

## **Os modelos gerais de tributação aplicados a realidades culturais e econômicas diversas e os reflexos na relação entre Fisco e Contribuintes.**

*The general taxation models employed to different cultural and economic realities and reflections on the relationship between tax authorities and taxpayers.*

*Autor : Marcio Henrique Sales Parada – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil*

### **Resumo.**

Este trabalho parte da constatação de que têm sido empregados modelos de tributação, em países com realidades econômicas, sociais e culturais diversas, com o objetivo de combater a sonegação fiscal e incrementar a arrecadação de tributos. O Brasil (Receita Federal do Brasil - RFB) tem seguido a opção de uma fiscalização repressiva, após o contribuinte executar todo o "acertamento", com a ameaça de sanções, seguindo modelos internacionais propostos pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Considerando que a sociedade e os sistemas fiscais estão em constante mudança e o processo de globalização acelerou esse ritmo e aumentou a complexidade dos fenômenos tributários, para que os processos de mudança ocorram com sucesso é necessário ter em conta um conjunto de ideias, valores e atitudes que orientam a conduta de todos os que intervêm na realidade social e fiscal. A análise desses aspectos pode levar à evidência de que existem, associados ao cumprimento das obrigações fiscais, sentimentos psicológicos e sociais, como frustração e bases culturais, medo da punição e retorno pessoal em relação ao emprego dos tributos pelo governo, e é preciso verificar a oportunidade e conveniência dos modelos utilizados pela administração tributária no combate à evasão fiscal e seus reflexos no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Em suma, o artigo se propõe a trazer uma reflexão sobre a efetividade, oportunidade e validade

de técnicas generalizadas empregadas modernamente pelas administrações tributárias a fim de promover o cumprimento das obrigações tributárias e reduzir a evasão fiscal, considerando existirem circunstâncias econômicas e sociais diferentes, dentro dos conceitos da psicologia da tributação, e os possíveis efeitos nos contribuintes, bem como sobre a eficácia de seu emprego a curto, médio e longo prazo, para concluir que são necessárias cuidadosas adaptações desses modelos internacionais e medições científicas de seus efeitos, antes que se possa comemorar qualquer resultado, tomando como paradigma o caso brasileiro em 2015.

**Palavras Chave:** Tributação. Modelos Internacionais. Aplicação. Efeitos. Psicologia. Compliance.

**Abstract.**

*This paper starts from the observation that have been employed taxation international models to countries with different realities in economic, social and cultural aspects, in order to fight against tax evasion and to increase the revenue taxes. Brazil (Federal Revenue Service - RFB) has followed the option of a repressive surveillance, after the taxpayer run all the tax rules with the threat of sanctions, following international models proposed by OECD (Organization for Economic Cooperation and Development). Whereas society and tax systems are frequently changing and the globalization process has been accelerated increasing the complexity of tax phenomena, so that the processes of change occurring successfully, it is necessary to take into account a set of ideas, values and attitudes guiding the procedures of who is involved in social and fiscal reality. The analysis of these aspects can lead to evidence that there are, associated with tax compliance,*

*psychological and social feelings such as frustration and cultural bases, fear of punishment and personal concerns in relation to use of the taxes by the government and it is necessary to check the opportunity and convenience of these models used by the tax authorities to combat tax evasion and results produced in compliance with tax responsibilities. Summarizing, this article aims to produce a reflection on the effectiveness, timeliness and validity of widespread techniques used modernly by the tax administrations in order to promote compliance with tax obligations and reduce tax evasion, considering there are different economic and social circumstances, within the concepts of the psychology of taxation, and the possible effects on taxpayers and on the effectiveness of their use in the short, medium and long term, to conclude that are needed careful adjustments to these international standards and scientific measurements of its effects, before celebrating any results, taking as a model the Brazilian case in 2015.*

**Key words:** *Taxation. Internacional models. Use. Effects. Psychology. Compliance.*

## **INTRODUÇÃO.**

Segundo a **OCDE** (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o direito tributário internacional é o pilar que suporta o crescimento da economia global. A globalização fez com que os modelos operacionais próprios a cada país cedessem lugar a modelos globais baseados em organizações com estrutura matricial e cadeias de suprimento integradas que centralizam várias funções em escala regional e mundial<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

Entretanto, a literatura internacional tem dedicado alguma atenção aos aspectos psicológicos e sociológicos da tributação, em particular, aos custos psicológicos incorridos no cumprimento das tarefas fiscais associadas aos tributos<sup>2</sup>.

A questão a ser discutida reside na efetividade, oportunidade e na equidade de se aplicar um mesmo sistema/modelo de tributação a realidades econômicas e sócio-culturais diferentes e como essa questão pode ser resolvida na tributação de negócios internacionais multilaterais, envolvendo países com culturas diferentes, observando-se, em face da globalização, uma queda de fronteiras cada vez maior na movimentação de recursos, especialmente de capitais.

O Brasil (Receita Federal do Brasil - RFB) tem seguido a opção de uma fiscalização repressiva, após o contribuinte executar todo o "acertamento", com a ameaça de sanções, seguindo modelos internacionais propostos pela OCDE. Mas o quanto isso é produtivo e em que reflete na relação arrecadação X evasão? Ainda que reflita positivamente em números absolutos, como ficam os números relativos, a partir do "percentual de evasão" e "arrecadação potencial X arrecadação efetiva"? Além disso, que efeitos psicológicos irá produzir nos contribuintes, em relação ao adimplemento voluntário da obrigação fiscal?

## 1. O Modelo de Tributação - "Tendência mundial".

Diz o advogado e professor Sérgio André Rocha, especialista em direito tributário internacional, que:

A delegação de atividades relacionadas ao cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes é uma tendência mundial, observada na Europa e América Latina. O Professor Juan Ferreiro Lapatza fez importantes apontamentos sobre os sistemas de gestão tributária adotados pelos países europeus, separando, segundo ele, o sistema anglo-saxão, baseado na autoliquidação dos deveres fiscais pelos próprios contribuintes, do sistema

---

<sup>2</sup> Na Alemanha, Strumpel refere-se pela primeira vez aos custos psicológicos, embora sem qualquer tentativa de medição (STRUMPEL, B. (1963), "The disguised tax burden. Compliance costs of German business and professionals - opinion poll interviews", in: *National Tax Journal*, January, pp 70 -77). No Reino Unido, Sandford (SANDFORD, Cedric (1973), *Hidden Costs of Taxation*, London, Institute for Fiscal Studies and SANDFORD, Cedric; Godwin, Michael; Hardwick, Peter (1989), *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath, Fiscal Publications) foi o primeiro a atribuir um valor aos custos de cumprimento e a dar importância aos custos psicológicos. Na Austrália, Coleman et al tem desenvolvido alguns estudos e metodologias no sentido de medir os custos psicológicos. Na Suíça, Torgler (TORGLER, Benno (2003), "The importance of faith: Tax morale and religiosity", Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), University of Switzerland, Working Paper n.o 2003 - 08) tem-se dedicado aos assuntos da moralidade fiscal. Hoje, nos sistemas fiscais atuais, as questões da cultura, da ética, da moralidade, fiscal e dos aspectos sociais e psicológicos dos impostos são tidos cada vez mais em conta. (LOPES, Anabela Ferreira. *Atitudes e Comportamentos dos Contribuintes Individuais em relação ao Sistema Fiscal Português - O caso dos custos psicológicos da tributação. Dissertação de Mestrado. Coimbra. 2011*)

continental, fundamentado no exercício da liquidação tributária pela Administração Pública. Como menciona o Professor Ferreiro Lapatza, os sistemas continentais têm sido influenciados pelo sistema anglo-saxão, de forma que há cada vez maior utilização da delegação ao contribuinte das atividades de liquidação fiscal em países como França, Itália e Espanha. Em Portugal, essa tendência foi registrada por José Luís Saldanha Sanches. (Os Limites do Planejamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006, p. 21 Apud ROCHA. Sérgio André. A importância do processo administrativo fiscal RFDT 27/97, maio/junho de 2007)

Em resumo, as Administrações Tributárias têm passado aos contribuintes a competência para realizar a apuração e liquidação das obrigações, reservando-se a **homologação e punição** posterior, no caso de descumprimento. Observo que o trecho acima foi publicado em 2007, baseando-se em estudos realizados em 2006.

Nos esclarecimentos de Troianelli:

**Homologação** - Etimologicamente a palavra homologação resulta de duas palavras gregas: homo e logos, que significam, respectivamente, "mesmo" e "palavra". Homologar, portanto, é "dizer a mesma palavra", fenômeno que ocorre no mundo jurídico, sempre que a autoridade competente para a prática de determinado ato confirma o ato praticado por quem, mesmo não tendo competência, o pratica materialmente, seja por livre vontade, como na homologação de um acordo judicial entre as partes, seja por expressa determinação legal, como no lançamento por homologação. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência no direito de constituir o crédito. RDDT 151, abril 2008, p.28)

A tributação de massas, usando sistemas informatizados para o cruzamento de informações decorrentes de operações e declarações enviadas pelos próprios contribuintes têm, então, se consolidado. Entretanto, é preciso discutir a eficiência e a eficácia desses sistemas, em face de aspectos como moralidade, ética e cultura, dentro de uma abordagem psicológica e social, evidenciando a relação entre Fisco e contribuinte.

A sociedade e os sistemas fiscais estão em constante mudança. O processo de globalização acelerou este ritmo e introduziu complexidade na sociedade e nos fenômenos tributários. Para que os processos de mudança ocorram com sucesso é necessário ter em conta um conjunto de idéias, valores e atitudes que orientam a conduta de todos aqueles que intervêm na realidade social e fiscal.

A análise desses aspectos pode levar à evidência de que existem, associados ao cumprimento das obrigações fiscais, sentimentos psicológicos e sociais, como frustração e bases culturais, medo da punição e retorno pessoal em relação ao emprego dos tributos, pelo governo.

A OCDE, analisando a questão sobre eliminar a dupla tributação a fim de minimizar as distorções comerciais e os impedimentos ao crescimento econômico sustentável - embora afirmando os direitos soberanos de cada país no estabelecimento de legislação tributária própria -, concluiu que é necessário combater os casos em que as

normas vigentes dão origem a resultados que geram preocupações em nível político, uma vez que ao longo do tempo essas normas revelaram deficiências que criam oportunidades para a erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Esclareceu ainda a Organização que os ministros das finanças do G-20 apelaram para que fosse desenvolvido um plano de ação para resolver a erosão da base tributária e a transferência de lucros de maneira coordenada e abrangente. Especificamente, o objetivo desse plano de ação seria dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas.

Dessa forma, propôs a Organização, em resumo, que embora as auditorias continuem a ser uma importante fonte de informação, estas estão condicionadas por várias limitações e pela falta de instrumentos relevantes para a detecção precoce de atividades de planejamento tributário agressivo. Como consequência, as administrações tributárias não teriam à sua disposição informação relevante sobre planejamento tributário de forma tempestiva e abrangente e novos instrumentos para obter essa informação deveriam ser desenvolvidos. Em uma das mais contundentes ações, entendeu que as administrações devem exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Assim, desenvolveu recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, ou abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o setor privado e com base na experiência de um número crescente de países que possuem essas normas.

Os trabalhos utilizam um desenho modular e focam em esquemas tributários internacionais, onde se procura definir de forma abrangente o conceito de “benefício tributário”, que possa englobar essas transações, e deveriam ser conduzidos em coordenação com os trabalhos relativos à disciplina de cooperação e de conformidade. Teriam também por objetivo conceber e por em prática modelos melhorados de partilha de informação, entre administrações tributárias, sobre os esquemas tributários internacionais.

De fato, existe uma briga de "gato e rato" entre Fisco e contribuintes para, respectivamente, criar novos sistemas e declarações e criar *softwares* que consigam alertar e "contornar" sobre as possibilidades de ser pego por esses mesmos sistemas.

Esse sistema, entretanto, cria entre os contribuintes certo sentimento de insatisfação psicológica e uma constante tentativa de fugir da obrigação. Ademais, aguardam que a ineficiência da tributação por esse modelo, ao ser constatada, produza "leis de ocasião" na busca imediata pela recuperação ou manutenção da arrecadação, como as anistias, os perdões parciais e (re)parcelamentos de dívidas.

Considere-se ainda que, nos países em desenvolvimento, a aplicação desse modelo, pelo seu distanciamento com o contribuinte, esbarra também na insatisfação em relação à "falta de retorno" no que diz respeito a benefícios sociais como saúde, educação, transporte e segurança.

Segundo J.G. Cullis e Alan Lewis: "*evasão não é apenas uma função da oportunidade, quantidade de tributos, probabilidade de detecção e assim por diante, mas da disposição individual para escapar (ou cumprir). Isso significa que quando as atitudes fiscais são favoráveis o cumprimento voluntário das obrigações fiscais será relativamente alto*"<sup>3</sup>.

E prosseguem, citando as autoridades fiscais de Estados Unidos, Reino Unido e Suécia<sup>4</sup>:

Com esses pontos em mente, as autoridades tributárias dos EUA, Reino Unido e Suécia, para citar apenas três, deram passos no sentido de melhorar a comunicação entre contribuintes e administradores: tratar os contribuintes como "consumidores", dar resposta às necessidades deles, alargar e melhorar a "consciência fiscal". Muitas autoridades fiscais em nações desenvolvidas agora registram regularmente as atitudes dos contribuintes tanto no que diz respeito a serviços particulares quanto a atitudes gerais tocantes a eficiência, honestidade e legitimidade de governantes e instituições governamentais.

Portanto, são questões para se colocar em reflexão ao adotar um modelo de tributação: quais características de um tributo induzem ao cumprimento da obrigação correspondente; quão importantes são as oportunidades de evasão implícitas na legislação tributária; quais são as percepções dos contribuintes sobre a "justiça" de um tributo; em relação à observância da obrigação, quais serão as conseqüências fiscais e sociais do não cumprimento e qual a sua "taxa de risco"; e como o comportamento das autoridades fiscais pode influenciar na observância da legislação.

Tudo isso, como se pode inferir, é circunstancial em termos econômicos, políticos, sociais e culturais, variando de país para país, de sociedade para sociedade. Vejamos uma análise de elementos que compõem a aceitação social da tributação.

## **2. Aceitação Social da Tributação. Tributo, Estado e Sociedade.**

O direito é uma ciência social. Nos países democráticos, a lei decorre da sociedade e muda conforme ela muda. Para os juristas, a lei muda o comportamento da sociedade e para os sociólogos as mudanças sociais vão criando e mudando as leis. Enfim, a relação é muito forte e próxima.

---

<sup>3</sup>"...*evasion is not just a function of opportunity, tax rates, probability of detection and so forth but of an individual's willingness to evade (or comply)....it means that when tax attitudes are favourable tax compliance will be relatively high*".(in Journal of Economic Psychology 18 (1997), p. 305-321)

<sup>4</sup>"*With these points in mind the tax authorities of the USA, the UK and Sweden, to pick just three, have made strides to improve communications between taxpayers and bureaucrats: to treat taxpayers as 'consumers,' to be responsive to their needs, to enlarge and improve 'fiscal consciousness' (James et al., 1987). Many tax authorities in developed nations now regularly record taxpayer attitudes both towards particular services and more generally attitudes towards the efficiency, honesty and legitimacy of governments and government institutions*".(idem)

A construção da sociedade passa hoje pela questão da tributação. Qualquer discussão na área econômica ou social é imediatamente relacionada à questão tributária. Por exemplo, agora em 2015, o Brasil enfrenta uma crise econômica e política. A crise econômica fez-se discutir, de plano, a necessidade de um "ajuste fiscal", que fomentou uma discussão política e chega ao campo dos interesses sociais.

Não é diferente em outros países. A Europa enfrenta um problema com a imigração de africanos e asiáticos, que fogem da guerra e da fome, e logo o contribuinte italiano, alemão, francês e inglês vai perceber o envolvimento da questão tributária no recebimento dos imigrantes, que geram custos sociais para os contribuintes nacionais e serão incapazes de contribuir com essas despesas por muito tempo, talvez gerações, até que, espera-se, sejam inseridos naquelas novas sociedades, com empregos e educação.

Muitos países capitalistas têm adotado o *Welfare Mix* como modalidade de atendimento às demandas sociais, considerando o pressuposto da divisão de responsabilidade entre Estado, sociedade civil e mercado, aonde as ações vêm de forma compartilhada, nas três esferas. De tal concepção, obtém-se uma proposta de descentralização e de programas autônomos que, enfim, exaltam a sociedade como executora de ações sociais.

É importante destacar que o Estado exerce nesse campo importante papel, devendo servir de instrumentação, apoio, motivação, criando um espaço participativo para a construção de um sujeito social, consciente e organizado, capaz de estabelecer suas prioridades, como a defesa da cidadania, para aperfeiçoar suas qualidades.

Portanto, a tributação é aspecto fundamental para a manutenção da sociedade e a estabilidade política, que se liga muito fortemente na estabilidade econômica. Discutir a tributação é sempre tarefa interessante e inegável que deva ser observada por vários campos das ciências sociais.

A tributação, entretanto, distanciou-se do pilar do Estado do Bem-estar, calcado na solidariedade, concentrando-se em uma "neo-tributação", baseada na ideia do tributo como "troca" pelos serviços públicos prestados, em detrimento das clássicas ideias de tributos baseados na capacidade econômica e como instrumento de redistribuição de renda. Acabou-se, em termos de tributação, para a sociedade, a ideia do "contrato social", da solidariedade, e os direitos individuais fundamentais passaram a integrar o texto constitucional e vem crescendo seu rol de tal forma a ponto de banalizarem-se.

A norma do direito tem como característica distintiva dirigir-se a uma conduta externa do indivíduo, exigindo-lhe que faça ou deixe de fazer algo, criando deveres, direitos e obrigações. É então da natureza da norma jurídica a existência da punição ou ameaça pela inobservância (sanção). De ser estudado então a relevância da sanção na norma tributária e a relação de seu peso com o cumprimento/observância da lei, uma vez que existem juristas que discordam dessa ênfase conferida à sanção para explicar a natureza da norma jurídica.

Alan Lewis aponta que usar o chicote mais que a cenoura, em uma democracia, pelo menos, pode levar a uma resistência crescente aos tributos <sup>5</sup>.

Em trabalho apresentado no *Journal of Economic Psychology* (1997) <sup>6</sup>, John G. Cullis e Alan Lewis publicaram um artigo para tratar do porquê de os contribuintes pagarem impostos, passando de um modelo econômico convencional para um modelo de convenção social. Os autores colocam a questão sobre como explicar o comportamento individual dos contribuintes e oferecem três perspectivas: uma abordagem econômica padrão de indivíduos exibindo um comportamento estritamente racional, buscando otimizar resultados em relação ao cumprimento de suas obrigações fiscais; uma abordagem suave (*softer*), que salienta a importância de valores, atitudes, costumes e consciência fiscal, o caráter voluntário do cumprimento das obrigações e o grau de conformidade individual, e uma "terceira corrente" que é a abordagem econômico-psicológica, que contém algumas características da abordagem econômica mas em uma definição "mais frutífera", na concepção dos autores, que não representa uma pessoa estritamente racional e utilitária (de renda) mas muito mais alguém que tem uma natureza múltipla e, portanto, que permanece preocupado com seus próprios bens mas também com o comportamento dos outros contribuintes.

Apesar do relevante trabalho acima citado, que procurou demonstrar graficamente a relação entre risco de detecção, carga tributária, sanção e cumprimento da obrigação, entende-se aqui que não existe uma "conformidade" ou "conformismo" social com a tributação. Não existe uma carga tributária padrão em que todos pagam voluntariamente. Sempre haverá a evasão, não em função do tamanho da carga, mas sim em função de outros fatores econômicos e sociais.

Em outras palavras, não existe um limite mínimo definido para que os cidadãos entendam como "justo" o pagamento de tributos e acima do qual se desencadearia um legítimo protesto. Simplesmente, o crescimento da pressão fiscal faz crescer progressivamente a resistência dos contribuintes e a busca por métodos para "contornar" as imposições tributárias.

### **3. As Normas tributárias e a Evasão Fiscal.**

Consideremos que as normativas tributárias sistematicamente não estão reunidas em um texto unitário não existindo uma "lei geral" sobre a matéria (Itália, por exemplo). O direito tributário é polissistêmico e continuamente tem suas normas retocadas e modificadas, para atender a novos objetos passíveis de imposição, novas fontes, novas realidades econômicas, às vezes de emergência (casos de Brasil e Grécia, atualmente). Há,

---

<sup>5</sup> *Using the stick rather than the carrot, in a democracy at least, can lead to increased tax resistance.*

<sup>6</sup> *Journal of Economic Psychology* 18.1997. p. 305-321

ainda, normas que vêm para disciplinar ou fechar "gaps" em outras já existentes, em virtude de comportamentos elisivos/evasivos detectados (*tax avoidance/ tax evasion*).

As formulações casuísticas das leis tributárias, associadas a interpretações de tipo formal (interpretações literais de cunho restritivo) geram tratamentos desiguais e, portanto, injustos para casos semelhantes, afrontando a isonomia.

Existem, é fato, políticas que o Estado adota e, sem intenção, acabam por favorecer a insatisfação social e, conseqüentemente, a evasão. São políticas que poderíamos definir como "erros culturais". É necessário lembrar que o pagamento de tributos não pode ser confiado somente ao aparato repressivo, o qual não atinge a plena eficácia nem mesmo em um regime totalitário. É necessário que se criem condições para que a norma seja recebida pela sociedade de forma razoável e merecedora de respeito.

Observemos o caso da Medida Provisória (MP) nº 685 de 21 de julho de 2015 - que instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, criando a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, quando não possuírem razões extratributárias relevantes; a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou tratar de atos ou negócios jurídicos a serem especificados.

Ou seja, criou uma declaração de planejamento tributário, que aparentemente buscava uma nova relação de transparência entre o Fisco e o contribuinte. Na visão da administração tributária, tal medida visava a aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados.

Abeberou-se a administração tributária brasileira nas propostas da OCDE, ao entender que o conhecimento a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo e buscou o acesso a tais informações em tentativa de responder aos riscos de perda de arrecadação tributária, portanto na linha do Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G-20 e que conta com a participação do Brasil, que reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

No Brasil, em relação à Medida Provisória acima citada, a reação foi imediata. Artigos foram publicados por operadores do direito tratando de uma "onda de punitivismo", que saiu do direito penal e chega à seara tributária, na qual nem sequer foi discutida

previamente com a sociedade que deveria cumprir as medidas impostas <sup>7</sup>. Também houve conclusões de que tal medida era decorrente da incapacidade de fiscalizar do Estado, que em vez de criar políticas de "know your client" (conheça seu cliente) transferia para os empresários mais uma obrigação <sup>8</sup>.

A pá de cal na criação dessa declaração, após insistentes críticas, veio com a conversão da Medida Provisória nº 685, de 2015, na Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015, que rejeitou o artigo 7º.

Importava-se, então, um plano de gerenciamento, proposto pela OCDE, para transferir aos contribuintes o dever de informar planejamentos tributários, com cláusulas penais. Entretanto, onde está a "psicologia" da tributação, nesse momento de crise econômica, a afinar a relação Fisco-Contribuinte? Como os contribuintes recebem essa medida e qual é a disposição para cumpri-la fielmente? Qual o grau de "compliance" que

---

<sup>7</sup> Com MP 685, punitivismo conhecido no Direito Penal chega ao Tributário. 31 de agosto de 2015, Por Sérgio Rodas - O Brasil vive uma onda de punitivismo no Direito Penal, com propostas de aumento de penas, da redução da maioria penal de 18 para 16 anos, e da execução de decisões antes do trânsito em julgado delas. Agora, com a Medida Provisória 685/2015, o punitivismo chegou ao Direito Tributário. Essa é a opinião de advogados ouvidos pela revista Consultor Jurídico.

*A razão disso é obrigação de os contribuintes declararem seus planejamentos tributários à Receita Federal, sob pena de o órgão considerar que eles se omitiram dolosamente com intuito de sonegação ou fraude. Nesse caso, os tributos devidos serão cobrados com juros de mora e multa de 150%.*

*O coordenador tributário do Cesa Pedro Lunardelli, sócio da Advocacia Lunardelli, entende que a onda punitivista está mais forte no Direito Tributário do que no Penal. Isso porque neste, pelos menos, as medidas são amplamente discutidas com a sociedade, como no caso da redução da maioria penal. Mas isso não ocorre na primeira área. Com isso, garantias dos contribuintes, como a de não produzir prova contra si próprio, estão sendo retiradas sem contestações.*

**disponível em** <http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direito-penal-chega-tributario>

<sup>8</sup> Medida que obriga informar planejamento à Receita não deve ter efeito penal 30 de julho de 2015 - Já não é novidade o Estado deslocar sua incapacidade em fiscalizar a atividade econômica para os próprios empresários. Ainda em 1998 as instituições financeiras tiveram que criar políticas de know your client, assumindo atividade investigativa que, a rigor, incumbiria às agências punitivas; a lista dos obrigados (pessoas que devem monitorar e reportar operações suspeitas no campo da lavagem de capitais) foi ampliada em 2012; logo em seguida, sobreveio a nova lei anticorrupção que desloca ao empresário o ônus de criar mecanismos internos de prevenção de práticas corruptas.

*A Medida Provisória 685/2015 parece ser o último grito nessa matéria, na medida em que impõe ao contribuinte o dever de informar, até dia 30 de setembro de 2015,[1] "o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo" em três hipóteses: (i) não houver razões extratributárias relevantes para os atos ou negócios jurídicos; (ii) "a forma adotada não for a usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico"; ou (iii) "tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil".*

**disponível em** <http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/#more-22770>

será atingido, a despeito de haver a ameaça de severas sanções? Na visão do contribuinte, contextualmente, tal medida demonstra força ou fraqueza do Fisco?

Um interessante trabalho publicado recentemente, na Revista nº 39/2015 do CIAT <sup>9</sup>, de autoria de João Araújo Marques, argumenta que auditoria tributária é extremamente complexa e uma atividade que requer grande esforço. As autoridades competentes devem estar atentas a uma série de problemas ligados à investigação. Diz o autor que a psicologia oferece abordagens distintas daquelas usualmente consideradas com avanços em áreas como a detecção de mentiras.

Continua o articulista dizendo que, portanto, é de se concluir que o conhecimento do contexto emocional e a criação de modelos próprios são importantes ferramentas para que o auditor fiscal alcance soluções ótimas no seu trabalho, de forma efetiva.

Conclui, então, que as autoridades fiscais precisam pensar sobre a necessidade de introduzir um expressivo treinamento na área de emoção, não apenas através de um aumento de formação teórica, mas também com ações práticas de simulação de contextos, treinando auditores fiscais no uso de ferramentas potencialmente poderosas para obter soluções ideais.

Vejamos que há muito existe a preocupação com a psicologia da tributação, que aparentemente vem sendo esquecida nos programas da OCDE. Ainda nos anos de 1990, falava-se em uma "nova abordagem" para incentivar a observância voluntária da legislação tributária, referindo-se a medidas empregadas pela Secretaria do Fisco Australiano (Australian Taxation Office -ATO) <sup>10</sup>. Partindo da premissa de que a lei é um dos pilares na

---

<sup>9</sup> *The tax audit is an extremely complex and demanding activity that requires a great effort by the auditors. They must be attentive to a set of problems related to the investigation.*

*The psychology area offers approaches distinct from those usually considered, with breakthroughs in areas such as the detection of lies, able to identify a set of behaviors and facial expressions that help to understand if the taxpayer is lying or telling the truth.*

*Therefore, it is concluded that knowledge of the emotional context and modeling capacity are important tools for the contemporary tax auditor, to achieve optimal solutions in the context of the tax audit, in a more recurrent and effective way.*

*Therefore, the tax authorities need to think about the need to introduce a significant training component in the area of emotion, not only through an increase in the theoretical training, but also with practical actions of simulation of emotional contexts, training tax auditors in the use of a potentially powerful tool to obtain optimal solutions. CIAT/EAT/IEF Tax Administration Review , nº 39, 2015 <http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/publications/review.html> - MARQUES. João Araújo. The importance of applied psychology to obtain the optimal solution in audit procedures)*

<sup>10</sup> *A New Approach to Tax Compliance by Valerie Braithwaite*

*In the late 1990s, the Australian Taxation Office (ATO) underwent a series of reforms that set the stage for a new proactive role in building a voluntary taxpaying culture. The evaluation of these measures is being undertaken rather more systematically than reforms in other countries, with results that have implications for all nations' tax regimes. This process of reform is built on the premise that although legislation is one of the basic building blocks for compliance, it is far from sufficient. Tax law is contestable; it is also complex; and it*

construção da imposição tributária, naquele processo constataram que ela está longe de ser suficiente.

O coração das reformas propostas no fim dos anos 90 estava na construção de um relacionamento com a comunidade australiana no qual o Fisco deveria ser profissional, justo, aberto e disponível para ajudar os contribuintes a cumprirem com suas obrigações. Esperava-se que adotando tais práticas, a administração tributária alcançasse a confiança e o respeito da comunidade.

A primeira iniciativa foi garantir aos contribuintes um tratamento justo e razoável, para explicar decisões, ajudar nos questionamentos e fornecer informações confiáveis e manter os custos do cumprimento das obrigações tributárias no mínimo.

A Dinamarca é o país da União Européia (UE) com a carga fiscal mais alta, entretanto, um estudo da consultoria PwC mostra que lá o esforço fiscal é inferior à média da UE. O que existe é um elo de confiança que cimentou na sociedade dinamarquesa a importância da política fiscal, baseada principalmente na existência de um Ministro dos Impostos, autônomo do Ministro das Finanças <sup>11</sup>.

#### 4. Problema - A psicologia da tributação.

Em 2015, simultaneamente a um ambiente de receitas escassas, a Receita Federal do Brasil anunciou que as autuações às infrações fiscais praticadas pelos contribuintes geraria recordes em relação ao ano anterior <sup>12</sup>. O órgão atribuiu o aumento

---

*is not beyond the initiative of taxpayers to avoid and evade tax in ways that are costly, both in terms of revenue that will never be collected and enforcement that is resource intensive.*

*The traditional tax infrastructure of law, auditors, penalties, debt collectors, and court cases needs to be supplemented by measures that boost taxpayers' commitment to paying tax with or without the tax authority watching over their shoulders.*

*At the heart of the reform strategies of the late 1990s was the building of a relationship with the Australian community in which the tax office was to be (a) professional, responsive, fair, open, and accountable in helping taxpayers comply with their tax obligations; as well as (b) effective in bringing to account those who intentionally avoided their obligations. Through adopting such practices, the intent was that the tax office earn (c) the trust, support and respect of the community (Australian Taxation Office, 1997).*

*The first initiative toward building this relationship was the Taxpayers' Charter (Australian Taxation Office, 1997). The Charter articulated 12 rights of taxpayers and committed tax officers to treating taxpayers fairly and reasonably, to explain decisions, assist with questions, and provide reliable information, to respect taxpayer privacy, to keep the taxpayers' compliance costs to a minimum, and to be accountable, if necessary, through independent review. The taxpayers' obligations, articulated also in the Charter document, were four-fold and involved being truthful in dealings with the tax office, keeping records in accordance with the law, taking reasonable care in preparing tax information, and lodging tax returns and required documents by the due date.*

*([http://www.researchgate.net/profile/John\\_Braithwaite2/publication/237529396\\_Tax\\_Compliance\\_by\\_the\\_Very\\_Wealthy\\_Red\\_Flags\\_of\\_Risk/links/5449ff620cf244fe9ea6178e.pdf#page=51](http://www.researchgate.net/profile/John_Braithwaite2/publication/237529396_Tax_Compliance_by_the_Very_Wealthy_Red_Flags_of_Risk/links/5449ff620cf244fe9ea6178e.pdf#page=51))*

<sup>11</sup> <http://www.publico.pt/economia/noticia/aqui-imposto-significa-querido-e-isso-diz-muito-sobre-a-dinamarca-1705568>

<sup>12</sup> *Autuações bilionárias da Receita Federal podem reverter queda na arrecadação? Por Maira Teixeira -iG São Paulo | 01/09/2015*

desse tipo de autuação ao aprimoramento da tecnologia de seus sistemas, que incrementaria a fiscalização de padrões de comportamento dos contribuintes e perceberia "pequenas burlas" na hora de pagar tributos. Estariam ainda incluídas nessas autuações as inadimplências dos contribuintes.

Mas vejamos que de forma recorrente os governos têm aplicado refinanciamentos e parcelamentos de dívidas, o que implica na sistemática do não pagamento dos tributos pelos contribuintes, que sabem que poderão refinar suas dívidas depois, ano após ano.

Onde está a lógica ao criar políticas de refinanciamentos e perdões fiscais, que induzem um óbvio comportamento de não cumprimento voluntário das obrigações, e depois comemorar autuações fiscais recordes nos contribuintes inadimplentes?

É fato que os benefícios fiscais especiais, como anistias, parcelamentos e redução de multas, visando trazer à tona tributos "submersos" que deveriam ter sido pagos, oferecendo condições de favor, por fim, atacam a credibilidade e a confiança no sistema fiscal e induzem os contribuintes a ocultar novas rendas.

Além disso, é preciso medir cientificamente o grau de adimplemento voluntário da obrigação fiscal, comparando a arrecadação real com a arrecadação potencial, para verificar se o emprego das auditorias repressivas, baseadas fundamentalmente em sistemas

*Créditos decorrentes desse tipo de ação são resultado do aprimoramento da fiscalização ao contribuinte que burla pagamento de impostos, ou que está inadimplente com o Fisco.*

*Simultaneamente a esse ambiente de receitas escassas e sem previsão de melhora, a Receita Federal anunciou que as autuações às infrações dos contribuintes geraram créditos recordes – chegando a R\$ 75 bilhões no primeiro semestre, número 40% superior ao alcançado no mesmo período do ano passado (R\$ 53,77 bilhões).*

*A elevação nos resultados desse tipo de autuação é decorrente, diz a Receita, do aprimoramento da tecnologia de seus sistemas, que incrementam a fiscalização dos padrões de comportamento de contribuinte e percebem pequenas burlas na hora de pagar imposto, tanto de pessoa física como jurídica. Estão incluídas nessas autuações a inadimplência do contribuinte.*

(...)

*O Ministro da Fazenda, Joaquim Levy, tem insistido na ideia de acabar com o Refis porque sua lógica implica na recorrência do não pagamento dos impostos pelas empresas, que sabem que poderão refinar as dívidas depois, ano após ano.*

*Jung Martins, Subsecretário de Fiscalização da Receita Federal, destaca que, em média, 7% das autuações são pagas no primeiro ano após a autuação, o que resultaria em cerca de R\$ 6,6 bilhões arrecadados neste ano, no total das autuações do primeiro semestre.... Para Martins, **não é possível dizer “cientificamente” se sonogação tem diminuído, mas há a cada vez menos potencial para os contribuintes que tentam burlar.** “Entendemos que tem diminuído a sonogação, pois os instrumentos que temos hoje a inibem ou identificam as situações. O combate e as autuações têm sido mais eficientes, sem dúvida.” (disponível em <http://economia.ig.com.br/2015-09-01/autuacoes-bilionarias-da-receita-federal-podem-reverter-queda-na-arrecadacao.html>)*

tecnológicos de cruzamentos de dados, que são capazes de perceber um grande número de "pequenas burlas", favorece ou inibe a sonegação.

A pergunta a ser resolvida é que tipo de contribuinte e que tipo de infração, qualitativamente, tem sido detectada a partir da miríade de declarações e obrigações tributárias acessórias existentes e se essa sistemática é eficaz por longo tempo no combate à sonegação de grande porte.

Porque, voltando àquela menção à situação do "gato e rato", contribuintes com estrutura organizacional e assessoria adequada tendem a adaptar-se a essa nova declaração criada pela Medida Provisória aqui em comento e logo declararão aquilo que lhes for conveniente.

Se o Fisco não treina seus agentes e não induz social e psicologicamente um comportamento favorável em seus "clientes", logo resumir-se-á a identificar apenas as "pequenas burlas" e aplicar multas pela não entrega de mais uma declaração.

A comemoração pelas autuações bilionárias e a possibilidade da entrada de dinheiro em caixa em momento de crise refere-se exclusivamente ao pensamento econômico, desprezando questões sobre o resultado social e psicológico das legislações que transferem responsabilidades aos contribuintes, para ulterior verificação pela autoridade fiscal, em processo de homologação, com ameaça de sanção, reconhecendo a incapacidade do Fisco de combater determinados comportamentos evasivos ou abusivos.

A longo prazo, contudo, é de se verificar, cientificamente, se essas legislações efetivamente combatem a evasão fiscal qualificada e, por outro lado, se têm alguma influência no incremento do cumprimento voluntário da obrigação situação que seria, sem sombra de dúvida, ideal tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

O Professor Erich Kirchler, da *Economic Psychology at the University of Vienna, Austria*, é editor chefe do Jornal de Psicologia Econômica e tem como um dos focos de sua pesquisa o comportamento tributário. Segundo ele, a evasão tributária é um complexo fenômeno influenciado não apenas por motivos econômicos, mas por diversos fatores psicológicos. Sua pesquisa econômico-psicológica foca na representação individual e social da tributação e concentra seus resultados em um modelo baseado na interação entre autoridades fiscais e contribuintes. Essa interação é definida pela confiança dos cidadãos nas autoridades e na capacidade desses de controlar os contribuintes, efetivamente. Dependendo desse balanço entre confiança e eficácia, surge a "*compliance*" ou a evasão.

Sua obra interessa a administradores públicos, uma vez que integra perspectivas econômicas e psicológicas na evasão fiscal, diferentemente da maioria, que trata eminentemente da questão econômica, e apresenta um modelo que descreve o comportamento fiscal a partir da interação entre Fisco e contribuintes.

## **Conclusão**

A tributação mostra-se inevitável. Portanto, não são dignas de respeito propostas ou protestos que visem extirpar sua existência, atribuindo-lhe efeitos nocivos causadores de todos os males. A supressão do sistema tributário provocaria o colapso social. O que se pode discutir é qual seria o melhor sistema.

Não haverá nenhuma sociedade com total aceitação ao tributo, ou seja, absoluto cumprimento voluntário das obrigações, uma vez que a interferência pública, com finalidade social, no patrimônio privado é naturalmente resistida pelo indivíduo, que precisa compreender a solidariedade acima do individualismo. Assim, é necessário certo grau de coercibilidade imposto a partir de uma administração tributária eficiente, atualizada tecnologicamente em termos de equipamentos e pessoas. É preciso confiança e respeito, adesão e segurança, certeza da punição pelo descumprimento. A aceitação social, na realidade, vem com essas características.

A aceitação social do tributo é mais fácil com a clareza e constância da legislação, com justiça social, com demonstração de eficiência do Estado, combate à corrupção, rigor no tratamento da sonegação. É preciso, fundamentalmente, desenvolver uma relação de confiança entre o Fisco e o contribuinte e essa relação passa por aspectos psicológicos da tributação.

Temos obras falando sobre a importância da psicologia da tributação, entretanto organismos internacionais constroem e exportam para realidades diversas, modelos que vão totalmente contra a psicologia, como essa Medida Provisória, que decorre de modelos da OCDE, a serem aplicados em contextos sociais, culturais e econômicos diversos. Seria como pensar: se deu certo na Suécia, vai funcionar também no Brasil e na Jamaica.

É preciso com regularidade e constância estudar os efeitos do emprego de legislações desse tipo, propostas pela OCDE, já que no Brasil, por exemplo, ainda não é possível dizer **cientificamente se a sonegação tem diminuído**, a partir de seu emprego - considerando-se suficiente um incremento da quantidade de autuações-, e propor mudanças a adaptações, dentro de uma perspectiva psico-social e econômica própria de cada realidade nacional. É necessário que as legislações tributárias não pensem apenas na comodidade ou eficiência instantânea e efêmera da arrecadação, mas também na confiança, segurança e cooperação dos contribuintes. Em suma, deve-se rever as conclusões e propostas da OCDE, para, analisando os efeitos psicológicos, que são muito importantes no cumprimento das obrigações tributárias e no combate à sonegação, apresentar solução/ ampliação/negação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRAITHWAITE. Valerie, *A New Approach to Tax Compliance*. disponível em: [http://www.researchgate.net/profile/John\\_Braithwaite2/publication/237529396\\_Tax\\_Compliance\\_by\\_the\\_Very\\_Wealthy\\_Red\\_Flags\\_of\\_Risk/links/5449ff620cf244fe9ea6178e.pdf#page=51](http://www.researchgate.net/profile/John_Braithwaite2/publication/237529396_Tax_Compliance_by_the_Very_Wealthy_Red_Flags_of_Risk/links/5449ff620cf244fe9ea6178e.pdf#page=51).

CULLIS, J.G. e LEWIS, Alan. *Why people pay taxes: from a conventional economic model to a model of social convention* in Journal of Economic Psychology 18 (1997), p. 305-321.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - *Medida que obriga informar planejamento a receita não deve ter efeito penal*. disponível em: <http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/#more-22770>.

KIRCHLER, Erich, *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge University Press, 2007.

LEWIS, Alan *The social psychology of taxation*. British Journal of Social Psychology, 1982.

LOPES, Anabela Ferreira. *Atitudes e Comportamentos dos Contribuintes Individuais em relação ao Sistema Fiscal Português - O caso dos custos psicológicos da tributação*. Dissertação de Mestrado. Coimbra : 2011. disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/24144/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Final%20Anabela%20Lopes.pdf>.

MARQUES, João Araújo. *The importance of applied psychology to obtain the optimal solution in audit procedures*. CIAT/EAT/IEF Tax Administration Review, nº 39/2015. disponível em: <http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/publications/review.html> -

OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. OECD Publishing. disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO - disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direito-penal-chega-tributario>.

ROCHA, Sérgio André. *A importância do processo administrativo fiscal RFDT 27/97*, maio/junho de 2007.

TEIXEIRA, Máira, *Autuações bilionárias da Receita Federal podem reverter queda na arrecadação?* disponível em: <http://economia.ig.com.br/2015-09-01/autuacoes-bilionarias-da-receita-federal-podem-reverter-queda-na-arrecadacao.html>.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência no direito de constituir o crédito*. RDDT 151, abril 2008, p.28.