



O PROGRAMA DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO E A CLASSIFICAÇÃO DE CONTRIBUENTES

*Oswaldo Santos de Carvalho*¹

Introdução

Com a publicação da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, o Estado de São Paulo instituiu, no âmbito da Secretaria da Fazenda, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária.

Segundo a exposição de motivos ao Projeto de Lei Complementar nº 25/17² apresentado pelo Poder Executivo à

1. Doutor e Mestre em Direito pela PUC-SP. Bacharel em Direito e Ciências Contábeis. Especialista em Direito Empresarial, Administração Financeira e Contábil e Gestão Tributária. Advogado e Consultor Tributário. Professor dos Cursos de Pós-Graduação do IBET/SP e da COGEAE/PUC. Autor do livro “O princípio da neutralidade tributária e a não cumulatividade do ICMS” pela Saraiva e de vários artigos e obras em coautoria na área do direito tributário e processo administrativo tributário. Membro do Conselho Científico da Revista ABRADT-Associação Brasileira de Direito Tributário. Ex-diretor da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo e ex-juiz do Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas do estado de São Paulo-TIT. Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da FECOMERCIO/SP.

2. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000168831>. Acesso em 04/10/2019.

Assembleia Legislativa do Estado de SP, que resultou na edição da lei, a iniciativa da administração tributária paulista está alinhada com “o objetivo de enfrentar os atuais problemas do sistema tributário brasileiro que prejudicam a produtividade e a competitividade do País”.

E se extrai ainda de referida exposição de motivos a explicação do Poder Executivo para propositura do Programa de Conformidade, denominado na ementa da própria lei de “Programa Nos Conformes”: “neste contexto, foi estruturado o presente Projeto, que inclui a classificação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco, cujo objetivo central é avançar na transparência tributária do Estado de São Paulo. Alinhando a metodologia sugerida pela OCDE para orientação do emprego dos recursos de fiscalização de acordo com o risco assumido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias (valorizando e propiciando um papel mais estratégico e com maior agregação de valor à Administração Tributária), o projeto busca reduzir a assimetria de informações existentes no mercado, que só favorecem a concorrência desleal de quem não cumpre suas obrigações tributárias contra aqueles que integralmente as cumprem.”

Dito de outro modo, o objetivo do programa pode ser resumido em dois objetivos: i) a promoção do adimplemento espontâneo das obrigações tributárias atinentes ao ICMS, principal fonte de receita do estado e; ii) diminuição do grau de litigiosidade nas esferas administrativa e judicial, procurando melhorar, por conseguinte, o relacionamento entre o Fisco estadual (SP) e os contribuintes e, com isso, tentar reduzir seus custos de conformidade.

O tema conformidade, ou *compliance*, é um dos temas mais comentados dentro das organizações nos últimos tempos, e tem sido também bastante difundido no campo tributário, daí até o título empregado pela lei paulista sobre o assunto: “Programa de estímulo à conformidade tributária – Nos Conformes”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Porém, o que é *compliance* ou conformidade?

O termo vem do verbo em inglês *to comply*, que significa “cumprir, agir de acordo com uma regra, uma instrução interna, um comando ou um pedido”.

E como custo de conformidade à tributação (*compliance costs of taxation*), pode se ter como o custo de tempo e recursos dispendidos pelas empresas para cumprir as exigências legais tributárias.

Na seara empresarial, *compliance* ou conformidade, pode ser entendido como o dever de estar em conformidade e fazer cumprir as leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando eliminar ou mitigar riscos atrelados à reputação da empresa. Nessa medida, mais especificamente no campo tributário, pode se definir o termo como o dever da empresa estar em conformidade e fazer cumprir leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando eliminar ou mitigar riscos atrelados às suas obrigações tributárias principal e acessórias.

Antes de adentrar ao tema principal, título do presente artigo, tal seja, “O programa de estímulo à conformidade tributária da Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo e a classificação de contribuintes”, é necessário tecer algumas considerações sobre a tributação no Brasil e o custo de conformidade das empresas.

Consigne-se, a propósito, o fato de que o país está às voltas, mais uma vez, em discussões sobre a reforma constitucional de seu sistema tributário, veiculadas por dois Projetos de Emendas à Constituição nesse sentido, as PECs nº 45/2019 e nº 110/2019, em tramitação na Câmara dos Deputados e Senado Federal, respectivamente, cujos principais objetivos propalados, tanto de uma como de outra proposta são a simplificação, racionalização e maior eficiência do atual sistema tributário nacional.

1. A tributação no Brasil e o custo de conformidade das empresas

Uma premissa que pode ser de pronto apresentada é a de que o custo de conformidade das empresas está associado diretamente à complexidade do sistema tributário a que elas estão sujeitas, e que sua redução, com uma correspondente simplificação para cumprimento de suas obrigações tributárias, pode reduzir as despesas elevadas para apuração e pagamento de seus tributos.

De outro lado, uma redução de complexidade tributária tem impacto na eficiência econômica e na competitividade e equidade da tributação, com reflexo direto no ambiente de negócios do país.

É que custos de conformidade elevados influenciam sobremaneira nas decisões dos agentes econômicos, às vezes determinando alocações ineficientes de recursos na economia, comprometendo o interesse de novos investimentos no país.

Comparar o grau de complexidade dos sistemas tributários entre países não é uma tarefa trivial, à mingua de estimativas disponíveis, representatividade das mesmas e de dados confiáveis quanto às metodologias empregadas pelas poucas pesquisas existentes.

A par dessa assertiva, contudo, há uma percepção intuitiva que sugere afirmar que o custo de conformidade no Brasil é mais elevado do que em outros países, em primeiro lugar porque o Brasil tem uma estrutura tributária bem descentralizada, que confere uma autonomia significativa à cada ente tributante no que toca à legislação de incidência dos impostos, pagamento dos tributos e estabelecimento de obrigações acessórias para seus contribuintes jurisdicionados.

Outra constatação intuitiva é o de que o modelo brasileiro convive com um elevado grau de litígio em matéria tributária, muito embora, se possa e deva ser discutido que a par de eventual reforma constitucional do sistema tributário

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

nacional, muito se pode avançar no sentido de redução de litigiosidade com emprego de alterações normativas infraconstitucionais, sem tolher direitos dos contribuintes e a competência dos entes tributantes das várias esferas.

Muito embora não seja o foco do presente estudo, alguns exemplos nesse sentido podem ser dados como passíveis de melhoria do sistema tributário por meio de alterações normativas infraconstitucionais, reduzindo significativamente sua complexidade e dotando-o de maior eficiência, com correspondente redução de custos de conformidade para ambas as partes, governo e empresas.

Alguns exemplos podem aqui ser listados: i) reforma dos processos administrativos das três esferas de governo, antecedida pela edição de uma lei complementar nacional com o estabelecimento de normas gerais de direito processual administrativo e processual tributário comuns à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) reforma dos modelos de infrações e sanções tributárias; iii) adoção de meios consensuais de solução de conflitos como conciliação, mediação, arbitragem e até mesmo a implantação da transação tributária; iv) ampliação de medidas preventivas de conflitos anterior e na fase de lançamento tributário, e até mesmo na fase de execução fiscal (a exemplo da iniciativa desenvolvida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com a edição da Portaria 742/2018, disciplinando o emprego do “Negócio Jurídico Processual” no âmbito das execuções fiscais no âmbito federal, que nada obstante sua timidez, que comporta avanços, se constitui numa importante iniciativa implantada sob a influência do Novo CPC de 2015. E, diga-se de passagem, essa portaria já é uma evolução em relação à primeira iniciativa posterior ao NCPC, a Portaria 502/2016, e portarias intermediárias nesse mesmo sentido.

Retomando o eixo do estudo, duas fontes mais difundidas quando se trata de comparação entre sistemas tributários dos países, são as pesquisas do Banco Mundial (*World Bank Group*) e da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Com relação à publicação do Banco Mundial, sua mais recente edição é a publicada no dia 31 de outubro de 2018³, o *Doing Business 2019*, na sua 16^a edição. A pesquisa se propõe a analisar, a cada ano, as leis e regulações de 190 países, com indicadores quantitativos que facilitam ou dificultam as atividades das empresas em cada economia.

Na pesquisa, classifica as economias em termos da facilidade de se fazer negócios: abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, obtenção de eletricidade, registro de propriedades, obtenção de crédito, proteção dos investidores minoritários, pagamento de impostos, comércio internacional, execução de contratos e resolução de insolvência.

Trata-se de relatório utilizado por empresas, pesquisadores acadêmicos e pelos governos interessados no entendimento do ambiente de negócios nos países pesquisados.

No que toca ao presente estudo, interessa o quesito *Paying taxes* (Pagamento de impostos), que reflete o impacto do sistema tributário sobre o ambiente de negócios do país, que apresenta o Brasil na 184^a posição (entre 190 países analisados), a mesma obtida na edição passada do relatório.

Afirma a publicação que a “a posição do Brasil neste quesito reflete a complexidade e as inúmeras distorções - sociais e produtivas - provocadas pelo atual regime tributário brasileiro, que opera como um real obstáculo ao aumento da produtividade e da competitividade empresarial, bem como limita o avanço do empreendedorismo formal no país”. Para ilustrar o fato, o relatório mostra que empresas brasileiras “gastam um tempo médio de 1958 horas por ano em atividades ligadas a preparação (cálculo, interpretação da legislação, registro de informações contábeis, etc.), arquivamento (solicitação de restituições, etc.) e pagamento (*online* ou pessoalmente) de três categorias de impostos: de renda, trabalhistas e sobre

3. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2019>. Acesso em 04/10/2019.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

consumo e vendas. Apenas para comparação, na Argentina são usadas 311,5 horas por ano nas mesmas práticas, no Chile são 296 horas, na China são 142 horas, e no Japão são 129,5 horas. Temos, neste quesito, uma das principais justificativas para a posição ruim do Brasil no ranking geral do relatório”.

A partir da leitura das pesquisas do Banco Mundial, nessa e em edições anteriores, se registra que os quatro países de maior PIB e em que há menos dificuldades para o pagamento de tributos são, na ordem, Austrália, Reino Unido, Canadá e França. Estes quatro países adotam também um IVA. Assim, analisar como conseguiram um bom índice de eficiência em seu sistema é de grande valia para a experiência brasileira.

Conforme diagnosticado em pesquisas internas⁴, os resultados atribuídos ao Brasil nos últimos anos demonstram divergência em relação àqueles apresentados pelo Banco Mundial, necessitando de uma análise mais profunda, segundo aponta estudos da Receita Federal do Brasil, que segundo seus levantamentos, estima cerca de 600 horas anuais como o tempo necessário para que uma empresa de porte médio no Brasil apure e pague seus impostos.

É necessário que se pondere de um lado, o fato de que todos os países possuem, maior ou menor intensidade, problemas com a sua tributação. De outro, porém, a despeito do questionamento dos números e metodologia de cálculos (porquanto compara realidades distintas como o porte das empresas comparadas pelo Banco Mundial e estrutura tributária muito diferentes entre os países), os números e motivos indicam que o custo de conformidade tributária para as empresas no Brasil são muito superiores aos países com dimensões e economias similares.

Outro estudo de amplitude global utilizado como comparação para avaliação de sistemas tributários entre os países é o Relatório da OCDE - Organização para a Cooperação e

4. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br>. Acesso em 04/10/2019.

Desenvolvimento Econômico⁵, que em sua edição de 2018 aponta que o Brasil apresenta um “ambiente de negócios difícil e com altos custos de conformidade fiscal...o que limita o retorno dos investimentos, além da presença, no país, de uma concorrência fraca que contribui para a má alocação dos recursos”.

Às fls. 40, o Relatório de 2018 da OCDE consigna que “a realização de reformas em diversas áreas seria um grande passo e poderia ser o empurrão muito necessário ao investimento no Brasil. Um dos elementos-chave é o fragmentado sistema de impostos sobre o consumo (os chamados impostos indiretos), o qual eleva o custo do capital ao limitar os reembolsos do imposto pago sobre ativos fixos e faz do Brasil o país com os mais altos custos de conformidade fiscal”. (grifo do autor).

Registra o relatório ainda que “os seis tributos sobre o consumo existentes no Brasil são cobrados em parte pelo governo federal e em parte pelos estados, cada um dos quais aplicando seu próprio código fiscal, base tributária e alíquotas de impostos. As empresas que desejam oferecer mercadorias e serviços em nível nacional devem cumprir as regras fiscais de todos os estados. Os créditos tributários para insumos intermediários são acumulados somente se forem incorporados à mercadoria final vendida, resultando em uso intensivo de contadores fiscais e frequentes processos judiciais litigiosos”.

O Relatório da OCDE de 2018 sugeriu que o governo federal saísse na frente no sentido da propositura de uma Reforma Tributária “que consolidasse os tributos da União em um único tributo de valor agregado, com base ampla, reembolso total do imposto incidente sobre os insumos e não incidência sobre as exportações, conquanto, após, os impostos estaduais sobre o consumo poderiam ser a ele integrados, com regras uniformes e aplicação do princípio de destino nas operações interestaduais”. (observe-se que as duas Propostas de Reforma Tributária no Congresso Nacional – PECs 45/2019

5. Disponível em: <https://2019/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em 04/10/2019.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

e 110/2019, ambas, criam um IVA amplo, tal seja, juntam num único imposto os tributos sobre o consumo da União, Estados, Distrito Federal e também dos Municípios, com as características apontadas pelo Relatório da OCDE de 2018).

Desde o início do corrente ano, a reforma tributária se tornou tema de destaque nas discussões em diferentes fóruns, Congresso Nacional, entidades patronais de classes, como a Confederação Nacional da Indústria e suas federações, federações do comércio, como a FECOMERCIOSP etc, procurando viabilizá-la politicamente, no intuito de alavancar a retomada do crescimento econômico.

Talvez a falta de consenso sobre o tema seja o maior problema a ser superado, o mesmo enfrentado em todas as tentativas de reforma do sistema tributário nacional desde o início da década de 90, e que determinou o fracasso de todas as iniciativas até aqui, e não foram poucas as tentativas de se reformar o sistema tributário nacional nesses últimos 30 anos.

Nesse momento no cenário nacional se discute várias propostas, duas delas mais avançadas, posto que já estão em tramitação no Congresso Nacional, uma na Câmara dos Deputados (PEC 45) e a outra no Senado (PEC 110), com vários pontos em comum, porém, com diferenças consideráveis entre elas, o que exigirá que “se encontrem” em algum momento no desenvolvimento do processo legislativo, com uma consequente sinergia prol do avanço da propalada necessidade de reforma do sistema tributário nacional, mesmo assim, pelas críticas recebidas por ambas as propostas, será necessário ainda um arranjo significativo para corrigir alguns pontos de referidas propostas, haja vista, entre outras, a existência de muitas críticas das entidades representativas do setor de serviços que reclamam que ambas as propostas em discussão aumentam significativamente a carga tributária do setor de serviços (a PEC 45 já conta com mais de 180 emendas apresentadas para emendá-la, entre elas diversas originadas nas entidades que congregam o setor de prestação de serviços).

Se reclama muito também da inquietante demora do governo federal comparecer efetivamente aos debates, apresentando, se for o caso, sua proposta de reforma.

Dito de modo direto, para uma reforma constitucional dessa magnitude, que o país tenta realizar há quase 30 anos, é preciso que os setores interessados, seja público ou privado, remem em direção a um mesmo porto, caso contrário, pode ficar muito difícil a construção de uma proposta sólida e organizada sobre o tema. Do contrário, o risco é fundado de as discussões que ora se travam em diversos fóruns, terem o mesmo destino de todas as muitas outras propostas de reforma do sistema constitucional tributário intentadas até aqui, todas frustradas.

No que diz respeito ao tema do presente trabalho, tal seja, a conformidade tributária, repise-se que o país precisa efetivamente avançar em medidas que independem de uma reforma ampla de seu sistema tributário, ainda que ela seja reconhecidamente importante.

Linhas atrás foi apresentada uma lista de medidas que podem contribuir com a melhoria do sistema tributário, por meio de alterações normativas infraconstitucionais, portanto independentemente de reforma constitucional tributária (não a desmerecendo, repita-se), reduzindo significativamente sua complexidade e dotando-o de maior eficiência, com correspondente redução de custos de conformidade para ambas as partes, governo e empresas, conforme já apontado nesse estudo.

Repetindo a lista: i) reforma dos processos administrativos das três esferas de governo, antecedida pela edição de uma lei complementar nacional com o estabelecimento de normas gerais de direito processual administrativo e processual tributário comuns a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) reforma dos modelos de infrações e sanções tributárias; iii) adoção de meios consensuais de solução de conflitos como conciliação, mediação, arbitragem e até mesmo a implantação da transação tributária; iv) ampliação de medidas preventivas de conflitos anterior e na fase de lançamento tributário, e mesmo na fase de execução fiscal.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Como uma reforma constitucional ampla pode ainda tardar, até mesmo pela polêmica que ela causa e todas as demais dificuldades inerentes a uma mudança de tamanho vulto, pelo impacto que ela enseja, várias entidades representativas de diversos setores da sociedade têm se dedicado à formulação de propostas e sugestões atinando para uma ideia de simplificação tributária.

Cite-se como exemplo a FECOMERCIO-SP- Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo, que por meio de seu Conselho Superior de Direito e Conselho de Assuntos Tributários (CAT), que lançou, uma proposta que traz 12 anteprojetos, com sugestões de alteração do sistema tributário, que demandam iniciativas normativas de cunho infraconstitucional, não se exigindo, portanto, alteração constitucional, à exceção da décima primeira proposta indicada a seguir.

Os doze anteprojetos são: 1) compensação universal de tributos (altera o CTN); 2) equivalência entre os encargos aplicáveis às restituições e aos ressarcimentos (altera o CTN); 3) imputação de responsabilidade tributária no ato do lançamento (altera o CTN); 4) critérios para retenção em malha (altera o CTN e lei ordinária dos entes); 5) prazo máximo para solução de consultas (altera as leis que tratam do processo administrativo tributário dos entes); 6) justificação para a ineficácia de consultas e regulamentação do procedimento de consulta no caso de perda de prazo (altera as leis que tratam do processo administrativo tributário dos entes); 7) justa causa e mandado específico nos procedimentos de fiscalização (altera o CTN); 8) limita a instituição de obrigações acessórias (altera o CTN); 9) vedação da utilização de certidão negativa como sanção política (altera o CTN); 10) unificação cadastral (altera o CTN); 11) fixar sanções ao ente federado que não consolidar anualmente sua legislação tributária (altera o CTN); 12) vedação do uso de medidas provisórias em matéria tributária e a instituição do princípio da anterioridade plena (única iniciativa que exige alteração na constituição federal).

Nesse mesmo passo, tal seja, a adoção de medida que independe de alteração na Constituição Federal, louve-se a iniciativa do estado de São Paulo, com a criação de seu Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, veiculado pela Lei Complementar nº 1.320/2018, e que recentemente, com sua implantação gradativa, regulamentou o “Sistema de Classificação dos contribuintes”, por meio do Decreto nº 64.453, de 09/09/2019, tendo como critério o perfil de risco dos contribuintes, e como propósito o estímulo à autoregularização dos mesmos, prometendo oferecer no futuro vantagens aos contribuintes melhor ranqueados em relação aos demais, na medida em que o *rating* prevê o enquadramento por meio de notas (A+, A, B, C, D, E NC), que varia conforme os riscos que oferecem aos cofres públicos. Quanto mais próximo ao A+, melhor avaliado estará o contribuinte

Tal Programa de Conformidade Tributária tem inspirado iniciativas semelhantes em outros estados, como a instituição do “Programa contribuinte Arretado no estado de Alagoas” por meio da lei nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018.

No Ceará, a Comissão de Constituição, Justiça e Redação (CCJR) da Assembleia Legislativa daquele estado, aprovou o Projeto de Lei nº 83/19, que institui o Programa de Conformidade Tributária, denominado de contribuinte Pai d’Égua, tendo como objetivo “estimular os contribuintes à conformidade fiscal, melhorar o ambiente de negócios dos setores econômicos, simplificar a legislação tributária e promover a educação fiscal”.

Também a Receita Federal do Brasil, quanto à classificação de contribuintes segundo o perfil de risco, inaugurou discussão sobre o assunto por meio da Consulta Pública RFB nº 4, de 2018, para receber opiniões sobre programa a ser lançado pelo Órgão, que pretende “estimular as empresas a adotarem boas práticas com o fim de evitar desvios de conduta, por meio do estabelecimento de uma classificação dos contribuintes conforme o grau de risco que representam para a Receita Federal”.

2. O Programa de estímulo à conformidade tributária do estado de São Paulo – Programa “Nos Conformes”

O Programa instituído pela Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, apregoa no texto da norma que o mesmo atina para “os princípios da simplificação do sistema tributário estadual, da boa-fé, da segurança jurídica, da publicidade e transparência e da concorrência leal entre os agentes econômicos”.

E que tais princípios deverão orientar todas as políticas, ações e programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária paulista”.

O Programa tem como objetivo “facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir os custos de conformidade para os contribuintes, aperfeiçoar a comunicação entre o contribuinte e a Administração Tributária, além de segmentar, por perfil de risco, os contribuintes do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)”.

Relativamente às atividades realizadas no âmbito do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, estabelece que “a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo deverá manter o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte - CODECON⁶- informado sobre as providências adotadas, mediante apresentação de relatório semestral. O CODECON, por sua vez, com base nas informações recebidas, visando assegurar o atingimento dos objetivos e princípios estabelecidos na lei complementar, poderá sugerir aprimoramentos ao programa e apoiar a Secretaria da Fazenda na divulgação dos resultados perante a sociedade”.⁷

6. Instituído pela Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003.

7. Artigo 3º da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

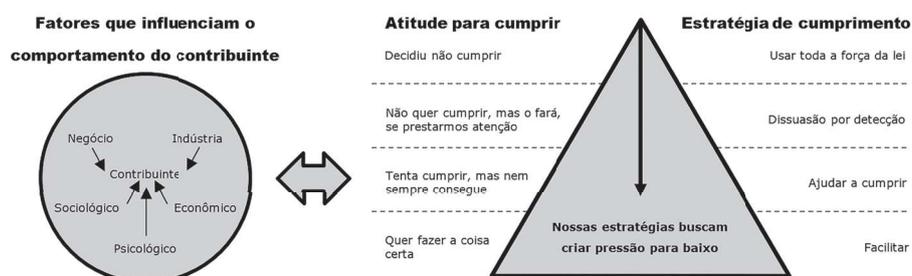
2.1 Os riscos de descumprimento

Para execução do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, o Secretário da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo editou a Resolução SF nº 43, de 10 de abril de 2018, que estabelece “os eixos do referido programa, quais sejam: governança, orientação tributária aos contribuintes, autorregularização e cobrança”.

A propósito, consigne-se que organizações internacionais, como a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e a EU (União Europeia), e também Administrações Tributárias forâneas, e avançadas em termos de gestão, desenvolveram modelos abrangentes de gestão de riscos. Entre eles, destaca-se o “Modelo BISEP” (“*Business; Industry; Sociological; Economic; Psychological*”), que tem como base a percepção de que o comportamento do contribuinte não deve ser entendido em função unicamente de um fator, logo, propõe uma conexão entre possíveis fatores que podem influenciar na conduta do contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias: o negócio a que o contribuinte se dedica, a indústria na qual o contribuinte opera, fatores sociológicos, desenvolvimento econômico e fatores psicológicos.

O “Modelo BISEP” propõe como figura uma pirâmide dividida em quatro estágios: na base estão os contribuintes que fazem a coisa certa, e, para estes, a Administração Tributária deve facilitar o cumprimento de suas obrigações tributárias; acima, estão os contribuintes que tentam cumprir mas nem sempre conseguem, e a Administração Tributária deve ajudá-los a cumprir; no terceiro estágio, estão os contribuintes que não cumprem suas obrigações tributárias, mas o farão se a Administração Tributária prestar atenção; no topo da pirâmide estão os contribuintes decididos a não cumprir suas obrigações tributárias, e, para estes, a Administração Tributária deve usar toda a força da lei.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA



Assim, a estratégia da Administração Tributária para cumprimento geral das obrigações, deve ser colocar a pressão para baixo da pirâmide, para que o maior número de contribuintes sejam cumpridores de suas obrigações tributárias. De acordo com o “Modelo BISEP”:

Os contribuintes que estão basicamente dispostos a cumprir usualmente suas obrigações tributárias não requerem nenhuma atenção específica; entretanto, por tornar para eles fácil o cumprimento, serão encorajados a continuar cumprindo. Os contribuintes que tentam fazer a coisa certa também serão encorajados por tornar-lhes fácil o cumprimento; entretanto, se isto não for suficiente, as Administrações Tributárias deverão assisti-los em suas obrigações. Atenção mais intensiva é necessária no caso dos contribuintes que não querem cumprir, mas que irão cumprir se prestarmos atenção, por exemplo, mediante programas de retenção ou de apresentação de informação. Também existe uma categoria de contribuintes que decidiu não cumprir. Ainda que possam existir diferentes razões para essa atitude, o modelo propõe o uso de toda a força da lei como estratégia de cumprimento, incluindo auditorias, sanções e penalidades.⁸

3. A segmentação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco

A Lei Complementar nº 1.320/2018 estabelece que os contribuintes do ICMS serão classificados, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus

8. ALINK, Matthijs e KOMMER, Victor van. *Manual de Administração Tributária*. Brasil: IBFD, 2016. p.284.

estabelecimentos em conjunto, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”.⁹

Há, ainda, outras duas categorias, “E” e “NC” (Não Classificado), de modo que serão classificados na categoria “E” os contribuintes na situação cadastral não ativa, e, na categoria “NC” (Não Classificado), que terá caráter transitório, em que o contribuinte poderá ser classificado em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação, quando do início das atividades, quando se tratar de fornecedor estabelecido no exterior, ou, ainda, em outras hipóteses previstas em regulamento.¹⁰

A classificação dos contribuintes do ICMS nas categorias previstas na Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018, será realizada com base nos seguintes critérios: (i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e (iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos na referida lei complementar.¹¹

Prevê a lei que a classificação ficará disponível para consulta pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda, na *internet*. O contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída e poderá se opor à divulgação de sua classificação no portal eletrônico. Na hipótese de oposição da divulgação da classificação através da consulta pública, o contribuinte não será prejudicado pela referida oposição. No entanto, sua classificação poderá ser informada pontualmente aos contribuintes com quem mantenha relação comercial, pois estes serão impactados pela aplicação do critério do perfil dos fornecedores.¹²

9. Artigo 5º, “caput”, e § 1º, da Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018.

10. Artigo 5º, §§ 3º e 4º, da Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018.

11. Artigo 5º, “caput”, incisos I a III, da Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018.

12. Artigo 6º, “caput” e § 1º, da Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

O contribuinte poderá requerer justificadamente a correção de erro material na aplicação dos critérios de classificação pela Administração Tributária, conforme dispuser o regulamento.¹³⁻¹⁴

A classificação pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorrerá em função do tempo de atraso no pagamento, enquanto a classificação pelo critério de aderência considerará os valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo Contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados.¹⁵

Quanto ao critério de perfil de fornecedores do contribuinte, para a classificação, será considerado o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C” e “D”.¹⁶

A Secretaria da Fazenda estabelecerá procedimento próprio para cadastramento de contribuintes do ICMS estabelecidos em outras unidades federadas que forneçam mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo.¹⁷

Para os contribuintes que recolhem o ICMS na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional¹⁸-, o regulamento¹⁹ poderá estabelecer parâmetros de conformidade e respectivas formas

13. Artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

14. A minuta do Decreto que regulamentará a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, esteve sob consulta pública, no portal da Secretaria da Fazenda, na *internet*.

15. Artigos 7º e 8º da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

16. Artigo 9º da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

17. Artigo 10 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

18. instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

19. A minuta do Decreto que regulamentará a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, esteve sob consulta pública, no portal da Secretaria da Fazenda, na *internet*.

de apuração diferenciados em relação aos estabelecidos para as demais empresas.²⁰

3.1 As contrapartidas aos contribuintes com menor risco de descumprimento

Com o oferecimento de contrapartidas, através do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, a Administração Tributária paulista “pretende valorizar os contribuintes que cumprem corretamente suas obrigações tributárias, ou seja, aqueles situados na base da pirâmide do ‘Modelo BISEP’ de gestão de riscos”. Esses contribuintes poderão ter acesso à simplificação de diversos procedimentos.

De acordo com a classificação atribuída, a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018 prevê que o contribuinte poderá “fazer jus a procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento²¹, que poderão ajudá-lo a cumprir de forma mais simples e correta suas obrigações tributárias e reduzir seu custo de conformidade”.

Como contrapartida, o contribuinte com menor risco de descumprimento, poderá fazer jus, por exemplo, à efetivação de restituição de ICMS²², renovação de regimes especiais²³, inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes²⁴, entre outros, através de procedimentos simplificados, na forma e condições a serem estabelecidas em regulamento.²⁵

20. Artigo 11 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

21. Vide nota 34.

22. De que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.

23. Concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.

24. De que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.

25. Artigo 16 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

O regulamento deverá graduar a fruição das contrapartidas em função do tempo de permanência em cada categoria de classificação, “como forma de incentivar e valorizar o histórico de conformidade do contribuinte em relação a suas obrigações tributárias²⁶, e a lavratura de auto de infração e imposição de multa que constate a conduta dolosa, ocorrência de fraude ou prática de simulação pelo contribuinte, acarretará a suspensão das contrapartidas”.²⁷

3.2 Regulamentação do *rating* – classificação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco – Decreto estadual nº do Decreto nº 64.453, de 09/09/2019

O governo de São Paulo publicou na edição do diário oficial do dia 10/19/2019 o decreto nº 64.453, que dá início ao sistema de classificação dos contribuintes do Estado. O enquadramento, que ocorre por meio de notas (A+, A, B, C, D, E NC), varia conforme os riscos de cada um segundo os critérios adotados, previstos na Lei Complementar nº 1320/2018. O contribuinte será melhor avaliado quanto mais próximo ao A+. Na condição de melhor avaliado, terá vantagens em relação aos demais.

São as denominadas contrapartidas pelo bom desempenho, como previsto na lei complementar: i) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 da lei complementar; ii) autorização para apropriação de crédito acumulado; iii) efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989; iv) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente; v) autorização para

26. Artigo 17 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

27. Artigo 18 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; vi) renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados; vii) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989; viii) transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente. Sendo que a Lei Complementar prevê o estabelecimento forma e condições para fruição de referidas contrapartidas.

Tais benefícios, no entanto, não constam no Decreto nº 64.453 que estabeleceu os critérios de classificação dos contribuintes segundo o grau de risco, o que não deixa de ser frustrante para aqueles contribuintes bem ranqueados, ansiosos para desfrutar de sua condição de contribuintes bem avaliados segundo a pirâmide de risco.

Espera-se que a regulamentação das contrapartidas antecipadas pela lei complementar não demore muito, ou que sejam implantadas gradativamente, porém, com a rapidez esperada, para que os contribuintes possam usufruí-las e o Programa de Conformidade atinja sua efetiva eficácia.

Uma questão interessante em relação ao decreto é ele exclui um dos três critérios criados pela lei para a definição das notas, aquele que leva em conta o perfil dos fornecedores dos contribuintes, um dos pontos mais polêmicos da legislação. Foi motivo de forte resistência, na época da publicação, em abril de 2018.

Andou bem a Administração Tributária ao excluir tal critério, alvo de incessantes críticas.

Diane disso, a Fazenda utilizará, segundo o decreto publicado, somente dois critérios para avaliar os contribuintes: i) o pagamento atualizado do ICMS e ii) a emissão de notas fiscais compatíveis com os valores que são declarados ao Fisco, o denominado “critério de aderência”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

O Decreto estabelece que para ser A+, o contribuinte não pode ter pagamento atrasado nem obrigação vencida por mais de 60 dias. Entre 60 e 90 dias de atraso cai para o enquadramento A. Se chegar a 120 dias passa a ser classificado como B. Entre 120 e 180 cai para a C e acima desse prazo os contribuintes serão enquadrados como D.

A categoria E servirá para aqueles que estão em situação cadastral não ativa. Já o NC (não classificado) terá caráter transitório - casos, por exemplo, em que o contribuinte está iniciando a sua atividade. Ainda de acordo com a norma, não serão considerados, para a avaliação, os valores que estão com a exigibilidade suspensa, que são objeto de garantia integral prestada em juízo ou os inferiores a 40 UFESPs (cerca de R\$ 100,00).

Há previsão ainda de que as notas só serão publicadas depois de aceitas pelos contribuintes e que haverá prazo para a contestação. O requerimento poderá ser feito quando o contribuinte entender que houve erro material na aplicação dos critérios de classificação.

4. Os regimes especiais “de ofício” para cumprimento das obrigações tributárias aplicáveis aos devedores contumazes

O reverso da medalha, é destinado àqueles contribuintes definidos expressamente como devedores contumazes, conforme previsto na Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

Considera-se devedor contumaz o sujeito passivo que se enquadre em pelo menos uma das seguintes situações: i) contribuinte com débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores; ii) contribuinte com débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil)

Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.²⁸

Os devedores contumazes estarão sujeitos a regime especial “de ofício” para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, que poderá consistir, isolada ou cumulativamente, em medidas como a obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar; alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto; autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais; impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS; centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos; inclusão em programa especial de fiscalização tributária; exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras; entre outras medidas.²⁹

A aplicação do rigor da lei àqueles decididos a não cumprir suas obrigações tributárias se estabelece sob o fundamento de que o não cumprimento deliberado e intencional gera uma vantagem competitiva indevida em relação aos concorrentes de mercado, o que agrava significativamente o mercado em que aquele contribuinte participa e provoca um desequilíbrio concorrencial em relação aos contribuintes cumpridores de suas obrigações.

5. Conclusões

O custo de conformidade das empresas está associado diretamente à complexidade do sistema tributário a que ela está sujeita, e que sua redução, com uma correspondente

28. Artigo 19 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

29. Artigo 20 da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

simplificação para cumprimento de suas obrigações tributárias, pode reduzir as despesas elevadas para apuração e pagamento de seus tributos.

Há uma percepção intuitiva que sugere afirmar que o custo de conformidade no Brasil é mais elevado do que em outros países, em primeiro lugar porque o Brasil tem uma estrutura tributária bem descentralizada, que confere uma autonomia significativa à cada ente tributante no que toca à legislação de incidência dos impostos, pagamento dos tributos e estabelecimento de obrigações acessórias para seus contribuintes jurisdicionados.

Outra constatação intuitiva é o de que o modelo brasileiro convive com um elevado grau de litígio em matéria tributária, muito embora, se possa e deva ser discutido que a par de eventual reforma constitucional do sistema tributário nacional, muito se pode avançar no sentido de redução de litigiosidade com emprego de alterações normativas infraconstitucionais, sem tolher direitos dos contribuintes e a competências dos entes tributantes das várias esferas.

Alguns exemplos nesse sentido pode ser dados como passíveis de melhoria do sistema tributário por meio de alterações normativas infraconstitucionais, reduzindo significativamente sua complexidade e dotando-o de maior eficiência, com correspondente redução de custos de conformidade para ambas as partes, governos e empresas: i) reforma dos processos administrativos das três esferas de governo, antecedida pela edição de uma lei complementar nacional com o estabelecimento de normas gerais de direito processual administrativo e processual tributário comuns à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) reforma dos modelos de infrações e sanções tributárias; iii) adoção de meios consensuais de solução de conflitos como conciliação, mediação, arbitragem e até mesmo a implantação da transação tributária; iv) ampliação de medidas preventivas de conflitos anterior e na fase de lançamento tributário, e mesmo na fase de execução fiscal (a exemplo da iniciativa desenvolvida pela Procuradoria da Fazenda Nacional,

com a edição da Portaria 742/2018, disciplinando o emprego do “Negócio Jurídico Processual” no âmbito das execuções fiscais no âmbito federal, que nada obstante sua timidez, que comporta avanços, se constitui numa importante iniciativa implantada sob a influência do Novo CPC de 2015.

O Relatório da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico³⁰, em sua edição de 2018 aponta que o Brasil apresenta um “ambiente de negócios difícil e com altos custos de conformidade fiscal...o que limita o retorno dos investimentos, além da presença, no país, de uma concorrência fraca que contribui para a má alocação dos recursos”.

Como uma reforma constitucional ampla do sistema tributário nacional pode ainda tardar, até mesmo pela polêmica que ela causa e todas as demais dificuldades inerentes a uma mudança de tamanho vulto, pelo impacto que ela enseja, há que se avançar em medidas de cunho infraconstitucional, objetivando reduzir o custo de conformidade das empresas e o elevado índice de litigiosidade derivado da complexidade da legislação tributária.

Daí que pode colaborar nesse anseio a iniciativa do estado de São Paulo, com a criação de seu Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, veiculado pela Lei Complementar nº 1.320/2018, com seu respectivo “Sistema de Classificação dos Contribuintes”, introduzido pelo Decreto nº 64.453, de 09/09/2019, tendo como critério o perfil de risco dos contribuintes, e como propósito o estímulo à autoregularização dos mesmos, prometendo oferecer no futuro vantagens aos contribuintes melhor ranqueados em relação aos demais, na medida em que o *rating* prevê o enquadramento por meio de notas (A+, A, B, C, D, E NC), que varia conforme os riscos que oferecem aos cofres públicos. Quanto mais próximo ao A+, melhor avaliado estará o contribuinte.

30. Disponível em: <https://2019/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em 04/10/2019.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

O Programa de Conformidade Tributária inspirou iniciativas semelhantes em outros estados, como a instituição do “Programa Contribuinte Arretado no estado de Alagoas” por meio da lei nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018.

No Ceará, a Comissão de Constituição, Justiça e Redação (CCJR) da Assembleia Legislativa daquele estado, aprovou o Projeto de Lei nº 83/19, que institui o Programa de Conformidade Tributária, denominado de Contribuinte Pai d’Égua, tendo como objetivo “estimular os contribuintes à conformidade fiscal, melhorar o ambiente de negócios dos setores econômicos, simplificar a legislação tributária e promover a educação fiscal”.

Também a Receita Federal do Brasil, quanto à classificação de contribuintes segundo o perfil de risco, inaugurou discussão sobre o assunto por meio da Consulta Pública RFB nº 4, de 2018, para receber opiniões sobre programa a ser lançado pelo Órgão, que pretende estimular as empresas a adotarem boas práticas com o fim de evitar desvios de conduta, por meio do estabelecimento de uma classificação dos contribuintes conforme o grau de risco que representam para a Receita Federal.

A Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, tendo como base o “Modelo BISEP” de gestão de riscos, com a percepção de que diversos fatores podem influenciar na conduta do contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias (negócio, indústria, fatores sociológicos, econômicos e psicológicos), instituiu, no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, “com o objetivo precípua de criar condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre a Administração Tributária e o Contribuinte paulista”.

O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária “terá uma atuação sobre três pilares: a orientação tributária (oferecimento aos contribuintes de mais oportunidade de aprendizado e melhor compreensão dos direitos e deveres); a

autorregularização (facilidade e agilidade para a Administração Tributária detectar possíveis irregularidades e oportunizar aos contribuintes a correção de seus procedimentos); e a segmentação por perfil de risco (mais assertividade, eficiência, maior número de acionamentos por parte da fiscalização e isonomia no tratamento oferecido aos contribuintes que se encontrem na mesma situação)”.

Pode se inaugurar a partir desse Programa de Conformidade um cenário propício para que os contribuintes com menor exposição a riscos de passivos tributários tenham um ambiente concorrencial melhor, com possibilidade de autorregularização, maior orientação tributária, acesso a procedimentos simplificados para alguns serviços e flexibilização de procedimentos da fiscalização, enquanto a atividade essencialmente repressiva da fiscalização poderá ter foco nos contribuintes com maior exposição a riscos de passivos tributários.

Espera-se, no entanto, que as contrapartidas em favor das contribuintes bem ranqueadas no sistema de classificação de contribuintes possam ser implantadas com maior celeridade, para que se propicie, efetivamente, um ambiente de negócios mais justo, com concorrência leal, isonomia e maior segurança jurídica.