

Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Direito

Maria Clara Cunha Farias

**O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação
responsiva**

Combating tax evasion through behavioral economics and responsive regulation

Brasília
2020

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

**O combate à sonegação do ICMSe à luz da economia comportamental e da regulação
responsiva**

Autora: Maria Clara Cunha Farias

Orientador: Prof. Dr. Marcio Iorio Aranha

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito na Universidade de Brasília, linha de pesquisa de *Transformações da Ordem Social e Econômica e Regulação*.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Maria Clara Cunha Farias

**O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação
responsiva**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, linha de pesquisa de *Transformações da Ordem Social e Econômica e Regulação*.

Aprovada em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Márcio Iório Aranha
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr.
Luiz Alberto Gurgel de Farias

Prof. Dr.
Antônio de Moura Borges

Prof. Mestre
Ângelo Gamba

Agradecimentos

A Deus e a Nossa Senhora, por tudo.

Aos meus queridos pais – Paulo e Márcia: Obrigada por sempre, sempre, sempre acreditarem em mim! Vocês são minha maior fonte de esperança, amor, companheirismo e caridade;

A Antônio e Pedro, os meus heróis;

A Therezinha: Minha jurista favorita! Exemplo de mulher guerreira e culta. Te amo abuela;

A Breno: Thank you for always telling me that I can be whatever I wish to be. You mean the world to me;

A Elmano: Eterno professor da minha *Alma Mater*; obrigada por me ensinar tanto; **A Vera e Lia:** Obrigada por sempre se preocuparem comigo e rezarem por mim;

A Cecilia e Marina: Minhas almas gêmeas que me acompanham em todas as conquistas;

A Cris, Ju, MV, Estevam, Binho, Gui, Bitt e Fefs: Obrigada pelo significado tão especial que vocês deram à FD. Essa nossa amizade é um vínculo eterno;

A Flavinha, Mila, Guida, Laura e Lorena: Aquelas que me lembram todos os dias de que lugar de mulher é na Academia, na advocacia e em cargos de liderança;

Aos professores Márcio Iório, Antônio Moura Borges e Luiz Gurgel de Faria: Os responsáveis pelo meu interesse (quase obsessão) pelo Direito Regulatório e Tributário. Agradeço a imensa dedicação aos alunos da FD;

Ao Ministro Luís Roberto Barroso e ao Leonardo Cunha: Agradeço por nutrirem meu interesse pela Academia e me ensinar a sempre buscar novas soluções para antigos problemas;

A todos os integrantes da Advocacia Bettiol, ao Dr. Luiz Antônio Bettiol, ao Dr. Ewerton e ao Greg: Obrigada por constituírem a melhor equipe da qual já participei. Aprendo muito todos os dias com vocês.

FICHA CATALOGRÁFICA

Utilizar este [link](#), ou equivalente da Biblioteca Central, para gerar a Ficha e inseri-la aqui

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

FARIAS, Maria Clara Cunha. (2020). **O combate à sonegação do ICMS: uma análise à luz da economia comportamental e da regulação responsiva**. Monografia Final de Curso, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, número de páginas p.

SUMÁRIO.....	5
RESUMO	7
ABSTRACT.....	8
1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Apresentação do Estudo	
1.2 Justificativa da Pesquisa	
1.3 Teorias utilizadas neste Estudo	
1.4 Problema de pesquisa e hipótese	
1.5 Limitações do Estudo	
1.6 Estrutura do Estudo	
CAPÍTULO I - A ECONOMIA COMPORTAMENTAL	18
1.1 A economia comportamental como contraponto à teoria clássica	
1.2 A economia comportamental e o “paternalismo” estatal	
1.3 Modelos de políticas públicas para o combate à sonegação baseados na economia comportamental: a experiência do <i>Behavioural Insights Team</i>	
1.4 Conclusão parcial	
CAPÍTULO II - A ECONOMIA COMPORTAMENTAL APLICADA AO COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS.....	29
2.1 Programas de Nota Fiscal	
2.1.1 Todos Com a Nota - Estado de Pernambuco	
2.1.2 Nota Fiscal Paulista - Estado de São Paulo	
2.1.3 Nota Legal - Distrito Federal	
2.2 Conclusão parcial	
CAPÍTULO III - A REGULAÇÃO RESPONSIVA.....	53
4.1 O debate central: Desregulamentação ou intervenção estatal?	
4.2 Os nove princípios da Regulação Responsiva	
4.3 Modelos de regulação: dissuadir ou persuadir? O <i>Benign Big Gun</i> e a Pirâmide Regulatória	
4.4 A autorregulação	
4.5 Conclusão parcial	
CAPÍTULO IV - A REGULAÇÃO RESPONSIVA APLICADA AO COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS.....	62
5.1 A regulação responsiva e programas de combate à sonegação	
5.2 Técnicas de comando e controle: a criminalização da sonegação do ICMS	

5.3 O Programa de Cooperação Fiscal do Estado do Espírito Santo	
5.4 A Lei de Conformidade do Estado de São Paulo	
5.5 Conclusão parcial	
6.CONCLUSÕES.....	81
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	87

Resumo

A abordagem adotada pelo Poder Público para combater a sonegação do ICMS e, conseqüentemente, arrecadar mais recursos, pode seguir lógicas distintas. Pode-se optar pela criminalização da sonegação, restringindo a liberdade daqueles que não contribuíram da maneira que era esperada, conforme a decisão do Supremo Tribunal Federal no RHC nº 163.334. Por outro lado, as teorias da economia comportamental e da regulação responsiva sugerem uma técnica regulatória que não se limita à punição, senão busca estimular o indivíduo, por meio da persuasão, agir conforme prescreve a norma. Nesse sentido, este trabalho busca analisar como a economia comportamental e a regulação responsiva se relacionam a programas de combate à sonegação do ICMS. Políticas públicas elaboradas em Pernambuco, em São Paulo e no Distrito Federal, baseadas em incentivos para o pagamento do ICMS, são analisadas à luz da economia comportamental. Já a teoria da regulação responsiva é aplicada no estudo de programas do Espírito Santo e de São Paulo que utilizam a cooperação entre a Administração Tributária e o cidadão. A pesquisa é qualitativa e quantitativa, pois analisa duas teorias de maneira analítico-descritiva bem como faz um cotejo dos resultados apresentados. Os programas que utilizam a solicitação da nota fiscal eletrônica aplicaram a lógica da economia comportamental e surtiram efeitos positivos no aumento da arrecadação estadual. De maneira semelhante, o programa “Nos Conformes” (SP) e o Projeto de Cooperação Fiscal (ES) alcançaram resultados positivos ao aplicar a autorregulação regulada e foram bem-sucedidos no aumento da arrecadação do ICMS. Conclui-se que alternativas à criminalização da sonegação do ICMS que envolvem a aplicação da teoria da economia comportamental e da teoria da regulação responsiva são eficientes, pois trazem resultados positivos sem a necessidade de grandes dispêndios.

Palavras-Chave: Sonegação; regulação responsiva; economia comportamental; pirâmide regulatória; ICMS.

Abstract

There are various approaches that the Public Administration can use to combat tax evasion and, therefore, rake in more resources. It is possible to opt for the criminalization of fiscal fraud, restricting the freedom of those who have not contributed as expected. This is what the Supreme Court chose to do when deciding RHC no 163.334. On the other hand, the theories of behavioral economics and responsive regulation suggest that there is a more efficient technique: the combination of various forms of regulation that combine punishment and persuasion to assure that the individual acts according to the law. In this sense, this paper seeks to analyze how behavioral economics and responsive regulation are related to public policies that combat tax fraud (ICMS). In the states of Pernambuco, São Paulo and the Federal District, policies were based on incentives for the proper payment of taxes. These policies are analyzed according to behavioral economics. The theory of responsive regulation is applied to programs in the states of Espírito Santo and São Paulo. These programs are based on the cooperation between the Administration and its citizens. The research is qualitative and quantitative – two different theories are examined in an analytical and descriptive manner. The quantitative results are also subject to scrutiny. Policies that use the electronic invoice as a method of control rely upon behavioral economics and presented positive results in increasing tax collection. In a similar manner, “Nos Conformes” (São Paulo) and The Fiscal Cooperation Project (ES) reached positive results by applying enforced self-regulation and were successful in increasing state revenue. In conclusion, forms of regulation that do not necessarily involve the criminalization of tax evasion, by applying behavioral economics and responsive regulation, are efficient, because they are able to produce positive results without the need for large investments.

Key words: fiscal fraud; responsive regulation; behavioral economics; regulatory pyramid; ICMS.

Lista de Figuras

Figura	Fonte
Figura 1 - Gráfico demonstrando impacto da utilização de normas sociais no pagamento de impostos	CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012.
Figura 2 - Gráfico demonstrando impacto da apresentação de informações simplificadas	CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012.
Figura 3 - Gráfico demonstrando o impacto de cartas motivando a honestidade em declarações de dedução em imposto municipal (<i>Single Person Discount</i>)	CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012.
Figura 4 - Gráfico de total de documentos fiscais recolhidos entre 2007 e 2012 (TCN)	SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa <i>Todos com a Nota</i> , do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012.
Figura 5 - Balanço Geral do Programa TCN - Módulo Esportivo (Futebol)	SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa <i>Todos com a Nota</i> , do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012.
Figura 6 - Perguntas feitas ao consumidor-contribuinte para avaliar a conscientização e racionalização	SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa <i>Todos com a Nota</i> , do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012.
Figura 7 - Resposta sobre frequência em que o usuário do TCN pede a nota fiscal	SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa <i>Todos com a Nota</i> , do Governo do

	Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012.
Figura 8 - Comparação entre pesquisas pelo “Nota Fiscal Paulista” no Google vs. Dia do mês em que resultados da loteria são divulgados	NARITOMI, Joana. Consumers as Tax Auditors, <i>American Economic Review</i> , v. 109, n. 9, 2019.
Figura 9 - Créditos gerados e utilizados no âmbito do Programa Nota Legal por exercício de utilização	Secretaria de Economia do Distrito Federal. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772 . Acesso em 27 de janeiro de 2020.
Figura 10 - Quantidade de documentos fiscais declarados antes e durante a vigência do Programa Nota Legal (2008-2013)	Secretaria de Economia do Distrito Federal. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772 . Acesso em 27 de janeiro de 2020.
Figura 11 - Utilização dos créditos do Programa Nota Legal.	Secretaria de Economia do Distrito Federal. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772 . Acesso em 27 de janeiro de 2020.
Figura 12 - Possíveis assertivas para avaliar o acesso às tecnologias no Programa Nota Legal	FARIAS, Josivania Silva; LINS, Paula Valente; ALBUQUERQUE, Pedro H. A Propensão de Usuários à Adoção de Tecnologias: Um Estudo com Usuários e Não Usuários do Programa “Nota Legal” no Distrito Federal, <i>XI Brazilian Symposium on Information System</i> , Goiânia, 26-29 de Maio de 2015.
Figura 13 - Pirâmide Regulatória de Braithwaite	AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 3.
Figura 14 - Classificação de acordo com o critério “atraso no pagamento dos débitos de ICMS”	Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nos-conformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3

	<p>%A3o-de-Contribuinte.aspx. Acesso em 23 de janeiro de 2020.</p>
<p>Figura 15 - Tabela de Classificação de Aderência - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”.</p>	<p>Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nos-conformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx. Acesso em 23 de janeiro de 2020.</p>
<p>Figura 16 - Tabela com Regras para a Classificação Geral - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”</p>	<p>Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nos-conformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx. Acesso em 23 de janeiro de 2020.</p>
<p>Figura 17 - Pirâmide de Risco da Classificação Geral - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”</p>	<p>Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nos-conformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx. Acesso em 23 de janeiro de 2020.</p>

INTRODUÇÃO

APRESENTAÇÃO DO ESTUDO:

Não é incomum escutar resmungos sobre o dever de pagar impostos. De fato, seria muito idealista esperar que o particular, após receber lucro pelos esforços que empreendeu, desejasse entregar uma parcela desse retorno à Administração Pública. No entanto, uma rápida reflexão sobre o assunto leva o cidadão à percepção de que o Estado presta serviços públicos e que, para realizar essa função, precisa de recursos. Sob essa ótica, o dever de pagar tributos parece mais razoável.

Essa linha de raciocínio pode ser percorrida em questão de segundos na cabeça de milhões de brasileiros no momento em que tributos lhes são cobrados. No entanto, alguns optam por pagar seus impostos; outros, sonegam. Como o Poder Público pode agir para assegurar que, cada vez mais, o contribuinte opte por adimplir suas obrigações tributárias? Para garantir a entrada de recursos, a fim de que possa continuar prestando serviços públicos, o Estado deve implementar medidas que combatam a sonegação fiscal de maneira eficiente - isto é, devem ser adotadas políticas públicas que priorizem a alocação de recursos para que a fiscalização tributária atinja o seu máximo potencial.

Como proposta para maximizar políticas públicas de combate à sonegação, o presente estudo foca na sonegação do ICMS, pois é o tributo que mais contribui para a receita dos estados-membros da federação.¹ Desse modo, a fim de analisar estratégias de prevenção à evasão fiscal, esta pesquisa aplica os fundamentos da teoria jurídica da regulação responsiva e da teoria da economia comportamental.

A sonegação se refere a toda ação ou omissão realizada por um indivíduo que possui uma obrigação tributária tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento dessa obrigação.² Nesse sentido, a sonegação, também conhecida como evasão fiscal, difere da elisão, que é meio legal permitido ao contribuinte para que, por meio de um planejamento tributário, não pague determinado imposto.³

JUSTIFICATIVA DA PESQUISA:

¹Ministério da Economia. Boletim de Arrecadação - 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 23.08.2019.

² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2.ed., São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo : Saraiva, 1997, p. 30.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do RHC n. 163.334⁴, que o não recolhimento de valores apurados e declarados pelo contribuinte de ICMS se enquadra no tipo penal do art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/1990⁵. Por maioria, o Plenário fixou a seguinte tese: “*O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*”. O caso traz à tona um tema controverso, que afeta os contribuintes de todo o país. Por isso, torna-se relevante a investigação acerca do que a economia comportamental e a regulação responsiva sugerem para a prevenção da sonegação fiscal como mecanismos alternativos à criminalização da sonegação do ICMS.

De fato, em 2018 a soma da arrecadação do ICMS em todos os Estados do Brasil chegou a 465 bilhões de reais.⁶ É importante reduzir esse número porque quanto mais sonegação de ICMS houver, menor será a capacidade financeira dos Estados para assegurar o investimento em serviços públicos.⁷ Portanto, é preciso estudar outras formas de lutar contra a evasão fiscal. A criminalização da conduta é uma opção de política pública que se baseia na economia

⁴ RHC 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.12.2019.

⁵ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁶ Ministério da Economia. Boletim de Arrecadação - 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 23.08.2019.

⁷ CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção - uma luta global. *Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. Observatório da Cidadania: Relatório*, p. 39-43, 2007.

clássica, com ênfase na expectativa de que o contribuinte faça um simples cálculo de custo e benefício para tomar a decisão de não pagar o valor devido a título de imposto. Por outro lado, a economia comportamental e a regulação responsiva se baseiam em outros fundamentos que incorporam elementos além da racionalidade.

TEORIAS:

A economia comportamental é um ramo da economia que busca corrigir as insuficiências da teoria clássica por meio da análise de como agentes no mercado tomam decisões baseadas não só em critérios racionais como também em outros fatores, tais como as emoções e a pressão social. Políticas públicas baseadas nessas premissas têm sido utilizadas para estimular o comportamento desejado do indivíduo.

O Direito Tributário utiliza a economia comportamental para o desenvolvimento de incentivos fiscais que incorporam fatores psicológicos no desenho de políticas públicas. Assim, distancia-se da ideia de que os contribuintes decidem sonegar com base unicamente em um cálculo racional de custo e benefícios. Pelo contrário, demonstrar-se-á que incentivos comportamentais podem ser uma forma mais eficiente e menos custosa para desestimular o não pagamento do ICMS.

Por outro lado, a regulação responsiva é uma teoria jurídica que se apoia na cooperação entre o público e privado para conceber mais de uma estratégia regulatória, a fim de que o Estado consiga atender às demandas de perfis diferentes de cada regulado, as quais estão em constante transformação. De acordo com John Braithwaite, se o processo regulatório for visto pela população como legítimo e justo, é maior a probabilidade de que os regulados cumpram as determinações estabelecidas pelo regulador.

Além disso, a regulação responsiva utiliza um modelo de pirâmide em que aos agentes mais virtuosos são aplicadas advertências, não sanções. Acima deles estão os agentes racionais, que recebem sanções no sentido de dissuadir seu comportamento. Finalmente, no topo da pirâmide estão os agentes irracionais, que violam as normas recorrentemente, os quais devem receber as punições mais severas.⁹

A regulação responsiva pode ser aplicada ao combate à sonegação do ICMS em duas etapas. Primeiramente, é preciso implementar medidas dentro da fiscalização tributária que

⁸ BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation and Developing Economies. *World Development*, v. 34, n. 5, pp. 884-898, 2006, p. 885.

⁹ *Ibid.*, p. 886.

possam incluir o cidadão. Ademais, o sistema tributário deve ser legítimo e justo para que o contribuinte possa confiar nas autoridades que cobram os tributos.

A punição de sonegadores deve ser baseada em um modelo piramidal. É dizer, as sanções mais leves - tais como a pressão social - devem ser aplicadas à maior parte das empresas, que cometem erros menos graves (como, por exemplo, declarar o valor incorreto do ICMS por uma diferença pequena). As punições mais graves devem ser aplicadas às empresas no topo da pirâmide - é dizer, as que consistentemente deixam de declarar e pagar o ICMS.

PROBLEMA DE PESQUISA E HIPÓTESE:

A teoria da economia comportamental é descritiva, tendo como principal objetivo identificar a discrepância entre o comportamento ideal de um indivíduo e o comportamento efetivamente adotado. Com base nisso, são introduzidos incentivos para tentar aproximar o comportamento verificado empiricamente ao comportamento esperado pelas autoridades.¹⁰

Por sua vez, a regulação responsiva é prescritiva e tem o intuito de, primeiramente, analisar o porquê de agentes não cumprirem as suas obrigações e, em um segundo momento, propor soluções para esse problema. Nas palavras de Braithwaite, métodos de regulação que buscam identificar problemas importantes e resolvê-los funcionam melhor que abordagens que se preocupam somente com a imposição da punição correta.¹¹

Desse modo, a presente pesquisa busca responder à pergunta: **“como a economia comportamental e a regulação responsiva se relacionam a programas de combate à sonegação do ICMS implementados após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003¹²?”** A delimitação temporal se justifica em razão da atual Constituição ter previsto a definição do ICMS como tributo estatal. Com a superveniência da Emenda Constitucional n.

¹⁰ WEBER, Till Olaf; FOOKEN, Jonas; Herrmann, Benedikt. Behavioral Economics and Taxation. *Taxation Papers - Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission*, n. 41, 2014.

¹¹ BRAITHWAITE, John. *Restorative Justice and Responsive Regulation*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2002.

¹² A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, promoveu algumas alterações significativas no Sistema Tributário Nacional, visando conferir equilíbrio ao federalismo fiscal. À época, a medida contou com contribuições dos governadores de todos os estados e do Distrito Federal. No que interessa para esta pesquisa, dentre as mudanças trazidas pela EC n. 42/2003, destaca-se o art. 37, XXII, que assim dispõe: *“Art. 37. XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”*

Ao prever o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, a Emenda Constitucional n. 42 criou a base para programas de nota fiscal eletrônica, conforme será explicado no Capítulo III

42, foi realizada uma reforma tributária que teve como inspiração a Carta de Brasília, firmada em 23 de fevereiro de 2003, a qual trouxe a seguinte diretiva:¹³

“7) Todas as unidades federadas deverão promover um esforço e trabalho integrados com vistas à educação tributária e ao combate à sonegação”

A hipótese que será testada é a de que a aplicação da regulação responsiva e a aplicação da economia comportamental ao problema da sonegação do ICMS apontam para a mesma solução: os programas de combate à evasão fiscal baseados puramente na expectativa de que o contribuinte fará uma análise racional de custos e benefícios não têm resultados tão positivos quanto os programas que incorporam incentivos.

LIMITAÇÕES DO ESTUDO:

Para analisar a aplicação da teoria da regulação responsiva e da economia comportamental a políticas de combate à sonegação, este estudo pretende examinar alguns modelos de políticas que têm como objetivo principal o combate à evasão fiscal¹⁴. No que tange à economia comportamental, serão examinados três programas estaduais de incentivos de emissão de documento fiscal: o “Todos com a Nota”, do Estado de Pernambuco, o “Nota Fiscal Paulista”, do Estado de São Paulo e o “Nota Legal”, do Distrito Federal. Para a análise de políticas públicas fundamentadas em elementos da regulação responsiva, analisar-se-ão o Projeto Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo¹⁵ e a Lei “Nos Conformes” do Estado de São Paulo¹⁶.

Além disso, esta pesquisa irá analisar o julgamento em que no Supremo Tribunal Federal criminaliza a sonegação do ICMS¹⁷, a fim de expor os argumentos pertinentes aos efeitos da criminalização utilizados tanto pelas partes que a defendem como por aquelas que a repudiam. No entanto, esta pesquisa não tem como escopo o debate doutrinário acerca da

¹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹⁴ THE BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. Annual Report 2017-18. Londres: BIT, 2018. Disponível em: <https://www.bi.team/publications/the-behavioural-insights-team-annual-report-2017-18/>. Acesso em: 24 de agosto de 2019.

¹⁵ Secretaria da Fazenda - Governo do Espírito Santo. *Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receita*. 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 10.09.2019.

¹⁶ SÃO PAULO. Lei Complementar 1.320 de 06/04/2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC n. 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.12.2019.

tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte.

ESTRUTURA DO ESTUDO

O Capítulo I trata dos principais pontos da teoria da economia comportamental que podem ser aplicados a políticas públicas, tais como o desenvolvimento de incentivos fiscais eficientes. O Capítulo II demonstra como a economia comportamental é relevante para o Direito Tributário e, em especial, para o combate à sonegação. Para tanto, aplica-se a economia comportamental a programas de combate à sonegação do ICMS que se baseiam em incentivos para a emissão do documento fiscal. O Capítulo III analisa a regulação responsiva, explorando as suas principais características: a responsividade às motivações do regulado, a ênfase na solução de problemas, o modelo escalonado de intervenção estatal e a possibilidade de autorregulação. Por fim, o Capítulo IV aplica a teoria da regulação responsiva às políticas públicas de combate à sonegação do ICMS, as quais têm como ponto central a cooperação entre a autoridade fiscal e o contribuinte. Além disso, debate os efeitos do julgamento do RHC 163.334, que criminaliza quem o não pagamento do ICMS declarado, analisando como essa estratégia se afasta dos fundamentos da teoria da regulação responsiva.

CAPÍTULO I - A ECONOMIA COMPORTAMENTAL

O objetivo do presente Capítulo é o de expor os principais fundamentos da economia comportamental. Para isso, será feita uma análise bibliográfica sobre a aplicação da teoria a políticas públicas de combate à sonegação. Além disso, a experiência internacional do *Behavioural Insights Team*, do Reino Unido, será utilizada para exemplificar a atuação de economistas comportamentais no que se relaciona à sonegação fiscal.

A economia comportamental como contraponto à teoria clássica

A teoria clássica da economia parte do pressuposto de que o indivíduo é racional e tem como preocupação principal a maximização da riqueza. Essa análise foi útil para ajudar economistas em diversas áreas, como, por exemplo, a organização de estruturas empresariais, poupanças e diferentes empreendimentos. No entanto, a economia comportamental é capaz de oferecer uma percepção diferente para o direito tributário, pois incorpora fatores sociais ao exame de decisões feitas pelo contribuinte. Com efeito, principalmente na área de combate à sonegação, a teoria da economia comportamental tem contribuído de maneira significativa para a compreensão do comportamento adotado pelos contribuintes e tem oferecido soluções interessantes para estratégias de conformidade fiscal.¹⁸

A economia comportamental une a psicologia e a economia para estudar o comportamento do ser humano. Por muito tempo, a elaboração de políticas públicas ignorou os estudos comportamentais desenvolvidos pela ciência da psicologia, ao passo que valorizou a economia como base para recomendações de políticas públicas. Isso não foi de todo negativo, pois o uso da economia demonstrou que os formuladores de políticas públicas estariam dispostos a aplicar estudos acadêmicos como diretrizes. No entanto, essa cooperação entre academia e governo começou a apresentar mais resultados quando o papel da psicologia foi levado em conta.¹⁹

De fato, o sucesso de uma política econômica depende da psicologia. Isso pois as considerações sobre como os indivíduos irão se adequar às exigências de uma norma

¹⁸ JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. **Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments**. Routledge, 2015, p; 589-600, p. 590

¹⁹ AMIR, On et al. Psychology, Behavioral Economics, and Public Policy, *Market Lett*, v. 1, n. 2, 2005, p. 444

econômica envolvem, inevitavelmente, a psicologia comportamental. Por outro lado, a psicologia pode ser enriquecida pelos estudos empíricos que a economia oferece.²⁰

No que se refere especificamente à tributação, a abordagem econômica clássica se baseia em uma interpretação muito estreita da racionalidade. De acordo com essa perspectiva, que não leva em conta fatores sociais como, por exemplo, valores morais, os indivíduos buscam maximizar a utilidade, ampliando o lucro. Portanto, segundo essa linha de pensamento, a sonegação de impostos é sempre fundamentada na crença de que o não pagamento de tributos aumenta o poder de compra do indivíduo. Nesse sentido, a sonegação é vista como uma mera transação econômica.²¹

Os autores Allingham e Sandmo aprofundaram essa análise. Em 1972, eles constataram que existe uma correlação muito forte entre a tributação e a assunção de riscos. Para os autores, a decisão de sonegar tomada pelo contribuinte é feita com base no grau de certeza de que isso irá trazer ganhos econômicos. O contribuinte tem que escolher entre duas opções: declarar o valor correto do imposto devido e pagá-lo ou declarar menos que o devido/ não declarar nada. Se ele escolher a última opção, a recompensa financeira dependerá da habilidade da fiscalização tributária para detectar a sonegação. Caso ele seja fiscalizado e multado, a sonegação não terá sido economicamente proveitosa.²²

Se, por outro lado, ele não for pego, estará em vantagem em relação à situação em que o tributo teria sido declarado e pago corretamente. Portanto, esse modelo parte da premissa de que o indivíduo segue um cálculo matemático para definir o grau de certeza de que a sua infração não será detectada pelas autoridades e, se o resultado desse cálculo conferir uma segurança que ele considera suficiente, irá sonegar.²³

A economia comportamental é uma alternativa a essa visão. Essa teoria busca incorporar outros fatores à análise clássica. Por exemplo, a teoria econômica tradicional encara o problema da sonegação da seguinte forma: idealmente, é preciso acabar com a discrepância que existe quando comparamos a arrecadação que seria obtida se cem por cento dos

²⁰ Ibid., p. 44

²¹ JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. **Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments**. Routledge, 2015. p; 589-600, p. 591

²² ALLINGHAM, Michael G, SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, v. 1, 1972, p. 323-228, p. 323.

²³ Ibid., p. 324

contribuintes declarassem e pagassem o valor correto de seus impostos e o valor que realmente é arrecadado (em que há sonegação e a arrecadação não corresponde ao valor ideal).²⁴

Por outro lado, a economia comportamental considera que esse cálculo racional é muito simplista. Isso pois não é possível supor que existe um valor fixo que seria arrecadado se todos os contribuintes obedecessem à lei. Há outros fatores que impossibilitam esse cálculo. Como exemplo, o valor potencial de arrecadação depende do nível de atividade econômica. Um regime com excessiva intrusão governamental poderia reduzir a vontade dos agentes do mercado de dedicar-se à atividade econômica, e, com isso, retirar alguns indivíduos do mercado, resultando em menos arrecadação.²⁵

De acordo com os autores Dan Ariely e Nina Mazar²⁶, atos desonestos são muito comuns no dia-a-dia de empresas. Por isso, é preciso que os formuladores de políticas públicas compreendam as possíveis causas psicológicas que levam indivíduos a agirem de maneira desleal, as quais vão além de considerações padrões econômicas como a probabilidade de punição.

Como exemplo, os autores citam um caso em que a primeira iniciativa tomada pelo governo americano para tentar diminuir os danos causados à sociedade por ações desonestas - as quais acabaram acarretando grandes crises financeiras - foi aumentar o número de auditorias realizadas em empresas com um alto faturamento e instaurar mais investigações criminais. No entanto, não foi verificada uma grande mudança no número de impostos pagos, o que significa que esses esforços, os quais trouxeram gastos altos para o governo, foram um desperdício de tempo e dinheiro tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.²⁷

Existe outra abordagem possível para entender e evitar o comportamento desonesto, a qual questiona o caminho tradicionalmente escolhido (a aplicação de sanções mais graves). Esse percurso alternativo foca em estudos empíricos desenvolvidos na psicologia e na neurociência que dizem que, além da percepção racional de custo benefício, os indivíduos respondem também a incentivos internos de retribuição pelo comportamento virtuoso.²⁸

Isso é explicado pelo fato de que as pessoas internalizam as normas e os valores que são importantes para a sua sociedade e, assim, isso passa a servir como uma diretriz interna

²⁴ JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. **Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments**. Routledge, 2015. p; 589-600, p. 595

²⁵ Ibid.

²⁶ ARIELY, Dan, MAZAR, Nina. Dishonesty in Everyday Life and Its Policy Implications, *Journal of public policy & Marketing*, v. 25, n. 1, p. 117-126, 2006, p. 117

²⁷ Ibid., p. 118.

²⁸ Ibid., p. 120-123.

para os comportamentos do indivíduo. Seguir esse sistema de normas internas é capaz de satisfazer o ser humano porque influencia a sua autopercepção. Por exemplo, aqueles que valorizam a honestidade buscam manter um autoconceito de pessoa honesta.²⁹

Nesse sentido, as políticas públicas devem espelhar o que é mais valorizado por uma determinada sociedade, facilitando a compatibilidade entre os incentivos internos dos indivíduos e os incentivos externos criados pelo governo. No entanto, é preciso também atentar-se para o fato de que o próprio formulador de políticas públicas não é inteiramente racional e provavelmente possui algum tipo de viés cognitivo. O regulador considera o bem-estar social, mas também possui os seus interesses e motivações, o que inevitavelmente será levado em consideração na hora de formular diretrizes regulatórias.

É preciso lembrar de criar mecanismos para evitar que o regulador priorize uma possibilidade de promoção, por exemplo. Políticas públicas que não são eficientes também devem ser alteradas para não perpetuar os vieses dos reguladores.³⁰ Para isso, avaliações dos resultados trazidos por um modelo regulatório devem ser conduzidas com regularidade e, caso aquele modelo não esteja alcançando os objetivos pretendidos ou esteja favorecendo excessivamente um determinado grupo de pessoas, deve ser ajustado. Nesse sentido, é importante ter canais de diálogo entre o regulador e o regulado, a fim de que os dois cooperem para buscar um equilíbrio no comportamento esperado de cada lado.

A economia comportamental e o “paternalismo libertário” estatal

Além de sugerir que os seres humanos não se limitam a cálculos racionais na hora de decidir como agir, a vertente mais conhecida da economia comportamental também sugere que a intervenção estatal ideal seria o “paternalismo libertário”³¹. Nesse modelo, o papel do Estado, ao elaborar políticas públicas, seria o de ajudar as pessoas a aprimorar a qualidade de suas escolhas, sem que isso implique em uma perda de autonomia. Nessa perspectiva, a teoria do paternalismo libertário tem como premissa a visão de que agentes no mercado às vezes não fazem escolhas que estão alinhadas com o seu melhor interesse e, por isso, políticas públicas

²⁹ MAZAR, Nina; AMIR; On, ARIELY, Dan. The Dishonesty of Honest People: A Theory of Self-Concept Maintenance, *Journal of Marketing Research*, v. 45, n.6, p. 644-663, 2008, p. 6.

³⁰ Ibid. 670.

³¹ KAPELIUSHNIKOV, Rostislav. Behavioral economics and the ‘new’ paternalism, *Russian Journal of Economics*, v. 1, n. 1, 2015, p. 81-107.

deveriam educar os cidadãos a agir de maneira que os favorece, de maneira análoga a uma figura paternal.³²

Sabemos que a liberdade de escolha é muito valorizada tanto por economistas quanto por psicólogos. A autonomia é vista como um meio para que cada um alcance a sua própria felicidade e, portanto, deve ser protegida em uma sociedade democrática.³³ Além disso, a liberdade de escolha pressupõe a existência de alternativas, a fim de que cada indivíduo possa analisar como cada opção se adequa às suas necessidades e aos seus gostos para decidir sobre os benefícios que cada escolha pode trazer.³⁴

Apesar de reconhecer a importância da liberdade de escolha, economistas comportamentais acreditam que os indivíduos muitas vezes deixam de ser racionais e permitem que fatores externos exerçam alguma influência nas suas decisões; com isso, acabam não tomando decisões que trariam o máximo de benefícios. Por isso, seriam necessárias medidas estatais para ajudar os indivíduos a melhorar a qualidade de suas escolhas, retirando quaisquer vieses que possam estar presentes na sua percepção da realidade.³⁵

O paternalismo sugerido pela economia comportamental significa uma interferência na conduta do indivíduo, a qual está justificada porque aumentaria o seu bem-estar pessoal, tornando-a mais feliz.³⁶ Essas intervenções podem ser moderadas ou fortes. As intervenções mais amenas partem do pressuposto de que a pessoa submetida ao paternalismo está sujeita a algum tipo de ignorância ou irracionalidade que poderia prejudicar as suas decisões. Por outro lado, interferências mais fortes buscam refazer as escolhas de um indivíduo mesmo quando são conscientes e voluntárias.³⁷ Economistas comportamentais defendem a primeira espécie de intervenção, a qual teria a função tão somente de corrigir pequenas distorções na maneira como o cidadão enxerga a realidade.

Nesse sentido, as políticas públicas “paternalistas” não devem ser muito intensas e devem apenas ter o intuito de fortalecer o poder de escolha do indivíduo, não de restringi-lo.

³²MURAMATSU, Roberta; FONSECA, Patrícia. Freedom of choice and bounded rationality: a brief appraisal of behavioral economists' plea for light paternalism, *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 32, n. 3, 2012, p. 2.

³³MARKS, Lawrence. Utilitarianism: a psychophysical perspective. *Paidéia*, v. 14, n. 27, p. 9-16, 2004.

³⁴GORDON, Jill. John Stuart Mill and the “Marketplace of Ideas”, *Social Theory and Practice*, v. 23, n. 2, p. 235-249, 1997.

³⁵MURAMATSU, Roberta; FONSECA, Patrícia. Freedom of choice and bounded rationality: a brief appraisal of behavioral economists' plea for light paternalism, *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 32, n. 3, 2012, p.3.

³⁶DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism, *Law and Philosophy*, v. 24, p. 205-319, 2005, p. 310-313

³⁷MURAMATSU, Roberta; FONSECA, Patrícia. Freedom of choice and bounded rationality: a brief appraisal of behavioral economists' plea for light paternalism, *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 32, n. 3, 2012, p. 6.

Essa visão encoraja os formuladores de políticas públicas a compreender os processos psicológicos inerentes às decisões econômicas feitas pelo cidadão, a fim de conseguir explicar porque as pessoas cometem pequenos erros que comprometem a maximização de seu bem-estar e, assim, permitir o desenho de políticas públicas que compensam por esses erros com sutileza.³⁸

A teoria do paternalismo libertário entende que as pessoas não exibem sempre uma racionalidade perfeita. Na verdade, em várias situações os indivíduos acabam fazendo escolhas que vão na contramão de seus interesses devido à falta de informação ou a uma visão limitada da situação que não permite enxergar todos os fatores em jogo. Em outros casos, pode ser que as pessoas sabem qual é a melhor conduta a ser tomada mas não conseguem agir assim por causa de uma falta de recursos. Para a economia comportamental, essas falhas na tomada de decisão do ser humano justificam o paternalismo estatal, pois somente assim as políticas públicas podem guiar o comportamento do agente econômico para mais perto das decisões que favorecem o seu interesse.³⁹

Sabemos que o ordenamento jurídico influencia o comportamento dos que se submetem a ele, mesmo quando não se vislumbra nenhum tipo de coerção. Isso porque um sistema jurídico possui conjuntos de normas-padrão (*default rules*)⁴⁰. Essas normas criam uma situação em que, embora seja possível escolher outras opções, a norma-padrão acaba sendo adotada pelo cidadão. Como o cérebro não consegue avaliar de maneira crítica todas as opções possíveis, o ser humano acaba tomando grande parte de suas decisões com base em um pensamento básico e intuitivo, quase que automático.⁴¹ No capítulo seguinte, analisaremos um exemplo de norma-padrão no âmbito do combate à sonegação e como ela pode ser alterada para permitir que o contribuinte faça uma escolha mais voltada aos seus próprios interesses.

O que o paternalismo libertário propõe é justamente assumir que normas jurídicas podem favorecer algumas decisões em detrimento de outras e, a partir de então, fornecer informações mais completas sobre as possíveis alternativas para proporcionar maior bem-estar àqueles que precisam escolher. Portanto, no processo regulatório, é preciso buscar eliminar vieses cognitivos e potenciais irracionalidades. O paternalismo libertário fornece as bases para

³⁸ LOEWENSTEIN, George; HAISLY, Emily Celia. The Economist as Therapist: Methodological Ramifications of 'Light' Paternalism, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=962472. Acesso em: 16 de janeiro de 2020.

³⁹ Ibid., p. 5

⁴⁰ THALER, Richard; SUNSTEIN, Cass. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness**. New Haven: Yale University Press, 2008.

⁴¹ COSTA, Natalia Lacerda Macedo. "Nudge" como abordagem regulatória de prevenção à corrupção pública no Brasil, *RIL Brasília*, v. 54, n. 214, p.91-111, 2017, p. 98.

repensar o ordenamento jurídico, em contraposição a um sistema de comando e controle em que o indivíduo é punido pelo Estado por qualquer conduta que destoia daquela prescrita por uma norma.⁴²

O paternalismo libertário almeja uma maior colaboração entre o Estado e os cidadãos, por meio dos chamados “empurrões” (*nudges*), que são estímulos comportamentais para que determinadas escolhas aproximem os indivíduos do bem-estar.⁴³ A fiscalização tributária precisa entender que situações como a má interpretação da norma pelo contribuinte, ou outros descumprimentos acidentais, ocorrem e, a partir dessa compreensão, criar incentivos para conduzir as pessoas a tomar a decisão que maximiza o bem-estar social.

Modelos de políticas públicas para o combate à sonegação baseados na economia comportamental: a experiência do *Behavioural Insights Team*

Diversos estudos têm sido publicados sobre a aplicação da teoria da economia comportamental às políticas públicas. A fim de aprimorar a análise que será conduzida no próximo capítulo sobre as políticas públicas brasileiras que utilizam aspectos da economia comportamental, este item utiliza e examina a primeira experiência de um governo com a economia comportamental.

O *Behavioural Insights Team* (BIT), conhecido também como “*Nudge Unit*”, é o órgão governamental pioneiro em termos da elaboração de políticas públicas utilizando a economia comportamental. A instituição faz parte do governo britânico e, em 2012, publicou um documento contendo uma série de recomendações para a aplicação de percepções da economia comportamental a programas de combate a casos de fraude.⁴⁴

Os experimentos conduzidos geralmente buscam replicar a estrutura em que os contribuintes voluntariamente declaram e pagam os seus impostos. Para isso, não se aplica apenas a punição como mecanismo de dissuasão. São utilizados também fatores sociais, criando um contexto mais favorável ao adimplemento. Isso pois, na verdade, para compreender o que influencia as decisões das pessoas de pagarem ou não os tributos devidos, é preciso levar em conta tanto os indivíduos que são mais racionais e fazem cálculos de custo-benefício quanto aqueles que sempre pagam seus impostos pelo simples fato de ser a opção moralmente correta,

⁴² Ibid., p. 99

⁴³ THALER, Richard; SUNSTEIN, Cass. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness**. New Haven: Yale University Press, 2008.

⁴⁴ CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012, p. 7..

sem precisar de qualquer incentivo nesse sentido. O cumprimento de normas não ocorre apenas em função da oportunidade ou da probabilidade de fiscalização, senão também da disposição de cada indivíduo de cumprir ou evadir as suas obrigações tributárias.⁴⁵

De acordo com o relatório, as tentativas tradicionais de evitar a evasão fiscal fazem uma série de presunções errôneas sobre o comportamento humano. A economia clássica defende a ideia de que o contribuinte faz cálculos racionais antes de cometer algum ilícito. No entanto, o BIT demonstra que a maioria das pessoas no Reino Unido pagam seus tributos porque possuem um senso de obrigação moral e equidade. Nesse sentido, existe uma norma social forte que previne atos de sonegação. O BIT entende que a compreensão sobre como as pessoas respondem a diferentes contextos sociais e incentivos pode levar ao desenho mais eficiente de intervenções destinadas a combater dívidas fiscais. Por isso, o departamento desenvolveu alguns testes, os quais foram desenvolvidos e aplicados aos contribuintes do Reino Unido.⁴⁶

A instituição britânica utilizou sete premissas básicas para elaborar políticas de combate à sonegação. Em primeiro lugar, é sempre melhor facilitar o pagamento de impostos - por exemplo, deixando formulários mais fáceis de preencher. Em segundo lugar, as informações mais importantes devem ser destacadas, para que as pessoas saibam exatamente o que é esperado delas. Outra sugestão é a utilização de uma linguagem personalizada, o que leva os contribuintes a entenderem porque uma informação ou processo é relevante para eles especificamente. Ademais, a honestidade deve ser suscitada nos momentos certos durante o preenchimento de formulários e pagamento de valores devidos.⁴⁷

No que diz respeito a normas sociais, é importante dizer o que os outros cidadãos no mesmo círculo de relacionamentos estão fazendo, gerando pressão social. Além disso, o comportamento desejado deve ser recompensado. Por fim, os riscos e impactos da desonestidade devem ser enfatizados. Isso abrange tanto os riscos que a sonegação traria para a prestação de serviços públicos adequados quanto o risco que o próprio sonegador corre de ser punido durante a realização de auditorias e a aplicação de multas.⁴⁸

O relatório do BIT também descreve o êxito da utilização de normas sociais. O órgão governamental responsável pelo monitoramento de obrigações fiscais firmou uma parceria com o BIT para aumentar o valor arrecadado com o pagamento de dívidas fiscais. No primeiro teste,

⁴⁵ TORGLER, Benno. Speaking to theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments, *Journal of Economic Surveys*, v. 16, n. 5, p. 657-683, p. 658.

⁴⁶ CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012. p 3

⁴⁷ Ibid., p. 5.

⁴⁸ Ibid., p 4.

140.000 contribuintes receberam cartas do governo. Uma parte dos contribuintes recebeu uma carta “controle”, a qual não continha menção a uma norma social. As outras cartas enviadas traziam diferentes mensagens baseadas em normas sociais. Todas as cartas desse último grupo diziam que ‘9 em cada 10 pessoas no Reino Unido pagam os seus impostos de maneira tempestiva.’ Algumas cartas também mencionaram que a maioria das pessoas na área local do recipiente já havia pago os impostos devidos.⁴⁹ O gráfico abaixo demonstra os resultados do teste: um aumento de 15% na arrecadação correspondente aos contribuintes que receberam as cartas que continham uma norma social local em relação à carta tradicional, sem menção a normas sociais.

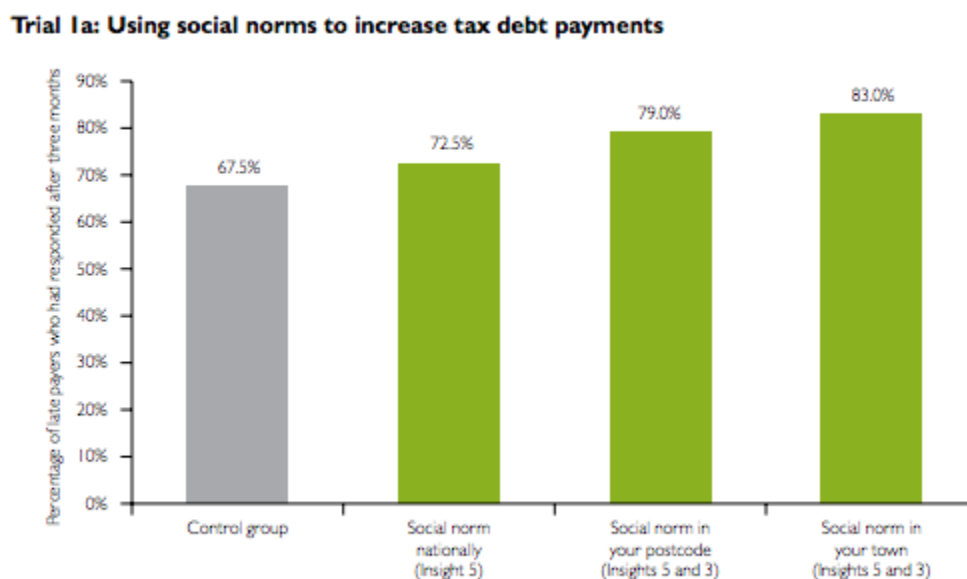


Figura 1 - Gráfico demonstrando impacto da utilização de normas sociais no pagamento de impostos

Em outro experimento interessante, o BIT focou na apresentação da informação de maneira compreensível. Isso porque é mais provável que o contribuinte siga uma norma quando ele compreende o seu conteúdo e se sente mais confiante de que está cumprindo a obrigação com precisão. Assim, facilitou-se o pagamento de dívidas tributárias. Em um teste com aproximadamente 39.000 contribuintes, o BIT enviou aleatoriamente uma de sete possíveis cartas. A carta “controle” apenas indicava um número para ligar caso o contribuinte tivesse alguma dúvida. A segunda carta continha uma síntese no final enfatizando as informações

⁴⁹ Ibid., p. 22.

importantes do documento e quais condutas eram esperadas do contribuinte. A terceira carta destacou os serviços que o Fisco oferece para resolver eventuais questões. A quarta carta pedia ao recipiente para escolher um dia e hora para ligar para o Fisco e solucionar as pendências. Outra carta afirmou apenas que o Fisco estaria com as suas linhas telefônicas prontas para prestar atendimento ao contribuinte. Uma sexta carta, personalizada, era dirigida especificamente ao recipiente e lhe pedia que não perdesse a oportunidade de entrar em contato com a Receita. Por fim, a sétima carta continha uma mensagem coletiva, a qual exortava o recipiente a entrar em contato com o Fisco.⁵⁰

Os resultados preliminares do estudo indicaram que as cartas contendo apelos coletivos e as cartas personalizadas foram mais eficazes:⁵¹

Trial 4: Impact of trial letters on resolving tax credit debts

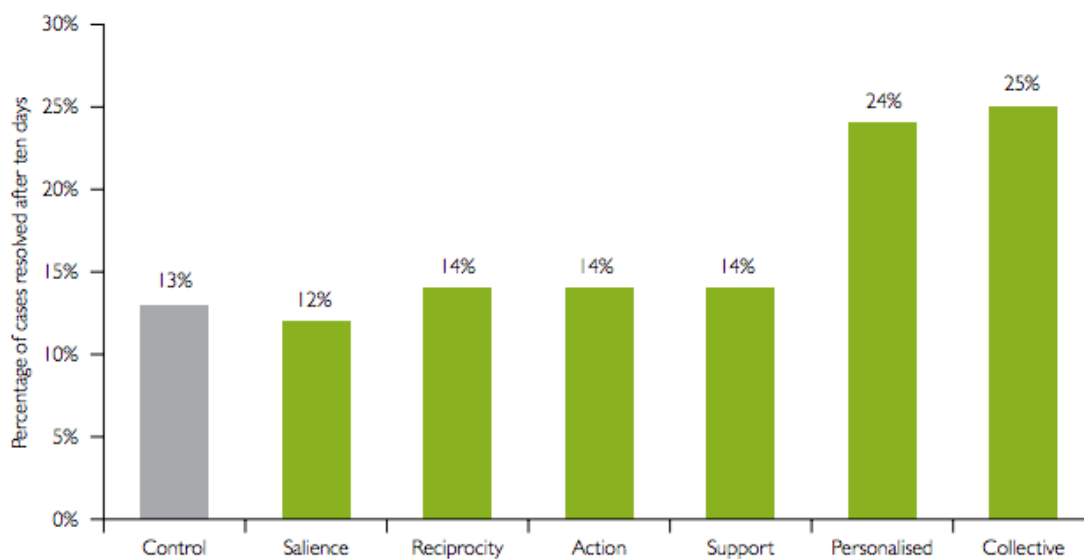


Figura 2 - Gráfico demonstrando impacto da apresentação de informações simplificadas

Por fim, cabe mencionar mais uma ação feita pelo BIT, desta vez para motivar o contribuinte a ser honesto. Nesse caso, o BIT encorajou as residências que preenchiam os requisitos para o *Single Person Discount* (benefício fiscal de dedução de 25% em um imposto local concedido àqueles que moram sozinhos) a confirmarem que ainda moravam sozinhos. Em novembro de 2011, a Prefeitura da Cidade de Manchester enviou quase 38.000 cartas aos residentes que receberam a dedução no exercício fiscal anterior. As cartas solicitaram que os moradores preenchessem um formulário para declarar que estavam morando sozinhos. Os

⁵⁰ Ibid., p 26.

⁵¹ Ibid., p. 27.

contribuintes foram aleatoriamente alocados para receber uma de três possíveis cartas. A carta originalmente utilizada pela Prefeitura continha um formulário para preenchimento requerendo o *Single Person Discount*. Outra alternativa era uma carta redigida em linguagem simplificada, realçando os riscos de cometer fraude e informando aos recipientes que providenciar informação incorreta é fraude. Por fim, a terceira carta tinha esse mesmo conteúdo, mas exigia também a assinatura no topo do formulário abaixo de uma “declaração de honestidade”.

Os resultados iniciais indicam que a carta com a nova redação acarretou uma redução de 6% em respostas que pediram a renovação do desconto relativamente à carta original. No entanto, a assinatura não gerou muitos impactos nas respostas recebidas:⁵²

Trial 6: Requests to continue Single Person Discount on council tax

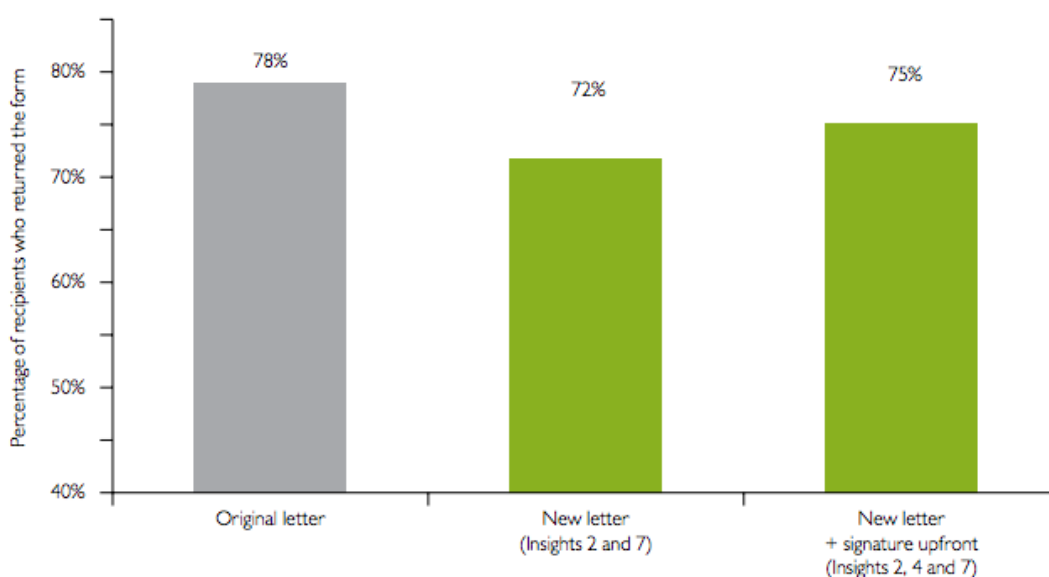


Figura 3 - Gráfico demonstrando o impacto de cartas motivando a honestidade em declarações de dedução em imposto municipal (*Single Person Discount*)

Tendo esses resultados em mente, percebe-se que a economia clássica não incorpora fatores importantes para a explicação do porque as pessoas pagam (ou não) tributos devidos. Os resultados empíricos demonstram que a conformidade fiscal pode ser estimulada pela utilização de normas sociais, simplificação de informações ou por apelos à honestidade. A maior lição trazida pelos estudos conduzidos pelo *Behavioural Insights Team* é que uma simples mensagem - sem custo para o Estado - pode ser muito eficaz para o aumento da arrecadação estatal.

⁵²ibid., p 30.

CAPÍTULO II – A ECONOMIA COMPORTAMENTAL APLICADA AO COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS

No Brasil, o maior exemplo da aplicação da teoria da economia comportamental a políticas públicas no âmbito específico do combate à sonegação são os programas estaduais de Nota Fiscal. Por meio desses programas, os governos estaduais têm estimulado o comportamento que desejam dos indivíduos. Neste capítulo, analisar-se-á como esse tipo de programa, que concede benefícios aos contribuintes que pedem a emissão da nota fiscal, ilustra a eficácia da criação de incentivos comportamentais no aumento da arrecadação de impostos.

Em dezembro de 2003, a Emenda Constitucional n. 42 introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

A EC n. 42/2003 quis promover a atuação integrada dos entes da federação, prevendo a cooperação no compartilhamento de cadastros e informações fiscais. Logo após a promulgação da Emenda, em julho de 2004, ocorreu o I ENAT - Encontro Nacional de Administradores Tributários, que tinha como objetivo criar soluções para que os governos municipais, estaduais e federal implementassem soluções para a integração administrativa e para a melhor eficácia da fiscalização. Em 2005, foram assinados protocolos de cooperação com o intuito de implantar no Brasil Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.⁵³

A estratégia baseada no documento fiscal eletrônico tem sido utilizada na última década em diversos países da América Latina, em uma tentativa de modernizar a fiscalização tributária. Com o uso crescente de *smartphones* e da Internet, a relação entre os estabelecimentos contribuintes do ICMS com os consumidores têm passado por diversas modificações, como se nota, por exemplo, no comércio eletrônico. Por isso, diversas autoridades fiscais adotaram o modelo do documento eletrônico, buscando um maior controle sobre operações comerciais.

⁵³ RECEITA FEDERAL. SPED - Histórico. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>. Acesso em: 16 de janeiro de 2020.

Além do Brasil, esse movimento foi observado no Chile, no Equador, na Colômbia e no México.⁵⁴

O Brasil se inspirou nesses modelos para criar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), visando o combate à evasão fiscal e à modernização do sistema fiscalização tributária. Em janeiro de 2007, o Decreto n. 6.022 instituiu o SPED. Para tanto, utilizou-se a tecnologia da informação para criar uma plataforma que unifica atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas. Isso simplificou obrigações acessórias tributárias e reduziu a possibilidade de erros de escrituração. A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é uma parte do SPED e permite que contribuintes não lancem manualmente as notas fiscais emitidas e recebidas pela empresa, pois podem fazer o lançamento eletronicamente.⁵⁵

A tecnologia criada para a NF-e, dentro do programa SPED, permitiu que diversos Estados criassem programas que pretendem aumentar a arrecadação do ICMS sem investir grandes quantidades na fiscalização tributária.

Programas de Nota Fiscal

No capítulo anterior, discutiu-se a influência que normas sociais, crenças internas e incentivos comportamentais exercem no processo de tomada de decisão do contribuinte. Os programas de nota fiscal que serão examinados a seguir utilizam o incentivo comportamental de maneira simples, porém muito eficiente. A lógica opera da seguinte maneira: quando empresas declaram suas vendas por meio da emissão da nota fiscal, aumenta-se consideravelmente a chance de o não pagamento do valor correto do ICMS ser detectada pela Administração, pois é muito maior a probabilidade de o Estado notar a incongruência entre o pagamento de tributos e uma declaração fraudulenta de quantidade de vendas. Assim, os entes da Federação encontraram uma forma de incentivar a emissão do documento fiscal a partir da economia comportamental e, com isso, combater a sonegação, promovendo mudanças de comportamento tanto nos consumidores quanto nas empresas (contribuintes de fato do ICMS). A seguir, demonstrar-se-á como três diferentes Fiscos estaduais obtiveram resultados na

⁵⁴ MELLO, Newton Oller et al. The Evolution of the Electronic Tax Documents in Latin America. *Proceedings of the 8th WSEAS international conference on System science and simulation in engineering*, 2009.

⁵⁵ GERON, Cecília Moraes Santostaso et al. Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos Contribuintes em Relação aos Impactos de sua Adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 2, p. 44-67, p. 47.

arrecadação com a implementação de programas baseados no incentivo à emissão do documento fiscal.

Todos Com a Nota - Estado de Pernambuco

O Estado de Pernambuco instituiu a Campanha Todos com a Nota (TCN) em 2007. Embora o programa tenha sido suspenso em 2015, durante a sua vigência foi possível notar importantes lições sobre a aplicação da economia comportamental a políticas públicas. O programa fez tanto sucesso que, nas eleições para governo do Estado em 2018, a volta do Todos com a Nota foi objeto de promessa de candidatos ao cargo.⁵⁶ De acordo com o endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco, a Campanha Todos com a Nota “visa ao incremento da arrecadação do ICMS, através da conscientização e estímulo dos consumidores pernambucanos para o exercício do direito de obtenção dos documentos fiscais dos produtos que adquirir.”⁵⁷

O Todos com a Nota atua em dois polos diferentes: por um lado, influencia o comportamento do cidadão consumidor (contribuinte de fato do ICMS), e, por outro, também influi no comportamento do comerciante (contribuinte de direito). O programa conscientiza o contribuinte a obter os cupons fiscais dos produtos que adquire, o que é direito seu. A importância de pedir a nota fiscal para o combate à sonegação do ICMS se baseia no fato de se tratar de imposto indireto, ou seja, onera o consumidor final de um determinado produto ou serviço. A nota fiscal registra o valor da operação e, com isso, permite o cálculo do valor do ICMS que é devido.⁵⁸

Com efeito, a Lei n. 10.259/89, que instituiu o ICMS no Estado de Pernambuco dispõe que o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o estabelecimento comercial, fica obrigado a “emitir Nota Fiscal, para o fim de acompanhar o trânsito da mercadoria e servir de base para

⁵⁶ UOL. Candidatos ao Governo de PE sinalizam volta de Todos com a Nota. Disponível em: <https://radiojornal.ne10.uol.com.br/noticia/2018/08/27/candidatos-ao-governo-de-pe-sinalizam-volta-de-todos-com-a-nota-60436>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

⁵⁷ Governo do Estado de Pernambuco - Secretaria da Fazenda. Todos com a Nota. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Institucional/Programas/Paginas/Todos-com-a-Nota.aspx>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

⁵⁸ SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco**. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 120-127.

o respectivo lançamento nos livros fiscais.”⁵⁹ Nesse sentido, a nota fiscal registra a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, o que enseja a cobrança do ICMS.⁶⁰

A nota fiscal é uma obrigação tributária acessória - ou seja, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN. A inobservância de uma obrigação acessória converte-se em obrigação principal e pode ter como consequência a penalidade pecuniária. Nesse sentido, as obrigações acessórias são deveres instrumentais, que incluem, por exemplo, a escrituração de livros, a prestação de informações, a emissão de declaração e a expedição de notas fiscais.⁶¹

Além disso, outra característica do ICMS é que o seu lançamento é feito por homologação, o que significa que o sujeito passivo da obrigação tributária tem o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa. A autoridade, ao tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.⁶² Desse modo, cabe ao contribuinte do ICMS apurar o valor devido e recolher o tributo, sem que a autoridade fiscal tome qualquer iniciativa. Por isso é tão importante para o Poder Público agilizar a arrecadação do ICMS com base em incentivos comportamentais: na apuração do valor devido a título de ICMS - ou seja, no lançamento por homologação, é muito fácil que eventuais incongruências passem despercebidas. Portanto, a Administração Tributária deve focar na prevenção da sonegação, pois, uma vez que ela já ocorreu, é mais difícil recuperar a perda de arrecadação.

Nessa perspectiva, a Campanha Todos com a Nota não só criou incentivos para o cidadão pedir a nota fiscal (como será analisado adiante) como também alertou os consumidores para a importância social do ICMS. Assim, o programa estatal tornou o cidadão um agente no combate à sonegação fiscal, conferindo a ele uma função social. Na verdade, Pernambuco já havia passado por uma experiência de campanha com o fim de aumentar a arrecadação do ICMS em 1996, a *Campanha Viva a Nota*. No entanto, aquele programa era voltado apenas para eventos culturais e para a conscientização da população sobre a importância do hábito de exigir a nota fiscal. A *Campanha Viva a Nota* apresentou resultados

⁵⁹ Lei . 10.259/89, art. 64, II

⁶⁰ SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco**. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 28.

⁶¹ CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁶² Art. 150. CTN

significativos: entre julho e outubro de 1996, a arrecadação do ICMS aumentou em R\$ 74 milhões.⁶³

A Campanha Todos com a Nota (TCN) foi instituída pela Lei n. 13.227 de 2007. Assim como a campanha anterior, também visa à conscientização da população sobre a importância social dos tributos. Do mesmo modo que a campanha anterior, o TCN foca em eventos culturais. No entanto, o TCN criou um maior incentivo para o consumidor exigir a sua nota fiscal: os documentos fiscais poderiam servir de ingressos em eventos esportivos, em eventos culturais e em programas de premiações junto a escolas públicas estaduais e a instituições nas áreas de saúde e assistência social. Portanto, a Campanha criou duas vertentes: o Módulo Esportivo e o Módulo Solidário.⁶⁴

O Módulo Esportivo teve início em 2007 e possibilitou o fornecimento de ingressos para jogos do Campeonato Brasileiro e do Campeonato Pernambucano de Futebol Profissional, desde que fossem realizados no estado de Pernambuco e houvesse clubes pernambucanos participando. Os ingressos para os jogos eram trocados por cupons fiscais. O Módulo Solidário, por sua vez, teve início em 2008 e buscou incentivar atividades sociais e assistenciais por meio de premiações às instituições não-governamentais sem fins lucrativos.⁶⁵ O Gráfico a seguir demonstra a evolução dos Módulos na coleta de notas fiscais no varejo⁶⁶:

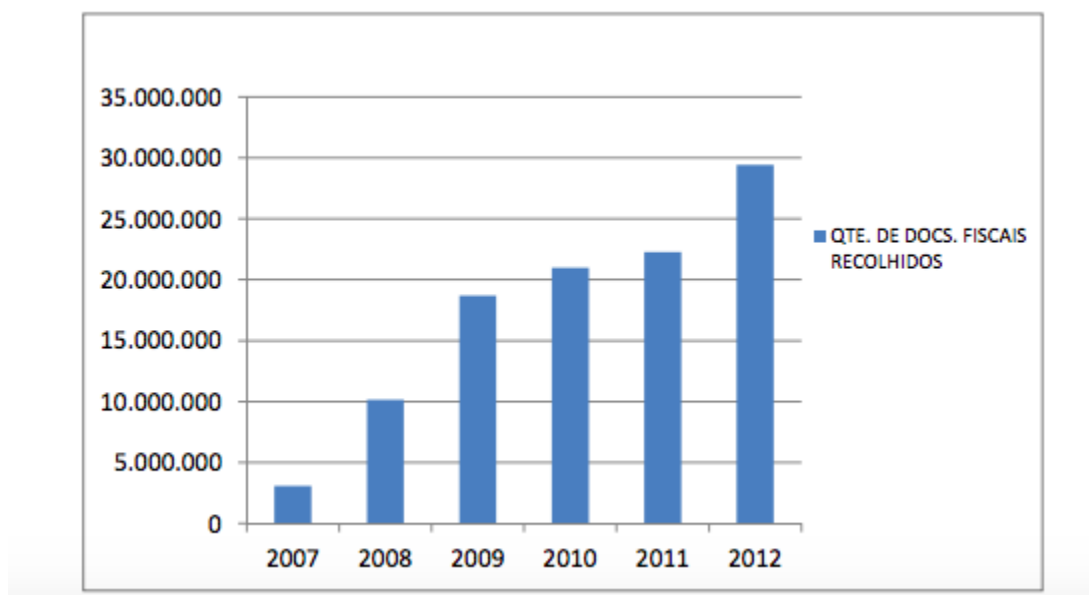


Figura 4 - Gráfico de total de documentos fiscais recolhidos entre 2007 e 2012 (TCN)

⁶³ SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco.** Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 57

⁶⁴ Ibid., p. 60-62.

⁶⁵ Ibid., p. 61.

⁶⁶ Ibid., p. 63.

Percebe-se que o Módulo Solidário, além de combater a sonegação fiscal, também cria um incentivo para a promoção de ações de responsabilidade social. As instituições que desempenham atividades socioassistenciais poderiam aderir ao Módulo Solidário por meio de uma comprovação rigorosa de documentos. A Sefaz era responsável pela arrecadação e contabilização dos documentos fiscais. As instituições coletavam notas fiscais dos cidadãos em ambientes públicos, que eram depositadas em urnas e entregavam esses documentos para os setores de recepção de documentos, o qual era operacionalizado por uma empresa terceirizada contratada pela Sefaz.⁶⁷

Para coletar documentos fiscais, as instituições lançavam mão de algumas estratégias. Por exemplo, as urnas para o depósito voluntário de cupons fiscais eram colocadas em postos de gasolina, supermercados, redes de produtos eletrodomésticos e *shoppings*. Além disso, as instituições utilizavam o boca-a-boca para divulgar a campanha entre amigos e familiares. Com essa estratégia, de janeiro a agosto de 2012 foram computados mais de 26 milhões de documentos fiscais pelo Módulo Solidário do TCN. Isso fez com que o Módulo Solidário se tornasse responsável por 89,05% dos documentos fiscais arrecadados, ao passo que o Módulo Esportivo representou apenas 10,95% do arrecadado.⁶⁸

O Módulo Esportivo, por outro lado, funciona da seguinte maneira: quando o usuário do programa pede uma nota fiscal, ele pode trocá-la nos Postos de Atendimento do TCN. Os pontos adquiridos são registrados no Cartão Magnético TCN do cidadão. Com isso, os usuários efetivamente recebem algo em troca das notas fiscais, ao contrário do que ocorre no Módulo Solidário, em que os cidadãos fazem doações às entidades socioassistenciais. O gráfico abaixo demonstra o Balanço Geral do Programa TCN no Módulo Esportivo, de 2007 a 2012:⁶⁹

Tabela 1. Balanço Geral do Programa TCN – Módulo Esportivo (Futebol).

	2007/2008	2009	2010	2011	2012	TOTAL
Qte. pontos trocados por docs. fiscais	3.707.099	2.506.220	2.290.669	2.225.792	2.149.298	12.879.078
Qte. docs. fiscais	9.566.833	6.321.801	2.515.357	3.639.479	3.223.716	25.267.186
Valor dos docs. fiscais trocados por pontos (R\$)	509.061.451,65	339.235.773,00	227.048.931,00	283.764.808,33	308.596.405,77	1.667.707.369,75
Qte. de ingressos trocados por vales para os jogos	1.931.431	1.477.145	1.155.466	1.298.696	139.198	6.001.936
Valor recebido pelos clubes (R\$)	15.612.600,00	9.343.269,80	7.121.559,50	8.851.644,20	9.732.228,00	50.661.301,50

Figura 5 - Balanço Geral do Programa TCN - Módulo Esportivo (Futebol)

⁶⁷ Ibid., p. 64.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

Os documentos fiscais podem ser emitidos pelo contribuinte inscrito no Cadastro de COntribuintes do Estado de Pernambuco (CACEPE). A empresa terceirizada que faz o atendimento nos postos fica na posse dos documentos fiscais e os repassa para a Campanha TCN. Na hora de entrega de documentos, é emitido o recibo impresso em duas vias: uma via vai para o usuário e a outra será anexada aos documentos fiscais recepcionados. Cada documento fiscal ou conjunto de documentos fiscais que atinja o valor de R\$ 100,00 (cem reais) equivale a 01 (um) ponto. A esse documento era anexada uma via do recibo impresso, que terá a identificação do número do posto de atendimento e do responsável pela recepção. Para recepção no Programa TCN, eram aceitos os documentos fiscais emitidos a partir de 1 de novembro do ano anterior. Os documentos fiscais fora do prazo de validade não eram aceitos.⁷⁰

A carga nos cartões TCN ocorria com o crédito de pontos decorrente da recepção de documentos fiscais realizados nos postos de atendimento do programa. Na primeira carga no cartão magnético, era obrigatória a presença do usuário titular do cartão assim como a entrega de uma cópia de um documento de identificação com foto. Os postos de atendimento funcionavam todos os dias da semana, exceto aos sábados, domingos e feriados. Eram, no total, 15 (quinze) postos de atendimento, sendo que 10 (dez) estavam localizados no Recife e 5 (cinco) nas cidades limítrofes. Dos 15 postos, 3 ficavam em estádios de futebol, 2 em estações do metrô, 5 dentro de Agências da Receita Estadual e 5 em bairros de grande densidade populacional. O cidadão contribuinte só conseguia acessar os eventos se tivesse realizado a reserva prévia do ingresso pelo telefone ou pelo site da campanha. O cartão magnético permitia a entrada nos estádios de futebol.⁷¹

A campanha publicitária para divulgar o TCN no Módulo Esportivo foi feita de diversos modos: (i) foram colocadas placas de publicidades nos estádios-sede do Campeonato Pernambucano de Futebol Profissional; (ii) diversas emissoras de rádio estaduais divulgaram a campanha; (iii) a TV Globo passava um comercial de 30 segundos por dia durante o período da competição e um comercial antes, no intervalo e após a transmissão ao vivo dos jogos; e, por fim, (iv) mídia em jornais.⁷²

O incentivo comportamental funcionou tão bem por alguns motivos. Primeiramente, a troca de cupons por pontos nos postos de atendimento do programa ocorre de forma agilizada e a recompensa é imediatamente creditada no cartão magnético do cidadão se os pontos estiverem de acordo com o que o regulamento exige. Assim, o benefício é imediatamente

⁷⁰ Ibid., p. 68.

⁷¹ Ibid., p. 68.

⁷² Ibid., p. 70.

perceptível e não requer grandes esforços, o que leva o cidadão a querer recebê-lo novamente. O Módulo Esportivo não contém todas as exigências documentais do Módulo Solidário - que visa evitar o desvio de recursos por parte das entidades - e o cadastro podia ser feito de maneira simples no site do programa.⁷³

Além de criar incentivos para o cidadão exercer o seu direito de pedir a nota fiscal, o Módulo Esportivo também aumentou a receita gerada ao clube de futebol profissional de Pernambuco, conforme demonstra a última linha da tabela. O Módulo Esportivo do Programa TCN levou ao pedido de mais de 25 milhões de documentos fiscais, facilitando a fiscalização do pagamento do ICMS por meio da verificação de incongruências entre a quantidade de serviços e produtos vendidos e o valor declarado pelas empresas.⁷⁴

O TCN também faz um apelo à cidadania, o que funciona como incentivo para o cidadão pedir a nota fiscal. O consumidor, ao pedir a nota, exerce a cidadania fiscal.⁷⁵ Desse modo, o programa busca se adequar às normas internas que a maioria dos cidadãos têm e os leva a buscar cumprir as regras impostas pelo Estado. Como foi mencionado no item anterior sobre a teoria da economia comportamental, a convicção interna das pessoas e os seus códigos morais, que geralmente são muito parecidos entre os membros de uma determinada sociedade, podem ser determinantes para a tomada de decisão, impedindo que os indivíduos escolham de maneira que favoreça os seus interesses pessoais para se conformar aos valores sociais.⁷⁶

Portanto, o TCN foi uma política pública capaz de focar em fatores que influenciam o processo decisório do consumidor. Isso porque tornou o cidadão mais consciente sobre a escolha de exercer o direito de pedir a nota fiscal, colocando-o em um papel ativo ao exercer a cidadania fiscal. Isso afasta a previsão da economia clássica de que o cidadão irá sempre fazer escolhas racionais que aumentam o seu próprio lucro.⁷⁷

Uma pesquisa desenvolvida por Silva⁷⁸ utilizou um *survey* para analisar o comportamento do usuário TCN no Módulo Esportivo. As entrevistas tiveram respostas que

⁷³ Ibid., p. 66.

⁷⁴ Ibid., p. 65.

⁷⁵ Ibid., p. 70.

⁷⁶ MURAMATSU, Roberta; AVILA, Flavia. The behavioral turn in development economics: a tentative account through the lens of economic methodology. *Revista Econ. Polit.*, v. 37, n. 2, 2017.

⁷⁷ SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco**. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 72.

⁷⁸ SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco**. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012,.

confirmam o êxito de incentivos comportamentais na elaboração de políticas públicas. Foram feitas um total de dez perguntas para examinar duas dimensões. A primeira busca avaliar a conscientização da função social do tributo antes e depois do usuário utilizar o Programa TCN. O outro grupo de perguntas diz respeito à tomada de decisões baseada na racionalidade econômica. Os entrevistados tiveram que responder de acordo com a sua opinião na seguinte sequência: 5 (cinco) = sempre; 4 (quatro) = quase sempre; 3 (três) = à vezes; 2 (dois) = quase nunca; 1 (um) = nunca.⁷⁹ As perguntas feitas estão elencadas na tabela abaixo:

Dimensão	Variável associada à dimensão	Item no Questionário
Conscientização da função social do tributo	Sempre pede nota fiscal nas compras	2.1
	Sempre pede nota para garantir direitos como consumidor	2.2
	Pede nota porque é importante para a arrecadação de impostos	2.4
	Pede nota fiscal porque é importante para a sociedade	2.8
Racionalização econômica	Apenas nota fiscal para obter um ganho pessoal	2.3
	Pede nota para trocá-la por ingressos para o futebol	2.5
	Recebe notas de outras pessoas para trocá-las por ingressos	2.6
	Orienta parentes e amigos a pedir nota fiscal para adquirirem ingressos para o futebol	2.7
Conscientização pelo TCN	Costumava pedir a nota fiscal nas suas compras antes do TCN	3.2
	Continuaria a pedir nota fiscal se não tivesse os benefícios do TCN	3.3

Quadro 1. Dimensões conscientização e racionalização.

Figura 6 - Perguntas feitas ao consumidor-contribuinte para avaliar a conscientização e racionalização

Os resultados das entrevistas demonstraram que a conduta de “sempre” ou “quase sempre” pedir nota fiscal após o pagamento por um produto ou serviço era praticada por 82% dos respondentes. Apenas 5.8% responderam que “nunca” ou “quase nunca” pediam a nota fiscal, de acordo com a tabela abaixo:⁸⁰

⁷⁹ Ibid., p. 78.

⁸⁰ Ibid., p. 85.

Tabela 3. Atitude de sempre pedir nota fiscal nas compras segundo gênero, faixa etária, nível de escolaridade e classificação social dos entrevistados.

Variáveis		nº Abs	Atitude					Total
			Sempre	Quase sempre	Às vezes	Quase nunca	Nunca	
Gênero	Masculino	288	66,0%	14,9%	12,8%	3,5%	2,8%	100,0%
	Feminino	112	72,3%	12,5%	10,7%	1,8%	2,7%	100,0%
Faixa etária	Até 19 anos	54	61,1%	9,3%	22,2%	3,7%	3,7%	100,0%
	De 20 a 29 anos	138	66,7%	13,8%	13,0%	3,6%	2,9%	100,0%
	De 30 a 39 anos	103	68,9%	17,5%	8,7%	2,9%	1,9%	100,0%
	De 40 a 49 anos	66	72,7%	13,6%	9,1%	1,5%	3,0%	100,0%
	De 50 a 59 anos	32	65,6%	15,6%	12,5%	3,1%	3,1%	100,0%
	Mais de 60 anos	7	85,7%	14,3%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Nível de escolaridade	Analfabeto/ Primário Incompleto	1	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Primário Completo/ Ginásial Incompleto	17	64,7%	11,8%	17,6%	0,0%	5,9%	100,0%
	Ginásial Completo/ Colegial Incompleto	82	67,1%	11,0%	12,2%	4,9%	4,9%	100,0%
	Colegial Completo/ Superior Incompleto	240	67,1%	15,4%	12,9%	2,5%	2,1%	100,0%
	Superior Completo	53	73,6%	15,1%	7,5%	1,9%	1,9%	100,0%
	Pós Graduado	7	71,4%	14,3%	0,0%	14,3%	0,0%	100,0%
Classificação social	Classe E	78	66,7%	9,0%	19,2%	2,6%	2,6%	100,0%
	Classe D	115	74,8%	11,3%	8,7%	1,7%	3,5%	100,0%
	Classe C	129	60,5%	22,5%	12,4%	3,1%	1,6%	100,0%
	Classe B	73	71,2%	8,2%	11,0%	5,5%	4,1%	100,0%
	Classe A	5	60,0%	40,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
TOTAL		400	67,8%	14,3%	12,3%	3,0%	2,8%	100,0%

Figura 7 - Resposta sobre frequência em que o usuário do TCN pede a nota fiscal

A mesma pesquisa constatou que, antes da Campanha TCN, 43,5% dos respondentes sempre pediam a nota fiscal e 30,8% às vezes pediam a nota fiscal. Dessa maneira, percebe-se que a campanha aumentou o número de respondentes que pedem nota fiscal. Com relação aos motivos elencados pelos usuários do Programa que os levam a pedir o documento fiscal, 40,7% disseram que sempre pedem porque é importante para a sociedade. Por outro lado, 52,5% afirmaram que sempre pedem a nota fiscal para poder adquirir ingresso para os jogos futebol. Por fim, 44,9% disseram que sempre pedem o cupom fiscal porque é importante para a arrecadação de impostos.⁸¹

Com isso, nota-se que o fator que mais influencia a atitude de pedir o documento fiscal é o fato de poder trocá-lo por ingressos para os jogos de futebol. Isso confirma a tese de que incentivos que garantem retribuição por um comportamento desejado são eficientes e capazes de estimular o comportamento desejado. Apesar de serem menos eficazes que a recompensa

⁸¹Ibid., p. 86-94.

imediate, valores sociais também podem ser utilizados para estimular o contribuinte a agir da maneira desejada e surtem efeito.

Em conclusão, a pesquisa em comento demonstrou que a Campanha Todos com a Nota (TCN), instituída em 2007, foi capaz de conscientizar o cidadão sobre a relevância de pedir a nota fiscal para o arrecadamento de impostos. O Programa, principalmente no Módulo Esportivo, foi desenhado de modo que conquista o usuário pela sua simplicidade e praticidade (quase tudo podia ser feito pelo site) e pela imediatidade do benefício obtido em troca da conduta esperada - isto é, ingressos para jogos de futebol.⁸²

Nota Fiscal Paulista

Assim como o Estado de Pernambuco, o Estado de São Paulo também criou um programa que se baseia em incentivos comportamentais para combater a sonegação do ICMS. Em São Paulo, o Programa Nota Fiscal Paulista foi criado com o objetivo de motivar os cidadãos consumidores a exigir o documento fiscal. A lógica do Programa TCN se repete aqui: a probabilidade de sonegar o ICMS diminui há a emissão do documento fiscal, pois a fiscalização é facilitada.

O Nota Fiscal Paulista foi criado em 2007, pela Lei n. 12.685, no mesmo ano que o Programa TCN. A partir de então, pessoas físicas e jurídicas, com exceção das autárquicas e empresas governamentais, poderiam fazer seu cadastro em um sítio eletrônico. Com isso, seria restituído ao cidadão o correspondente a 30% (trinta por cento) do valor do ICMS cobrado pelas compras de mercadorias, bens ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal nos estabelecimentos do Estado de São Paulo. O benefício pode ser concedido a pessoas que moram fora de São Paulo, pois a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é do estabelecimento localizado no estado.⁸³

O Nota Fiscal Paulista oferece vantagens econômicas mais diretas, pois o crédito acumulado pode ser abatido da carga tributária do cidadão, por meio do abatimento no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) ou pode ser depositado na conta corrente ou conta poupança do cidadão. Para gerar crédito no sistema, o valor mínimo da compra é de R\$ 25,00. Além disso, também é possível doar os comprovantes fiscais para entidade de assistência social ou da área de saúde, o que tem uma dimensão mais voltada à cidadania fiscal

⁸² Ibid., p. 110.

⁸³ SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013, p. 3.

e se assemelha aos objetivos do Módulo Solidário do Programa TCN, conforme exposto no item anterior.

A política pública paulista também estimula a cidadania fiscal. No site do programa, há um dispositivo destinado a ouvir denúncias dos cidadãos sobre estabelecimentos comerciais que se recusaram a emitir o documento fiscal. Se um estabelecimento receber denúncias repetidas, o Fisco pode começar a tomar providências contra esse estabelecimento.⁸⁴ Caso o consumidor perceba que alguma nota fiscal referente a uma compra em que forneceu o seu CPF ou CNPJ não esteja aparecendo na sua conta no portal do NFP, ele poderá denunciar isso no próprio portal ou pessoalmente na agência do Procon.⁸⁵

Cada denúncia oferecida pelo cidadão ao portal pode gerar uma multa de aproximadamente R\$ 1.800 para o estabelecimento comercial que deixar de enviar a nota fiscal para a Secretaria da Fazenda.⁸⁶ Desse modo, a aplicação das multas depende em grande parte da participação do consumidor no programa, por meio da denúncia. Com isso, o consumidor também se torna fiscalizador e tem o incentivo de aumentar a arrecadação do ICMS, pois terá a quem recorrer quando for lhe for recusado o direito de receber a nota fiscal.⁸⁷ Nesse sentido, a possibilidade de um consumidor denunciar o estabelecimento comercial cria uma ameaça para as empresas. Quanto maior o número de transações efetuadas em que o consumidor pede a nota fiscal, maior é a probabilidade que a empresa que não forneceu o documento fiscal seja denunciada.⁸⁸

O Nota Fiscal Paulista determina que os consumidores de mercadorias, bens e serviços faça o seu cadastro no site do programa (www.nfp.fazenda.sp.gov.br). A partir de então, após cada compra, o contribuinte informa o número de sua inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) para que conste no documento fiscal. No momento em que realiza a compra, o consumidor ainda não sabe o valor exato que irá receber em créditos. Esse valor é disponibilizado no sistema do programa aproximadamente um mês após a compra. Posteriormente, o consumidor pode escolher a maneira em que quer

⁸⁴ Ibid., p. 4-5.

⁸⁵ SILVA, Robson de Abreu. **Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco**. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 72.

⁸⁶ Ibid., p. 70-71.

⁸⁷ SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013, p. 6.

⁸⁸ NARITOMI, Joana. Consumers as Tax Auditors, *American Economic Review*, v. 109, n. 9, 2019, p. 3031.

utilizar os seus créditos: por meio do abatimento de carga tributária, depósito em conta corrente ou conta poupança ou doação.⁸⁹

Há, além disso, uma quarta opção: participar do sorteio realizado pelo governo. O consumidor recebe os créditos que podem ser destinados à opção de sua escolha, mas, além disso, a cada R\$ 100,00 em compras com emissão de nota fiscal, o cidadão recebe um cupom para participar do sorteio eletrônico feito pela Secretaria da Fazenda.⁹⁰ Para concorrer no sorteio de prêmios mensais, basta o contribuinte acessar o sistema do Nota Fiscal Paulista e aderir ao regulamento. Os prêmios do sorteio variam entre R\$ 1 mil a R\$ 1 milhão, exceto no mês de dezembro, em que o prêmio pode chegar até R\$ 2 milhões. O sorteado pode solicitar o depósito do prêmio em instituição bancária.⁹¹

A criação dos sorteios aumentou o número de usuários do programa, pois despertou uma curiosidade no cidadão contribuinte sobre como funciona a política pública e, além disso, conferiu um aspecto lúdico à participação no Nota Fiscal Paulista.⁹² Esses sorteios também são um estímulo para o consumidor pois cria uma outra possibilidade para participar consumidor participe do programa: mesmo que o valor de seus gastos não sejam muito altos, o que leva ao não recebimento de crédito que efetivamente faça uma diferença para as suas finanças, o consumidor tem também a motivação de possivelmente receber um prêmio maior no sorteio.⁹³

Em julho de 2019, ocorreu o 128º sorteio do Nota Fiscal Paulista. Uma moradora do bairro Vila Maria, na Zona Norte da capital do Estado, foi sorteada. De acordo com uma reportagem publicada no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, a consumidora vencedora concorreu com 40 bilhetes de nota fiscal (o que equivale a R\$ 4 mil) e recebeu o prêmio de R\$ 1 milhão. Outros quatro participantes receberam R\$ 500 mil cada.⁹⁴ A possibilidade de receber um prêmio tão alto simplesmente por exigir o recebimento de nota

⁸⁹ MORAES, Gustavo Hermínio Salati Marcondes de. **Adoção de Governo Eletrônico no Brasil: a perspectiva do usuário do programa Nota Fiscal Paulista**. Orientador: Fernando de Souza Meirelles. Tese de Doutorado em Administração de Empresas – FGV, São Paulo, 2005, p. 68-72.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. Sorteio de Prêmios da Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/default.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

⁹² PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista**. Orientadora: Máira Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012, p 65.

⁹³ Ibid., p. 66-70.

⁹⁴ Governo de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Prêmio de R\$ 1 milhão da Nota Fiscal Paulista sai para moradora da Capital. Disponível em: [https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R\\$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx). Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

fiscal e se cadastrar no portal é, sem dúvidas, um grande estímulo para o consumidor, ainda mais quando é feita a divulgação do valor dos prêmios.

Por fim, em uma pesquisa que buscou analisar se os consumidores prestam atenção ao sorteio realizado pelo NFP, notou-se que a quantidade de buscar pelo Nota Fiscal Paulista no Google aumenta na mesma época em que o governo estadual libera os resultados do sorteio. Geralmente, o resultado dos vencedores é liberado perto do dia 15 do mês, o que corresponde justamente à época em que o maior número de buscas pelo Nota Fiscal Paulista foram feitas no Google, levando em consideração o período entre 2008 e 2011. A figura abaixo demonstra esses resultados, tendo como parâmetro a busca no google pela palavra “futebol”, que não apresentou grandes variações durante o mês:

a: Timing of lottery results - Google searches for Nota Fiscal Paulista.

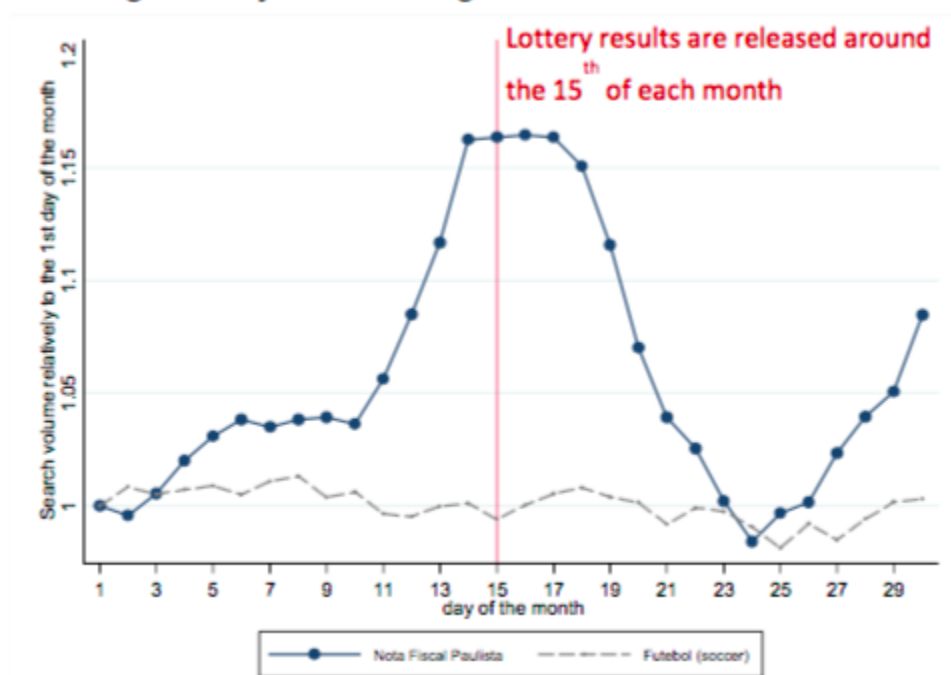


Figura 8 - Comparação entre pesquisas pelo “Nota Fiscal Paulista” no Google vs. Dia do mês em que resultados da loteria são divulgados

O NFP utiliza algumas estratégias de persuasão para incentivar o consumidor a exigir o documento fiscal. Em primeiro lugar, a campanha conscientiza os cidadãos sobre a importância de combater a evasão fiscal por meio do pedido do documento fiscal. Além disso, a Lei Estadual 9.990/98 dispõe sobre a obrigatoriedade da afixação de cartazes que previnam o consumidor dos males da sonegação fiscal, em local visível e junto dos caixas dos estabelecimentos obrigados a emitir nota fiscal. De acordo com o seu art. 1º, os

estabelecimentos comerciais que são obrigados a emitir nota fiscal “*terão que manter, em local visível e junto aos seus caixas, cartazes em que constem os dizeres: ‘Sonegar é crime! Quem paga por ele? Você. Sua única defesa: exija a Nota Fiscal.’*” Esses cartazes fazem um apelo aos cidadãos utilizando um mecanismo simples: transfere para ele a possibilidade de se defender contra abusos tributários que acabam gerando danos para toda a sociedade. Assim, o consumidor se sente diretamente responsável pela fiscalização do pagamento do ICMS.

Outra estratégia desenvolvida pelo NFP é a previsão, adicionada em 2010 à lei que criou o programa (Lei 12.685/07), de que o estabelecimento fornecedor precisa avisar o consumidor sobre a possibilidade de exigir a inscrição de seu CPF ou CNPJ no documento fiscal relativo à operação.⁹⁵ Na prática, essa norma foi efetivada. Hoje, quase todos os estabelecimentos de varejo em São Paulo perguntam, no momento em que o consumidor vai pagar no caixa: “CPF na nota?”. Por fim, o Nota Fiscal Paulista também avisa à empresa contribuinte sobre a existência de irregularidades, por meio do programa “Aviso Fiscal”. A Secretaria da Fazenda cruza informações que estão presentes em seu banco de dados e verifica indícios de um comportamento incongruente com as normas do programa, como, por exemplo, a não emissão de documento fiscal. A partir de então, começa a correr para o contribuinte um prazo para consertar o erro e, se ele nada fizer, abre-se um processo de fiscalização.⁹⁶

De acordo com a Secretaria de Fazenda de SP, em agosto de 2019, havia um total de 20.638.377 usuários cadastrados no Nota Fiscal Paulista, sendo que 20.346.060 são pessoas físicas e 291.417, pessoas jurídicas. Em 2007, o número total de cadastrados era equivalente a 275.577. Ou seja, em 12 anos, o programa apresentou um incremento de 74% no número de cadastros no portal. Em agosto de 2019, 70.593.630.174 documentos fiscais foram processados pela sistema. Desse número, 22.228.296.055 continham o CPF ou CNPJ do consumidor, o que equivale a 31,49% do total de notas fiscais. De acordo com as estatísticas apresentadas pela Secretaria da Fazenda, essa porcentagem está aumentando de maneira gradual. Em janeiro 2008, apenas 13,13% dos documentos fiscais processados continham o CPF/CNPJ do consumidor.⁹⁷

⁹⁵ Artigo 6B - O estabelecimento fornecedor deverá informar ao consumidor a possibilidade de solicitar a indicação do número de seu Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ no documento fiscal relativo à operação.(NR)

⁹⁶ PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista.** Orientadora: Maíra Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012, p. 174.

⁹⁷ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. Detalhes do Placar - Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <http://nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/relacao.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

Atualmente, 4.381 entidades sem fins lucrativos participam do programa. Em agosto de 2019, R\$ 11.603.299,72 foram distribuídos a essas entidades, sendo que receberam R\$ 1.000.000,00 em prêmios de sorteios e 10.603.699,72 créditos de nota fiscal com CNPJ distribuídos. No entanto, 0,00 créditos foram doados, padrão que se repete desde 2011, o que indica que os cidadãos estão utilizando seus créditos para obter benefícios fiscais ou depósito em conta bancária em vez de doar créditos para instituições que prestam serviços assistenciais.⁹⁸

Em termos de valores distribuídos aos cidadãos, em agosto de 2019 foram distribuídos um total de R\$ 2.674.945.030 em créditos, incluindo os valores de premiação dos sorteios. Em janeiro de 2008, esse valor era de R\$ 67.166. Em 2018, o valor total de abatimento em IPVA foi de R\$ 4.621.786,84. Em janeiro de 2008, o total acumulado em abatimento de IPVA foi de R\$ 10.862.183,62.⁹⁹ A redução nesse valor indica que os cidadãos consumidores estão cada vez mais preferindo receber o valor de créditos em depósito bancário.

De acordo com um estudo desenvolvido em 2015 por Santos e outros, 12,3% da média do valor real arrecadado pelo Estado de São Paulo no período de 2010 a 2014 foi devido ao programa Nota Fiscal paulista, o que afirma a capacidade da política pública de aumentar a arrecadação do ICMS.¹⁰⁰

Além disso, em uma amostra desenvolvida por (...) ¹⁰¹, foram entrevistados consumidores no Município de Piracicaba/SP maiores de dezoito anos que seriam potenciais usuários do Nota Fiscal Paulista, abrangendo diversos estratos da população: alunos, profissionais liberais, trabalhadores do comércio, trabalhadores da indústria e trabalhadores de serviços. De acordo com os resultados da pesquisa de campo, o grupo de alunos e o grupo dos trabalhadores de comércio são os que mais solicitam a Nota Fiscal Paulista. Isso pode sugerir que os alunos são os mais informados sobre a relevância do programa e os trabalhadores do comércio são os que estão mais envolvidos. Todos os cinco grupos entrevistados sabem da existência do programa. Além disso, a pesquisa constatou que o maior motivo para pedir a nota fiscal é o benefício dos créditos. O motivo menos indicado como fonte de estímulo para o

⁹⁸Ibid.

⁹⁹Ibid.

¹⁰⁰ SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013, p. 2.

¹⁰¹ SILVA, Mariana Gomes da. **Principais percepções dos consumidores de Piracicaba referente ao Programa Nota Fiscal Paulista**. Orientador: Prof. Fernando Cesar Taranto. p. 98. Monografia - Ciências Contábeis, Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicadba, SP, 2011, p. 75.

cidadão foi o de colaborar na arrecadação de impostos, transformando-os em serviços públicos.¹⁰²

Por óbvio, programas como o Nota Fiscal Paulista são mais acessíveis à parcela mais jovem da população. Isso pois trata-se de um programa de e-government, o que pode engajar as gerações mais jovens, pela facilidade que têm em usar tecnologia. De fato, o modo como o NFP é desenhado pode tornar a sua utilização um hábito para o consumidor. Em um estudo desenvolvido sobre o e-government e o Nota Fiscal Paulista, 30,2% dos entrevistados disseram que consultam os seus créditos na plataforma do programa mensalmente. Além disso, 68% dos entrevistados preferiam a possibilidade de utilizar o crédito gerado em conta corrente, pois consideravam a maneira mais prática de reivindicar os valores.¹⁰³ Portanto, percebe-se que o NFP utiliza recursos tecnológicos para engajar a população e incentivar o comportamento desejado de uma maneira simples.

Em um estudo conduzido por Pereira¹⁰⁴, com foco no comportamento específico do cidadão da Geração Y na grande São Paulo, desenvolvida por meio de entrevistas com 117 respondentes, verificou-se que existe uma forte adesão da Geração Y ao Nota Fiscal Paulista. A parcela de 68% dos respondentes dessa faixa prefere o crédito em conta corrente e 17% opta pelo desconto no IPVA. Desse modo, percebe-se que os cidadãos da Geração Y são muito atentos às ferramentas que facilitam que exerçam os seus direitos e além disso, possuem a característica de serem imediatistas, buscando o retorno financeiro da forma mais rápida. Por isso, o Nota Fiscal Paulista agrada essa parcela da população e explora essa característica da Geração Y - o contato frequente com a tecnologia - em seu favor.¹⁰⁵

Em conclusão, o Nota Fiscal Paulista criou incentivos comportamentais e financeiros para o consumidor. A educação sobre cidadania fiscal apela às normas interiores dos cidadãos, enquanto os incentivos financeiros, como depósito do crédito em conta corrente, criam um retorno imediato que incentiva a participação no programa por meio do pedido de emissão da nota fiscal. Os sorteios trazem um elemento lúdico para o consumidor, o que atrai curiosidade para o programa. De acordo com diversos estudos realizados, o programa foi capaz de aumentar a arrecadação do ICMS para o Estado de São Paulo.

¹⁰² *Ibid.*, p 73-74.

¹⁰³ PEREIRA, Antonio Nunes; DE ANDRADE, Viviana Vieira; DE FARIA, Ana Cristina. Nota Fiscal Paulista: um estudo exploratório sobre o comportamento do cidadão da geração Y na grande São Paulo. *Revista Gestão & Políticas Públicas*, v. 4, n. 2, 2014, p. 365.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 358.

¹⁰⁵ A geração Y compreende os nascidos entre 1980 e 2000. CASTANHA, Débora; CASTRO, Maria Bernadete. A necessidade de refletir sobre as estratégias pedagógicas para atender à aprendizagem da Geração Y. *Revista de educação do COGEIME*, v. 19, n. 36, 2010.

Nota Legal - Distrito Federal

A Lei n. 14.159 de junho de 2008 instituiu o Programa Nota Legal no Distrito Federal, o qual foi regulamentado pelo Decreto n. 29.396/2008. A inspiração para o programa de incentivo foi o Nota Fiscal Paulista. Desse modo, possui a mesma lógica de funcionamento que o programa visto anteriormente. Inclusive, o Governo do Distrito Federal também realiza sorteios no Nota Legal, conforme será exposto nesta seção.

Assim como os outros dois programas analisados acima, o Nota Legal busca aumentar a arrecadação estadual do ICMS e do ISS, incentivando a emissão de notas fiscais. Ao adquirir uma mercadoria ou serviço, os consumidores - pessoa física ou optante pelo Simples Nacional - podem receber créditos correspondentes a até 30% do ICMS ou ISS recolhido pelo fornecedor ou prestador de serviço. Esses créditos podem ser resgatados em dinheiro, por meio de depósito em conta corrente ou poupança, bem como utilizados no abatimento do valor do IPTU e do IPVA.¹⁰⁶

O Programa Nota Legal permite que o consumidor que exerce os seus direitos, ao exigir o documento fiscal e registrar o seu CPF ou CNPJ possa obter os benefícios. As empresas participantes devem encaminhar o Livro Fiscal Eletrônico todo mês para a Secretaria de Economia do Distrito Federal. O cadastro dos beneficiários ocorre de maneira automática a partir do primeiro registro de aquisição feita pelo consumidor em um Livro Fiscal Eletrônico de uma empresa participante. Para consultar, acompanhar e utilizar os créditos, o consumidor deve fazer o seu registro no portal do Programa Nota Legal. A utilização dos créditos do programa na forma de abatimento do valor do IPTU e do IPVA requer que o beneficiário não pode ter débitos com a Secretaria da Economia pendentes de pagamento relativos aos imóveis e veículos indicados.¹⁰⁷

O Programa Nota Legal também promove sorteios anuais. Em 2019, o sorteio distribuiu prêmios a 770.751 consumidores. O valor dos prêmios variou de R\$ 100 mil a R\$ 500 mil. Em 2019, foram sorteados: (i) 1 prêmio de R\$ 500 mil; (ii) 2 prêmios de R\$ 200 mil; (iii) 3 prêmios de R\$ 100 mil; (iv) 4 prêmios de R\$ 50 mil; (v) 10 prêmios de R\$ 10 mil; (vi) 30 prêmios de

¹⁰⁶Governo do Distrito Federal - Secretaria de Economia. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

¹⁰⁷Ibid.

R\$ 5 mil; (vii) 50 prêmios de R\$ 1 mil; (viii) 500 prêmios de R\$ 200 e; (ix) 12 mil prêmios de R\$ 100.¹⁰⁸

Cada consumidor participou com até 200 bilhetes por mês, sendo que cada compra corresponde a um bilhete, independentemente do valor da compra. Os consumidores que se cadastram no programa até março podem participar, desde que não possuem débitos com o Fisco. Os ganhadores têm até 180 dias para indicar a conta-corrente ou poupança na qual desejam receber o depósito no portal do Nota Legal. Os sorteios anuais do Programa Nota Legal tiveram início em 2017. Até maio de 2019, mais de R\$6 milhões foram recebidos em prêmio pelos consumidores.¹⁰⁹

Em 2014, o Tribunal de Contas do Distrito Federal realizou uma auditoria que buscou avaliar a criação, operacionalização e monitoramento do Programa Nota Legal. Para isso, o TCDF examinou se o Programa Nota Legal é baseado em critérios técnicos e objetivos e se são realizadas avaliações periódicas para monitorar a viabilidade do Programa. Além disso, a auditoria estudou a operacionalização e infraestrutura de tecnologia utilizada no Nota Legal a fim de verificar se são satisfatórias. Por fim, o TCDF buscou saber se as informações trazidas pelo Programa Nota Legal são úteis para a orientação da fiscalização tributária da Secretaria da Fazenda.¹¹⁰

Os resultados constatados pela auditoria levaram à conclusão de que o Nota Legal não é submetido a uma avaliação periódica pela Secretaria da Fazenda do Distrito Federal. A única avaliação que foi conduzida se baseou em uma metodologia simples, que não mencionou os ganhos indiretos do Nota Legal, como, por exemplo, a redução do mercado informal e o estímulo à cidadania. A avaliação olhou tão somente para os créditos gerados, mas não levantou dados sobre os créditos efetivamente utilizados e, por isso, não buscou trazer um cenário mais realista. Isso é importante porque, na verdade, existe uma grande discrepância entre os créditos gerados e os créditos utilizados, conforme demonstra a figura a seguir:¹¹¹

¹⁰⁸ Governo do Distrito Federal - Secretaria de Economia. Governo realiza primeiro Sorteio do Nota Legal de 2019. Disponível em: <http://www.seplag.df.gov.br/governo-realiza-primeiro-sorteio-do-nota-legal-de-2019/>. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Tribunal de Contas do Distrito Federal - Secretaria de Auditoria. Programa de Concessão de Créditos para Adquirentes de Mercadorias ou Bens e Tomadores de Serviços - Nota Legal. Proc. 998/2014, Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2017/08/ProgramaNotaLegal.pdf>. Acesso: 20 de janeiro de 2020, p. 223.

¹¹¹ Ibid.

Créditos gerados e utilizados no âmbito do Programa Nota Legal (por exercício de utilização)

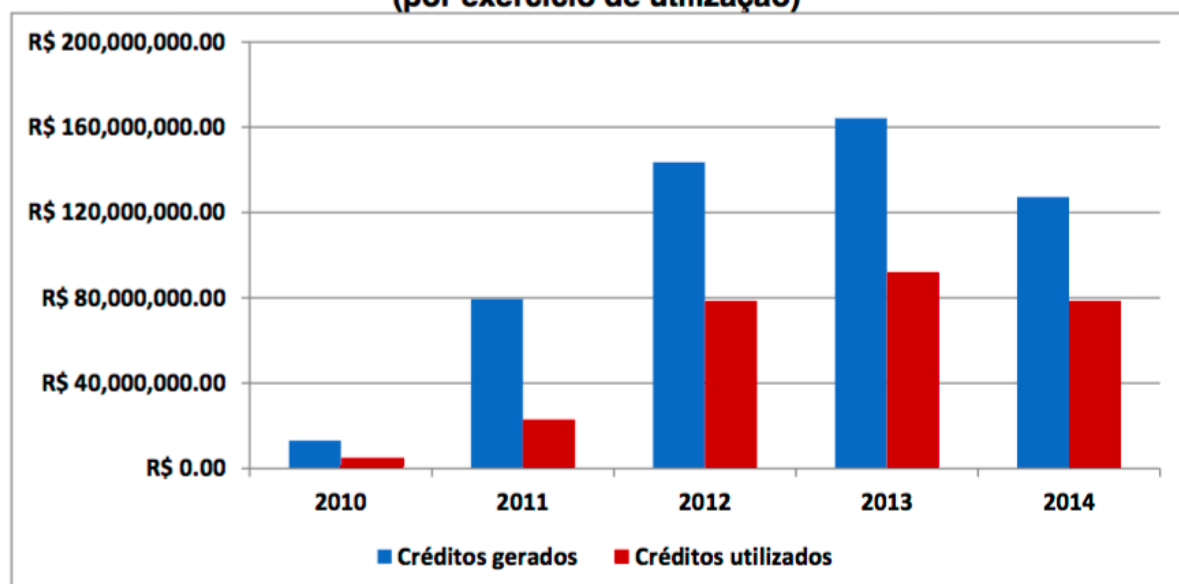


Figura 9 - Créditos gerados e utilizados no âmbito do Programa Nota Legal por exercício de utilização

Por outro lado, os ganhos na declaração de documentos fiscais antes e depois do Programa Nota Legal foram significativos, conforme demonstra o gráfico abaixo:

Quantidade de documentos fiscais declarados antes e durante a vigência do Programa Nota Legal (2008–2013)

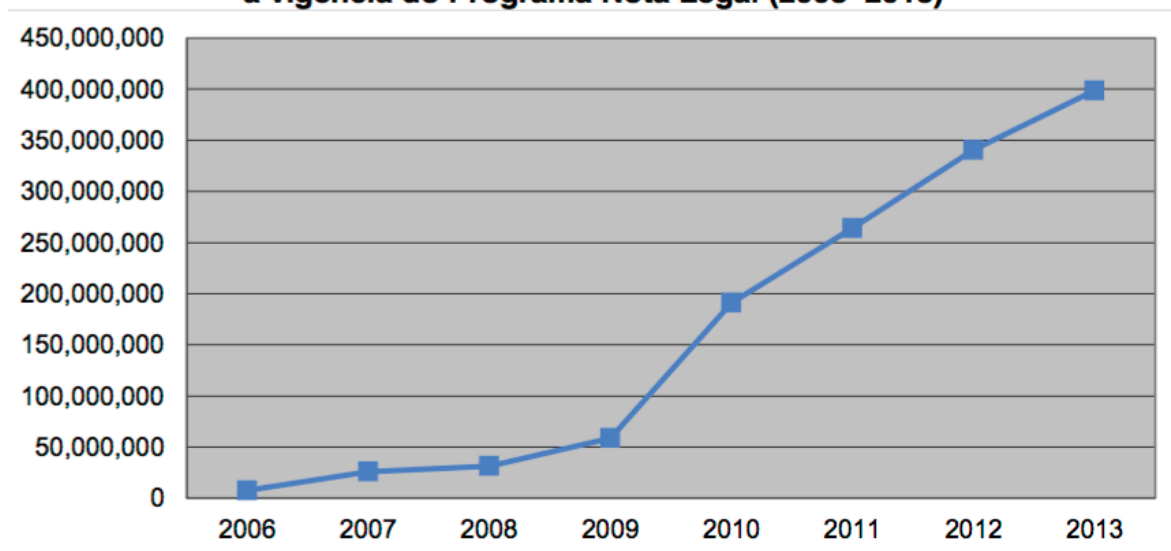


Figura 10 - Quantidade de documentos fiscais declarados antes e durante a vigência do Programa Nota Legal (2008-2013)

Além disso, a auditoria realizada pelo TCU constatou que a maior parte dos créditos do Programa Nota Legal são utilizados no abatimento do valor do IPVA, segundo a tabela abaixo:

Tabela 1 – Utilização dos créditos do Programa Nota Legal

Ano	Valor para IPVA	Valor para IPTU	Valor em dinheiro	Total
2010	R\$ 350.950,46	R\$ 110.709,09	R\$ 0,00	R\$ 461.659,55
2011	R\$ 17.289.536,12	R\$ 5.762.509,57	R\$ 0,00	R\$ 23.052.045,69
2012	R\$ 60.180.450,01	R\$ 18.474.675,67	R\$ 0,00	R\$ 78.655.125,68
2013	R\$ 71.445.323,55	R\$ 19.053.872,13	R\$ 1.665.891,15	R\$ 92.165.086,83
2014	R\$ 62.537.202,11	R\$ 16.028.635,80	R\$ 0,00*	R\$ 78.565.837,91*
Total		R\$ 272.899.755,66		

Figura 11 - Utilização dos créditos do Programa Nota Legal.

Em outro estudo realizado¹¹², também sobre o Programa Nota Legal, constatou-se que, entre 2008 e 2013, o programa foi capaz de alterar o comportamento da arrecadação no do setor terciário (que engloba atividades de comércio e serviços) no Distrito Federal. A introdução do programa trouxe um aumento de R\$ 1.170.167,00 na arrecadação do ICMS, por mês, em média, a partir de setembro de 2008.¹¹³

Parte relevante da utilização de programas como o Nota Legal é a facilidade de utilizar tecnologia e a propensão à adoção de novas tecnologias. Para garantir a eficiência do Programa, é necessário que o Fisco estadual leve em consideração os benefícios da utilização de sistema digitais. Além disso, é preciso conhecer o perfil sociodemográfico dos contribuintes, a fim de verificar se compensa empregar tecnologias novas. De fato, é possível que o contribuinte sinta desconforto e insegurança ao interagir com novas tecnologias. Isso pode ser explicado por uma percepção de que não há controle sobre a inovação tecnológica ou de que a tecnologia não funciona de maneira apropriada.¹¹⁴

Para fazer um contrapeso a essas percepções negativas e assegurar que o contribuinte utilize a tecnologia disponibilizada, é preciso criar uma sensação de aumento de controle. Para tanto, a ferramenta deve ser acessível e didática, sem apresentar grandes barreiras, permitindo que o usuário opere o sistema sem necessitar da ajuda de outros. Nesse sentido, foi

¹¹²SILVA ROCHA, Anderson. **Programas de Incentivo Fiscal: O impacto do Programa Nota Legal na arrecadação de ICMS do Setor Terciário**. Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert. 2013. 32 p. Monografia - Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2013, p. 11.

¹¹³ Ibid., p. 15.

¹¹⁴ FARIAS, Josivania Silva; LINS, Paula Valente; ALBUQUERQUE, Pedro H. A Propensão de Usuários à Adoção de Tecnologias: Um Estudo com Usuários e Não Usuários do Programa “Nota Legal” no Distrito Federal, *XI Brazilian Symposium on Information System*, Goiânia, 26-29 de Maio de 2015, p. 615.

desenvolvida uma pesquisa, por meio da aplicação de um questionário aplicado a 201 pessoas, a fim de avaliar o acesso às tecnologias empregadas pelo governo no Programa Nota Legal.¹¹⁵

O questionário incluiu as seguintes perguntas:

Quadro 1 - Distribuição de assertivas por construto

OTIMISMO
1) As tecnologias (TICs) me proporcionam mais controle sobre minhas rotinas diárias.
2)As tecnologias (TICs) me ajudam a realizar mudanças necessárias em minhas rotinas diárias.
3)As tecnologias (TICs) me permitem fazer mais facilmente minhas rotinas diárias.
4)Novas tecnologias (TICs) tornam a minha vida mais fácil.
PROFICIÊNCIA
5)Eu posso lidar com produtos e serviços de alta tecnologia sem a ajuda dos outros.
6)Sinto que tenho menos problemas em operacionalizar tecnologias do que as outras pessoas.
7)Outras pessoas me pedem conselhos a respeito de novas tecnologias.
8)Gosto de descobrir como se usa novas tecnologias.
DEPENDÊNCIA
9)Acredito que as tecnologias controlam mais a minha vida do que eu controlo elas.
10) Eu sinto que sou excessivamente dependente das tecnologias.
11)Acredito que quanto mais eu uso tecnologias, mais dependente delas eu me torno.
VULNERABILIDADE
12) Sinto que devo ter cuidado ao usar tecnologias, porque há pessoas de má índole que podem tentar usá-la para me atingir.
13)Sinto que novas tecnologias facilitam a invasão de privacidade.
14) Acredito que empresas de alta tecnologia nos convencem que precisamos de coisas que na verdade não precisamos.

Figura 12 - Possíveis assertivas para avaliar o acesso às tecnologias no Programa Nota Legal

Os resultados da pesquisa demonstraram que, dentre os entrevistados, 148 participavam do programa e 53 não participavam. Em relação ao gênero, 100 eram do sexo feminino e 101 do masculino. O questionário também avaliou o grau de escolaridade dos respondentes: 1% possuía ensino fundamental completo e 1% possuía ensino médio completo. Além disso, 44%

¹¹⁵ Ibid., p. 616.

possuíam ensino superior incompleto, 26% o ensino superior completo, 13% mestrado ou doutorado e 15% pós-graduados.¹¹⁶

A pesquisa em comento concluiu que, em relação ao otimismo, proficiência, dependência e vulnerabilidade no uso de tecnologia dos usuários do Nota Legal, existem diferenças estatísticas significativas quando comparados à propensão do uso de tecnologias daqueles que afirmaram não utilizar o programa Nota Legal.¹¹⁷ Isso serve como alerta para que o Fisco, ao criar esse tipo de programa, atente-se ao fato de que existe uma parcela da população que não está acostumada com o uso de tecnologias e não se sente apta a navegar o portal do Programa. Por isso, é importante que, para ter maior alcance, programas de nota fiscal divulguem manuais sobre como utilizar o portal do programa, além de assegurar aos cidadãos que os seus dados pessoais serão protegidos.

2.2 Conclusão Parcial

A economia comportamental sugere que a teoria econômica clássica é inadequada porque baseia-se na noção de que o processo decisório do indivíduo se dá com base em cálculos racionais que buscam obter o maior ganho possível. Nessa perspectiva, sonegar impostos poderia valer a pena se o risco de fiscalização e da eventual aplicação de uma multa fossem tão pequenos que o incremento no lucro obtido pela sonegação fosse justificável. A economia comportamental rebate esse argumento com evidências que demonstram que outros fatores são capazes de influenciar a decisão do consumidor, como, por exemplo, fatores sociais e apelo aos valores do indivíduo.

Os programas de notas fiscais eletrônicas analisados neste capítulo aplicam a lógica da economia comportamental ao combate à sonegação. Esses programas se baseiam na noção do paternalismo libertário de que o consumidor precisa de um empurrão do Estado (“*nudge*”) para realizar o comportamento desejado, sem que seja prejudicada a liberdade de escolha do consumidor. No caso das políticas públicas analisadas neste capítulo, o “empurrão” é justamente o cadastro no portal do programa estadual para que, após efetuar uma compra e pedir a emissão da nota fiscal, o cidadão possa receber os benefícios do programa. Com isso, cria-se um incentivo financeiro para o consumidor participar do programa.

Além disso, os programas cumprem a função de aumentar a cidadania fiscal, pois tornam o contribuinte um participante do processo de fiscalização tributária. Ao fornecer mais

¹¹⁶ibid., p. 617.

¹¹⁷ibid., p. 618.

informações ao governo sobre valores exatos de compras realizadas, o consumidor permite que seja mais fácil a verificação entre os números declarados pelos estabelecimentos e os dados contidos nos documentos fiscais, os quais são enviados ao Fisco estadual.

Todos os três programas analisados neste capítulo surtiram efeitos positivos no aumento de arrecadação estadual e no aumento de número de usuários do programa. Nesse sentido, a conclusão parcial é de que a economia comportamental aplicada a políticas públicas de combate à sonegação é capaz de desenvolver os hábitos desejados tanto no consumidor quanto nas empresas, contribuintes de fato do ICMS.

CAPÍTULO III – A REGULAÇÃO RESPONSIVA

A economia comportamental possui elementos que justificam políticas públicas baseadas em incentivos comportamentais; por sua vez, a teoria da regulação responsiva também sugere a incorporação de incentivos para o combate à sonegação fiscal, mas com base em outros fundamentos. Neste Capítulo, analisar-se-á as principais características da regulação responsiva, a fim de demonstrar, no próximo capítulo, como a teoria pode ser aplicada a programas de combate à sonegação.

4.1 A terceira via no debate entre a desregulação ou intervenção estatal

A teoria da regulação responsiva passou a ser amplamente conhecida com a publicação, em 1992, do livro *“Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate”* de John Braithwaite e Ian Ayres. Nessa época, a teoria era uma sugestão para uma terceira via no âmbito do debate que vigorava à época, com o advento de políticas neoliberais que sustentavam candidatos recentemente eleitos como Margaret Thatcher, no Reino Unido, e Ronald Reagan, nos Estados Unidos. Naquele momento, o debate sobre a regulação estava dividido entre aqueles que defendiam a necessidade de regulação para a proteção do interesse público, de um lado, e dos que queriam dismantelar a regulação estatal, de outro.¹¹⁸

Desregular completamente um mercado significa abrir espaço para que a regulação privada possa substituir as normas estabelecidas pelo Estado. Nesse contexto, a regulação exclusivamente privada, executada por um cartel, por exemplo, poderia acabar com a livre competição. Por outro lado, um modelo de excessiva intervenção estatal muitas vezes serve apenas como um símbolo de ameaça de sanção que é ignorado pelos regulados na prática.

¹¹⁸ PARKER, Christine. Twenty Years of Responsive Regulation: An Appreciation and Appraisal, *Regulation & Governance*, v. 7, n. 1, 2013.

No entanto, uma boa análise de políticas públicas não precisa ser sempre sobre a escolha entre o livre mercado ou a intervenção estatal. Pelo contrário, o desenho de políticas públicas precisa compreender como a regulação é influenciada por outros fatores que vão além das forças do mercado ou da ingerência de normas estatais. A regulação responsiva afirma que outros fatores, que não a presença ou ausência do Estado, podem influenciar a atuação dos regulados: a consciência individual, a cultura do local de trabalho e normas sociais, por exemplo.¹¹⁹ A regulação responsiva não se esquece desses outros quesitos e de como eles estão relacionados à aplicação de políticas estatais. Nesses moldes, a regulação privada pode ser misturada com a regulação estatal e, assim possibilita a implementação políticas públicas que funcionam na intersecção entre o público e o privado.¹²⁰

Além disso, John Braithwaite buscou conceber uma teoria baseada no que efetivamente ocorre na prática. A regulação responsiva busca ser realista sobre as dificuldades diárias enfrentadas pelos regulados que muitas vezes são ignoradas pelos reguladores. Todavia, também leva em conta a responsabilidade do Estado com a proteção do interesse público. Nesse sentido, por ser complexa e abrangente, a regulação responsiva pode ser implementada em diversas áreas do Direito.¹²¹ O próprio Braithwaite afirma que o fundamento da regulação responsiva é a sua capacidade de ser utilizada para a criação de políticas públicas dinâmicas.¹²² Assim, a teoria possui diversas bases conceituais como, por exemplo, a teoria dos jogos e a justiça restaurativa.¹²³

O aspecto mais conhecido da regulação responsiva é a pirâmide de execução da lei, a qual será explicada com maior detalhe em um momento posterior neste capítulo. Esta pirâmide, que estabelece diferentes graduações de sanções de acordo com o perfil de cada regulado, traz uma grande inovação: é capaz de atrair tanto os que trabalham com regulação na prática (e enxergam quais são os empecilhos cotidianos à implementação das normas estatais) quanto aqueles que trabalham com a regulação apenas em um âmbito doutrinário, prescrevendo estruturas ideais. A diferença entre os dois grupos é que o primeiro clama por uma regulação que seja capaz de atender às realidades que as empresas reguladas enfrentam e o segundo busca proteger o interesse público por meio de normas rígidas.¹²⁴

¹¹⁹AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 3.

¹²⁰ Ibid.

¹²¹PARKER, Christine. Twenty Years of Responsive Regulation: An Appreciation and Appraisal, *Regulation & Governance*, v. 7, n. 1, 2013.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.

A regulação responsiva atende aos dois grupos, pois reconhece que o Estado possui a missão de regular para evitar lesões ao interesse público. Ao mesmo tempo, essa teoria entende que as fronteiras entre o público e o privado são fluidas e, assim, os agentes estatais não são os únicos que desenvolvem políticas de regulação. Pelo contrário, as políticas regulatórias com maior êxito são aquelas que levam em conta as sugestões do setor privado regulado.¹²⁵

Nesse ponto, é interesse notar que a teoria da regulação responsiva é prescritiva - é dizer, a teoria pretende determinar aquilo que deveria ocorrer. Nesse sentido, a teoria parte do pressuposto de que as relações sociais que a sustentam - oportunidades iguais para a livre deliberação na sociedade - já existem. A teoria da regulação responsiva assume que já existem um número significativo de reguladores, empresas reguladas e terceiros que estão muito dedicados ao interesse público e, por isso, têm vontade de se comunicar para resolver problemas regulatórios de forma conjunta.¹²⁶ Assim, a regulação responsiva difere da economia comportamental, que tem como objetivo principal descrever fenômenos econômicos, sem pressupor que os agentes têm um interesse altruísta.

Além disso, a regulação responsiva difere da economia comportamental em outras duas maneiras: (i) no gatilho que determina a resposta regulatória, e (ii) na própria resposta regulatória. É que a regulação responsiva determina que a estrutura do mercado regulado (gatilho) poderá conduzir a diferentes formas de regulação (resposta regulatória). Portanto, o que define uma regulação eficiente é justamente o objetivo e motivação das empresas e dos indivíduos que trabalham nessas empresas.¹²⁷ Nesse cenário, a regulação responsiva oferece um amplo leque de alternativas de políticas públicas, de acordo com as características de cada setor específico. Por outro lado, a economia comportamental, conforme vimos acima, sugere uma única solução para a regulação atingir seu máximo potencial: a criação de instrumentos para reestruturar o processo de tomada de decisões dos regulados, reduzindo o poder de vieses cognitivos.¹²⁸ Dentro da teoria da regulação responsiva, não há que se falar em uma solução ótima ou ideal. Existem apenas soluções que conseguem melhor atender as configurações específicas do mercado regulado.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 4-5.

¹²⁸ XIE, Zhoudan. *Bounded Rationality in the Rulemaking Process*, *George Washington University, Regulatory Studies Center*, 2019. Disponível em [:https://regulatorystudies.columbian.gwu.edu/bounded-rationality-rulemaking-process](https://regulatorystudies.columbian.gwu.edu/bounded-rationality-rulemaking-process). Acesso em: 21 de janeiro de 2020.

Na economia comportamental, não se discute o mérito da intervenção estatal e da regulação privada. O economista comportamental não quer saber se a política pública é oriunda do Estado ou do agente particular, desde que ela propositalmente se esforce para incentivar os regulados a agirem de maneira que irá promover o bem-estar.¹²⁹ A regulação responsiva, por outro lado, preocupa-se em incorporar elementos da regulação privada dentro da estrutura das empresas à regulação estatal. Contudo, as duas teorias têm em comum o fato de reconhecer que as estratégias regulatórias mais eficientes não são necessariamente estatais ou privadas.

Tendo em mente que a regulação responsiva visa transcender o debate entre a desregulação e a intervenção estatal, criando um cenário de cooperação entre o setor público e privado, o próximo item discute os nove princípios da regulação responsiva, que posteriormente serão aplicados ao combate à sonegação fiscal.

4.2 Os princípios da regulação responsiva

A fim de simplificar a teoria da regulação responsiva para definir como ela pode ser utilizada no combate à sonegação fiscal, este item fará uma breve exposição dos principais instrumentos sugeridos pela teoria que podem ser utilizados por reguladores estatais e empresas. Os assuntos abordados neste item foram apresentados em um artigo escrito por John Braithwaite em que o autor busca sintetizar a essência da regulação responsiva.¹³⁰

Em primeiro lugar, o regulador deve sempre considerar o contexto do setor regulado. Para isso, não se deve impor uma ideia pré-concebida do que são os problemas daquele setor e de como essas questões poderiam ser solucionadas. Pelo contrário, é preciso estudar a fundo a atividade econômica desempenhada pelo regulado, buscando compreender o histórico do setor e outros fatores que poderiam influenciar na responsividade de determinadas medidas. Nessa análise, deve ser levado em conta que as empresas reguladas provavelmente produzem diversos efeitos positivos no mercado. A função do regulador é expandir esses efeitos. Nesse sentido, o Estado não deve olhar apenas para as infrações cometidas, senão deve primeira considerar os pontos fortes do setor regulado.

As inovações incorporadas pelas empresas devem ser comemoradas e o Estado deve fornecer apoio para que a empresa consiga, eventualmente, resolver os problemas que enfrenta no cumprimento de normas sem precisar de ajuda estatal. Assim, o Estado não deve comparar o desempenho das empresas ao que foi idealmente projetado pelas normas regulatórias. É mais

¹²⁹ THALER, Richard; SUNSTEIN, Cass. Libertarian Paternalism is not an oxymoron, *The University of Chicago Law Review*, 2003, p. 1160.

¹³⁰ BRAITHWAITE, John. The essence of responsive regulation, *UBCL Review*, v. 44, 2011, p. 477.

eficiente, em termos práticos, buscar um exemplo dentro das próprias empresas reguladas (a que mais se aproximou de um nível de excelência) e julgar as outras empresas de acordo com esse parâmetro.¹³¹

Antes de aplicar sanções, o foco deve ser na educação e no diálogo com os regulados. Os indivíduos devem ser vistos como dignos de confiança pelo Estado, ainda que eventualmente descumpram uma regra ou outra. Somente no caso de não haver cooperação é que sanções mais severas devem ser aplicadas.¹³²

A regulação responsiva também depende de um diálogo que dê voz às partes interessadas para que possa haver cooperação na hora de definir os resultados desejados e a fiscalização desses resultados. Os eventuais infratores de uma norma só irão confessar o cometimento de qualquer abuso caso se sintam seguros o suficiente de que a colaboração com o regulador irá protegê-los de uma punição mais severa. Por isso, o regulador responsivo tem a importante tarefa de escutar as empresas que está monitorando. A contrapartida é que os regulados devem se mostrar dispostos a melhorar no cumprimento das normas estabelecidas.¹³³

Por fim, e provavelmente o elemento mais importante: a regulação responsiva deve avaliar o seus próprios métodos de tempos em tempos. É preciso reservar um tempo dentro do processo regulatório para analisar se os resultados almejados foram alcançados e, caso a resposta seja positiva, a que custo isso ocorreu. Os dados empíricos, baseados em um método científico, são essenciais para entender os mecanismos de causa e efeito que operam em um sistema.¹³⁴ É justamente isso que este estudo pretende fazer - examinar os efeitos das políticas públicas adotadas no combate à sonegação fiscal e definir como é possível se aproximar da arrecadação desejada.

Modelos de regulação: dissuadir ou persuadir? O *Benign Big Gun* e a Pirâmide Regulatória

Assim como a economia comportamental, a regulação responsiva se interessa pela oposição entre uma análise estritamente racional, de maximização de ganhos, e uma análise fundada em outros fatores. A diferença é que a regulação responsiva não se restringe a

¹³¹ Ibid., p. 478-480.

¹³² Ibid., p. 479.

¹³³ Ibid., p. 478.

¹³⁴ Ibid., p. 481.

argumentos baseados em vieses cognitivos, senão incorpora um discurso sociológico para rejeitar as suposições feitas pelo modelo de escolha racional.¹³⁵

A regulação responsiva propõe a tese de que a regulação é mais eficaz quando existem “*benign big guns*”, ou seja, armas supostamente benignas (pois, em regra, não serão utilizadas) mas que são muito potentes. Portanto, quanto mais as sanções aplicáveis puderem ser mantidas discretas e no pano de fundo, mais a regulação poderá ser feita por meio da persuasão moral. Essa ideia busca contrariar o pressuposto de que o comportamento das empresas reguladas será sempre único e voltado à maximização do lucro.¹³⁶

Conforme o exposto anteriormente, para entender a regulação responsiva, é necessário separar os diferentes tipos de empresas reguladas. A estratégia de regulação precisa ser diferente para cada empresa e direcionada às suas necessidades. É preciso compreender que alguns agentes econômicos só irão cumprir a lei se essa atitude for racional do ponto de vista econômico (se os custos de não obedecer as regras excederem os possíveis benefícios da atividade ilegal). Esse é um tipo de agente regulado. No entanto, existe outra categoria: a maioria dos agentes não faz apenas um cálculo simples para tomar sua decisão. Na verdade, grande parte dos agentes irá cumprir a lei simplesmente porque é a lei.¹³⁷

A regulação responsiva urge considerar que os regulados possuem comportamentos contraditórios em relação à racionalidade econômica, ao respeito às normas legais e à responsabilidade corporativa. Os executivos que tomam decisões dentro de empresas têm duas personalidades que estão sempre em conflito: aquela que busca maximizar o lucro e aquela que sente um dever de respeitar a lei. Em momentos diferentes e em diferentes contextos, cada uma dessas personalidades irá prevalecer.¹³⁸ A questão que surge então é: devemos *persuadir* as empresas reguladas a agir de determinada forma, por meio de incentivos diversos, ou devemos *dissuadir* o comportamento contrário a normas legais?

Uma estratégia que se propõe apenas a persuadir o agente a adequar a sua conduta a prescrição legal será deturpada no momento em que os regulados estiverem mais inclinados à racionalidade econômica é à maximização dos lucros. Por outro lado, a utilização de uma estratégia baseada principalmente na punição de infratores subestima a boa vontade dos agentes quando eles estão motivados por um senso de responsabilidade.¹³⁹

¹³⁵ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: **Transcending the Deregulation Debate**. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 19-25.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid., p. 26.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Ibid., p. 27.

Vale também mencionar o óbvio: a punição é cara e a persuasão é barata. A aplicação excessiva de sanções desperdiça recursos (porque é certo que o Estado terá que arcar com o custo de mais litígios). Esses recursos muitas vezes poderiam ser melhor utilizados se fossem investidos na persuasão dos agentes econômicos.¹⁴⁰

Ademais, a regulação que enfatiza sanções acaba gerando uma cultura de resistência à lei. Isso porque as empresas podem adotar mecanismos para burlar as regras. Mais adiante, veremos como isso se aplica à sonegação do ICMS. A punição leva a um “jogo de gato e rato” entre o regulador e o regulado - as firmas desafiam a regulação encontrando brechas na lei e o Estado precisa criar normas cada vez mais específicas para abranger esses pontos cegos.¹⁴¹

Para exemplificar, Braithwaite criou uma situação hipotética em que um contribuinte está preenchendo a sua declaração de Imposto de Renda e ele pensa em um método de fraudar a administração fiscal. Quase que imediatamente, ele se lembra de que, se assim fizesse, poderia sofrer algum tipo de punição. Isso é o suficiente para que ele não entregue uma declaração falsa. O contribuinte nesse caso nem chega a fazer cálculos racionais sobre as chances de realmente ser punido pela autoridade. Ele se preocupa mais com o fato de que é moralmente errado violar leis tributárias e lembra de que ele se enxerga como um homem honesto. Nesse contexto, o “*benign big gun*” funcionou, pois somente a ameaça de um poder que poderia ser utilizado para punir foi o suficiente para deter a sonegação.¹⁴²

Em um segundo exemplo, no entanto, esse mesmo contribuinte, que fez sua declaração de Imposto de Renda de uma maneira que acreditava ser a correta, recebeu um auto de infração, pois havia se confundido com um ponto específico da lei tributária e alegou que deveria receber uma dedução maior em um valor do que era realmente devido. A administração tributária, nesse caso, já inicia tratando esse contribuinte, que até então se considerava honesto, como um infrator que manipula as normas. O contribuinte se sente ofendido e a sua reação imediata é de querer vencer a fiscalização tributária. Aquela motivação de cumprir as regras foi afastada com uma acusação feita por parte da administração. Nesse caso, a estratégia de “*benign big gun*” não foi utilizada. As autoridades tributárias não mantiveram a punição no pano de fundo, senão já aplicaram sanções imediatamente, acabando com a disposição do contribuinte de colaborar.¹⁴³

¹⁴⁰ Ibid., p. 28.

¹⁴¹ Ibid., p. 29.

¹⁴² Ibid., p. 35.

¹⁴³ Ibid., p. 37.

Para resolver esse problema, a regulação responsiva sugere um modelo de “*tit-for-tat*”, que pode ser melhor traduzido como “olho por olho”. Há grandes semelhanças com a teoria dos jogos e o modelo de dilema do prisioneiro. A motivação da firma é minimizar os custos regulatórios e a motivação do governo é maximizar os resultados de cumprimento das normas. Uma estratégia assim provavelmente irá estabelecer uma cooperação que cria benefícios para ambas as partes. O regulador não precisa utilizar a punição enquanto a firma está cooperando; quando a empresa explora essa postura do regulador e acaba burlando as regras, o regulador aplica sanções.¹⁴⁴

Por fim, a teoria da regulação responsiva é moldada por meio de uma estratégia piramidal de aplicação de sanções. Resumidamente, isso significa que a lei deve ser moldada de modo a prevenir que agentes irracionais causem danos à sociedade, por meio da imposição de sanções duras a esses agentes. No entanto, a lei também deve servir como instrumento de persuasão para os agentes racionais obedecerem às normas.¹⁴⁵

A teoria da regulação responsiva defende que é mais provável que os regulados cumpram as regras quando a regulação é explicitamente feita em forma piramidal, de modo que a maior parte da interação entre o regulador e os regulados ocorre na base da pirâmide - onde o cumprimento da lei é tentado por meio da persuasão. Se e somente se os incentivos persuasivos implementados na base da pirâmide não surtirem efeito, escala-se para os níveis de sanções mais graves: primeiro as sanções civis, depois as criminais e, por fim, a suspensão ou revogação da licença da empresa para funcionar.¹⁴⁶

Confira-se a ilustração da pirâmide de regulação responsiva:

¹⁴⁴ Ibid., p. 30.

¹⁴⁵ Ibid., p. 4-5.

¹⁴⁶ Ibid., p. 6-10.

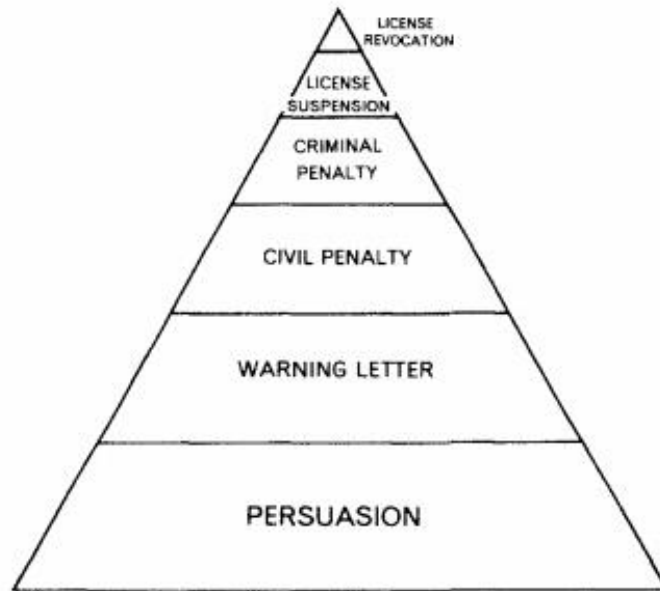


Figura 13 - Pirâmide Regulatória de Braithwaite

A autorregulação regulada

A teoria da regulação responsiva também propõe a *enforced self-regulation*, que nada mais é que uma técnica em que o regulado é incentivado a propor regras para a sua própria conduta. Essas regras, por sua vez, serão impostas e controladas por meio da cooperação entre o Estado e o particular. Ainda assim, essa regulação deve levar em conta o contexto e ser responsiva, atendendo e eventuais mudanças nas demandas do contribuinte.¹⁴⁷

A regulação responsiva presume que os regulados são moralmente responsáveis para moldar o seu comportamento de modo a cumprir com as obrigações impostas pelo regulador sem que seja necessário que o Estado faça algum tipo de intervenção. Assim, a regulação responsiva aposta na autodisciplina do regulado e na crença de que ele está suficientemente comprometido com o sistema para seguir o caminho prescrito pelo regulador.¹⁴⁸

A autorregulação representa um deslocamento da ideia de “governo” para o conceito de “governança”. No primeiro paradigma, o Poder Público cria normas de conduta. No segundo, mecanismos criados pelos regulados tornam-se códigos de conduta e substituem ou complementam a intervenção estatal. A autorregulação é vista como uma alternativa para a

¹⁴⁷ BLACK, Julia. Decentring regulation: Understanding the role of regulation and self-regulation in a “post-regulatory” world, *Current legal problems*, v. 54, n. 1, p. 103-146, 2001.

¹⁴⁸ BRAITHWAITE, Valerie. Responsive Regulation and Taxation: Introduction, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2007, p. 3.

regulação tradicional, pois se afasta da concepção hierárquica de regulação estatal e institui meios menos formais de regular, os quais são executados por instituições privadas.¹⁴⁹

A autorregulação pode ser gerenciada pelo Estado. A regulação responsiva chama isso de “autorregulação regulada”¹⁵⁰. Nesse modelo, o Estado indica algumas premissas para a regulação e as empresas, com base nessas diretrizes, criam códigos de conduta para conseguir adaptar as suas atividades às exigências mínimas dadas pelo Poder Público. A autorregulação regulada evita uma forma de regulação feita de cima para baixo. Assim, assegura a legitimidade da regulação e o reconhecimento da autoridade que faz as normas regulatórias. Isso porque, ao complementar a regulação que foi criada pelo próprio contribuinte, a Administração obtém o consentimento dos regulados. Isso é eficiente porque reduz os custos governamentais, já que não há desgaste do aparelho estatal com a fiscalização e aplicação de sanções.¹⁵¹

Em suma, a autorregulação regulada exige a integração entre o Estado e os particulares, a fim de abrir um espaço para negociações sobre o que funciona para aquele setor. Primeiramente, cada empresa deve propor os seus próprios padrões regulatórios para evitar sanções mais graves. Em segundo lugar, o Estado ratifica essa regulação, analisando se atende ao interesse público. Por fim, o Estado executa as regras regulatórias, aplicando-as ao setor específico e assegurando o seu cumprimento.¹⁵²

Conclusão Parcial

Em conclusão, este Capítulo discutiu as principais características da teoria da regulação responsiva. Demonstrou-se que a teoria surgiu como uma terceira via entre a desregulamentação total (opção pela regulação privada) e a intervenção estatal. A regulação responsiva, ao contrário da economia comportamental, incorpora elementos da discussão sobre a desregulação. Em seguida, foram expostos os princípios da regulação responsiva: a atenção ao contexto do setor regulado, o estabelecimento de um diálogo entre o setor público e privado, a escala de sanções e a avaliação constante dos resultados empíricos. Ademais, foi apresentado o conceito do “*benign big gun*” - que afirma que a regulação é mais eficiente quando a

¹⁴⁹LEVI-FAUR, David. **Handbook on the Politics of Regulation**. Edward Elgar Publishing: Northampton, USA, 2011, p. 4.

¹⁵⁰ “Autorregulação regulada” é a tradução de “enforced self-regulation”. ARANHA, Marcio Iorio. **As formas de autorregulação**. Jota – Análise, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/as-formas-de-autorregulacao-26102019>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2020.

¹⁵¹BLACK, J. Constitutionalising Self-Regulation, *The Modern Law Review*, v. 59, n. 1, 1997, p. 26.

¹⁵²ibid, p. 27

autoridade mantém a ameaça de punição no pano de fundo - e da pirâmide regulatória - que apresenta a escala da persuasão, na base, até sanções severas, no topo. Por fim, a ideia de autorregulação permite que ao Poder Público delegar funções ao setor privado, criando espaço para que os próprios agentes econômicos promovam a governança do mercado.¹⁵³

O próximo capítulo irá aplicar os instrumentos da regulação responsiva a implementação de políticas públicas de combate à sonegação do ICMS, por meio da análise da Lei de Conformidade do Estado de São Paulo (Lei Complementar 1.320 de 6.4.2018) e do Projeto Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo.

CAPÍTULO IV - A REGULAÇÃO RESPONSIVA APLICADA AO COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS

Conforme vimos acima, a regulação responsiva é uma teoria muito útil quando o cumprimento de normas não é algo automático e simples.¹⁵⁴ É isso que ocorre no âmbito do adimplemento do ICMS - os contribuintes nem sempre acham justo ter que declarar e pagar o ICMS, por diversos motivos, como, por exemplo, não enxergar um retorno em termos de serviços públicos providenciados pelo Estado. Nessas situações, regulação responsiva oferece um modelo baseado na cooperação entre o setor público e privado e no reconhecimento dos esforços do contribuinte.

Em regra, a maneira como os operadores do direito tributário (legisladores e aplicadores da lei) enxergam políticas públicas de combate à sonegação é determinada pelo seu trabalho como servidores públicos. Aqueles que trabalham dentro do aparelho estatal são motivados pela identificação com o interesse pública e com a crença de que o Estado deve beneficiar a população. Por isso, o serviço público requer indivíduos confiáveis, disciplinados e que executam tarefas metódicas. Além disso, aqueles que trabalham para a Administração tributária devem seguir regimentos internos e se preocupar com a burocracia dos órgãos estatais.¹⁵⁵ Diante desse cenário, muitas vezes aqueles que têm a responsabilidade de criar políticas

¹⁵³ *ibid.*

¹⁵⁴ JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2001, p. 86.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 87.

regulatórias são regulados de maneira rígida dentro do serviço público e, por isso, acabam regulando o setor privado com normas mais severas.

Nesse sentido, a estratégia tradicionalmente dominante no direito tributário é a dissuasão - a aplicação de sanções para aqueles que não cumprem os preceitos legais. Este capítulo demonstra que a abordagem da dissuasão - também chamada de “comando e controle” parte do pressuposto de que os contribuintes são sempre agentes preocupados com os seus interesses e tiram proveito de qualquer oportunidade de maximizar o seu lucro. No entanto, essas premissas nem sempre se sustentam, pois trata-se de uma solução única que não se adapta a todas as situações.¹⁵⁶ Por outro lado, a regulação responsiva cria um leque maior de opções para o regulador, de modo que pode propiciar uma resposta mais rápida a mudanças na atitude do contribuinte e criar um canal de comunicação entre o Poder Público e o regulado.

5.1 Técnicas de comando e controle: a criminalização da sonegação do ICMS

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu que é possível criminalizar o não recolhimento do ICMS devidamente declarado. O recurso julgado, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso¹⁵⁷, impugna decisão do Superior Tribunal de Justiça em que a Terceira Seção da Corte denegou habeas corpus para afirmar que o não recolhimento de ICMS por parte do réu configura apropriação indébita tributária.¹⁵⁸ Conforme exposto na introdução, este trabalho não pretende analisar o mérito da discussão sobre o enquadramento da conduta no tipo penal em discussão. Por isso, será feita uma breve exposição do caso e, em seguida, passaremos à análise da técnica de comando e controle que é utilizada na decisão favorável à criminalização da conduta.

No caso em análise, dois empresários deixaram de recolher ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco. A defesa alegou que a conduta não constitui o delito de apropriação indébita tributária¹⁵⁹, senão mero inadimplemento fiscal. Na oportunidade, os advogados dos empresários que ajuizaram o HC sustentaram que casos em que os empresários não possuem dinheiro suficiente para recolher o ICMS são frequentes. Isso porque sempre

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ STF. RHC 163.334. Rel. Min. Roberto Barroso. DJ 12.12.2019.

¹⁵⁸ STJ. HC 399.109-SC. Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz. 3ª Seção. DJ 25.11.2018.

¹⁵⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

pagam o salário dos empregados, conforme as prioridades do próprio ordenamento jurídico.¹⁶⁰ Embora a discussão doutrinária seja interessante, a delimitação do objeto deste estudo inclui tão somente um exame das consequências da criminalização que foram debatidas pelos ministros do STF em seus votos.¹⁶¹

As entidades representantes do comércio e da indústria também defenderam que o não recolhimento do ICMS declarado não configura crime tributário. De acordo com Alexandre Ramos, representante da Federação de Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), que compareceu à audiência pública, a Administração tributária não deveria achar que todos aqueles que declaram o ICMS mas não o recolhem devem ser tratados de maneira única, como sonegadores. Na verdade, muitos empresários estão passando por situações difíceis e não têm a pretensão de enganar o Fisco. Na mesma linha, o representante do Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal disse que existem outras sanções que podem ser aplicadas a casos menos graves, como a multa e a ação administrativa. A responsabilização penal deveria se dar apenas em casos mais graves, de fraude e sonegação. Por fim, a Associação Brasileira do Agronegócio, por meio de seu representante, sustentou que a complexidade do sistema tributário brasileiro dificulta o pagamento dos tributos por empresas de pequeno porte. Além disso, pediu para não equiparar o não recolhimento à sonegação ou à corrupção, por ser uma infração mais simples.¹⁶²

Além disso, em seu pedido de ingresso como *amicus curiae* no RHC 163.334, a advogada Angela Maria da Motta Pacheco sustenta:

“Esses pontos deixaram de considerar a realidade jurídica tributária e a realidade jurídica penal tributária: **ao equiparar duas realidades diversas como se fossem da mesma natureza:** 1) não pagamento de tributo gerado em operação própria, declarado e contabilizado; com 2) não recolhimento de ICMS retido e não recolhido pelo substituto tributário. **O tratamento igualitário de situações diversas, a do art. 1.º e do art. 2.º, II, e dos dois diferentes destinatários da norma não deve prevalecer.**”¹⁶³ (grifei)

Nessas falas, identificamos várias características da regulação responsiva. Primeiramente, os advogados que pedem a diferenciação entre os que não pagam o ICMS declarado e aqueles que têm dolo de sonegar fazem um apelo ao Poder Público busque compreender a situação complicada dos empresários brasileiros em um momento de crise

¹⁶⁰ FREITAS, Hyndara. Para Barroso, não recolhimento de ICMS declarado gera concorrência desleal, *Jota*, 12.3.2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/barroso-icms-concorrenca-desleal-12032019>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ file:///Users/mariaclara.farias/Downloads/3.pdf - o que iago mandou

econômica. Ou seja, pedem que o regulador entenda as particularidades do setor regulado, que possui um histórico e um contexto. Em segundo lugar, a Fiesp acusa a o Ministério Público de ser simplista por achar que todos que não pagam o ICMS declarado são sonegadores. Nesse sentido, pede ao regulador que ele tente identificar os diferentes perfis de cada regulado e aplique uma sanção adequada ao comportamento de cada um, em vez de aderir a uma única solução (criminalizar tudo).

O Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal, ao pedir que outras sanções sejam aplicadas ao caso, deseja um modelo piramidal de regulação, em que são aplicadas sanções menos graves a infrações mais leves. O que o Sindicato pede é que não se escale a pirâmide de forma abrupta. A Administração, ao escutar as reclamações da Associação Brasileira do Agronegócio sobre as inúmeras complicações no sistema tributário, poderia criar programas para cooperar com as empresas, educando sobre o correto adimplemento fiscal e tornando o sistema menos complexo.

Desse modo, percebe-se que os representantes do setor regulado (as empresas contribuintes de ICMS) clamam por um canal de diálogo com a Administração para explicar o que os motiva a pagar ou não o ICMS declarado. As empresas buscam uma diferenciação na regulação, a fim de que o regulador reconheça que não estão buscando apenas a maximização do lucro, senão existem outros fatores que influenciam de maneira mais significativa o não adimplemento - como, por exemplo, crises econômicas ou simplesmente falta de informação. A seguir, veremos dois exemplos de como a regulação responsiva pode ser utilizada como alternativa ao método da criminalização (comando e controle) e, assim, atender às demandas trazidas pelos contribuinte no caso em questão.

5.2 O Projeto de Cooperação Fiscal do Estado do Espírito Santo

Em janeiro de 2018, a Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo iniciou um projeto para estabelecer um meio de comunicação simplificado com os contribuintes. De acordo com o site da Sefaz do Espírito Santo,¹⁶⁴ o Projeto de Cooperação Fiscal é parte de um conjunto de iniciativas do governo estadual para melhorar o ambiente de negócios. Com a atualização da Lei de Penalidades Tributárias¹⁶⁵, a qual passou a prever algumas situações em que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá sanar irregularidade, e, com isso, obter

¹⁶⁴ SAMORA, Loureta. Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receta. *Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda*, 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

¹⁶⁵ Lei n. 10.647 de 5 de maio de 2017 do Estado do Espírito Santo.

uma conversão de multas de caráter punitivo em medida de ajuste de conduta. À multa poderá deixar de ser exigida se o valor pendente do ICMS for pago.¹⁶⁶

Como consequência da nova legislação, o governo criou uma plataforma para fazer a autorregularização de inconsistências que forem identificadas pelas Receita Estadual. Em um primeiro momento, o programa focou nas omissões de escrituração fiscal digital (EFD). O projeto foi aplicado a 25 contabilistas, selecionados de maneira aleatória, e aplicado a uma amostra de seus clientes. A partir do momento em que os contabilistas selecionados receberam informações sobre as pendências, tiveram o prazo de 30 dias para regularizá-las, por meio da plataforma da Agência Virtual. Dessa maneira, não precisaram ir até à Sefaz ou a uma Agência da Receita.¹⁶⁷

O caso é emblemático por ter pensado em um novo método para a cooperação entre a Receita e os contribuintes. Antes da implementação do projeto, as empresas só seriam notificadas das irregularidades durante uma auditoria. Com as informações já disponíveis em uma plataforma digital, a empresa é avisada antecipadamente para fazer a autorregularização. Além disso, ao integrar contabilistas no processo, o governo garante que haverá informação suficiente para que a empresa regularize as incongruências. De fato, o subsecretário da Receita afirmou que o objetivo do Projeto de Cooperação Fiscal é justamente melhorar a eficiência fiscal. Por utilizar tecnologia, a fiscalização fica menos custosa e, além disso, o contribuinte pode evitar o pagamento de uma multa por uma irregularidade que, muitas vezes, não era involuntária.¹⁶⁸

O Projeto de Cooperação Fiscal cria um ambiente interativa dentro da Agência Virtual da Receita Estadual. Quando os contribuintes têm acesso às informações, podem apresentar justificativas ou providenciar a correção com redução de multas. Após a regularização por parte do contribuinte, não é preciso enviar e-mail ou qualquer outra correspondência à Receita. Além disso, não é preciso recolher a multa que seria devida.¹⁶⁹

Em novembro de 2018, onze meses após a implementação do projeto piloto, a Cooperação Fiscal implantou novas funcionalidades. Nesse segundo momento, os contribuintes que possuem alguma divergência entre o ICMS declarado na Escrituração Fiscal Digital e não recolhido ou recolhido a menor recebem uma notificação por meio da Agência

¹⁶⁶ art. 132, § 2º da Lei n. 10.647.

¹⁶⁷ SAMORA, Loureta. Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receta. *Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda*, 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ Ibid.

Virtual. Com isso, podem autorregularizar o pagamento. O próprio programa apresenta a data de vencimento para a autorregularização. Portanto, criou-se uma alternativa à criminalização, discutida no item anterior.

Além disso, é possível uma integração entre o contribuinte e o Fisco: o contribuinte pode enviar documentos pelo sistema e, por sua vez, o Fisco faz a detecção automática da correção das inconsistências. Caso o contribuinte não envie o arquivo requisitado dentro do prazo (como o comprovante do recolhimento do ICMS, por exemplo), a Sefaz automaticamente bloqueia a emissão e recepção de documentos fiscais até que a pendência seja sanada.¹⁷⁰

Desse modo, verifica-se que o Programa de Cooperação Fiscal cria uma via de comunicação entre o Fisco e o contribuinte. Assim, é possível que o Fisco, antes de aplicar qualquer sanção, forneça uma oportunidade para o regulado sanar eventuais incongruências, voluntárias ou não. Se isso não for feito dentro do prazo estipulado, escala-se a pirâmide de sanções - isto é, o regulador retira a possibilidade de comunicação, por meio do bloqueio da emissão e recepção de documentos fiscais.

O Planejamento Anual da Receita Estadual para 2018 previu a implantação do programa de cooperação fiscal nos seguintes moldes:

A implantação do sistema denominado Cooperação Fiscal, plataforma interativa acessada pelo contribuinte na AGV, permitirá o saneamento das inconsistências identificadas pela Receita Estadual, mediante comunicação em um ambiente interativo, promovendo um aumento na transparência da relação entre os contribuintes e a administração tributária.¹⁷¹

Além disso, o Planejamento aponta que o Programa foi concebido visando a “diminuição de litigiosidade e ***aumento da eficácia arrecadatória***”.¹⁷² De acordo com o Planejamento, a plataforma do Programa de Cooperação Fiscal aproveita a crescente utilização de documentos eletrônicos e os investimentos feitos em tecnologia pela Receita para buscar mais eficiência na correção de inconsistências no cumprimento de obrigações fiscais. Para isso, o programa cria um espaço para a autorregularização. Com a implantação do Programa, o Fisco Estadual buscou incorporar princípios que simplificam o sistema tributário, como, por exemplo, a interatividade e a segurança jurídica.

Com efeito, o Programa de Cooperação Fiscal aplica a regulação responsiva em diversos aspectos. Primeiramente, cria uma política pública dinâmica, a qual deixa mais fluida

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda. Planejamento Anual - 2º Semestre 2018. Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/downloads/arquivos/Planejamento_ANUAL_da_Receita_Estadual_2S_2018.pdf. Acesso em: 23 de janeiro de 2020, p. 38.

¹⁷² Ibid., p. 39.

a barreira entre o público e o privado, pois permite que o próprio cidadão faça uma parte da regulação por meio da autorregulização de irregularidades fiscais. Em segundo lugar, o Programa de Cooperação Fiscal faz com que a Receita Estadual utilize a pirâmide de estratégias de execução pois, apenas após conceder uma chance ao contribuinte de pagar o que era devido a título de ICMS, começa a sancionar a empresa. Ademais, o Programa não presume que todos os contribuintes que estão inadimplentes estão buscando a maximização do lucro, senão entende que é provável que muitas irregularidades não sejam propositais.

Além disso, o Programa de Cooperação Fiscal possui elementos que o caracterizam como um mecanismo de autorregulação regulada. Isso pois a política pública criada pela Receita Estadual cria uma abordagem em que se exige que as empresas acessem os dados disponibilizados e façam o acompanhamento da sua adimplência. No entanto, esses requisitos são impostos pela Administração de acordo com normas que possibilitam que, caso não sejam cumpridos espontaneamente pelas empresas, o Estado aplique medidas mais graves de comando e controle, como multas. É mais provável que as empresas cumpram suas obrigações antes que seja tomada qualquer medida sancionatória pelo Estado, pois têm acesso aos dados e podem monitorar a regularização de inconsistências. Caso isso não ocorra, o Estado sai do âmbito da abordagem de cooperação e educação para aplicar sanções, executando, portanto, a autorregulação que deveria ter sido feita pelas empresas.¹⁷³

A iniciativa do Governo do Estado do Espírito Santo que projeta um modelo alternativo à criminalização já demonstrou resultados positivos. Em setembro de 2019, isto é, dezoito meses após a implementação do Programa e apenas oito meses após a inclusão da funcionalidade que diz respeito ao ICMS declarado e não pago ou declarado e pago a menor, o Programa atingiu uma arrecadação de R\$ 108.182.928,00 (cento e oito milhões cento e oitenta e dois mil novecentos e vinte e oito reais).¹⁷⁴ Para colocar esse montante em perspectiva, o não pagamento de tributos no ano de 2018 foi na ordem de R\$ 390 bilhões.¹⁷⁵ É dizer, o Programa de Cooperação Fiscal, de nível estadual, foi capaz de arrecadar 21% do montante total de impostos sonegados em 2018, em nível nacional. Dessa forma, conclui-se que a

¹⁷³ FAIRMAN, Robyn; Charlotte, Yapp. Enforced Self-Regulation, Prescription, and Conceptions of Compliance within Small Businesses: The Impact of Enforcement, *Law & Policy*, v.27, n. 4, 2005, p. 492.

¹⁷⁴Governo de Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Sobre o Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em 23.1.2020.

¹⁷⁵AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras, *Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário*, 2009.

aplicação da regulação responsiva ao caso teve um resultado positivo para a arrecadação estatal. O Poder Público gastou pouco, utilizando uma plataforma digital, e arrecadou muito em troca.

5.4 O Programa “Nos Conformes”

No mesmo sentido do Programa de Cooperação Fiscal, o Estado de São Paulo recentemente aprovou a Lei de Estímulo à Conformidade Tributária (Lei Complementar n. 1.320/2018) para estabelecer um relacionamento sólido entre os contribuintes do Estado de São Paulo e a Receita Estadual. A lei determina, no seu art. 1º, os princípios orientadores das medidas tomadas no âmbito da Conformidade Tributária: (i) simplificação do sistema tributária estadual; (ii) boa-fé e previsibilidade de condutas; (iii) segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; (iv) publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; (v) concorrência leal entre os agentes econômicos.¹⁷⁶

Para atender à Lei de Estímulo à Conformidade Tributária, a Secretaria da Fazenda de SP começou a realizar algumas atividades para melhorar a relação entre o Fisco e o contribuinte. Em primeiro lugar, a Secretaria criou o Agendamento Eletrônico, com o intuito de dar uma orientação tributária, disponibilizando um Guia do Usuário e exemplos de casos concretos em que a legislação seria aplicada. Em segundo lugar, o “Nos Conformes” dá uma chance para que o contribuinte realize a autorregulação. O contribuinte recebe a orientação do Fisco para que regularize espontaneamente as suas obrigações tributárias antes que qualquer ação fiscal seja tomada. Caso a irregularidade seja corrigida, não será aplicada nenhuma penalidade.

De acordo com o endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo¹⁷⁷, o “Nos Conformes” tem a expectativa de (i) aumentar a arrecadação sem que haja um aumento da carga tributária, por meio da melhoria da fiscalização dos devedores; (ii) aumentar a eficiência administrativa e modernizar a Secretaria da Fazenda, por meio do uso da tecnologia da informação; (iii) estimular a concorrência leal com a introdução de práticas de fiscalização mais orientadoras, em vez de repressoras, dando ao contribuinte uma oportunidade para regularizar espontaneamente suas obrigações tributárias; e (iv) garantir

¹⁷⁶ ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

¹⁷⁷ Governo de Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Sobre o Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em 23.1.2020.

maior eficiência e possibilitar premiar o comportamento tributário adequado e o correto pagamento dos impostos, dividindo os contribuintes de acordo com o perfil de risco.

Em relação ao Programa de Cooperação Fiscal do Estado do Espírito Santo, o “Nos Conformes” deu um passo além da colaboração entre a Receita e as empresas. O “Nos Conformes” não só permite a autorregularização como também utiliza um sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS. O Decreto n. 64.453/2019 regulamenta a Classificação dos contribuintes do ICMS, que está prevista no art. 5º ao art. 9º da Lei

Complementar n.1.320/2018.¹⁷⁸ O Decreto entra em vigor a partir de 01.09.2019¹⁷⁹; a implantação do Programa, no entanto, será gradual. Até o presente momento, todos os

¹⁷⁸ **Artigo 5º** - Para implementação do Programa “Nos Conformes”, com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, 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 nesta lei complementar.

§ 1º - Para cada critério, os contribuintes serão classificados nas categorias previstas no “caput” deste artigo, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos em conjunto, observadas a forma e as condições estabelecidas em regulamento.

§ 2º - A aplicação dos critérios de classificação levará em conta exclusivamente os fatos geradores ocorridos após a data da publicação desta lei complementar.

§ 3º - Serão classificados na categoria “E” os contribuintes na situação cadastral não ativa, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

§ 4º - O enquadramento na categoria “NC” (Não Classificado) terá caráter transitório:

1 - em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação;

2 - quando do início das atividades do contribuinte;

3 - quando se tratar de fornecedor estabelecido no exterior;

4 - nas demais hipóteses previstas em regulamento.

§ 5º - A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos nesta lei complementar, conforme dispuser o regulamento, que também poderá levar em consideração o porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte.

§ 6º - A classificação do contribuinte em qualquer das categorias previstas nesta lei complementar será revista periodicamente, conforme dispuser o regulamento.

Artigo 6º - O contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída, que ficará disponível para consulta pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda na internet.

§ 1º - O contribuinte poderá se opor à divulgação de sua classificação no portal eletrônico, hipótese em que a classificação do contribuinte:

1 - não será prejudicada pela referida oposição;

2 - será considerada para fins de aplicação do disposto no inciso III do artigo 5º, para os contribuintes com quem mantenha relação comercial;

3 - poderá ser informada pontualmente aos contribuintes mencionados no item 2.

§ 2º - O contribuinte poderá requerer justificadamente a correção de erro material na aplicação dos critérios de classificação pela Administração Tributária, conforme dispuser o regulamento.

Artigo 7º - A classificação pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorrerá em função do tempo de atraso no pagamento.

§ 1º - Não serão considerados os créditos tributários com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo, ou de pequeno valor fixado em regulamento.

§ 2º - Caso determinado débito, anteriormente suspenso, venha a perder a tutela judicial da suspensão da exigibilidade, caberá ao contribuinte comprovar o reestabelecimento da suspensão da exigibilidade a qualquer tempo, mediante reprocessamento administrativo perante a Secretaria da Fazenda, cujo resultado deverá restar refletido no “rating” do contribuinte, a qualquer tempo, nos termos desta lei complementar.

§ 3º - Não poderá ser classificado na categoria “A+” o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 2 (dois) meses.

§ 4º - Será classificado na categoria “D” o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 6 (seis) meses.

§ 5º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”.

Artigo 8º - 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.

contribuintes do ICMS do Regime Periódico de Apuração (RPA) já foram classificados. Ainda não foram classificados os Contribuintes do Simples Nacional, MEI e Produtores Rurais. A partir de 21.08.2019, já estava disponível o acesso ao Sistema aos contribuintes e seus contabilistas.¹⁸⁰

§ 1º - Será classificado na categoria "A+" o contribuinte com 98% (noventa e oito por cento) de aderência.

§ 2º - Será classificado na categoria "D" o contribuinte com menos de 90% (noventa por cento) de aderência.

§ 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias "A+" e "D".

§ 4º - O contribuinte que concordar com a divergência apontada pela Administração Tributária poderá solicitar prazo adicional para correção de seus sistemas e procedimentos, observando-se que, no caso de deferimento da solicitação, e desde que a correção tenha sido realizada no prazo assinalado pela Administração Tributária, a divergência não prejudicará a classificação do contribuinte.

§ 5º - A Administração Tributária poderá reduzir ou suspender as contrapartidas previstas no Capítulo IV desta lei complementar, dependendo do impacto da divergência na situação geral de conformidade do contribuinte, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Artigo 9º - A classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte considerará 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".

§ 1º - Será classificado na categoria "A+" o contribuinte com no mínimo 70% (setenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias "A+" ou "A", e no máximo 5% (cinco por cento) na categoria "D".

§ 2º - Será classificado na categoria "D" o contribuinte com menos de 40% (quarenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias "A+", "A" ou "B", ou mais de 30% (trinta por cento) na categoria "D".

§ 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias "A+" e "D".

§ 4º - O fornecedor enquadrado na categoria "NC" (Não Classificado) não será considerado para efeito da classificação prevista no "caput" deste artigo, salvo se houver concentração relevante de fornecedores nessa categoria em relação ao mesmo contribuinte, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Artigo 10 - A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer 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, para transmissão eletrônica de informações fiscais.

§ 1º - A transmissão de informações será providenciada diretamente pelo próprio fornecedor ou por meio de convênio celebrado entre a Secretaria da Fazenda e o órgão responsável pela administração tributária da unidade federada de origem.

§ 2º - As informações transmitidas serão utilizadas exclusivamente para a classificação do fornecedor em uma das categorias referidas no artigo 5º.

§ 3º - No caso de falta de transmissão de informações do fornecedor, será adotada automaticamente a classificação na categoria "D".

Artigo 11 - Para fins de classificação dos 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 Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o regulamento poderá estabelecer parâmetros de conformidade e respectivas formas de apuração diferenciados em relação aos estabelecidos para as demais empresas.

Artigo 12 - A classificação de que trata o artigo 5º desta lei complementar poderá ser implementada gradualmente pela Secretaria da Fazenda em função do regime de apuração do contribuinte, do porte empresarial, da atividade econômica e de outros fatores previstos no regulamento.

Artigo 13 - As alterações dos critérios de classificação serão precedidas de consulta pública e entrarão em vigor após o decurso de pelo menos 6 (seis) meses, contados da data da sua publicação.

¹⁷⁹ **Artigo 6º** - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 01-09-2019.

¹⁸⁰ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Implantação Gradual de Classificação dos Contribuintes do ICMS. Disponível em:

O Regime Periódico de Apuração (RPA) classifica as empresas de acordo com três critérios. A primeira classificação é feita de acordo com o critério de adimplência. Para tanto, a Administração utiliza o critério do tempo de atraso na entrega da Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA), a qual é o instrumento por meio do qual o contribuinte do ICMS resume as suas informações econômico-fiscais e apura o valor do imposto que é devido. A empresa será classificada com “Adimplência D” se não tiver entregue todas as GIAs do período avaliado. Se desde a última classificação a empresa tiver entregue alguma GIA do período avaliado, com atraso superior a 7 (sete) dias, também terá Classificação de Adimplência “D”. Uma vez que a declaração for feita, a Classificação de Adimplência depende da faixa na qual o máximo de dias de atraso que a empresa efetuou o pagamento ou parcelamento dos débitos de ICMS, de acordo com a seguinte tabela:¹⁸¹

Máximo de dias de atraso no pagamento dos débitos de ICMS:				
A+	A	B	C	D
até 60 dias	até 90 dias	até 120 dias	até 180 dias	mais de 180 dias

Figura 14 - Classificação de acordo com o critério “atraso no pagamento dos débitos de ICMS”

A empresa também é classificada de acordo com o Critério de Aderência. Essa classificação se baseia na entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD)¹⁸². Segundo esse critério, a empresa com pelo menos uma EFD não entregue no período avaliado terá Percentual de Aderência = 0% e Classificação de Aderência “D”. Do mesmo modo, a empresa que entregou alguma EFD do período avaliado com atraso superior a 7 (sete) dias terá Percentual de Aderência = 0% e Classificação de Aderência “D”. Também terá Classificação de Aderência “D” a empresa com EFD entregue sem a escrituração de qualquer um dos livros fiscais obrigatórios. Para as empresas que não se enquadrarem em algum desses critérios, a

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Implanta%C3%A7%C3%A3o-Gradual.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

¹⁸¹ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

¹⁸² Arquivo digital que reúne um conjunto de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Classificação de Aderência depende da faixa na qual o percentual de aderência da empresa se encontra, de acordo com a seguinte tabela:¹⁸³

Percentuais mínimos de aderência:				
A+	A	B	C	D
mais de 98%	mais de 96%	mais de 94%	mais de 90%	menos de 90%

Figura 15 - Tabela de Classificação de Aderência - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”.

Por fim, a Classificação Geral das empresas enquadra a empresa em cinco grupos distintos. No Grupo 1, são classificadas as empresas com menos de 5 (cinco) meses de atividade no último dia do período avaliado. Essa empresa terá Classificação Geral “NC” (Não Classificada). No Grupo 2, enquadra-se a empresa que possuir algum estabelecimento na situação “Nulo” ou “Inapto” cujo ato de ofício tenha sido realizado há menos de 5 anos (contados até o último dia do mês anterior ao mês da classificação). Essas empresas terão Classificação Geral “E”. O Grupo 3 é composto pelas empresas que possuem algum estabelecimento na situação “Suspenso” em consequência de ação fiscal, exigência documental, falta de informação cadastral ou preventivamente por não localização há mais de 1 (um) mês (contados até o último dia do mês anterior ao mês da classificação). Essas empresas têm Classificação Geral “E”. O Grupo 4 reúne as empresas com Classificação de Adimplência “D” e terá no máximo a Classificação Geral “D”. Por fim, o Grupo 5 atribui Classificação Geral às empresas de acordo com a média das Classificações de Adimplência e Aderência, exceto se a empresa receber outra classificação devida às outras regras gerais.¹⁸⁴ Desse modo, temos que as Regras para a Classificação Geral obedece à tabela abaixo:

Grupo	Empresa	Classificação Geral
G1	Empresa com menos de 5	“NC” (Não Classificada)

¹⁸³ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

¹⁸⁴ Ibid.

	(cinco) meses de atividade no último dia do período avaliado	
G2	Empresa que possui algum estabelecimento na situação “Nulo” ou “Inapto” cujo ato de ofício tenha sido realizado há menos de 5 anos (contados até o último dia do mês anterior ao mês da classificação)	“E”
G3	Empresa que possuir algum estabelecimento na situação “Suspenso” em consequência de ação fiscal, exigência documental, falta de informação cadastral ou preventivamente por não localização há mais de 1 (um) mês (contados até o último dia do mês anterior ao mês da classificação)	“E”
G4	Empresa com Classificação de Adimplência “D”	“D”
G5	Empresa que não recebeu outra classificação devido às outras regras gerais	Média das Classificações de Adimplência e Aderência

Figura 16 - Tabela com Regras para a Classificação Geral - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”

De acordo com o próprio endereço eletrônico da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, a Classificação de Contribuintes do ICMS “utiliza o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova lógica de atuação da Administração Tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes”.¹⁸⁵ O intuito da Classificação é justamente distribuir os perfis de risco de cada contribuinte em segmentos.

Nessa perspectiva, resta claro que o Programa incorpora elementos da pirâmide regulatória de Braithwaite, pois o regulador criou uma estratégia baseada nos riscos e na reputação de cada empresa contribuinte. Assim, a lógica desse modelo de regulação é

¹⁸⁵ Ibid.

responsiva ao comportamento de cada empresa e ao nível de colaboração entre a empresa e a Administração Pública no âmbito da plataforma digital do Nos Conformes.¹⁸⁶ Com isso, a Receita Estadual enfrenta menos dificuldades no momento de prever a arrecadação de cada segmento da classificação. Isso facilita a estratégia de fiscalização, que deve ser mais voltado aos grupos que apresentam maior risco - isto é, aos grupos com Classificação “D”.

A pirâmide regulatória do Programa é dividida em seis categorias, entre A+ e E, em ordem decrescente de conformidade, de acordo com a seguinte figura:

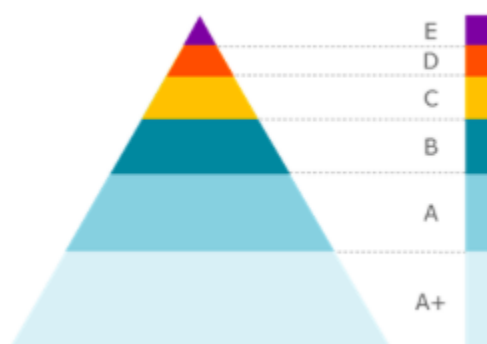


Figura 17 - Pirâmide de Risco da Classificação Geral - Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”¹⁸⁷

Assim como o Programa de Cooperação Fiscal, do Espírito Santo, o “Nos Conformes” paulista é baseado nos princípios da autorregulação regulada. O Fisco disponibiliza orientações às empresas e as auxilia na autorregularização de eventuais incongruências. Caso uma empresa não utilize os benefícios providenciados pela cooperação, o Fisco “não deixa de aplicar a força da lei”¹⁸⁸ - ou seja, as empresas serão punidas caso não façam a própria regularização. O art. 14 da Lei Complementar n. 1.320/2018 prevê a autorregularização como mecanismo de incentivo aos contribuintes.¹⁸⁹

¹⁸⁶ BLACK, Julia; BALDWIN, Robert. Really responsive risk-based regulation, *Law & Policy*, v. 32, n. 2, 2010, p. 183.

¹⁸⁷ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ **Artigo 14** - A Secretaria da Fazenda incentivará os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio dos seguintes procedimentos, sem prejuízo de outras formas previstas na legislação: (...)

O art. 16, por sua vez, prevê as contrapartidas ao contribuinte que fizer uma autorregulação efetiva. Esse regime de trocas concedidas aos regulados em troca da sua colaboração concretiza uma das premissas centrais da regulação responsiva: para ser eficiente, os instrumentos regulatórios precisam se adaptar às condutas dos regulados. As ações do regulado serão determinantes para estabelecer se uma resposta mais intervencionista é necessária. Assim, os responsáveis por executar a lei devem primeiro se atentar à capacidade dos contribuintes de conduzir a autorregulação. Essa teoria constrói um modelo dinâmico, em que os pontos fracos daqueles que não cooperam é compensado pelos pontos fortes dos que promovem a autorregulação eficiente.¹⁹⁰

De acordo com a legislação, o contribuinte fará jus a contrapartidas de acordo com a classificação que lhe for atribuída. Por exemplo, os contribuintes classificados na categoria “A+” terão acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, que consiste na realização de trabalhos analíticos ou de campo pelo Agente Fiscal, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa. Além disso, poderão observar procedimentos fiscais simplificados, dentre outros benefícios. As contrapartidas são oferecidas aos contribuintes classificados até a categoria “C”. Os contribuintes da categoria “D” em diante não recebem nenhum tipo de contrapartida.¹⁹¹

¹⁹⁰ when to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond

¹⁹¹ **Artigo 16** - De acordo com a classificação atribuída nos termos do artigo 5º desta lei complementar, o contribuinte fará jus às seguintes contrapartidas, na forma e condições estabelecidas em regulamento:

I - categoria “A+”:

- a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- b)** autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c)** efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d)** 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;
- e)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f)** 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, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- g)** 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, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- h)** transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

II - categoria “A”:

- a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;

Os contribuintes de alto risco serão considerados devedores contumazes. Eles ficarão sujeitos a regime especial para cumprimento das suas obrigações tributárias. Serão considerados devedores contumazes os contribuintes que (i) possuem 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; e (ii) possuir 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.

b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

c) efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

d) 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;

e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;

f) 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, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

g) 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, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

III - categoria "B":

a) autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

b) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;

c) 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, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

IV - categoria "C": 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, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Artigo 17 - O regulamento desta lei complementar 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 tributárias.

Artigo 18 - A lavratura de auto de infração e imposição de multa que constate a conduta dolosa, a ocorrência de fraude ou a prática de simulação pelo contribuinte, acarretará a suspensão das contrapartidas previstas neste capítulo, pelos seguintes prazos:

I - até o máximo de 1 (um) ano, se o respectivo crédito tributário for objeto de extinção ou de parcelamento celebrado e que esteja sendo regularmente cumprido;

II - até o máximo de 2 (dois) anos, cujo término será antecipado no caso de prolação de decisão definitiva favorável ao contribuinte na esfera administrativa.

Parágrafo único - Também poderá acarretar a suspensão das contrapartidas pelo prazo máximo de 1 (um) ano, conforme dispuser o regulamento, o embaraço à fiscalização ou a reincidência na prática de irregularidade já indicada pela Administração Tributária ao mesmo contribuinte.

O regime especial pode consistir, por exemplo, em medidas como: a obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar; impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS; plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte.

Por fim, apesar de ser recente, alguns dados já foram levantados sobre os resultados do “Nos Conformes”. De acordo com a Fazenda do Estado de São Paulo, 1.523 Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (fiscais do ICMS de SP) participaram do Programa em Maio de 2019. Foram realizados, entre Maio de 2018 e Maio de 2019, 13.646 atendimentos de orientação em Postos Fiscais. Um total de 59.537 dados cadastrais foram atualizados. Quanto à autorregulização, 6.869 avisos foram emitidos.¹⁹²

4.5 Conclusão parcial

A aplicação da teoria da regulação responsiva às duas abordagens de combate à sonegação do ICMS analisadas traz conclusões que confirmam a hipótese de que programas baseados em incentivos são eficientes e geram resultados positivos. A criminalização, analisada no item 4.1, não está em conformidade com os pressupostos da regulação responsiva. Por outro lado, o Programa de Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo, e o Programa “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, utilizam uma estratégia responsiva e apresentaram consequências relevantes em termos de arrecadação.

A criminalização da sonegação do ICMS não contempla o recomendado pela teoria da regulação responsiva. Isso porque, em primeiro lugar, o enquadramento da conduta de declarar o ICMS mas não recolher o valor devido como delito de apropriação indébita tributária, implementada pelo Supremo Tribunal Federal, não distingue entre os diversos perfis de contribuintes. Na verdade, a criminalização presume que todos aqueles que realizam a conduta de não recolher o ICMS já declarado o fizeram pelo mesmo motivo - para maximizar os seus ganhos. Assim, essa estratégia ignora o fato de que, muitas vezes, o não pagamento decorre da falta de informação ou de crises econômico-financeiras temporárias.

¹⁹² Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Resultados do Programa “Nos Conformes” no 1º ano de implantação. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

A criminalização não aplica a pirâmide de execução de sanções, pois escala diretamente para o nível máximo de intervenção estatal: a aplicação de uma sanção criminal. Nesse sentido, os resultados para a arrecadação, embora ainda não possam ser mensurados, tendem a ser contraproducentes. Isso porque, ao invés de declarar o valor devido a título de ICMS, as empresas podem burlar as regras e simplesmente não entregar a declaração, a fim de fugir do risco de incorrer em uma sanção criminal. Se isso ocorrer, o Estado arrecada menos recursos e, portanto, os serviços públicos podem ser prejudicados.

Por outro lado, os programas “Cooperação Fiscal” e “Nos Conformes” são fiéis à origem da regulação responsiva, pois providenciam uma terceira via entre a intervenção estatal total e a regulação privada. Os dois programas permitem a realização da autorregulação regulada, em que as empresas podem fiscalizar as suas próprias incongruências fiscais e corrigi-las antes que o Estado tome qualquer medida sancionadora. Caso as empresas não tomem a iniciativa de regularizar as pendências fiscais, a Administração Pública faz valer a lei por meio de sanções.

Em um primeiro momento, o Poder Público mostra ao contribuinte que vale a pena cooperar, persuadindo o contribuinte para o caminho do adimplemento. No entanto, se isso não for efetivado a dissuasão começa a ser aplicada. No Programa de Cooperação Fiscal isso ocorre por meio da aplicação de multas e, no “Nos Conformes”, por meio da figura do devedor contumaz.

Ambos os programas compreendem que existem diversas motivações para o não pagamento do ICMS devido. Por isso, criam medidas para educar os contribuintes sobre como o valor devido deve ser calculado e pago. Desse modo, não consideram que todos os contribuintes que possuem pagamentos atrasados estão em busca da maximização do lucro. Pelo contrário, os programas diferenciam os diferentes perfis de contribuintes. O “Nos Conformes” faz isso de maneira mais óbvia, pois faz um cálculo sobre o risco específico que cada empresa representa para a arrecadação, por meio da Classificação dos Contribuintes do ICMS.

Os exemplos de políticas públicas analisados aplicam a pirâmide regulatória, pois primeiro apostam no diálogo e na autorregularização para, posteriormente, escalar a pirâmide e aplicar sanções. No “Nos Conformes” a dissuasão é utilizada por promover medidas que são aplicáveis tão somente aos devedores contumazes, os quais são o grupo de contribuintes de maior risco.

Por fim, ambos os programas já divulgaram números que demonstram os efeitos da implementação. Com isso, cumpre-se o pressuposto da regulação responsiva de que a análise

de resultados é essencial para aprimorar as políticas públicas. Os resultados nos dois casos foram positivos e indicam que os programas estão sendo eficientes no combate à sonegação do ICMS.

CONCLUSÕES

Este estudo contribui para o debate sobre a relação entre programas estaduais para o combate à sonegação e estratégias que aplicam as prescrições de economia comportamental e de regulação responsiva. Foram aplicadas duas teorias à análise de estratégias que almejam dar uma solução ao problema da elaboração de políticas públicas eficazes contra a sonegação fiscal: a economia comportamental e a regulação responsiva. A pergunta que buscou-se responder é: “como a economia comportamental e a regulação responsiva se relacionam aos programas para combate à sonegação do ICMS implementados após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003?”

A hipótese testada é de que a aplicação da economia comportamental e da regulação responsiva à questão da sonegação do ICMS apontam para soluções semelhantes, qual seja: os programas de combate à evasão fiscal baseados em incentivos apresentam resultados melhores do que aqueles que se fundamentam tão somente na expectativa de que os indivíduos façam cálculos racionais de custos e benefícios na hora de decidir se irão sonegar ou não.

O Capítulo I expôs os principais argumentos da teoria da economia comportamental. Dentre eles, destaca-se que a economia comportamental tem como objetivo incorporar incentivos para estimular indivíduos a adotarem o comportamento desejado. Nesse sentido, a teoria parte da premissa de que é preciso corrigir aspectos insatisfatórios da economia clássica, tal como a previsão de que os agentes do mercado tomam suas decisões com base exclusivamente em análises racionais, por meio de cálculos sobre a chance de ser punido e os ganhos que seriam obtidos com o comportamento infrator. A economia comportamental sugere que políticas públicas que incorporam a premiação pela adoção do comportamento desejado e/ou fazem um apelo aos valores que são caros à sociedade são mais eficientes do que técnicas de dissuasão.

Os exemplos de experimentos realizados pelo *Behavioural Insights Team*, órgão governamental do Reino Unido, demonstram como mudanças simples podem surtir um efeito significativo. Por exemplo, o envio de cartas que contenham uma mensagem avisando ao contribuinte que os outros membros da sua sociedade pagam seus tributos de maneira tempestiva foi capaz de aumentar em 15% a arrecadação do governo proveniente dos

destinatários desta carta.¹⁹³ Além disso, outra pesquisa realizada pelo mesmo órgão afirmou que a facilitação do processo de pagar tributos teve um impacto de 25% na arrecadação para o grupo que recebeu uma mensagem personalizada, encorajando-o a quitar os seus débitos fiscais.¹⁹⁴

Do mesmo modo, a economia comportamental pode ser aplicada para fundamentar o sucesso de programas de nota fiscal adotados por diferentes estados. O Capítulo II analisou três políticas públicas similares: o “Todos Com a Nota”, do Estado de Pernambuco; o “Nota Fiscal Paulista”, do Estado de São Paulo; e o “Nota Legal, do Distrito Federal. Esses programas criam diferentes incentivos para o consumidor de bens, mercadorias e serviços pedir a emissão da nota fiscal. Com isso, a Secretaria da Fazenda estadual tem mais informações para promover a fiscalização do pagamento dos valores corretos do ICMS, já que pode comparar os valores das vendas, registrados no documento fiscal, com os valores declarados pelos estabelecimentos.

Restou comprovado que todos os três programas tiveram resultados positivos na arrecadação do ICMS. O “Todos Com a Nota”, que vigorou em Pernambuco entre 2007 e 2015, instituiu duas vertentes de funcionamento: o Módulo Esportivo e o Módulo Solidário. Módulo Esportivo, o consumidor que pede a emissão da nota fiscal é premiado com ingressos para jogos de futebol. Por outro lado, o Módulo Solidário cria um incentivo para a promoção de ações de responsabilidade social, pois concede prêmios a instituições governamentais sem fins lucrativos. As instituições recebem doações de cupons fiscais de outros consumidores e, com isso, podem receber ajuda governamental na proporção desses cupons. O “Todos com a Nota” surtiu mais efeitos no Módulo Esportivo. De fato, 52,5% dos entrevistados na pesquisa feita por Silva¹⁹⁵ afirmaram pedir a nota fiscal para poder adquirir ingresso para jogos de futebol. Ou seja, o incentivo ao consumidor aumentou a emissão de documentos fiscais recolhidos, conforme mostra a Figura 9, auxiliando o Estado na fiscalização tributária, pois a Secretaria da Fazenda dispõe de informações mais acertadas sobre a quantidade e os valores de venda sendo realizados.

O Programa Nota Fiscal Paulista (NFP) também se baseou em incentivos para o consumidor pedir o documento fiscal ao realizar uma compra. O Nota Fiscal Paulista restituiu ao cidadão o correspondente a 30% (trinta por cento) do valor do ICMS cobrado pela compra.

¹⁹³BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt. *Cabinet Office London*, v. 285, 2012, p. 3-10.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p 26.

¹⁹⁵ SILVA, Robson Martins de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa *Todos com a Nota*, do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Mestrado - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, p. 85, 2012.

As vantagens econômicas podem ser diretas, depositados em conta bancária do cidadão, ou abatidas do valor devido no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Além disso, o governo paulista realiza sorteios em que o consumidor pode participar. A possibilidade de pedir um prêmio cria um estímulo a mais para o consumidor, pois os valores do prêmio podem chegar até R\$ 1 milhão.¹⁹⁶ Entre 2010 e 2014, o valor arrecadado pelo Estado de São Paulo a título de ICMS aumentou em média 12,3%, devido Nota Fiscal Paulista.¹⁹⁷ Além disso, o número de usuário do programa aumentou consideravelmente desde o seu início em 2007 - quando havia 275.577 cadastrados. Em 2019, o número de cadastrados atingiu mais de 20 milhões.¹⁹⁸ Em conclusão, o NFP apresentou resultados positivos na arrecadação do ICMS.

Por fim, o Nota Legal, do Distrito Federal, que foi inspirado no Nota Fiscal Paulista, permite que os créditos obtidos por meio do pedido do documento fiscal sejam resgatados em dinheiro, por meio de depósito em conta corrente ou poupança ou utilizados no abatimento do valor do IPTU e do IPVA. O Nota Legal, nos mesmos moldes do Nota Fiscal Paulista, também realiza sorteios. Entre 2003 e 2013, a quantidade de documentos fiscais declarados aumentou consideravelmente, como se percebe na Figura _____. Além disso, por mês, em média, o programa trouxe um aumento de R\$ 1.170.167,00 na arrecadação do ICMS, entre 2008 e 2013.¹⁹⁹ Nesse sentido, a exemplo dos programas mencionados anteriormente, o Nota Legal também apresentou resultados relevantes na arrecadação do Fisco estadual.

Confirma-se, portanto, a hipótese de que as políticas públicas que aplicam incentivos comportamentais, em vez de supor que o comportamento do contribuinte será completamente racional (por meio de um cálculo de perdas e ganhos), apresentam resultados positivos na arrecadação do ICMS.

A regulação responsiva sugere que a cooperação entre o Estado e agentes privados é uma maneira eficiente de criar estratégias regulatórias. Isso porque, quando há cooperação, a regulação é vista como legítima, pois permite a participação dos regulados na determinação

¹⁹⁶ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Prêmio de R\$1 milhão da Nota Fiscal Paulista sai para moradora da Capital, 2019. Disponível em: [https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R\\$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx). Acesso em 23 de janeiro de 2020.

¹⁹⁷ SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013.

¹⁹⁸ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <http://nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/relacao.asp>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

¹⁹⁹ ROCHA, Anderson Silva. PROGRAMAS DE INCENTIVO FISCAL: O impacto do Programa Nota Legal na arrecadação de ICMS do Setor Terciário. Orientador: Marcelo Driemeyer Wilbert.. 2013. Monografia - Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília.

das normas que lhes serão aplicadas. Quando esse processo é feito da maneira correta, os regulados confiam mais no Estado e estarão mais dispostos a cumprir as regras estabelecidas. Além disso, o Estado deve buscar atender às diferentes demandas dos perfis específicos de cada regulado, compreendendo que nem todos os contribuintes de ICMS possuem as mesmas motivações para sonegar.

O modelo piramidal de sanções proposto pela regulação responsiva cria a possibilidade de diálogo com o infrator antes de serem aplicadas sanções mais severas. Fatores como pressão social e a possibilidade de correção de erros devem preceder a aplicação de punições graves. As empresas que cometem erros não propositais e conseguem saná-los a tempo precisam ser tratadas de maneira diferente daquelas que insistentemente incorrem nas mesmas infrações e não se mostram dispostas a mudar de comportamento.

Os fundamentos da regulação responsiva aplicados a políticas públicas de combate à sonegação do ICMS foram analisados no Capítulo IV por meio de dois projetos implementados em estados diferentes. Primeiramente, o Projeto de Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo, faz parte de um conjunto de iniciativas do governo estadual para melhorar o ambiente de negócios. O Projeto atualiza a Lei de Penalidades Tributárias para dar uma oportunidade ao sujeito passivo da obrigação tributária de sanar eventuais irregularidades. Com isso, o governo permite que os contribuintes façam uma espécie de autorregulação de inconsistências identificadas pela Receita Estadual. Caso o contribuinte não regularize a sua situação, terá que arcar com uma multa fiscal e não receberá documentos fiscais até que a inconsistência seja sanada. Em setembro de 2019, isto é, dezoito meses após a implementação do Programa e apenas oito meses após a inclusão da funcionalidade que diz respeito ao ICMS declarado e não pago ou declarado e pago a menor, o Programa atingiu uma arrecadação de R\$ 108.182.928,00 (cento e oito milhões cento e oitenta e dois mil novecentos e vinte e oito reais).

No mesmo sentido, a Lei “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, também confere uma oportunidade ao contribuinte para realizar a autorregulação. O Fisco orienta o contribuinte a espontaneamente regularizar as suas obrigações tributárias antes de que qualquer ação fiscal seja iniciada. Se a irregularidade é corrigida, não se aplica nenhuma penalidade. Além disso, o programa criou uma classificação para as empresas contribuintes em diferentes perfis de risco. De acordo com o endereço eletrônico da Secretaria de Fazenda, a Classificação de Contribuintes do ICMS *“utiliza o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova lógica de atuação da Administração Tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado*

às diferentes categorias de contribuintes".²⁰⁰ Nota-se, portanto, o objetivo de distinguir os regulados de acordo com o risco ao Erário que representam, a fim de que a regulação seja específica para cada grupo, sendo que os com as melhores classificações possam ter benefícios fiscais.

Desse modo, os resultados obtidos a partir da análise de dois programas que incorporam a regulação responsiva demonstram que existe uma correlação entre esse tipo de programa e o aumento de arrecadação estatal. Por isso, confirma-se a hipótese de que não só a economia comportamental, mas também a regulação responsiva, resulta em políticas eficientes que são capazes de reduzir a sonegação fiscal.

Por fim, a análise do RHC 163.334, que discute a criminalização do não recolhimento de ICMS regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, demonstra que existe também uma tendência de aplicação da técnica de comando e controle, a qual parte da premissa de que os contribuintes estão sempre preocupados com a maximização do lucro. De acordo com essa hipótese, faria sentido criminalizar a conduta, pois uma punição mais rigorosa levaria à dissuasão, reduzindo a probabilidade de o agente sonegar o ICMS. Como o caso há muito pouco tempo pelo Supremo Tribunal Federal, não foi possível examinar dados empíricos que decorrem da estratégia de criminalização.

No entanto, pela leitura das manifestações das entidades admitidas como amici curiae no caso, depreende-se que a confirmação da criminalização de sonegação do ICMS, que já foi adotada pelo STJ, levaria a uma relação de desconfiança entre o regulado e regulador, o que, de acordo com a regulação responsiva, nada faria para solucionar a sonegação. De fato, a aplicação da punição mais grave possível - uma condenação criminal - não busca compreender a complexidade da questão da sonegação fiscal e as diferentes motivações dos contribuintes que não recolhem o ICMS. De acordo com as entidades que contribuíram ao processo, a técnica de comando e controle não é flexível o suficiente para ter impactos significativos no comportamento do regulado. Na verdade, a adoção dessa estratégia pode ter o efeito contrário daquele esperado: criminalizar o não recolhimento do valor declarado pelo contribuinte pode levar empresários a simplesmente não declararem a menor o valor do ICMS devido, ou a simplesmente não preencher a declaração, fugindo do enquadramento no tipo penal do art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/1990.

²⁰⁰ Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Resultados do Programa "Nos Conformes" no 1º ano de implantação. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

O presente estudo também constatou que a economia comportamental e a regulação responsiva possuem alguns pontos em comum no que diz respeito à elaboração de políticas públicas. Em primeiro lugar, ambas as teorias valorizam a constante avaliação empírica de programas implementados, a fim de questionar se o modelo atual está em conformidade com as motivações do contribuinte, que podem mudar com o tempo. Além disso, os dois métodos encorajam a cooperação e a troca de informações entre o contribuinte e o regulador.

Por outro lado, as duas teorias apresentam algumas divergências. Em primeiro lugar, a o lugar da intervenção estatal em cada linha de pensamento é diferente. A vertente da economia comportamental analisada defende que a intervenção estatal ideal é aquela baseada no “paternalismo libertário”, em que o Estado, por meio de incentivos, ajuda os cidadãos a tomarem a melhor decisão, sem que isso leve a uma perda de liberdade de escolha. Por outro lado, a regulação responsiva não cria uma única diretriz para a intervenção estatal. Pelo contrário, a teoria sustenta que, dependendo da situação, será necessário mais ingerência estatal; no entanto, existem casos em que a autorregulação já alcança os resultados desejados. Por outro lado, quando a empresa recusa a cooperar com o regulador, ela perde completamente a sua liberdade de escolha (de sugerir modelos de regulação) e terá que seguir todos os parâmetros estabelecidos pelo Estado. Portanto, é preciso buscar um equilíbrio na interação entre agentes públicos e privados.

Ademais, a regulação responsiva se preocupa com a aplicação de sanções quando uma empresa não cumpre as normas estabelecidas. Para casos mais triviais, aplica-se uma sanção leve; para casos mais graves, uma mais pesada. Pelo contrário, a economia comportamental se atém tão somente aos incentivos para que o cidadão cumpra as regras, mas não diz nada sobre a graduação de sanções. Nesse ponto, a regulação responsiva complementa a economia comportamental.

Em suma, esta pesquisa confirmou a hipótese de que políticas públicas que incorporam os fundamentos tanto da economia comportamental quanto da regulação responsiva são capazes de aumentar a receita obtida por meio da cobrança do ICMS. Não foi possível observar quais resultados traria a criminalização da sonegação do ICMS, na hipótese em que declarado mas pago a menor, pois ainda não existem estudos sobre o cenário após o julgamento do RHC 163.334, em que o STF criminalizou o não pagamento de ICMS declarado.

BIBLIOGRAFIA

ALLINGHAM, Michael G, SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, v. 1, 1972, p. 323-228.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras, *Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário*, 2009.

AMIR, On et al. Psychology, Behavioral Economics, and Public Policy, *Market Lett*, v. 1, n. 2, 2005.

ARIELY, Dan, MAZAR, Nina. Dishonesty in Everyday Life and Its Policy Implications, *Journal of public policy & Marketing*, v. 25, n. 1, p. 117-126, 2006.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation: **Transcending the Deregulation Debate**. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995.

BLACK, J. Constitutionalising Self-Regulation, *The Modern Law Review*, v. 59, n. 1, 1997.

_____. Decentring regulation: Understanding the role of regulation and self-regulation in a “post-regulatory” world, *Current legal problems*, v. 54, n. 1, p. 103-146, 2001.

BLACK, Julia; BALDWIN, Robert. Really responsive risk-based regulation, *Law & Policy*, v. 32, n. 2, 2010, p. 183.

BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation and Developing Economies. *World Development*, v. 34, n. 5, pp. 884-898, 2006

_____. *Restorative Justice and Responsive Regulation*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2002.

_____. The essence of responsive regulation, *UBCL Review*, v. 44, 2011.

BRAITHWAITE, Valerie. Responsive Regulation and Taxation: Introduction, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2007.

CABINET OFFICE - Behavioral Insights Team. Applying behavioral insights to reduce fraud, error and debt. Londres: Cabinet Office, v. 185, 2012.

CASTANHA, Débora; CASTRO, Maria Bernadete. A necessidade de refletir sobre as estratégias pedagógicas para atender à aprendizagem da Geração Y. *Revista de educação do COGEIME*, v. 19, n. 36, 2010.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção - uma luta global. *Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. Observatório da Cidadania: Relatório*, p. 39-43, 2007.

COSTA, Natalia Lacerda Macedo. “Nudge” como abordagem regulatória de prevenção à corrupção pública no Brasil, *RIL Brasília*, v. 54, n. 214, p.91-111, 2017.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2.ed., São Paulo: Bushatsky, 1977.

DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism, *Law and Philosophy*, v. 24, p. 205-319, 2005.

ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

FAIRMAN, Robyn; Charlotte, Yapp. Enforced Self-Regulation, Prescription, and Conceptions of Compliance within Small Businesses: The Impact of Enforcement, *Law & Policy*, v.27, n. 4, 2005.

FARIAS, Josivania Silva; LINS, Paula Valente; ALBUQUERQUE, Pedro H. A Propensão de Usuários à Adoção de Tecnologias: Um Estudo com Usuários e Não Usuários do Programa “Nota Legal” no Distrito Federal, *XI Brazilian Symposium on Information System*, Goiânia, 26-29 de Maio de 2015.

FREITAS, Hyndara. Para Barroso, não recolhimento de ICMS declarado gera concorrência desleal, *Jota*, 12.3.2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/barroso-icms-concorrencia-desleal-12032019>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

GERON, Cecília Moraes Santostaso et al. Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos Contribuintes em Relação aos Impactos de sua Adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 2, p. 44-67.

GORDON, Jill. John Stuart Mill and the “Marketplace of Ideas”, *Social Theory and Practice*, v. 23, n. 2, p. 235-249, 1997.

Governo de Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Sobre o Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em 23.1.2020.

Governo de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Prêmio de R\$ 1 milhão da Nota Fiscal Paulista sai para moradora da Capital. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R%-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

Governo do Distrito Federal - Secretaria de Economia. Governo realiza primeiro Sorteio do Nota Legal de 2019. Disponível em: <http://www.seplag.df.gov.br/governo-realiza-primeiro-sorteio-do-nota-legal-de-2019/>. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

Governo do Distrito Federal - Secretaria de Economia. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de Pernambuco - Secretaria da Fazenda. Todos com a Nota. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Institucional/Programas/Paginas/Todos-com-a-Nota.aspx>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Implantação Gradual de Classificação dos Contribuintes do ICMS. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Implanta%C3%A7%C3%A3o-Gradual.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. Detalhes do Placar - Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <http://nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/relacao.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. Sorteio de Prêmios da Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/default.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Resultados do Programa “Nos Conformes” no 1º ano de implantação. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Prêmio de R\$1 milhão da Nota Fiscal Paulista sai para moradora da Capital, 2019. Disponível em: [https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R\\$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%AAmio-de-R$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-Fiscal-Paulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx). Acesso em 23 de janeiro de 2020.

Governo do Estado de São Paulo - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Resultados do Programa “Nos Conformes” no 1º ano de implantação. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda. Planejamento Anual - 2º Semestre 2018. Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/downloads/arquivos/Planejamento_ANUAL_da_Receita_Estadual_2S_2018.pdf. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo : Saraiva, 1997.

JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. **Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments**. Routledge, 2015.

JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2001.

KAPELIUSHNIKOV, Rostislav. Behavioral economics and the ‘new’ paternalism, *Russian Journal of Economics*, v. 1, n. 1, 2015.

Lei n. 10.647 de 5 de maio de 2017 do Estado do Espírito Santo.

LEVI-FAUR, David. **Handbook on the Politics of Regulation**. Edward Elgar Publishing: Northampton, USA, 2011.

LOEWENSTEIN, George; HAISLY, Emily Celia. The Economist as Therapist: Methodological Ramifications of ‘Light’ Paternalism, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=962472. Acesso em: 16 de janeiro de 2020.

MARKS, Lawrence. Utilitarianism: a psychophysical perspective. *Paidéia*, v. 14, n. 27, p. 9-16, 2004.

MAZAR, Nina; AMIR; On, ARIELY, Dan. The Dishonesty of Honest People: A Theory of Self-Concept Maintenance, *Journal of Marketing Research*, v. 45, n.6, p. 644-663, 2008.

MELLO, Newton Oller et al. The Evolution of the Electronic Tax Documents in Latin America. *Proceedings of the 8th WSEAS international conference on System science and simulation in engineering*, 2009.

Ministério da Economia. Boletim de Arrecadação - 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 23.08.2019.

MORAES, Gustavo Hermínio Salati Marcondes de. **Adoção de Governo Eletrônico no Brasil: a perspectiva do usuário do programa Nota Fiscal Paulista**. Orientador: Fernando de Souza Meirelles. Tese de Doutorado em Administração de Empresas – FGV, São Paulo, 2005.

MURAMATSU, Roberta; FONSECA, Patrícia. Freedom of choice and bounded rationality: a brief appraisal of behavioral economists’ plea for light paternalism, *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 32, n. 3, 2012.

NARITOMI, Joana. Consumers as Tax Auditors, *American Economic Review*, v. 109, n. 9, 2019.

PARKER, Christine. Twenty Years of Responsive Regulation: An Appreciation and Appraisal, *Regulation & Governance*, v. 7, n. 1, 2013.

PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista.** Orientadora: Maíra Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012.

PEREIRA, Antonio Nunes; DE ANDRADE, Viviana Vieira; DE FARIA, Ana Cristina. Nota Fiscal Paulista: um estudo exploratório sobre o comportamento do cidadão da geração Y na grande São Paulo. *Revista Gestão & Políticas Públicas*, v. 4, n. 2, 2014.

RECEITA FEDERAL. SPED - Histórico. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>. Acesso em: 16 de janeiro de 2020.

RHC 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.12.2019.

ROCHA, Anderson Silva. PROGRAMAS DE INCENTIVO FISCAL: O impacto do Programa Nota Legal na arrecadação de ICMS do Setor Terciário. Orientador: Marcelo Driemeyer Wilbert.. 2013. Monografia - Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília.

SAMORA, Loureta. Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receta. *Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda*, 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013.

SÃO PAULO. Lei Complementar 1.320 de 06/04/2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

Secretaria da Fazenda - Governo do Espírito Santo. *Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receita.* 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 10.09.2019.

SILVA ROCHA, Anderson. **Programas de Incentivo Fiscal: O impacto do Programa Nota Legal na arrecadação de ICMS do Setor Terciário.** Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert. 2013. 32 p. Monografia - Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

SILVA, Mariana Gomes da. **Principais percepções dos consumidores de Piracicaba referente ao Programa Nota Fiscal Paulista.** Orientador: Prof. Fernando Cesar Taranto. p.

98. Monografia - Ciências Contábeis, Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicadba, SP, 2011.

SILVA, Robson de Abreu. **Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco.** Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC n. 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.12.2019.

THALER, Richard; SUNSTEIN, Cass. Libertarian Paternalism in not an oxymoron, *The University of Chicago Law Review*, 2003.

THALER, RICHARD; SUNSTEIN, Cass. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness.** New Haven: Yale University Press, 2008.

THE BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. Annual Report 2017-18. Londres: BIT, 2018. Disponível em: <https://www.bi.team/publications/the-behavioural-insights-team-annual-report-2017-18/>. Acesso em: 24 de agosto de 2019.

TORGLER, Benno. Speaking to theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments, *Journal of Economic Surveys*, v. 16, n. 5, p. 657-683.

Tribunal de Contas do Distrito Federal - Secretaria de Auditoria. Programa de Concessão de Créditos para Adquirentes de Mercadorias ou Bens e Tomadores de Serviços – Nota Legal. Proc. 998/2014, Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2017/08/ProgramaNotaLegal.pdf>. Acesso: 20 de janeiro de 2020.

UOL. Candidatos ao Governo de PE sinalizam volta de Todos com a Nota. Disponível em: <https://radiojornal.ne10.uol.com.br/noticia/2018/08/27/candidatos-ao-governo-de-pe-sinalizam-volta-de-todos-com-a-nota-60436>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

WEBER, Till Olaf; FOOKEN, Jonas; Herrmann, Benedikt. Behavioral Economics and Taxation. *Taxation Papers - Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission*, n. 41, 2014.

XIE, Zhoudan. Bounded Rationality in the Rulemaking Process, *George Washington University, Regulatory Studies Center*, 2019. Disponível em: <https://regulatorystudies.columbian.gwu.edu/bounded-rationality-rulemaking-process>. Acesso em: 21 de janeiro de 2020.