

RELATÓRIO DE PESQUISA

Estudo sobre a Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa

Novembro de 2022

**ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS:
UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA**

RELATÓRIO DE PESQUISA

Rede de Pesquisa da FGV

Equipe de Pesquisa:

Eurico Marcos Diniz de Santi (Coordenador Acadêmico)
Joelson Oliveira Sampaio (Coordenador Acadêmico)
Braulio Borges (Coordenador de Campo)
Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Coordenador de Campo)
Melina Rocha (Coordenadora de Campo)
Renan Gomes de Pieri (Coordenador de Campo)
Carla Mendes Novo (Pesquisadora)
Larissa Luzia Longo (Pesquisadora)
Laura Romano Campedelli (Pesquisadora)
Lorreine Silva Messias (Pesquisadora)
Maria Raphaela Dadona Matthiesen (Pesquisadora)

**SÃO PAULO
NOVEMBRO DE 2022**

SUMÁRIO

1.	RESUMO EXECUTIVO	4
1.1.	Análise econômica da multa qualificada	4
1.2.	Análise jurídica comparada da multa qualificada no cenário internacional e brasileiro	6
1.2.1.	Delimitação do objeto e metodologia	6
1.2.2.	Resultados	8
1.3.	Conclusões: quais lições a experiência internacional traz ao Brasil? Recomendações de mudanças para o sistema brasileiro à luz da comparação internacional	15
2.	CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA	18
3.	OBJETO DA PESQUISA E METODOLOGIA	20
4.	ANÁLISE ECONÔMICA DA MULTA QUALIFICADA	24
4.1.	Aspectos microeconômicos da conformidade tributária	25
4.1.1.	Evolução do referencial teórico subjacente aos sistemas de conformidade tributária	27
4.1.2.	<i>Behavioural insights</i> aplicados à conformidade tributária	32
4.2.	Conformidade tributária e desempenho macroeconômico	36
5.	ANÁLISE JURÍDICA COMPARADA DA MULTA QUALIFICADA NO CENÁRIO INTERNACIONAL E BRASILEIRO	49
5.1.	Multa qualificada no Brasil	49
5.2.	Multa qualificada no cenário internacional	65
5.2.1.	Grupo 1 - Países desenvolvidos	65
5.2.2.	Grupo 2 - Países em desenvolvimento	100
6.	Conclusões	119
	Referências Bibliográficas	126
	Anexo I – Iniciativas de <i>behavioural insights</i> no âmbito das administrações tributárias	131
	Anexo II.A – Respostas ao formulário da OCDE, por país (Tax Administration 2021)	135
	Anexo III – Composição do Tax Framework Index	145

1. RESUMO EXECUTIVO

A presente pesquisa foi desenvolvida em duas partes:

- ▣ **Análise econômica da multa qualificada**, desdobrada em duas subpartes. A primeira, voltada a identificar os fatores que nortearam, nas últimas duas décadas, o desenho dos modelos de conformidade tributária e as alterações em curso para responder aos achados no campo da Economia Comportamental e às recomendações da OCDE. A segunda, dedicada a estimar o efeito da qualidade e simplicidade das regras e penalidades tributárias de um país sobre o seu desempenho macroeconômico.
- ▣ **Análise jurídica comparada da multa qualificada no cenário internacional e brasileiro**, na qual foi desenvolvida pesquisa empírica dos modelos jurídicos de países selecionados no que diz respeito ao percentual de multa qualificada aplicada pelas administrações tributárias; dos critérios legais para a aplicação dessas multas; dos parâmetros utilizados pela jurisprudência para a aplicação dos critérios legais, bem como dos resultados e conclusões dos estudos realizados. Tais parâmetros de investigação e análise comparadas foram estendidos ao Brasil. De forma complementar, foram analisados para o Brasil dados inéditos sobre a evolução da aplicação de multas tributárias por tipo, na última década.

1.1. Análise econômica da multa qualificada

Do ponto de vista econômico, o tema da conformidade tributária é muito abrangente: envolve desde questões microeconômicas, relativas ao desenho das regras e penalidades, chegando a aspectos mais agregados, que versam sobre os efeitos da qualidade da estrutura tributária sobre o desempenho macroeconômico dos países, com destaque para a complexidade.

O desenho de sistemas de conformidade tributária deve ser feito levando em consideração o comportamento dos agentes em nível microeconômico. A literatura trata a conformidade tributária a partir de duas abordagens conceituais distintas. A primeira delas pressupõe que os agentes econômicos são seres racionais, cujo incentivo para cumprir suas obrigações tributárias deve advir de um modelo de conformidade repressivo. Nesse arcabouço, a conformidade tributária decorre tanto da probabilidade de ser auditado, como das sanções/penalidades previstas em caso de não conformidade. Inicialmente, tais modelos simplesmente não previam nenhum tipo de não linearidade, de

modo que a recomendação de política decorrente desses modelos conceituais apontava para multas elevadas/crescentes e uma alta frequência de auditorias como elementos indutores de um maior nível de conformidade tributária.

O segundo e mais recente arcabouço entende a conformidade tributária como resultado da confluência de fatores sociais, psicológicos, macro e microeconômicos. Essa abordagem é resultado de uma série de trabalhos empíricos, parte deles conduzidos e incentivados pela OCDE e países membros. Como resultado desse esforço, um novo modelo conceitual de conformidade tributária foi proposto no âmbito do *Forum on Tax Administration* da OCDE (FTA/OECD). Por ele, os contribuintes são agrupados em 4 grandes grupos de modo a compor um “triângulo”. Na base do polígono, estariam a maior parte dos contribuintes, e no topo, parte correspondente ao pequeno grupo da população que deliberadamente não quer adimplir com suas obrigações. Considerando-se os achados da Economia Comportamental, as estratégias e ferramentas de conformidade dirigidas a cada grupo devem ser distintas: à maior parte dos contribuintes, é recomendável o uso de programas e políticas voltadas à comunicação, transparência, simplificação das regras e obrigações e incentivos tributários. Por outro lado, aos não-pagadores cabe ênfase às medidas sancionatórias.

Sob essa perceptiva, vários países vêm adequando seus modelos de conformidade tributária de modo a incorporar as prescrições dessa literatura entendida como a “fronteira” do estudo em boas práticas tributárias. Nesse aspecto, o Fisco brasileiro se destaca negativamente, uma vez que, até 2019, não se verifica, em geral, grande investimento das administrações tributárias brasileiras em técnicas ou *insights* comportamentais, em claro contraste com vários países latino-americanos comparáveis (como Chile e Colômbia) e com boa parte dos demais países. Essa evidência alerta para um desalinhamento do Brasil quanto às práticas de conformidade tributária recomendadas por organismos internacionais e encontradas nas economias mais competitivas (essas foram identificadas e apresentados no anexo deste estudo).

Em paralelo aos avanços no campo da Economia Comportamental, houve um crescente número de estudos macroeconômicos que assinalam a importância da qualidade do sistema tributário, inclusive do modelo de conformidade tributária, sobre a trajetória de crescimento dos países. Esse efeito é capturado principalmente por meio de medidas de complexidade tributária calculadas para diversos países. Ao estimar a relação da complexidade tributária com o PIB, nota-se que o Brasil assume uma posição *outlier* comparativamente aos cerca de 60 países considerados na amostra. Avaliamos qual seria o impacto no PIB brasileiro caso a medida do seu indicador de complexidade tributária convergisse para a média observada para África do Sul, Colômbia e México, entre 2016-

2018. Ou seja: uma redução de 22,8% do indicador brasileiro. Isso, segundo o modelo estimado, elevaria o PIB per capita brasileiro em 6,2% - um impacto bastante expressivo.

Sendo a complexidade tributária percebida como uma importante variável para o desempenho macroeconômico, países vêm buscando aprimorar suas estruturas de conformidade tributária. Nesse contexto, abordagens associadas à adição de novas regras e penalidades têm se tornado menos frequentes em jurisdições reconhecidas como referências em boas práticas tributárias.

Por outro lado, políticas e práticas que favorecem a comunicação e confiança entre fisco e contribuintes ganharam força na última década, sobretudo, nas economias desenvolvidas (OCDE, 2021). Segundo a OCDE (2021), 61% dos países pesquisados apresentam políticas e programas de cooperação entre fisco e grandes contribuintes, 22% dos países apresentam iniciativas de cooperação focadas em *High-net-worth individual* (HNWI) e 29% apresentam iniciativas destinadas a outros segmentos de contribuintes. O Brasil destoa da amostra por reportar a inexistência de iniciativas de cooperação tributária, sendo o único país com resposta negativa nesse sentido entre 8 países com população acima de 100 milhões de habitantes analisados no levantamento da OCDE (2021).

1.2. Análise jurídica comparada da multa qualificada no cenário internacional e brasileiro

1.2.1. Delimitação do objeto e metodologia

Nesta parte, a pesquisa realizou uma comparação internacional dos modelos jurídicos de multa qualificada e os dados levantados em cada um dos países selecionados foram analisados buscando responder às seguintes perguntas:

1. Quais tipos de multa e percentuais são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?
2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?
3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Os países objeto do estudo foram definidos em 2 grupos, a partir de critérios científicos sobre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e dados divulgados pelo FMI no *Working Paper “Multiple Dimensions of Human Development Index and Public Social Spending for Sustainable Development”*.

- ▣ **Grupo 1** (países desenvolvidos) - Estados Unidos, França e Reino Unido; e
- ▣ **Grupo 2** (países em desenvolvimento) - África do Sul, Colômbia e México.

Relativamente ao modelo brasileiro, para fins comparativos, foram levantadas as seguintes informações:

- ▣ Levantamento da legislação em vigor na esfera federal acerca da multa qualificada;
- ▣ Levantamento e sistematização das decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema “multa qualificada”, para identificação dos parâmetros de sua aplicação e elementos de prova considerados para a subsunção do fato à norma. Foram analisadas as decisões disponíveis para consulta pública na base de dados do CARF e proferidas em julgamentos realizados nos 3 anos que antecedem a pesquisa;
- ▣ Levantamento e sistematização das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema “multa qualificada”. Foram analisadas as decisões disponíveis para consulta pública na base de dados do STF e STJ e proferidas em julgamentos realizados nos 3 anos que antecedem a pesquisa, ou seja, de 01/01/2019 a 31/12/2021; e
- ▣ Informações disponibilizadas pela administração tributária federal em suas bases de consulta pública e, ou, em respostas a pedidos de acesso à informação formulados com base na Lei nº 12.527/2011, relativamente aos créditos tributários constituídos e arrecadados a título de multa qualificada.

Com relação aos demais países, foram analisadas as respectivas legislações relativas às multas qualificadas, bem como foram selecionadas decisões jurisprudenciais relevantes nos tribunais de cada país para análise. Também foram considerados como fonte de pesquisa relatórios elaborados por órgãos internacionais e nacionais, doutrina e artigos científicos nacionais e de direito comparado em matéria de multa tributária e, quando possível, eventuais discussões administrativas ou judiciais sobre o tema.

1.2.2. Resultados

Os resultados encontrados no levantamento legislativo e jurisprudencial de cada país e na pesquisa comparada foram analisados a partir de três critérios:

1. Quais percentuais de multa qualificada são aplicados pelos países?
2. Quais os critérios legais para aplicação das multas qualificadas?
3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Como será desenvolvido na conclusão, o Brasil parece se diferenciar dos demais países principalmente no que tange à escolha dos critérios legais para a interpretação jurisprudencial da multa qualificada.

Conforme analisado, as administrações tributárias de todos os países pesquisados aplicam um percentual de multa que varia entre 75% e 150%. A análise das informações coletadas na pesquisa demonstra que a diferença decorre dos critérios legais escolhidos para aplicação desta multa. A pesquisa comparada mostrou que somente o Brasil e a França têm critérios exclusivamente subjetivos, dependentes da comprovação de elementos volitivos do contribuinte. Os demais países adotam critérios exclusivamente objetivos, como é o caso da Colômbia e do México, ou critérios mistos, como nos Estados Unidos, no Reino Unido e na África do Sul, com algumas multas sujeitas à comprovação de fatos (elemento objetivo) e outras com elementos de natureza subjetiva.

Por fim, a pesquisa também comparou a aplicação dos critérios legais da multa qualificada pelos tribunais, etapa na qual se constatou que o Brasil se diferencia da maioria dos países pesquisados. Isso porque, como verificado a partir do conjunto de decisões analisadas, sob a perspectiva jurisprudencial, a aplicação e ratificação de multas qualificadas no Brasil é atrelada de forma mais expressiva a elementos subjetivos relacionadas à vontade ou conduta deliberada do contribuinte de cometer determinada infração.

Na análise do recorte jurisprudencial selecionado para os demais países pesquisados, por outro lado, se verificou que a aplicação e ratificação da multa qualificada está majoritariamente ligada à comprovação de fatos objetivos, tais como reincidência, omissão, contabilidade irregular e falsificação.

A análise de cada país e a pesquisa comparada podem ser resumidas no quadro a seguir:

País	Percentual máximo	Critérios legais	Critérios jurisprudenciais
Brasil	150%	Sonegação, fraude e conluio	Existência de intenção da conduta ilícita (dolo); os fundamentos para a qualificação da multa devem guardar nexos causal e relação direta com a infração cometida
Estados Unidos	75% e multas fixas	Falhas e declarações fraudulentas, intenção de evadir ou anular impostos, falha intencional em recolher ou pagar impostos ou em apresentar uma declaração e fornecer informações	Necessidade de comprovação, pelo Fisco, quanto à intenção do contribuinte de não recolher, parcial ou integralmente, o imposto devido, não apresentar declaração ou apresentar declaração incompleta ou com informações equivocadas. Essa comprovação, nos casos analisados, se deu por meio (i) da apresentação de diversas comunicações enviadas pelas autoridades tributárias e não respondidas pelos contribuintes ou (ii) de demonstração de se configurarem como práticas reiteradas dos contribuintes
França	80%	Atividade oculta, abuso de direito, manobra fraudulenta	Para o critério “falta de cumprimento/omissão deliberada”: contabilidade irregular, omissão e erros na declaração de rendimentos e de ganho de capital, não contabilização de faturas, dedução indevida de despesas. Para aplicação do critério “abuso de direito”: reinvestimento, utilização de prejuízos fiscais e redução de capital com empréstimo artificiais e sem substância econômica. Para aplicação do critério manobra fraudulenta: programas para falsificar a contabilidade, notas fiscais e contratos falsos
Reino Unido	100%	Erro deliberado, erro deliberado com intenção de sonegar, inexistência de justificativa razoável para a conduta adotada pelo contribuinte	Os Tribunais analisam o caso concreto para verificar a existência de justificativa razoável passível de redução ou cancelamento da multa. O não conhecimento da lei e erro decorrente da conduta de terceiros não equivalem a circunstâncias especiais passíveis de redução de multa. Problemas de saúde podem ou não

			ser entendidos como motivo razoável, dependendo da análise do caso concreto pelo Tribunal
África do Sul	150%	Grau de cuidado, negligência ou intenção para evitar ou incorrer no erro; ausência de motivos razoáveis para posição tributária tomada, arranjo de elisão não permitido, negligência grosseira e intenção de evasão fiscal	Os Tribunais analisam o caso concreto para verificar a existência de negligência e voluntariedade do contribuinte, bem como a comprovação de que a conduta do contribuinte causou prejuízo material à administração tributária. Erro decorrente da conduta de terceiros (como contador ou advogado), bem como da administração tributária podem ser considerados indícios de que o contribuinte agiu com razoável cuidado
Colômbia	100%	Reincidência	A única hipótese de majoração é reincidência, isto é, quando contribuinte comete, no prazo de 2 anos, o mesmo tipo de infração já identificada em ato administrativo da autoridade tributária
México	142,5%	Reincidência, utilização de documentos falsos, manutenção de contabilidade falsa, dedução ou creditamento indevidos e declaração sem pagamento	A multa qualificada deve ser fundamentada e motivada, e a autoridade deve citar o preceito específico relativo à multa aplicada

1) Quais percentuais de multa qualificada são aplicados pelos países?

De acordo com o quadro acima, a pesquisa comparada revelou que todos os países têm algum tipo de multa qualificada, que é aplicada diante da ocorrência de certos critérios. Conforme visto, o Brasil aplica o percentual de 150% do tributo devido, que representa o dobro da multa de ofício de 75%. O patamar máximo de 150% também é aplicado na África do Sul, em certas situações. No México, a multa máxima aplicada pode chegar a 142,5%.

Na França, o percentual máximo é de 80% e no Reino Unido 70% ou 100%, a depender do critério aplicado. Já os Estados Unidos aplicam o percentual de 75% em certos casos, bem como multas em valores fixos. Por fim, a Colômbia prevê um percentual máximo de multa de 100%. No Reino

Unido e no México foram identificadas, ainda, muitas majoradas de 200%, mas, como são aplicáveis somente a casos muito específicos, não foram consideradas como multa máxima na comparação¹.

Outra diferença observada diz respeito à forma pela qual a multa qualificada é prevista nas respectivas leis de cada país: no Brasil, a multa é duplicada a partir da multa padrão de ofício de 75%, conforme artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996. Este também é o caso do México, que define uma multa majorada a partir de uma multa padrão de não cumprimento das obrigações tributárias. Nos demais países, no entanto, a pesquisa demonstrou não haver a estipulação de uma multa padrão de referência que pode ser majorada diante da ocorrência de certos critérios. A França, por exemplo, determina diferentes patamares de multa a serem aplicadas conforme a ocorrência de diferentes critérios.

Apesar da existência de percentuais elevados de multa qualificada em todos os países analisados, o Brasil e a África do Sul são os países com maiores percentuais máximos de multa – 150% –, seguidos do México, com 142,5%. Os demais países aplicam percentual de até 100% ou abaixo disso, até o limite mínimo de 75% para algumas infrações nos Estados Unidos.

Conforme se analisará a seguir, os critérios para aplicação de tais multas, previstos na legislação, bem como a aplicação dos critérios pelos tribunais, variam entre os países.

2) Quais os critérios legais para aplicação das multas qualificadas?

Na comparação entre os critérios legais para aplicação da multa qualificada por país, uma primeira conclusão obtida com base nos dados analisados é de que há três modelos para aplicação da multa qualificada.

Um primeiro modelo (**CRITÉRIOS SUBJETIVOS**), utilizado pelo Brasil e pela França, baseia-se em critérios subjetivos que se referem a uma atuação comissiva do contribuinte, tais como sonegação, fraude, abuso de direito e atividade oculta. Este modelo, em geral, demanda a análise discricionária e subjetiva do agente fiscal e do julgador quanto à intenção dolosa, ou não, do contribuinte ao incorrer no ato ensejador da aplicação da penalidade.

Um segundo modelo (**CRITÉRIOS MISTOS**), representado por Estados Unidos, Reino Unido e África do Sul, se baseia em critérios subjetivos e objetivos para aplicação de multas qualificadas. Diferentemente do primeiro modelo, alguns dos critérios subjetivos utilizados por estes países são

¹ A título de exemplo, como será detalhado adiante no Reino Unido a multa majorada de 200% se aplica a casos em que os erros ou atraso na entrega de declaração de tributos que envolvam receitas aferidas por empresas offshore e em determinados países, de acordo com os acordos de troca de informações estabelecidos com UK.

baseados na atuação preventiva do contribuinte, tais como inexistência de justificativa razoável para a conduta adotada pelo contribuinte e grau de cuidado, negligência ou intenção para evitar ou incorrer no erro. Estes países também aplicam em alguns casos critérios relacionados à intenção de sonegar, que são mais subjetivos e dependem de uma conduta comissiva do contribuinte. Nesse caso, a análise quanto à aplicação, ou não, da penalidade observará elementos concretos, independentes de subjetivismo do agente fiscal ou magistrado, os quais ficam restritos a poucas hipóteses que, ainda assim, estão vinculadas a critérios objetivos de aplicação jurisprudencial.

Por fim, verificamos a existência de um terceiro modelo (**CRITÉRIOS OBJETIVOS**), representado por Colômbia e México, que é baseado em critérios objetivos para aplicação de multa qualificada, tais como reincidência, utilização de documentos falsos, manutenção de contabilidade falsa, dedução ou creditamento indevidos e retenção, e declaração sem pagamento. De acordo com a base de decisões analisada, a prova para aplicação da multa nesses países depende somente da comprovação da existência, ou não, de fatos objetivos, independentemente de condutas comissivas ou omissivas do contribuinte. Isto é, a aplicação, ou não, da penalidade observará elementos exclusivamente concretos, independentes de qualquer subjetivismo por parte do aplicador ou intérprete da lei.

3) Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e interpretados pelos tribunais do país?

A análise comparativa dos critérios jurisprudenciais utilizados pelos países permite as seguintes conclusões com relação a cada modelo legal descrito na pergunta anterior:

Modelo Legal 1: a jurisprudência dos países do modelo legal 1 (Brasil e França) sugere a interpretação dos critérios legais de forma diferente.

No Brasil, verifica-se que o Tribunal administrativo adota como fundamento para o afastamento ou manutenção da multa qualificada, majoritariamente, a existência de prova (ou não) do dolo do sujeito passivo. Alguns elementos considerados como meios de prova do dolo do contribuinte são, por exemplo, a prática de atos desprovidos de propósito negocial e substância econômica, realizados unicamente para reduzir a base de incidência de tributos, bem como de atos que alterem as características dos fatos geradores visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária de sua ocorrência, de sua natureza ou de suas circunstâncias materiais. Trata-se, portanto, de uma análise subjetiva da conduta do contribuinte.

Considerando o subjetivismo das decisões, nota-se a divergência no entendimento do próprio Tribunal quanto a alguns dos atos praticados pelos contribuintes no que diz respeito à qualificação (ou não) da multa. É o caso, por exemplo, da omissão de receitas, da reiteração da conduta e da utilização de interpostas pessoas.

De acordo com as decisões analisadas, a França adota critérios jurisprudenciais mais objetivos, mesmo diante dos critérios subjetivos previstos na lei para aplicação da multa qualificada. Por exemplo, em geral, o tribunal considerou a necessidade dos seguintes meios de prova para enquadramento nos critérios de multas qualificadas: omissões de qualquer ordem (rendimento, ganho de capital, não contabilização de notas fiscais ou deduções indevidas), falsidade na contabilidade, notas fiscais e contratos e artificialidade de operações, tais como reinvestimento, utilização de prejuízos fiscais e redução de capital com empréstimo sem substância econômica. Conforme se observa, esses critérios não exigem a comprovação de critérios subjetivos para o não cumprimento da obrigação tributária, tal como dolo ou culpa.

Por exemplo, o acórdão 421409 de 27/11/2020 do Conselho de Estado francês é ilustrativo. O Tribunal validou a multa majorada de manobra fraudulenta, pois as autoridades fiscais constataram que a empresa utilizou durante todo o período auditado um programa externo que permite a supressão regular de recibos pagos em dinheiro, bem como a modificação do diário de vendas, renumerando os recibos guardados. O mesmo Tribunal, entretanto, não considerou tal critério diante da comprovação pelo fisco da realização de estudo sobre alocação de rendimentos em países de baixa tributação (decisão 428059 de 10/12/2020), nem quando o contribuinte dividiu os rendimentos em duas empresas distintas, pois entendeu que tais provas não seriam suficientes para a aplicação da multa majorada. Já no caso da multa por abuso de direito, o Tribunal somente validou a multa nos casos em que o fisco comprovou a artificialidade e falta de substância econômica nas operações societárias realizadas, sem discussão sobre a vontade ou o dolo do contribuinte (a exemplo da decisão 428048, de 28/10/2020).

Modelo Legal 2: as decisões analisadas na pesquisa relativamente aos países do modelo legal 2 mesclam critérios objetivos com a análise de comportamentos negligentes ou de condutas preventivas adotadas pelos contribuintes para o cumprimento adequado de suas obrigações tributárias.

A partir das decisões analisadas, os Estados Unidos indicam a adoção de critérios jurisprudenciais objetivos, ainda que relacionados a critérios legais subjetivos. Para a imposição de penalidades relacionadas a condutas comissivas dos contribuintes – falhas intencionais no cumprimento das obrigações tributárias –, o Tribunal exige que o Fisco comprove que a atuação do contribuinte foi

intencional (v.g. as decisões proferidas nos casos *Soccer Garage, Inc. v. Comm.* e *Mohamed, Abdalla v. Comm.*).

No caso *Donald B. Gonzalez v. Comm.*, por exemplo, o Fisco apresentou ao tribunal diversas correspondências enviadas ao contribuinte e não respondidas, para comprovar que o contribuinte teve a intenção de não apresentar os documentos solicitados. Já no caso *Huminski, Christopher E. v. Comm.*, a penalidade foi validada porque o Fisco provou ao Tribunal que a não apresentação de declaração e o não pagamento de imposto configuravam práticas reiteradas do contribuinte.

No Reino Unido, a partir da amostra analisada pela pesquisa, se verificou que a redução ou o afastamento das multas depende da capacidade de demonstração, pelo contribuinte, de que adotou as precauções cabíveis para garantir o cumprimento da obrigação tributária, sendo a falha decorrente de situação excepcional, isto é, não relacionada à comportamentos negligentes, displicentes ou com intenção de fraudar o Fisco. A título de exemplo, no acórdão TC 07698, proferido pelo FTT, a dificuldade na compreensão da legislação por contribuinte estrangeiro foi considerada justificativa razoável para a redução da penalidade aplicada. Já no acórdão TC 07942, o Tribunal embasou tal providência no entendimento de que a verificação de doenças mentais sofridas pelo contribuinte, aliadas à demonstração de sua boa-fé, configurariam justificativa razoável para o descumprimento das obrigações tributárias.

O mesmo padrão é observado no grupo de acórdãos analisados para a Tax Court sul-africana. Foram considerados como critérios válidos para a demonstração da justificativa razoável, capaz de embasar a redução ou cancelamento das multas, dentre outros, a ausência de reincidência e a verificação de que o descumprimento da obrigação tributária se deu em razão de falhas decorrentes de condutas de terceiros. Nesse sentido são os acórdãos nº 4184, IT 24988 e IT 24462.

Modelo Legal 3: os países do Modelo Legal 3 (México e Colômbia) revelam como padrão a adoção de critérios jurisprudenciais objetivos para critérios legais objetivos.

No caso da Colômbia, por exemplo, verifica-se que as decisões são expressas no sentido de que a aplicação de sanções administrativas afasta a necessidade de comprovação de fatores subjetivos, típicos de condutas criminosas, tais como dolo e culpa. A partir da leitura dos julgados, o racional identificado foi no sentido de que o direito administrativo sancionador não precisa recorrer ao direito penal, pois possui normas e princípios próprios que respondem a propósitos e procedimentos distintos do direito penal. Esse é o entendimento que se extrai, por exemplo, do Expediente 8570 da Quarta Seção do Conselho de Estado, de 13 de março de 1998.

Em outra oportunidade, no Expediente 17912 da Quarta Seção do Conselho de Estado, de 12 de julho de 2012, o Tribunal asseverou que a norma (tributária) não estabelece a obrigatoriedade de a administração tributária demonstrar a responsabilidade subjetiva ou a culpabilidade do contribuinte. A causa para a imposição da multa, no caso em questão, era a inobservância das regras de apresentação dos livros contábeis ou fiscais, sendo este fato suficiente para a imposição da multa, independentemente de qualquer elemento subjetivo.

Já no México, a única decisão identificada na Suprema Corte Mexicana foi o acórdão nº 2577349, segundo o qual a aplicação da multa deve ser fundamentada e motivada, e a autoridade tributária deve citar o preceito específico relativo à multa aplicada.

1.3. Conclusões

A análise comparada entre as jurisdições selecionadas mostrou que a previsão de multas qualificadas entre 75% e 150% é uma prática comum nos países. Entretanto, a comparação revelou que, mais relevante do que os percentuais aplicados, é a forma como o sistema de penalidades é operacionalizado. A pesquisa comparativa mostrou algumas diferenças importantes no que diz respeito aos critérios previstos nas legislações e nas decisões relativas à aplicação de multas qualificadas nos países pesquisados. Essas diferenças podem ser relevantes para se pensar possíveis mudanças na previsão e aplicação da multa qualificada no Brasil.

A partir da análise legislativa dos países selecionados, verifica-se que, em parte das demais jurisdições estudadas, a lei prevê o escalonamento da multa a ser aplicada ao contribuinte, com a determinação de diferentes categorias atenuantes (a exemplo da África do Sul, que gradua reduções da multa a depender do momento em que o contribuinte regulariza a situação passível de atrair a penalidade) ou qualificadoras (a exemplo da Colômbia, que majora o percentual da multa quando é verificada a reincidência).

A análise jurisprudencial também revela importantes diferenças na aplicação dos critérios legais. Um país que se diferenciou foi a França pois, apesar de utilizar critérios legais subjetivos, sua jurisprudência parece adotar critérios objetivos para a comprovação dos critérios subjetivos previstos em lei. O exemplo da França nos mostra que, mesmo diante de critérios legais mais abertos e subjetivos, a interpretação realizada pelos tribunais pode ocorrer mediante a exigência de comprovação de fatos de maneira mais objetiva, sem discussão sobre dolo ou vontade do contribuinte em

praticar a conduta, diferentemente do que é verificado no Brasil, em que a jurisprudência vincula a aplicação, ou não, da multa qualificada à comprovação da intenção de fraudar o fisco.

O caso dos Estados Unidos parece seguir esta mesma lógica, já que o país também adota critérios subjetivos, inclusive dependentes da vontade e do dolo do contribuinte. No entanto, as decisões analisadas mostram que a comprovação destes critérios pelo fisco deve ser feita por meio de provas objetivas. Por exemplo, o fisco deve provar que a prática de não apresentar declaração ou não efetuar o pagamento por parte do contribuinte é reiterada, não bastando pressupor que o contribuinte agiu intencionalmente ao não cumprir as obrigações tributárias.

No Reino Unido e na África do Sul, as decisões seguem os critérios legais e procuram identificar condutas que demonstrem cuidado e esforço do contribuinte para cumprir as obrigações tributárias, bem como se o contribuinte tem algum motivo razoável para o não cumprimento de suas obrigações fiscais, inclusive atenuando as penalidades caso se verifique a intenção do contribuinte à conformidade tributária.

No caso da Colômbia e do México, em que os critérios para aplicação da multa qualificada, previstos nas legislações, são mais objetivos, a pesquisa de jurisprudência se mostrou mais esparsa. No entanto, o menor número de decisões nestes países não necessariamente decorre apenas do fato de eles adotarem critérios legais mais objetivos em relação aos demais. Outros fatores podem ter contribuído para o fato de a pesquisa ter encontrado um menor número de casos nestes países, como a não disponibilização das decisões ou obstáculos técnicos para obtenção das decisões nos sites dos tribunais, por exemplo. O menor número de decisões pode decorrer também, em menor ou maior grau, do fato de estes países adotarem critérios objetivos em suas legislações, mas os resultados são inconclusivos.

No Brasil, por sua vez, a legislação prevê a qualificação da multa quando se verificar a prática de sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte. Todos esses elementos, contudo, dependem da verificação de dolo na sua prática pelo sujeito passivo. O subjetivismo da comprovação, ou não, da existência de intenção da conduta ilícita leva a uma jurisprudência instável e por vezes conflitante, em que um mesmo fato pode ser considerado doloso, ou não, a depender do agente fiscal ou julgador, gerando inequívoca insegurança jurídica.

Pressupõe-se que critérios legais mais objetivos podem trazer mais transparência, previsibilidade e segurança na aplicação de multas qualificadas e, por consequência, gerar menos contencioso.

Além disso, os achados dos estudos econômicos sobre *behavioural insights* relevam que, sendo a conformidade tributária um resultado da confluência de fatores sociais, psicológicos, macro e microeconômicos, é recomendável o uso de programas e políticas voltadas à comunicação, transparência, simplificação das regras e obrigações e incentivos tributários, valendo-se o fisco de medidas sancionatórias apenas aos maus pagadores. Ressalte-se a estimativa alcançada na pesquisa de que, conforme modelo econométrico rigoroso, caso o Brasil adotasse medidas para atenuar a complexidade tributária, valendo-se de modelos de incentivo à conformidade para tanto, o impacto positivo no PIB per capita brasileiro seria de 6,2%, um número bastante expressivo.

Assim, diante da comparação realizada e das experiências internacionais analisadas, recomenda-se, para o Brasil, que tanto a previsão (legal), quanto a aplicação de multas qualificadas (administrativa e judicialmente) adotem critérios mais objetivos, como reincidência, utilização de documentos falsos e artificialidade de operações, por exemplo. Os critérios subjetivos demandam esforço probatório, muitas vezes de difícil produção, seja pelos contribuintes, seja pelas autoridades tributárias, e podem provocar insegurança jurídica, contencioso e, conseqüentemente, um menor grau de desenvolvimento econômico.

Além disso, com base nos estudos econômicos internacionais de *behavioural insights* explorados nesse relatório, bem como nos exemplos exitosos do Reino Unido e África do Sul em termos de clareza da norma, recomenda-se seja observada, em futuras reformas do modelo brasileiro de penalidades, a gradação das sanções, com a previsão de atenuantes (como, por exemplo, a celeridade com que o contribuinte reporta o erro ao fisco após sua identificação) e qualificadoras (como a reincidência, por exemplo), levando-se em consideração critérios objetivos a respeito do comportamento do contribuinte.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA

A aplicação de multas está entre os mecanismos mais utilizados pelas administrações tributárias ao redor do mundo para induzir os contribuintes à conformidade tributária (Mohdali et al., 2014). No Brasil não é diferente, sendo as multas classificadas em moratórias² e de ofício ou punitivas, essas decorrentes de atos de lançamento na conclusão de procedimento fiscal em que se identifica o descumprimento ou cumprimento com equívoco de obrigação tributária principal ou acessória.

Dentre as multas punitivas, está a denominada multa de ofício qualificada, devida em dobro nos casos em que se constata que a infração decorrente do descumprimento da obrigação tributária tenha sido praticada com dolo. Na esfera federal, a multa qualificada está prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 e é devida nos casos de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Em geral, a utilização da multa qualificada e a manutenção de percentual elevado são justificadas como forma de dissuadir comportamentos dolosos, bem como punir os contribuintes infratores. Tais elementos, contudo, são carentes de avaliações técnicas devidamente fundamentadas sobre os níveis percentuais e modelos de aplicação de multas que otimizariam o grau de conformidade tributária.

No passado, avaliações como essas sofriam pela escassez de dados, evidências e estudos empíricos. Mais recentemente, avanços em áreas de Economia Comportamental³ e Políticas Públicas vêm permitindo que se avalie qualitativa e quantitativamente fatores que influenciam a conformidade tributária. Diante de novos resultados, os países vêm se readequando e atualizando seus modelos de conformidade tributária, de modo a incorporar novas abordagens de *compliance - behavioral insights*, *co-operative compliance*, digitalização das Administrações Tributárias, uso de *data analytics* etc.

Diante desse novo contexto, o uso de penalidades – casos aplicáveis e gradações – também vem sendo reavaliado. Em tese, as multas tributárias devem ser desenhadas de modo a garantir a sua máxima eficácia, seja dissuadindo o contribuinte que pretende descumprir suas obrigações tributárias, seja punindo-o caso o faça. Para tanto, o legislador deve considerar quais benefícios e garan-

² Cita-se, como exemplo, o artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

³ As mudanças de política tributária e seus efeitos sobre os agentes econômicos estão dentro desse campo.

tias devem ser assegurados, ou não, a depender do perfil de conformidade tributária dos contribuintes, bem como se determinada infração deve ser punida pelas autoridades tributárias ou criminais de acordo com sua gravidade (WAERZEGGERS et al., 2019).

Ao se debruçar sobre o tema, o Fundo Monetário Internacional (FMI) publicou a nota técnica *Designing interest and tax penalty regimes* (FMI, 2015) recomendando, à luz da boa prática internacional, as seguintes premissas para os desenhos das legislações sobre penalidades tributárias:

- i. elaboração de normas de fácil compreensão, tanto pelos contribuintes quanto pelas autoridades fiscais;
- ii. definição de regras equitativas e justas;
- iii. proporcionais e
- iv. eficazes para incentivar a conformidade tributária.

Desse modo, a construção do modelo de imposição de multas tributárias, entre elas as qualificadas, deve considerar o conjunto de circunstâncias pertinentes ao sistema tributário do país, bem como observar a isonomia e buscar a identificação dos elementos que incentivem a conformidade tributária.

3. OBJETO DA PESQUISA E METODOLOGIA

O presente estudo científico analisa, a partir de pesquisa empírica e comparada, objetiva e metodologicamente demarcada, os modelos internacionais de desenho normativo das multas de ofício em comparação com o modelo de multa de ofício qualificada previsto na legislação tributária federal.

Essa análise jurídica não pode ser feita de forma isolada. Seus resultados são parte de um debate técnico que vem sendo conduzido há anos por administrações tributárias e acadêmicos no âmbito da OCDE, IOTA, CIAT, BID etc. Na busca por readequar suas regras de conformidade aos novos achados da Economia Comportamental, administrações tributárias vêm experimentando novas formas de se relacionar com os contribuintes. Essas experiências têm sido amplamente catalogadas e avaliadas por organismos internacionais e universidades.

Diante desse cenário, esta pesquisa busca colaborar com o desenho de futuras legislações, de modo a construir um novo olhar propositivo sobre o papel que as sanções desempenham no comportamento dos contribuintes. Para tanto, como narrado no resumo executivo, a pesquisa se divide em duas seções:

- ▣ **Seção 1 – Análise Econômica da Multa Qualificada**, desdobrada em duas partes. A primeira, voltada a identificar fatores que nortearam o desenho dos modelos de conformidade tributária e as alterações em curso, nas últimas duas décadas, para responder aos achados no campo da Economia Comportamental e a recomendações da OCDE. A segunda, dedicada a estimar o efeito da qualidade e simplicidade das regras e penalidades tributárias de um país sobre o seu desempenho macroeconômico.
- ▣ **Seção 2 – Análise Jurídica Comparada da Multa Qualificada no Cenário Internacional e Brasileiro**: na qual é desenvolvida pesquisa empírica dos modelos jurídicos de países selecionados no que diz respeito ao percentual de multa qualificada aplicada por cada um deles, dos critérios legais para a aplicação destas multas, bem como os critérios utilizados pela jurisprudência para a aplicação dos critérios legais, os resultados e conclusões dos estudos realizados.

Para a realização da pesquisa, foram analisadas as legislações internacionais e demais informações disponíveis em sites oficiais acerca dos modelos de multa qualificada implementados e praticados nos países selecionados. Também foram considerados como fonte de pesquisa relatórios

elaborados por órgãos internacionais e nacionais, estudos econômicos, doutrina e pesquisas científicas de direito comparado em matéria tributária e, quando possível, eventuais discussões administrativas ou judiciais sobre o tema.

Para os casos em que o país analisado não tem um “código tributário” com regras gerais sobre multas aplicados para todos os tributos, a pesquisa se limitou a analisar a multa qualificada para fins de imposto de renda de pessoas jurídicas (*Corporate Income Tax - CIT*) dos países selecionados para a pesquisa internacional. Para os países com regras gerais sobre multas, como por exemplo Colômbia, México e França, a pesquisa legislativa e jurisprudencial foi realizada com base nestas regras gerais e não com relação à multa aplicada a um imposto específico.

Por fim, se esclarece que os países objeto do estudo foram definidos em 2 grupos, a partir de critérios científicos dados sobre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e divulgados pelo FMI no *Working Paper “Multiple Dimensions of Human Development Index and Public Social Spending for Sustainable Development*.

- ▣ **Grupo 1** (países desenvolvidos) - Estados Unidos, França e Reino Unido; e
- ▣ **Grupo 2** (países em desenvolvimento) - África do Sul, Colômbia e México.

Os resultados dessa pesquisa comparada devem ser analisados de forma contextualizada às mudanças teóricas ocorridas nos campos da Economia Comportamental, Macroeconomia e Políticas Públicas. Para tanto, na seção 1, foram analisados os parâmetros teóricos que influenciaram a constituição dos modelos de conformidade tributária em vários países e como esses modelos vêm se readequando (ou não) às mudanças teóricas e às novas recomendações de organismos internacionais. Iniciativas transformadoras foram identificadas e mapeadas, sobretudo entre economias desenvolvidas que têm buscado inserir conceitos e práticas de *behavioural insights* em seus modelos de conformidade tributários, corrigir distorções, reavaliar sanções e incentivos com o intuito de criar um aparato institucional mais favorável ao crescimento econômico.

Ainda que mudanças estejam em curso, o uso extensivo de penalidades balizou o desenho de modelos de conformidade tributária por anos. Com o intuito de avaliar como a qualidade do modelo de conformidade tributária influenciou a trajetória de crescimento dos países, a seção 1.2 dedicou-se a analisar a associação entre complexidade da estrutura tributária e crescimento econômico. Embora os resultados obtidos não acusem relações causais, eles apontam a forma e a força da interação entre a qualidade do sistema de conformidade de um país e sua trajetória de crescimento.

Esses resultados são especialmente interessantes para um país de renda média e baixo crescimento como o Brasil. Isto porque permite posicioná-lo comparativamente a seus pares e a economias maduras e assim extrair recomendações de políticas que permitam ajustar o curso de crescimento do país.

Do ponto de vista metodológico, o presente relatório se baseia na avaliação de estudos empíricos dedicados a compreender os efeitos das multas tributárias sobre os agentes econômicos em comparação com outros instrumentos de conformidade, para diferentes países e regiões. Ademais, foram consideradas prescrições e eventuais bases de dados sobre política tributária elaboradas por organismos multilaterais e principais *think tanks*.

Com relação à seção 2 – comparação internacional dos modelos jurídicos de multa qualificada –, os dados levantados em cada um dos países selecionados foram analisados buscando responder às seguintes perguntas:

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?
2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?
3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Relativamente ao modelo brasileiro, para fins comparativos, foram levantadas as seguintes informações:

- Levantamento da legislação em vigor na esfera federal acerca da multa qualificada;
- Levantamento e sistematização das decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRFB) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema “multa qualificada”, para identificação dos parâmetros de sua aplicação e elementos de prova considerados para a subsunção do fato à norma. Foram analisadas as decisões disponíveis para consulta pública na base de dados do CARF e proferidas em julgamentos realizados nos 3 anos que antecedem a pesquisa;
- Levantamento e sistematização das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema “multa qualificada”. Foram analisadas as decisões disponíveis para consulta pública na base de dados do

STF e STJ e proferidas em julgamentos realizados nos 3 anos que antecedem a pesquisa, ou seja, de 01/01/2019 a 31/12/2021; e

- Informações disponibilizadas pela administração tributária federal em suas bases de consulta pública e, ou, em respostas a pedidos de acesso à informação formulados com base na Lei nº 12.527/2011, relativamente aos créditos tributários constituídos e arrecadados a título de multa qualificada.

Com relação aos países selecionados, foram analisadas as respectivas legislações relativas às multas qualificadas, bem como foram selecionadas decisões jurisprudenciais relevantes nos tribunais de cada país para análise.

Após o levantamento nacional e internacional, o modelo brasileiro foi analisado à luz das experiências de outros países tendo como objetivo:

- i. Analisar se a legislação federal relativa à multa qualificada no Brasil está alinhada aos modelos internacionais;
- ii. Identificar se as orientações decorrentes da interpretação firmada em decisões proferidas pelos tribunais administrativos e judiciais estão de acordo com as práticas internacionais, e
- iii. Levantar dados relativos aos créditos tributários constituídos e arrecadados a título de multa qualificada e comparar com os dados levantados para os outros países, se disponíveis.

4. ANÁLISE ECONÔMICA DA MULTA QUALIFICADA

As políticas de conformidade tributária adotadas pelos países podem gerar diversos impactos sobre a sociedade, não somente em termos de eficácia arrecadatória, mas também efeitos de “equilíbrio geral” sobre a economia como um todo, a curto e longo prazos.

Na verdade, há uma relação de via dupla entre o desempenho macroeconômico e a conformidade tributária. De um lado, quando a posição cíclica da economia é muito desfavorável – quando se está em uma recessão, por exemplo –, nota-se uma redução do grau de conformidade tributária dos agentes, mesmo sem nenhum tipo de alteração das regras ou conduta das autoridades. Diante de choques adversos de renda/receitas, muitos agentes, que em outras condições sempre foram adimplentes com suas obrigações tributárias, podem acabar tendo que optar, deliberadamente, por atrasar o pagamento de tributos ou mesmo migrar para a informalidade.

Por outro lado, o desenho dos arcabouços de conformidade tributária pode afetar o desempenho macroeconômico ao longo do tempo, em bases mais estruturais. Lisi (2014), por exemplo, aponta que em países nos quais a confiança mútua entre contribuintes e autoridade fiscal é maior (o que passa pela própria efetividade percebida da atuação do Estado), a conformidade tributária tende a ser mais elevada e isso, por sua vez, permite que se arrecade um mesmo montante de recursos com uma alíquota efetiva mais baixa (por conta de uma base arrecadatória mais ampla), reduzindo as distorções agregadas associadas a diversos tipos de tributos e liberando recursos para o setor privado consumir, poupar e investir. Assim, reformas nos sistemas de conformidade podem gerar mais desenvolvimento econômico e social.

Além de ser bastante relevante, o tema da conformidade tributária também é muito abrangente, envolvendo desde questões microeconômicas, de desenho das regras e penalidades, chegando a aspectos mais agregados, envolvendo a percepção da sociedade quanto à destinação dos tributos arrecadados pelos governos. Esses aspectos serão analisados de forma comparada na seção 4.1.

O desenho de regras e penalidades tributárias também desempenha efeitos sobre o crescimento de um país. Sistemas tributários mais complexos tendem a apresentar menores níveis de conformidade tributária. Durante décadas, as autoridades tributárias responderam à não-conformidade por meio da elevação de penalidades e auditorias, favorecendo à adição de regras e procedimentos à estrutura tributária. Para investigar os efeitos dessa dinâmica perversa sobre o crescimento econômico de um país, com especial atenção ao Brasil, propõem-se, na seção 4.2, a realização exercícios

econométricos que estimem os efeitos do modelo de conformidade e complexidade tributária sobre o nível de crescimento brasileiro.

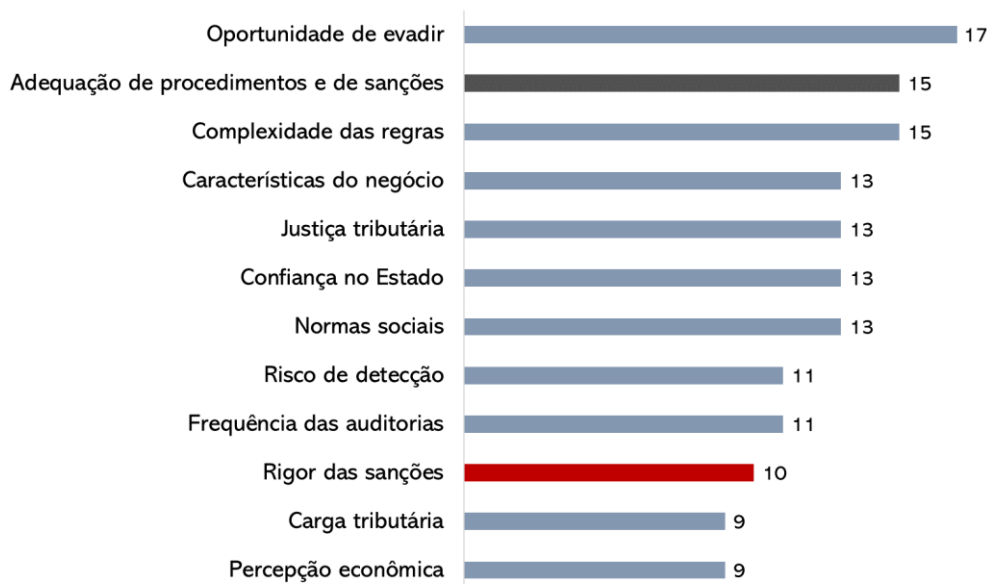
4.1. Aspectos microeconômicos da conformidade tributária

Desde os anos 1970 e até recentemente, predominou entre acadêmicos e Administrações Tributárias a percepção de que o modelo de conformidade deveria ter natureza repressora e ser amparado basicamente em auditorias e sanções (Allingham e Sandmo, 1972). A partir dos anos 2000, esse entendimento passou a ser reavaliado à luz de várias evidências empíricas que questionavam as previsões feitas pelos modelos conceituais amplamente utilizados até então, passando a incorporar outros componentes na tentativa de melhor compreender os determinantes da conformidade voluntária efetivamente observada, como será explicado detalhadamente ao longo deste capítulo.

Já refletindo essa visão mais recente, multifacetada, dos determinantes da conformidade tributária, é ilustrativo apresentar os resultados de um *survey* qualitativo conduzido pelo FAT/OCDE em 2010, envolvendo dezoito países-membros e não-membros. Esse levantamento buscou identificar quais seriam os principais fatores associados ao *non-compliance* na percepção das autoridades tributárias, bem como quais seriam as estratégias enxergadas como prioritárias no seu combate. Já naquele momento, há mais de 10 anos, o rigor de sanções tributárias não constava entre os componentes mais estratégicos/relevantes. A figura abaixo apresenta os principais achados desse levantamento, por ordem de prioridade, segundo os países consultados.

Em posições intermediárias desse *ranking* surgem aspectos como justiça tributária, confiança no Estado, características do negócio e normas sociais. A justiça tributária está associada ao desenho da estrutura tributária em termos de distributividade e à percepção de que o Estado gerencia de forma eficiente os recursos recolhidos. A confiança no Estado está associada à probidade de suas ações. As características do negócio também influenciam na conformidade tributária: empresas que enfrentam problemas de liquidez tornam-se menos avessas ao risco de sonegar (em prol da continuidade do negócio). Em casos como esses, elevar a carga e, ou, as punições somente favorecem o aumento da economia informal.

Fatores associados à conformidade tributária por ordem de importância (pesquisa qualitativa conduzida com 18 países da OCDE, em 2010)



Nota: O survey solicitou que os países classificassem os tópicos entre “not important”, “some relevance”, “important” e “very important”. Os dados acima correspondem à soma de países que identificaram o respectivo fator como “very important” e “important”. Fonte: OCDE (2010).

Para os pesquisados no *survey*, o crescimento econômico também reduz os níveis de evasão; o aumento da economia formal, por sua vez, eleva o crescimento econômico. As normas sociais e pessoais (obrigações morais) podem desempenhar um importante papel: quando tais normas, como o senso de coletividade, são fortes, o custo não-monetário de não cumprir as obrigações sociais torna-se alto: “*People become more willing to comply if they perceive others are complying as well.*” (OECD, 2010, p. 15 e 16). Nessa linha, em jurisdições onde as normas sociais são pouco influentes, sanções podem ter um impacto maior sobre o comportamento dos contribuintes.

No que toca ao escopo deste trabalho, que busca avaliar a efetividade da utilização das multas qualificadas como um instrumento de promoção da conformidade tributária no Brasil, convém destacar a grande discrepância apontada na figura acima entre os aspectos “adequação de procedimentos e de sanções” – o segundo mais importante – com o aspecto “rigor das sanções” – nas últimas posições.

Para entender melhor essas questões, associadas aos desenhos dos sistemas de conformidade, é importante realizar uma breve revisão da evolução do arcabouço conceitual por trás disso. É o que será feito na próxima seção.

4.1.1. Evolução do referencial teórico subjacente aos sistemas de conformidade tributária

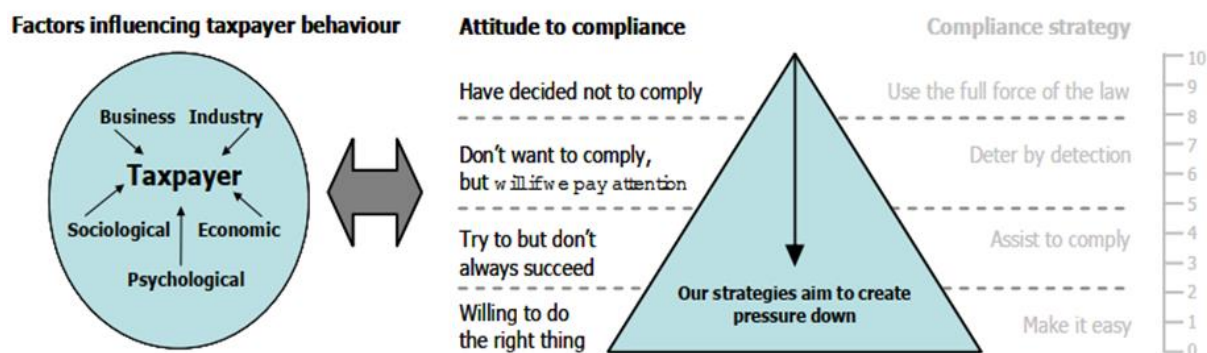
O desenho de sistemas de conformidade tributária deve ser feito levando em conta o comportamento dos agentes em nível microeconômico (indivíduos e firmas, ou contribuintes). A literatura trata a conformidade tributária a partir de duas abordagens conceituais distintas.

A primeira delas pressupõe que os agentes econômicos são seres racionais, cujo incentivo para cumprir suas obrigações tributárias deve advir de um modelo de conformidade repressivo. Nesse arcabouço, a conformidade tributária é uma função tanto da probabilidade de ser auditado (algo que exerce um efeito de dissuasão sobre os contribuintes) como das sanções/penalidades previstas em caso de não conformidade (administrativas, pecuniárias e mesmo civis/penais). Em um primeiro momento, tais modelos simplesmente não previam nenhum tipo de não linearidade, de modo que a recomendação de política decorrente desses modelos conceituais apontava para multas elevadas/crescentes e uma alta frequência de auditorias como elementos indutores de um maior nível de conformidade tributária.

Este “modelo clássico” de conformidade tributária, cuja principal referência é o artigo acadêmico *“Income tax evasion: a theoretical analysis”*, de Allingham & Sandmo, publicado em 1972, se amparou, por sua vez, no trabalho seminal *“Crime and punishment: an economic approach”*, de Gary Becker (1968). Allingham & Sandmo (1972) serviram como um importante referencial conceitual, nos anos 1970/80/90, para a construção dos sistemas de conformidade tributária dos países.

A segunda e mais recente abordagem entende a conformidade tributária como resultado da confluência de fatores sociais, psicológicos, macro e microeconômicos. Essa abordagem é resultado de uma série de trabalhos empíricos, parte deles conduzidos e incentivados pela OCDE e países membros. Como resultado desse esforço, em 2004, um novo modelo conceitual de conformidade tributária foi proposto no âmbito das discussões do FTA, como mostra o esquema abaixo.

Fatores determinantes no comportamento do contribuinte



Fonte: OCDE (2004).

O espaço para essa nova abordagem foi sendo reforçado por uma série de estudos que apontam as limitações do modelo clássico. Kirchler (2007), Alm et al (2003) e Frey (2003), por exemplo, constataram que os níveis de conformidade efetivamente observados em diversos países eram bastante superiores àqueles previstos pelos modelos teóricos utilizados até então, sugerindo que tais modelos poderiam não estar incorporando outros aspectos relevantes na decisão dos agentes envolvendo o pagamento de tributos (Braithwaite, 2008 e 2009). Nesse sentido, Frey & Feld (2007), p.1, apontaram que:

A psychological tax contract goes beyond the traditional deterrence model and explains tax morale as a complicated interaction between taxpayers and the government. As a contractual relationship implies duties and rights for each contract party, tax compliance is increased by sticking to the fiscal exchange paradigm between citizens and the state. Citizens are willing to honestly declare income even if they do not receive a full public good equivalent to tax payments as long as the political process is perceived to be fair and legitimate. Moreover, friendly treatment of taxpayers by the tax office in auditing processes increases tax compliance.

Ademais, outros achados empíricos levantaram questões adicionais, tais como aquelas relacionadas à assimetria de informações entre Fisco e contribuintes. É o caso do trabalho de Bérgholo et al (2018), que identificou, nos Estados Unidos, um desalinhamento bastante expressivo entre a probabilidade efetiva de um contribuinte ser auditado e a probabilidade percebida pelas empresas, com um desalinhamento menor no caso da penalidade percebida (ver figura abaixo). O corolário disso é de que uma maior transparência da autoridade fiscal – algo que é desejável, por diversas razões – poderia reduzir a conformidade tributária expressivamente, de acordo com as previsões do “modelo clássico”.

Probabilidade de ser auditado e valor médio das sanções: percepção dos contribuintes versus percentuais efetivos

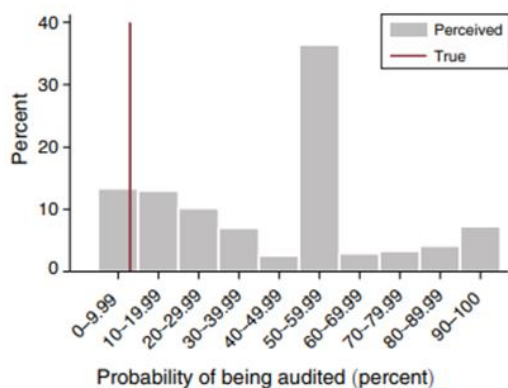


FIGURE 1. PERCEIVED AUDIT PROBABILITY

Notes: $N = 1,791$. The bars represent the distribution of survey responses. The vertical line is the actual probability of being audited.

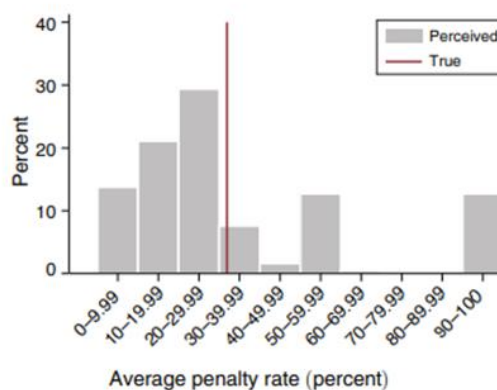


FIGURE 2. PERCEIVED PENALTY RATE

Notes: $N = 1,671$. The bars represent the distribution of survey responses. The vertical line is the actual penalty rate.

Fonte: Bérigolo et al (2018).

Outros achados empíricos também suscitaram dúvidas quanto à previsão do “modelo clássico” de que, quanto maior a penalidade, maior a conformidade tributária. Há certa ambiguidade na relação em nível das sanções e conformidade, sugerindo que outros fatores podem mediar essa relação. Mohdali et al (2014) identificam que o uso de punição em contribuintes que desejam cumprir suas obrigações é ineficaz. Ademais, multas excessivamente elevadas podem gerar efeitos indesejados e inesperados: aumentar resistências ao cumprimento das obrigações tributárias, comprometer uma possível relação de confiança mútua entre Fisco e contribuintes honestos e, até mesmo, produzir certo senso de opressão por parte do Estado (alimentando visões anti Estado).

Outra descoberta importante nessa direção é a de que regras e penalidades não apresentam retorno linear na dimensão da complexidade (Osofsky, 2010; Abeler e Jager, 2013; Devos, 2013). Contribuintes inseridos em sistemas jurídicos tributários mais complexos são menos reativos a novas regras e sanções do que contribuintes em sistemas mais simples.

Foi nesse contexto de questionamento das previsões do “modelo clássico” que começaram a emergir diversos trabalhos sugerindo a aplicação de *insights* da chamada Economia Comportamental ao campo da conformidade tributária.

Antes de desenvolver mais essa questão específica, cabe uma breve explanação sobre o que vem a ser a chamada Economia Comportamental. Para tanto, mais uma vez citamos um trabalho de





















Gary Becker, o livro *“The Economic Approach to Human Behaviour”*, publicado pela primeira vez em 1976. No livro, o economista delinea vários aspectos envolvendo a chamada “teoria da escolha racional”, que, por sua vez, esteve por trás de toda a revolução da macroeconomia teórica iniciada ainda nos anos 1960, envolvendo as expectativas racionais e a microfundamentação dos modelos macroeconômicos (algo pouco usual até então, com macroeconomia e microeconomia caminhando de forma relativamente paralelas).

Sob o arcabouço da “teoria da escolha racional”, os seres humanos teriam preferências estáveis ao longo do tempo e estariam o tempo todo buscando maximizar seu bem-estar (“utilidade”) intertemporalmente. Nesse modelo, os agentes são considerados altamente racionais, levando em conta, o tempo todo, todas as informações disponíveis, as probabilidades dos eventos e análises de custo/benefício nos processos de tomada de decisão. Nesse arcabouço não há espaço para escolhas individuais que sejam inconsistentes.

Embora até hoje essa forma de modelar o comportamento humano ainda seja bastante utilizada na ciência econômica e mesmo em outros campos – inclusive pela possibilidade de ser facilmente descrita por meio de equações algébricas -, já há um bom tempo diversos experimentos envolvendo psicólogos, neurocientistas e economistas têm questionado a “teoria da escolha racional”, com destaque para os estudos de Daniel Kahneman & Amos Tversky.

Tais experimentos detectaram uma série de “vieses cognitivos” nas escolhas dos agentes, que configuram desvios bastante expressivos e persistentes das previsões feitas pela “teoria da escolha racional”. Ademais, constatou-se que, diante da enorme complexidade da realidade e das limitações de capacidade de processamento de informações, os agentes muitas vezes lançam mão de regras simples (“heurística”) para tomar suas decisões – algo que nem sempre é compatível com a “escolha ótima” sob o modelo de escolha racional. A figura abaixo, obtida no Business Insider, resume alguns dos principais vieses cognitivos identificados por essa literatura interdisciplinar.

20 viesamentos cognitivos que afetam suas decisões

<p>1 - Viés de ancoragem</p> <p>Pessoas ficam confiantes com o primeiro naco de informação que têm e se fixam nisso. É o que ocorre quando em negociações salariais uma das partes faz a primeira oferta, forçando que a outra parte se mantenha próxima dessa oferta.</p> 	<p>2 - Disponibilidade heurística</p> <p>As pessoas superestimam a importância de informações no círculo delas. Uma pessoa pode argumentar que fumar não é danoso à saúde porque conhece alguém que chegou aos 100 anos e que fumava 3 maços de cigarro por dia.</p> 	<p>3 - Efeito de popularidade</p> <p>A probabilidade de uma pessoa adotar determinada opinião aumenta de acordo com o número de pessoas que já a tenham. Essa é uma forma poderosa de pensamento de grupo e o principal motivo de discussões improdutivas quando tal efeito está presente.</p> 	<p>4 - Viés de ponto-cego</p> <p>Falhar em reconhecer seu próprio vies cognitivo é um vies em si. As pessoas costumam notar o vies cognitivo e motivacional muito mais nos outros do que em si mesmas.</p> 
<p>5 - Viés de escolha suportada</p> <p>Quando a pessoa escolhe algo, tende a perceber só os aspectos positivos da escolha - mesmo que a escolha apresente defeitos. É o caso de alguém que pensa ser seu cãozinho perfeito - mesmo que ele seja temperamental e morda todos que cheguem perto.</p> 	<p>6 - Ilusão de agrupamento</p> <p>Essa é uma tendência de enxergar padrões em eventos aleatórios. Isso é a chave de várias falácias em casinos, como a ideia de que o vermelho é mais provável de ocorrer em uma rodada de roleta depois de uma sequência de vermelhos.</p> 	<p>7 - Viés de confirmação</p> <p>Pessoas tendem a ouvir de forma seletiva apenas a informação que confirma o que ela já sabe ou pensa sendo isso uma das muitas razões de ser difícil de manter uma conversa razoável sobre mudança climática em alguns países.</p> 	<p>8 - Viés conservador</p> <p>Ocorre quando pessoas favorecem uma evidência anterior em desfavor de uma nova evidência ou informação que emergiu. Pessoas foram lentas em aceitar que a Terra era redonda uma vez que mantinham entendimento anterior de que era plana.</p> 
<p>9 - Viés de informação</p> <p>A tendência de procurar informação quando isso não afeta a ação. Mais informação nem sempre é melhor. Com menos informação as pessoas podem ser até mais precisas em suas previsões.</p> 	<p>10 - Efeito avestruz</p> <p>Opção por ignorar informação negativa ou perigosa "enterrando" a cabeça na areia como um avestruz. Pesquisadores descobriram que investidores fazem checagem do valor de suas posições significativamente em menor número de vezes quando os mercados estão em baixa.</p> 	<p>11 - Efeito de resultado</p> <p>Julgar uma decisão baseada nos resultados - no lugar de considerar exatamente em que circunstâncias a mesma foi tomada. Não é por que se tenha ganhado uma boa quantia de dinheiro em Las Vegas que seja uma boa decisão apostar em casinos para ganhar mais dinheiro.</p> 	<p>12 - Excesso de confiança</p> <p>Alguns de nós ficamos muito confiantes com nossas habilidades, e isso nos expõe a maiores riscos em nossa vida diária. Especialistas são mais propensos a esse vies do que os leigos, uma vez que estão mais convencidos de estar em certos.</p> 
<p>13 - Efeito placebo</p> <p>Quando simplesmente acreditamos que algo vai ter certo efeito em nós aquilo acaba surtindo efeito. Em medicina, pessoas recebem cápsulas vazias de medicamento e pode experimentar o mesmo efeito psicológico de quem recebeu cápsulas com o remédio verdadeiro.</p> 	<p>14 - Viés de pró-inovação</p> <p>Quando um proponente de uma inovação tende a supervalorizar suas utilidades e subestimar suas limitações. É o que costuma acontecer em algumas startups do Vale do Silício.</p> 	<p>15 - Efeito de recência</p> <p>A tendência de considerar em maior peso a mais recente informação do que a anterior. Investidores frequentemente pensam que o mercado vai sempre se comportar com foi hoje e assim tomam decisões tolas.</p> 	<p>16 - Efeito de saliência</p> <p>A tendência de focar no mais aparente e óbvio aspecto de uma pessoa ou conceito. Se o tema é morrer, se pode ficar preocupado em ser devorado por tubarão na praia, e não se preocupar que estatisticamente é mais provável morrer de acidente de carro na ida ou retorno da praia.</p> 
<p>17 - Percepção seletiva</p> <p>Permitir que nossas expectativas influenciem como percebemos o mundo. Um experimento envolvendo futebol entre estudantes de duas universidades mostrou que um time sempre via mais faltas sendo cometidas pelo outro time.</p> 	<p>18 - Efeito de estereótipo</p> <p>Expectativa quanto a grupo ou pessoa em ter certas qualidades desconsiderando informação específica sobre um indivíduo. Muito se ouve que Millennials são inconstantes, e isso pode não ser verdade quanto a uma pessoa específica desse grupo.</p> 	<p>19 - Viés de sobrevivência</p> <p>Erro advindo de focar apenas em exemplos dos que sobreviveram, e assim julgamos erradamente a situação específica. Exemplo disso: podemos pensar que ser empreendedor é fácil e porque não damos ouvidos aos muitos casos que falharam tentando esse caminho.</p> 	<p>20 - Viés de zero-risco</p> <p>Sociólogos descobriram que humanos adoram a certeza - mesmo que isso seja contraproducente. Eliminar o risco inteiramente significa que não existe chance de danos serem causados.</p> 

SOURCES: Brain Biases; Ethics Unwrapped; Explorable; Harvard Magazine; HowStuffWorks; LearnVest; Outcome bias in decision evaluation, *Journal of Personality and Social Psychology*; Psychology Today; The Bias Blind Spot; Perceptions of Bias in Self Versus Others, *Personality and Social Psychology Bulletin*; The Cognitive Effects of Mass Communication, Theory and Research in Mass Communications; The less-is-more effect; Predictions and tests, Judgment and Decision Making; The New York Times; The Wall Street Journal; Wikipedia; You Are Not So Smart; ZhanshayWiki

A partir do reconhecimento desses vieses e da constatação de que eles são relativamente estáveis ao longo do tempo (conforme identificado por Stango & Zinman 2020), é possível utilizar algumas técnicas para implementar intervenções simples, de baixo custo e facilmente escaláveis para alcançar resultados mais efetivos em diversas políticas, inclusive no campo da conformidade tributária. Tais intervenções são conhecidas na literatura da Economia Comportamental como *nudges*, ou, em uma tradução livre, “cutucões/empurrões”.

Voltando à questão da conformidade tributária, começou a ficar cada vez mais evidente que ter um maior conhecimento do comportamento dos contribuintes poderia ajudar a delinear estratégias de conformidade mais eficazes e mesmo eficientes. Não à toa organismos de cooperação internacional

passaram a incentivar o intercâmbio de experiências, pesquisas e guias práticos sobre a aplicação de *behavioural insights* à conformidade tributária (OECD, 2010, 2014, 2017, 2019, 2021; IOTA 2017, 2019, 2021; BID, 2021).

Assim, chegamos ao “estado da arte” da conformidade tributária, que leva em conta o fato de que os níveis de *compliance* refletem a interação de diversas variáveis, podendo inclusive existir algumas não-linearidades, indo muito além do “modelo clássico” – que assumia que o grau de conformidade era função basicamente do risco de detecção e grau de punição, em um contexto no qual todos os contribuintes seriam desonestos e, ou, gostariam de evadir.

4.1.2. *Behavioural insights* aplicados à conformidade tributária

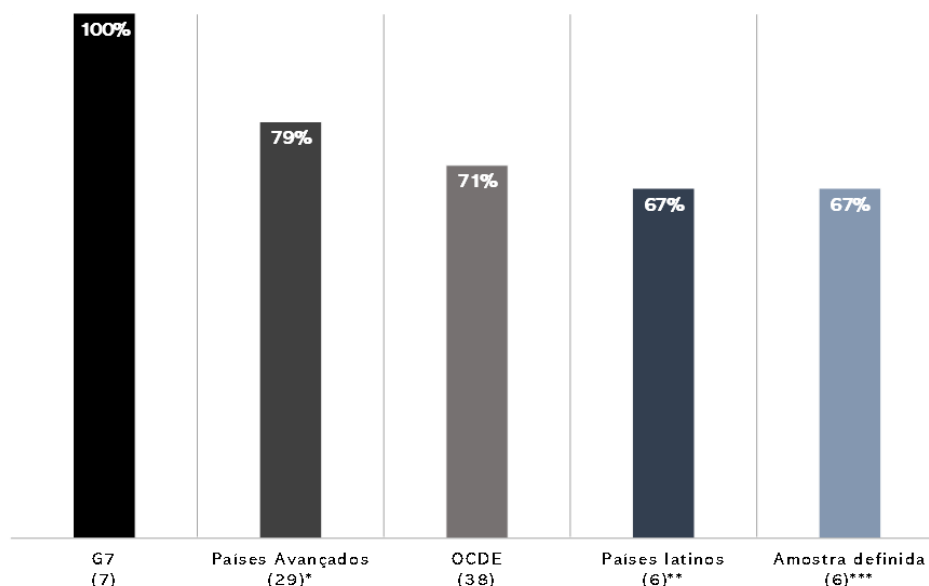
Um levantamento recente realizado pela OCDE aponta que diversos países já levam em conta elementos de economia comportamental para desenhar seus sistemas de conformidade tributária. O Fisco brasileiro se destaca negativamente nesse aspecto, uma vez que, até 2019, ainda não lançava mão de nenhuma técnica ou *insight* comportamental, em claro contraste com vários países latino-americanos comparáveis (como Chile e Colômbia) e com boa parte dos demais países (ver figuras abaixo).

Técnicas e metodologias aplicadas para aprimorar a conformidade tributária em países membros e não membros da OCDE

Jurisdiction	Administration uses behavioural insight methodologies or techniques		All or certain taxpayers are required to use an electronic invoice mechanism for tax purposes		Certain taxpayers are required to use electronic fiscal devices/ cash registers	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Argentina	■	■	■	■	■	■
Australia	■	■	□	□	□	□
Austria	■	■	□	□	■	■
Belgium	■	■	□	□	■	■
Brazil	□	□	■	■	■	■
Bulgaria	□	□	□	□	■	■
Canada	■	■	□	□	□	□
Chile	■	■	■	■	□	□
China (People's Republic of)	□	□	□	□	■	■
Colombia	■	■	■	■	□	□

Nota: Recorte de uma tabela, que é apresentada na íntegra no Anexo II, ao final deste capítulo.
Fonte: OCDE (2021).

Percentual de países, por grande grupo, que adotam insights de economia comportamental nos sistemas de conformidade tributária

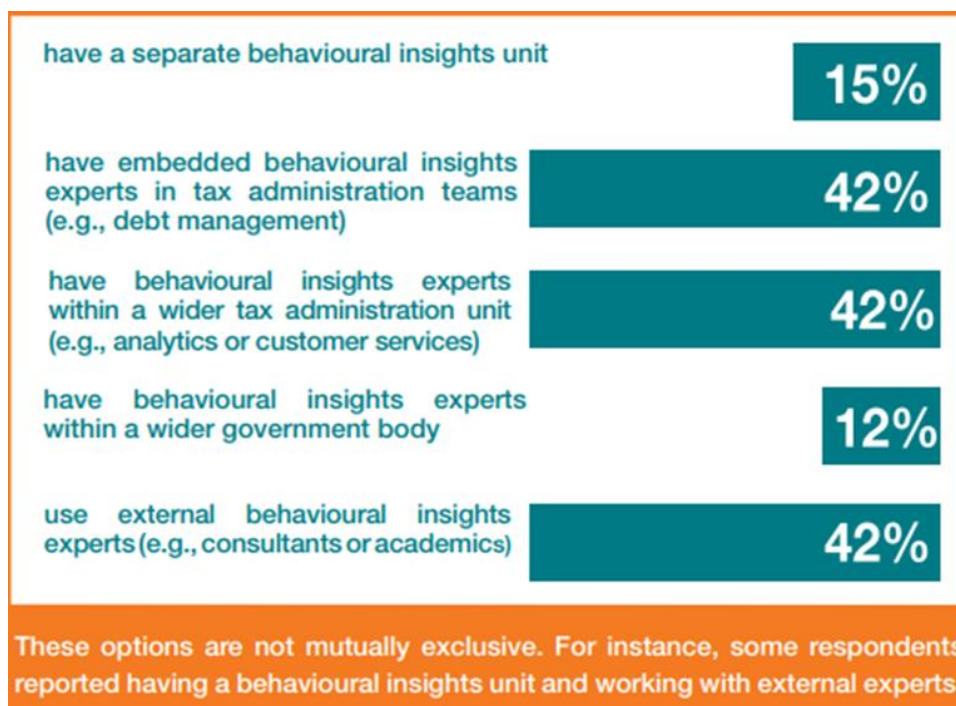


Nota: *Países com renda per capita acima de 30 mil dólares. **Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica México e Peru. ***África do Sul, Colômbia, Estados Unidos, França, México e Reino Unido. Fonte: OCDE 2021.

Interessante notar que recentemente foi publicado um trabalho com aquele que provavelmente é o primeiro experimento utilizando técnicas de economia comportamental aplicado à conformidade tributária no Brasil. Pfeifer & Pacheco (2020) realizam um estudo envolvendo pouco mais de 15 mil contribuintes do IPTU na cidade de São Paulo. Alterações na forma de comunicação, via cartas, adotada para lidar com contribuintes que já estavam com débitos em atraso junto à Prefeitura resultaram em um aumento de pouco mais de 8% da taxa de regularização dos débitos de IPTU em relação à comunicação padrão que a Prefeitura costumava adotar até então. O experimento em si elevou a arrecadação da prefeitura em quase R\$ 1 milhão e, caso fosse implementado para todos os contribuintes em atraso, estima-se que elevaria a arrecadação em cerca de R\$ 60 milhões, com um custo de implementação bastante baixo.

A figura a seguir dá uma ideia de como as Administrações Tributárias vêm incorporando *behavioural insights* às suas organizações e rotinas de trabalho. A pesquisa foi conduzida pela FTA entre seus membros; ao todo, foram 26 países participantes (cujas respostas podem se inserir em mais de um item).

Administrações tributárias que trabalham com *Behavioural Insights* - %



Fonte: Pesquisa FTA (2020).

Com o intuito de mapear e analisar como as Administrações Tributárias vêm incorporando *behavioural insights* aos processos de conformidade tributária, foram reunidas na tabela abaixo uma série de iniciativas para diferentes países. Elas foram extraídas e organizadas a partir de publicação da OCDE em que essas experiências são descritas em quadros ao longo do texto.

As iniciativas, elencadas no Anexo II deste relatório, podem ser agrupadas em quatro áreas: Administração, Comunicação, *Taxpayer Experience* e *Enforcement*.

O maior número de iniciativas se concentra em estreitar a comunicação entre Fisco e contribuintes. Para isso, os fiscos vêm investindo na diversificação dos canais de comunicação com os contribuintes (e-mails, SMS e cartas impressas) e em uma comunicação mais frequente e acessível. Os conteúdos endereçados aos contribuintes geralmente objetivam alertar sobre prazos, prestar esclarecimentos sobre os procedimentos declaratórios, explicitar penalidades em casos de violação a prazos e regras e divulgar princípios sobre educação fiscal e cidadania. No geral, iniciativas associadas a melhorias na comunicação apresentam efeitos positivos sobre a conformidade, podendo a magnitude e significância desse efeito variar conforme o grupo da população e por canal de comunicação.

Estão descritas como “Administração”, as iniciativas de reestruturação dos organismos fiscais com o objetivo de incorporar equipes, unidades e especialistas voltados para *behavioural insights* (BI). Em terceiro, são apresentadas iniciativas enquadradas como *Taxpayer Experience*, direcionadas a melhorar a experiência do contribuinte no cumprimento de suas obrigações: (i) simplificação de formulários; (ii) criação de áreas de acesso próprias dos contribuintes ao site da Administração Tributária; e (iii) uso de linguagens mais acessíveis. Por último e em menor número, foram reunidas e identificadas como *Enforcement* iniciativas empreendidas no sentido de ampliar a divulgação sobre sanções e multas. Essas iniciativas se baseiam no chamado “efeito saliência”, segundo o qual, penalidades tendem a ser mais efetivas quando:

- i. facilmente quantificadas pelos contribuintes e quando suas hipóteses e formas de aplicação são mais bem compreendidas;
- ii. usadas de modo a enfatizar a minimização de perdas e a maximização de ganhos;
- iii. o desenho do arcabouço de penalidades leva em conta que a aversão ao risco e a taxa de desconto intertemporal variam entre os indivíduos da população.

As experiências mapeadas são ilustrativas de mudanças que vêm ocorrendo no modelo de conformidade tributária dos países, em especial em economias maduras, na tentativa de redefinir a relação entre Fiscos e contribuintes sob bases mais cooperativas.

É importante assinalar que alguns aspectos relacionados mais especificamente à aplicação de multas qualificadas na esfera tributária poderão ser abordados e aprofundados em estudos posteriores. Um desses aspectos é a relação entre regulação e regulamentação tributária. As agências reguladoras são muito comuns em países de origem jurídica anglo-saxônica como os Estados Unidos, por exemplo. Esse modelo se expandiu também para países de origem romano-germânica como o Brasil, que tem utilizado a regulação, principalmente, como instrumento de acompanhamento dos contratos de serviços públicos.

O grande desafio sobre o tema “multa qualificada” na jurisprudência está na compreensão de normas jurídicas cujo sentido não são convergentes por unanimidade. Nesse contexto, a regulamentação tem um papel importante no sentido de esclarecer esses conceitos e normas jurídicas. Porém, a depender do que se necessita regulamentar, a diferença pode ser pequena, mas pode gerar confusão entre regulação e regulamentação.

Um dos ganhos que a regulação tributária poderia trazer para o Brasil é uma melhor governança nos processos de fiscalização e aplicação das multas qualificadas, facilitando o cumprimento da legislação tributária. Em geral, as questões tributárias apresentam um alto grau de complexidade

interpretativa que, somado a um sistema jurídico demandante de tempo, como é o caso brasileiro, pode gerar incentivos para multas significativamente majoradas para compensar essa estrutura. Adicionalmente, o atual modelo adotado no Brasil com foco apenas na regulamentação não resolve o problema de insegurança e distorções nas questões tributárias, especificamente nas multas qualificadas.

Portanto, a regulação tributária com um desenho institucional adequado poderia propiciar uma interpretação mais padronizada entre as atividades administrativas de constituição do crédito tributário e as instâncias fiscalizatórias e revisionais. Como resultado, haveria um ganho de previsibilidade e queda do grau de litigiosidade das multas qualificadas no contexto brasileiro. Vale ressaltar que essa é uma conjectura que carece de aprofundamento teórico e empírico – algo que poderia ser aquilatado de forma mais clara em estudos futuros.

Outro aspecto presente no tema de multas é seu caráter orçamentário de crédito para Fazenda Pública. Dependendo da legislação local, a aplicação de uma multa gera uma receita ao governo no regime de competência, ou seja, o valor da multa não gera um benefício imediato de caixa, mas assim mesmo é contabilizado. Ao contrário, quando revertido em caixa para fins de receita, o valor recebido pode ser efetivamente menor do que o inicialmente apontado pela Fazenda Pública. Portanto, em um cenário de multas significativamente altas, a receita do Fisco pode acabar sendo artificialmente elevada.

Diferentemente da contabilidade financeira das empresas, a Fazenda Pública pode não ter a necessidade de provisionar qualquer valor para fazer frente às diferenças entre o regime de competência (valor devido mais multa emitida) e regime de caixa (recebimento efetivo). Portanto, tal prática pode gerar um resultado desfavorável em termos de disponibilidades futuras, principalmente quando os valores reconhecidos em regime de competência divergem muito daqueles realizados em regime de caixa. Esse também é um tema que carece de aprofundamento em estudos futuros que podem gerar impactos positivos para as práticas de contabilidade pública no Brasil e boa gestão.

4.2. Conformidade tributária e desempenho macroeconômico

Por décadas, a relação entre regras e penalidades e conformidade tributária foi pensada de maneira estritamente instrumental, unidirecional e positiva: mais regras e penalidades promoveriam maior

conformidade tributária (Doran, 2009). Por essa lógica, a adição de mais regras, auditorias, penalidades e outros procedimentos compulsórios à estrutura tributária, ainda que esta já fosse complexa e pouco estável, era percebida como uma decisão política estratégica, amparada por acadêmicos e autoridades fiscais.

Contudo, como foi explorado na subseção anterior, entendimentos como esses vêm sendo superados, cedendo lugar para que a conformidade tributária seja analisada a partir de outros fatores, entre eles a complexidade da estrutura tributária.

Os efeitos da complexidade tributária sobre o comportamento e a tomada de decisão é objeto de várias áreas de estudo. Na Economia, estudos empíricos demonstram que os agentes econômicos tendem a tomar decisões subótimas quando submetidos a mercados cujos sistemas de preços e incentivos são muito complexos, determinados por relações não lineares, com muitas exceções às regras postas e mutáveis (Saez, 2010; Brown et al, 2012). Esse resultado sustenta-se quando aplicado à tributação (Abeler e Jäger, 2015; Chetty e Saez, 2013). Experimentos conduzidos mostram que contribuintes são relativamente mais responsivos à introdução de uma nova medida tributária (incentivo, penalidade, alteração de regras e outros tipos) quando estão submetidos a um conjunto simples de regras tributárias pré-existentes (à nova medida). Ou seja, a adição de uma penalidade tributária tende a desempenhar maior *enforcement* sobre contribuintes inseridos em um sistema de regras tributárias simples e claras.

De forma complementar, alguns estudos apontam que sistemas tributários mais simples e claros são melhor compreendidos pelos contribuintes, resultando em maiores níveis de conformidade (Blessner, 2021; Saw & Sawyer, 2010; Pau et al., 2007; Cox & Eger, 2006; Richardson, 2006).

Não há um conceito único e estabelecido sobre o que é um sistema tributário simples ou complexo (Evans e Nam, 2013). Ao longo da literatura esse conceito foi abordado de maneiras distintas e reuniu esforços acadêmicos e de organismos internacionais no sentido de buscar algum tipo de mensuração (Clotfelder, 1983; Slemrod, 2005; OTS, 2015; IMF & OECD, 2017, 2018, 2019). Recentemente, o entendimento mais aceito pela literatura é de que a complexidade tributária se trata de um conceito multidimensional (Hoppe et al; 2018) e bastante sujeito as especificidades de cada país (Hoppe et al, 2021).

Neste contexto de mudanças, o interesse pelos efeitos da complexidade tributária não se restringiu apenas à microeconomia. A qualidade da estrutura tributária passou a ser entendida também como uma variável relevante para explicar o desempenho macroeconômico dos países. Por essas razões,

organismos multilaterais e acadêmicos têm se concentrado em desenvolver indicadores que traduzam a qualidade, a estabilidade e a simplicidade de regras e procedimentos dos sistemas tributários.

Achados da literatura de Economia Comportamental, aliados a debates relativos ao crescimento econômico e à promoção demais investimentos – pertinentes à macroeconomia –, abrem espaço para que dinâmicas ainda pouco exploradas sejam investigadas. Esse é o caso da relação entre o modelo de conformidade tributária, enquanto parte da composição da estrutura tributária, e seus efeitos sobre o desempenho macroeconômico de um país.

Com o objetivo de investigar e quantificar essa relação, foram realizados alguns exercícios estatísticos. Para tanto, optamos pela utilização do indicador *Tax Complexity Index (TCI)*, produzido pela *Global MNC Tax Complexity Project*. Este índice mensura a complexidade da tributação sobre a renda enfrentada por organizações multinacionais em mais de sessenta países. Os dados são obtidos a partir de uma pesquisa global conduzida com consultores tributários que atendem as grandes organizações. Os resultados estão disponíveis para os anos de 2016, 2018 e 2020. Por rigor estatístico, optou-se, desconsiderar o ano de 2020 para os exercícios realizados nestes estudos. Trata-se de um período atípico em função da pandemia, em que a maioria das séries macroeconômicas apresentam ruídos estatísticos muito severos.

O índice geral de complexidade é composto por dois grandes subcomponentes: i) *Tax Code Complexity*, que se refere à complexidade resultante do tratamento dirigido a diferentes tipos de rendas (royalties, juros, preços de transferência e outras dimensões da renda corporativa); e ii) *Tax Framework Complexity*, que trata da complexidade dos aspectos e processos do sistema. O segundo subcomponente, por sua vez, é formado por cinco itens: a) *Guidance*; b) *Enactment Complexity*; c) *Payment & Filing Complexity*; d) *Audits Complexity*; e) *Appeals Complexity*. Os elementos cobertos por cada subcomponente são apresentados em uma tabela no Anexo III.

O interesse da pesquisa realizada neste trabalho reside sobre a abertura *Tax Framework Complexity*, uma vez que objetiva capturar o grau de complexidade das regras, auditorias, sanções, litígio e outros processos aos quais o contribuinte está submetido. O subcomponente *Audits Complexity*, em especial, contém aspectos associados às regras de aplicações de penalidades (ver Anexo III), de forma que, considerando os fins deste estudo, optou-se por testar a relação dessa variável com o desempenho dos países.

Para tanto, optamos por utilizar a variável macroeconômica que, geralmente, é considerada como o principal indicador-síntese de desenvolvimento econômico de um país: o seu nível de PIB per capita (quociente entre o PIB total e a população residente).

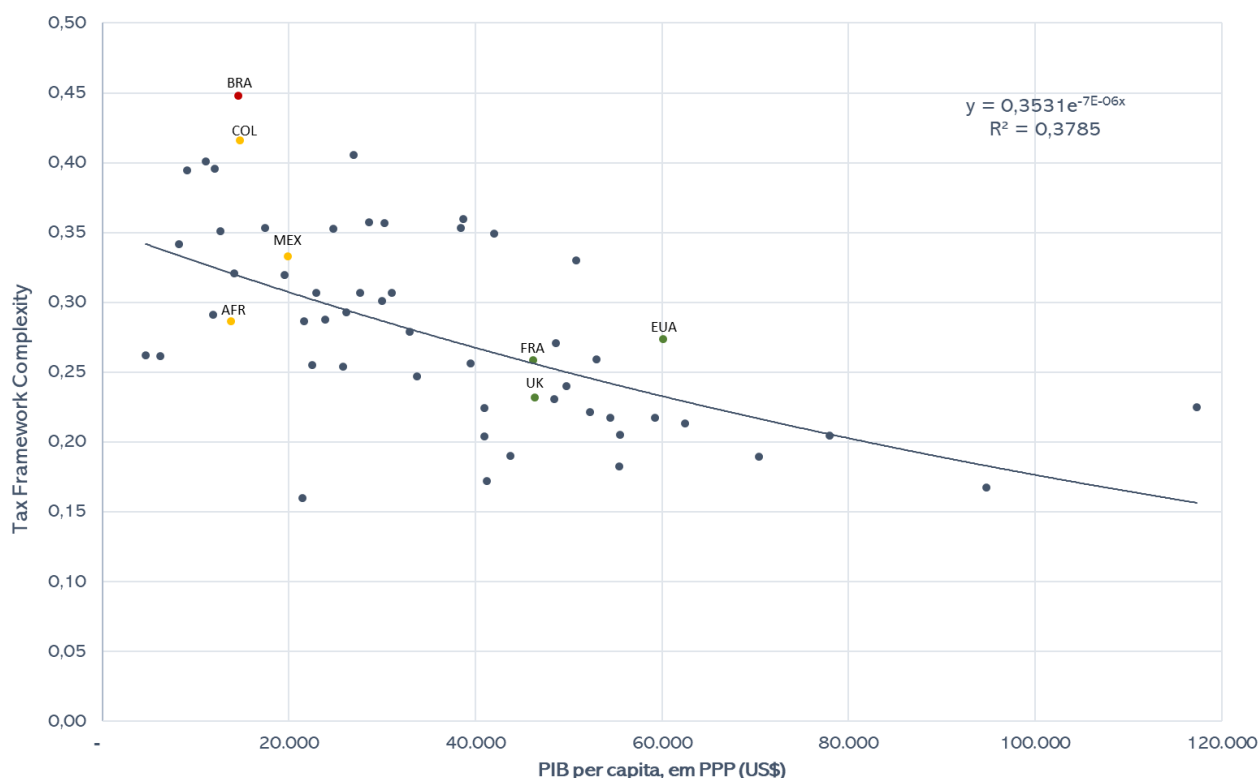
De acordo com o chamado modelo neoclássico de crescimento econômico (para mais detalhes, ver Jones, 1999 e 2006), a evolução do PIB per capita no médio e longo prazo depende, grosso modo, da acumulação de capital físico, capital humano e de ganhos de produtividade. E esses determinantes do PIB, por sua vez, são afetados por políticas públicas e diversos aspectos do ambiente institucional de um país, os quais afetam os fluxos de novos investimentos, a competitividade das exportações, a confiança e a segurança jurídica dos agentes econômicos, e mesmo os incentivos à inovação (de produtos e processos). Com efeito, o PIB per capita, ao ser endógeno a todas essas variáveis macroeconômicas e microeconômicas/institucionais, acaba de fato sendo uma boa síntese do desenvolvimento econômico de um país (embora não necessariamente isso se estenda para a avaliação do bem-estar da sociedade).

Para comparações mais adequadas entre os países, faz-se necessário utilizar essa variável convertida a uma unidade comum, já ajustada para lidar com diferentes cotações cambiais e níveis de preços dentre os países. Assim, iremos utilizar os dados de PIB per capita em dólares norte-americanos ajustados pela Paridade do Poder de Compra (*Purchasing Power Parity*, ou PPP), a preços constantes de 2017 (de modo a excluir da análise a inflação, já que se quer comparar o nível real, em volume, do PIB per capita dos países).

Um primeiro exercício envolveu uma comparação entre os níveis de PIB per capita dos países e seus respectivos valores associados ao *Tax Framework Complexity*, conforme mostra o gráfico de dispersão abaixo. Cada ponto corresponde a um dos cinquenta e sete países analisados (para os quais se considerou uma média simples dos anos de 2016 e 2018 das duas variáveis que estão sendo correlacionadas). A análise dos dados aponta para uma relação negativa e relativamente forte entre essas duas variáveis, de modo que é correto dizer que estruturas tributárias mais complexas estão associadas a menores níveis de PIB per capita.

Em particular, é digno de nota na figura abaixo o fato de que o Brasil é claramente um “outlier” (uma observação aberrante, atípica): dado nosso nível de PIB per capita, nossa complexidade tributária deveria ser bem menor. Ou, alternativamente: dada nossa complexidade tributária muito elevada, nosso PIB per capita deveria ser bem menor do que aquele efetivamente observado. Naturalmente, essa é uma análise preliminar, que leva em conta apenas duas variáveis (um exercício multivariado, que leve em conta outras variáveis de controle, pode ajudar a dar uma ideia um pouco mais precisa da magnitude dessa relação entre complexidade do PIB per capita e complexidade tributária).

Relação entre complexidade da estrutura tributária e renda per capita



Nota: Os dois grupos de países analisados ao longo da pesquisa são indicados por suas abreviaturas. O ponto em vermelho corresponde ao Brasil. Os pontos em amarelo correspondem a África do Sul, Colômbia, México. E os pontos em verde correspondem a Estados Unidos, França e Reino Unido. Os dados de PIB per capita está expresso em dólares constantes de 2017 e ajustados pela paridade do poder de compra.

Fontes: FMI e Tax Complexity Index.

A título de comparação, foram destacados com cores diferenciadas os países selecionados para compor os Grupos 1 e 2 da pesquisa comparada que se verá na seção 5 deste relatório, com as cores preto e amarelo, respectivamente. Os países do Grupo 1 posicionam-se próximos da reta de regressão. O Grupo 2, com exceção da África do Sul, posiciona-se acima da reta de regressão, mas ainda assim abaixo do Brasil, que corresponde ao ponto mais distante da reta na faixa superior.

Ainda no contexto dessa análise mais preliminar, repetimos o exercício apresentado acima, mas agora levando em conta apenas um dos componentes do índice *Tax Framework Complexity*, o *Audits Complexity*, e o PIB per capita. Tal como no caso anterior, a associação é claramente negativa, com o Brasil também se constituindo em um *outlier*.

A análise gráfica mostra que os países do Grupo 1 permanecem próximos da reta de regressão. Os países em amarelo, Grupo 2, com exceção da África do Sul, apresentam desvios significativamente superiores à reta de regressão.

Relação entre “Audits Complexity” e renda per capita



Nota: Os dois grupos de países analisados ao longo da pesquisa são indicados por suas abreviaturas. O ponto em vermelho corresponde ao Brasil. Os pontos em amarelo correspondem à África do Sul, Colômbia, México. E os pontos em verde correspondem a Estados Unidos, França e Reino Unido. Os dados de PIB per capita está expresso em dólares constantes de 2017 e ajustados pela paridade do poder de compra.

Fontes: FMI e Tax Complexity Index.

Com o objetivo de obter um entendimento mais aprofundado dessas relações, optou-se pela análise desses dados a partir de um exercício econométrico um pouco mais completo: uma regressão multivariada em *cross-section*. O principal ganho do modelo em relação aos exercícios de correlação simples anteriores, que expressam relações entre apenas duas variáveis, é que ele permite avaliar a relação entre as variáveis de interesse, controlada por outros fatores que também podem afetar a variável dependente - no caso, o PIB per capita.

Para realizar o exercício, testou-se, além dos indicadores de complexidade tributária (incluindo seus subcomponentes), diversos outros indicadores institucionais e microeconômicos, obtidos na base de dados do Índice de Liberdade Econômica, calculado pelo *Fraser Institute*. Optou-se por utilizar

sempre as médias dos indicadores nos anos de 2016 e 2018 – deixando, portanto, 2020 de fora da amostra, por conta de eventuais ruídos estatísticos gerados pelo choque pandêmico.

Após diversos testes, envolvendo quase 50 variáveis explicativas distintas, a versão final do modelo que apresentou as melhores propriedades estatísticas englobou as seguintes variáveis explicativas (isto é, condicionantes microeconômicos e institucionais que explicam as diferenças de PIB per capita efetivamente observadas entre os 57 países da amostra): (i) um indicador que capta o nível de regulação dos mercados (quanto maiores as regulações, menor o PIB per capita); (ii) a alíquota média de importação de bens e serviços (quanto maior a tarifa, menor o PIB per capita); (iii) o volume de investimentos em ativos fixos realizados pelos governos (quanto maiores essas inversões, maior o PIB per capita); (iv) um indicador que busca captar quão bem estão definidos os direitos de propriedade nos países (quanto mais alto esse indicador, maior o PIB per capita); e (v) integridade do sistema legal do país (quanto mais íntegro, maior o PIB per capita).

O modelo também englobou duas variáveis do *Tax Complexity Index* (apresentado acima): (i) o indicador *Tax Framework Complexity*; e (ii) um dos componentes do indicador anterior, o *Audits*. Em ambos os casos, o sinal apontado pelo exercício estatístico é negativo: ou seja, quanto maior o valor numérico desses indicadores (denotando sistemas tributários mais complexos, bem como modelos de auditoria e penalidades também complexos), menor o PIB per capita. No caso da variável *Audits*, o exercício também aponta uma não linearidade: modelos de auditoria e penalidades mais complexos geram impactos proporcionalmente maiores, conforme a complexidade vai se elevando.

O modelo tem como variável dependente o PIB per capita, expresso em PPP a valores de 2017. A variável independente de interesse é *Tax Complexity Index* e *Audits Index*, apresentadas na tabela como $\text{LOG}(\text{TAX_COM})$, $\text{LOG}(\text{AUDITS})$ e $\text{LOG}(\text{AUDITS})^2$ ⁴. Os dados usados no modelo referem-se à média das variáveis em questão dos anos de 2016 e 2018 e somam 56 observações. Todas as variáveis foram expressas em log. No caso de *Tax Complexity* e *Audits*, variáveis independentes de maior interesse, observa-se que ambas são significativas, inclusive *Audits* em sua forma quadrática. A relação entre essas variáveis é negativa, sinalizando que quanto maior a complexidade tributária de país e quanto mais complexo seus modelos de auditorias e penalidades, menor tende a ser o seu crescimento econômico.

⁴ Essa notação indica que a variável *Audits* foi usada na sua forma quadrática.

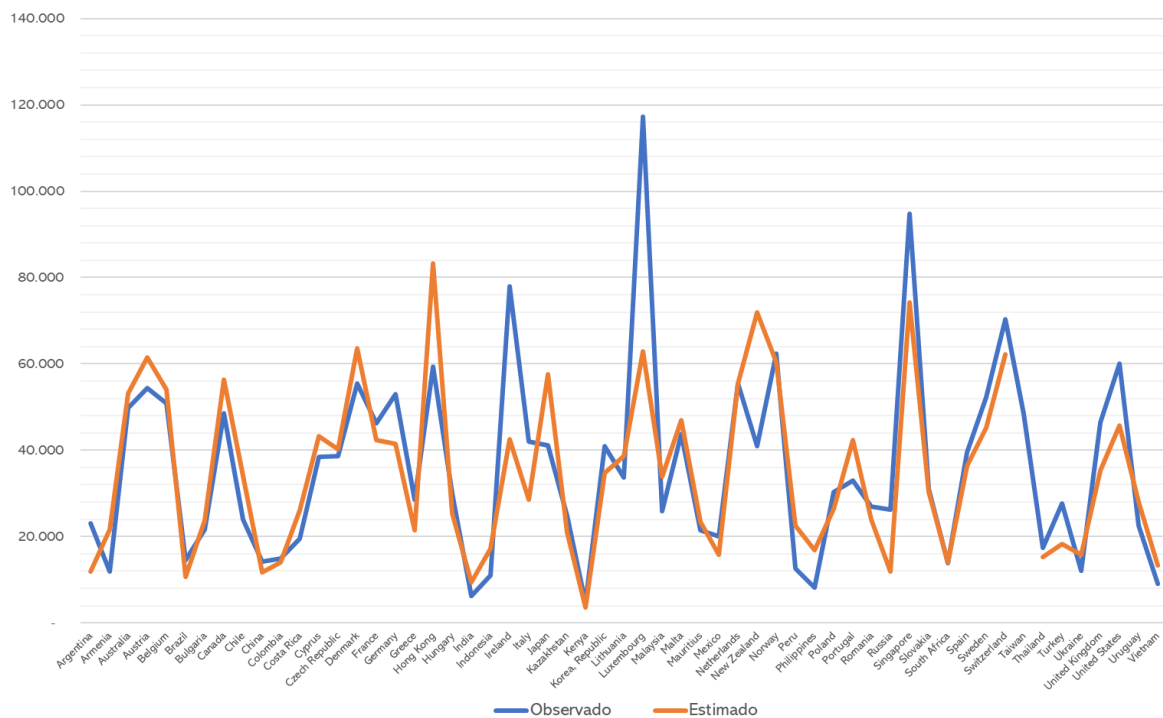
Resultados do modelo econométrico

Variável dependente LOG (PIB_PC)				
Variáveis	Coeficientes	Desvio padrão	t-Statistic	Prob.
LOG(BURDEN_REG)	0,49	0,25	1,98	0,05
LOG(TARIFF_RATE)	1,88	0,29	6,41	0,00
LOG(GOV_INV)	0,41	0,11	3,59	0,00
LOG(PROP_RIGHTS)	0,87	0,34	2,55	0,01
LOG(INTEGR_LEGAL)	0,75	0,29	2,59	0,01
LOG(TAX_COM)	-0,76	0,31	-2,44	0,02
LOG(AUDITS)	-1,99	1,06	-1,88	0,07
LOG(AUDITS)^2	-1,27	0,47	-2,69	0,01
R-quadrado	0,77			
R-quadrado ajustado	0,74			
Observações	56			

Fonte: FMI, Fraser Institute e Tax Complexity Index.

A figura abaixo apresenta, para cada país, o PIB per capita efetivamente observado na média 2016-2018 e aquele previsto pelo modelo apresentado acima. Como pode ser notado, a aderência é bastante elevada, com alguns poucos casos “aberrantes” (notadamente países que são paraísos fiscais corporativos, como Irlanda e Luxemburgo – que apresentam PIBs per capita bem superiores àqueles previstos pelo modelo acima).

Grau de ajuste do modelo estimado



Com base nas elasticidades estimadas, é possível realizar algumas simulações de “reformas”. Avaliamos qual seria o impacto no PIB brasileiro caso o indicador *Audits*, que foi de 0,57 na média 2016-2018, convergisse para o valor efetivamente observado, no mesmo período, na média de África do Sul, Colômbia e México (0,44). Ou seja: uma redução de 22,8% do indicador brasileiro. Isso, segundo o modelo estimado, elevaria o PIB per capita brasileiro em 6,2% - um impacto bastante expressivo. Naturalmente, essa simulação não permite avaliar quão fácil é (ou não) reduzir a complexidade associada ao modelo de auditoria e penalidades brasileiro, de modo a se aproximar daqueles dos três países listados acima. De qualquer modo, esse exercício indica ganhos importantes em termos de desempenho macroeconômico provenientes de reformas nesse tema.

Por fim, é importante notar que mesmo esse exercício multivariado é, ainda, bem simplificado, uma vez que a limitação dos dados disponíveis (sobretudo do indicador de *Tax Complexity*, cuja série histórica se iniciou apenas em 2016) não permite avaliar de maneira mais cuidadosa eventuais relações de causalidade. De qualquer modo, a aproximação inicial realizada nesta seção sugere que, de fato, o tema da complexidade tributária é relevante para se aquilatar o desempenho macroeconômico de um país, por meio dos diversos canais de transmissão elencados anteriormente neste trabalho: maiores custos de transação; maior oferta de oportunidades para corrupção; maior insegurança jurídica; maior contencioso tributário, limitando a capacidade de investimentos das empresas, dentre outros fatores.

Sendo a complexidade tributária percebida como uma importante variável para o desempenho macroeconômico, países vêm buscando aprimorar suas estruturas de conformidade tributária. Nesse contexto, abordagens associadas à adição de novas regras e penalidades têm se tornado menos frequentes em jurisdições reconhecidas como referências em boas práticas tributárias e em estudos elaborados por organismos internacionais, *think tanks* e universidades. A perda de espaço destes tipos abordagens é corroborada por resultados empíricos que indicam que contribuintes tendem a ser menos responsivos à adição de regras e sanções em estruturas tributárias complexas (Abeler e Jäger, 2013, 2015). Contrariamente, políticas e práticas que favorecem a comunicação e confiança entre fisco e contribuintes ganharam força na última década, sobretudo, nas economias desenvolvidas (OCDE, 2021, p. 145).

A OCDE tem se dedicado a debater esse conceito⁵ e a catalogar diferentes tipos de programas de cooperação tributária desenvolvidos nos países. Segundo a OCDE (2021), foram identificadas e classificadas, por tipo de contribuinte, iniciativas de cooperação tributária, em 2019, para uma amostra de 59 países (inclusive o Brasil), composta por membros da OCDE e outras economias relevantes (ver Anexo II.B). Deste grupo, 61% dos países apresentam políticas e programas de cooperação entre fisco e grandes contribuintes, 22% dos países apresentam iniciativas de cooperação focadas em *High-net-worth individual* (HNWI) e 29% apresentam iniciativas destinadas a outros segmentos de contribuintes. O Brasil, como mencionado acima, destoa da amostra por reportar a inexistência de iniciativas de cooperação tributária.

⁵ O conceito de programa de cooperação foi objeto de discussão em várias publicações da OCDE, a qual recomenda adotar como referência a publicação *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (2016). De forma geral, programas de cooperação contemplam iniciativas direcionadas a promover a transparência e segurança jurídica.

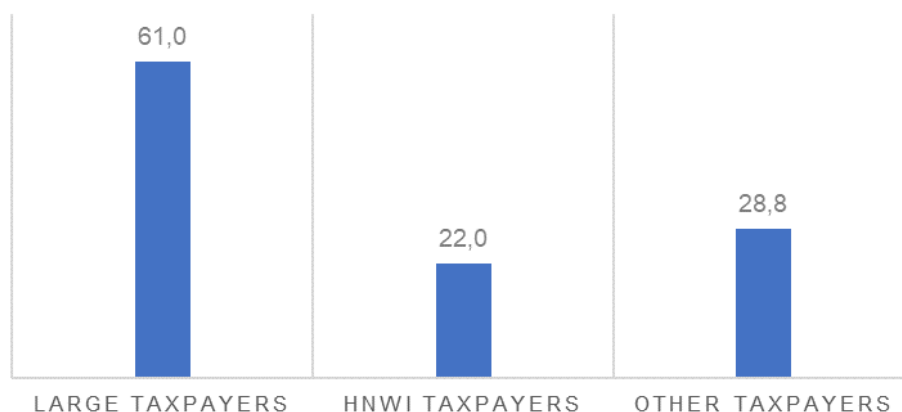
Existência de programa de cooperação, por tipo de contribuinte, em 2018 e 2019

Jurisdiction	Co-operative compliance approach exists for ...					
	Large taxpayers		HNWI taxpayers		Other taxpayers	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Argentina	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Australia	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Austria	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Belgium	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Brazil	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Bulgaria	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Canada	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Chile	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
China (People's Republic of)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Colombia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Fonte: OCDE (2021, p. 344 e 345).

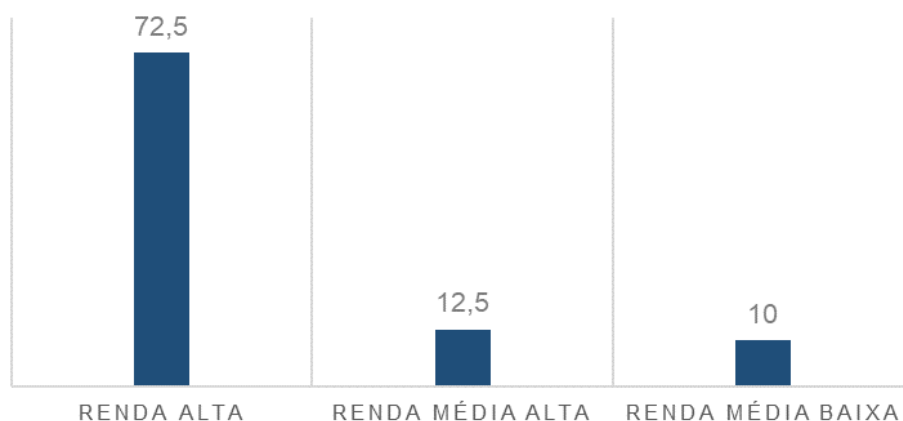
Observa-se ainda que esse mesmo grupo de países, quando ordenado por nível de renda (renda alta, renda média alta e renda baixa, conforme classificação do Banco Mundial para 2022), indica que 72% dos países da amostra de alta renda possuem ao menos um programa de cooperação. Entre os países de renda média alta, segmento no qual o Brasil está inserido, 12% dos países apresentam ao menos uma iniciativa de cooperação tributária, segundo o levantamento da OCDE (2021). Por fim, entre os países de renda baixa, apenas 10% apresentam alguma iniciativa. Esses resultados mostram que, embora práticas de cooperação tributária estejam disseminadas em economias desenvolvidas, elas ocorrem em menor números nas demais economias.

Ocorrência de iniciativas de cooperação tributária, por tipo de contribuinte, entre países da amostra, 2019 (%)



Fonte: OCDE (2021).

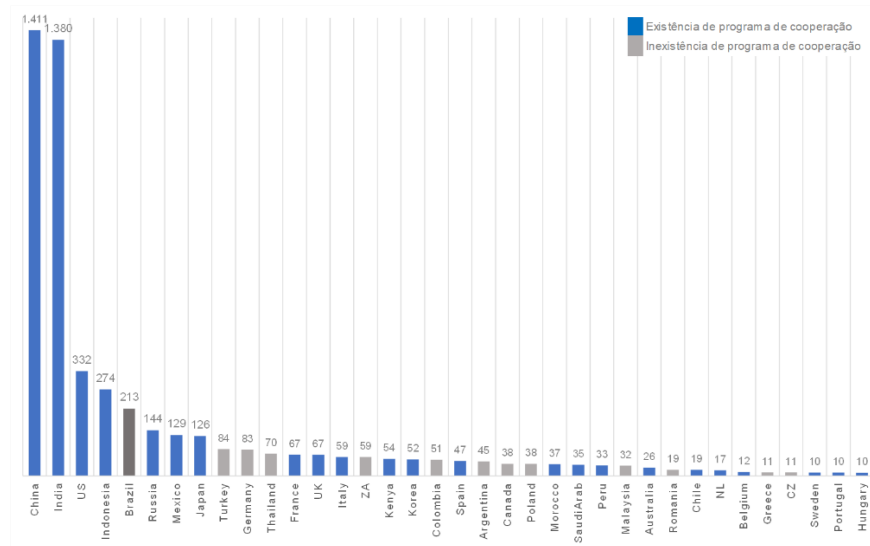
Ocorrência de iniciativa de cooperação tributária entre países da amostra, por nível de renda do país, 2019 (%)



Nota: Os cinquenta e nove países da amostra selecionada pela OCDE (2021) foram classificados por nível de renda, conforme parâmetros do Banco Mundial. Fonte: OCDE (2021) e WB (2022).

Analisando-se os países por porte populacional (variável *proxy* para o número de contribuintes), observa-se que entre os países mais populosos da amostra (acima de 100 milhões de habitantes), o Brasil é o único cuja resposta para existência de iniciativa de cooperação tributária foi negativa (em cinza), conforme o levantamento da OCDE (2021).

Tamanho da população em relação a existência de programa de cooperação tributária (milhões de habitantes, em 2022)



Nota: O gráfico apresenta os países da amostra selecionada pela OCDE (2021) com população total acima de 10 milhões, ordenados de maneira decrescente conforma estimativas de população do World Bank de 2022. Fonte: WB (2022) e OCDE (2021).

5. ANÁLISE JURÍDICA COMPARADA DA MULTA QUALIFICADA NO CENÁRIO INTERNACIONAL E BRASILEIRO

O estudo empírico comparado realizado nesta seção tem como finalidade identificar os modelos de multas qualificadas de países selecionados, especialmente quanto: (i) ao percentual definido pela legislação dos países escolhidos, (ii) aos critérios legais para aplicação da multa qualificada e (iii) aos critérios jurisprudenciais de interpretação sobre a aplicação da multa qualificada, a fim de que, após o levantamento dos dados nacionais, o modelo brasileiro possa ser analisado à luz das experiências de outros países.

5.1. Multa qualificada no Brasil

Para traçar o desenho do modelo brasileiro de aplicação da multa qualificada previsto na legislação federal e, conseqüentemente, possibilitar sua futura comparação com os modelos internacionais dos países selecionados, foram levantadas as seguintes informações sobre as multas qualificadas:

- i. Legislação em vigor na esfera federal acerca da multa qualificada;
- ii. Jurisprudência administrativa, representada pelas decisões proferidas pela CSRF do CARF nos 3 anos que antecedem a pesquisa, isto é, de 01/01/2019 a 31/12/2021; e
- iii. Jurisprudência judicial, representada pelas decisões proferidas pelo STF e STJ sobre o tema.

Diferentemente do corte eleito para a pesquisa dos modelos internacionais, o levantamento das informações nacionais não se limitou à multa qualificada para fins de imposto de renda de pessoas jurídicas (*Corporate Income Tax - CIT*), sendo estendida às penalidades aplicadas em relação a todos os tributos federais no que diz respeito aos itens ii. e iii., de modo a capturar o retrato abrangente do modelo brasileiro federal.

▣ Panorama da legislação federal

A multa qualificada federal está prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996⁶, que prevê ser devida em dobro a multa de ofício de 75% prevista no inciso I do mesmo artigo⁷ – isto é, ao percentual de 150% do valor do tributo devido – nos casos previstos nos artigos 71⁸, 72⁹ e 73¹⁰ da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Referidos dispositivos da Lei nº 4.502/1964 tratam exemplificativamente como circunstâncias qualificativas da imputação da penalidade a sonegação, a fraude e o conluio.

Assim, a aplicação de multa qualificada pressupõe a existência do elemento subjetivo, qual seja, o dolo no descumprimento da obrigação tributária. A aplicação da multa qualificada no patamar de 150% do tributo devido atrai, também, a formalização de representação fiscal para fins penais, com o encaminhamento ao Ministério Público Federal, de modo que o contribuinte passa a responder na esfera penal por crimes contra a ordem tributária, nos termos do artigo 83 da Lei 9.430/1996¹¹.

Ressalta-se estar prevista no referido artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ainda, a multa agravada prevista no §2º, em que os percentuais da multa de ofício (75%) e da multa de ofício qualificada (150%) serão aumentados de metade, nos casos de embaraço à fiscalização pelo contribuinte, ao deixar de prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas solicitados (artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991) ou apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei nº 9.430/1996. Esta multa, contudo, não é objeto do presente estudo, razão pela qual não tem sua aplicação analisada.

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁷ Art. 44 (omissis)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁸ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

⁹ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹⁰ Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

¹¹ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (...)

▣ Jurisprudência administrativa

Para a identificação dos parâmetros adotados pelo CARF na aplicação da multa qualificada federal, bem como dos elementos de prova considerados para a subsunção do fato à norma, foram mapeadas as decisões publicadas pela CSRF nos 3 anos que antecederam a pesquisa (01/01/2019 a 31/12/2021).

Assim, por meio da ferramenta de busca de acórdãos disponibilizada no site do tribunal administrativo¹², foram pesquisadas as palavras-chave “multa e qualificada ou qualificação” nas ementas das decisões, limitadas ao período de 01/2019 a 12/2021. Como primeiro resultado dessa busca, foram localizados 1.587 resultados em todas as turmas e câmaras do CARF. Foram, então, segregados os acórdãos publicados pelas turmas da CSRF, resultando em uma amostra de 257 decisões.

Ao ser analisada, a amostra resultou nos seguintes dados quantitativos:

Resultados da CSRF	Acórdãos analisados		Acórdãos descartados	
257	179		78	
	Afastamento da multa qualif.	Manutenção da multa qualif.	Não conhecimento	Matéria alheia à pesquisa
	89	90	37	41

A análise qualitativa dos acórdãos publicados pela CSRF entre 2019 e 2021 permitiu a agregação dos principais fundamentos nos grupos abaixo relacionados:

Afastamento da multa qualificada			
Fundamentos	Qtd.	%	
Não houve prova do dolo do sujeito passivo para justificar a qualificação da multa	77	87%	
Aplicação da tese firmada no REsp 1599511/SP, recurso repetitivo, pelo STJ	12	13%	

¹² Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

Manutenção da multa qualificada			
Fundamentos	Qtd.	%	
Prova da conduta dolosa do sujeito passivo	56	62%	
Declaração/documentos falsos caracterizam sonegação	14	16%	
Conduta reiterada e relevante	13	14%	
Operações simuladas que revelam intenção do contribuinte em reduzir tributação	2	2%	
Utilização de interpostas pessoas	2	2%	
Deixar de recolher os valores descontados dos segurados caracteriza fraude	1	1%	
Legislação à época dos fatos autorizava qualificação sem verificação de dolo	1	1%	
Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado	1	1%	

No que diz respeito aos acórdãos em que houve o afastamento da multa qualificada, verificou-se que a CSRF adota majoritariamente como fundamento a ausência, nos autos dos processos administrativos, de prova do dolo do sujeito passivo capaz de atrair a qualificação da multa.

Nesse sentido, verificou-se que a CSRF, por diversas vezes, entendeu serem isoladamente insuficientes para atrair a qualificação da pena as seguintes circunstâncias:

- i. Reiteração e relevância do valor envolvido, sendo medidas ou graduações da própria infração, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo;
- ii. Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexos causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os fatos geradores colhidos pelo Fisco e as condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964;
- iii. Omissão de receitas, mesmo que da atividade do sujeito passivo, não é, em regra, relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo. Nesse sentido, são as Súmulas CARF nº 25: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64” e nº 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”;
- iv. A simples constatação de declaração inexata, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;

- v. A glosa de despesas porque o contribuinte não comprovou a efetividade do pagamento ou da prestação do serviço não autoriza por si só a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964;
- vi. A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente bancária, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada;
- vii. A mera tentativa de compensação de créditos não administrados pela Receita Federal ou de terceiros não é suficiente para autorizar a aplicação da multa qualificada;
- viii. A utilização de pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com a intenção de sonegar tributos, não é capaz de justificar a exigência da multa qualificada; e
- ix. O “abuso de direito” e, ou, “defeito dos negócios jurídicos” não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, afastando a aplicação da multa qualificada.

Outro fundamento identificado na pesquisa jurisprudencial refere-se à impossibilidade de qualificação da multa de ofício “quando fundamentada na ilegalidade da transferência, ao adquirente, da responsabilidade pelo pagamento da comissão do corretor, na compra e venda de imóveis, tendo em vista decisão do Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo (REsp 1599511/SP, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Segunda Seção, DJe 06/09/2016)”¹³.

Os acórdãos analisados em que a CSRF manteve a multa qualificada aplicada aos contribuintes têm como principal fundamento a comprovação do dolo do sujeito passivo. Verifica-se, nesse sentido, a relevância das seguintes provas, utilizadas na fundamentação das decisões:

- i. Prática de atos desprovidos de propósito comercial e substância econômica, realizados unicamente para reduzir a base de incidência de tributos;
- ii. Atos que alteram as características dos fatos geradores dos tributos visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

¹³ Vide acórdãos 9202-009.893, 9202-009.892, 9202-009.660, 9202-009.659, 9202-009.658, 9202-009.657, 9202-009.656, 9202-009.655, 9202-009.654, 9202-009.653, 9202-009.652 e 9202-009.651.

- iii. Omissão substancial e, ou, reiterada de informações ao Fisco em montantes significativos quando comparados com a receita declarada pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada;
- iv. Critérios de relevância e de recorrência ou reiteração da conduta; e
- v. Constitui fraude, penalizada com multa qualificada, o procedimento reiterado de se apropriar de créditos sabidamente inexistentes, com vistas a reduzir artificialmente o tributo devido.

Adicionalmente, outros elementos foram apontados como determinantes para a manutenção da multa qualificada mesmo sem a análise pormenorizada, a princípio, da prova carreada aos autos, como, por exemplo:

- i. Declaração/documentos falsos;
- ii. Não recolhimento dos valores descontados dos segurados; e
- iii. Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Nota-se, nesse contexto, a divergência de entendimento na própria CSRF quanto a alguns dos atos praticados pelos contribuintes no que diz respeito à qualificação (ou não) da multa. É o caso, por exemplo, da omissão de receitas, da reiteração da conduta e da utilização de interpostas pessoas.

▣ Jurisprudência judicial

Para a identificação dos critérios adotados sobre o tema “multa qualificada” na jurisprudência judicial, foram levantadas e sistematizadas as decisões colegiadas proferidas pelo STF¹⁴ e pelo STJ¹⁵, disponíveis para consulta pública na base de dados desses tribunais.

Nesse cenário, foram buscados acórdãos que contivessem as palavras-chave “multa e qualificada ou qualificação”¹⁶. Inicialmente, para a definição da amostra a ser analisada havia sido proposto o corte temporal de julgamentos ocorridos nos 3 anos que antecedem a pesquisa (01/01/2019 a 31/12/2021). Considerando, contudo, o baixo retorno de resultados para o período, a busca foi rea-

¹⁴ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>

¹⁵ Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>

¹⁶ Ressalte-se não terem sido consideradas nesse levantamento as decisões monocráticas proferidas sobre o tema.

lizada sem a referida limitação em ambos os Tribunais. Especificamente quanto ao STJ, foram aplicados filtros para restringir os órgãos julgadores à Primeira e Segunda Turmas, à Primeira Seção e à Corte Especial, às quais compete o julgamento de matéria tributária¹⁷.

Nesse cenário, foram identificados os seguintes resultados quantitativos:

	Resultados	Acórdãos objeto de análise	Acórdãos descartados
STF	53	1	52
STJ	56	2	54

Os acórdãos descartados correspondem a temas alheios ao escopo da pesquisa, como, dentre outros, decisões sobre matérias não tributárias; discussão sobre penalidades que não a qualificada; aplicação de penalidade processual; julgamentos anteriores à Constituição Federal de 1988 (CF/88).

□ STF

Com relação às decisões analisadas, identificou-se **1 decisão** disponível na base de dados do **STF** com os termos de busca utilizados. Trata-se do acórdão proferido no Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090/SC, em que foi reconhecida a existência de repercussão geral da matéria e eleito o recurso como representativo de controvérsia do Tema 863. O *leading case* tem como objeto justamente a investigação da (in)constitucionalidade da aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, §1º c/c inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

A questão foi levada ao STF pelos contribuintes sob a ótica da violação ao direito de propriedade, assegurado pela CF/88, e aos princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica. No entendimento dos contribuintes, a aplicação de penalidade em percentual superior ao valor do tributo devido configura enriquecimento ilícito do erário e deveria observar a conduta – se dolosa ou não – praticada pelo contribuinte.

¹⁷ A despeito de a multa qualificada federal objeto de análise nesta pesquisa ter reflexos na esfera criminal, a Sexta Turma, a quem compete o julgamento da matéria penal, foi excluída da busca jurisprudencial por, em regra, não abordar a questão sob a ótica da legislação tributária.

Em suas contrarrazões, a União pugna pelo reconhecimento da constitucionalidade do dispositivo aduzindo a finalidade indutora da norma, que, ao ser fixada em patamar elevado, visa coibir e punir a prática de condutas dolosas que resultem no descumprimento da obrigação tributária. Além disso, defende não ser aplicável o princípio constitucional do não confisco a sanções por atos ilícitos.

A repercussão geral foi reconhecida pela maioria do Plenário em 29/10/2015 ao fundamento de que a questão é “relevante dos pontos de vista econômico e jurídico” e “transcende os interesses das partes envolvidas, pois alcança potencialmente todos os entes federativos e contribuintes”¹⁸.

Considerando a afetação do mencionado RE como repercussão geral e a sistemática de precedentes prevista no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), os recursos direcionados ao STF que tratam desse tema têm sido sobrestados nos Tribunais Regionais Federais (TRFs) de origem, para posterior aplicação do entendimento a ser alcançado pelo STF quanto às balizas para a aplicação do artigo 44, §1º c/c inciso I, da Lei nº 9.430/1996, o que justifica, também, o baixo número de resultados na busca de jurisprudência.

Ao abranger a análise de forma não exaustiva a outras modalidades de multas que não apenas a qualificada, é possível identificar que o STF confere tratamentos distintos a penalidades tributárias moratórias e punitivas. Os termos são empregados com a finalidade de diferenciar as sanções moratórias, voltadas a coibir o atraso no recolhimento do tributo, das multas impostas em razão das demais infrações à legislação tributária (punitivas).

O parâmetro adotado pelo STF parte do entendimento de que “a impontualidade é uma falta menos grave” se comparada a condutas que resultem na ausência ou insuficiência no recolhimento do tributo¹⁹, razão pela qual sua jurisprudência tem se firmado no sentido de limitar as multas punitivas a 100% do tributo devido e as multas de mora ao percentual de 20%.

Tal entendimento, contudo, decorre de precedentes em que o STF não especifica a natureza da multa examinada - se isolada, qualificada ou agravada - e, portanto, não avalia a questão a partir do elemento subjetivo (dolo). Excetua-se, nesse contexto, a ADI nº 551/RJ, em que foi analisada e julgada inconstitucional legislação do Estado do Rio de Janeiro que previa a imposição de multa de 200% em razão do não recolhimento do tributo e multa de 500% no caso de sonegação, por violação ao princípio do não confisco.

¹⁸ STF. RE 736090 RG, Relator Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 26/11/2015.

¹⁹ Ex.vi. AI nº 727872 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 28/4/2015.

Nesse tocante, em 17/2/2022 foi afetado o Tema 1195 da repercussão geral, para que seja analisada a “Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido”. O recorte quanto às multas “não qualificadas” nesse *leading case* remete justamente à distinção em relação aos casos em que é necessária a verificação da presença de dolo no descumprimento da obrigação tributária.

Assim, com base nas decisões proferidas pelo STF, não é possível afirmar que o limite de 100% do valor do tributo devido aplica-se, sem ressalvas, à multa qualificada nas hipóteses de fraude, simulação ou conluio. Ressalte-se, ainda, que a apreciação da matéria no STF, em regra, é obstada pela aplicação da Súmula nº 279/STF²⁰ ou reputada como infraconstitucional.

□ STJ

Apesar de a multa de 150%, prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, ter sido abordada sob perspectivas distintas, o **STJ** conferiu aos **2 acórdãos** (REsp 1.803.385/SC²¹ e AgInt no REsp 1.583.275/SC²²) identificados na busca jurisprudencial a mesma resolução, no sentido de:

i. manter o julgamento alcançado pelo Tribunal de origem com relação à ocorrência de fraude e sonegação, pois a análise quanto à ocorrência do dolo é obstada pela Súmula nº 7, do STJ²³, que impede o revolvimento dos fatos e das provas pela instância superior; e

ii. afastar a análise da violação ao princípio do não confisco, por se tratar de matéria constitucional, de competência do STF.

Especificamente quanto a esse ponto, ressalta-se a manifestação do Ministro Relator no REsp nº 1.803.385/SC, acompanhado por unanimidade pela Segunda Turma:

(a) “o STF tem se posicionado no sentido de que as cominações impostas ao contribuinte, por meio de lançamento de ofício (multa de ofício ou punitiva), decorrentes do fato de haver se omitido na declaração e no recolhimento tempestivo da contribuição, não importam efeito confiscatório”, bem como que

20 “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.”

21 STJ. REsp 1803385/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 31/05/2019.

22 STJ. AgInt no REsp 1583275/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe 21/09/2016.

23 “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”

- (b) a “relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição” deve ser devidamente demonstrada a partir das peculiaridades do caso concreto.

Nota-se, portanto, que o STJ reitera a importância da análise, pelo Tribunal de origem, dos elementos fáticos que comprovam ou refutam a existência de conduta dolosa, para fins de demonstração, inclusive, da proporcionalidade da pena aplicada à conduta praticada.

Ao abranger a busca, também de forma não exaustiva, às demais discussões sobre penalidades tributárias, verifica-se que, em parte considerável dos acórdãos, o STJ obstou o conhecimento da matéria pela aplicação das Súmulas 280/STF²⁴, 283/STF²⁵ e 284/STF²⁶.

□ Síntese do cenário da multa de ofício qualificada no Brasil

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

As multas tributárias na legislação brasileira podem ser classificadas pelo descumprimento de obrigações tributárias principais (multa moratória), por descumprimento de obrigação acessória (multa isolada) e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício (multas de ofício).

As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade no adimplemento da obrigação tributária. Por sua vez, nos termos do artigo 61, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, a multa de mora será calculada a uma taxa de 0,33% por dia de atraso, sendo o percentual de multa limitado a 20%. A segunda modalidade de multa, qual seja a multa isolada, é aplicável nos casos em que ocorrer o descumprimento de obrigação acessória, por exemplo na hipótese de declaração de compensação não homologada.

Já a multa de ofício, prevista pelo art. 44, I da Lei 9.430 /96, é aplicada em caráter punitivo, sendo imposta à alíquota de 75% sobre a totalidade ou diferença do tributo nos casos de (i) falta de pagamento ou recolhimento; (ii) falta de declaração; (iii) declaração inexata. Essa multa pode ser qualificada nos termos do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, que prevê ser devida em dobro a multa de ofício 75% prevista no inciso I do mesmo artigo – isto é, ao percentual de 150% do valor do

²⁴ “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário.”

²⁵ “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

²⁶ “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.”

tributo devido – nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (ex. dolo do contribuinte)?

A aplicação de multa qualificada pressupõe a existência do elemento subjetivo, qual seja, o dolo no descumprimento da obrigação tributária. A aplicação da multa qualificada, no patamar de 150% do tributo devido atrai, também, a formalização de representação para fins penais, com o encaminhamento ao Ministério Público Federal, de modo que o contribuinte responderá na esfera penal por crimes contra a ordem tributária, nos termos do artigo 83 da Lei 9.430/1996, regulamentado pelo Decreto nº 2.730/1998.

Neste sentido, a Lei nº 4.502/1964 trata exemplificativamente como circunstâncias qualificativas da penalidade a sonegação, a fraude e o conluio, tratando-se, portanto, de critérios subjetivos.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

A autoridade Fiscal tem o ônus de comprovar, no momento da autuação fiscal, a existência do critério necessário, qual seja o dolo, para aplicação da multa qualificada a conduta do contribuinte. Isto é, compete a autoridade fiscal comprovar que o sujeito passivo tinha o intuito de praticar a conduta dolosa.

Neste sentido, entre os 88 acórdãos encontrados afastando a qualificação da multa imposta pela Fiscalização, 77 foram fundamentos na ausência de comprovação do dolo do sujeito passivo.

Assim, ao analisar a jurisprudência, é comum perceber alguns casos nos quais ocorre a qualificação de multas por simples presunção de omissão de receitas do contribuinte. Contudo, o entendimento majoritário é de ser obrigação da autoridade fiscal comprovar a existência de dolo na conduta do sujeito passivo.

Sobre esse aspecto, grande parte das decisões entende que a expressividade dos valores omitidos e a reiteração da conduta, por exemplo, não são suficientes para qualificar a multa de ofício. Por-

tanto, seria necessário comprovar, por exemplo: a utilização de empresas fictícias, desmembramento indevido de empresas para enquadramento em regime especial de tributação (simples), utilização de pessoas interpostas (laranjas), apresentação de notas fiscais inidôneas, declarações zeradas, declarações falsas de inatividade, declarações inexatas, discrepâncias entre valores declarados ao Fisco Federal e ao Fisco Estadual.

Com relação aos 89 acórdãos que mantiveram a qualificação, 56 são baseados na prova de conduta dolosa por parte do contribuinte.

▣ **Panorama da evolução da aplicação de multas pela Administração tributária federal**

Dados sobre a aplicação e arrecadação de multas tributárias no Brasil não são divulgados e acompanhados periodicamente. Com o intuito de conhecer e analisar a aplicação de multas tributárias, desagregadas por espécie, foram solicitados à Receita Federal, a partir da Lei de Acesso à Informação (LAI), dados absolutos relativos ao número de procedimentos com aplicação de multas e valores lançados, por tipo de multa.

Em resposta, foram disponibilizados três tipos de dados – número de procedimento, valor da multa e valor do principal –, desagregados em quatro espécies de multas – multa de mora, multa de ofício, multa qualificada e multa agravada (ver Anexo). Segundo o órgão, os dados de procedimentos fiscais com multa foram extraídos do Sistema Ação Fiscal. A modalidade da multa correspondente a cada procedimento fiscal, por sua vez, foi inferida adotando-se os seguintes critérios:

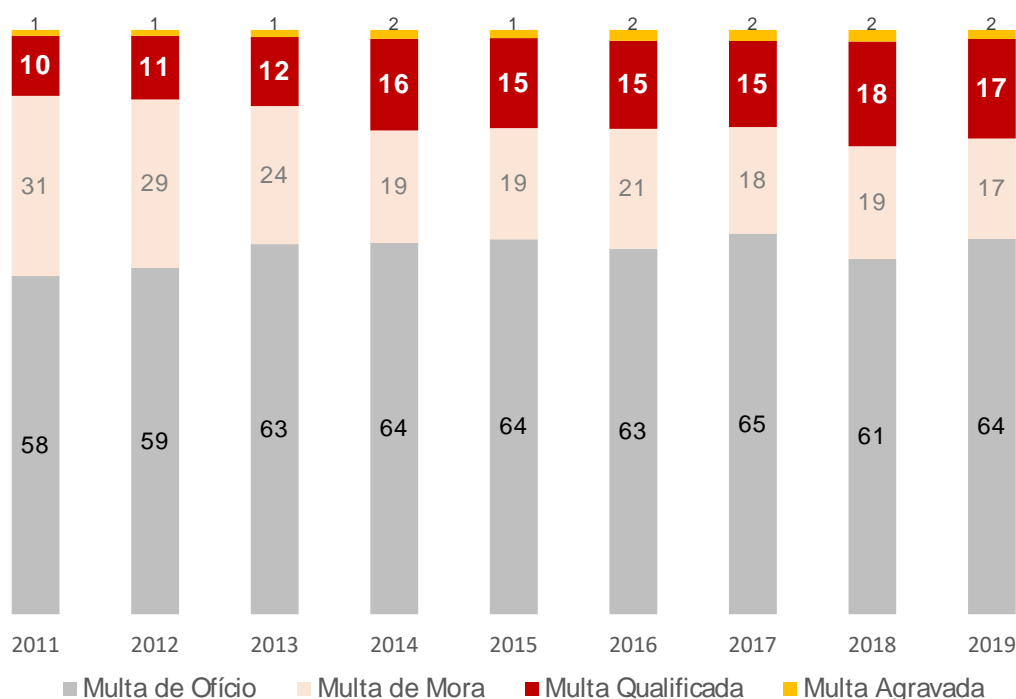
- multas cujos valores fossem menores que 75% do principal foram classificadas como “multas de mora”;
- multas cujos valores fossem 75% do principal foram classificadas como “multas de ofício”;
- multas cujos valores fossem 150% do principal foram classificadas como “multas qualificadas”;
- multas cujos valores fossem maiores que 150% do principal foram classificadas como “multas agravadas”.

Por esse método, interpreta-se que um procedimento fiscal com multa não pode ser classificado em mais de uma modalidade de multa. Em outras palavras, a partir do racional exposto na resposta ao pedido de acesso à informação os pesquisadores concluíram que os procedimentos fiscais foram tratados como excludentes: aqueles que desencadearam a aplicação de multa qualificada não são contabilizados em nenhuma outra modalidade de multa. Essa regra aplica-se na contabilização de multas em valor e em quantidade de procedimentos.

Os dados fornecidos têm periodicidade anual e se estendem de 2011 a 2020. Em relação aos dados desse último ano, optou-se por retirá-los da amostra analisada. A interrupção brusca de muitas atividades econômicas e fiscais em função da pandemia fizeram daquele ano um *outlier*.

Em termos de número de procedimentos, observa-se que, dentre o total de procedimentos fiscais envolvendo a aplicação de multa, as multas de ofício e as qualificadas tornaram-se mais representativas. Isto significa dizer que, do total de multas aplicadas em 2011, 58% e 10% eram de multas de ofício e qualificadas, respectivamente. Em 2019, elas passaram a representar 64% e 17% do total de procedimentos fiscais com multas. Seguindo tendência contrária, a aplicação de multas de mora apresentou acentuada redução no período. E, por último, nota-se que a participação das multas agravadas se manteve baixa e relativamente estável no período.

Figura 1: Ocorrência das modalidades de multa, por ano (% do total de procedimentos fiscais com multas)



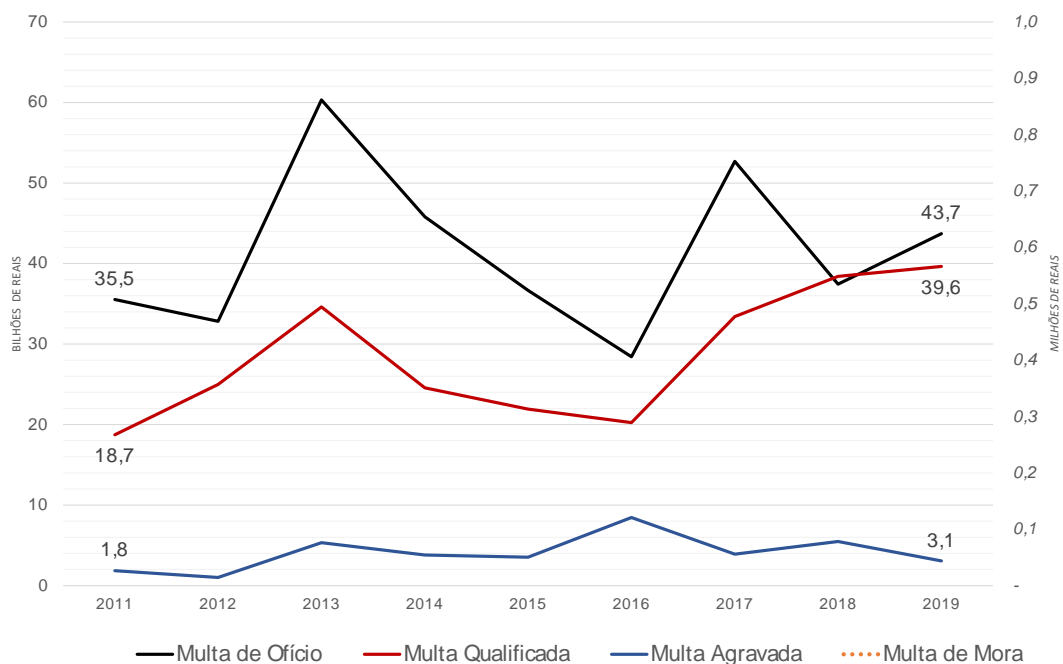
Nota: Classificação por modalidade de multa foi inferida pela RFB a partir de percentuais em relação ao lançamento principal.

Fonte: RFB. Elaboração Própria.

Além do número de procedimentos, também foram obtidos no pedido de acesso à informação valores lançados por modalidade de multa. Para avaliar a evolução desses valores em termos reais, eles foram ocorridos pelo IPCA para o ano de 2021. Observa-se que os valores lançados de multas de ofício e qualificadas cresceram entre 2011 e 2019, ao passo que os lançamentos com multas de mora reduziram drasticamente. Cabe observar que as multas de mora apresentaram tendência

muito distinta das demais modalidades de multa (em bilhões de reais) e, por essa razão, são apresentadas isoladamente em outro gráfico. Para melhor compreender a dinâmica das multas tributárias federais, é recomendável que os fatores que fizeram com que a série de multa de mora tivesse um comportamento descolado das demais sejam oportunamente investigados junto com a Receita Federal.

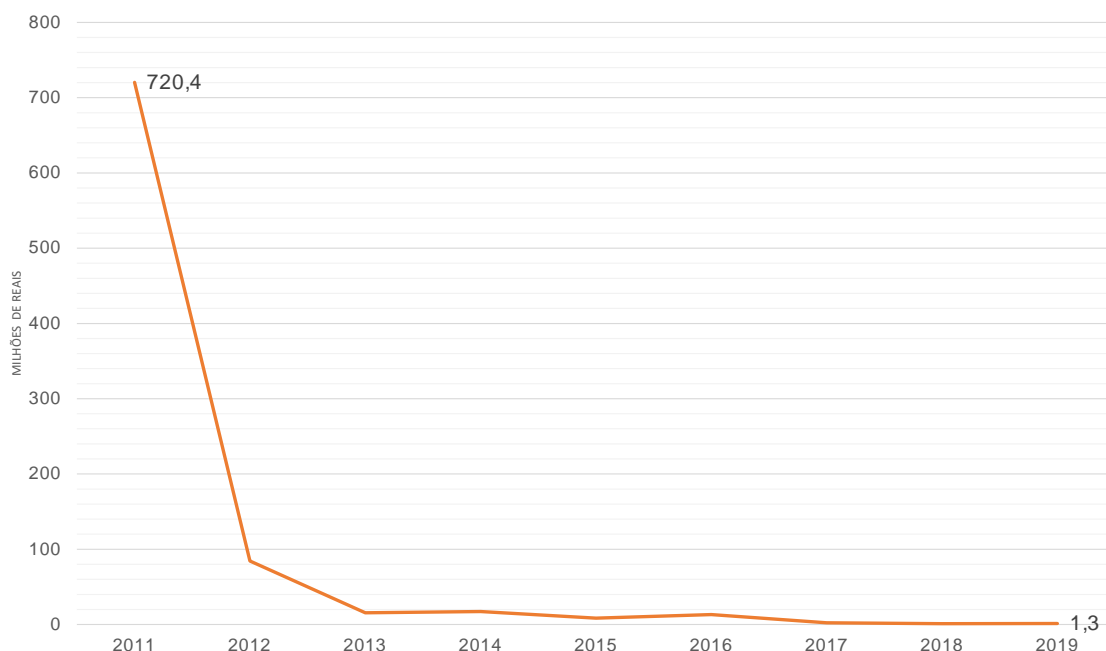
Figura 2: Multas em valor, por espécie de multa (em valores de 2021)



Nota: Os valores relativos à multa de mora são apresentados no eixo secundário, em milhões de reais de 2021. Todos os valores de multas foram corrigidos pelo IPCA Geral.

Fonte: IPEADData e RFB.

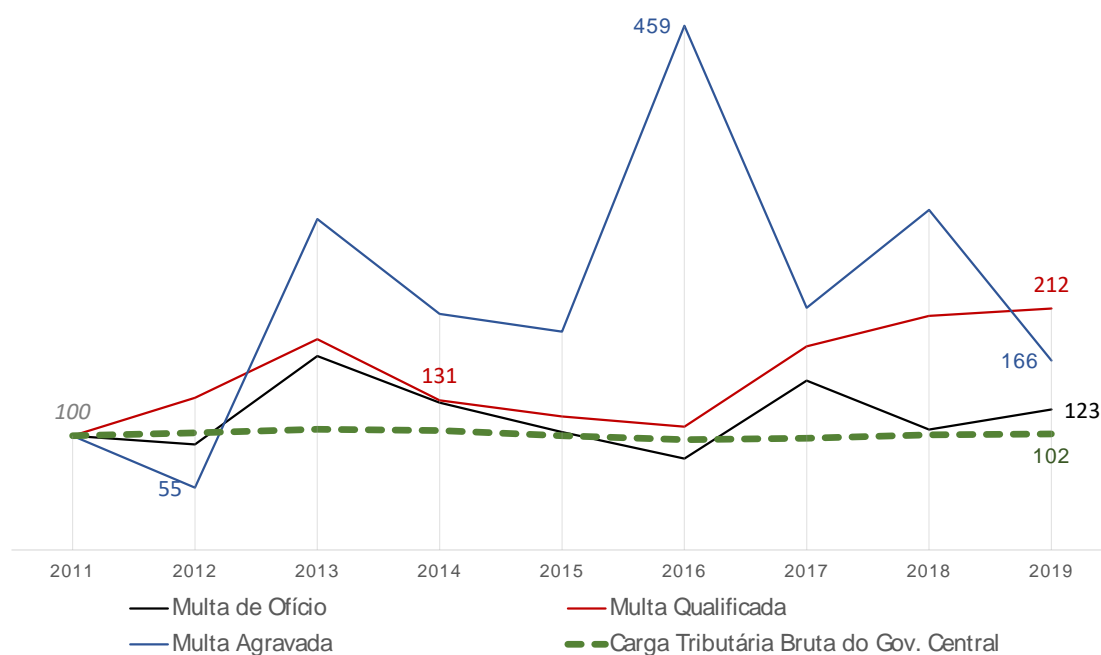
Figura 3: Multas de mora em valor (em valores de 2021)



Nota: Os valores relativos à multa de mora são apresentados no eixo secundário, em milhões de reais de 2021. Todos os valores de multas foram corrigidos pelo IPCA Geral.
Fonte: IPEADData e RFB.

Com o intuito de observar como essas séries variaram ao longo do tempo em termos reais, construiu-se um índice com base 100 em 2011 e aplicadas variações relativas a cada ano por modalidade de multa. Observa-se que ao final desses nove anos, as multas qualificadas apresentaram o maior crescimento, de 112%. Em segundo lugar estão as multas agravadas, que cresceram 66% comparando 2011 a 2019. As multas de ofício cresceram 23% comparando ponta a ponta. As multas de mora não foram consideradas nesta análise, uma vez que apresentaram tendência distinta das demais séries, como visto no gráfico anterior. À título de comparação, a carga tributária bruta total do Governo Central manteve-se relativamente estável. Ou seja, o crescimento real no valor aplicado em multas, em especial multas qualitativas, não pode ser atribuído a uma elevação real na carga tributária bruta federal.

Figura 4: Índice de variação real das multas tributárias, por modalidade, comparativamente à evolução da carga tributária bruta do Governo Geral (2011=100)



Nota: Valores corrigidos pelo IPCA Geral.
 Fonte: IPEADData, STN e RFB.

As análises realizadas sugerem um crescimento real na aplicação de multas qualificadas comparativamente às demais modalidades de multas. Esta tendência aparentemente não pode ser atribuída à política tributária do período, tendo em vista o comportamento da série de carga tributária bruta do governo central (linha pontilhada em verde). Contudo, conclusões mais robustas e a identificação de potenciais fatores por detrás desse movimento requerem a análise de dados de multas tributárias em um horizonte temporal mais longo, a partir de dados mais granulados (por tributo, tipo de lançamento e outras possibilidades de recortes). Além disso, uma base de dados pública e ampla sobre multas tributárias permitiria a aplicação de testes e eventuais ajustes nos critérios adotados para a classificação das multas, o que contribuiria para a qualidade das inferências feitas.

De qualquer modo, tendo em vista os resultados reunidos na seção 1.1, o fato de o Brasil apresentar um crescimento real das receitas com multas o coloca em tendência contrária às práticas e iniciativas que vem sendo adotadas em outros países. Conforme mostra o Anexo II, há uma tendência muito forte, incentivada pela OCDE, de aprimorar instrumentos, conteúdos e canais de comunicação e cooperação entre fisco e contribuintes. Por outro lado, ao tratar de medidas de *enforcement*, os países têm ampliado campanhas que objetivam instrumentar o contribuinte, valorizar os incentivos (deduções, abatimentos, reduções e outros) em detrimento de multas. Ou seja, entre as evidências coletadas, a política de conformidade brasileira parece se configurar como uma tendência isolada que poderá, dentro dos próximos anos, distanciar o país ainda mais dos demais.

5.2. Multa qualificada no cenário internacional

A pesquisa comparada foi organizada a partir de 2 grupos de países, selecionados a partir de critérios científicos dados sobre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) divulgados pelo FMI no *Working Paper “Multiple Dimensions of Human Development Index and Public Social Spending for Sustainable Development*. Para fins de comparação internacional dos modelos jurídicos de multa qualificada, os dados levantados em cada um dos países selecionados foram analisados buscando responder às seguintes perguntas:

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?
2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?
3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

5.2.1. Grupo 1 - Países desenvolvidos

▣ Estados Unidos

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

O *Internal Revenue Service* (IRS), administração tributária federal dos Estados Unidos, sintetiza as penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias nas 6 categorias abaixo descritas. As penalidades estão previstas no *Internal Revenue Code* (“IRC”), contido no Título 26 do Código dos Estados Unidos (*United States Code* ou “26 USD”).

- i. Devolução de Informações: se aplica aos contribuintes que não enviarem ou não fornecerem corretamente a declaração de informações exigidas ou a declaração de beneficiário até a data de vencimento (§ 6721 e §6722 do IRC, 26 USD).

- ii. Falha de arquivamento: se aplica quando o contribuinte não envia sua declaração de imposto de renda na data de vencimento (§ 6651 do IRC, 26 USD).
- iii. Falha de pagamento: se aplica quando o contribuinte não paga o imposto devido na data do vencimento (§ 6651 do IRC, 26 USD).
- iv. Falha do preparador: destinada a penalizar má conduta de advogados, contadores públicos certificados, agentes registrados ou qualquer pessoa que seja paga para preparar declarações fiscais (§ 6694, § 6695, §6700, §6701, §6713, §7206, §7207, §7216 e §7408 do IRC, 26 USD).
- v. Cheques desonrados: se aplicam quando o banco do contribuinte não honra seu cheque ou outra forma de pagamento (§ 6657 do IRC, 26 USD).
- vi. Pagamento a menor do imposto estimado: se aplica quando o contribuinte não paga o imposto estimado com precisão ou pontualidade. Existem duas subespécies dessa penalidade, uma aplicada aos contribuintes pessoas jurídicas e outra aos contribuintes pessoas físicas (§ 6654, §6655 e §6662 do IRC, 26 USD).

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (ex. dolo do contribuinte)?

No que concerne às multas por falha de pagamento (iii.) e cheques desonrados (v.) não existe previsão de multa majorada.

A multa por *devolução de informações* (i.) é cobrada no valor de US\$250 por cada devolução e não poderá exceder o valor de US\$3.000.000. A penalidade máxima aplicável é diferente para pequenas e grandes empresas. Se a devolução ocorrer por desrespeito intencional da legislação será cobrada multa a partir de US\$500, sem limitação de valor máximo. A legislação prevê critérios também para a redução da multa de acordo com o período em que for entregue a declaração ou for corrigida a informação prestada equivocadamente.

A multa por *falha de arquivamento* (ii.) possui previsão de agravamento em duas situações. A primeira delas está relacionada ao período de atraso no envio da declaração. Nesse caso, a multa será de 5% do imposto devido por mês de atraso, até o limite de 25%. Se o atraso for maior que 60 dias, a multa mínima por não apresentação é de US\$435 (para declarações de imposto que devem ser apresentadas em 2020) ou 100% do imposto, o que for menor. Na hipótese de falha fraudulenta a multa é triplicada, tornando-se de 15% do imposto devido por mês de atraso no envio, até o limite de 75%.

As penalidades por pagamento a menor do imposto estimado (vi.) podem ser majoradas no caso de negligência, desrespeito às regras ou subavaliação substancial do imposto de renda. Em todos os casos, a multa aplicada será de 20% da parcela do recolhimento a menor do imposto. A negligência seria configurada quando não há tentativa razoável de seguir as leis tributárias na preparação da declaração. O desrespeito às regras, por sua vez, é compreendido como a desconsideração imprudente ou intencional das regras e regulamentos relacionados ao imposto. Enfim, a subavaliação substancial é a subestimação da obrigação tributária e se aplica: (a) para pessoas físicas, quando o contribuinte subestimar sua obrigação tributária em 10% do imposto devido em sua declaração ou US\$5.000, o que for maior; e (b) para pessoas jurídicas, quando o contribuinte reivindicar uma Dedução de Renda Empresarial (Seção 199-A) e a obrigação for subestimada em 5% do imposto devido ou US\$5.000, o que for maior.

Já as penalidades por *falha do preparador* (iv.) possuem algumas caracterizações de conduta relevantes.

No caso de falha por subavaliação da responsabilidade do contribuinte, assim compreendida qualquer subavaliação do preparador em relação ao imposto a pagar pelo contribuinte ou superavaliação do valor a ser creditado ou reembolsado, a multa aplicável ao preparador será de US\$1.000 ou 50% da renda derivada (ou a ser derivada) pelo preparador para preparar a declaração ou reivindicação de imposto, o que for maior. Caso seja verificada subavaliação por conduta dolosa ou imprudente, a multa passará a ser de US\$5.000 ou 75% da renda derivada (ou a ser derivada) pelo preparador para preparar a declaração ou reivindicação de imposto, o que for maior.

A falha por promover abrigos fiscais abusivos é aplicada de acordo com a conduta do preparador. Se forem prestadas declarações falsas sobre benefícios fiscais da operação, será aplicada multa de 50% da receita bruta que a pessoa auferiu pela atividade. Caso haja exagero de avaliação bruta, assim compreendida a situação na qual a declaração do valor de qualquer propriedade ou serviços exceder 200% do valor determinado como avaliação correta, a multa corresponderá a US\$1.000 ou

100% da receita bruta que a pessoa obteve para atividade de cada entidade ou acordo e participação em cada venda.

No capítulo 75 do IRC (“Crimes, outras ofensas e confisco”, subcapítulo A - “crimes”) são listadas também algumas penalidades que condenam a intenção do contribuinte em se esquivar das obrigações impostas pela legislação tributária, as quais encontram-se detalhadas abaixo.

Prevista no § 7201 do IRC, 26 USD, a penalidade por tentativa de evasão ou anulação de impostos é direcionada a pessoa que intencionalmente tente de qualquer maneira evadir ou anular impostos. A multa aplicável é de até US\$100.000 para pessoas físicas e US\$500.000 para pessoas jurídicas. A pena poderá também ser de até 5 anos de prisão, cumulativa ou alternativamente à multa.

A conduta de falha intencional em recolher, prestar contas ou pagar impostos é prevista no § 7202 do IRC, 26 USD, e sujeita à multa de até US\$10.000. A pena poderá também ser de até 5 anos de prisão, cumulativa ou alternativamente à multa.

A penalidade por falha intencional em apresentar uma declaração, fornecer informações ou pagar impostos (§7203 do IRC, 26 USD) implica em multa de até US\$25.000 para pessoas físicas e US\$100.000 para pessoas jurídicas. A pena poderá também ser de até um 1 de prisão, cumulativa ou alternativamente à multa.

No caso de apresentação de declaração fraudulenta ou falha em fazer declaração aos funcionários, a multa aplicável será de até US\$1.000, podendo ser aplicada também a pena de prisão de até 1 ano, cumulativa ou alternativamente à multa (§7204 do IRC, 26 USD).

Conforme detalhado acima, alguns dos critérios para majoração da multa são objetivos e outros subjetivos. As penalidades por falha de arquivamento, apresentação de declaração fraudulenta e exagero de avaliação bruta são objetivas na medida em que exigem a comprovação da ocorrência de fraude ou comprovação da avaliação subestimada da propriedade ou serviço.

Por outro lado, as demais penalidades (por devolução de informações, subavaliação da responsabilidade do contribuinte, tentativa intencional de evasão ou anulação de impostos, pagamento a menor do imposto estimado, falha intencional em cobrar ou pagar impostos e por falha intencional em apresentar uma declaração) são subjetivas, vez que avaliam a intenção (dolo) do contribuinte.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

#	Órgão	Data	Caso	Penalidade relacionada	Destques da decisão
1	The United States Tax Court	17/08/2015	John C. Hom & Assoc. Inc. v. Comm.	§ 6721(e) IRC (Devolução de informações)	A decisão foi favorável ao contribuinte, pois não foi apresentada prova que demonstrasse a intenção do contribuinte de não apresentar a declaração. O contribuinte relatou que apenas esqueceu de enviar alguns dos formulários devidos.
2	The United States Tax Court	13/05/2020	Soccer Garage, Inc. v. Comm.	§ 6721(e) IRC (Devolução de informações)	A decisão foi favorável ao contribuinte, porque o fisco não foi capaz de comprovar ter sido intencional a falha do contribuinte ao não apresentar a declaração. De acordo com o entendimento da Corte, a determinação da consciência ou intenção do contribuinte em não cumprir a legislação tributária deve ser determinada com base em todos os fatos e circunstâncias do caso específico.
3	The United States Tax Court	27/08/2013	Donald B. Gonzalez v. Comm.	§ 6721(e) IRC (Devolução de informações)	No caso em questão, a administração tributária informou que a multa foi calculada automaticamente por meio eletrônico e, portanto, comprovou que não houve a avaliação de todos os fatos e circunstâncias do caso específico.
4	The United States Tax Court	12/10/2012	Jardine's Restaurant & Caterers v. Comm.	§ 6721(e) IRC (Devolução de informações)	A decisão caracterizou a intenção do contribuinte em não apresentar documentos a partir da constatação de diversas comunicações não respondidas enviadas por autoridades tributárias.
5	The United States Tax	15/11/2010	Herbert T. Lemons v.	§ 6551(f) IRC	A decisão foi contrária ao contribuinte,

	Court		Comm.		
				(Falha de Arquivamento)	uma vez comprovada a conduta fraudulenta reiterada. O contribuinte solicitou reembolsos que sabia que não lhe eram de direito, deixou de declarar rendimentos e omitiu seu vínculo empregatício.
6	The United States Tax Court	12/11/2013	Mohamed, Abdalla v. Comm.	§ 6551(f) IRC (Falha de Arquivamento)	A decisão foi favorável ao contribuinte, tendo em vista que a administração tributária deveria ter estabelecido, por meio de provas claras e convincentes, que a falha do contribuinte em apresentar a declaração tempestivamente foi uma tentativa intencional de evadir impostos que se acredita serem devidos.
7	The United States Tax Court	31/10/2012	Huminski, Christopher E. v. Comm.	§ 6551(f) IRC (Falha de Arquivamento)	A decisão foi contrária ao contribuinte, por considerar que o caso apresenta diversos indicadores de fraude. O contribuinte não apresentou declarações durante quatro anos e não efetuou nenhum pagamento relacionado ao imposto devido nesses anos.
8	The United States Tax Court	25/03/2021	Fawzi Nona v. Comm.	§ 6662 (c) IRC (Negligência)	A decisão foi contrária ao contribuinte, com base na fundamentação de que a negligência inclui qualquer falha em fazer uma tentativa razoável de cumprir as obrigações tributárias, incluindo, especificamente, qualquer falha por parte do contribuinte em manter livros e registros adequados ou fundamentar adequadamente.
9	United States District Court	08/11/2017	Rodgers, John Q. v. Estados Unidos	§ 6694(b) IRC (Subavaliação por conduta dolosa ou imprudente)	A decisão foi contrária ao contador porque foi comprovada sua intenção ou imprudência ao subavaliar o imposto devido por seus clientes. O fundamento principal da decisão é que, tendo em vista sua profissão de contador, é presumível que conheça a legislação tributária. Se conhece a lei e não a aplica,

10	United States District Court	05/07/1988	Sansom, John M. v. EUA	§ 6694(b) IRC (Subavaliação por conduta dolosa ou imprudente)	<p>caracteriza-se a imprudência ou a intenção.</p> <p>A decisão foi favorável ao preparador porque não restou comprovada sua intenção de subestimar a responsabilidade tributária de seus clientes. A decisão menciona o entendimento da Corte de que para ser configurada a intenção é exigido um ato ou omissão consciente feito com o conhecimento de que um dever não está sendo cumprido.</p>
11	United States District Court	07/07/1989	Reno, Allen J. v. EUA	§ 6700(b) (Exagero de avaliação de receita bruta)	<p>O caso não discute a aplicação da penalidade, mas seu cálculo. A administração tributária pretendia a cobrança da multa de US\$ 1.000 para cada um dos 452 arrendamentos envolvidos no caso, mas o preparador saiu vitorioso em sua defesa pela aplicação da multa de 10% de sua receita bruta acumulada pela venda dos arrendamentos em questão.</p>

▣ França

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

Na França as multas fiscais estão previstas na seção I, B do Código Geral de Impostos (CGI). O primeiro tipo de multa definido no art. 1.728 diz respeito à falta de apresentação, nos prazos fixados, de declaração ou de ato com a indicação dos elementos para apuração da base ou do pagamento

do imposto. A multa para esta infração é apurada sobre o montante do tributo devido pelo contribuinte ou decorrente da declaração submetida com atraso, da seguinte forma:

- 10% na falta de notificação ou em caso de submissão da declaração ou do ato no prazo de 30 dias a contar da recepção de notificação para apresentar neste prazo;
- 40% quando a declaração ou o ato não tiver sido submetido no prazo de 30 dias a contar da recepção da notificação para apresentar neste prazo;
- 80% em caso de descoberta de uma atividade oculta.

O segundo tipo de multas diz respeito à insuficiência de declaração e estão previstas no art. 1.729 do Código Geral de Impostos. O artigo 1.729 prescreve que inexatidões ou omissões constatadas em declaração ou ato que contenha a indicação de elementos para apurar a base ou a liquidação do imposto, bem como a restituição de uma dívida de natureza fiscal cujo pagamento tenha sido obtido indevidamente do Estado conduzem à aplicação de um aumento de:

- 40% em caso de falta de cumprimento ou omissão deliberada;
- 80% em caso de abuso de direito na aceção do artigo L64 do livro de procedimentos fiscais; esta multa será reduzida para 40% quando não se verificar que o contribuinte teve a iniciativa principal do(s) ato(s) constitutivo(s) de abuso de direito ou foi o principal beneficiário;
- 80% em caso de manobra fraudulenta ou dissimulação de parte do preço estipulado em contrato ou do valor de bens.

O Código Geral de Impostos ainda traz um rol de outras multas decorrentes da falta de entrega de outros documentos, que pode variar de €150 a €1500 e falta de apresentação da contabilidade de formal eletrônica, analítica ou consolidada no montante de €5.000 a €20.000, podendo chegar a até 10% do valor devido em alguns casos.

Os artigos 1.730 e 1.731 preveem multas por atraso no pagamento de impostos devidos em razão de um procedimento de cobrança pela administração fiscal, que pode variar de 5% ou 10% a depender do tipo de imposto.

Por fim, conforme o artigo 1.732, poderá ser aplicada uma multa de 100% sobre o valor de imposto devido nos casos em que há oposição à auditoria fiscal por parte do contribuinte, hipótese em que as bases tributáveis são apuradas de ofício pela auditoria fiscal em razão de não ter obtido as informações do contribuinte ou de terceiros.

Essa possibilidade também se aplica nos casos em que houver obstáculo ao acesso a documentos físicos ou eletrônicos, à sua leitura ou à sua apreensão. A recusa de apresentação de documentos e de informações requeridas pela administração tributária, bem como obstáculo ao acesso de documentos eletrônicos pode também ensejar multas que podem variar entre €1.500 e €50.000.

O Código Geral de Impostos prevê, ainda, multas por infração cometidas por terceiros declarantes (art. 1736), infração às regras de notas fiscais (art. 1737), desrespeito de obrigações de declaração ou pagamento por meio eletrônico (art. 1738), desrespeito de condições por aqueles submetidos à benefícios fiscais, sanções a terceiros. Estas hipóteses não serão detalhadas por não serem objeto da presente pesquisa.

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (ex. dolo do contribuinte)?

Sim, conforme descrito acima, o art. 1.728 permite aplicar multa majorada de 80% para o caso de descoberta de uma atividade oculta. A definição de atividade oculta para fins de imposto de renda é prevista no artigo L169 do livro de procedimentos fiscais nos seguintes termos:

Considera-se que a atividade oculta é exercida quando o contribuinte ou a pessoa jurídica (...) não tiver apresentado as declarações a que estava obrigado a apresentar no prazo legal e não tiver dado a conhecimento de sua atividade a um centro de formalização de empresas ou ao tribunal de comércio, ou se envolveu em atividade ilegal.

Já o art. 1.729 (a), aplica multa majorada de 40% no caso de falta de cumprimento deliberada. A definição e critérios para a caracterização de falta de cumprimento deliberada não são definidos pelo Código Geral de Impostos e a interpretação dada pelos tribunais será descrita no próximo item.

O art. 1.729 (b), estabelece uma multa de 80% em caso de abuso de direito na acepção do artigo L64 do livro de procedimentos fiscais. Esta multa pode ser reduzida para 40% quando não se verifique que o contribuinte teve a iniciativa principal do(s) ato(s) constitutivo(s) de abuso de direito ou foi o principal beneficiário. Conforme exposto, o art. 1.729 (b) remete à caracterização de abuso de direito conforme definido no art. L64 do livro de procedimentos fiscais que dispõe o seguinte:

A fim de restabelecer o seu verdadeiro caráter, a administração tem o direito de anular, como se não lhe fossem oponíveis, os atos que constituam abuso de direito, seja porque estes tenham um caráter fictício, seja porque, procurando o benefício de uma aplicação literal dos textos ou de decisões contrárias aos objetivos perseguidos pelos seus autores, não poderiam ter sido inspirados por outro

motivo que não o de eludir ou atenuar os encargos tributários que o interessado, se esses atos não tivessem sido feitos ou realizados, teriam normalmente suportado tendo em conta a sua situação ou atividades reais.

Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com fundamento neste artigo, a controvérsia é submetida, a pedido do contribuinte, ao parecer da comissão de abuso de direito tributário. A administração também pode submeter a controvérsia ao parecer do comitê.

Em 2018, uma mudança no Livro de Procedimentos Fiscais (LPF) trouxe a previsão do novo “mini-abuso de direito” no artigo L64-A. Este novo mecanismo passou a autorizar a administração tributária a atuar e cobrar impostos sem levar em consideração atos que “tenham por motivo principal o de eludir ou atenuar os encargos tributários que o interessado, se esses atos não tivessem sido feitos ou realizados, teriam normalmente suportado tendo em conta a sua situação ou atividades reais”. Diferentemente do art. L64, o novo art. L64-A não exige a prática de atos fictícios, permitindo a tributação pela autoridade fiscais dos atos que tenham por motivo principal a atenuação da tributação. O novo artigo L64 A de fato repete o conceito de abuso de direito “clássico” previsto no artigo L64 da LPF, exceto ao se referir a motivo “principalmente fiscal”.

A verificação do abuso de direito clássico, conforme o artigo L64 da LPF, tem por consequência a aplicação automática da multa de 40% (sem que o Fisco tenha de apresentar qualquer justificativa). Esta multa pode ser aumentada para 80% quando se verificar que o contribuinte tomou a iniciativa principal do ato ou quando tenha sido o principal beneficiário.

Já a aplicação do miniabuso de direito não dá ensejo à aplicação automática da sanção qualificada, já que a autoridade fiscal ainda terá que demonstrar a omissão deliberada (para aplicação da multa de 40% prevista no art. 1.729 e a de para manobras fraudulentas (para aplicação da multa de 80% também prevista no art. 1.729).

O artigo 1729 ainda traz a possibilidade de aplicação de multa de 80% em caso de manobra fraudulenta ou dissimulação de parte do preço estipulado em contrato ou em caso de aplicação do artigo 792 bis.

Por fim, o critério para aplicação da multa de 100% sobre o valor de imposto devido, de acordo com o artigo 1.732, é a oposição à auditoria fiscal por parte do contribuinte. Neste caso, a base tributável também será apurada de ofício pela auditoria fiscal em razão de não ter obtido as informações do contribuinte ou de terceiros.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Para a verificação da aplicação dos critérios para aplicação das multas previstas no Código Geral de Impostos, se pesquisou todos os acórdãos do Conselho de Estado da França, tribunal responsável pelo julgamento das questões tributárias durante o período de janeiro de 2019 a dezembro de 2021.

▣ Critério “atividade oculta”

Para a avaliação do requisito “descoberta de uma atividade oculta” que fundamenta a aplicação da multa de 80% prevista no artigo 1.728, se utilizou como parâmetro de consulta as expressões “‘activité occulte’ et 80% et 1728”. Foram encontrados um total de 39 resultados, dos quais 11 se referem a decisões do período pesquisado, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da decisão	Decisão
1	9-10 CHR	05/11/2021	433367	O CE anulou decisão da Corte Administrativa de Apelação de Paris e considerou ilegítimo o recebimento de remuneração de marcas e licenças por meio de pessoa jurídica e anulou autuação nas pessoas físicas, bem como a aplicação da multa de 80%.
2	10ème CHS	29/07/2021	438214	A auditoria fiscal estimou que a pessoa exerceu uma atividade oculta por meio da qual recebia renda advinda de construção, impondo uma cotização suplementar de imposto de renda e multa de 80%. O CE reafirmou critérios do art. L169 da LPF, no seguinte sentido: “caso o contribuinte não tenha apresentado as declarações a que estava obrigado a apresentar no prazo legal, nem dado conhecimento da sua atividade a um centro de formalização comerciais ou ao tribunal de comércio, considera-se que a sua atividade está oculta se o contribuinte não conseguir provar que cometeu um erro que justifique o incumprimento de qualquer uma das suas obrigações de declaração”. O CE decidiu então anular a decisão da corte administrativa de apelação de Marseille, sobre o fundamento de que “o contribuinte demonstrou que as escrituras de venda desses edifícios foram objeto de escrituras notariais levadas ao conhecimento das autoridades fiscais e que o seu notário assinou, em seu nome, declarações de mais-valias de particulares na venda de edifícios”.
3	9ème CHS	11/02/2021	429893	A auditoria fiscal constatou que a pessoa exercia de maneira oculta

				<p>uma profissão de artista e humorista na França, tributou os rendimentos da atividade e aplicou a multa de 80% por atividade oculta. O CE considerou que os rendimentos não se enquadravam na categoria de benefícios não comerciais, mas como rendimentos de salário de artista de espetáculo e anulou a decisão da corte inferior.</p>
4	9ème CHS	11/02/2021	429890	Mesmo objeto e resultado da decisão anterior, porém referente a diferente período.
5	9-10 CHR	27/11/2020	428898	A auditoria fiscal estimou que a pessoa exercia uma atividade oculta no setor de construção, efetuou a cobrança de ofício dos rendimentos advindos desta atividade e aplicou a multa de 80% prevista no art. 1728. O CE considerou legítima a aplicação da multa de 80% tendo em vista que a pessoa se enquadrou no art. L176 da LPF, tendo em vista que não declarou sua atividade empresarial em centro de formalização de empresas nem em tribunal de comércio, assim como não apresentou nenhuma declaração em matéria de benefícios profissionais ou de Imposto sobre o Valor Agregado.
6	9-10 CHR	04/12/2019	420488	A auditoria fiscal considerou que a pessoa exercia uma atividade oculta de jogador de pôquer, tributou de ofício os rendimentos advindos de tal atividade nos anos de 2008 a 2010 e aplicou a multa de 80% prevista no art. 1728. O CE considerou que “o contribuinte estabeleceu que a falta de submissão de declaração deve ser considerada um erro justificativo do não cumprimento das suas obrigações, uma vez que só após os anos de tributação controvertidos é que a jurisprudência e as autoridades fiscais declararam expressamente que tais ganhos eram, ao abrigo de certas condições, sujeito ao imposto de renda” e anulou a decisão do tribunal inferior.
7	8-3 CHR	22/11/2019	429286	Trata-se do mesmo caso objeto da decisão anterior, mas referente aos anos de 2009 a 2011. O CE ratificou a decisão do tribunal inferior que se fundamenta no fato de que os rendimentos do pôquer só passaram a ser tributáveis a partir de 2010-2011 e que não existia nenhuma regra específica diferenciando a prática lúdica da lucrativa, teria induzido o contribuinte a erro no que tange ao cumprimento de suas obrigações e, portanto, a multa de 80% não seria devida.
8	8-3 CHR	20/09/2019	428750	Acórdão apenas cita a multa de 80% do art. 1.728, mas não trata desta multa.
9	8-3 CHR	01/07/2019	429742	Acórdão apenas cita a multa de 80% do art. 1.728, mas não trata desta multa.
10	9-10 CHR	18/03/2019	410573	A auditoria fiscal estimou que a sociedade Ediprint exercia atividade

de comércio de impressão, edição e agência de negócios na França e não tinha apresentado quaisquer declarações, para fins de estabelecimento estável ou de domicílio dos seus representantes legais. Ao avaliar os critérios do art. L169 da LPF, o CE afirmou que “no caso de um contribuinte que alegue ter cumprido todas as suas obrigações fiscais num Estado que não a França, a justificação do erro cometido deve ser apreciada tendo em conta tanto o nível de tributação nesse outro Estado como os procedimentos de troca informações entre as autoridades fiscais dos dois Estados”. O CE reafirmou a decisão do tribunal inferior ao não considerar que o contribuinte incorreu em erro que justifique o não cumprimento das suas obrigações de declaração pois a “Ediprint não apurou nem mesmo alegou ter estado sujeita a tributação equivalente ao imposto sobre o valor acrescentado em Luxemburgo” tendo se limitado “a alegar que cumpriu as suas obrigações de declaração nesse Estado”.

11	3ème CHS	30/01/2019	410544	A autoridade fiscal considerou que a empresa portuguesa Trust Paving Unipessoal LDA tinha um estabelecimento estável na França a partir do qual efetuava operações de forma oculta e, na sequência de uma auditoria fiscal, procedeu à tributação da renda que esta empresa não havia declarado. Todavia, a autoridade fiscal modificou a multa de 40% inicialmente aplicada com base no art. 1728 pela multa prevista no art. 1732 como resposta à demanda da empresa autuada.
----	-------------	------------	--------	---

A análise dos acórdãos referentes ao critério “atividade oculta” utilizado para aplicação da multa de 80% prevista no artigo 1.728 demonstra que o Conselho de Estado utiliza critérios objetivos para a aplicação de tal multa. De acordo com os acórdãos, o CE parece utilizar os critérios objetivos estabelecidos pelos artigos 1.728 do CGI e L169 da LPF abaixo listados:

- i. Falta de declaração dos rendimentos por parte do contribuinte;
- ii. Falta de inscrição/declaração da atividade em centro de formalização de empresas ou tribunal comercial; e
- iii. Não comprovação de erro que justifique a não declaração por parte do contribuinte.

Com relação à comprovação de erro, o CE considerou que indefinição ou mudança legislativa e incerteza quanto à natureza dos rendimentos tributáveis poderiam justificar o não cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte.

▣ ***Critério falta de cumprimento/omissão deliberada***

Para a avaliação do requisito “falta de cumprimento deliberada” que fundamenta a aplicação da multa de 40% prevista no artigo 1.729, se utilizou como parâmetro de consulta as expressões “manquement délibéré’ et 40% et 1729”. Foram encontrados um total de 60 resultados, dos quais foram analisadas as 15 decisões mais recentes, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da decisão	Decisão
1	8ème CHS	27/12/2021	457564	O objeto da apelação era a possibilidade de aplicação cumulativa das multas previstas no art. 1729 e penalidades do art. 1741. A decisão não analisou os critérios para aplicação do art. 1729.
2	9-10 CHR	05/11/2021	431747	A decisão somente cita o artigo 1729, mas tem por objeto a discussão dos juros incidentes sobre a autuação.
3	8-3 CHR	20/10/2021	440375	A sociedade de exercício liberal por ações simplificadas (SELAS) Pharmacie des Allagniers, da qual o Sr. A. exerceu a direção e tinha participação de 50,12%, foi objeto de auditoria que, ao considerar a contabilidade irregular, procedeu à reconstituição do seu faturamento e sujeitou a contribuições adicionais de IR e restituições de IVA. O Tribunal Administrativo de Lyon, substituiu a multa de 80% pela de 40% por falta de cumprimento deliberado previsto no artigo 1729 do código geral dos impostos. O acórdão não discutiu a aplicação da multa qualificada.
4	9ème CHS	21/07/2021	433103	<p>O Sr. A... detém 85% do capital da empresa Wingate, da qual também é administrador. Na sequência de uma auditoria às contas e documentos desta empresa, a administração procedeu à requalificação dos rendimentos declarados por esta como montantes não declarados na categoria de vencimentos e salários, além de desconsiderar o aluguel pela empresa Wingate de parte da casa do Sr A. e os reembolsos de despesas de deslocamento, que passaram a ser consideradas como remunerações ocultas e benefícios tributáveis.</p> <p>Com relação à multa de 40%, a administração constatou, no que respeita aos montantes considerados como rendimentos tributáveis do Sr. A, que não se podia ignorar que as despesas de que tinha se beneficiado pessoalmente não tinham sido efetuadas no interesse da empresa Wingate. A partir destas razões, se deve considerar que a administração estabeleceu a intenção deliberada do contribuinte de reduzir o imposto e que, portanto, se justificava a aplicação da multa de 40%, conforme decidido pelo tribunal de origem.</p>
5	9-10 CHR	20/07/2021	434029(...)	O CE considerou que para substituir automaticamente multa de 80%

pela multa 40% por falta de cumprimento deliberado, o tribunal observou, por um lado, que o Sr. A..., sócio e gerente da SCI BC, não podia ignorar a natureza tributável das quantias que lhe foram disponibilizadas durante os anos controvertidos e provenientes de outras sociedades a que esteve ligado e, por outro lado, que as omissões de receitas foram de montante significativo. De acordo com o CE, ao decidir desta forma, o tribunal não desvirtuou os documentos dos autos nem sua sentença incorreu em fundamentação insuficiente.

6	8ème CHS	09/07/2021	440375	O acórdão somente citou a multa de 40% por incumprimento deliberado, mas não tratou do assunto.
7	3-8 CHR	21/06/2021	438532	<p>O Sr. B foi contratado pela sociedade anônima desportiva profissional (SASP) Stade Malherbe Caen como gerente geral desportista, celebrou com a sua entidade patronal uma rescisão contratual que compreende o pagamento de uma indenização no montante bruto de 738.749 euros. Estas mesmas partes assinaram posteriormente outro acordo prevendo, adicionalmente o pagamento de uma indemnização no valor bruto de 430.873 euros. Após verificação documental, a administração fiscal considerou que, não sendo tributável a indenização paga pela rescisão contratual, havia, no entanto, motivo para retificar os rendimentos salariais declarados pelo Sr. A..., incluindo o montante de 400.000 euros correspondente à indenização adicional de liquidação.</p> <p>O CE considerou que o tribunal de origem não cometeu erro ao considerar que a administração fez prova da intenção deliberada do contribuinte de evasão fiscal e, conseqüentemente, aceitou o mérito da sanção aplicada às contribuições adicionais de impostos cobradas ao Sr. A sob o fundamento de que este já havia sido objeto de retificação prévia em razão da não declaração de indenização recebida na oportunidade da demissão.</p>
8	9ème CHS	08/03/2021	434803	O Sr. B. exerceu, a título individual, a profissão de agente de seguros até 13 de janeiro de 2012, data em que passou a prestar a sua atividade na empresa BRT Assur. Ao final de uma fiscalização, a administração constatou que, se o Sr. B... havia declarado o ganho profissional em uma declaração, mas omitido em declaração de imposto de renda posterior, ficando assim sujeito, para o exercício de 2012, de contribuições adicionais de IR, contribuições para a segurança social e contribuição excepcional sobre rendimentos elevados, bem como multa de 40% dos impostos devidos, nos termos do artigo 1729.

De acordo com o CE, “para apurar a existência de uma violação deliberada, a administração deve fazer prova, por um lado, da insuficiência, inexatidão ou natureza incompleta das declarações e, por outro, da intenção do interessado de eludir ao imposto. Para apurar a intencionalidade da falta de cumprimento pelo contribuinte da obrigação de declaração, a administração deve se colocar no momento da declaração ou da apresentação do ato que inclua a indicação dos elementos para apuração da base ou liquidação do imposto”.

O CE então decidiu da seguinte forma: “Após ter constatado a circunstância não contestadas de que o Sr. B..., se tivesse declarado, como lucros não comerciais, o ganho de capital de mais de 400.000 euros realizada, se omitiu de a declarar na sua declaração de imposto sobre o rendimento, o tribunal pode, por apreciação soberana isenta de distorção e erro de direito, julgar que esta omissão devia ser considerada, à data destas declarações, de natureza deliberada, com base no fato de que o interessado tinha sido informado da sua obrigação pelas menções da primeira declaração, que os seus rendimentos do exercício em causa eram, por causa desta mais-valia, três vezes superiores aos dos anos anteriores, que era um profissional de conhecimento, e, ademais, que posteriormente não apresentou declaração retificativa, inclusive após a notificação de sua notificação fiscal”.

9 9-10 CHR 24/02/2021 434129

O CE considerou que o tribunal de origem não errou ao considerar devida a cobrança de IVA no valor de 119.578 euros referente ao exercício de 2011 e multa de 40% por falta de cumprimento deliberada. O Tribunal Administrativo de Recurso verificou, no período de 1 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2011, uma insuficiência de declaração em matéria de IVA, representando cerca de 11,5% do faturamento sujeito a imposto à alíquota de 19,6%, e mais 8% do faturamento sujeito a imposto à alíquota de 5,5%. O tribunal salientou ainda que a empresa procedeu, em janeiro de 2011, à regularização das insuficiências nas declarações de IVA relativas dos anos de 2008, 2009 e 2010, no montante total de 694.163 euros. O Tribunal de origem não cometeu qualquer erro de direito ou erro de qualificação jurídica ao decidir que, face ao carácter significativo e reiterado das insuficiências nas declarações verificadas, a administração forneceu prova, que lhe incumbia, das infrações de natureza deliberada nos questão, sem que o fato de as declarações corretivas *terem sido feitas espontaneamente antes de qualquer procedimento de controle constituir um obstáculo a isso.

10	9ème CHS	16/02/2021	431765	<p>O CE entendeu que o tribunal administrativo de Paris cometeu erro de direito ao considerar que a administração fiscal estabeleceu a intenção deliberada de evasão fiscal, nomeadamente no que diz respeito ao fato, contestado pela sociedade, de que as infrações cometidas já tinham sido constatadas em anterior auditoria, sem perguntar se a administração forneceu provas, como era responsável.</p> <p>Entretanto, ao analisar as provas, o CE considerou que a empresa A... e associados isentaram indevidamente a prestação de serviços do IVA, não contabilizaram as faturas emitidas em 2012 e 2013 e deduziram indevidamente despesas de recepção e deslocamento, bem como perdas de devedores incertos. Invocando estas repetidas irregularidades do contribuinte que não podiam ser por ele ignoradas, tendo em conta a sua qualidade de advogado, nem as condições para a isenção de IVA, nem o valor das receitas descontadas nas suas contas bancárias profissionais e, portanto, na visão do CE a administração trouxe a prova que lhe incumbe, da intenção da empresa de sonegar o imposto. Consequentemente, a sociedade A... e associados não teria fundamento para alegar que o tribunal administrativo de Paris errou ao rejeitar seu pedido de não aplicação das sanções por violação deliberada.</p>
11	9ème CHS	11/02/2021	432960	<p>O Sr. E... teve seu imposto de renda pessoal relativo aos anos de 2009 e 2010 auditado e a autoridade fiscal decidiu adicionar aos seus rendimentos tributáveis rendimentos prediais não declarados no montante de 13.974 euros e quantias consideradas rendimentos de origem indeterminada no montante de 117.449 euros, e consequentemente sujeitando-o a contribuições adicionais de imposto sobre a renda e contribuições previdenciárias, além de multa de 40% por falta deliberada.</p> <p>De acordo com o CE: “a sanção por incumprimento doloso destina-se unicamente a penalizar o desconhecimento do contribuinte relativamente às suas obrigações de declaração. Para apurar esta omissão deliberada, a administração deve provar, por um lado, a insuficiência, inexatidão ou incompletude das declarações e, por outro, a intenção do interessado de evadir-se do imposto. Para apurar a intencionalidade da falta de cumprimento pelo contribuinte da obrigação de declaração, a administração deve colocar-se no momento da declaração ou da apresentação do ato que inclua a indicação dos elementos para apuração da base ou liquidação do imposto. Se a administração também se basear em elementos retirados do comportamento do contribuinte durante a fiscalização, a menção de tal</p>

motivo, que por si só não pode justificar a aplicação de tal sanção, não é obstáculo para que a falta de cumprimento deliberada seja considerada comprovada quando as condições mencionadas acima são satisfeitas”.

De acordo com o CE, o tribunal considerou que as autoridades fiscais, alegando a inexistência de qualquer explicação probatória sobre a origem das quantias em causa e a ausência de colaboração do autuado durante as operações de controle, apresentaram a prova que lhe incumbia quanto à natureza deliberada da falta de declaração no que diz respeito aos rendimentos de origem indeterminada. Ao basear-se, assim, exclusivamente em elementos retirados do comportamento do contribuinte durante a fiscalização, quando não podiam por si só justificar a aplicação da sanção, o tribunal cometeu um erro de direito. Consequentemente, o CE considerou que o autuado tinha razão para requerer a anulação da sentença e impugnação da multa aplicada.

12 3ème 03/02/2021 437834
CHS

Sr. A..., sócio titular da sociedade anônima (SARL) Ditis, foi sucessivamente o gerente legal e depois o gerente de fato desta empresa e foi beneficiário de rendimentos considerados distribuídos correspondentes às despesas da empresa cuja dedutibilidade foram postas em causa na sequência de uma auditoria fiscal que, consequentemente, efetuou cobrança de adicional de IR e contribuições para a segurança social dos anos de 2010 a 2012, bem como multa por incumprimento doloso.

Com relação à aplicação da multa de 40% , o CE considerou que o tribunal não incorreu em erro ao considerar justificada a multa com relação às despesas deduzidas na empresa com base no fato de o fisco ter alegado, sem ser seriamente contraditado, que nas condições de funcionamento da empresa Ditis o Sr. A... tinha titularidade das contas bancárias societárias, era simultaneamente o sócio principal e o gerente jurídico, então, de fato, durante os exercícios fiscais em causa, este não podia ter ignorado a ausência de caráter empresarial de inúmeras despesas suportadas pela sociedade.

13 9-10 CHR 29/12/2020 428315(...)

A sociedade civil imobiliária (SCI) "Lindos", de que são associados Sr. B e seu filho Sr. C, foi objeto de auditoria que questionou o cálculo de ganho de capital imobiliário realizado na alienação de terrenos para construção e aplicou adicional de IR, contribuições sociais e a contribuição excepcional sobre rendimentos elevados referentes ao exercício de 2011, bem como multa de 40%.

Conforme o CE, resulta dos autos apresentados que a administração

tributária cobrou uma multa de 40% com base no art. 1729 em razão das incorreções cometidas pelo autuado na declaração em que reportou o ganho de capital na venda efetuada pela SCI Lindos. Pelo acórdão recorrido, o tribunal decidiu que o princípio da personalidade das penas impedia que esta sanção fosse aplicada à fração das contribuições adicionais de IR com base nos rendimentos correspondentes às quotas detidas pelo seu filho, sob o fundamento de que a administração não teria estabelecido ou mesmo alegado que este último teria manifestado uma intenção deliberada de evasão fiscal. O CE considerou que o tribunal cometeu erro de direito ao decidir com estes fundamentos, tendo em vista que o filho do autuado estava ligado ao domicílio fiscal deste como dependente, de modo que a pena em causa se aplicava apenas ao autuado, na qualidade de único responsável pelo imposto.

14 9-10 CHR 29/12/2020 428313(...)

A sociedade civil imobiliária (SCI) "Les Amandiers", de que são associados Sr. B e seu filho Sr. C, foi objeto de auditoria que questionou o cálculo de ganho de capital imobiliário realizado na alienação de terrenos para construção e aplicou adicional de IR, contribuições sociais e a contribuição excepcional sobre rendimentos elevados referentes aos exercícios de 2010 e 2011, bem como multa de 40%.

Conforme o CE, resulta dos autos apresentados que a administração tributária cobrou uma multa de 40% com base no art. 1729 em razão das incorreções cometidas pelo autuado na declaração em que reportou o ganho de capital na venda efetuada pela SCI Les Amandiers. Pelo acórdão recorrido, o tribunal decidiu que o princípio da personalidade das penas impedia que esta sanção fosse aplicada à fração das contribuições adicionais de IR com base nos rendimentos correspondentes às quotas detidas pelo seu filho, sob o fundamento de que a administração não teria estabelecido ou mesmo alegado que este último teria manifestado uma intenção deliberada de evasão fiscal. O CE considerou que o tribunal cometeu erro de direito ao decidir com estes fundamentos, tendo em vista que o filho do autuado estava ligado ao domicílio fiscal deste como dependente, de modo que a pena em causa se aplicava apenas ao autuado, na qualidade de único responsável pelo imposto.

15 9ème
CHS 10/12/2020 428059

A empresa Eco Net System, que exercia antes da sua liquidação em 2013 uma atividade de prestadora de serviços de limpeza de instalações profissionais, foi objeto de duas auditorias sucessivas relativas, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.

Com relação à multa de 40%, o CE considerou que o tribunal não

cometeu erro de direito nem qualificou de forma imprecisa os fatos ao salientar que o Eco Net System não podia ignorar a existência de reduções do IVA, uma vez que estas surgiram da sua contabilidade e representavam, consoante o mês em causa, entre 38% e 57% do IVA líquido devido em todo o período fiscal controvertido e que as omissões no faturamento também foram observadas em duas verificações anteriores. O CE reafirmou a decisão do tribunal que deduziu desta constatação que a sociedade devia ser considerada como tendo a intenção deliberada de evasão fiscal.

A análise dos acórdãos do CE relativos ao critério *falta de cumprimento/omissão deliberada* para aplicação da multa de 40% prevista no art. 1729 mostra que o CE considera, para aplicação de tal multa, que a administração deve provar a ocorrência de 2 condições:

- i. a insuficiência, inexatidão ou incompletude das declarações
- ii. a intenção do interessado de evadir-se do imposto

O CE considera ainda que, para apurar a intencionalidade da falta de cumprimento pelo contribuinte da obrigação de declaração, a administração deve se colocar no momento da declaração ou da apresentação do ato que inclua os elementos para apuração da base ou liquidação do imposto. Ou seja, a administração não pode se basear em elementos retirados do comportamento do contribuinte durante a fiscalização, pois tais motivos não poderiam, por si só, justificar a aplicação de tal sanção. Os critérios aplicados para configurar a intenção de evadir foram os seguintes: contabilidade irregular, omissão e erros na declaração de rendimentos e de ganho de capital, não contabilização de faturas, dedução indevida de despesas.

Critério abuso de direito

Para a avaliação do requisito “*abuso de direito*” que fundamenta a aplicação da multa de 80% prevista no artigo 1.729, se utilizou como parâmetro de consulta as expressões “*abus de droit’ et 80% et 1729’*”. Foram encontrados um total de 76 resultados, dos quais foram analisadas as 10 decisões mais recentes, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da decisão	Decisão
1	8ème CHS	27/12/2021	457564	O objeto da apelação era a possibilidade de aplicação cumulativa das multas previstas no art. 1729 e penalidades do art. 1741. A decisão não analisou os critérios para aplicação do art.

				1729.
2	9-10 CHR	05/11/2021	431747	A decisão somente cita o artigo 1729, mas tem por objeto a discussão dos juros incidentes sobre a autuação.
3	Autres CHR	13/07/2021	435452	O acórdão somente citou a multa de 80% por abuso de direito, mas somente tratou da caracterização das rendas.
4	8-3 CHR	28/05/2021	442711	<p>De acordo com o CE, resulta destas disposições do art. 1729 que, quando a administração faz uso dos poderes que lhe são conferidos por este texto em condições em que lhe incumba o ônus da prova, se justifica que julgue como não lhe impondível certos atos praticados pelo contribuinte, desde que estes atos sejam fictícios ou que, procurando o benefício de uma aplicação literal dos textos contra os objetivos prosseguidos pelos seus autores, não possam ter sido inspirados por outro motivo que não o de evadir ou atenuar os encargos fiscais que o interessado, se não tivesse praticado esses atos, teria normalmente suportado, tendo em conta a sua situação ou as suas atividades reais. De acordo com o CE, a administração tributária fornece essa prova apresentando todos os elementos suficientemente precisos que atestam a natureza fictícia dos atos em causa ou a intenção do contribuinte de evadir ou reduzir a sua carga fiscal normal. Caso a administração cumpra esta obrigação, cabe então ao contribuinte, se entender justificado, fazer prova da realidade dos fatos controvertidos ou de que o negócio controvertido se justifica por outro motivo que não o de evasão ou de atenuar seus encargos fiscais normais.</p> <p>O Tribunal de Recurso Administrativo decidiu que a utilização feita pela sociedade PPE dos rendimentos disponíveis com a cessão dos títulos da sociedade PPC que tinha recebido a título de contribuição do Sr. A... deve ser considerada como caracterizando um reinvestimento de natureza econômica e considerou que, a respeito de uma fracção que avaliou em 37% deste produto, este reinvestimento seria suficiente para afastar a qualificação de abuso de direito.</p> <p>Entretanto, o CE anulou a decisão sob o fundamento de que o Tribunal de origem não levou em consideração uma regra específica da legislação que disporia que tal situação não era suscetível de caracterizar um reinvestimento.</p>
5	3-8 CHR	11/12/2020	421133	Após a análise de todos os complexos atos praticados pelo con-

tribuinte, o Tribunal Administrativo de Recurso decidiu que correspondiam a uma única operação, inspirada por uma finalidade exclusivamente fiscal, desrespeitando o objetivo pretendido pelo legislador através do disposto nos artigos 8º e 218º bis do art. do Código Geral Tributário, tendendo à tributação efetiva, em nome dos sócios de uma sociedade, dos lucros por estes auferidos no final do exercício. Assim, o tribunal julgou improcedente o pedido baseado na incompreensão da administração tributária quanto ao disposto no artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, e qualificou também a operação como tendo natureza artificial.

De acordo com o CE, o tribunal, que se pronunciou em acórdão suficientemente fundamentado, não desvirtuou os fatos nem cometeu erro de direito ou de qualificação jurídica ao julgar que o negócio controvertido tinha sido inspirado pelo propósito exclusivamente fiscal que consiste em separar o tratamento tributário dos resultados simétricos alcançados simultaneamente pelas duas sociedades, imputando a totalidade do prejuízo da sociedade deficitária aos resultados tributáveis do seu membro associado do grupo BNP Paribas desde o ano da sua realização, isentando a quase totalidade dos lucros da sociedade beneficiária de qualquer tributação efetiva para o ano.

Por último, se a sociedade recorrente critica os fundamentos pelos quais o Tribunal Administrativo de Recurso qualificou a operação controvertida como um arranjo de natureza artificial, tais fundamentos só podem ser considerados supérfluos, uma vez que o tribunal também decidiu que esta operação tinha sido inspirada por um propósito exclusivamente tributário, desrespeitando o objetivo pretendido pelo legislador através do disposto nos artigos 8 e 218 bis do código geral tributário. Os fundamentos dirigidos contra os fundamentos que qualificam a operação controvertida como artificial não podem, portanto, independentemente do seu mérito, implicar a anulação do acórdão recorrido.

6	3-8 CHR	11/12/2020	421087	Idem ao acórdão anterior
7	3-8 CHR	11/12/2020	421084	Idem ao acórdão anterior
8	Assemblée	28/10/2020	428048	O tribunal administrativo, depois de constatar que o Sr. A... tinha vendido, no dia anterior à venda dos títulos da SAS Marie-Clémence à Balmain, 4.000 ações da sociedade cessionária que detinha no SCI Steniso, estimou que a interposição desta

última empresa, que era desprovida de substância econômica e que não conseguiu comprar esses títulos, bem como 49.300 ações da Balmain em 8 de julho de 2010, que somente graças a empréstimos concedidos pelo Sr. A que ela nunca pagou, que decidiu apenas por permitir este último a reduzir o valor da sua participação no capital da SA Balmain para menos de 1% para poder, por aplicação literal da legislação, aplicar a dedução prevista no artigo 150-0 D bis do Código Geral Tributário e receber o ganho da venda da SAS Marie-Clémence isento de impostos sem alienar definitivamente os títulos da empresa Balmain, cuja alienação recuperou, logo após o decurso do prazo de três anos referido no IV do artigo 150-0 D bis do mesmo código, recomprando com a sua mulher, pelo seu valor de aquisição, as ações da SCI Steniso. O tribunal pôde, sem incorrer em erro de qualificação jurídica, deduzir destas constatações, que não se alega desvirtuadas, que esta montagem, desprovida de qualquer substância e elaborada com o único propósito de evadir o pagamento do imposto sobre a maior parte do valor realizado durante a venda das ações da SAS Marie-Clémence à SA Balmain, foi de natureza artificial.

O CE considerou então que precede que o Sr. A... não tem fundamento ao pedir a anulação do acórdão que contesta.

9	3-8 CHR	25/06/2020	421096	De acordo com o CE, observada a circunstância incontestável de que o valor das "sanções por abuso de direito de 80% (artigo 1729)" que havia sido mencionado na carta enviada antes da cobrança das quantias controvertidas, não resultou da aplicação do percentual de 80% sobre o valor das contribuições adicionais atribuídas ao contribuinte, o tribunal pôde, sem cometer erro de direito, deduzir da ausência de qualquer indicação sobre os métodos de determinação das sanções, que a informação dada ao BNP Paribas SA sobre estas últimas era insuficiente e determinou, conseqüentemente, a não aplicação das sanções.
10	3-8 CHR	25/06/2020	421095	Idem ao acórdão anterior

A jurisprudência do tribunal francês parece utilizar a artificialidade e a falta de substância econômica na conduta realizada pelo contribuinte, tais como reinvestimento, utilização de prejuízos fiscais e redução de capital com empréstimo artificial, para aplicação do critério "abuso de direito".

▣ **Critério manobra fraudulenta**

Para a avaliação do requisito “*manobra fraudulenta*” que fundamenta a aplicação da multa de 80% prevista no artigo 1.729, se utilizou como parâmetro de consulta as expressões “*manœuvres frauduleuses’ et 80% et 1729*”. Foram encontrados um total de 85 resultados, dos quais 9 se referem a decisões durante o período da pesquisa, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número do acórdão	Decisão
1	8ème CHS	27/12/2021	457564	O objeto da apelação era a possibilidade de aplicação cumulativa das multas previstas no art. 1729 e penalidades do art. 1741. A decisão não analisou os critérios para aplicação do art. 1729.
2	9-10 CHR	05/11/2021	431747	A decisão somente cita o artigo 1729, mas tem por objeto a discussão dos juros incidentes sobre a autuação.
3	9ème CHS	10/12/2020	428059	<p>O autuado exercia atividades de prestação de serviços de engenharia industrial por meio de uma empresa individual. Durante uma fiscalização, a autoridade fiscal descobriu a existência da sociedade Harucci, instalada em Gilbaltar e considerou que esta empresa teria um estabelecimento permanente na sede da empresa individual do autuado e considerou que o autuado exerceu a sua atividade por meio da sociedade Harucci, tributando a renda da empresa como lucros industriais e comerciais e aplicando multa de 80% por manobras fraudulentas. De acordo com o CE “as penalidades por manobras fraudulentas destinam-se a sancionar ações destinadas a induzir em erro ou restringir o poder de controle da administração.</p> <p>A autoridade tributária e o tribunal de origem consideraram que houve manobras fraudulentas em virtude do fato de o autuado ter consultado uma empresa de contabilidade para avaliar os benefícios e riscos decorrentes da faturação dos seus serviços através de uma empresa com sede em Gibraltar e que o estudo realizado por esta empresa indicava expressamente que a localização de renda em Gibraltar só era interessante se fosse reaproveitada ou "na possibilidade de distribuições ocultas, sendo os poderes da administração limitada devido à ausência de controle de contas em Gibraltar e à ausência de um acordo internacional França-Gibraltar".</p> <p>O CE considerou que tribunal de origem cometeu um erro de direito porque se limitou a levantar a existência deste estudo e</p>

o seu conteúdo, sem demonstrar como a utilização da sociedade Harucci, criada anteriormente a este estudo pelo Sr. B..., permitiu induzir em erro ou restringir o poder de controle da administração. De acordo com o CE "limitando-se a invocar o estudo realizado por uma empresa de contabilidade sobre as vantagens resultantes da criação de uma empresa em Gibraltar, a administração não demonstrou a existência de manobras fraudulentas por parte do Sr. B.

Entretanto, o CE considerou que mesmo que ainda que a administração não apresente os elementos para justificar as sanções por manobras fraudulentas, pode o juízo caracterizar a intenção deliberada do contribuinte de eludir ao imposto e substituir, se necessário automaticamente, a multa de 80% aplicado pela administração, pela multa de 40% previsto na alínea "a" do artigo 1729 do código geral dos impostos.

Dadas as circunstâncias, nomeadamente o fato de B... não poder ignorar que controlava a sociedade Harucci, a administração demonstrou a intenção deliberada do contribuinte de evadir-se do imposto. Com base nisso, a CE substituiu automaticamente a multa de 80% pela multa de 40% previsto na alínea a do artigo 1729 do código geral dos impostos.

4 9-10 CHR 27/11/2020 421409

A empresa Le Dôme, que explora um restaurante com o mesmo nome situado no boulevard du Montparnasse em Paris, foi alvo de uma auditoria fiscal que rejeitou sua contabilidade e reconstituiu seu faturamento e seu lucro tributável, procedendo à cobrança de contribuições adicionais IR e multa de 80% para manobras fraudulentas.

O CE considerou que a empresa Le Dôme foi colocada em liquidação judicial e, por isso, apesar de o artigo 1756 do Código Geral Tributário prever o direito de obter a quitação das multas e juros de mora, tal dispositivo não se aplica às multas por manobras fraudulentas.

Além disso, o CE considerou que a administração não utilizou as especificações funcionais do software de caixa registradora para apurar a existência das manobras fraudulentas alegadas contra a empresa e que por isso a alegação de que teria violado o seu "dever de lealdade", contrariamente ao artigo 6.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, ao não lhe transmitir estas especificações, só poderia, em qualquer caso, ser rejeitada por falta de

fato.

Em terceiro lugar, o CE afirma que a administração pode aplicar a multa de 80% às manobras fraudulentas previstas na alínea c) do artigo 1729 do Código Geral Tributário se o interessado tiver utilizado artimanhas destinadas a induzir em erro ou restringir o poder de controle da administração. Resulta da investigação que durante uma visita em domicílio, as autoridades fiscais constataram que a empresa Le Dôme utilizou, durante todo o período auditado, um programa externo denominado "Web-gamer" que permite a supressão regular de recibos pagos em dinheiro, bem como a modificação do diário de vendas, renumerando os recibos guardados. Por conta disso, o CE considerou que a empresa requerente não tem razão ao sustentar que a administração não fez prova do mérito das sanções por manobras fraudulentas que lhe foram impostas.

5 9ème 27/11/2019 413725
CHS

A empresa Courtoise Distribution Auto comercializa veículos novos e usados em dois estabelecimentos e foi autuada pela autoridade fiscal ao pagamento de imposto sobre espaço comercial e multa de 80% por manobra fraudulenta.

O CE considerou que caberia à administração provar as manobras fraudulentas de que teria sido acusada a sociedade requerente, mas que não apurou se a sociedade utilizou procedimentos destinados a induzir a administração em erro no exercício do seu poder de controle. Assim, o CE considerou que a sociedade recorrente tem razão para requerer a anulação do acórdão impugnado no que respeita às sanções aplicáveis às práticas fraudulentas.

6 8ème 08/11/2019 420507
CHS

O acórdão somente citou a multa de 80% por manobras fraudulentas, mas não tratou do assunto.

7 3ème 26/09/2019 415916
CHS

A Worms Management Services (WMS), com sede em França e cuja atividade principal é "o estudo, investigação, negociação de todos os investimentos em todas as áreas de segurança e certificação", foi auditada e autuada para o pagamento de IVA e sequência da qual as autoridades fiscais a notificaram avisos de multas por manobras fraudulentas previstas na alínea c) do artigo 1729.º do código geral dos impostos.

Resulta dos autos que o Fisco aplicou IVA com multa de 80% por manobras fraudulentas aos serviços prestados pela sociedade WMS ao fundo de investimento Worms and Co LP e à

sociedade WAL com fundamento, por um lado, que a empresa WMS não podia ignorar que os dois compradores eram geridos a partir das suas próprias instalações pelos seus empregados e deveria, portanto, se considerar estabelecida na França; e, por outro lado, que o objetivo perseguido pela sociedade recorrente, ao assinar os contratos de assessoria, era isentar os serviços prestados do imposto sobre o valor adicionado. Para o CE, o tribunal de origem não incorreu em erro de direito ao julgar que, nestas condições, a administração fiscal tinha o direito de considerar que a sociedade WMS participou, voluntariamente, com o objetivo de escapar ao pagamento do imposto sobre o valor adicionado, num acordo destinado a induzir em erro ou a dificultar o controle da administração e desde que lhe incumba a prova do mérito das penas em causa.

8 8ème 17/07/2019 416079
CHS

A empresa Technix foi auditada e autuada pela dedução do IVA relativa à três faturas emitidas pela Construction TP, pelo fato de não corresponderem a qualquer entrega de mercadorias.

Resulta da investigação que, para apurar o caráter fictício das faturas emitidas pela empresa Construction TP, a administração baseou-se em especial na declaração verbal do Sr. A na audiência de instrução, da qual decorre que esta sociedade foi criada pelo interessado apenas para dissimular uma atividade de emissão de faturas falsas. Além disso, o auditor observou na autuação a inexistência, por um lado, de qualquer vínculo entre os bens alegadamente adquiridos da empresa Construction TP e os bens produzidos pela empresa Technix e, por outro lado, a menção nas guias de entrega da empresa Construction TP atestando a realidade da entrega da mercadoria em litígio. Por conseguinte, o CE considerou que a administração comprovou a existência de manobras fraudulentas que justifiquem, nos termos do artigo 1729 do Código Geral Tributário, a aplicação da multa de 80% sobre os impostos adicionais em virtude da dedução das faturas fictícias.

9 8-3 CHR 01/07/2019 429742

O acórdão somente citou a multa de 80% por manobras fraudulentas, mas não tratou do assunto.

As decisões analisadas relativas ao critério “manobras fraudulentas” mostram que o CE exige a comprovação de fatos concretos e objetivos por parte da administração tributária que indiquem a ocorrência de manobras destinadas a induzir em erro ou a dificultar o controle da administração. Dos acórdãos analisados, o Tribunal aplicou o critério manobra fraudulenta em casos nos quais o

fisco encontrou programas para falsificar a contabilidade, notas fiscais e contratos falsos. O tribunal não aplicou o critério quando o fisco mostrou estudo realizado pela empresa para alocar seus rendimentos em país de baixa tributação ou quando a empresa alocou suas atividades em duas empresas diferentes.

▣ Reino Unido

Desde abril de 2009, um novo sistema de multas tributárias foi introduzido no Reino Unido, tendo sua abrangência sido alargada a partir de abril de 2010. Relativamente ao *Corporation Tax*, o novo modelo prevê a possibilidade de aplicação, majoração e redução de multas conforme descrito a seguir.

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

- i. *Failure to notify*: multa por ausência ou erro no cadastro da companhia como contribuinte ou responsável pelo *Corporation tax* junto à *Her Majesty's Revenue and Services* (HMCR), no prazo de 12 meses a partir do término do ano de exercício. A multa será calculada sobre o valor do tributo devido e não pago (*potential lost revenue*) em razão da ausência ou erro de indicação da empresa como contribuinte do imposto.

O percentual da multa será graduado de acordo com a análise da conduta do contribuinte, a partir dos seguintes critérios:

- (a) Descuido: situações em que o erro na declaração decorreu de conduta negligente do contribuinte;
- (b) Erro deliberado: situações em que o erro na declaração decorreu de conduta consciente do contribuinte; e
- (c) Erro deliberado e intencional: situações em que o erro na declaração decorreu de conduta consciente do contribuinte e ele adota medidas para evitar que a HMCR possa identificar a falha

Nesses casos, as multas serão majoradas nos seguintes percentuais:

The maximum penalty for each type of failure

Type of failure	Maximum penalty payable
Non-deliberate	30% of the potential lost revenue
Deliberate but not concealed	70% of the potential lost revenue
Deliberate and concealed	100% of the potential lost revenue

Fonte: HMRC's Compliance Handbook ²⁷

- ii. Multa por atraso na entrega da declaração, ainda que não haja imposto a pagar. Nesses casos, a multa poderá ser aplicada nos seguintes patamares:

Time after your deadline	Penalty
1 day	£100
3 months	Another £100
6 months	HM Revenue and Customs (HMRC) will estimate your Corporation Tax bill and add a penalty of 10% the unpaid tax
12 months	Another 10% of any unpaid tax

! If your tax return is late 3 times in a row, the £100 penalties are increased to £500 each.

Fonte: HMRC's Compliance Handbook

- iii. Multa por erro no preenchimento e transmissão da declaração, documentos e informações à HMCR, que será calculada sobre o saldo do tributo devido e não declarado e pago em razão do erro cometido pelo contribuinte.

O percentual da multa será graduado de acordo com o tipo de erro cometido, conforme a tabela abaixo.

²⁷ Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-handbook/ch72500>, acessado em 25/02/2022.

Penalty ranges for unprompted and prompted disclosure

Type of error	Penalty range for unprompted disclosure	Penalty range for prompted disclosure
Careless	0% to 30%	15% to 30%
Deliberate but not concealed	20% to 70%	35% to 70%
Deliberate and concealed	30% to 100%	50% to 100%

Fonte: HMRC's Compliance Handbook

- iv. Multa por descumprimento do dever de guarda de documentos relacionados à apuração, declaração e pagamento do imposto, bem como documentos relativos à própria companhia, será fixada no valor de £3.000.
- v. Multa pela ausência ou atraso no pagamento do imposto de forma parcelada, ou pelo pagamento deliberado de parcela irrisória, nos casos em que o lucro da companhia é submetido ao pagamento do *Corporation Tax* parceladamente no ano exercício.

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Quais os requisitos legais e/ou administrativos para a comprovação destes critérios? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?

As multas pela ausência de declaração ou apresentação de declaração extemporânea, bem como pela ausência de retificação nas declarações ou retificação extemporânea, podem ser majoradas de acordo com a análise (i) da conduta do contribuinte, que será graduada entre erros "não deliberados" (0% a 30%), erros "deliberados" (20% a 70%) e erros "deliberados e com intenção de sonegar" (30% a 100%). Os referidos percentuais são modulados, ainda, de acordo com (ii) a proatividade do contribuinte na divulgação dos erros à HMCR.

As multas por erro no preenchimento de declarações, retificações das informações declaradas, pagamento, ou cumprimento de outras obrigações acessórias, também podem ser majoradas em até 100% do valor do tributo devido e não pago, seguindo os mesmos critérios descritos acima.

Há ainda a previsão de majoração das multas nos casos em que os erros ou atraso na entrega de declaração de tributos que envolvam receitas auferidas por *offshores* e em determinados países, de acordo com os acordos de troca de informações estabelecidos com UK. Nestes casos, as multas podem chegar a 200%.

Além da majoração, também é prevista a possibilidade de redução das penalidades nos casos em que o contribuinte tenha adotado medidas para evitar os erros na apuração, declaração e pagamento do tributo (*reasonable care*).

De acordo com o Compliance Handbook (CH) CH71500 (*Penalties for Failure to Notify: in what circumstances is a penalty payable*), a multa pela *failure to notify* poderá ser majorada, reduzida ou afastada de acordo com a justificativa razoável (*reasonable excuse*).

A análise do grau de cuidado para a gradação das multas varia de acordo com os procedimentos e a estrutura interna de cada contribuinte, sendo impactada também pela celeridade com que o contribuinte reportou o erro à HMCR após sua identificação.

Desde que seja demonstrado pelo contribuinte que a ausência de declaração tempestiva do tributo devido decorreu de causa justificada, a multa poderá ser afastada caso a companhia informe a HMCR na primeira oportunidade possível.

Nesse sentido, a multa poderá ser reduzida caso (i) o contribuinte informe imediatamente a HMCR acerca da falha cometida e divulgue todos os fatos envolvendo o tributo devido e (ii) tenha postura colaborativa junto à HMCR para a apuração do tributo e acesso aos documentos necessários para essa providência.

Conforme o CH160100, não há previsão legislativa sobre o conceito de justificativa razoável ou atraso irrazoável, de modo que sua aplicação deve ser embasada no sentido geral conferido aos termos, levando-se em conta, ainda, os fatos e circunstâncias específicos de cada contribuinte.

Nesse sentido, a conduta do contribuinte em cada caso será considerada como fator de gradação dos erros cometidos, que poderão ser classificados como (i) "não deliberados", (ii) "deliberados" ou (iii) "deliberados com a intenção de sonegar".

O *Compliance Handbook* apresenta alguns exemplos para a classificação de erros como não deliberados, entre os quais:

- i. O desconhecimento da lei em casos excepcionais, a depender dos fatos e das circunstâncias apresentados pelo contribuinte;
- ii. Situações decorrentes da pandemia da Covid-19;
- iii. Problemas sistêmicos para o preenchimento eletrônico das declarações;
- iv. O aumento excessivo e inesperado da carga de trabalho (justificativa aceita excepcionalmente); e

- v. Doenças físicas e, ou, mentais comprovadas pelo contribuinte, que possam ter interferido no adequado cumprimento das obrigações tributárias.

Com relação ao conceito de cuidado razoável (*reasonable care*), o CH81140 esclarece que, conforme o entendimento dos tribunais tributários, entende-se como que se espera de uma pessoa prudente e razoável na mesma situação em que o contribuinte atuado. Nesse sentido, o CH81140 menciona como bom exemplo para a identificação da falta de cuidado razoável o seguinte trecho de decisão do *First Tier Tribunal*:

That penalty applies if the inaccuracy in the relevant document is due to a failure on the part of the taxpayer (or other person giving the document) to take reasonable care. We consider that the standard by which this falls to be judged is that of a prudent and reasonable taxpayer in the position of the taxpayer in question.

A reincidência no não cumprimento adequado das obrigações tributárias pode indicar um padrão de comportamento descuidado do contribuinte, afastando a aplicabilidade da redução de multas decorrente do cuidado razoável, especialmente nos casos em que a reincidência ocorre após a companhia ter tomado ciência de seus erros.

Ademais, a avaliação de cuidado razoável deve ser feita sob a perspectiva das circunstâncias relativas a cada contribuinte, não se esperando o mesmo grau de precaução, com estrutura e procedimentos para evitar o descumprimento de obrigações tributárias, a contribuintes com diferentes portes e complexidade de operações.

Como exemplo de medidas que denotam o cuidado razoável de empresas de grande porte, a HMCR menciona a contratação de opiniões de terceiros especialistas em tributação (advogados, contadores etc.). Em casos envolvendo planejamento tributário, será presumido o descuido do contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias, cabendo à empresa comprovar que adotou as medidas de cuidado razoável em suas operações.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

A análise da jurisprudência foi concentrada nas decisões proferidas sobre o tema pelo *First-tier Tribunal* (FTT) e pelo *Upper Tribunal (Tax and Chancery)*.

Em pesquisa dos acórdãos disponibilizados pelo *First-tier Tribunal*²⁸ utilizando os critérios *Category – 23. Income Tax/Corporation Tax* e *Sub Category – 23.17. Penalty*, foram identificadas 1.292 decisões. Nesse cenário, foram selecionadas como base amostral para a pesquisa as 30 decisões mais recentes do tribunal, proferidas entre 2020 e 2021, por meio das quais obtivemos os seguintes resultados quantitativos:

	Não houve análise do mérito	Multa por atraso na entrega da declaração	Multa por atraso no pagamento do tributo	Multa por “ <i>Failure to notify</i> ”	Multa por erro no preenchimento e transmissão da declaração.
FTT	8	12	7	2	1

Dessa forma, para a avaliação dos critérios aplicados pela jurisprudência do Reino Unido na aplicação de penalidades, foram considerados 22 acórdãos, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da decisão	Conclusão
1	FTT	10/12/2020	TC 07970	Analisando as provas no caso, o Tribunal considerou que o contribuinte tem justificativa razoável para os atrasos, pois não se poderia esperar outro comportamento, sobretudo porque recebeu informações conflitantes e pouco claras da administração tributária.
2	FTT	04/12/2020	TC 07964	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
3	FTT	04/12/2020	TC 07963	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
4	FTT	03/12/2020	TC 07961	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
5	FTT	30/11/2020	TC 07957	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
6	FTT	30/11/2020	TC 07956	Para o Tribunal, nenhuma desculpa razoável foi apresentada para o atraso no pagamento do imposto. O Tribunal considera que não existem circunstâncias especiais que permitiriam a pe-

²⁸ <https://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/Aspx/default.aspx>.

				nalidade a ser reduzida de acordo com os regulamentos de Redução Especial.
7	FTT	27/11/2020	TC 07952	O Tribunal entende que o não conhecimento da lei não equivale a circunstância especial passível de redução de multa.
8	FTT	13/11/2020	TC 07942	O Tribunal deu provimento ao recurso para cancelar as penalidades por entender que, segundo as circunstâncias do caso, a demora do contribuinte foi justificada. Isso porque, embora a HMRC não seja obrigada a aconselhar os contribuintes, é razoável esperar alguma assistência quando um contribuinte, particularmente um estrangeiro, ao mesmo tempo que se esforça para cumprir a legislação tributária, não a compreende.
9	FTT	13/11/2020	TC 07938	Considerando elementos dos autos, o Tribunal entendeu pelo comportamento não deliberado da contribuinte. No entanto, conclui que ser dependente de uma terceira pessoa para o cumprimento de suas obrigações não constitui desculpa razoável.
10	FTT	11/11/2020	TC 07932	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
11	FTT	30/10/2020	TC 07912	O Tribunal entendeu que os problemas de saúde do contribuinte não se representam circunstância especial que justifique a redução das multas.
12	FTT	21/10/2020	TC 07898	O Tribunal aceita que o contribuinte desconhecia sua obrigação de pagar HICBC, porém não entende que tal situação equivale à desculpa razoável.
13	FTT	10/10/2020	TC 07876	O Tribunal entende que o não conhecimento da lei não equivale a circunstância especial passível de redução de multa.
14	FTT	09/07/2020	TC 07775	Penalidade por erro na declaração. <i>Off-shore</i> . Tribunal entendeu que o comportamento do contribuinte foi deliberado, ou seja, teve a intenção. Aplicação de multa de 50,75%.
15	FTT	07/07/2020	TC 07771	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
16	FTT	22/05/2020	TC 07723	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
17	FTT	21/05/2020	TC 07720	O Tribunal entendeu que erro do contador não é considerado desculpa razoável.
18	FTT	21/05/2020	TC 07721	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa

razoável para o pagamento tardio do tributo.

19	FTT	05/05/2020	TC 07694	O Tribunal entendeu que a falta de fundos para pagar os impostos devidos não é considerada uma desculpa razoável.
20	FTT	05/05/2020	TC 07695	O Tribunal entendeu que erro do contador não é considerada desculpa razoável.
21	FTT	05/05/2020	TC 07697	Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.
22	FTT	05/05/2020	TC 07698	O Tribunal entendeu que o problema de saúde mental e perda do emprego podem ser consideradas desculpas razoáveis, uma vez que o contribuinte mostrou boa-fé.

As decisões analisadas são centradas na identificação de elementos que caracterizem a justificativa razoável para o erro cometido pelo contribuinte, e, ou, a adoção de cuidados razoáveis para evitá-lo, tendo prevalecido os seguintes aspectos:

- i. O tribunal não costuma considerar erros decorrentes da conduta de terceiros (a exemplo de contadores e advogados) como justificativa razoável;
- ii. Erros de orientação pela HMCR são admitidos como justificativa razoável;
- iii. A conduta proativa do contribuinte para regularizar os erros tão logo tenha ciência de sua ocorrência é reiteradamente considerada como indício de cuidados razoáveis; e
- iv. A justificativa razoável deve estar relacionada a eventos inesperados e incomuns.

Nos casos em que há menção aos valores em disputa, as multas aplicadas geralmente são fixadas entre £100 e £50 libras, individualmente consideradas.

Para a pesquisa dos acórdãos proferidos pelo Upper Tribunal²⁹, foram utilizados os critérios *Tax. Penalty. Income Tax*, sendo identificadas 8 decisões. Desse resultado, um acórdão tem como objeto multa por descumprimento de pedido de informação e um trata da multa por erro no preenchimento e transmissão da declaração. Em ambos os casos, o Tribunal concordou com a aplicação da pena, mas a reduziu ao fundamento de que o montante não deve ser mais do que o necessário para atingir seu objetivo, devendo a multa ser justa e proporcional à violação cometida.

²⁹ <https://www.gov.uk/tax-and-chancery-tribunal-decisions>

5.2.2. Grupo 2 - Países em desenvolvimento

▣ África do Sul

Na África do Sul, as multas tributárias são previstas na Seção 210 do *Tax Administration Act, 28* (TAA).

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

Nos termos dos artigos 210 e seguintes do TTA, o *South African Revenue Service* (SARS) poderá impor multas aos contribuintes nas seguintes hipóteses:

- i. Multas por descumprimento da legislação tributária
 - (a) Não pagamento (ou pagamento a menor do tributo) de forma tempestiva e adequada: multa fixada em percentual equivalente ao tributo não pago (art. 213);
 - (b) Descumprimento das normas tributárias: multa em valor fixo, graduada de acordo com o valor do tributo devido e não pago, conforme a tabela³⁰ a seguir (art. 211).

Table: Amount of Administrative Non-Compliance Penalty

1 Item	2 Assessed loss or taxable income for 'preceding year'	3 'Penalty'
(i)	Assessed loss	R250
(ii)	R0 - R250 000	R250
(iii)	R250 001 - R500 000	R500
(iv)	R500 001 - R1 000 000	R1 000
(v)	R1 000 001 - R5 000 000	R2 000
(vi)	R5 000 001 - R10 000 000	R4 000
(vii)	R10 000 001 - R50 000 000	R8 000
(viii)	Above R50 000 000	R16 000

Fonte: Tax Administration Act N. 28 of 2011

- (c) Erro na apresentação de informações relacionadas a operações cuja notificação e divulgação à SARS seja obrigatória: multa mensal nos valores fixos de (i) R50.000, no caso de descumprimento por participante ou intermediário da operação, e (ii) multa no valor de R100.000, no caso de descumprimento por administrador da companhia que tenha atuado na operação.

³⁰ Disponível em: <https://sars.mylexisnexis.co.za/>, acessado em 24/02/2022.

- ii. *Understatement penalties*: multas aplicadas em razão de prejuízo decorrente (i) da ausência de apresentação das declarações do imposto exigidas pela legislação, ou sua apresentação com omissões ou erros, (ii) do não pagamento do montante correto do imposto devido, ainda que não haja exigência de declaração, ou (iii) da implementação de planejamento tributário não admitido pela Administração. Nesses casos, as multas serão calculadas pela aplicação dos seguintes percentuais sobre o saldo devedor do imposto (artigos 221 a 224):

1	2	3	4	5	6
<i>Item</i>	<i>Behaviour</i>	<i>Standard case</i>	<i>If obstructive, or if it is a 'repeat case'</i>	<i>Voluntary disclosure after notification of audit or criminal investigation</i>	<i>Voluntary disclosure before notification of audit or criminal investigation</i>
(i)	'Substantial understatement'	10%	20%	5%	0%
(ii)	Reasonable care not taken in completing return	25%	50%	15%	0%
(iii)	No reasonable grounds for 'tax position' taken	50%	75%	25%	0%
(iv)	'Impermissible avoidance arrangement'	75%	100%	35%	0%
(v)	Gross negligence	100%	125%	50%	5%
(vi)	Intentional tax evasion	150%	200%	75%	10%

Fonte: Tax Administration Act N. 28 of 2011

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Quais os requisitos legais e/ou administrativos para a comprovação destes critérios? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?

As multas aplicadas em razão do descumprimento da legislação tributária poderão ser majoradas em razão (i) do tempo e (ii) do valor do benefício tributário obtido pelo contribuinte em razão do erro cometido.

Tais penalidades poderão, ainda, ser reduzidas nas seguintes hipóteses (artigos 216 a 220):

- i. Imposição de multa por erro de cadastro da companhia junto à SARS ou na apresentação das declarações do imposto, conforme determinado pela legislação tributária: potencial redução caso o contribuinte tenha procurado voluntariamente a SARS para notificá-la sobre a falha e apresentado todas as declarações do imposto.

- ii. Se o descumprimento de normas tributárias não representa reincidência do contribuinte, ou caso a reincidência ocorra em prazo inferior a 5 dias úteis da primeira conduta.
- iii. Existência de motivo razoável que justifique o descumprimento da obrigação tributária e correção do erro pelo contribuinte.
- iv. Ocorrência de situações excepcionais que impeçam o contribuinte de adimplir, ou de adimplir corretamente, com suas obrigações, tais como: desastres naturais, doença grave ou acidente, crise financeira grave, que possa inviabilizar a manutenção das atividades da empresa. O artigo 218 também prevê, entre as causas para a redução de multas, falhas cometidas pela própria SARS no processamento de requerimentos apresentados pelos contribuintes ou no fornecimento de orientações sobre a interpretação da lei, inclusive nos casos em que o erro seja decorrente de demora da Administração para cumprir seus deveres institucionais.

As *understatement penalties* serão majoradas de acordo com a análise da conduta do contribuinte, de acordo com seu grau de cuidado, negligência ou intenção para evitar ou incorrer no erro.

Ademais, as *understatement penalties* poderão ser afastadas caso seja verificado que a ausência de transmissão da declaração decorreu de erro escusável do contribuinte, que agiu de boa-fé.

Também poderão ensejar a redução ou cancelamento da multa (i) a divulgação espontânea e completa pelo contribuinte das informações sobre as operações tributáveis ou com obrigação de declarar, e (ii) a conduta da companhia seja embasada em opinião legal de terceiro independente.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

A análise da jurisprudência foi concentrada nas decisões proferidas sobre o tema pela Tax Court. Em pesquisa dos acórdãos disponibilizados pelo Tribunal³¹ nos anos entre 2017 e 2022³², foram identificadas 12³³ decisões envolvendo os termos “*income tax*” e “*penalty*” ou “*penalties*”.

Com base nesse levantamento, foram identificadas (i) 11 decisões acerca da aplicação da multa em razão de prejuízo (“*understatement penalties*”) e (ii) uma decisão sobre multa pelo não pagamento (ou pagamento a menor) do tributo.

³¹ Disponível em: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/dispute-resolution-judgments/tax-court/tc-2022-2020/>.

³² Tendo em vista o reduzido número de decisões sobre o tema identificadas no período da pesquisa, ampliamos excepcionalmente o critério temporal de busca para abarcar as decisões proferidas entre 2017 e 2022.

³³ Não foram consideradas as decisões proferidas em processos envolvendo o imposto sobre a renda de pessoas físicas.

As decisões analisadas são centradas na identificação de elementos que caracterizem a justificativa razoável para o erro cometido pelo contribuinte, e, ou, a adoção de cuidados razoáveis para evitá-lo, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da decisão	Conclusão
1	Tax Court	18/08/2017	IT 14247	O Tribunal entendeu o comportamento do contribuinte como sendo negligência grosseira. Multa majorada de 50% para 100%.
2	Tax Court	08/02/2018	IT 13725	O atraso na declaração do imposto ocorreu em razão do atraso no término da auditoria. Portanto, no entendimento do Tribunal, não se trata de um inadimplemento, o que afasta a multa aplicada.
3	Tax Court	19/11/2018	IT 24462	O Tribunal concluiu que o recorrente cometeu um erro involuntário de boa-fé, tendo se baseado nas opiniões do advogado sênior, e que a penalidade não deveria ter sido imposta.
4	Tax Court	03/05/2019	TAdm 24643	O Tribunal entendeu que não houve a comprovação de negligência grosseira para a aplicação da multa de 100%.
5	Tax Court	11/12/2019	24622	O Tribunal concluiu que a declaração incorreta na declaração de imposto do recorrente não constitui um erro involuntário de boa-fé, conforme previsto na seção 222 da Lei, e que o recorrente não tomou os devidos cuidados.
6	Tax Court	25/11/2020	24674	Penalidade mantida por entender o Tribunal que não há nenhuma desculpa razoável para o comportamento do contribuinte.
7	Tax Court	09/12/2020	4184	SARS não conseguiu demonstrar qualquer prejuízo material. Não ficou comprovado se tratar de prática reiterada do contribuinte (<i>"repeat case of similar behaviour"</i>).
8	Tax Court	21/05/2021	IT 25242	O Tribunal entendeu pela aplicação de multa de 100% em razão do contribuinte ter agido com negligência.
9	Tax Court	18/06/2021	IT 24888	O Tribunal concluiu que houve omissão da qual resultou prejuízo ao fisco.
10	Tax Court	11/11/2020	TC 07932	O Tribunal entendeu que o contribuinte não demonstrou desculpa razoável para a apresentação tardia da declaração.

11	Tax Court	05/08/2021	IT 24988	O Tribunal entendeu que o descumprimento da obrigação decorreu de erro do contador, de modo que o recorrente agiu com razoável cuidado. Assim, determinou a redução da multa.
12	Tax Court	14/12/2021	IT 45672	O Tribunal entendeu por manter a multa ao fundamento de que o contribuinte não agiu com devido cuidado.

Da análise das decisões, portanto, verifica-se terem prevalecido os seguintes aspectos:

- i. A conduta proativa do contribuinte para regularizar os erros tão logo tenha ciência de sua ocorrência é reiteradamente considerada como indício de cuidados razoáveis; enquanto
- ii. A ausência de atendimento à fiscalização, seguida por mera impugnação da pena aplicada sem demonstração de atuação proativa e cooperativa pelo contribuinte, pode ser considerada como negligência pela empresa;
- iii. Erros de orientação pela SARS são admitidos como justificativa razoável;
- iv. Problemas pontuais de fluxo de caixa em razão do atraso no pagamento de compradores ou tomadores de serviços não podem ser equiparados a prejuízos financeiros capazes de configurar justificativa razoável;
- v. O histórico de declarações e pagamentos de imposto do contribuinte é considerado na análise do cuidado razoável adotado pela empresa para o cumprimento de suas obrigações tributárias;
- vi. A justificativa razoável deve estar relacionada a eventos inesperados e incomuns, bem como a erros cometidos por terceiros, desde que demonstrada a boa-fé e diligência do contribuinte.

Das 12 decisões analisadas, foi determinado o cancelamento ou a redução da multa em cinco casos. Em um dos processos analisados, o Tribunal determinou a abertura de prazo ao contribuinte para que regularizasse os erros identificados pela SARS no cumprimento de suas obrigações tributárias.

▣ Colômbia

O regime de multas e sanções tributárias da Colômbia é disciplinado pelo Decreto n° 624 de 1989³⁴, também denominado *Estatuto Tributário* (ET). Trata-se do diploma legal aplicável a todos os tributos

³⁴ Disponível em: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html. Acesso em 18/02/2022.

administrados pela *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales* (DIAN)³⁵, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda da Colômbia com poderes e atribuições equivalentes aos da Receita Federal do Brasil.

1. Quais tipos de multa são previstos na legislação do país no caso de descumprimento da obrigação tributária?

As multas tributárias previstas na legislação colombiana são aquelas dispostas no Título III do ET, agrupadas nos seguintes tipos: (i) multa por extemporaneidade (Art. 641-642, ET); (ii) multa por não declarar um tributo (Art. 643, ET); (iii) multa por correção de declarações (Art. 644-646, ET); (iv) multa por inexatidão das declarações (Art. 647-648, ET); (v) multa por não enviar informações (Art. 651, ET); (vi) multa por expedir faturas sem observar requisitos legais (Art. 652, ET); (vii) multa por não faturar (Art. 652-1, ET). É válido registrar que as duas últimas são relacionadas aos tributos incidentes sobre o consumo e não interessam ao escopo da presente pesquisa.

Os patamares de multa pré-fixados pela legislação colombiana podem variar de 10% sobre o valor de determinado tributo que deixou de ser recolhido a 200% sobre a diferença de um tributo que não foi recolhido em decorrência de omissão de ativos ou inclusão de passivos inexistentes. Apesar dessa variação, os critérios para a imposição dessas multas são eminentemente objetivos. Nesse contexto, as situações descritas no Título III do ET que ensejam a imposição de multa tributária são relativas a descumprimento, inconsistência e extemporaneidade no cumprimento das obrigações tributárias (acessórias e principais).

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?

Sim, o ET prevê tanto uma regra geral como regras específicas que disciplinam as hipóteses de majoração dos patamares de multa estabelecidos pela legislação. Iniciando pela regra geral, tem-se o art. 640 do ET, que prevê a possibilidade de majorar a multa a partir de dois critérios: (i) lesividade, *ex vi* do parágrafo primeiro e; (ii) reincidência, *ex vi* do parágrafo segundo do art. 640 do ET³⁶.

³⁵ Informações sobre o órgão disponíveis em: <https://www.dian.gov.co/>. Acesso em 18/02/2022.

³⁶ Art. 640. Parágrafo 1. "*Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.*" Art. 640. Parágrafo 2. "*Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser*

Especificamente, tem-se lesividade sempre que o contribuinte não cumpre com sua obrigação tributária, o que deve ser atestado mediante procedimento administrativo conduzido pela DIAN a fim de evidenciar sua materialização; quanto à reincidência, se o contribuinte comete, no prazo de 2 anos, o mesmo tipo de infração já identificada mediante ato administrativo “*en firme*”, a multa poderá ser majorada em até 100%.

Esclarece-se que a expressão “*en firme*” denota ato administrativo definitivo, não havendo possibilidade de o contribuinte dele recorrer. O ato administrativo torna-se definitivo se houver a renúncia ou desistência por parte do contribuinte ou a decisão administrativa definitiva que encerra a possibilidade de discussão da matéria, conforme dispõe o art. 829 do ET³⁷.

Além de disciplinar as duas hipóteses objetivas que ensejam a majoração da multa, o Art. 640 do ET (modificado após a reforma tributária realizada na Colômbia em 2016) introduz, no âmbito sancionatório administrativo, postulados que são próprios do Direito Penal Colombiano, como a (i) Lesividade, (ii) Proporcionalidade, (iii) Gradualidade e (iv) Favorabilidade, por meio dos quais se estabelecem certas concessões sancionatórias aos contribuintes.

Abre-se breve parêntesis para mencionar que esse dado é relevante porque, na análise de jurisprudência empreendida, verificou-se que os critérios lesividade, proporcionalidade, gradualidade e favorabilidade importam apenas nas discussões relacionadas à diminuição de determinada multa tributária, mas não são invocados como fundamento para justificar a sua majoração. Tanto nos pronunciamentos emitidos pela DIAN, denominados “*Conceptos Unificados*”, como também nós acórdãos da Quarta Seção do Conselho de Estado Colombiano (última instância do contencioso administrativo tributário), vislumbra-se orientação no sentido de que não compete à Administração Tributária graduar sanções de acordo com a gravidade de determinada infração.

Além da regra geral disposta no Art. 640 do ET para majoração da multa a partir de critérios objetivos, também existem várias regras específicas dispostas no Título III do ET para a majoração das multas. Trata-se de regras objetivas que preveem a majoração da multa a partir da observância de critérios claramente estipulados na legislação.

liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.”

³⁷ Art. 829. “*Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo: 1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno. 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma. 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y 4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.*”

Exemplificativamente, os artigos 641 e 642 do ET, que cuidam da sanção por extemporaneidade, diferenciam as multas impostas quando a declaração for entregue previamente à notificação do contribuinte pela DIAN (*previo al emplazamiento para declarar*) da multa imposta ao contribuinte já notificado pela autoridade (*con emplazamiento para declarar*)³⁸. Nota-se que estes também são critérios eminentemente objetivos.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Conforme orientação publicada pela própria DIAN, denominada “*Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario Y Régimen Tributario Sancionatorio*”, de 25 de julho de 2017, após a reforma tributária que ocorreu na Colômbia em 2016, buscou-se retirar as margens de subjetividade do funcionário público no que tange à determinação das sanções tributárias, buscando-se privilegiar a tipicidade como elemento fundamental do regime sancionatório colombiano. Assim, o requisito para a imposição de determinada multa tributária é a identidade entre a conduta que se quer sancionar e a conduta plasmada no tipo legal:

En el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, **dispuso el legislador, una serie de criterios de orden objetivo que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad em el régimen tributario sancionatorio sin que, al respecto, quepa el más mínimo margen de subjetividad por parte del funcionario público em la determinación de la sanción.** Em este sentido se toma em consideración la fecha de la de la comisión de la conducta sancionable como uno de os señalados criterios. Em palabras de la Corte Constitucional, M.P. ABERTO ROJAS RÍOS, Sentencia C – 412 de 2015, este principio “exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma – lex scripta – con anterioridad a los hechos materia de la investigación-lex previa”. La misma Corporación también precisa que “el principio de tipicidad como desarrollo del de legalidade hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridade y especificidade el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgressión³⁹. (g.n.)

Confirma esse entendimento a análise dos Conceptos Unificados emitidos pela própria DIAN, os quais se assemelham ao instituto das “respostas à consulta” existentes no direito brasileiro. Por exemplo, no Concepto 083 de 2007 verifica-se o seguinte:

³⁸ A) Declaração anual de ativos no exterior: variação de 0,5% a 1% em caso de apresentação antes/após notificação; B) Monotributo: variação de 3% sem exceder 100% do tributo a 6% sem exceder 200% do imposto; C) Declaração de movimentos financeiros: variação de 1% sem exceder 100% a 2% sem exceder 200%, etc.

³⁹ *Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario Y Régimen Tributario Sancionatorio*, de 25 de julho de 2017. p. 6. Disponível em: <https://www.dian.gov.co/impuestos/Reforma%20Tributaria%20Estructural/Concepto%20Unificado%20Sobre%20Procedimiento%20Tributario%20y%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Sancionatorio.pdf>. Acesso em 22/02/2022.

Problema Jurídico: CUÁL ES LA NORMATIVIDAD VIGENTE APLICABLE PARA IMPONER, A LOS PROFESIONALES EN COMPRA VENTA DE DIVISAS, SANCIONES POR LA TRANSMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA INFORMACIÓN EXÓGENA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS DE ACUERDO A LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN? **ES POSIBLE GRADUAR LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DE ACUERDO CON LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN?**

Tesis Jurídica LA SANCIÓN A APLICAR CUANDO LOS PROFESIONALES EN COMPRA VENTA DE DIVISAS NO REPORTAN O REPORTAN EN FORMA EXTEMPORÁNEA A LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES LA INFORMACIÓN RELATIVA A LAS OPERACIONES EFECTUADAS, ES LA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO LITERAL AA) DEL ARTÍCULO 32 DEL DECRETO LEY 1092 DE 1996 MODIFICADO POR EL ARTÍCULO IQ DEL DECRETO LEY 1074 DE 1999. **NO ES POSIBLE GRADUAR LA SANCIÓN DE ACUERDO CON LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN** (g.n.)

Para a pesquisa desses pronunciamentos (*Conceptos Unificados*) da DIAN utilizou-se como parâmetro de consulta as expressões “gradualidad” e “sanciones” e “graduar sanciones”. Foram encontrados um total de 45 resultados, dos quais 9 se referem ao assunto discutido, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número do Pronunciamento	Assunto
1	DIAN	10/12/2019	30291	Aplicação simultânea da redução de multa do artigo 651 com o regime da proporcionalidade e gradualidade em caso de liquidação voluntária pelo contribuinte
2	DIAN	19/11/2019	28598	Gradualidade e majoração da sanção de fechamento de estabelecimentos para os casos de reincidência.
3	DIAN	03/05/2019	10487	Sanções aplicáveis a declarações de retenção na fonte consideradas ineficazes e sua gradação.
4	DIAN	18/03/2019	6651	Princípios da lesividade, proporcionalidade, gradualidade e favorabilidade para dispor que a redução das multas pode chegar até o limite mínimo de 10 UVT e que essa redução se dá apenas para a sanção, com exceção dos juros de mora e outros.
5	DIAN	07/11/2018	27447	Aplicabilidade dos princípios da gradualidade e proporcionalidade para a imposição da sanção por erros, por inexactidão ou por não declarar.
6	DIAN	01/06/2018	14326	Não aplicabilidade do Princípio do Favorecimento em resolução de conflitos com caráter tributário em detrimento da utilização dos princípios da proporcionalidade e gradualidade.
7	DIAN	23/03/2017	6414	Possibilidade de aplicação das regras de gradualidade e proporcionalidade no pagamento de sanções declaradas e pagas pelos próprios contribuintes.

8	DIAN	23/07/2013	45073	Aplicabilidade dos princípios da gradualidade e proporcionalidade para a imposição da sanção a contadores e operadores da arrecadação, para fins de majoração de acordo com a recorrência do ato a ser prevenido.
9	DIAN	29/11/2007	083	Discute-se a aplicação de penalidade pela transmissão extemporânea de informações de acordo com a gravidade da infração.

A análise da jurisprudência administrativa, representada pela Quarta Seção do Conselho de Estado, máxima autoridade no contencioso administrativo tributário da Colômbia, demonstra que em matéria de multas tributárias prevalece a análise objetiva da conduta do contribuinte. Ademais, apesar da familiaridade com o direito penal, prevalece o entendimento de que não compete ao direito administrativo tributário analisar culpabilidade, dolo ou intenção do contribuinte para determinar a sanção aplicável:

En la aplicación de tales sanciones, que bien pueden entrar en el marco genérico de las contravenciones, existen principios generales propios del derecho penal que tiene plena aplicación, pues en un Estado democrático el ejercicio de la facultad punitiva común tiene puntos de coincidencia esencial con el ejercicio de la facultad de imponer sanciones administrativas. Por ejemplo, el principio de legalidad: nullum crimen sine lege: el principio de favorabilidad, la ley posterior se aplica de preferencia a la ley anterior cuando es favorable al inculpado y aun **cuando en materia de faltas administrativas no procede analizar el grado de culpa, dolo o preterintención del responsable**, y es dable desde luego sancionar a personas jurídicas, también es aplicable la regla de que la fuerza mayor o caso fortuito son factores eximentes de responsabilidad. Esta regla es aplicable puesto que a nadie puede pedírsele un imposible (...) (g.n)⁴⁰

É importante frisar que as discussões não adentram a questão de definir se a existência de culpa ou dolo do contribuinte poderia ensejar a majoração de determinada multa. O que se discute é a simples imposição da multa, e se esta depende ou não de uma análise subjetiva relacionada à intenção (dolo/culpa) do contribuinte. Nesse sentido, o que se verifica é a mencionada orientação objetiva tanto da Administração Tributária como da jurisprudência administrativa tributária, no sentido de que a imposição de determinada multa tributária se dá exclusivamente em razão da previsão normativa para tanto:

(...) el artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad. **La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por su parte de la administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad (...)** (gn)⁴¹

⁴⁰ Conselho de Estado. Quarta Seção. Sentença de 12 de abril de 1985. M.P.: Enrique Low Murtra. Expediente 10850.

⁴¹ Conselho de Estado. Quarta Seção. Sentença de 12 de julho de 2012. M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 17912.

Por fim, embora os princípios do direito penal sejam aplicáveis em matéria tributária para garantir o devido processo legal, o Conselho de Estado demonstra que os critérios subjetivos da lei penal não são aplicáveis em matéria de sanção administrativa tributária:

(...) el primero consiste en afirmar que las sanciones impuestas a los infractores por contravenciones administrativas, excluyen la prueba de los factores subjetivos propios de la conducta delictiva, como son el dolo y la culpa, como quiera que el derecho administrativo sancionatorio no necesita acudir al derecho penal, toda vez que posee una normatividad guiada por principios propios y autónomos que responden a unas finalidades y procedimientos diferentes a los del derecho penal, al tiempo que los sujetos activos en el derecho administrativo pueden corresponder a personas naturales o jurídicas, en tanto que los sujetos activos en el derecho penal corresponde estrictamente a las personas naturales pues solo respecto a ellas puede predicarse la culpa como elemento determinante de responsabilidad (...) (gn)⁴²

Para a pesquisa da jurisprudência da Quarta Seção do Conselho de Estado utilizou-se como parâmetro de consulta as expressões “sancion o sanciones” e “dolo o dolosa”, “sancion o sanciones” e “documentos falsos” e “Aumento o aumentada”. Foram encontrados um total de 8 resultados, dos quais 3 se referem ao assunto discutido, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da Decisão	Assunto
1	C. Estado 4ª Seção	12/07/2012	17912	Embora os princípios do direito penal sejam aplicáveis em matéria tributária para garantir o devido processo legal, os critérios subjetivos da lei penal não são aplicáveis em matéria de sanção administrativa tributária.
2	C. Estado 4ª Seção	13/03/1998	8570	A imposição de determinada multa tributária se dá exclusivamente em razão da previsão normativa para tanto. Não há necessidade de se demonstrar a responsabilidade subjetiva do agente ou sua culpabilidade.
3	C. Estado 4ª Seção	12/04/1985	10850	Apesar da familiaridade com o direito penal, prevalece o entendimento de que não compete ao direito administrativo tributário analisar culpabilidade, dolo ou intenção do contribuinte para determinar a sanção aplicável.

A análise da jurisprudência judicial, representada pela Corte Constitucional, evidencia entendimento diverso, ainda mais benéfico ao contribuinte, no sentido de que as infrações passíveis de sanções punitivas têm a mesma natureza e consequências, independentemente de serem oriundas da autoridade administrativa ou judicial, pois os princípios que regem todo procedimento devem necessariamente ser estendidos a todas as disciplinas sancionatórias.

⁴² Conselho de Estado. Quarta Seção. Sentença de 13 de março de 1998. M.P.: Germán Ayala Mantilla. Expediente 8570

Identifica-se sentenças no sentido de proibir a responsabilidade objetiva em matéria administrativa sancionatória e que exigem a comprovação de culpa e que admitem fatores isentivos de responsabilidade tributária como força maior, caso fortuito, ato de terceiro, no momento da imposição de sanções de natureza tributária.

Por exemplo, no Acórdão C-597 de 1996, sustenta-se que, na Colômbia, com base nos princípios de dignidade e culpa da pessoa humana consagrados na Constituição Política de 1991 em seu artigo 29, são proibidas todas as formas de responsabilidade objetiva em matéria punitiva.

Para a pesquisa da jurisprudência da Corte Constitucional foram utilizados como parâmetro de consulta as expressões "sancion", "responsabilidad objetiva" e "tributario". Foram encontrados um total de 60 decisões, das quais 6 se referem ao assunto discutido, conforme tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da Decisão	Assunto
1	Corte Constitucional	11/03/2015	C-102/15	Reforça que em virtude da aplicação atenuada dos princípios do direito penal a outros tipos de direito sancionatório, incluindo o direito sancionatório administrativo, o Tribunal considerou que em matéria fiscal não é admissível a imposição de sanções com base na responsabilidade objetiva.
2	Corte Constitucional	23/01/2003	C-010/03	No voto foi argumentado não ser possível legitimar a responsabilidade objetiva prevista nas normas acusadas sem violar o Texto Constitucional, que exige como princípio fundamental do regime punitivo a presença inequívoca de conduta culposa.
3	Corte Constitucional	06/08/2002	C-616/02	Determina que é desproporcional e viola os princípios da equidade e justiça fiscais consagrar uma responsabilidade sem culpa, pelo que considera que neste domínio o princípio da "nulla poena sine culpa" funciona como elemento integrante do devido processo legal que regula o processo punitivo função. Além disso menciona que a imposição de sanções de responsabilidade objetiva é excepcional no regime constitucional colombiano e, portanto, está sujeita a requisitos estritos.
4	Corte Constitucional	03/07/2002	C-506/02	Há responsabilidade objetiva porque corresponde aos contribuintes, declarantes, gerentes ou agentes de retenção para autoajustar multas por correção de imprecisões ou por intempestividade, deve ser entendido, de acordo com a jurisprudência desta Sociedade, que essas pessoas têm o direito de apresentar quitações para demonstrar que sua conduta não foi culpada, podendo alegar, por exemplo, a ocorrência de força maior ou caso fortuito, a ação de terceiro, ou qualquer outra circunstância que exonere a culpa. Demonstrada uma dessas defesas, a Administração deve excluir a aplicação da sanção correspondente. Sob esta interpretação, as normas acima mencionadas serão declaradas executáveis.
5	Corte Constitucional	05/12/1996	C-690/96	Defende que a responsabilidade do contribuinte, quanto ao descumprimento do dever de colaboração com o financiamento e as despesas públicas, exclui a imposição de sanções

pelo mero resultado, independentemente de conduta não imputável do contribuinte em atenção ao direito ao devido processo legal, dignidade e ordem justa, consubstanciados nos princípios da justiça e da equidade tributária.

6 Corte Consti- 06/11/1996 C-597/96
tucional

A Corte concorda com o demandante que na Colômbia, de acordo com o princípio da dignidade humana e da culpa, são proibidas todas as formas de responsabilidade objetiva em matéria punitiva. Nesse entendimento, o Tribunal considera improcedente a acusação do ator, uma vez que o artigo acusado deve ser interpretado de acordo com a Constituição, sendo evidente que em um Estado social de direito, fundado na dignidade da pessoa humana, a responsabilidade objetiva não é admissível no campo sancionatório. Além disso, toda pessoa é presumida inocente "desde que não tenha sido judicialmente declarada culpada".

Quadro Resumo sobre a Pesquisa de Jurisprudência

	Resultados	Acórdãos utilizados	Acórdãos descartados
DIAN ⁴³	45	9	36
Conselho de Estado ⁴⁴	8	3	5
Corte Constitucional ⁴⁵	60	6	54

▣ México

1. Quais os Tipos de Multa Previstos?

O regime de multas e sanções tributárias do México é disciplinado pelo Título Quarto (Das Infrações e Delitos Fiscais), Capítulo 1 (Das Infrações) do *Código Fiscal de La Federación Mexicana* (CFF)⁴⁶. A principal infração está prevista no artigo 76, que estabelece multa de 55% a 75% dos tributos omitidos "quando a prática de uma ou várias infrações der origem à omissão total ou parcial no

⁴³ Termos de busca utilizados: "gradualidad" e "sanciones". Busca realizada em: <https://yep-site-nok74y7agrtzo.azurewebsites.net/#/search?term=gradualidad+sanciones>. Acesso em 04.04.2022.

⁴⁴ Termos de busca utilizados: "Sancion" o "Sanciones" y "Dolo" o "Dolosa"; "Sancion" o "Sanciones" y "Documentos Falsos"; " Sancion" o "Sanciones" y "Aumento" o "Aumentada". Busca realizada em: <http://190.217.24.55:8080/WebRelatoria/ce/index.xhtml>

⁴⁵ Termos de busca utilizado: "sancion" e "responsabilidad objetiva" e "tributario". Busca realizada em <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/consulta.php?relatoria=&buscar=%22sancion%22+and+%22responsabilidad+objetiva%22+and+%22tributario%22&order=relevancia&anio=>

⁴⁶ Código Fiscal de La Federación disponível em: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>. Acesso em 19.05.2022.

pagamento das contribuições, inclusive as retidas ou recolhidas, (...) e for constatada pelo fisco mediante o exercício de seus poderes”.

O artigo 78, a seu turno, prevê multa de 20% a 25% das contribuições omitidas, “no caso de omissão de contribuições por erro aritmético nas declarações”, multa que poderá ser reduzida à metade no caso em que as contribuições sejam pagas juntamente com seus acessórios, no prazo de 15 dias úteis contados da data da notificação.

O CFF ainda prevê uma série de outras penalidades, geralmente em valores fixos, cujas principais podem ser agrupadas nos seguintes tipos:

- (i) infrações relacionadas ao cadastro federal de contribuintes (Arts. 79 e 80);
- (ii) infrações relacionadas à obrigação de pagar contribuições; arquivamento de declarações, requerimentos, documentação, avisos, informações ou emissão de certidões, e a entrada de informações através da página da Internet do Serviço de Administração Tributária: (Arts. 81 e 82);
- (iii) infrações relacionadas à divulgação de esquemas reportáveis cometidos por consultores fiscais, por contribuintes ou por instituições financeiras (Arts. 82-A - 82-F)
- (iv) infrações relacionadas a erro ou omissão na Contabilidade (Arts. 83 e 84);
- (v) infrações relacionadas ao exercício da faculdade de comprovação, tais como criação de obstáculos à fiscalização, não conservar a contabilidade, dentre outras (Arts. 85 e 86).
- (vi) infrações cuja responsabilidade recaia sobre terceiros, tais como assessorar, aconselhar, ou prestar serviços para omitir total ou parcialmente o pagamento de qualquer contribuição em desacordo com as disposições fiscais (Arts. 89 e 90).

2. Há previsão de multa majorada no caso de verificação ou presença de certos critérios? Caso haja a previsão de multa majorada, quais os critérios previstos em lei para aplicação desta multa? Estes critérios são objetivos (p.ex. comprovação de documento falsificado) ou subjetivos (p.ex. dolo do contribuinte)?

Sim. O artigo 77 do CFF prevê a majoração da multa prevista no art. 76 por omissão total ou parcial no pagamento das contribuições, de acordo com as seguintes regras:

- I. De 20% a 30% do valor das contribuições omitidas ou do benefício indevido, cada vez que o infrator reincidir ou no caso da agravante indicada no inciso IV do artigo 75 do CFF;
- II. De 60% a 90% do valor das contribuições omitidas ou do benefício indevido, quando na prática da infração ocorrer qualquer das agravantes indicadas no inciso II do artigo 75 deste Código;

III. De 50% a 75% do valor das contribuições retidas ou recolhidas e não pagas, quando se verifique a circunstância agravante referida no inciso III do artigo 75 deste Código. O disposto nesta seção também será aplicável quando ocorrer a circunstância agravante a que se refere o artigo 75, inciso V do CFF (parágrafo adicionado em dezembro de 2021).

O art. 77 do CFF prevê a majoração das multas de acordo com os critérios e as circunstâncias previstas no art. 75 do CFF, a seguir descritas.

O art. 75 do CFF descreve os critérios para aplicação das diferentes porcentagens de majoração da multa previstas no art. 77. De acordo com o art. 75, “as autoridades fiscais ao aplicarem multas pela prática das infrações indicadas na legislação tributária, incluindo aquelas relacionadas às contribuições para o comércio exterior, devem justificar e motivar sua resolução e levar em consideração o seguinte”:

I. Se considerará como agravante o fato de o infrator ser reincidente. A reincidência ocorre quando:

a) Tratando-se de infrações que tenham como consequência a omissão no pagamento de contribuições, incluindo as retidas ou arrecadadas, a segunda ou seguintes vezes que o infrator seja sancionado pela prática de uma infração que tenha essa consequência.

b) Tratando-se de infrações que não impliquem omissão no pagamento das contribuições, a segunda ou seguintes vezes que o infrator seja sancionado pela prática de infração prevista no mesmo artigo do Código.

Para determinar a reincidência, apenas serão consideradas as infrações cometidas nos últimos cinco anos.

II. Também será agravante no cometimento de infração, quando ocorrer qualquer uma das seguintes hipóteses:

a) Utilização de documentos falsos ou em que se registrem operações inexistentes.

b) Utilização de documentos emitidos em nome de terceiro, sem direito para tanto, para deduzir o valor no cálculo das contribuições ou para se creditar de valores transferidos para as contribuições.

c) Manutenção de dois ou mais sistemas de contabilidade com conteúdos diferentes.

d) Sejam levados dois ou mais livros sociais semelhantes com conteúdos diferentes.

e) Destruição total ou parcial da contabilidade, ou que seja ordenada ou permitida.

f) Microfilmagem ou gravação de documentação ou informação para efeitos fiscais sem observância dos requisitos estabelecidos nas disposições relativas.

g) Divulgar, fazer uso pessoal ou indevido de informações confidenciais fornecidas por terceiros independentes que afetem sua posição competitiva.

h) Realizar dedução ou creditamento em desacordo com a Lei do Imposto de Renda ou Lei do Imposto sobre o Valor Agregado.

III. Considera-se ainda agravante a omissão da totalidade das contribuições que foram retidas ou recolhidas dos contribuintes.

IV. Também é agravante que o cometimento do delito seja contínuo.

V. Da mesma forma, considera-se agravante que os contribuintes não cumpram o disposto nos artigos 76, incisos IX e XII, 76-A, 90, penúltimo parágrafo, 110, inciso XI, 179, 180, 181 e 182 da Lei de Imposto de Renda.

VI. Quando, por ato ou omissão, várias disposições fiscais de caráter formal forem violadas ou se omitir total ou parcialmente o pagamento de contribuições, a que correspondem várias multas, será aplicada apenas a que corresponder à infração cuja multa seja maior.

VII. No caso de a multa ser paga nos 30 dias seguintes à data de entrada em vigor da notificação ao infrator da resolução pela qual a sanção é aplicada, a multa será reduzida em 20% do seu valor, sem necessidade de autoridade que a impôs emitir uma nova resolução.

Esquemáticamente, o regime de majoração das multas previsto no CFF pode ser assim apresentado:

Conduta Proibida	Porcentagem Multa sobre o valor omitido ou benefício indevido
Reincidência ou Infração Continuada	20% a 30%
Utilizar documentos falsos, emitidos a terceiros; dois ou mais sistemas contábeis; dois ou mais livros sociais; ou divulgar informações confidenciais	60% a 90%
Não pagar contribuições retidas	50% a 75%

Adicionalmente, o Art. 42-B do CFF dispõe que as autoridades fiscais poderão, no exercício de suas faculdades, determinar se houve dolo, fraude ou simulação dos atos jurídicos praticados pelo contribuinte exclusivamente para efeitos fiscais.

3. Como os critérios legais são aplicados pela administração tributária e pela jurisprudência do país?

Um importante precedente da Suprema Corte Mexicana de 14/08/2015 (acórdão n. 25773⁴⁷) trata da possibilidade de aplicação de diversas multas distintas concomitantemente pelo fisco. Neste caso, o fisco aplicou diversas multas de ofício sob o fundamento de que o contribuinte teria incorrido em mais de uma conduta elencada no art. 81 do código. O contribuinte, no entanto, alega que deveria ser aplicado o art. 75 VI do código que dispõe "quando por um ato ou omissão se infringem várias disposições fiscais de natureza formal a que correspondem várias multas, somente se aplicará a que correspondente à infração cuja multa seja maior". Apesar de o acórdão não tratar especificamente da majoração de multa, mas da aplicação de várias multas concomitantemente, a Suprema Corte dá algumas pistas de como as multas devem ser interpretadas e aplicadas. Conforme a Suprema corte, o artigo 81 discutido trata das seguintes infrações de natureza fiscal, relativas à obrigação de recolhimento de tributos, apresentação de requerimentos, avisos, informações ou emissão de certidões e atualmente também com a apresentação de documentos:

- a) Não apresentar as declarações.
- b) Não apresentar solicitações.
- c) Não apresentar notificações ou registros exigidos pelas disposições fiscais.
- d) Não apresentar todos os documentos especificados, através dos meios eletrônicos indicados pelo Ministério das Finanças e do Crédito Público.
- e) Apresentá-los a pedido das autoridades fiscais.
- f) Não cumprir a exigência das autoridades fiscais de apresentação de qualquer dos documentos ou meios eletrônicos referidos na fração em causa.
- g) Cumprir com os referidos requerimentos fora dos prazos neles indicados.

O acórdão destaca que "de tais pressupostos de infração, destaca-se a prevenção daqueles relacionados com a não apresentação de declarações e a sua apresentação a pedido do fisco, objeto desta contradição, que, como se vê, são duas hipóteses diferentes:

- a primeira consiste em uma omissão, isto é, a simples não apresentação do documento configura a infração
- a segunda consiste em uma demanda formulada pelo Fisco que, na hipótese de não ser cumprida, torna-se passível de sanção.

Desta forma, a Suprema Corte decidiu que as hipóteses de infração, previstas no inciso I do artigo 81 do Código Tributário Federal, são hipóteses diferentes, que dão origem a infrações diversas: não apresentar declarações, apresentá-las a pedido das autoridades fiscais ou cumprir com tais requerimentos fora dos prazos neles indicados. De acordo com o acórdão "a primeira consiste numa

⁴⁷<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25773&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

omissão, que pelo simples fato de nela incorrer, enseja a infração a sancionar e, a segunda, traduz-se no extremo de que se o Fisco formular uma exigência com o objetivo de que o contribuinte cumpra com uma obrigação de natureza fiscal, isso dará lugar, se for o caso, a uma infração em virtude de ter sido necessário formular esse requisito para que essa obrigação seja cumprida”. O anterior independe do fato de o descumprimento ou cumprimento intempestivo do pedido formulado e pode dar origem à prática de uma infração distinta. Por esta razão, a Corte decidiu que não se aplica o disposto no art. 75 que exige a aplicação da multa maior em caso de um só ato implicar na aplicação de várias multas.

Esta decisão parece ser a principal no que se refere à aplicação de multa qualificada no México, tendo em vista que a maior parte das decisões encontradas no Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa tratam desta mesma matéria e seguem este mesmo entendimento, conforme a tabela abaixo:

#	Órgão	Data	Número da Decisão	Assunto
1	Primeira Seção do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa	12/01/2012	4865/07-01-01-4	Trata-se de acórdão que considerou ilegal a aplicação, pelas autoridades fiscais, da “multa formal” de maior valor de forma concomitante com a “multa fiscal” de maior valor porque há previsão legal de que uma única ação/omissão que infrinja várias disposições legais somente pode gerar a aplicação de uma multa, a de maior valor
2	Primeira Seção do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa	17/02/2004	669/03-09-01-6	Trata-se de acórdão que considerou correta a aplicação, pelas autoridades fiscais, de duas multas fiscais porque, embora haja previsão legal de que uma única ação/omissão que infrinja várias disposições legais somente pode gerar a aplicação de uma única multa, verificou-se que o contribuinte procedeu a duas omissões ao não efetuar o pagamento de dois diferentes tributos.
3	Primeira Seção do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa	06/07/2017	14/23011-01-02-01-04-OT	Trata-se de acórdão que considerou correta a aplicação, pelas autoridades fiscais, de duas multas fiscais porque, embora haja previsão legal de que uma única ação/omissão que infrinja várias disposições legais somente pode gerar a aplicação de uma única multa, verificou-se que o contribuinte procedeu a duas omissões ao não efetuar o pagamento de dois diferentes tributos.
4	Segunda Seção do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa	29/09/2015	19592/14-17-08-5/666/15-S2-07-04 (VII-P-2aS-893)	Trata-se de acórdão que considerou correta a aplicação, pelas autoridades fiscais, de duas multas fiscais porque, embora haja previsão legal de que uma única ação/omissão que infrinja várias disposições legais somente pode gerar a aplicação de uma única multa, a mais elevada, verificou-se que o contribuinte procedeu a duas omissões ao não efetuar o pagamento de dois diferentes tributos.

- | | | | | |
|---|--|------------|---|---|
| 5 | Segunda Seção do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa | 07/02/2017 | 27/134/10-17-02-5/1353/12-S2-10-02

(VIII-P-2aS-42) | Trata-se de acórdão que considerou correta a aplicação, pelas autoridades fiscais, de duas multas fiscais porque, embora haja previsão legal de que uma única ação/omissão que infrinja várias disposições legais somente pode gerar a aplicação de uma única multa, a mais elevada, verificou-se que o contribuinte procedeu a duas omissões ao não efetuar o pagamento de dois diferentes tributos. |
| 6 | Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa | 22/05/2013 | 1757/11-12-01-4/148/13-PL-02-04

(VII-P-SS-93) | Trata-se de acórdão que reitera que o Fisco, ao aplicar multa pelo cometimento de infrações, deve fundamentar e motivar sua resolução levando em consideração, entre outras circunstâncias, a reincidência; a citação do artigo 75, I não é suficiente para que a autoridade embase sua competência material para aplicar multas por infrações indicadas na legislação tributária, uma vez que o referido artigo estabelece de forma genérica a competência do fisco para aplicar multas por infrações. Assim, para cumprir as garantias de legalidade e segurança jurídica, a autoridade deve citar o preceito que lhe confere especificamente o poder de aplicar multas por infrações que respeitem as referidas garantias. |

Conforme se observa da leitura dos acórdãos, os critérios legais objetivos para aplicação da multa majorada parecem se refletir na jurisprudência levantada no país, pois todos os acórdãos, com exceção de um, tratam da possibilidade de aplicação concomitante de multas por duas infrações diferentes, o que não diz respeito aos critérios para aplicação da multa majorada prevista no artigo 75 do CFF. A única jurisprudência encontrada que não trata deste assunto exige que a aplicação da multa seja fundamentada e motivada, além de exigir que a autoridade cite o preceito específico relativo à multa aplicada.

6. CONCLUSÕES

A temática da conformidade tributária é objeto de estudo por parte de vários governos, *policy makers*, autoridades fiscais e organismos multilaterais, sendo possível identificar, nesse contexto, a formação de um entendimento compartilhado de que: (i) a visão tradicional que considerava o contribuinte como um agente racional tendente a sonegar tributos parece ultrapassada tanto na teoria quanto na prática e; (ii) iniciativas para incorporar *behavioural insights* e readequação de modelos de conformidade tributária às diretrizes da OCDE se somam ao redor do mundo, especialmente em países desenvolvidos.

Apesar disso, constata-se, no Brasil, a existência de um movimento em sentido contrário, notadamente porque: (i) as iniciativas relacionadas à criação de programas de conformidade ainda são incipientes e (ii) dados obtidos pela LAI revelam um crescimento real da aplicação de multas qualificadas pelo Fisco, o que sinaliza possível descolamento das recomendações da OCDE e de outras organizações internacionais.

Com o objetivo de investigar possíveis caminhos para o Brasil melhorar o seu arcabouço jurídico-institucional relativo à aplicação das multas tributárias, a presente pesquisa buscou aprofundar a análise acerca do funcionamento das multas em outras jurisdições de forma atrelada a achados da economia comportamental.

A primeira constatação da pesquisa foi que, apesar de todos os países adotarem multas majoradas, os *critérios legais* de aplicação dessas multas pelas Administrações Tributárias e os *critérios jurisprudenciais* de interpretação sobre a aplicação dessas multas adotados pelos tribunais diferem muito entre os países.

A partir da amostra de países selecionados, foi possível identificar três modelos distintos de aplicação de multas qualificadas.

- Modelo Legal 1: adotado pelo Brasil e França, baseia-se em critérios legais subjetivos, relacionados à conduta comissiva do contribuinte, tais como atividade oculta, abuso de direito ou fraude. Este modelo, em geral, demanda a análise discricionária e subjetiva do agente fiscal e do julgador quanto à intenção dolosa, ou não, do contribuinte ao incorrer no ato ensejador da aplicação da penalidade.
- Modelo Legal 2: adotado pelo Reino Unido, África do Sul e Estados Unidos, aplica critérios mistos, com maioria de critérios objetivos relacionados a condutas omissivas do contribuinte,

tais como grau de cuidado, erro ou negligência, e alguns critérios subjetivos, relacionados à intenção de sonegar, que dependem de uma conduta comissiva do contribuinte. Nesse caso, a análise quanto à aplicação, ou não, da penalidade observará elementos concretos, independentes de subjetivismo, os quais ficam restritos a poucas hipóteses que, ainda assim, vinculadas a critérios objetivos de aplicação jurisprudencial.

- Modelo Legal 3: adotado por México e Colômbia, emprega critérios mais objetivos, ligados à reincidência, utilização de contabilidade e documentos falsos, deduções e creditamento indevidos. Nesse modelo, a aplicação, ou não, da penalidade observará elementos exclusivamente concretos, independentes de qualquer subjetivismo por parte do aplicador ou intérprete da lei.

A despeito da constatação de que todos os países analisados preveem em sua legislação a majoração da multa em determinados casos – seja por critérios objetivos, mistos ou subjetivos –, fato é que, diferentemente do Brasil, em parte das demais jurisdições estudadas é possível identificar na lei o escalonamento da multa qualificada a ser aplicada ao contribuinte, com a determinação de diferentes categorias, atenuantes ou qualificadoras, como se verá a seguir.

Cite-se como exemplo a legislação do Reino Unido, que gradua o percentual da multa de acordo com a conduta do contribuinte, adotando critérios como descuido, erro deliberado e erro deliberado e intencional, adotando o percentual de até 30%, 70% e 100% do valor do tributo, respectivamente.

Prevê, ainda, atenuantes à penalidade caso se verifique erro escusável por parte do contribuinte, como, por exemplo, a demonstração de que a ausência de declaração tempestiva do tributo devido decorreu de causa justificada, ou caso o contribuinte tenha postura colaborativa junto à administração tributária para a apuração do tributo e acesso aos documentos necessários para essa providência, bem como a qualificadora de até 200% na imposição de penalidade caso haja erro ou atraso na entrega de declaração de tributos que envolvem receitas auferidas por *offshores* ou em determinados países.

Nota-se, portanto, que a legislação britânica prevê diferentes penalidades para diferentes condutas, desenhadas de forma cuidadosa, clara e expressa na legislação tributária.

O mesmo se verifica na legislação da África do Sul, em que a aplicação da multa pode ser majorada ou reduzida de acordo com a conduta do contribuinte em relação ao seu comportamento (se mais ou menos cuidadoso), à sua intenção de conformidade (se voluntária, espontânea ou, do outro lado, reincidente) e ao valor do benefício tributário obtido.

Além da análise das disposições legais sobre multas, outro elemento relevante para as conclusões alcançadas nesta pesquisa foi a análise jurisprudencial comparativa. Vale dizer, a combinação destes dois elementos – legislação e jurisprudência – conduzem à verificação da operacionalização dos modelos de penalidades tributários nas jurisdições estudadas, em comparação com o Brasil.

Nesse quesito, um país que se diferenciou foi a França, que, apesar de utilizar critérios legais subjetivos, apresenta uma jurisprudência que parece adotar critérios objetivos para a comprovação dos critérios previstos em lei. O exemplo da França mostra que, mesmo diante de critérios legais mais abertos e subjetivos, a aplicação concreta pelos tribunais pode ocorrer mediante a exigência de comprovação objetiva dos fatos, sem discussão sobre dolo ou vontade do contribuinte em praticar a conduta.

O caso dos Estados Unidos parece seguir esta mesma lógica, já que o país também adota critérios subjetivos, inclusive dependentes da vontade e, ou, dolo do contribuinte. A análise das decisões, no entanto, nos permite concluir que a comprovação destes critérios pelo fisco deve ser feita por meio de provas objetivas. Por exemplo, o fisco deve provar que a prática de não apresentar declaração ou não efetuar o pagamento por parte do contribuinte é reiterada, não bastando pressupor que o contribuinte agiu intencionalmente ao não cumprir as obrigações tributárias.

No Reino Unido e na África do Sul a jurisprudência aplica os critérios objetivos já previstos na legislação, baseados essencialmente nas condutas dos contribuintes, avaliando seu cuidado e esforço para cumprir com as obrigações tributárias, e se o contribuinte tinha algum motivo razoável para o não cumprimento.

Nos casos de Colômbia e México, em que os critérios para a aplicação da multa qualificada previstos nas legislações são mais objetivos, a pesquisa de jurisprudência se mostrou mais esparsa. O menor número de decisões nestes países, no entanto, não necessariamente decorre exclusivamente do fato de eles adotarem critérios legais mais objetivos em relação aos demais. Outros fatores podem ter contribuído para o fato de a pesquisa ter encontrado um menor número de casos nestes países, como a não disponibilização das decisões ou dificuldades de pesquisa nos sites dos tribunais, por exemplo. O menor número de decisões também pode decorrer, em menor ou maior grau, do fato de estes países adotarem critérios objetivos em suas legislações, mas os resultados são inconclusivos.

No Brasil, por sua vez, a legislação prevê a qualificação da multa quando se verificar a prática de sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte. Todos esses elementos, contudo, dependem da verificação de dolo na sua prática pelo sujeito passivo. O subjetivismo da comprovação, ou não, da

existência de intenção da conduta ilícita leva a uma jurisprudência instável e por vezes conflitante, em que um mesmo fato pode ser considerado doloso, ou não, a depender do julgador, gerando inequívoca insegurança jurídica.

No quadro abaixo, são resumidos os principais achados da pesquisa comparativa.

País	Percentual máximo	Critérios legais	Critérios jurisprudenciais
Brasil	150%	Sonegação, fraude e conluio	Existência de intenção da conduta ilícita (dolo); os fundamentos para a qualificação da multa devem guardar nexos causal e relação direta com a infração cometida
Estados Unidos	75% e multas fixas	Falhas e declarações fraudulentas, intenção de evadir ou anular impostos, falha intencional em recolher ou pagar impostos ou em apresentar uma declaração e fornecer informações	Necessidade de comprovação, pelo Fisco, quanto à intenção do contribuinte de não recolher, parcial ou integralmente, o imposto devido, não apresentar declaração ou apresentar declaração incompleta ou com informações equivocadas. Essa comprovação, nos casos analisados, se deu por meio (i) da apresentação de diversas comunicações enviadas pelas autoridades tributárias e não respondidas pelos contribuintes ou (ii) de demonstração de se configurarem como práticas reiteradas dos contribuintes
França	80%	Atividade oculta, abuso de direito, manobra fraudulenta	Para o critério “falta de cumprimento/omissão deliberada”: contabilidade irregular, omissão e erros na declaração de rendimentos e de ganho de capital, não contabilização de faturas, dedução indevida de despesas. Para aplicação do critério “abuso de direito”: reinvestimento, utilização de prejuízos fiscais e redução de capital com empréstimo artificiais e sem substância econômica. Para aplicação do critério manobra fraudulenta: programas para falsificar a contabilidade, notas fiscais e contratos falsos

Reino Unido	100%	Erro deliberado, erro deliberado com intenção de sonegar, inexistência de justificativa razoável para a conduta adotada pelo contribuinte	Os Tribunais analisam o caso concreto para verificar a existência de justificativa razoável passível de redução ou cancelamento da multa. O não conhecimento da lei e erro decorrente da conduta de terceiros não equivalem a circunstâncias especiais passíveis de redução de multa. Problemas de saúde podem ou não ser entendidos como motivo razoável, dependendo da análise do caso concreto pelo Tribunal
África do Sul	150%	Grau de cuidado, negligência ou intenção para evitar ou incorrer no erro; ausência de motivos razoáveis para posição tributária tomada, arranjo de elisão não permitido, negligência grosseira e intenção de evasão fiscal	Os Tribunais analisam o caso concreto para verificar a existência de negligência e voluntariedade do contribuinte, bem como a comprovação de que a conduta do contribuinte causou prejuízo material à administração tributária. Erro decorrente da conduta de terceiros (como contador ou advogado), bem como da administração tributária podem ser considerados indícios de que o contribuinte agiu com razoável cuidado
Colômbia	100%	Reincidência	A única hipótese de majoração é reincidência, isto é, quando contribuinte comete, no prazo de 2 anos, o mesmo tipo de infração já identificada em ato administrativo da autoridade tributária
México	142,5%	Reincidência, utilização de documentos falsos, manutenção de contabilidade falsa, dedução ou crédito indevidos e declaração sem pagamento	A multa qualificada deve ser fundamentada e motivada, e a autoridade deve citar o preceito específico relativo à multa aplicada

A partir da análise combinada da legislação e da jurisprudência dos países selecionados, pressupõe-se que critérios legais mais objetivos podem trazer mais transparência, previsibilidade e segurança na aplicação de multas qualificadas e, por consequência, gerar menos contencioso.

Dessa forma, se por um lado o estudo direciona à conclusão de que todas as jurisdições estudadas possuem multas qualificadas, por outro se verifica que não é o patamar da multa em si que tornará

um determinado modelo mais ou menos gravoso, mas sim a forma como ele é operacionalizado pelas administrações tributárias e julgado pelos tribunais do país.

Os achados dos estudos econômicos sobre *behavioural insights* analisados neste relatório revelam, ainda, que, sendo a conformidade tributária um resultado da confluência de fatores sociais, psicológicos, macro e microeconômicos, é recomendável o uso de programas e políticas voltadas à comunicação, transparência, simplificação das regras e obrigações e incentivos tributários, valendo-se o fisco de medidas sancionatórias apenas aos maus pagadores.

Ainda, a complexidade da legislação tributária (inclusive no que diz respeito às penalidades) importa: esse elemento é percebido como uma relevante variável para o desempenho macroeconômico. Assim, abordagens associadas à adição de novas regras e penalidades têm se tornado menos frequentes em jurisdições reconhecidas como referência em boas práticas tributárias. Por outro lado, políticas e práticas que favorecem a comunicação e confiança entre fisco e contribuintes, como os programas de conformidade, ganharam força na última década, sobretudo, nas economias desenvolvidas.

Ao traçar uma estimativa de impacto, conforme modelo econométrico rigoroso, caso o Brasil adotasse medidas para atenuar a complexidade tributária, valendo-se de modelos de incentivo à conformidade para tanto, o presente estudo verificou que o impacto positivo no PIB per capita brasileiro seria de 6,2%, um número bastante expressivo. Ressalte-se que essa simulação não permite avaliar quão fácil é (ou não) reduzir a complexidade associada ao modelo de auditoria e penalidades brasileiro, de modo a se aproximar dos países analisados. De qualquer modo, esse exercício indica ganhos importantes em termos de desempenho macroeconômico provenientes de reformas nesse tema.

Assim, diante da comparação realizada e das experiências internacionais analisadas, recomenda-se, para o Brasil, que tanto a previsão (legal), quanto a aplicação de multas qualificadas (administrativa e judicialmente) adotem critérios mais objetivos tanto para majorar a penalidade (como a reincidência, a utilização de documentos falsos e artificialidade de operações, os erros ou atraso na entrega de declaração de tributos que envolvam receitas auferidas por *offshores*, por exemplo), como para reduzi-la (considerando, por exemplo, elementos objetivos como a postura colaborativa do contribuinte junto ao fiscal para a apuração do tributo e acesso aos documentos necessários para essa providência, erros decorrentes da conduta de terceiros, erros de orientação pelo fisco etc.).

Os critérios subjetivos, por outro lado, demandam esforço probatório, muitas vezes de difícil produção, seja pelos contribuintes, seja pelas autoridades tributárias, e podem provocar insegurança jurídica, contencioso e, conseqüentemente, um menor grau de desenvolvimento econômico.

Além disso, com base nos estudos econômicos internacionais de *behavioural insights* explorados nesse relatório, bem como nos exemplos exitosos do Reino Unido e África do Sul em termos de clareza da norma, recomenda-se seja observada, em futuras reformas do modelo brasileiro de penalidades, a gradação das sanções, com a previsão de atenuantes e qualificadoras baseadas em critérios objetivos a respeito do comportamento do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABELER, J.; JAGER, S. (2013) Complex Tax Incentives-An Experimental Investigation. IZA Discussion Paper Series.

ABELER, J.; JAGER, S. (2015). Complex Tax Incentives. American Economic Journal: Economic Policy, v. 7, n.3, p. 1-28.

ALLINGHAM, M.G.; SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. Journal of Public Economics, Amsterdam, v. 1, p. 323-338.

ALM, J.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (2003). "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries" In James Alm and Jorge Martinez-Vazquez, eds., Public Finance in Developing and Transition Countries – Essays in Honor of Richard Bird. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Inc., p. 146-178.

BECKER, G. (1968). Crime and punishment: An economic approach. The Journal of Political Economy, v. 76, p. 169-217.

BÉRGALO, M.; CENI, R.; CRUCES, G. A.; GIACCOBASSO, M.; PEREZ TRUGLIA, R. (2018). Policy implications of suboptimal choice: theory and evidence: misperceptions about tax audits; American Economic Association; AEA Papers and Proceedings; v. 108; n. 5; p. 83-87

BRAITHWAITE et al. (2007). Taxation threat, motivational postures, and responsive regulation. Law and Policy, v. 29, n. 1, p. 137-158.

CHETTY, R.; SAEZ, E. 2013. "Teaching the Tax Code: Earnings Responses to an Experiment with EITC Recipients." American Economic Journal: Applied Economics, n. 5, v. 1, p. 1-31.

CLOTFELTER, C. T. (1983). 'Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns'; August LXV (3) Review of Economics and Statistics 363.

COX, S.; EGER, R. (2006). Procedural complexity of tax administration: The road fund case. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 18(3), 259 – 283.

DEVOS, K. (2013). The role of sanctions and other factors in tackling international tax fraud. *Common Law World Review*, v. 42, n.1, p. 1-22.

DORAN, M. (2009). Tax Penalties and Tax Compliance. Georgetown Law Faculty Publications and Other Works. Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915>

empirical analysis of tax evasion and the informal economy. *International Tax and Public Finance*, v. 19, n. 1, p. 25–53

FELD, L.P. and FREY, B.S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and Policy*, v. 29, p.102-120. Disponível em: Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation - FELD - 2007 - Law & Policy - Wiley Online Library

HILLIER, C. et al (2019). Designing Interest and Tax Penalty Regimes. Nota 2019/001, International Monetary Fund. Disponível em: [Designing Interest and Tax Penalty Regimes \(imf.org\)](https://www.imf.org/publications/notes/2019/001)

HOPPE, T. et al (2018). What are the drivers of tax complexity for MNCs? Global evidence. *Intertax*, 46(8/9), 654–675. <https://ssrn.com/abstract=3230711>

HOPPE, T. et al (2020). 2018 Global MNC Tax Complexity Survey – Executive summary.

IMF & OECD (2018). Update on tax certainty. <http://www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>

IMF & OECD (2019). Progress report on tax certainty. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>

IMF & OECD. (2017). Tax certainty. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

IOTA (2019). Risk Management to enhance compliance of taxpayers in Hungary. Disponível em: https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/publications/IOTA_Papers/iota_paper_risk_analysis_in_hungary.pdf

JONES, C. I (1995) R&D-based Models of Economic Growth *Journal of Political Economy*, V. 103, p. 759-784.

JONES, C. I; MONTEIRO, M. J. C. (2000) *Introdução à teoria do crescimento econômico*. Rio de Janeiro: Elsevier. ISBN: 9788535205442

KIRCHLER, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>

LISI, G. (2014). The interaction between trust and power: Effects on tax compliance and macroeconomic implications. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, Elsevier, v. 53, p. 24-33.

MOHDALI et al (2014). The impact of threat of punishment on tax compliance and non-compliance attitudes in Malaysia, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Elsevier v. 164, p. 291-297.

OCDE (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Paris, France: Centre for Tax Policy and Administration. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

OCDE (2014). *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*. Disponível em: Publications - Forum on Tax Administration (oecd.org).

OCDE (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*. Disponível em: Publications - Forum on Tax Administration (oecd.org).

OCDE (2019). *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*. Disponível em: Publications - Forum on Tax Administration (oecd.org)

OCDE (2021). *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris, France: Centre for Tax Policy and Administration. Disponível em: [Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies | Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies](#)

OSOFSKY, L. (2010). The case against strategic tax law uncertainty. *Tax Law Review*, v. 64, p.489-538.

OSOFSKY, L. (2013). Some realism about responsive tax administration. *Tax Law Review*, v. 66, p. 121-178.

PAU, C. et al (2007). Complexity of New Zealand's tax laws: An empirical study. *Australian Tax Forum*, 22(1), 59 – 92.

PFIZER, F. F. e PACHECO, T. S. (2021). Increasing tax compliance with behavioral insights: evidence from São Paulo. São Paulo. Disponível em: [increasing_tax_compliance_with_behavioral_insights_evidence_from_sao_paulo.pdf](#) (fgv.br)

RICHARDSON, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150 – 169

SAEZ, E. et al (2009). The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper 15012. Disponível em: [The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review](#) (unl.edu)

SAW, K.; SAWYER, A. (2010). Complexity of New Zealand's income tax legislation. *Australian Tax Forum*, 25, 213 – 244.

SLEMROD, J. (2005). The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems. *SAGE Journals*, v. 33, n. 3.

SLEMROD, J.; WEBER, C. (2012). Evidence of the invisible: toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy. *International Tax and Public Finance*, International Institute of Public Finance, v. 19, n. 1, p. 25-53.

STANGO, V.; ZINMAN, J. (2022). We are All Behavioral, More or Less: A Taxonomy of Consumer Decision Making (November 2020). NBER Working Paper n. 28138. Disponível em: [We are all behavioral, more or less: A taxonomy of consumer decision making](#) | *The Review of Economic Studies* (restud.com)

TAMAS CZINEGE, C. (2019) Risk Management in order to enhance compliance of taxpayers in Hungary. IOTA Papers. Disponível em: https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/publications/IOTA_Papers/iota_paper_risk_analysis_in_hungary.pdf.

Anexo I – Iniciativas de *behavioural insights* no âmbito das administrações tributárias

País	Órgão	Área	Programa ou Ação	Implementação	Descrição	Resultados	Referência
Australia	New South Wales Behavioural Insight Unit (NSW BIU)	Administração	Behavioural insights team	2012	Criação de uma unidade criada especificamente para BI.	-	Behavioural Insights Unit Update Report 2020 (nsw.gov.au)
Austrália	Australian Tax Office (ATO)	Administração	Behavioural insights team	2016	Criação de uma unidade criada especificamente para BI.	-	Behavioural insights in the ATO Australian Taxation Office
Canadá	Canada Revenue Agency (CRA) e Canada Revenue Agency (CRA)	Administração	Taxpayer Behaviour team	2018	Criação do Taxpayer Behaviour team.	-	https://documents1.worldbank.org/curated/en/710771543609067500/pdf/132610-REVISED-00-COUNTRY-PROFILES-dig.pdf
Estados Unidos	Internal Revenue Service	Administração	Behavioural Insights Team	-	Elaboração e divulgação pública de um toolkit para orientar empregados e colaboradores do órgão.	-	17rpirsbehavioralinsights.pdf
Reino Unido	HM Revenue and Customs	Administração	Recapacitação de auditores	2010	Criação de uma unidade criada especificamente para BI.	Tornou-se uma consultoria independente do governo com atuação global.	Behavioural Insights Team - GOV.UK (www.gov.uk)
Alemanha	Tax Administration of Lower Saxony	Comunicação	-	2015	Treinamento do corpo funcional para fiscalizações baseadas na cooperação, empatia e livre de conflitos.	Aumento da confiança entre auditor e auditado.	Tax Administration 2019, p. 189
Austrália	Australian Tax Office (ATO)	Comunicação	Federal Public Service Finance in Belgium (FPS Finance for short)	2016-17	Criação da plataforma myTax e o acompanhamento individualizado dos contribuintes.	Envio de 560 mil mensagens de texto resultaram em 800 milhões arrecadados adicionalmente.	Sign-in - myGov
Bélgica	Belgian Tax Administration	Comunicação	Cartas através do CADIN	2015	Envio de cartas para lembrar a data de pagamento do imposto de renda.	22 milhões de euros de IRPF pagos de forma antecipada	Behavioural insights for better tax administration: a brief guide, p.14; https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/iota_paper_belgium_nudging_final.pdf

Brasil	Cidade de São Paulo	Comunicação	Envio de mensagens	2018	Envio de cartas relativas a débitos de IPTU	Aumento de 8% na taxa de regularização dos débitos de IPTU em relação à comunicação padrão.	increasing tax compliance with behavioral insights evidence from sao paulo.pdf (fgv.br)
Colômbia	Directorate of National Taxes and Customs (DIAN)	Comunicação	Mensagens e visitas presenciais a devedores	-	Envio de cartas alertando para o débito em aberto, penalidades e consequências caso aquele comportamento continuasse. Além disso, a mensagem: “Colombia, a commitment we cannot evade” foi adicionada ao texto.	A eficácia dos canais de comunicação varia. A visita presencial foi o canal mais eficiente: 9 em cada 10 contribuintes visitados regularizaram sua situação com o Fisco. Por carta, esse dado cai: somente 8 de 100 pagaram seus atrasados.	https://player.vimeo.com/video/244903365?h=41b37a1583 ; https://www.ciat.org/how-effective-are-letters-or-communications-to-improve-tax-compliance/?lang=em
Guatemala	Superintendency of Tax Administration (SAT) of Guatemala	Comunicação	Envio de mensagens	2015	Envio de mensagens informando o valor do débito tributária, a importância de recolher tributos para a provisão de serviços. Além disso, parte das mensagens invocaram patriotismo por parte dos contribuintes.	O adimplemento foi quatro vezes maior entre os contribuintes que receberam cartas.	https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/24530
Hungria	National Tax Customs Administration (NTCA)	Comunicação	Automatic Dialling Announcing Device (ADAD)	2017	Envio de cartas explicitando a economia em impostos em função da adesão ao KIVA.	Empresas que receberam cartas apresentaram um nível de adesão superior ao grupo de controle.	Hungary – Behavioural Science based campaign - YouTube
Letônia	Ministry of Finance of Latvia	Comunicação	Envio de cartas	2017	Envio de diferentes tipos de cartas: i) lembrete dos débitos, ii) lembrete dos débitos + penalidades em caso de descumprimento e iii) lembrete de débitos + obrigações sociais.	-	Improving Tax Compliance through Behavioral Messages in Latvia The Abdul Latif Jameel Poverty Action Lab
Países baixos	Tax and Customs Agency	Comunicação	Canais de comunicação	2009	Canais, linguagem e mensagens para abordar os contribuintes foram alterados.	-	Behavioural Insights Network Netherlands (BIN NL) 2017

Polónia	National Revenue Administration (Krajowa Administracja Skarbowa, KAS)	Comunicação	Envio de mensagens	2016	Envio de mensagens com diferentes conteúdos: penalidades, obrigações morais e a importância do recolhimento de impostos para a provisão de bens públicos.	Aumento significativo na arrecadação, sobretudo entre contribuintes que receberam mensagens com "hard tone" (multas, juros e outras eventuais punições) comparativamente a soft tone (normais sociais, educação fiscal, cidadania).	Applying Behavioral Insights to Improve Tax Enforcement in Poland The Abdul Latif Jameel Poverty Action Lab
Canadá	Canada Revenue Agency (CRA)	Comunicação	Benefits Letter Campaign	2016	Contacta contribuintes pessoas físicas e jurídicas para lembrar do pagamento e cumprimento de obrigações acessórias.		Tax Administration 2021, p.98
Cingapura	Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)	Comunicação	Envio de mensagens	-	Criação de um plano de pagamentos regulares de tributos para cada contribuinte. O sistema da IRAS envia mensagens incentivando o pagamento em dia e facilitando o acompanhamento das obrigações.	Aumento de 11 pontos percentuais no número de contribuintes que estabeleceram seus planos e o cumpriram.	WB, 2018, p. 118. ; https://www.iras.gov.sg/digital-services/employees#VCP
Estados Unidos	City of Chicago	Enforcement	Tributação de sacolas plásticas	2015-16	Tributação das sacolas plásticas em 7 centavos, ao passo que as sacolas retornáveis não são tributadas. A campanha se baseou em enfatizar o ganho comparativamente a perda (salience e loss aversion).	Queda de 30% no consumo de sacolas não retornáveis, aumento de 15% na demanda de sacolas reutilizáveis e 13% passaram a não usar sacolas.	Bag Tax Paper final.pdf (ideas42.org)
Estados Unidos	County of Montgomery, Maryland	Enforcement	Taxes versus Bonuses on Disposable Bag Use	2009	Bonus de cinco centavos para sacolas retornáveis e cobrança de 5 centavos sobre sacolas não retornáveis.	Redução no consumo de sacolas plásticas.	Can Small Incentives Have Large Effects? The Impact of Taxes versus Bonuses on Disposable Bag Use (aeaweb.org)
Malásia	Inland Revenue Board of Malasya	Enforcement	Making Tax Digital (MTD)	-	Excesso de auditoria mostrou-se contraprodutivo	Reavaliação do modelo de conformidade, conferindo maior relevância a outros aspectos.	Tax Administration 2019, p. 185.
Reino Unido	HM Revenue and Customs	Enforcement	Law made simple	-	Eliminação de penalidades durante a adaptação dos contribuintes ao MTD, exceto em casos de não conformidade deliberada.	-	oecd fta workshop on small and medium enterprises, p. 12-13

Alemanha	The Federal Government	Taxpayer experience	Atualização de informações	2021	Mudanças de estrutura, layout e linguagem para tornar os formulários de declaração de IR mais acessíveis.	-	Simplifying tax declarations (bundesregierung.de)
Australia	New South Wales Behavioural Insight Unit (NSW BIU)	Taxpayer experience	Simplificação	2021	Envio de cartas e lembretes, esclarecimento sobre forma de preenchimento das informações e incentivos de fornecê-los dentro do prazo.	Aumento de 39% no cumprimento das obrigações acessórias relativas à tributação da propriedade.	Behavioural Insights Unit Update Report 2020 (nsw.gov.au)
Australia	State Revenue Office e Victorian Behavioral Insights Unit	Comunicação	Land Tax Assessment Notice about BPAY View	2019	Mensagens de texto estimulando os contribuintes a sanarem dúvidas através do site (por meio de perguntas e respostas) ao invés de telefones.	Redução de chamadas, economia de tempo e redução de custos.	BI Update Report SOFT (www.vic.gov.au), P. 14
Australia	Victorian Behavioral Insights Unit	Taxpayer experience	Simplificação dos pagamentos	2019	Envio de cartas acompanhadas por um flyer ilustrativo sobre o BPAY	Aumento dos registros via BPAY.	BI Update Report SOFT (www.vic.gov.au), P. 14
Austrália	Victorian Behavioral Insights Unit	Taxpayer experience	Pesquisa de satisfação	2017-18	Mudanças de estrutura, layout e linguagem para tornar os formulários de declaração de IR mais acessíveis.	Aumento de 34% no cumprimento das obrigações acessórias relativas ao imposto sobre propriedade.	Behavioural insights Victorian Government (www.vic.gov.au)
Chile	Chile's Internal Revenue Service (IRS)	Taxpayer experience	Envio de cartas	2008-09	Pesquisa de satisfação dos contribuintes em relação ao padrões e frequência de auditorias tributárias aplicadas no país	Maioria dos entrevistados mostrou em insatisfação em relação ao número excessivo de vistas, desconhecimento sobre seus direitos, incompreensão sobre os procedimentos realizados, demora na resposta do Fisco, mudanças na equipe no processo.	Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour - OCDE, 2010, p. 31.
Noruega	Norwegian Tax Administration	Comunicação	Envio de cartas eletrônicas e físicas	2019	Envio de cartas, por via eletrônica e física, fornecendo informações sobre declaração de patrimônio no exterior.	O grupo de contribuintes destinatários das cartas reportaram um patrimônio 33% maior do que no restante da população. As cartas em papel mostram-se mais efetivas em alguns grupos da população.	Tax Administration 2019, p. 185.

Anexo II.A – Respostas ao formulário da OCDE, por país (Tax Administration 2021)

Question	Form G - Q6		Form G - Q7		Form G - Q8	
Jurisdiction	Administration uses behavioral insight methodologies or techniques		All or certain taxpayers are required to use an electronic invoice mechanism for tax purposes		Certain taxpayers are required to use electronic fiscal devices / cash registers	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Afghanistan, Islamic Republic of	o	O	o	o	o	o
Albania	n	N	o	o	n	n
Angola	o	O	o	o	n	o
Antigua and Barbuda	o	O	o	o	o	o
Argentina	n	N	n	n	n	n
Armenia, Republic of	o	O	n	n	n	n
Australia	n	N	o	o	o	o
Austria	n	N	o	o	n	n
Azerbaijan, Republic of	o	O	n	n	n	n
Bangladesh	o	O	n	o	n	n
Barbados	n	N	o	o	o	o
Belarus	o	O	n	n	n	n
Belgium	n	N	o	o	n	n
Belize	o	o	o	o	n	n
Benin	n	n	n	n	n	n
Bhutan	n	o	n	n	n	n

Bolivia	o	n	o	n	o	o
Bosnia and Herzegovina	o	o	o	o	o	o
Botswana	o	o	o	o	o	o
Brazil	o	o	n	n	n	n
Bulgaria	o	o	o	o	n	n
Burundi	n	n	o	o	o	o
Cabo Verde	o	o	o	o	o	o
Cambodia	n	n	o	o	o	o
Cameroon	n	n	o	o	o	o
Canada	n	n	o	o	o	o
Central African Republic	n	n	n	n	n	n
Chad	o	o	o	o	o	n
Chile	n	n	n	n	o	o
China, P.R.: Hong Kong	o	o	o	o	o	o
China, P.R.: Mainland	o	o	o	o	n	n
Colombia	n	n	n	n	o	o
Comoros	n	n	o	o	o	o
Congo, Democratic Republic of	o	o	o	o	o	o
Congo, Republic of	o	o	o	n	o	n
Cook Islands	o	o	o	o	o	o
Costa Rica	o	o	n	n	o	o
Croatia	o	o	o	o	n	n
Cyprus	n	n	o	o	n	n
Czech Republic	o	o	n	n	n	n

Denmark	n	n	o	o	o	o
Dominica	o	o	o	o	o	o
Dominican Republic	o	o	o	n	n	n
Ecuador	n	n	n	n	n	n
El Salvador	n	n	o	o	o	o
Estonia	n	n	o	o	o	o
Eswatini	o	o	o	o	o	o
Ethiopia	o	o	n	n	n	n
Fiji	o	o	o	o	n	n
Finland	o	o	o	o	n	n
France	n	n	o	o	n	n
Gabon	o	o	o	o	o	o
Gambia, The	o	o	o	o	o	o
Georgia	n	n	n	n	n	n
Germany	n	n	o	o	o	o
Ghana	o	o	n	n	n	n
Greece	o	o	o	o	n	n
Grenada	o	o	o	o	o	o
Guatemala	n	n	n	n	n	n
Guinea	o	o	o	o	o	o
Guinea Bissau	o	o	o	o	o	o
Guyana	o	o	o	o	o	o
Honduras	o	o	o	o	o	o
Hungary	n	n	n	n	n	n
Iceland	n	n	o	o	o	o
India	n	n	o	o	o	o
Indonesia	n	n	n	n	n	n

Ireland	n	n	o	o	o	o
Israel	n	n	o	o	o	o
Italy	n	n	n	n	n	n
Jamaica	n	n	o	o	o	o
Japan	n	n	o	o	o	o
Kazakhstan	o	o	n	n	n	n
Kenya	n	n	n	n	n	n
Kiribati	o	o	o	o	o	o
Korea, Republic of	o	o	n	n	n	n
Kosovo, Republic of	o	o	o	o	n	n
Kyrgyz Republic	o	o	n	n	n	n
Lao People's Democratic Republic	n	n	n	n	n	n
Latvia	n	n	o	o	n	n
Lesotho	o	o	o	o	o	o
Liberia	o	n	o	o	o	o
Lithuania	n	n	n	n	n	n
Luxembourg	n	n	o	o	o	o
Madagascar	o	o	o	o	n	n
Malawi	o	o	n	n	n	n
Malaysia	n	n	o	o	o	o
Maldives	o	o	o	o	o	o
Malta	n	n	o	o	n	n
Mauritius	o	o	o	o	n	n
Mexico	o	o	n	n	n	n
Moldova	n	n	o	o	n	n
Mongolia	n	n	n	n	n	n

Montenegro	o	o	o	o	n	n
Montserrat	o	o	o	o	o	o
Morocco	n	n	o	o	o	o
Mozambique	o	o	o	o	o	o
Myanmar	o	o	o	o	o	o
Namibia	o	o	o	o	o	o
Nauru	n	n	o	o	o	o
Netherlands	n	n	o	o	o	o
New Zealand	n	n	n	n	o	o
Nicaragua	o	o	o	o	o	o
Niger	o	n	o	o	n	n
Nigeria	o	o	o	o	o	o
Norway	n	n	o	o	n	n
Pakistan	o	o	o	o	n	n
Panama	o	o	o	o	n	n
Papua New Guinea	o	o	o	o	o	o
Paraguay	o	o	n	n	n	n
Peru	n	n	n	n	o	o
Philippines	n	n	n	n	n	n
Poland	o	o	n	n	n	n
Portugal	n	n	n	n	n	n
Republic of North Macedonia	n	n	o	o	n	n
Republika Srpska	o	o	o	o	n	n
Romania	o	o	o	o	n	n
Russian Federation	n	n	n	n	n	n

Rwanda	o	n	n	n	n	n
Samoa	n	n	n	n	n	n
São Tomé and Príncipe	n	n	o	o	n	n
Saudi Arabia	o	o	o	o	o	o
Senegal	n	n	o	o	o	o
Serbia, Republic of	n	n	o	o	n	n
Seychelles	o	o	o	o	o	o
Sierra Leone	n	n	o	o	o	o
Singapore	n	n	o	o	o	o
Slovak Republic	n	n	o	o	n	n
Slovenia	n	n	n	n	n	n
Solomon Islands	n	n	o	o	o	o
South Africa	o	o	o	o	o	o
Spain	o	o	n	n	o	o
St. Kitts and Nevis	o	o	o	o	n	n
St. Lucia	o	o	o	o	o	o
St. Vincent and the Grenadines	o	o	o	o	o	o
Suriname	o	o	o	o	n	n
Sweden	o	o	o	o	n	n
Switzerland	o	o	o	o	o	o
Taiwan	o	o	n	n	o	o
Tajikistan	o	o	n	n	n	n
Thailand	o	o	o	o	o	o
Timor-Leste, Dem. Rep. of	n	n	o	o	o	o

Togo	o	o	o	o	n	n
Tonga	n	n	o	o	o	o
Trinidad and Tobago	n	n	o	o	o	o
Turkey	o	o	n	n	n	n
Turks and Caicos Islands	o	o	n	o	n	o
Uganda	o	o	o	o	o	o
Ukraine	o	o	o	o	o	o
United Kingdom	n	n	o	o	o	o
United States	n	n	o	o	o	o
Uruguay	o	o	n	n	n	n
Uzbekistan	n	n	o	n	n	n
Vietnam						
Zambia	n	n	n	n	n	n
Zimbabwe	n	n	n	n	n	n

- Yes
- No

Question	Co-operative compliance approaches
----------	------------------------------------

Jurisdiction	Large taxpayers		HNWI Taxpayers		Other taxpayers	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Argentina	n	n	n	n	n	n
Australia	•	•	•	•	n	n
Austria	•	•	n	n	n	n
Belgium	•	•	n	n	n	n
Brazil	n	n	n	n	n	n
Bulgaria	•	•	n	n	n	n
Canada	n	n	n	n	n	n
Chile	•	•	•	•	•	•
China	•	•	n	n	n	n
Colombia	n	n	n	n	n	n
Costa Rica	n	n	n	n	n	n
Croatia	•	•	n	n	•	•
Cyprus	n	n	n	n	n	n
Czech Republic	n	n	n	n	n	n
Denmark	•	•	n	n	n	n
Estonia	n	n	n	n	n	n
Finland	•	•	n	n	n	n
France	•	•	n	n	n	n
Georgia	n	n	n	n	n	n
Germany	n	n	n	n	n	n
Greece	n	n	n	n	n	n
Hong Kong	n	n	n	n	n	n
Hungary	•	•	•	•	•	•

Iceland	n	n	n	n	n	n
India	•	•	•	•	•	•
Indonesia	•	•	•	•	•	•
Ireland	•	•	n	n	n	n
Israel	•	•	n	n	•	•
Italy	•	•	n	n	n	n
Japan	•	•	n	n	n	n
Kenya	•	•	•	•	•	•
Korea	n	n	n	n	•	•
Latvia	•	•	n	n	•	•
Lithuania	•	•	n	n	•	•
Luxembourg	n	n	n	n	n	n
Malaysia	n	n	n	n	n	n
Malta	n	n	n	n	•	•
Mexico	•	•	•	•	•	•
Morocco	•	•	n	n	n	n
Netherlands	•	•	•	•	•	•
New Zealand	•	•	•	•	•	•
Norway	•	•	n	•	n	n
Peru	•	•	n	n	n	n
Poland	n	n	n	n	n	n
Portugal	•	•	•	•	•	•
Romania	n	n	n	n	n	n
Russia	•	•	n	n	n	n
Saudi Arabia	•	•	n	n	n	n
Singapore	•	•	n	n	n	n
Slovak Republic	•	•	n	n	n	n
Slovenia	•	•	n	n	n	n

South Africa	n	n	n	n	n	n
Spain	•	•	•	•	•	•
Sweden	•	•	n	n	n	n
Switzerland	n	n	n	n	n	n
Thailand	n	n	n	n	n	n
Turkey	n	n	n	n	n	n
United Kingdom	•	•	•	•	•	•
United States	•	•	n	n	n	n

Anexo III – Composição do Tax Framework Index

#	Dimension	#	Complexity driver
(1)	Tax guidance	(1) (2) (3) (4) (5) (6)	Differences between GAAP and tax regulations Public binding rulings Private binding rulings Non-binding oral or written advice Substantial business issues/transactions International soft law
(2)	Tax law enactment	(1) (2) (3) (4) (5) (6)	Defined enactment process Access to enacted tax legislation Influence of third parties Quality of tax legislation drafting Time at which legislation becomes effective Time between the announcement and enactment of tax changes
(3)	Tax filing and payments	(1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) (11) (12) (13) (14)	Computing tax payments Determining due dates for tax payments Identifying the recipient(s) of tax payments Managing the number of tax payments during a year Refunding overpaid corporate income taxes (Electronic) remittance of tax payments Determining due dates for filing tax returns Identifying the recipient(s) of tax returns Managing the number of tax returns during a year Preparing tax returns (Electronic) transmission of tax returns Choice of tax year Consolidated tax returns Instructions for filing tax returns
(4)	Tax audits	(1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) (11)	Defined tax audit process Tax audit cycle Notification of the upcoming tax audit Disclosure of selection criteria for tax audit targets Communication of topics to be covered by the tax audit Number of years covered by an audit Decisions by tax officers Sanctions imposed in case of violations Experience or technical skill of tax officers Behavior by tax officers Statute of limitations
(5)	Tax appeals	(1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10)	Defined appeal process Decisions at administrative appeal level Influence of third parties at administrative appeal level Agents/staff Time period between the filing of an appeal at administrative level and its resolution Decisions at judicial level Influence of third parties at judicial level Judges Time period between the filing of an appeal at judicial level and its resolution Public access to judicial decisions on tax appeals

Fonte: Tax Complexity Index e Hoppe et al (2021)