

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes

Aluna: Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid

Orientador: Prof. Flávio Rubinstein

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 14.09.2018

1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo

Este anteprojeto de pesquisa individual faz parte do projeto de pesquisa coletiva denominado “Mudando o paradigma das relações tributárias: tirando o *gap* do *tax gap*”, sob coordenação do professor Flávio Rubinstein.

O modelo de projeto coletivo pressupõe a combinação de esforços e o aproveitamento de sinergias para realização conjunta das atividades de coleta, processamento e análise de informações sobre o tema da pesquisa que constitui o elemento comum dos vários projetos individuais (*tax gap*). As informações coletadas podem compreender os resultados de pesquisas bibliográficas, jurisprudenciais, documentais, consulta a banco de dados, entrevistas com atores relevantes, etc.

O modelo também propicia a realização de encontros coletivos, com a participação dos alunos vinculados ao projeto e seus respectivos orientadores, para compartilhamento de informações, achados e reflexões, esclarecimento de dúvidas, discussão sobre pontos de interesse geral e apresentação da evolução dos trabalhos individuais.

O projeto coletivo demanda necessariamente a elaboração de um texto de autoria exclusiva de cada aluno, que enfrente as questões próprias do seu trabalho. No entanto, o projeto coletivo também pode produzir um texto de autoria conjunta, passível de ser incluído em tópico destacado do trabalho individual, porém, deixando clara sua natureza coletiva.

O tema que será abordado no projeto de pesquisa *coletiva* será o do fechamento do *tax gap*. O *tax gap* pode ser traduzido para hiato tributário em português e consiste na diferença entre a arrecadação potencial e a efetiva de um determinado sistema tributário.

Na abordagem tradicional, as relações entre Fiscos e contribuintes costumam se desenrolar segundo o modelo antagonista de polícia-e-ladrão. As tentativas de reduzir o *tax gap* geralmente se baseiam em estratégias de fiscalização e na definição de multas e penalidades para os contribuintes.

Mais recentemente, entretanto, têm surgido novas teorias e abordagens, baseadas principalmente na economia comportamental e na psicologia, indicando caminhos diferentes da abordagem tradicional para fechar o *tax gap*. Essas teorias sugerem que técnicas de

segmentação e de incentivos e que relações de cooperação e de serviço-cliente podem trazer melhores resultados arrecadatários.

O tema que será abordado no projeto de pesquisa *individual* é a mudança de paradigma na abordagem do problema do *tax gap* especificamente para a arrecadação tributária federal brasileira – do modelo tradicional antagonista de punição para uma combinação deste com os novos modelos de cooperação e de serviço-cliente entre Fisco e contribuintes

Em nosso país, a Receita Federal do Brasil (RFB) também começa a considerar uma ruptura com o paradigma punitivo atual, mas ainda encontra dificuldades. Talvez haja oportunidades de melhoria que precisam ser avaliadas.

O escopo da pesquisa individual será estudar uma iniciativa da RFB que está alinhada com os novos paradigmas de cooperação e de serviço-cliente entre Fisco e contribuintes:: a Fiscalização de Alta Performance (FAP), que consiste no envio de cartas solicitando às pequenas e médias empresas inadimplentes que se autorregularizem Para essa iniciativa, serão investigados os resultados obtidos; as dificuldades de execução encontradas; as oportunidades de melhoria; e as limitações jurídicas e práticas encontradas. Mais uma vez, esse estudo aprofundado será baseado em entrevistas, combinado com o estudo da legislação pertinente. Por fim, pretende-se propor aprimoramentos à prática atual, com base nas informações reunidas nas entrevistas e na pesquisa bibliográfica realizada em paralelo.

2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador

O assunto é relevante para a maioria dos países, principalmente em contextos de crise e de déficit fiscal, pois o *tax gap* corresponde a percentuais expressivos dos PIBs nacionais. Estima-se que corresponda, por exemplo, a 10% do PIB do Reino Unido e de 20 a 30% do PIB da Grécia e da Itália¹. Por essa razão, o assunto tem sido bastante debatido no cenário internacional.

Aqui no Brasil, apesar de o *tax gap* também ser relevante e de vivermos uma grave crise fiscal, não se vê muitas discussões nessa mesma linha.

Além disso, o tema é relevante por apresentar o potencial de melhorar a relação entre Fisco e contribuintes; e de aumentar a arrecadação federal sem aumentar os seus custos, com impacto positivo no resultado fiscal do país.

3. Familiaridade com objeto da pesquisa

A pesquisadora é Auditora-Fiscal da RFB (AFRFB) há oito anos e trabalha na fiscalização há três anos. Tem familiaridade com a estrutura organizacional da RFB e com os procedimentos de seleção e de fiscalização das empresas, baseados, majoritariamente, no paradigma tradicional, punitivo. Enxerga os pontos fracos dessa abordagem e algumas oportunidades de melhoria na adoção dos paradigmas da cooperação e do serviço-cliente entre Fisco e contribuintes.

A pesquisadora tem, ainda, acesso a pessoas que ocupam posições-chave dentro da RFB e que poderiam ser entrevistadas ao longo da execução do projeto de pesquisa.

¹ BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY, THE. *Behaviour Change: Tax & Compliance*. Disponível em: <https://www1.bps.org.uk/system/files/Public%20files/tax.pdf>. Pág. 1

4. Modelo de pesquisa

O modelo de pesquisa a ser adotado é o de reflexão sobre uma prática jurídica, no caso a prática da RFB de abordar o problema do *tax gap* segundo o novo paradigma da cooperação e de serviço-cliente entre Fisco e contribuintes através da iniciativa da Fiscalização de Alta Performance (FAP). No entanto, a pesquisa poderá assumir aspectos, também, de resolução de problema, pois procurará responder à questão de como fechar o *tax gap* na esfera federal.

5. Quesitos

Q1: quais dificuldades têm sido encontradas na execução da estratégia da FAP? (Na ótica da RFB)

Q2: que oportunidades de melhoria existem para essa estratégia?

Q3: quais são as limitações jurídicas e práticas para a administração tributária federal brasileira adotar essa prática?

Q4: que aprimoramentos podem ser introduzidos na prática atual?

6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

Serão utilizadas as seguintes fontes de pesquisa:

- bibliográfica sobre os temas do *tax gap*, dos novos paradigmas da cooperação e do serviço-cliente² entre Fisco e contribuintes, de segmentação de contribuintes e, eventualmente, de casos estrangeiros em que esses conceitos e técnicas foram implementados, com análise dos resultados (ex: Reino Unido, Austrália, Guatemala). A autora tem acesso a esses materiais bibliográficos através de bases públicas de dados e através da biblioteca FGV e de seus convênios.

- entrevistas com atores-chave da RFB. Exemplos: auditora-fiscal responsável pelo projeto Fiscalização de Alta Performance – FAP na DELEX; delegado da DELEX; chefe-substituto da Divisão de Fiscalização – DIFIS da 8ª Região Fiscal; alguém da DIMAC a ser definido; e outros a serem definidos. A autora tem acesso a essas pessoas por trabalhar na RFB e por possuir bom relacionamento dentro da instituição.

7. Bibliografia preliminar

Foram identificados, inicialmente, os seguintes autores principais sobre o tema da presente pesquisa no plano internacional: Cass Sustein, Joel Slemrod, James Alm, Richard Thaler, Daniel Kahneman, Amos Tversky, Dan Ariely, David Halpern e Kyle D. Logue. Serão selecionados textos desses autores para leitura e fichamento, com auxílio do orientador.

² BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY, THE. Behaviour Change: Tax & Compliance. Disponível em: <https://www1.bps.org.uk/system/files/Public%20files/tax.pdf>. Pág. 2-3.

O ponto de partida para a pesquisadora será a bibliografia indicada no programa das Aulas 3 e 4 da disciplina DIREITO E ECONOMIA DA TRIBUTAÇÃO. Essa bibliografia já foi lida no curso da disciplina, mas será revisitada em detalhe.

ALM, James et al. *Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior*. In: CESifo Forum 2/2012, p. 33-40. <https://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-focus5.pdf>

ALM, James. *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*. Tulane Economics Working Paper Series – Working Paper 1213. 2012. Disponível em: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.335.3739&rep=rep1&type=pdf>

ALM, James; e SOLED, Jay A. *Whither the Tax Gap*. Working Paper, 2016. Disponível em: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/James%20Alm%20and%20Jay%20Soled.pdf

BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY, THE. *Behaviour Change: Tax & Compliance*. Disponível em: <https://www1.bps.org.uk/system/files/Public%20files/tax.pdf>

COBHAM, Alex; e JANSKÝ. *Global Distribution of Revenue Loss from Tax: Re-estimation and Country Results*. United Nations University Working Paper 55. 2017, 28p. Disponível em: <https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance>

LOGUE, Kyle. *Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law Is Uncertain*. University of Michigan Law School Discussion Paper, 2006. Disponível em: http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art66

MURPHY, Richard. *Why bother with the Tax Gap. An Introduction to Modern Taxation Theory*. City Political Economy Research Centre City, University of London. Working Paper 2017/04. 2017, 9p. Disponível em: https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf

RUBINSTEIN, Flávio; VETTORI, Gustavo G. *Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning*. In: Derivatives & Financial Instruments, vol. 18, n. 1, 2016.

SLEMROD, Joel. *Old George Orwell Got It Backward: Some Thoughts on Behavioral Tax Economics*. In: Public Finance Analysis vol. 66 no. 1, 2010, p. 15-29. Disponível em: [http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/Old George Orwell.pdf](http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/Old%20George%20Orwell.pdf)

_____. *Sexing Up Tax Administration*. In: Journal of Tax Administration Vol.1, 2015, p. 6-22. Disponível em: <http://jota.website/article/view/7>

_____. *Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications*. Ross School of Business Working Paper 1302. 2016. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2726077

SUSTEIN, Cass. *Nudging Taxpayers to Do the Right Thing*. In: Bloomberg, 2014. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/view/articles/20140415/nudgingtaxpayerstodotherightthing>

Foram identificados, também, os seguintes artigos. O primeiro, de autoria de um Auditor-Fiscal da RFB e publicado no sítio internet da Escola de Administração Fazendária (ESAF). O segundo, publicado no sítio internet do Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco). Esses artigos serão analisados pela pesquisadora, em conjunto com o orientador, para avaliar sua qualidade científica e aplicabilidade.

MARTINEZ, Antonio Lopo. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. In: Caderno de Finanças Públicas, n. 14, dez. 2014, p. 327-342. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/recomp-posit-mecanis.pdf>

NASCIMENTO, Edes Marcondes do. *A administração e o gap tributários*. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9pbmN0aXR1Y2lvbmFsL2NvbmdyZXNzb3MvY29uYWYyMDEwL3Rlc2VzL1RfNC1BQURNLUVERVMuZG9jZDA=

Além disso, foram identificadas as seguintes Dissertações de Mestrado e Teses de Doutorado tratando de temas ligados ao do presente anteprojeto de pesquisa. Serão selecionadas as que tem informações úteis sobre o contexto brasileiro.

- defendida na PUC-Rio/Direito, em 2016, de autoria de Gabriel Cabral, cujo título é “Intuições e Instituições: Novas perspectivas do paternalismo de Estado”;
- defendida na FGV/SP, em 2015, de autoria de Luciana Ibiapina Lira Aguiar, cujo título é “A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial”
- defendida na UFPE/Economia, em 2015, de autoria de Pedro Gundes Santos Cardoso, cujo título é “Estimando o gap tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012”
- defendida na FECAP/Ciências Contábeis, em 2010, de autoria de Gustavo Rique Pinto Passos, cujo título é “SPED-Sistema Público de Escrituração Digital : um novo paradigma em termos de conformidade tributária” (autor é o atual Delegado da DELEX/RFB, unidade em que a pesquisadora trabalha atualmente)
- defendida na UnB/Economia, em 2010, de autoria de Andrea Costa Chaves, cujo título é “Fiscalização aduaneira e seu efeito sobre o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias na importação”

9. Sumário preliminar do TCC

1. TAX GAP
 - 1.1 CONCEITO
 - 1.2 CONSEQUÊNCIAS
 - 1.3 TENDÊNCIAS
 - 1.4 PARADIGMAS DO COMPORTAMENTO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA
 - 1.4.1 PRIMEIRO PARADIGMA: POLÍCIA-E-LADRÃO OU ECONOMIA DO CRIME
 - 1.4.2 SEGUNDO PARADIGMA: O DILEMA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
 - 1.4.3 TERCEIRO PARADIGMA: CADA CONTRIBUINTE É DIFERENTE
 - 1.4.4 QUARTO PARADIGMA: CONTRATO PSICOLÓGICO
 - 1.4.5 O FRAMEWORK DA SLIPPERY SLOPE OU DECLIVE ESCORREGADIO
 - 1.5 ESTRATÉGIAS PARA CRIAR CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA
 - 1.5.1 PARADIGMA DA COAÇÃO
 - 1.5.2 PARADIGMA DO SERVIÇO
 - 1.5.3 PARADIGMA DA CONFIANÇA
2. A EXPERIÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO DE ALTA PERFORMANCE (FAP) DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
 - 2.1 DESCRIÇÃO DA INICIATIVA
 - 2.2 RESULTADOS OBTIDOS
 - 2.3 DIFICULDADES ENCONTRADAS
 - 2.4 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL
 - 2.5 COMPARAÇÃO COM INICIATIVAS SEMELHANTES
 - 2.6 SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO FAP
3. CONCLUSÃO