

O Boletim de Conjuntura (BOCA) publica ensaios, artigos de revisão, artigos teóricos e empíricos, resenhas e vídeos relacionados às temáticas de políticas públicas.

O periódico tem como escopo a publicação de trabalhos inéditos e originais, nacionais ou internacionais que versem sobre Políticas Públicas, resultantes de pesquisas científicas e reflexões teóricas e empíricas.

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, seguindo o princípio de que disponibilizar gratuitamente o conhecimento científico ao público proporciona maior democratização mundial do conhecimento.



BOLETIM DE CONJUNTURA

BOCA

Ano V | Volume 16 | Nº 46 | Boa Vista | 2023

<http://www.ioles.com.br/boca>

ISSN: 2675-1488

<https://doi.org/10.5281/zenodo.8423611>



CONSULTA FISCAL E CONFORMIDADE COOPERATIVA NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Antonio Roberto Martins¹

Ana Rita Silva Sacramento²

Fabiano Maury Raupp³

Denise Ribeiro de Almeida⁴

Resumo

O objetivo do estudo consistiu em analisar, a partir da percepção de contribuintes e servidores, como o processo de consulta fiscal pode contribuir para potencializar a conformidade cooperativa na Receita Federal do Brasil (RFB). A pesquisa realizada classifica-se como descritiva e de campo. O estudo teve o questionário como instrumento de coleta de dados, o qual foi aplicado a um grupo de cento e quarenta e cinco empresas da jurisdição da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Campinas/SP, bem como a quinze servidores da DRF em Campinas/SP que atuam no processo de fiscalização de contribuintes, sendo mensurado com uma escala Likert de cinco pontos. Conclui-se que a RFB deve aperfeiçoar o processo de consulta fiscal e que a mudança da percepção de atuação da RFB, de coercitiva para a de conformidade cooperativa, é possível desde que a RFB atue para melhorar as questões identificadas, trazendo impactos para a ampliação do programa de conformidade cooperativa. Um emprego maior dos processos de consulta fiscal seria capaz de viabilizar a abertura, ou qualificação desses canais de comunicação, garantindo uma relação entre organização e contribuintes mais transparente e dotada de maior segurança jurídica, além de influir positivamente para ampliar a conformidade cooperativa no âmbito da RFB. Fica latente a necessidade de a RFB fazer maior divulgação do significado de conformidade cooperativa para os contribuintes e os seus servidores, visto que, conforme atestou a pesquisa, ainda se constata o desconhecimento por pesquisados de ambos os grupos sobre o tema.

Palavras-chave: Conformidade Cooperativa; Consulta Fiscal; Receita Federal do Brasil.

Abstract

The aim of this study was to analyze, based on the perception of taxpayers and civil servants, how the tax consultation process can contribute to enhancing cooperative compliance at the Brazilian Federal Revenue Service (RFB). The research was descriptive and field-based. The study used a questionnaire as a data collection tool, which was applied to a group of one hundred and forty-five companies in the jurisdiction of the Federal Revenue Office (DRF) in Campinas/SP, as well as fifteen employees of the DRF in Campinas/SP who work in the taxpayer inspection process, and was measured using a five-point Likert scale. The conclusion is that the RFB must improve the tax consultation process and that changing the perception of the RFB's actions, from coercive to cooperative compliance, is possible as long as the RFB acts to improve the issues identified, bringing impacts for the expansion of the cooperative compliance program. Greater use of tax consultation processes would be capable of enabling the opening or qualification of these communication channels, ensuring a more transparent relationship between organization and taxpayers and providing greater legal security, in addition to positively influencing the expansion of cooperative compliance within the scope of the RFB in addition to having a positive influence on expanding cooperative compliance within the scope of tax consultation. RFB. There is a clear need for the RFB to make the meaning of cooperative compliance more widely known to taxpayers and their employees, since, as the survey showed, there is still a lack of knowledge on the subject among respondents from both groups.

Keywords: Brazilian Federal Revenue Service; Cooperative Compliance; Tax Consultation.

¹ Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB). E-mail para contato: antonio-roberto.martins@rfb.gov.br

² Professora da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Doutora em Administração. E-mail: anasacramento@ufba.br

³ Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC). Doutor em Administração. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

⁴ Professora da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Doutora em Administração. E-mail: deniserib@gmail.com



INTRODUÇÃO

No contexto tributário, tem-se uma economia mundial onde o capital circula entre países de forma ágil e as relações se fundam cada dia menos em meios físicos, caracterizada por um ambiente de complexidade das relações comerciais. Essa conjuntura produz insegurança jurídica maior quanto ao cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes, resultando em prejuízos de arrecadação dos Estados (ALMEIDA, 2018).

Tradicionalmente, como parte considerável das Autoridades Tributárias mundiais e do Brasil, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem se valido de fiscalizações, autuações, imposição de multas e outras penas como instrumentos para fazer com que os contribuintes cumpram as suas obrigações fiscais, viabilizando a arrecadação dos recursos financeiros. Como resultado dessa abordagem, a relação fisco-contribuintes é de desconfiança mútua e divergência. No Brasil, esta situação entre a RFB e os contribuintes representa um volume cada vez maior de litígios e, na maioria dos casos, termina em discussões perante órgãos administrativos e judiciais, com aumento de custos para o Estado e os contribuintes (LAMADRID, 2020).

Como forma de oposição a este padrão, e procurando melhorar a conformidade tributária, estudos que tiveram a sua origem no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), promoveram uma nova dinâmica na relação entre Fisco e contribuintes, de conflituosa para prioritariamente cooperativa, e defenderam a criação de um relacionamento aperfeiçoado, pautado pela confiança e cooperação, a ser incrementado, primeiramente, com os grandes contribuintes (OCDE, 2013). O relacionamento aperfeiçoado deu lugar ao que a OCDE chamou de “*Cooperative Compliance*” (conformidade cooperativa), um conceito em que o contribuinte deveria providenciar o pagamento da obrigação tributária principal corretamente, no valor e no tempo certo, através da cooperação conjunta entre Fisco e contribuintes (OCDE, 2013). O estabelecimento da relação cooperativa entre fisco e contribuinte se coaduna com os princípios do Novo Serviço Público (NSP), paradigma de gestão pública onde, de acordo com Denhardt e Denhardt (2007), a relação dos cidadãos com o governo é uma das questões mais importantes no estudo e execução da Administração Pública.

Diante deste contexto, o estudo parte da questão norteadora: Na percepção de contribuintes e servidores, como o processo de consulta fiscal pode ser utilizado pela RFB a fim de ampliar a conformidade cooperativa? Para tanto, o objetivo da pesquisa consiste em analisar, a partir da percepção de contribuintes e servidores, o processo de consulta fiscal como potencializador da conformidade cooperativa.

O problema formulado para essa pesquisa se justifica por contribuir com informações que ajudem a identificar possíveis formas de minimizar alguns obstáculos atuais entre a RFB e os



contribuintes, por meio do fornecimento de uma visão abrangente sobre o assunto, já que as atividades desenvolvidas pela RFB e a sua forma de atuação intervêm na vida de todos os contribuintes, cidadãos e empresas do país e tangenciam temas como simplificação tributária, redução de litígios, equidade tributária e desenvolvimento do ambiente de negócios. Tendo em vista a importância do tema, espera-se também instigar a produção de outros trabalhos sobre o assunto.

CONFORMIDADE COOPERATIVA

A atribuição mais relevante do Fisco é tributar e arrecadar tributos segundo a legislação, entendida como uma obrigação legal (ALINK; KOMMER, 2011). O tributo é, conforme Solichin e Astuti (2021), o manancial financeiro mais assertivo na formação orçamentária do Estado. Quando se trata do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes, o modelo de controle centrado na punição não tem funcionado (VENTRY JR. 2008). Isso pode estar relacionado aos recursos limitados e a falta de informações do Fisco em relação aos contribuintes. Assim, é necessário um regime de conformidade tributária que penalize os contribuintes que não cumprem a lei e favoreça os que cumprem com suas obrigações tributárias (VENTRY JR., 2008).

Pesquisas mostram que a qualidade do relacionamento entre o Fisco e os contribuintes é um fator importante para o cumprimento das obrigações tributárias, sendo relevante o desenvolvimento de programas focados na perspectiva de uma relação cooperativa entre as partes interessadas (GANGL *et al.*, 2019). Jackson e Milliron (1986) também destacam que a relação que os contribuintes têm com o Fisco é um fator que influi na sua conformidade fiscal, além disso a complexidade das leis tributárias, segundo os autores, influencia, de igual forma, a conformidade tributária. Assim, uma relação saudável entre o Fisco e os contribuintes beneficia o cumprimento das obrigações fiscais.

Sob tal foco, surgiu em 2006, em estudos da OCDE a ideia de conformidade cooperativa vista como forma de se aprimorar a relação entre Fisco e contribuintes (PRZEPIORKA, 2019). Anteriormente, em 2004, a OCDE publicou um manual sobre a aplicação de técnicas de gestão de risco para a conformidade fiscal e melhor alocação de recursos pelas Administrações Tributárias (ARAÚJO, 2022),

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) recomenda que a Administração Tributária avance em medidas que estimulem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, incluindo a implantação de procedimentos que induzam e favoreçam o cumprimento das mesmas pelos contribuintes, aumentando a eficiência e eficácia através da redução de custos; eliminação de condutas desnecessárias e complexas e a utilização de informações e tecnologia para impedir contato dispensável



com os contribuintes. Com isso, em consonância com tais diretrizes, a moderna Administração Tributária preocupa-se com a aceitação social do imposto, promoção do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, gestão profissional e a satisfação do contribuinte (CIAT, 2011).

Da mesma forma que o trabalho desenvolvido pela OCDE e CIAT, organizações multilaterais e internacionais de desenvolvimento, como União Europeia e Banco Asiático de Desenvolvimento, iniciaram o desenvolvimento de estudos para a produção de programas de conformidade fiscal, com um desenho semelhante, baseado no risco de classificação e mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuintes, de modelos repressivos a modelos mais orientativos, com medidas graduadas por perfil e comportamento para a conformidade fiscal dos contribuintes (ARAÚJO, 2022).

Conforme recomendações da OCDE e do CIAT, os princípios dos programas de conformidade cooperativa baseiam-se nos princípios identificados no estudo de “*Enhanced Relationship*” de 2008 da OCDE, a saber: consciência empresarial, compreendida como a demanda do Fisco em conhecer o mercado de atuação do contribuinte, a organização e as negociações da empresa; a imparcialidade que deve ser entendida como a ação do Fisco isenta de interesses de arrecadação tributária, pois deve considerar também a criação de ambientes tributários positivos; a proporcionalidade que diz respeito às decisões que as autoridades fiscais tomam em relação ao planejamento e implementação de seus procedimentos de fiscalização, evitando procedimentos inconvenientes ou desnecessários em suas prioridades, avaliando sempre as características e histórico de determinado contribuinte, bem como o relacionamento com ele estabelecido para ajustar a sua abordagem; abertura ao diálogo, transparência, compartilhamento de opiniões, interpretações e planejamentos sobre os procedimentos de fiscalização e escuta das opiniões dos contribuintes sobre assuntos que afetam seus negócios; e, por fim agilidade nas respostas proporcionando ao contribuinte um alto nível de segurança nas autoridades fiscais (OCDE, 2008). Para que haja conformidade cooperativa, cabem esforços mútuos do Fisco e dos contribuintes (HUISKERS-STOOP; GRIBNAU, 2019).

Isto posto, entende-se que a RFB, órgão da Administração Tributária que se constitui em importante parcela da Administração Pública, também deve empreender esforços para identificar situações que, dentro do seu campo de ação, demandem medidas que tornem a sua relação com o cidadão/contribuinte convergente à preconizada no paradigma de gestão do Novo Serviço Público (NSP). Para Torres (2012), por exemplo, a Administração Tributária no contexto do NSP deve ser comunicativa, recíproca, sem exorbitâncias, com o contribuinte sentindo-se partícipe, até mesmo pela forma como a legislação impõe responsabilidades e deveres ao mesmo de interpretar e aplicar as regras tributárias, como pode ser observado nos lançamentos por homologação, procedimentos de compensação de tributos, diversos regulamentos especiais, livros e notas fiscais eletrônicas e muitos



outros mecanismos de obrigações acessórias. Sob tal perspectiva, para Denhardt e Denhardt (2007) interessa não só aperfeiçoar a atuação do Estado na prestação dos serviços públicos, mas sobretudo formar novos padrões de relacionamento entre Estado e sociedade. Com isso, reafirma-se a importância das dimensões política e institucional nas reformas, como proposto pela teoria da NSP, dando origem a um contraponto teórico à Nova Administração Pública.

Ainda segundo Denhardt e Denhardt (2007), o NSP é composto por abordagens teóricas distintas e ancoradas em novos princípios, representando um modelo de governança baseado nas teorias da democracia e da cidadania. Destacam-se aqui o foco na elevação do interesse público para além dos interesses individuais; modelos comunitários e de sociedade civil, além do humanismo organizacional e da valorização do diálogo e a mediação entre os diferentes agentes públicos. Esses mesmos estudiosos indicam ainda os princípios norteadores do NSP podem ser sintetizados como: “servir cidadãos, não clientes”, “procurar o interesse público”, “valorizar a cidadania acima do empreendedorismo”, “pensar estrategicamente, atuar democraticamente”, “reconhecer que a *accountability* não é simples”, “servir em vez de dirigir” e “valorizar as pessoas e não só a produtividade”.

Nesse sentido, é razoável supor que a adoção de medidas de conformidade tributária, definidas por Bezerra e Oliveira (2022), como aquelas que visam melhorar o relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes, melhorar o cumprimento das obrigações fiscais voluntariamente e reduzir os litígios administrativos e judiciais, podem contribuir para que a relação da RFB com os cidadãos/contribuintes fique mais aderente aos princípios do NSP.

No Brasil, conforme Paula (2005) e Milani (2008), a ação do NSP é nova e ocorre principalmente após a consolidação democrática a partir da segunda metade da década de 1990. Novos espaços de participação da sociedade civil são criados na esfera pública, criando-se novos direitos, fortalecendo-se a mobilização social através de novos movimentos sociais e do envolvimento do setor privado nos assuntos públicos. Ainda de acordo com Milani (2008), o Brasil paulatinamente consolidou seu compromisso com um regime democrático e criou um clima favorável para novos arranjos políticos e institucionais, de forma que esse processo se reflete na proliferação de estudos que buscam compreender os avanços e limites desses novos arranjos institucionais na esfera pública. Levando-se em consideração as questões até aqui mencionadas, na subseção seguinte, passa-se a discutir o tema da conformidade tributária.

TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

De acordo com Vergara (2019), a pesquisa classifica-se como descritiva e de campo. A



população correspondeu ao grupo de cento e quarenta e cinco (145) empresas da jurisdição da DRF em Campinas/SP, de setores econômicos e tamanhos diversos. Fazem parte empresas localizadas nos municípios de Paulínia, Hortolândia, Indaiatuba, Jaguariúna, Sumaré, Valinhos, Vinhedo e Campinas, no Estado de São Paulo.

O questionário aplicado aos contribuintes investigou a percepção destes acerca de assuntos tais como: complexidade tributária; mensuração da Imagem / Reputação da RFB; relacionamento com a RFB; conhecimento sobre conformidade cooperativa; comunicação com a RFB, bem como, a qualidade dos serviços prestados pela RFB, e por fim, o uso da ferramenta de consulta fiscal federal. Já o questionário aplicado aos servidores procurou mensurar o relacionamento da RFB com os contribuintes, assim como o seu conhecimento sobre a conformidade cooperativa e o programa CONFIA.

Além disso, foi elaborado e distribuído um questionário para quinze (15) servidores da DRF em Campinas/SP que atuam no processo de fiscalização de contribuintes da RFB. O questionário enviado aos servidores da RFB e respondido por estes, teve como objetivo verificar a mensuração da relação entre a RFB e os contribuintes e os conhecimentos sobre conformidade cooperativa. Com o questionário, também procurou-se avaliar a dificuldade da RFB na mudança de comportamento, com uma alteração no padrão de atuação da RFB.

Nos questionários foram elaboradas questões a serem respondidas utilizando uma escala de mensuração e um intervalo Likert de 5 pontos. As questões construídas a partir da escala Likert apresentam uma afirmação auto descritiva, oferecendo como opção de resposta uma escala de pontos com descrições verbais que contemplam extremos e com isso, permite que se descubra diferentes níveis de intensidade da opinião a respeito de um mesmo tema (FRANKENTHAL, 2022). Os quadros 1 e 2 detalham, respectivamente, o modelo de análise aplicado na pesquisa com os contribuintes e servidores.

Quadro 1 - Modelo de Análise aplicado na pesquisa efetuada com os contribuintes

Variável	Relação	Motivo
Complexidade do Sistema Tributário Federal	Conformidade Cooperativa: Indireta	Quanto maior a complexidade, maior o não cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, menor a conformidade tributária.
Relacionamento com a RFB	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	Fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior a conformidade tributária, além de aproximar RFB e contribuintes.
Imagem / Reputação da RFB	Conformidade Cooperativa: Indireta	Uma imagem/reputação boa perante os contribuintes fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior é a conformidade tributária.
Conformidade Cooperativa: Conhecimento	Conformidade Cooperativa: Direta	Verificar o conhecimento dos contribuintes sobre conformidade cooperativa e CONFIA.
Conformidade Cooperativa: Interesse	Conformidade Cooperativa: Direta	Interesse em participar de programas de conformidade cooperativa.
Conformidade cooperativa: Engajamento	Conformidade Cooperativa: Direta	Disposição em comprometer-se com um programa de conformidade cooperativa.
Comunicação com a RFB	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	Uma boa comunicação com os contribuintes é relevante para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa, pois influi diretamente no cumprimento das obrigações tributárias, e melhorar a interlocução com os contribuintes.
O Processo de Consulta Fiscal federal na RFB	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	O processo de consulta fiscal é um instrumento importante de comunicação com o contribuinte da RFB.
Serviço prestado pela RFB.	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	Verificar a satisfação pelo Atendimento prestado pela RFB aos contribuintes.

Fonte: Elaboração própria.



Quadro 2 - Modelo de Análise aplicado na pesquisa efetuada com os servidores

Variável	Relação	Motivo
Relacionamento com os contribuintes	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	Uma relação saudável com os contribuintes fomenta o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, maior a conformidade tributária, além de aproximar RFB e contribuintes.
Confiança nos contribuintes	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP: Indireta	Confiança nas atitudes e ações dos contribuintes melhora o ambiente tributário, o relacionamento entre as partes e conseqüentemente a conformidade.
Conformidade Cooperativa: Conhecimento	Conformidade Cooperativa: Direta	Verificar o conhecimento dos servidores sobre conformidade cooperativa e CONFIA.
Conformidade Cooperativa: Cenário	Conformidade Cooperativa: Direta	Verificar, sob o olhar do servidor, a possibilidade de implantação de conformidade cooperativa na RFB.

Fonte: Elaboração própria.

RESULTADOS

O processo de consulta fiscal na RFB

No Brasil, o Decreto Federal nº 70.235/72, a Lei Federal nº 9.430/96, o Decreto Federal nº 7.574/11 e a Instrução Normativa RFB nº 1.396/13 regulamentam o processo de Consulta Fiscal na esfera federal. Vale ressaltar também que a Lei federal n. 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo federal, é utilizada de forma suplementar aos processos de consulta fiscal federal. A RFB, ao atender à consulta, julga, em função do caso concreto apresentado pelo contribuinte, quais são os critérios jurídicos legais a utilizar ao aplicar a legislação, implicando em consequências ao contribuinte que fez a consulta fiscal federal e para a RFB. Pela definição apresentada, pode-se inferir que o processo de consulta fiscal presume um texto legal, um fato concreto e uma dúvida sobre a aplicação da legislação tributária (BRASIL, 2021).

O processo de consulta fiscal federal não permite formular consultas teóricas, como defendido por Schoueri (1995), sobre um tema que não seja um fato concreto e que não se relacione ao contribuinte responsável pela consulta. O art. 3º, § 8º, da IN RFB nº 1.396/13 dispõe que, se a consulta se referir a fato que não ocorreu, o contribuinte que está realizando a consulta fiscal deverá comprovar sua ligação com o fato, bem como a real possibilidade de sua ocorrência.

O art. 91 do Decreto federal nº. 7.574/11, juntamente com o art. 3º da IN RFB nº 1.396/13 estipulam que a consulta tem de ser realizada por escrito; ter a identidade integral do solicitante; deve apresentar os fatos de forma compreensível, clara, e descrita a matéria sobre a qual se requer o parecer da RFB; mostrar os pontos da legislação tributária que motivaram a consulta fiscal e estar relacionado apenas com tributos administrado pela RFB. Pelos resultados que a consulta tributária fiscal tem sobre o contribuinte que realiza a consulta e sobre a Administração Tributária, foram determinados vários requisitos, cujo cumprimento é pré-requisito para que a consulta seja efetuada e estão previstos no art.



52 do Decreto federal nº. 70.235/72 e detalhado no art. 18 da IN RFB nº 1.396/13.

Quanto à publicação das respostas dos processos de consulta fiscal federal, o art. 48, §4º da Lei Federal nº 9.430/96 determina que as consultas sejam divulgadas pela imprensa oficial. Até 2013, apenas o número da resposta, o assunto, a ementa e as disposições legais eram publicadas no Diário Oficial da União e no site da RFB. Com a publicação da IN RFB nº 1.434/13, também passaram a ser divulgados o relatório elaborado pela autoridade administrativa na decisão e os motivos da decisão, o que levou a uma maior transparência da interpretação da legislação tributária.

Quiles (2021) expõe que os sistemas tributários atuais contêm uma grande quantidade de normas, devido à proliferação de regulamentações tributárias, de forma que a legislação tributária aplicada como fonte de direito vem se complexificando. Neste caso, situações de dúvida, obscuridades, falhas, lacunas e contradições na legislação a ser aplicada, intensifica a incerteza relativa à sua interpretação, deixando os contribuintes inseguros sobre a aplicação, ou mesmo sobre qual norma está sendo seguida.

Nesse sentido, o processo de consulta fiscal federal pode ser visto como um canal de comunicação, entre a RFB e os contribuintes para garantir um direito do contribuinte e afastar dúvidas na interpretação da legislação, instruí-los sobre suas garantias, obrigações, melhorar a obtenção das informações tributárias e, conseqüentemente, possibilitar uma melhoria da conformidade tributária dos contribuintes, além de proporcionar mais segurança jurídica aos mesmos. Contudo, no modelo atual, não atende plenamente às necessidades dos contribuintes.

Análises e discussões

Em relação à percepção da complexidade tributária federal, 92,1% dos contribuintes concordam que o sistema tributário federal é complexo, com uma média final de 4,42, sendo que apenas 0,7% dos contribuintes respondentes consideram que o sistema tributário federal não é complexo. A medida de complexidade tributária é um fator importante, pois, conforme Jackson e Milliron (1986), ela afeta diretamente a conformidade tributária, visto que quanto mais complexa a legislação tributária, maior é o descumprimento das obrigações tributárias, seja pelas dificuldades legais, seja pelo desconhecimento da mesma pelos contribuintes.

Quando confrontados com questões relativas à Imagem/Reputação da RFB, ou seja, como a organização é vista pelos contribuintes, 61,5% deles concordaram que a Imagem/Reputação, da RFB, é positiva, com uma média final de 3,45, na escala de avaliação de 1 a 5. Destaca-se como ponto negativo, que para 91,7% dos contribuintes, a transparência e a publicidade da RFB não são grandes. A mensuração do prestígio da RFB é importante, também, para a conformidade cooperativa, pois, segundo



Owens (2012), os contribuintes são incentivados a participarem de programas de conformidade cooperativa quando estes estabelecerem com o Fisco uma relação de cooperação e confiança, superando as obrigações legais. Logo, uma Imagem/Reputação forte da RFB, além de dar mais segurança, incentivaria o interesse do contribuinte em participar de um programa de conformidade cooperativa.

Na mensuração do relacionamento com a RFB, 91,1% dos contribuintes pontuam que o mesmo é ruim, com desconfiança e desequilibrado, sendo que das respostas obtidas, em uma escala de 1 a 5, foi obtida uma média final de 4,47. A qualidade do relacionamento entre o Fisco e os contribuintes têm importância fundamental para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, e é importante para uma relação cooperativa, dentro de um programa de conformidade cooperativa.

Em relação à conformidade cooperativa, quando os contribuintes respondentes foram inquiridos se conheciam o conceito de conformidade cooperativa, 24,1% responderam que sim; 44,8% disseram que não conheciam e 31,1% afirmaram já ter ouvido falar, mas não sabiam o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 20,0% apontaram que o conheciam, 68,2% afirmaram desconhecer-lo e 29,8% afirmaram já ter ouvido falar, mas sem saber sabiam o que era o programa de conformidade da RFB. Com isso, percebe-se que há desconhecimento dos contribuintes sobre a conformidade cooperativa e do CONFIA, refletindo a necessidade de ações institucionais de divulgação, para fomentar o conhecimento e interesse dos contribuintes em participar do referido programa de conformidade cooperativa.

Em se tratando do grau de relevância, importância dos serviços colocados à disposição dos participantes nos programas de conformidade, bem como, o interesse por estes, 97,7% manifestaram-se positivamente pelas opções disponibilizadas pelo programa, com uma média final de 4,59, na escala de avaliação de 1 a 5.

Quando os respondentes foram indagados acerca do grau de engajamento e comprometimento na participação em um programa de conformidade cooperativa, apenas 36,3% deles se manifestaram positivamente, com uma média final de 2,81, na escala de avaliação de 1 a 5. Situação que denota uma provável desconfiança da parte dos contribuintes em relação à atuação da RFB.

Para finalizar o assunto sobre conformidade fiscal, 64,8% dos respondentes acham que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil, com uma média final de 3,65, na escala de avaliação de 1 a 5. Dos respondentes, 88,3% não concordam que o programa seja somente para grandes contribuintes, sendo que 95,2% acham que este deve ser disponibilizado a todos os contribuintes interessados.

Ao avaliar o quesito da comunicação entre a RFB e contribuintes, 92,5% dos contribuintes concordam que faltam canais de comunicação, há dificuldade de se obter informação, apresentar



argumentos e que há pouco diálogo destes com a RFB, perfazendo uma média final de 1,56.

Quanto ao uso do processo de consulta fiscal, 98,2% dos contribuintes concordam que não há confiança no uso do processo de consulta fiscal, além disso, os contribuintes avaliam que as respostas destes processos não são conclusivas, tendo objetivo arrecadatório e não esclarecem as dúvidas antes de um fato, além de serem demoradas. O total das respostas obtidas tem uma média final de 4,61, na escala de avaliação de 1 a 5, refletindo uma possível desconfiança dos contribuintes no uso da ferramenta, uma vez que o processo de consulta fiscal, nos moldes atuais, exige uma série de informações que, na visão do contribuinte, passarão a ser de conhecimento da RFB, possibilitando que a mesma faça fiscalizações e aplique sanções sobre assuntos que foram motivos de consulta. O processo de consulta fiscal federal, se usado adequadamente, pode ser um canal de comunicação entre a RFB e os contribuintes para tirar dúvidas na interpretação da legislação, garantias, obrigações, aperfeiçoar a obtenção das informações tributárias e possibilitar um crescimento da conformidade tributária dos contribuintes, além de promover um relacionamento melhor da RFB com os contribuintes.

Na mensuração da qualidade dos serviços prestados pela RFB aos contribuintes, do total de respondentes, 58,4% consideram-nos entre ruins e razoáveis e 41,6% disseram que os mesmos são bons, com uma média final de 3,21, em uma escala de 1 a 5. O serviço prestado aos contribuintes pela RFB é importante, tendo em vista que é onde se tem o início das demandas dos contribuintes em relação à necessidade de informações e serviços junto à RFB, implicando diretamente na relação dos cidadãos com o governo.

Em relação ao posicionamento dos servidores, verificou-se que 93,3% consideram o relacionamento da RFB com os contribuintes ruim. Além disso, 86,7% dos mesmos relatam que há desconfiança entre a organização e os contribuintes. Conforme a OCDE (2013), um dos maiores desafios para a implantação de um programa de conformidade cooperativa são as mudanças na cultura e no comportamento das partes interessadas. Isto reflete a necessidade de mudança na cultura interna da RFB para o sucesso do programa de conformidade cooperativa.

Quando confrontados acerca do conhecimento destes sobre a conformidade cooperativa, 53,3% dos respondentes (servidores) disseram conhecer o tema, 26,7% não conheciam e 20,0% afirmaram ter ouvido falar, mas não saber o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 40,0% dos servidores atestaram conhecimento, 33,3% não conheciam o CONFIA e 26,7% já ouviram falar, mas não sabem o que é. Mais uma vez, demonstra-se a necessidade de maior e mais abrangente divulgação a respeito do tema junto ao quadro funcional.

Dos servidores respondentes, 93,3% concordam que é possível implantar este tipo de programa no Brasil, ao passo que 6,7% consideram essa uma medida de impossível aplicabilidade no país.



A partir dos resultados, é possível verificar que alguns fatores pesquisados influenciam fortemente e são fundamentos para o sucesso do programa de conformidade cooperativa da RFB (CONFIA). Evidencia-se a necessidade de maior intervenção da RFB nestes elementos, para que ocorra um alinhamento com os objetivos do programa de conformidade (CONFIA), a saber: a complexidade da legislação tributária federal; necessidade de reforçar, com ações propositivas, a Imagem/Reputação da RFB perante os contribuintes; o relacionamento da RFB, para os contribuintes, é ruim, com desconfiança; faltam canais de comunicação; há baixo conhecimento, dos contribuintes e dos servidores da RFB, sobre o tema de conformidade cooperativa e o próprio programa de conformidade da RFB (CONFIA); e há a necessidade de melhorar a prestação de serviços ao contribuinte com ações que possam ir além dos portais de informação digitais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação evidenciou que processo de Consulta Fiscal na RFB precisa de aperfeiçoamento para que possa vir a ser uma ferramenta eficaz de comunicação com o contribuinte, pois atualmente há impedimentos para seu emprego pleno. Nesse contexto, um emprego maior dos processos de Consulta Fiscal seria capaz de viabilizar a abertura, ou qualificação desses canais de comunicação, garantindo uma relação entre organização e contribuintes mais transparente e dotada de maior segurança jurídica, além de influir positivamente para ampliar a conformidade cooperativa no âmbito da RFB.

Viu-se que a ferramenta básica e mais tradicional para fortalecer e garantir a conduta de conformidade na área tributária federal, atualmente em vigor no Brasil, é a penalização dos contribuintes pela Receita. Por esse ponto de vista, o contribuinte deve vivenciar a sensação de poder ser autuado a qualquer momento pela RFB. No entanto, enquanto o modelo tradicional é mais efetivo punindo e aplicando sanções aos contribuintes que descumprem a regulamentação tributária, um modelo que integre conscientização, educação fiscal, simplificação do sistema normativo tributário e, principalmente, o fornecimento de informações adequadas aos contribuintes, apresenta-se como mais eficaz, como visto pela pesquisa e em consonância com o paradigma do NSP, que oportuniza a formação de novos padrões relacionais entre Estado e sociedade.

O fortalecimento dos canais de comunicação e fornecimento de informações pela RFB certamente contribuiria para a criação de uma relação mais estreita com os contribuintes, podendo ser suficientes para aumentar a conformidade tributária. Ao saber antecipadamente como a RFB interpretará a legislação à luz dos fatos relatados, o contribuinte pode se apropriar previamente da norma aplicada, bem como reconhecer os possíveis efeitos da sua não conformidade.



Uma postura diversa da RFB, conforme atestam os resultados obtidos, mostra que é essencial para a ampliação de um modelo cooperativo, auxiliar os contribuintes com informações e esclarecimento de dúvidas, privilegiando a comunicação e a solução preventiva de conflitos, gerando com tais práticas maior proximidade dos mesmos para com a organização. Por esse motivo, foi indicado que o processo de consulta fiscal adaptado se desse antes do litígio, pois daria ao contribuinte a perspectiva de saber os fundamentos legais usados pela RFB antes do cumprimento da legislação tributária.

Nesse sentido, evidencia-se que o uso preventivo do processo de Consulta Fiscal mitiga a presença de imprevistos, bem como a instauração de litígios tributários, contribuindo para melhorar a relação e a comunicação da RFB com os contribuintes, item fundamental para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa, na verdade o cerne do modelo de “*Compliance Cooperative*”. Além disso, nesse contexto, o emprego maior dos processos de consulta fiscal pelos contribuintes, poderia viabilizar a abertura e o aprimoramento desses canais de comunicação, garantindo dessa forma uma relação mais transparente e dotada de mais segurança jurídica entre a RFB e os contribuintes.

Desta forma, conclui-se que a mudança da percepção de atuação da RFB, de coercitiva para a de conformidade cooperativa, é possível desde que a RFB atue sobre as questões já identificadas, impactando assim na ampliação do programa de conformidade cooperativa. Evidencia-se ainda a necessidade da RFB de fazer uma divulgação maior e mais capilar do tema de conformidade cooperativa tanto para os contribuintes, quanto junto aos seus servidores da RFB, visto que, conforme atestou a pesquisa realizada, ainda se constata o desconhecimento de ambos os grupos sobre o tema.

Por abordar um tema tão complexo a partir da realidade vivenciada em uma DRF específica, acredita-se que trabalhos futuros sobre a temática ora explorada podem ser desenvolvidos tendo por lócus outras DRF da RFB, bem como se debruçar sobre a atuação de órgãos similares tanto no fisco estadual, quanto no municipal de diferentes regiões do Brasil, contribuindo assim para a maior efetividade do processo de arrecadação no país.

REFERÊNCIAS

ALINK, M.; VAN KOMMER, V. **Manual de Administración Tributária**. Amsterdam: CIAT-IBFD, 2011.

ALMEIDA, C. O. F. “Notas Sobre Litigiosidade Tributária e Compliance Cooperativo no Brasil”. **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 40, 2018.

ARAÚJO, É. V. **Programas de Conformidade Fiscal como Quebra de Paradigmas** (Dissertação de Mestrado em Direito). Brasília: UCB, 2022.



BRASIL. **Confia**: Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal. Brasília: Receita Federal, 2022. Disponível em: <www.gov.br>. Acesso em: 14/09/2023.

BRASIL. **Decreto n. 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Brasília: Planalto, 2011. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Disponível em: 14/09/2023.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972**. Brasília: Planalto, 1972. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14/09/2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 1.396, de 16 de setembro de 2013**. Brasília: Receita Federal, 2013. Disponível em: <www.gov.br>. Acesso em: 14/09/2023.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília: Planalto, 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14/09/2023.

BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília: Planalto, 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14/09/2023.

CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. **La Moral Tributaria como Factor Determinante en el Mejoramiento de la Eficacia de la Administración Tributaria**. Quito: CIAT, 2011.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. **The New Public Service: serving, not steering**. Nova York: Sharpe, 2007.

FRANKENTHAL, R. “Entenda a escala Likert e saiba como aplicá-la em sua pesquisa”. **Blog Mind Miners** [2022]. Disponível em: <www.mindminers.com>. Acesso em: 15/12/2023.

GANGL, K. *et al.* “The relationship between Austrian tax auditors and self-employed taxpayers: Evidence from a qualitative study”. **Frontiers in Psychology**, vol. 10, 2019.

HUISKERS-STOOP, E.; GRIBNAU, H. “Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model”. **Journal of Tax Administration**, vol. 5, 2019.

JACKSON, B. R.; MILLIRON, V. “Tax compliance research: findings, problems, and prospects”. **Journal of Accounting Literature**, vol. 5, 1986.

LAMADRID, P. B. G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes** (Dissertação de Mestrado em Direito). São Paulo: FGV, 2020.

OCDE - Organisation for Economic Co-operation and Development. **Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OCDE Publishing, 2013.

OCDE - Organisation for Economic Co-operation and Development. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OCDE Publishing, 2008.

OWENS, J. “Tax Administrator, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?”. **Bulletin For International Taxation**, vol. 66, n. 9, 2012.

PRZEPIORKA, M. “Compliance cooperativo: possibilidades e desafios”. **Revista Abradt Fórum de Direito Tributário**, vol. 5, p. 119-136, 2019.



QUILES, F. M. “Consulta fiscal como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário”. **Pollo, Oliveira e Quiles** [2021]. Disponível em: <www.poq.adv.com>. Acesso em: 15/12/2022.

SCHOUERI, L. E. “Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas”. **Revista dos Tribunais**, vol. 3, n. 10, 1995.

SOLICHIN, M. R.; ASTUTI, S. “Tax Payment Intention using Theory of Planned Behavior Approach”. **Journal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan**, vol. 10, n. 1, 2021.

TORRES, H. T. “Administração tributária deve resgatar democracia”. **Consultor Jurídico** [2012]. Disponível em: <www.conjur.com.br>. Acesso em: 27/12/2022.

VENTRY JR., D. J. “Cooperative Tax Regulation”. **Connecticut Law Review**, vol. 41, n. 2, 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Editora Atlas, 2019.



BOLETIM DE CONJUNTURA (BOCA)

Ano V | Volume 16 | Nº 46 | Boa Vista | 2023

<http://www.ioles.com.br/boca>

Editor chefe:

Elói Martins Senhoras

Conselho Editorial

Antonio Ozai da Silva, Universidade Estadual de Maringá

Vitor Stuart Gabriel de Pieri, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Charles Pennaforte, Universidade Federal de Pelotas

Elói Martins Senhoras, Universidade Federal de Roraima

Julio Burdman, Universidad de Buenos Aires, Argentina

Patrícia Nasser de Carvalho, Universidade Federal de Minas Gerais

Conselho Científico

Claudete de Castro Silva Vitte, Universidade Estadual de Campinas

Fabiano de Araújo Moreira, Universidade de São Paulo

Flávia Carolina de Resende Fagundes, Universidade Feevale

Hudson do Vale de Oliveira, Instituto Federal de Roraima

Laodicéia Amorim Weersma, Universidade de Fortaleza

Marcos Antônio Fávoro Martins, Universidade Paulista

Marcos Leandro Mondardo, Universidade Federal da Grande Dourados

Reinaldo Miranda de Sá Teles, Universidade de São Paulo

Rozane Pereira Ignácio, Universidade Estadual de Roraima