



X Encontro Brasileiro de Administração Pública.
ISSN: 2594-5688
secretaria@sbap.org.br
Sociedade Brasileira de Administração Pública

**A Consulta Fiscal como Instrumento para Ampliar a Conformidade Cooperativa entre a
Receita Federal do Brasil e os Contribuintes**

Antônio Roberto Martins, Ana Rita Silva Sacramento, Fabiano Maury Raupp

[ARTIGO] GT 9 Planejamento, Controle e Finanças no Setor Público

A Consulta Fiscal como Instrumento para Ampliar a Conformidade Cooperativa entre a Receita Federal do Brasil e os Contribuintes

Resumo

O objetivo do artigo consiste em analisar, na partir da percepção de contribuintes e servidores, o processo de consulta fiscal como potencializador da 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 e 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. A mudança da percepção de atuação da RFB, de coercitiva para a de conformidade cooperativa, é possível desde que a RFB atue para o melhoramento de questões já identificadas, e que possam trazer impactos para a ampliação do programa de conformidade cooperativa. Fica latente a necessidade da RFB de fazer uma divulgação maior do tema de conformidade cooperativa para os contribuintes e os servidores da RFB, visto que, conforme atestou a pesquisa realizada, ainda se constata o desconhecimento por pesquisados de ambos os grupos sobre o tema de conformidade cooperativa.

Palavras-chave: Consulta fiscal. Conformidade cooperativa. Receita Federal. Contribuintes.

1. Introdução

No contexto tributário, tem-se uma economia mundial onde o capital circula entre países de forma descomplicada e as relações se fundam cada dia menos em meios físicos, caracterizado por um ambiente de complexidade das relações comerciais, conjuntura que produz uma 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 no 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, de forma a poder arrecadar os recursos financeiros. Como resultado dessa abordagem, a relação fisco-contribuintes é de desconfiança mútua e divergência. No Brasil, esta conjuntura entre a RFB e os contribuintes brasileiros representam um volume cada vez maior de litígios e terminam, na maioria dos casos, 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 relação entre Fisco e contribuintes, de conflituosa para prioritariamente cooperativa, e defendeu a criação de um relacionamento dito 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 onde 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). Admite-se neste estudo que 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 artigo parte da seguinte questão norteadora: **Na percepção de contribuintes e servidores, como o processo de consulta fiscal pode ser utilizado para ampliar a conformidade cooperativa?** Para tanto, o objetivo do artigo 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 que outros trabalhos sobre o assunto possam ser desenvolvidos.

2. Percurso Teórico

2.1 Conformidade cooperativa

A atribuição mais relevante do Fisco é tributar e arrecadar tributos de acordo com a legislação, entendido esta como uma obrigação legal (ALINK; KOMMER, 2011). 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 e que é importante ter programas focados em uma relação cooperativa entre as partes interessadas (GANGL et al., 2019). Jackson & Milliron (1986) também destacam que a relação que os contribuintes têm com o Fisco é um fator que influi na sua conformidade fiscal, além de que a complexidade das leis tributárias, segundo os autores, influencia, de igual forma, a conformidade tributária. Para Jackson & Milliron (1986), uma relação saudável entre o Fisco e os contribuintes beneficia o cumprimento das obrigações fiscais.

Embora a relação de conflito entre o Fisco e contribuinte exista há muito tempo nesse sentido, surgiu em 2006, em estudos da OCDE, a ideia de conformidade cooperativa, que seria a busca pelo aprimoramento da 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 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 dessas obrigações pelos contribuintes, aumentando a eficiência e eficácia por meio da redução de custos, eliminação de condutas desnecessárias, complexas e utilização de informações e tecnologia para impedir contato dispensável com os contribuintes (CIAT, 2011). De acordo com as diretrizes do CIAT, 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 concepção em um desenho semelhante, baseados 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).

De acordo com as 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, e são: consciência empresarial, compreendido como a demanda do Fisco em saber sobre 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, devendo atentar para os procedimentos inconvenientes ou desnecessários em suas prioridades, avaliando sempre as características e histórico de determinado contribuinte e o relacionamento estabelecido com ele para ajustar a sua abordagem; abertura ao diálogo, transparência, compartilhando opiniões, interpretações e planejamentos sobre os procedimentos de fiscalização e escutando as opiniões dos contribuintes sobre assuntos que afetam seus negócios; e agilidade nas respostas que proporcionam ao contribuinte um alto nível de segurança por parte das autoridades fiscais das operações corporativas realizadas em tempo hábil (OCDE, 2008).

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 buscar identificar situações que, dentro do seu campo de ação, demandam medidas que tornem a sua relação com o cidadão/contribuinte convergente com a preconizada no paradigma de gestão do NSP. Para Torres (2012), por exemplo, a Administração Tributária no contexto do NSP deve ser comunicativa, recíproca, sem exorbitâncias, da qual o contribuinte deve se sentir parte, até mesmo pela forma como a legislação impõe responsabilidades e o dever ao contribuinte 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.

2.2 O processo de consulta fiscal no Brasil

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 utilizado 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 os critérios jurídicos legais a utilizar no momento do instante da aplicação da 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 possa ser relacionado ao contribuinte que está realizando a 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 e 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, tem se tornado a cada dia mais complexa. Neste caso, situações de dúvida, obscuridades, falhas, lacunas e contradições presentes na legislação a ser aplicada, intensifica a incerteza relativa à interpretação desta, deixando os contribuintes inseguros sobre a aplicação, ou mesmo qual a norma a ser seguida.

Nesse sentido, e de forma resumida, 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 para os contribuintes em suas atividades. Mas, em sua forma atual, não atende plenamente as necessidades dos contribuintes.

3. Trajetória Metodológica

A pesquisa realizada 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: a complexidade tributária; a mensuração da Imagem / Reputação da RFB; o relacionamento com a RFB; o conhecimento sobre conformidade cooperativa; a comunicação com a RFB, bem como, a qualidade dos serviços prestado 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, o conhecimento destes sobre 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 para 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. Oferecem 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 assunto ou 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 incumprimento das obrigações tributárias, ou seja, é 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 restado pela RFB.	Conformidade Cooperativa e princípios do NSP : Indireta	Verificar a satisfação pelo Atendimento prestado pela RFB aos contribuintes.

Fonte: Dados da pesquisa.

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 consequentemente 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: Dados da pesquisa.

4. RESULTADOS

As variáveis descritas nas tabela seguintes foram pontuadas com base nas perguntas sugeridas no questionário. Os valores atribuídos variaram de 1 a 5, de forma que 1 foi classificado como discordância total em relação à afirmação apresentada, 2

como discordância parcial, 3 como avaliação neutra, 4 como concordância parcial e 5 como concordância total.

Tabela 1. Percepção da Complexidade Tributária Federal pelos contribuintes (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Nosso Sistema Tributário é muito complexo - A complexidade decorre de características como a fragmentação da base tributária e do direito de legislar entre a União, os 27 estados, o Distrito Federal e os 5.571 municípios do País; a tributação desigual conforme o setor e o produto; e os benefícios fiscais.	0	0	2	68	75	145	4,50
Você acredita que a complexidade do nosso sistema Tributário é uma das causas de litígios tributários na atualidade?	2	0	33	49	61	145	4,15
Temos um ambiente favorável ao equívoco, erro não proposital, pela impossibilidade de cumprir uma legislação tão complexa como a nossa. Temos um ambiente que não favorece o esclarecimento das normas tributárias.	1	1	7	63	73	145	4,42
Há muitas obrigações acessórias: muitas vezes há equívocos no lançamento por parte do contribuinte ou da RFB, situações que poderiam ser resolvidas sem trâmites processuais engessados. A quantidade de obrigações fiscais a serem cumpridas também é causa relevante de complexidade e conflitos, inclusive em razão das muitas excessivas previstas na legislação para o caso de descumprimento de obrigações acessórias.	0	0	0	57	88	145	4,61
Total	3	1	42	237	297	580	4,42
	0,7%	7,2%		92,1%	100%		

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

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

Tabela 2. Percepção da Imagem/Reputação da RFB perante os contribuintes (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
A RFB é de um modo justa.	41	47	21	25	11	145	2,43
A RFB penaliza os contribuintes.	18	11	15	75	26	145	3,55
A RFB é um órgão eficiente.	5	9	16	40	75	145	4,18
A RFB é competente em administrar o sistema tributário e aduaneiro federal brasileiro.	1	2	5	58	79	145	4,46
A RFB tem uma atuação ética e influencia positivamente a sociedade.	0	1	3	61	80	145	4,52

A transparência e a publicidade da RFB são grandes.	85	48	7	5	0	145	1,53
Total	150	118	67	264	271	870	3,45
	30,8%		7%	61,5%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Quando confrontados com questões para avaliar a Imagem/Reputação da RFB, ou seja, como a RFB é vista pelos contribuintes, 61,5% dos contribuintes concordaram que a Imagem, ou a Reputação, da RFB, é positiva, com uma média final de 3,45, na escala de avaliação de 1 a 5. Destaca-se o registro sobre a transparência e a publicidade da RFB perante os contribuintes. 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, indo além das obrigações legais. Logo, uma Imagem/Reputação forte, perante os contribuintes, incentivaria um interesse maior destes em participar de um programa de conformidade cooperativa, além de dar mais segurança para o contribuinte.

Tabela 3. Avaliação do relacionamento dos contribuintes com a RFB (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Existe uma desconfiança entre os contribuintes e a RFB e vice-versa.	0	0	0	65	80	145	4,55
A RFB não tem uma postura colaborativa com os contribuintes.	6	0	15	26	98	145	4,45
O relacionamento da RFB com os contribuintes é ruim	6	9	17	40	73	145	4,14
Há uma distância muito grande, no Brasil, entre os contribuintes e a RFB .	3	1	7	39	95	145	4,53
Há um desequilíbrio muito grande de forças e quase nenhum esforço da RFB para fazer um trabalho preventivo.	0	0	0	42	98	145	4,70
Total	15	10	39	212	444	720	4,47
	3,5%		5,4%	91,1%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Na mensuração do relacionamento com a RFB, 91,1% concordam que o relacionamento com a RFB 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.

Tabela 4. Conformidade Cooperativa (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	Total	Média
Você já ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária entre a Administração Tributária e contribuintes para facilitar a conformidade tributária?	35	65	45	145	1,81
Você já ouviu falar no “CONFIA”, programa de conformidade da RFB?	29	99	17	145	1,92
Total	102	126	62	290	1,86
	35%	43%	21%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Sim; (B): Não; (C): Já ouvi falar, mas não sei o que é.

Em relação à conformidade cooperativa, quando os contribuintes respondentes foram inquiridos se já conheciam a respeito de conformidade cooperativa, 24,1% apontaram que já conheciam; 44,8% disseram que não conheciam e 31,1% apontaram que já tinham ouvido falar sobre conformidade cooperativa, mas não sabiam o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 20,0% apontaram que conheciam o CONFIA, 68,2% afirmaram desconhecer o CONFIA e 29,8% disseram que já tinham ouvido falar, mas não sabiam o que era o programa de conformidade da RFB, revelando que há um desconhecimento por parte dos contribuintes a respeito de conformidade cooperativa e do CONFIA. Isto denota a necessidade de ações para a divulgação do assunto por parte da RFB, de forma a fomentar o conhecimento e o interesse dos contribuintes em participar do referido programa de conformidade cooperativa.

Tabela 5. Conformidade Cooperativa: relevância (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Elucidação de incertezas, imprecisões e/ou problemas na efetivação das obrigações tributárias.	1	0	8	39	97	145	4,59
Canais de diálogo e consulta exclusivos.	0	1	1	62	81	145	4,54
Preferência em pedidos diversos (consultas tributárias, pedidos de compensação e restituição, julgamento de processos administrativos).	0	0	1	65	79	145	4,54
Preferência para obter certidões fiscais.	0	0	0	59	86	145	4,59
Especificação de pouco risco para auditoria fiscal.	0	0	5	49	91	145	4,59
Celeridade nas soluções de problemas e retorno dos pedidos feitos para a RFB.	0	0	3	38	104	145	4,70
Total	1	1	18	312	538	870	4,59
	0,2%		2,1%		97,7%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Em relação ao 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 de conformidade cooperativa, com uma média final de 4,59, na escala de avaliação de 1 a 5.

Tabela 6. Conformidade Cooperativa: engajamento (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Participação em reuniões de conformidade com a RFB.	11	15	17	55	47	145	3,77
Adoção de soluções pacíficas de conflitos.	1	0	2	97	45	145	4,28
Compartilhamento com a RFB, antecipadamente, do planejamento tributário e estratégias da sua empresa.	35	47	51	7	5	145	2,31
Compartilhamento com a RFB da estrutura de governança fiscal adotada pela empresa.	45	74	21	5	0	145	1,90
Disposição para operar de forma aberta e transparente para a RFB.	55	71	17	0	2	145	1,78
Total	147	207	108	164	99	725	2,81
	48,8%		14,9%	36,3%	100%		

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Muito baixo; (B): Baixo; (C): Nem baixo, nem alto; (D): Alto; (E): Muito alto.

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

Tabela 7. Conformidade Cooperativa: possibilidade (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil	15	25	11	39	55	145	3,65
Um programa de conformidade cooperativa deve ser prioritariamente dirigido para grandes contribuintes.	9	119	2	9	6	145	2,20
Uma Administração Tributária que forneça serviços públicos precários certamente enfrentará dificuldades em criar uma consciência de conformidade fiscal voluntária.	0	0	1	64	79	145	4,54
Acho que um programa de conformidade cooperativa deve ser disponibilizado para todos os contribuintes interessados.	1	3	3	47	91	145	4,54
Total	25	147	17	159	213	579	3,73
	29,7%		2,9%	67,4%	100%		

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

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 contribuintes que responderam à pesquisa,

88,3% não concordam que o programa seja somente para grandes contribuintes, sendo que 95,2% acham que este deve ser disponibilizado para todos os contribuintes interessados.

Tabela 8. Avaliação da Comunicação da RFB e contribuintes (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Nunca tive dificuldades no esclarecimento de dúvidas junto à RFB.	27	79	21	13	5	145	2,24
Consigo ter uma boa comunicação, pelos canais disponíveis, com a RFB.	29	98	3	14	1	145	2,03
Não faltam canais de comunicação entre a RFB e os contribuintes, seja para a divulgação prévia dos diversos aspectos da legislação, seja para ajuste dos procedimentos do contribuinte.	84	55	5	1		145	1,47
Sempre consigo me informar sobre como melhor cumprir as obrigações fiscais.	123	21	1	0	0	145	1,16
Apesar da RFB assumir uma posição extremamente fiscalista, há a possibilidade de um contribuinte conversar com a fiscalização, argumentar, apresentar outro ponto de vista, sem que as diferentes interpretações necessariamente se transformem em litígios.	108	37	0	0	0	145	1,26
Existe diálogo entre a RFB e os contribuintes.	117	27	1	0	0	145	1,20
Total	488	317	31	28	6	870	1,56
	92,5%		3,6%		3,9%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Ao avaliar o quesito da comunicação entre a RFB e contribuintes, 92,5% 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.

Tabela 9. Mensuração do uso da Consulta Fiscal (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Há falta de confiança no processo de consulta fiscal.	0	0	3	54	88	145	4,59
As informações fornecidas pelos contribuintes são utilizadas frequentemente pela RFB para identificar novas operações e autuar o contribuinte.	0	0	1	59	85	145	4,58
As respostas das consultas fiscais são dúbias e não conclusivas.	0	7	5	59	74	145	4,38
Tem por objetivo apenas ratificar uma postura arrecadatória da RFB.	0	0	0	37	108	145	4,74
Não esclarece as dúvidas de legislação antes da ocorrência de um fato real.	0	0	0	56	89	145	4,61
Soluções de consulta demoram demais, são muito genéricas ou apresentam viés pró-Fisco.	0	0	0	39	106	145	4,73
Total	0	7	9	304	550	870	4,61

	0,8%	1%	98,2%	100%	
--	------	----	-------	------	--

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Quanto ao uso do processo de consulta fiscal, 98,2% 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, tem objetivo arrecadatório, não esclarecem as dúvidas antes de um fato real e demoram demais. O total das respostas obtidas tem uma média final de 4,61, na escala de avaliação de 1 a 5. Isto denota uma provável desconfiança dos contribuintes no uso desta ferramenta, uma vez que o referido 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 RFB faça fiscalizações e 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.

Tabela 10. Avaliação da qualidade dos serviços prestados pela RFB (contribuintes)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Velocidade e celeridade.	21	38	37	31	18	145	2,91
Credibilidade e confiança.	11	17	38	48	31	145	3,49
Informações à disposição.	43	46	21	19	16	145	2,44
Atendimento humanizado	16	25	32	47	25	145	3,28
Atendimentos outros canais.	8	49	47	28	13	145	2,92
Portais tecnológicos.	9	19	31	59	27	145	3,52
Total	108	194	206	232	130	870	3,09
	34,7%		23,7%		41,6%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Muito Ruim; (B): Ruim; (C): Razoável; (D): Bom; (E): Muito Bom.

Na mensuração da qualidade dos serviços prestados pela RFB aos contribuintes, do total de respondentes, 58,4% manifestaram que estes estão entre ruins e razoáveis e 41,6% disseram que os serviços prestados pela RFB 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 as necessidades de informações e serviços junto à RFB, implicando diretamente na relação dos cidadãos com o governo.

Tabela 11. Percepção do Relacionamento da RFB (servidores)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
O relacionamento dos contribuintes com a RFB é:	8	6	1	0	0	15	1,53
Total	8	6	1	0	0	15	1,53
	93,3%		6,7%		0%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Muito ruim; (B): Ruim; (C): Nem ruim, nem bom; (D): Bom; (E): Muito bom.

Tabela 12. Confiança nos contribuintes (servidores)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
Existe uma desconfiança entre os contribuintes e a RFB e vice-versa.	0	0	2	1	12	15	4,67
Total	0	0	2	1	12	15	4,67
	6,7%		13,3%		86,7%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Em relação ao questionário respondido pelos servidores, do resultado obtido, verificou-se que 93,3% destes, acham que o relacionamento da RFB e os contribuintes é ruim. Além disso, 86,7% dos servidores da RFB que responderam ao questionário relatam que existe desconfiança entre a RFB e os contribuintes. De acordo com 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 uma necessidade de mudança na cultura interna da RFB para o sucesso do programa de conformidade cooperativa.

Tabela 13. Conformidade Cooperativa: conhecimento (servidores)

Itens	(A)	(B)	(C)	Total	Média
Você ouviu falar de Conformidade Cooperativa que propõe a cooperação voluntária ?	8	4	3	15	1,67
Você já ouviu falar no CONFIA, programa de conformidade da RFB?	6	5	4	15	1,87
Total	14	9	7	30	1,77
	47%	30%	23%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Sim; (B): Não; (C): Já ouvi falar, mas não sei o que é.

Quando confrontados acerca do conhecimento destes sobre a conformidade cooperativa, 53,3% dos respondentes disseram que conheciam o assunto, 26,7% que não conheciam e 20,0% afirmaram que tinham ouvido falar, mas não sabiam o que era. Em relação ao programa de conformidade da RFB (CONFIA), 40,0%, dos servidores que responderam à questão, disseram que conheciam o CONFIA. Destes, 33,3% não conhecem o CONFIA, sendo que, dos respondentes, 26,7% anotaram que já ouviram falar sobre o CONFIA, mas que não sabem o que é. Isto mostra a necessidade de que seja

realizado uma divulgação maior a respeito do assunto, de forma mais abrangente para os servidores da RFB sobre os temas.

Tabela 14. Conformidade Cooperativa: possibilidade (servidores)

Itens	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	Total	Média
É possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.	0	1	0	8	6	15	4,27
Total	0	1	0	8	6	15	4,27
	6,7%		0%		93,3%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

(A): Não concordo totalmente; (B): Não concordo; (C): Não concordo, nem discordo; (D): Concordo; (E): Concordo totalmente.

Dos respondentes, 93,3% concordam que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil, sendo que 6,7% destes não acham que é possível a implantação deste tipo de programa no Brasil.

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). Ficou patente a necessidade de uma 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de Consulta Fiscal federal precisa de aperfeiçoamento para que possa ser uma ferramenta eficaz de comunicação com o contribuinte, pois possui causas, na atualidade, que são um impedimento para o seu emprego de forma plena. Nesse contexto, um emprego maior dos processos de Consulta Fiscal seria capaz de viabilizar a abertura, ou o aprimoramento desses canais de comunicação, e garantir uma relação mais transparente e com mais segurança jurídica entre a RFB e os contribuintes, além de influir positivamente para ampliar a conformidade cooperativa da RFB.

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 RFB. Por esse ponto de vista, o contribuinte deve vivenciar a sensação de ser frequentemente acometido pela possibilidade de ser autuado pela RFB. No entanto, enquanto o modelo tradicional é mais efetivo punindo e aplicando sanções aos contribuintes que não cumprem a regulamentação tributária, a conscientização, a educação fiscal, a simplificação do sistema normativo tributário e, principalmente, o fornecimento de informações adequadas aos contribuintes, são comprovadamente mais eficazes, conforme visto pelo estudo empreendido. O fortalecimento dos canais de comunicação e fornecimento de informações pela RFB certamente atuaria criando uma relação mais próxima com os contribuintes, podendo ser o bastante e mais efetivo para o aumento da conformidade tributária. Ao elucidar antecipadamente como a RFB interpretará a legislação, à luz dos fatos relatados, permite ao contribuinte entender previamente a norma cabível e os efeitos da sua não conformidade.

Uma postura diversa da RFB, conforme atestam os resultados obtidos, mostram que é essencial para a ampliação de um modelo cooperativo, auxiliar os contribuintes com informações e dúvidas de questões, privilegiando a comunicação e a solução preventiva de conflitos, com uma proximidade maior dos contribuintes. Por esse motivo, foi indicado que o processo de consulta fiscal adaptado agiria 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, evidenciou-se que o uso preventivo do processo de Consulta Fiscal impede que haja imprevistos, impedindo também a instauração de litígios tributários e contribuindo para a melhoria da relação e comunicação da RFB e contribuintes, item fundamental para o sucesso de um programa de conformidade cooperativa, pois isto está no cerne do modelo de “Compliance Cooperative”. Além disso, nesse contexto, um emprego maior dos processos de consulta fiscal, pelos contribuintes, seria capaz de viabilizar a abertura, o aprimoramento desses canais de comunicação e garantir uma relação mais transparente e com 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 para o melhoramento de questões já identificadas, e que possam trazer impactos para a ampliação do programa de conformidade cooperativa. Fica latente a necessidade da RFB de fazer uma divulgação maior do tema de conformidade cooperativa para os contribuintes e os servidores da RFB, visto que, conforme atestou a pesquisa realizada, ainda se constata o desconhecimento por pesquisados de ambos os grupos sobre o tema

de conformidade cooperativa.

REFERÊNCIAS

- ALINK, Matthjis; VAN KOMMER, Víctor. **Manual de Administración Tributaria**. CIAT - IBFD. Amsterdam, Países Baixos, 2011. 734p.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas Sobre Litigiosidade Tributária e Compliance Cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 40, p. 469-482, 2018. .
- ARAÚJO, Ésio Vieira de. **Programas de Conformidade Fiscal como Quebra de Paradigmas**. 2022. 154 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022.
- BRASIL. Decreto Nº 70235. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 6 mar. 1972.
- BRASIL. Lei nº 9430. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1999.
- BRASIL. Lei nº 9784. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 1999.
- BRASIL. Decreto nº 7574. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 29 set. 2011.
- BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1396. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, Presidência da República, 2013.
- BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia (org.). **CONFIA**: programa de conformidade cooperativa fiscal da receita federal. Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal. 2022.
- CIAT. **La Moral Tributaria como Factor Determinante en el Mejoramiento de la Eficacia de la Administración Tributaria**. 2011. Quito, Ecuador. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. 496 p. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf. Acesso em: 06 set 2016.
- DENHARDT, Robert B.; DENHARDT, Janet Vinzant. **The New Public Service: serving, not steering**. Nova York: M.E. Sharpe, 2007. 240 p. Disponível em: http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_2/PUBLIC%20ADMINISTRATION%20The%20new%20public%20service%20serving,%20not%20steering.pdf. Acesso em: 28 out. 2022.
- FRANKENTHAL, Rafaela (org.). **Entenda a escala Likert e saiba como aplicá-la em sua pesquisa**. 2022. Disponível em: <https://mindminers.com/blog/entenda-o-que-e-escala-likert/>. Acesso em: 15 dez. 2022.
- GANGL, Katharina et al. The relationship between Austrian tax auditors and self-employed taxpayers: Evidence from a qualitative study. **Frontiers in psychology**, v. 10, p. 1034. 2019.
- JACKSON, Brendan R.; MILLIRON, Valerie. Tax compliance research: findings, problems, and prospects. **Journal of Accounting Literature**, v. 5, p. 125–165, 1986.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes**. 2020. 263 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2020.

OCDE. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OCDE Publishing, 2008. 88.

OCDE. **Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OCDE Publishing, 2013.

OWENS, Jeffrey. Tax Administrator, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? Bulletin For International Taxation. Set. 2012. **IBFD**, p. 517-518.

PRZEPIORKA, Michell (org.). Compliance cooperativo – Possibilidades e desafios. **Revista Abradt Fórum de Direito Tributário**, v. 5, p. 119-136, 2019. Semestral.

QUILES, Francis Mike. **Consulta fiscal como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. **Revista dos Tribunais**, v. 3, n. 10, p. 119-140, 1995.

TORRES, Heleno Taveira (org.). **Administração tributária deve resgatar democracia**. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-28/consultor-tributario-urgente-resgatar-democracia-edicao-leis>. Acesso em: 27 out. 2022.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative Tax Regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, n. 2,dez. 2008.