque, em se tratando de teoria com manifesto enfoque comportamental, deve-se destacar a necessidade de se estabelecer regimes de tratamento distinto, entre

os diversos atores regulados, levando em consideração o perfil de conformidade, de coordenação e de cooperação, com previsão de incentivos intrínsecos destinados a promover a melhoria no padrão de conformidade. O estabelecimento de tais regimes deve ser combinado com estratégias regulatórias e medidas de persuasão e punição. A combinação dessas estratégias e medidas em uma pirâmide impõe a adoção de uma figura tridimensional, na linha do que propõe os teóricos da regulação responsiva, conforme sugere a imagem a seguir²⁵⁹:

Figura 16 - Sugestão de pirâmide que combina aspectos da teoria da regulação responsiva.



As setas indicam a pressão que o regulador deve exercer para que a relação entre ele e atores regulados seja direcionada à base da pirâmide, onde existe um ambiente mais ameno e os problemas são resolvidos essencialmente pelo diálogo. O modelo mais

²⁵⁹ BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Ob. cit., p. 13; ARANHA, Marcio Iorio. Ob. cit., pp. 133 e segs.

enxuto deixa espaço para o regulador inserir novos patamares, intermediários ou até nos extremos, adaptando cada uma das faces ao respectivo setor regulado²⁶⁰.

Por fim, na seara tributária, cabe destacar o papel das normas indutoras, especialmente da extrafiscalidade, no que concerne aos incentivos intrínsecos que podem ser oferecidos aos autores regulados, a fim de que ocorra um melhor nível de conformidade. Em relação aos impostos com feição extrafiscal, é possível que tais incentivos alcancem inclusive a desoneração do encargo relativo ao imposto, e não apenas medidas facilitadoras para o cumprimento das obrigações principais e acessórias.

²⁶⁰ Em relação à face que prevê o rol de estratégias regulatórias, ARANHA (2021, p. 144) observa que: "O rol de estratégias não é um dado pronto e acabado, como demonstra a pirâmide de mecanismos regulatórios, que insere, ainda abaixo da autorregulação, os mecanismos de mercado e o voluntarismo (Figura 10)".

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário - 11. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

ARANHA, Marcio Iorio. Manual de Direito Regulatório. London: Laccademia Publishin. 6ª ed. 2021.

ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre conformação regulamentar apoiada em modelagem regulatória por incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações (Meta 13). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2020.

ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo com a proposta, para a temática escolhida pela Diretoria Colegiada da ANAC, de modelagem regulatória baseada em mecanismos de incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 10). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2021.

ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações (Meta 5). Centro de Políticas, Direito, Economia e Tecnologias das Comunicações da Universidade de Brasília. Brasília, 2019.

ARANHA, Marcio Iorio et al. Estudo sobre abordagem comando-e-controle e teorias da regulação apoiadas em incentivos, com ênfase na regulação responsiva e seus fundamentos, inclusive o desenho das pirâmides responsivas, bem como sua aplicação direta no setor aéreo. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 6). Núcleo de Direito Setorial e Regulatório da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2021.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª. ed., 8ª. Tiragem. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 1999.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. Revista de Direito Público, v.23, n.93, p.233-238, jan./mar., 1990, p. 233.

AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes. Acct. Econ. & L. 1, n. 1 (2011): Article 6. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/articles/1644/>. Acesso em: 15 jun. 2023.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. Oxford: Oxford University Press, 1992.

BALDWIN, Robert; BLACK, Julia. Really Responsive Regulation. LSE Law, Society and Economy Working Papers, Londres, v. 15, p. 1-47, 2007. Disponível em: <https://www.lse.ac.uk/law/working-paper-series/2007-08/WPS15-2007BlackandBaldwin.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Constituição do Novo Modelo. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 6ª ed. Brasília: UnB, 1995.

BLACK, Julia. Critical reflections on regulation. CARR Discussion Papers (DP 4). Centre for Analysis of Risk and Regulation, London School of Economics and Political Science, London, UK, 2002. Disponível em: <http://eprints.lse.ac.uk/35985/>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation (Fasken Lecture): UBC Law Review, Vancouver, v.44, n. 3, p. 475-520. 2011. Disponível em: http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/03/essence_responsive_regulation.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRAITHWAITE, John. To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety. Albany: State University of New York Press, 1985. Disponível em: <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/To-Punish-or-Persuade-Enforce.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRAITHWAITE, John. Types of responsiveness. In: DRAHOS, Peter; KRYGIER, Martin. Regulatory theory: foundations and applications. Canberra: ANU Press, 2017. p. 117-132. Disponível em: <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2017/06/ch07-of-Regulatory-Theory.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Managing taxation compliance: the evolution of the Australian Taxation Office Compliance Model. In M. Walpole and C. Evans (eds), Tax Administration in the 21st Century. Prospect Media, St. Leonards, 2001, pp. 215-224. Disponível em: <https://www.valeriebraithwaite.com/publications>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRAITHWAITE, Valerie. Responsive Regulation and Taxation: Introduction, Law & Policy, v. 29, n. 1, 2007. Disponível em: <https://www.valeriebraithwaite.com/publications>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRASIL. Ministério das Comunicações. Diretrizes Gerais para a Abertura do Mercado de Telecomunicações. Disponível em: <https://repositorio.mcti.gov.br/handle/mctic/4729>; Acesso em: 15 de jun. 2023.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/biblioteca-do-oea/apresentacoes-oea>. Acesso em: 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de gestão de riscos/Tribunal de Contas da União – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Ricardo Lemos Maia L. de. As Agências de Regulação Norte-Americanas e sua Transposição para os Países da Civil Law. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. Autarquias - Regime de seus servidores - Cargo em comissão - Afastamento - Percepção de vencimentos - I.A.P.I. Revista De Direito Administrativo, 43, 441-443. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15574>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 33. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites da Função Reguladora das Agências diante do Princípio da Legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

EDMONDS, Leigh. Working for all Australians: A brief history of the Australian Taxation Office 1910-2010. Australian Taxation Office, Canberra, 2010. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/General/Gen/Working-for-all-Australians-1910-2010/>. Acesso em: 15 jun. 2023.

ELALI, André de Souza Dantas. Concorrência fiscal internacional: a concessão de incentivos fiscais em face da integração econômica internacional, p. 74. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4168>. Acesso em 15 jun. 2023.

FALCÃO, A. de A. (1964). O imposto de renda sobre a capitalização de reservas. *Administrative Law Review*, 77, 31–55.

FERNANDES, Edison Carlos. Capacidade colaborativa e o tributo como penalidade: o caso do controle fiscal em subconta contábil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 37, p. 106-118, 2017. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/165346?mode=full>. Acesso em: 15 jun. 2023.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

GALVÃO, J. O. L. et al. *Estudo sobre correspondência entre modelos regulatórios apoiados em incentivos, em especial a regulação responsiva, e os princípios jurídico-constitucionais e a fiscalização regulatória da ANAC. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação Responsiva no Setor Aéreo Brasileiro (Meta 8). Núcleo de Direito Setorial e Regulatório da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília*. Brasília, 2021.

GUERRA, Glauco Martins. *Agências Reguladoras no Brasil: Princípio da Legalidade e Regulação*. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). *Direito regulatório: temas polêmicos*. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14ª ed. rev. e at. São Paulo: Malheiros, 2010.

HOFFER, Adam J; SHUGART II, William F.; THOMAS, Michael David. *Sin Taxes and Sindustry Revenue, Paternalism, and Political Interest*. *Independet Review*, Oakland, p. 47-64, June, 2014. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/285150035_Sin_Taxes_and_Sindustry_Rev enue_Paternalism_and_Political_Interest. Acesso em: 15 de jun. 2023.

JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. *Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation*, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2007, pp. 84-101. Disponível em: https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/30973/2/01_Job_Culture_Change_in_Three_2007.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

LOPES, Othon de Azevedo. *Fundamentos da Regulação*. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *O descaminho como crime contra a ordem tributária*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 201, p. 95-99, jun. 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Administração pública gerencial*. *Revista de Direito*, Rio de Janeiro, volume 2, nº 4, p. 37-44, jul./dez. 1998. Disponível em:

http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc1998/revdireito1998B/est_adminpublica.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

MORONI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Ronaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária. – n. 13 (dez. 2013), p. 37-68. Brasília: Esaf, 2000-Anual. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3815?mode=full>. Acesso em 15 jun. 2023.

MORRIS, Tony; LONSDALE, Michele. Translating the compliance model into practical reality. The IRS Research Bulletin: Preceedings of the 2004 IRS Research Conference, Statistics of Income Division, Internal Revenue Service, Department of the Treasury, Washington DC, pp. 57-75. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/04moori.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MURPHY, Kristina. Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office. Center for Tax System Integrity. The Australian National University. Disponível em: <https://openresearch-repository.anu.edu.au/handle/1885/43169>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OECD. Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance. OECD Publishing, Paris, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OECD. Risk and Regulatory Policy: Improving the Governance of Risk, OECD Reviews of Regulatory Reform. OECD Publishing. Paris, 2010. Disponível em: <http://regulatoryreform.com/wp-content/uploads/2015/02/OECD-Risk-and-Regulatory-Policy-2010.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Infrações e sanções administrativas. 3. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

Oliveira RR, Elias PEM. Conceitos de regulação em saúde no Brasil. Rev Saúde Pública, 2012; 46(3):571-6. Disponível: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-89102012000300020>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. 58 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; v. 1). Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno01.pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2023.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ROCHA, Regina Bernardes. Órgãos Reguladores no Brasil. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed.ver.ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental. Informe Econômico (Ufpi), Teresina, v. 1, n. 44, p. 146-175, 29 jun. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufpi.br/index.php/ie/issue/view/ie44>. Acesso em: 15 jun. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. Grupo GEN, Rio de Janeiro, 2021.

SILVA NETO, Orlando Celso da. Noções Gerais sobre o Controle das Agências Regulatórias no Direito Norte-Americano. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). Direito regulatório: temas polêmicos. 2. ed. ver. ampl. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES. Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

UGARTE, Luis Cremades et al. Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. The InterAmerican Center of Tax Administrations (CIAT), 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperativ_e_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em 15 jun. 2023.

World Customs Organization (WCO). Compendium of Authorized Economic Operator Programmes, 2020 Edition. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/aeo-compendium.aspx>. Acesso em: 15 jun. 2023.

World Customs Organization (WCO). SAFE Framework of Standards. 2021. Disponível em: https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx. Acesso em: 15 jun. 2023.