

Instrumentos do compliance tributário

Tax compliance instruments

Submetido(*submitted*): 16 February 2025

Parecer(*reviewed*): 19 February 2025

Revisado(*revised*): 24 February 2025

Aceito(*accepted*): 28 February 2025

Eduardo Liborio*

<https://orcid.org/0009-0001-8054-0802>

Artigo submetido à revisão cega por pares (Article submitted to peer blind review)

Licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International

Abstract

[Purpose] The conflicting relationship between the Tax Administration and taxpayers in Brazil, based on a punitive approach, leads to harmful behaviors and resistance to tax compliance. Adopting strategies that prioritize service and trust, rather than mere enforcement, can improve this relationship by encouraging cooperation and tax compliance. With this goal in mind, the study relies on behavioral techniques aimed at voluntary compliance in tax matters, which will be listed and analyzed to develop a regulatory framework alongside the restrictive measures widely used in the country. A didactic arsenal of instruments is presented, drawn from successful experiences in countries considered exemplary in applying tax morale, such as Australia, the United States, and Sweden.

[Methodology/approach/design] A theoretical and bibliographic approach based on national and international literature dedicated to voluntary compliance, with a comparative analysis of international tax regulation models.

[Findings] As a result, the article highlights the deficiencies of Brazilian public policies aimed at building tax morale. This is not due to their inexistence, but rather to their discontinuity or lack of full implementation, as there is no cohesive set of instruments forming a comprehensive compliance plan or model.

[Originality/value] Although there are high-quality studies on tax morale in Brazil, as well as an extensive body of technical literature abroad, few studies systematically compile a didactic set of instruments that can decisively induce compliance.

Keywords: Tax Morale. Voluntary compliance. Instruments. Strategies.

*Graduado pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco da Universidade de São Paulo (FDUSP). Pós-graduado em Direito Administrativo pela Escola Paulista de Direito. Mestrando pela Universidade de Brasília (UnB). Foi assessor jurídico no Tribunal de Justiça de São Paulo. Assessor jurídico no Supremo Tribunal Federal. E-mail: eduardocilibrio@gmail.com.

Resumo

[Propósito] A relação conflituosa entre a Administração Tributária e o contribuinte no Brasil, baseada em uma abordagem punitivista, leva a condutas prejudiciais e resistência ao cumprimento fiscal. A adoção de estratégias que priorizem o serviço e a confiança, em vez do mero *enforcement*, pode melhorar essa relação, incentivando a cooperação e a conformidade tributária. Com foco neste propósito, o estudo se baseia em técnicas comportamentais voltadas ao *compliance* voluntário em matéria tributária, que serão enumeradas e esmiuçadas para compor uma modelagem regulatória a par dar medidas de constrição sobejamente utilizadas no país. Dispõe-se de maneira didática um arsenal de instrumentos, extraído de experiências positivas de países considerados exemplos de aplicação da moral tributária, como Austrália, Estados Unidos e Suécia.

[Metodologia/abordagem/design] Abordagem teórico-bibliográfica calcada na literatura, nacional e estrangeira, dedicada ao *compliance* voluntário, e comparativa em relação a modelos de regulação tributário internacionais.

[Resultados] Como resultado, o artigo evidencia a deficiência das políticas públicas brasileiras voltadas à construção da moral tributária. Não por sua inexistência, mas por sua descontinuidade, ou ausência de implementação por completo, à falta de um conjunto de instrumentos que compreendam um plano ou modelo de *compliance*.

[Originalidade/relevância do texto] Embora haja estudos de alta qualidade a respeito da moral tributária no Brasil, além da vastíssima literatura técnica encontrada no estrangeiro, são poucos os estudos que reúnem, de forma didática, um elenco de instrumentos que possam induzir ao *compliance* de maneira decisiva.

Palavras-chave: Moral tributária. *Compliance* voluntário. Instrumentos. Estratégias.

INTRODUÇÃO

Por que é importante analisar o comportamento dos agentes privados face à tributação?

Se o tributo é uma obrigação imponível a todo e qualquer cidadão, e ao Estado, credor desta mesma obrigação, cabe sua exigência e execução, pode-se conjecturar desnecessário o estudo da vontade particular dos indivíduos em cumprir com esse mesmo dever.

A primeira resposta capaz de superar esta tese é encontrada num mero rearranjo semântico de sua redação: qual a razão para investigar a moral do contribuinte, se ao Estado é franqueado o poder de determinar a obrigação tributária, auditá-la sua regularidade, impor penalidades e, inclusive, instaurar processos administrativos ou judiciais para tanto?

É infalível, numa primeira vista, postular que a melhor maneira de se garantir a conformidade tributária seja pelo uso da força estatal, a tornar suficiente, apenas, o exame da eficiência em promover auditorias e executar o crédito tributário após a adição de suas correspondentes penalidades. (ALLINGHAM e SANDMO, 1972; LEVI, 1988).

A falibilidade do argumento se escancara na realidade prática, ao compararmos os recursos do Estado face o alto custo da empreitada de fazer valer o império da lei para todo fato gerador. (STIGLER, 1972)

Ainda, é impossível admitir que o Estado seja (ou detenha) uma máquina indefectível, que não cometa erros em suas apurações, interpretações ou imposições.

Não o bastante, tem-se na literatura técnica sobremaneira estimados os efeitos deletérios de uma postura exclusivamente coercitiva do Estado. A utilização exclusiva do “controle e punição” desestimula a manifestação de um senso de responsabilidade moral, além de incentivar uma cultura de resistência e antipatia pelas normas e pela atuação estatal. (AYRES e BRAITHWAITE, 1992). Revela-se a evasão fiscal como expressão da insatisfação com o governo, ineficiente na administração e na alocação de seus recursos, além de excessivamente complexo em seus protocolos. (TORGLER, 2005)

Sob este último aspecto, temos que, se é possível estimular a evasão, *a contrario sensu*, também se pode aguçar a postura de conformidade, em atuação focada em respostas intrínsecas do contribuinte, ligadas a fatores psicológicos, sociais, morais, políticos e financeiros.

Daí, o estudo da moral tributária (*tax morale*) implica compreender os fatores que motivam ao cumprimento voluntário da legislação fiscal (LUTTMER e SINGHAL, 2014), ou seja, estratégias voltadas a introjetar no indivíduo a obrigação de pagar tributos (BRAITHWAITE e AHMED, 2005).

A tarefa, porém, não é simples. Embora haja uma vasta produção técnica em searas econômica, comportamental, e jurídica, o maior consenso é o de que a maneira de produzir o *compliance* voluntário não se encontra num instrumento único e milagroso, ou numa modelagem pronta cuja aplicação torna despicienda sua constante adaptação. (HOBSON, 2002). A regulação, em geral, não se resume a uma fórmula mágica, nem ao conjunto estático de várias ferramentas trancadas numa caixa.

A desafiar este exame, pressupõe-se, ainda, que os fatores desencadeadores da moral tributária se alteram à medida que analisamos os agrupamentos humanos, que se diferem em suas atividades laborais ou empresariais, em seus comportamentos sociais, religiosos, etários, e, por todos eles, em sua compreensão de como se manifesta o poder estatal. (TORGLER, 2004).

Toma-se como pilares edificantes (ou restaurativos) da confiança, as noções de (i) legitimidade, de (ii) justiça (ou equidade) e, em consequência das duas primeiras, de (iii) observância das normas tributárias. Em outras palavras, temos como premissas para atingir o *compliance* voluntário, a necessidade de se compreender a movimentação do aparato estatal (normas, atos e julgamentos)

como um atuar de forma legítima e igualitária. (ARANHA, 2024; LARSEN, 2017; PEREIRA e SILVA, 2020).

A retórica da próxima pergunta é um pouco mais simples, visto que a realidade é conhecida de todos, ainda que de um modo “inconsciente”: por que estudar técnicas de *compliance* tributário no Brasil?

Dito “inconsciente” pelo fato de viger no Brasil sentimento oposto àquele almejado pelo presente estudo. Vivemos num país em que a lei, e o postulado da legalidade, nada mais são do que “mecanismo de dominação” (GRECO, 2008). Em campanha publicitária de 1979, o país *orgulhosamente* simbolizou a Receita Federal pela imagem de um leão, metáfora que, salvo maior desengano, é impetuoso e forte o suficiente para abocanhar parte de seu patrimônio (PIMENTA e SCABORA, 2023).

Os dados mais atuais corroboram a renitência desta relação de desconfiança.

Em estudo publicado em 2024 pelo Insper, o Brasil possui o maior contencioso tributário do mundo, no patamar de 5,69 trilhões de reais no exercício de 2020, cifra correspondente a 74,8% do PIB nacional. (INSPER, 2024).

Em nível muito próximo dos anos anteriores, o ano de 2023 teve como carga tributária bruta do Governo Geral (União, Estados e Municípios) o índice correspondente a 32,44% do PIB nacional (BRASIL, 2024).

No ano de 2005, o tempo gasto pelas empresas para preencher e quitar suas obrigações em países da América Latina atinge uma média somada de 430 horas, enquanto no Brasil este número alcança o patamar de 2.600 horas. (ALM e MARTINEZ-VAZQUEZ, 2007).

Sobre segurança jurídica, a FGV produziu o “Estudo sobre a Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”, no qual foram analisados 179 acórdãos proferidos entre 2019 e 2021 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em cujos pronunciamentos se concluiu pelo afastamento de quase metade (49,7%) das multas qualificadas por dolo, conluio ou fraude, além do que, em 87% dos casos, não foi encontrada prova robusta de um intento doloso a justificar essa mesma qualificação (FGV, 2022).

No Supremo Tribunal Federal, é simbólica a afetação ao rito da Repercussão Geral de quatro temas, para tratar, apenas, das diferentes espécies de multas tributárias: nº 214 (RE nº 582.461-RG/SP); nº 816 (RE nº 882.461-RG/MG), nº 863 (RE nº 736.090-RG/SC); e nº 1.195 (RE nº 1.335.293-RG/SP). Isso, considerando que a própria Suprema Corte manifestou que a criminalização da sonegação produziu efeito contrário ao esperado, no caso, no

não pagamento das declarações com receio de se esquivar de potenciais (ou prováveis) as multas (BRASIL, 2019).

E a lista segue, e poderia se estender por muitas páginas. Ilustra-se, aqui, o suficiente para se ter a dimensão de que no Brasil, conquanto existam programas voltados a comover o contribuinte ao *compliance* voluntário – abordados, mais à frente – estes são isolados, não são reavaliados periodicamente, e não são parte de uma modelagem completa. A quem possa discordar, argumenta-se, ao menos, que a política empreendida no Brasil não tem surtido efeitos contundentes sobre a moral tributária.

O enfoque no *enforcement* isolado no aumento de auditorias e em punições mais severas consolida nossa tradição de Fisco-polícia, e contribuinte-ladrão.

Entretanto, mudanças não são impossíveis.

Embora consagrados princípios e mecanismos no ordenamento jurídico voltados à proteção do contribuinte, parece o Direito Tributário não acompanhar a tendência de constitucionalização encetada sobre outros ramos, calcada, fundamentalmente, no princípio da dignidade humana.

Mais do que isso, é oportuno acolher a experiência de países que passaram por cenário semelhante, como o caso da Suécia que, em 2015, atingiu o índice de 69% de contribuintes com a crença de que as autoridades fiscais do país performam corretamente suas atividades (LARSEN, 2017). Ainda, podemos nos beneficiar da experiência de um sistema que teve de ser totalmente reconstruído, como o caso da Rússia, após a extinção da União Soviética (ALM, et al; 2005). Aprender com países que aplicam instrumentos de *compliance* voluntário, como os Estados Unidos, Austrália e Nova Zelândia é tarefa de grande valia (BRAITHWAITE, V. 2002; MORRIS e LONSDALE, 2004).

Sobre esses e outros sistemas tributários, a literatura internacional possui um infinidável número de estudos, pautados em dados domésticos sobre a política de suas agências, tal como em pesquisas empíricas simuladas por via de questionários a um grupo de entrevistados. No Brasil, embora de altíssimo nível, a produção científica é menos vasta.

Por essas razões, o presente trabalho surge quase como uma exortação a autoridades e pesquisadores interessados, para que o tema se anime no cenário nacional.

Nos capítulos seguintes, pretende-se elaborar uma enumeração didática dos instrumentos encontrados na comunidade científica internacional de potencial aplicabilidade no Brasil. Na maior parte, os textos analisados discorrem sobre várias estratégias de *compliance*, concomitantemente, sem isolá-las num instrumento específico. O móvel deste elenco é tornar o mais simples possível sua compreensão, para, eventualmente, vislumbrar sua

implementação. Para tanto, será feito cotejo da utilidade destes mecanismos e as deficiências do sistema brasileiro, em todos os casos, com foco no tripé legitimidade, justiça e observância.

A hipótese trabalhada é demonstrar as debilidades da estruturação nacional no aspecto da moral tributária, especialmente, ao ser comparada com a lapidação deste conceito noutros países. No entanto, o intuito não é denunciar falhas, mas destacar a viabilidade e a serventia destes instrumentos, isto é, deste modo de pensar.

O INSTRUMENTÁRIO DO COMPLIANCE

Neste propósito em elencar a instrumentação tributária mais cara a atingir a moral tributária ideal, passa-se a apresentar uma série de estratégias voltadas a orientar as condutas dos contribuintes para a base das pirâmides de *compliance*.

Este conjunto de técnicas baseia-se em fatores de influência comportamental, como no modelo neozelandês, que se funda explicações de diferentes índoies: econômica, sociológica, negocial, industrial e psicológica (na sigla, em inglês, BISEP - MORRIS e LONSDALE, 2004).

1. Estruturação organizacional

A primeira mudança significativa passa pela apresentação, comportamento e organização da estrutura física do órgão de fiscalização tributária, bem assim, das condutas de seus agentes inspetores (no Brasil, os auditores).

A antropóloga Lotta Larsen narra em seu seminal *Shaping Taxpayers* que a Suécia nem sempre foi um exemplo de conformidade, ética e moral tributária. Na década de 70, as autoridades foram impactadas pela emigração de um de seus maiores orgulhos nacionais, o cineasta Ingmar Bergman, que teve seus bens, sua casa e sua reputação vasculhada por inspetores e policiais do país sob a suspeita de evasão fiscal. A auditoria voltada a desmascarar o famoso diretor sueco, mostrou-se, pouco após sua saída do país, equivocada. (LARSEN, 2017).

Entretanto, o grotesco erro provocou não somente a mudança de Bergman para a Alemanha, mas a mudança de mentalidade das autoridades suecas. Na avaliação do Estado escandinavo, seu distanciamento dos cidadãos foi uma das maiores razões do problema. A mudança começou com as próprias estruturas físicas. De um prédio imponente e “impenetrável” de cinquenta metros de altura, o Skatteskrapan (apelidado de *tax-scaper*), a Receita Federal sueca (Skatteverket) reposicionou-se para antigos prédios dos subúrbios de Estocolmo, onde anteriormente situavam-se fábricas (LARSEN, 2017). De

profissionais munidos de papel e caneta para fazer cálculos à mão, em locais fechados, o aparelhamento interno passou a acompanhar a atualidade, em espaços atraentes e confortáveis ao público. Nas construções e no tratamento, buscou-se aproximar, Fisco e contribuinte, como bons vizinhos.

2. Diálogo e (re)aproximação

A ideia subjacente ao aparato físico é a mesma que busca garantir a qualidade dos serviços públicos. Com um canal de comunicação livre de empecilhos, que vão desde uma edificação caótica, até a profissionais desestimulados em atender os usuários, obtém-se a porta aberta à reaproximação e, consequentemente, ao diálogo. A interlocução é estabelecida por via da sua facilidade, que requer, por sua vez, transparência dos atores envolvidos, simplicidade das formas, e responsividade baseada em informações seguras. Um aparelho executivo que não é capaz de compreender as dificuldades, e atender as necessidades, perde em sua legitimação ao enviar suas cobranças. E esse tipo de falha, fatalmente, desperta o senso de injustiça.

Daí, tem-se que a primeira parte do trabalho do Fisco está em se autogerir bem o suficiente, não para o bem-estar somente de seus colaboradores, mas para garantir uma prestação de serviços com qualidade, o que, a seu turno, torna o usuário mais disposto a contribuir (SILVA, 2015).

A valia do diálogo está em sua perenidade. O consenso, provavelmente, jamais será atingido. (HOBSON, 2002). A contínua conversa com os contribuintes, e seus grupos de interesse, por si, induz a uma confiança mútua. A um senso de correspondência de quem, apesar de não concordar, demonstra estar fazendo o melhor que pode ao compartilhar suas possibilidade e limites.

A flexibilidade nesta relação é imprescindível. Escutar não é tarefa simples. É preciso ter o chamado “canal aberto”, e levar em consideração o que o interlocutor tem a dizer. Este senso vai desde que a utilização de técnicas de comunicação pacíficas, até a resistência a não aplicar o *enforcement*. Neste último aspecto, a notificação prévia exsurge como ideal, ao menos, por três aspectos: permite a autorregulação do agente, afasta o sentimento de beligerância, e fixa o comprometimento com a probidade, no sentido de compreender erros, mas certificar que novas faltas não serão admitidas (BRAITHWAITE, V. 2002).

Baseada na experiência da agência australiana (Australian Taxation Office – ATO), a Nova Zelândia realiza suas atividades com as indústrias fornecedoras de produtos ao comércio informal (*cash* ou *shadow economy*) numa estrutura de comprometimento, fincada em (i) gestão de relacionamento, a fim de identificar necessidades e colher informações sobre os negócios; (ii)

persuasão (*leverage*), a publicizar os modelos de *compliance* e de *enforcement*, e, por fim (iii) auditoria, que é a aplicação do modelo de *enforcement* efetivamente.

Cria-se com o diálogo uma relação mais duradoura, não resumida a momentos de declarações, pagamentos ou autuações. Neste espeque, é fundamental a transparência entre as partes.

A esse respeito, o modelo da ATO foi uma nova abordagem para comunicação dentro da organização. Ele funcionava como uma ferramenta para dialogar, permitindo que funcionários expressassem ideias sobre formas alternativas de desempenhar seu trabalho. Além disso, servia como um respaldo formal para demonstrar a consideração da comunidade e a adoção de uma postura ética nas interações com os contribuintes.

O modelo não apenas representava diretrizes, mas também criava um espaço institucional para que defensores de mudanças pudessem repensar práticas e direções futuras. Antes, sugestões para fazer as coisas de maneira diferente poderiam ser ignoradas, mas agora havia um suporte oficial, o que legitimava novas abordagens.

A partir de entrevistas realizadas pelo mesmo departamento australiano, obtiveram-se respostas que indicavam o modelo como uma representação social, ou seja, um conhecimento compartilhado que se forma e se comunica por meio de interações sociais, transformando conceitos abstratos em algo compreendido de maneira prática no cotidiano. (HOBSON, 2002).

Último, e não menos importante exemplo de um diálogo bem é a experiência feita pelo laboratório de inovação da Prefeitura de São Paulo, que utilizou *nudges* para incentivar o pagamento do IPTU em atraso. Foram testadas diferentes versões de cartas de cobrança, com objetivo de avaliar quais mensagens eram mais eficazes para reduzir a inadimplência. O experimento foi estruturado com rigor estatístico, garantindo a comparação entre grupos de contribuintes. A melhor carta, baseada numa mensagem simples e pacífica, aumentou a regularização dos débitos em até 8,4%, levando à sua adoção oficial pela Prefeitura. O caso ilustra os desafios da implementação de inovação no setor público, destacando a necessidade de negociação, gestão de dados sensíveis e adaptação de práticas inovadoras à burocracia estatal (AMARAL NOGUEIRA *et al*, 2023).

3. Qualidade dos serviços-meio e serviços-fins

Para a Internal Revenue Service (IRS) norte-americana, o primeiro objetivo estratégico é melhorar o serviço prestado aos contribuintes. Para tanto, reduziu-se o número de *websites* para se encontrar as informações facilmente,

sítios eletrônicos nos quais se encontram orientações para o contato via telefônica e, também, por atendimento físico das pessoas. Com esse sistema de multicanais, o Fisco é responsável a usuários de baixa escolaridade, e até idosos com dificuldades em dispor suas declarações por meios tecnológicos, *a priori*, mais ágeis. A noção por detrás desse exuberante atendimento está, igualmente, em criar laços a partir dos quais se possa influenciar a conduta dos contribuintes. (MANN, 2006).

No Brasil, tivemos a “Lei do contribuinte legal” (Lei nº 13.988, de 2020), programa que visava à facilitação de negociações com a Fazenda para pessoas físicas e microempresas e empresas de pequeno porte.

A iniciativa é interessante, e o programa se desenvolveu por adesão via internet, com alguns vídeos ilustrativos bastante didáticos. O problema é que, após alguns cliques, o interessado chega a um *website* com um sem-número de condicionantes¹ a demonstrar que a implementação não foi integralmente pensada para facilitar o acesso. Além disso, atualmente, a informação que se encontra nos sítios oficiais é a de que o programa não se encontra revalidado pelo Congresso Nacional².

Na esfera do atendimento, o modelo de serviço foca na melhoria da prestação pública por via da qualificação dos servidores, em diversas espécies de canais de comunicação, e na própria estrutura física e ambiental da Administração Tributária.

Para além deste propósito, o modelo de atendimento se refere também à efetivação dos direitos fundamentais, mediante o retorno dos tributos arrecadados à população. Em ambos os prismas, esse processo não apenas beneficia o contribuinte, a fim de garantir que ele receba de volta os resultados de sua contribuição; outrossim, promove uma distribuição mais equitativa da carga tributária, sob o objetivo de cumprir com o interesse coletivo.

Torgler examina a moral tributária nos países em transição, explorando o impacto da confiança nas instituições e da corrupção sobre a disposição dos cidadãos em pagar impostos. O autor utiliza dados do *World Values Survey* (WVS) e do *European Values Survey* (EVS) para analisar essas questões entre 1990 e 2000. A principal hipótese é que a confiança no governo, no sistema legal e na administração pública impacta positivamente a moral tributária, enquanto a corrupção a reduz. (TORGLER, 2004).

O ciclo é, naturalmente, vicioso. Enquanto a evasão fiscal dificulta o fornecimento de bens públicos e o desenvolvimento econômico, a falha nesta

¹<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional> Acesso em 29/01/2025.

²<https://contribuinte.legal/> Acesso em 29/01/2025.

alocação, evidenciada pela falta de transparência, e escândalos de corrupção, induz o comportamento elisivo. Aqui, a questão vai muito além da ciência comportamental, porque, decerto, a correção de uma cultura corrupta passa, *a fortiori*, por reformas institucionais, e implementação de políticas voltadas à redução dos desvios. (TORGLER, 2004).

Ademais do problema da corrupção na implantação de políticas públicas, uma das funções fundamentais da tributação é reverter os valores arrecadados em bens e serviços para a sociedade, mister que se traduz na oferta de serviços públicos de qualidade, a estimular, por conseguinte, a colaboração e a predisposição do contribuinte em relação à Administração Tributária.

A redução do desvio de recursos públicos, a gestão eficiente dos fundos estatais, a transparência na arrecadação e nos gastos, além de um atendimento mais acessível e eficiente ao contribuinte, são medidas que fortalecem a confiança na administração fiscal. A criação e aprimoramento de programas de suporte ao cidadão, a agilidade no retorno das demandas tributárias, julgamentos administrativos e judiciais mais céleres e técnicos, a capacitação contínua dos servidores públicos e a simplificação do acesso aos sistemas do Fisco são ações que favorecem um relacionamento mais positivo entre o contribuinte e o Estado. Isso, por sua vez, impulsiona o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, melhora a arrecadação, reduz a evasão fiscal e amplia a adesão ao compliance.

Apesar das falhas, é apressada a conclusão de que o Fisco, ou o Brasil como um todo, estão de braços cruzados. O diálogo, representado como um dos maiores vetores para a conformidade tributária merece ser elucidado aos contribuintes. As próximas estratégias, pois, estão a ser utilizadas pelo Fisco e em favor da arrecadação.

4. Publicidade e informação

A divulgação de informações é elemento essencial para a regulação eficaz de qualquer setor. Ela instiga a interlocução com os contribuintes, e elabora um *marketing* das decisões políticas, e dos serviços ofertados.

A certeza, a simplicidade e a transparência nas informações estão entre os principais *insights* comportamentais utilizados pelo ATO³.

A transparência não é apenas um princípio abstrato de governança, mas uma ferramenta prática que melhora a regulamentação e os resultados sociais. Para ser eficaz, a transparência deve considerar como as pessoas processam informações, considerar também medidas para garantir que os dados sejam

³<https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/behavioural-insights-in-the-ato>. Acesso em 30/01/2025.

compreensíveis, acessíveis e relevantes para o público-alvo. Isso pode ser alcançado por meio de abordagens inteligentes de divulgação sumária e completa, bem como pelo uso de elementos visuais e comparativos para tornar as informações mais impactantes. (SUNSTEIN, 2011).

Para órgãos técnicos por excelência, a tarefa não é necessariamente fácil. Divulga-se sumariamente a informação que precisa atingir o interlocutor no momento de sua tomada de decisão, por exemplo, em rótulos nutricionais aos consumidores, e em declarações de rendimentos dos contribuintes. A simplicidade e concisão. Maior gama de dados pode ser repassada, porém, quando o usufrutuário dispõe de maiores condições para analisar uma questão, como a alocação de recursos a partir da arrecadação, as necessidades sociais para tanto, e os cálculos utilizados para a disposição de determinado montante de recursos. Para tanto, é crucial a acessibilidade a partir de formatos adaptáveis. (SUNSTEIN, 2011).

Em matéria de conteúdo publicitário, a ferramenta ora apresentada é ainda mais eficaz ao ser utilizada a técnica de *framing*, que visa enfatizar os dados positivos de um serviço. (SUNSTEIN, 2011).

No propósito, Roberta Mann ressalta o não encorajamento à evasão, isto é, não informar exaustiva e repetidamente, os níveis de evasão fiscal de um grupo socioeconômico, ou de toda a sociedade. (MANN, 2006). A ideia por trás de “não estimular a evasão” é evitar a banalidade da prática odiosa, especialmente porque os números relativos ao *compliance* sejam, normalmente, superiores. (ANDRADE, 2023). No caso dos Estados Unidos, 83% dos tributos devidos são quitados integral e tempestivamente. (MANN, 2006).

A venda do sensacionalismo é perniciosa e, no Brasil, é mais comum que saibamos o quão alta é nossa carga tributária, e o quão vultosa é a cifra bilionária de evasão. Para o exercício de 2022, encontramos com rapidez que a sonegação fiscal brasileira atingiu a monta de mais de 626 bilhões de reais, mas o mesmo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional não dispõe, na mesma página o quanto foi arrecadado pelo contribuinte nacional no mesmo período⁴.

Nesta linha, é possível fazer seleção cuidadosa da recuperação de crédito havida por via do *enforcement*. Se não simbolizada a atuação da agência como um leão implacável, e bem selecionada a publicidade, a tendência é que a moral tributária esteja estimulada. (MANN, 2006).

O poder de informar se estende à propaganda, logicamente. Em 2015, no Quênia, o governo destacou o aspecto cultural-patriótico da luta contra o colonialismo africano bastante marcante da história do país, e assim o *slogan* “Kulipa ushuru ni kulinda uhuru”, que tem como tradução “pague seus impostos

⁴<https://sinprofaz.org.br/2024/noticias/sonegometrofecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/> Acesso em 30/01/2025.

e liberte seu país".⁵ MANN, novamente, sugere técnica de mensageria eletrônica automática, na qual o contribuinte recebe um aviso em sua tela de computador sobre a destinação do tributo relativo a um pagamento ou declaração que acabou de se fazer (2006).

5. Simplicidade: de normas e de processos

Nos anos 60, os serviços de atendimento consistiam em atender ao telefone, e fazer o contribuinte aguardar por horas o esclarecimento de suas dúvidas. Na década seguinte, a ênfase nas informações foi marcante, entre as quais, a realização de campanha quase-motivacional sobre o momento de apresentar as declarações de renda, o que se veiculou por uma espécie de revista em quadrinhos colorida (*Dags att deflarera*), disponível em quase dez idiomas diferentes. Em 1987, já se evidavam esforços para uma crescente automação nas declarações. O resultado produzido para a atualidade foi tornar a elaboração de declarações um procedimento contínuo e automático para os contribuintes suecos (LARSEN, 2017).

Além da publicidade e propaganda, o foco estava na simplicidade. Se as normas são complexas demais para serem simplificadas, que o sejam, ao menos, racionalizados os processos, mediante linguagem simples, acessível e, portanto, comprehensível. Regulamentos devem ser fáceis de entender para minimizar custos, incertezas e litígios. Isso inclui redução da complexidade burocrática e do número de perguntas em formulários, além de permitir inscrição automática em programas úteis. (SUNSTEIN, 2011).

No Brasil, foram criados os núcleos de apoio contábil e fiscal (NAF), situados em universidades por todo o país, nas quais se designam professores e estudantes para dar o apoio a pessoas sem o devido esclarecimento das normas tributárias, o que se estende, igualmente, a empresas incapazes de contratar uma representação jurídica consultiva para tanto.

Em que pese a boa intenção, os NAFs sobressaem como esforço ainda tímido do país, cujas autoridades, uma vez mais, deixam de dar continuidade devida ao programa e, por uma razão maior, de tornarem a estratégia efetivamente responsável.

Embora em atuação ainda presente, os NAFs sofrem com a falta de recursos aptos a munirem o programa com mais professores – certo de que o apoio de estudantes de graduação, ademais, não é capaz de munir o contribuinte com a segurança de suas informações, especialmente, num país focado em medidas punitivas. (OCDE, 2015).

⁵ DANTAS, L. A. de O.; FORTE, D. Literacia fiscal como instrumento de eficiência do uso de recurso público. *Revista Contemporânea*, v. 3, n. 1, p. 20967, 2023.

A simplicidade, ainda, precisa animar as normas tributárias, ainda que hercúlea seja a tarefa.

Como citado supra, o Brasil superava em muito o tempo gasto com a burocracia do sistema, sendo mais de cinco vezes dispendioso que a média dos países da América Latina. (ALM e MARTINEZ-VAZQUEZ, 2007). A situação de hoje não se mostra muito diferente. Um dos maiores frigoríficos do país, por exemplo, informam que em seu departamento fiscal são necessários 150 a 200 colaboradores, enquanto no Paraguai, são suficientes somente 3, na Argentina, cinco, e no Uruguai, duas.⁶

Embora com suas deficiências, no ano de 2005, os Estados Unidos passaram a promover esforços no sentido de reduzir as burocracias e, principalmente, a complexidade do ordenamento tributário. Em um painel organizado pela Presidência norte-americana, constatou-se que a complexidade do sistema gera a percepção de injustiça, cria oportunidades para manipulações, e a profunda falta de transparência, ainda, importa na falta de compreensão de empreendedores e de contribuintes individuais sobre suas obrigações contributivas.⁷

Como a simplificação legislativa depende de uma profunda e corajosa reforma, mediante a concertação dos três Poderes, a ideia primordial, ainda, é a de contornar essa dificuldade mediante a facilitação dos processos. Roberta Mann, a propósito, elege como sua melhor estratégia o oferecimento de um serviço que verdadeiramente traga simplicidade nas declarações de transações e rendimentos. Trouxe como interessantíssimo exemplo, as experiências da Dinamarca, da Suécia, países nos quais o próprio poder público realizou o preenchimento dessas declarações, em índices de 87% e 74%, respectivamente. Ainda, no estado de Colorado, lançou-se o programa “File4Me”, em que o preenchimento de 13 mil declarações foi realizado pela respectiva agência, no ano de 2002. (MANN, 2006).

6. Educação fiscal

Entre outras iniciativas, o Brasil estima esforço com o Programa Nacional de Educação Fiscal, implementado ao final dos anos 90, sob o compromisso de disseminar na sociedade informações e conceitos sobre gestão

⁶ <https://www.moneytimes.com.br/questao-tributaria-torna-logistica-irracional-no-brasil-afirma-cfo-da-minerva-beef3-pads/>. Acesso em 29/01/2025.

⁷ MANN, R. Beyond Enforcement: top 10 strategies for encouraging tax compliance. *Tax Notes*, Vol. 111, n. 8, May 22, p. 924, 2006.

fiscal, a fim de ampliar a consciência do cidadão-contribuinte e engendar o comportamento tributário.⁸

Conquanto lugar comum, sobre o qual mais se fala e menos se aplica, a educação galvaniza a efetividade de todas as técnicas acima dispostas, pois melhora a interlocução, intensifica a compreensão sobre o direcionamento da arrecadação, e permite a compreensão de um modelo de *compliance*.

RODRÍGUEZ-JUSTICIA e THEILEN, produziram estudo pioneiro a respeito da influência da educação na moral tributária, e identificaram dois canais principais pelos quais a educação afeta a moral tributária. (2018).

Em “benefícios do Estado de Bem-Estar Social”, a educação tem um impacto positivo na moral tributária para indivíduos que são beneficiários efetivos do estado de bem-estar social. Isso sugere que pessoas com maior nível educacional e que se beneficiam dos serviços públicos tendem a valorizar mais o cumprimento das obrigações fiscais.

Entretanto, o grau de educação poderá surtir, até mesmo, efeito oposto, em específico àqueles que vertem uma contribuição superior aos benefícios sociais auferidos. Isso pode ocorrer devido a uma percepção de injustiça ou desequilíbrio na distribuição dos recursos públicos.

De um modo geral, e no que é pertinente a países ainda em desenvolvimento, nos quais o grau de instrução ainda é muito precário a determinados segmentos sociais, o conteúdo do aludido exame é apropriado por revelar que indivíduos mais instruídos, devido ao seu melhor conhecimento sobre assuntos públicos, demonstram níveis mais altos de moral tributária, o que se potencializa em países que possuem serviços públicos de qualidade superior, um sistema tributário mais justo e instituições de alta qualidade. (RODRÍGUEZ-JUSTICIA e THEILEN, 2018).

No geral, enfatiza-se que o cidadão mais bem esclarecido, tende a compreender o funcionamento do sistema, até mesmo das penalidades, e, por isso, moverem-se espontaneamente de maneira conforme. Ainda, o cidadão mais bem instruído, tende a compreender qual a melhor destinação dos tributos, de modo a mais se engajar no debate político. (LUTTMER e SINGHAL, 2014). A equação, neste ponto, é simples: o desentendimento sobre um assunto gera desconfiança (KIRCHLER, *et al*, 2008), especialmente, se esta incompreensão repercutir sobre sua renda ou seu patrimônio.

A educação, a simplicidade, e a informação de qualidade são elementos que, unidos numa modelagem, tornam-se extremamente poderosos. Pesquisas empíricas realizadas na Austrália, com contribuintes e agentes fiscais, a simples experiência de se desenhar uma pirâmide de *compliance* fez o contribuinte

⁸<https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Institucional/Paginas/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-PNEF-no-Brasil.aspx>. Acesso em 30/01/2025.

entender a legitimidade da ação eventual de uma auditoria, o que foi conceituado pelo agente entrevistado como uma filosofia, e não mero plexo de regras a ser seguido. (HOBSON, 2002).

É bem de ver, ainda, que a educação do contribuinte está intimamente ligada às realidades econômicas, sociais e culturais de cada país (DANTAS e FORTE, 2023). O maior *insight* do administrador está em capitalizar as peculiaridades de grupos para introduzir a cultura tributária, conforme suas capacidades de absorção de conhecimento e, até mesmo, suas crenças. Daí, a fixação de nosso próximo item, como parte de nosso instrumentário.

7. Normas sociais

Captar os anseios, dificuldades, e necessidades das pessoas, individualmente, é impossível. Resta ao administrador, então, classificar os grupos de modo a entender como cada segmento social se comporta.

Na literatura, alguns estudos importantes foram desenvolvidos para entender como o contribuinte se comporta de acordo, com o sexo, a faixa etária, e, até mesmo, a religião (MARTINEZ e COELHO, 2019; ABODHER *et al*, 2020). Entretanto, saber que mulheres e pessoas mais velhas tendem a um comportamento ligeiramente mais conforme (TORGLER, 2004) ainda não gera uma capacidade de atuação do Fisco, haja vista o agrupamento, ainda, volumoso.

Embora o presente estudo seja sobre aspectos psicológicos do *compliance*, aqui, é momento para uma segmentação de índole econômica. Grupos sociais divididos por via de sua atividade econômica, tendem a comportamentos atitudinais mais coesos.

Conforme referenciado acima, o departamento australiano (ATO) monitora fatores de influência sobre grupos reunidos em termos negociais, sociais, industriais, psicológicos e econômicos (BISEP), classificação que visa, primordialmente, compreender a operação de cada grupo em seu ambiente. (BRAITHWAITE, J. 2002). Em melhor abordagem, a categoria (i) negocial foca no tipo, tamanho e localização internacional dos negócios, a (ii) social enfatiza como o consumidor integra a sociedade, as normas morais internas de seus grupos, nível de educação, a (iii) psicológica analisa sentimentos de confiança, medo, segurança a partir de prévias interações com o Fisco, a (iv) econômica estuda grupos mais sensíveis a aspectos macro, como variação na inflação e nos juros, e a (v) industrial se debruça sobre fatores que atingem sua concorrência, lucratividade marginal, infraestrutura econômica. (MORRIS e LONSDALE, 2004).

Análise ainda não abordada neste estudo, estão os aspectos mais afetos ao traço social (ii) e industrial (v), este último, atinente a maiores grupos econômicos.

Tratar da moral tributária em termos de categorização social, implica compreender que as pessoas respondem muito mais a quem está a seu redor, do que a uma autoridade distante, ainda que poderosa. Além da necessidade de aproximação, é importante preservar a moral dos grupos sociais à medida em que um agente será exemplo (bom ou mau) àquele que se senta a seu lado.

O aspecto moral deste ponto é de suma compreensão, pois se verifica que há algo além do mero interesse econômico; as pessoas não são única e necessariamente movidas pela maximização de benefícios econômicos. Existe uma avaliação sentimental interna da pessoa com o grupo com o qual ela se socializa. (TYLER e LIND, 1992).

Até por um sentimento de justiça, as pessoas tendem a evadir se, em seu universo, as pessoas se gabarem por tirar vantagens do Fisco, assim ilustrado ineficiente. Noutro lado, as pessoas tendem a cumprir com suas obrigações tributárias se, em seu grupo, a moralidade for vista como um valor, se as pessoas forem educadas para sentirem vergonha caso corrompam o sistema arrecadador, caso em que o Fisco, aqui, mostra-se forte o suficiente a demonstrar tanto a valoração social do recolhimento, como para repreender condutas de quem está disposto a não observar a norma – jurídica e social.

A indução de normas sociais é fruto daquela tríade inicialmente proposta, de legitimidade, justiça e observância. Com os dois primeiros pilares, mais fácil será construir o terceiro. Mas a observância, em boa parte, está engendrar o comportamento e atitude dos indivíduos

Valerie Braithwaite (2002) distingue entre ações cooperativas e aquelas relacionadas à conformidade tributária, descrevendo essa dinâmica como uma “dança com as autoridades”. Sua abordagem enfatiza a interação entre a regulamentação responsável e o comportamento dos contribuintes. A disposição para pagar impostos é moldada por duas dimensões: uma de caráter amplo e atitudinal, e outra mais específica e comportamental.

Explicações psicológicas e comportamentais sobre conformidade tributária derivam de experimentos que investigam como indivíduos e grupos lidam com impostos. Esses experimentos buscam expandir os modelos econômicos tradicionais, justamente porque os resultados sugerem que a motivação dos contribuintes é mais complexa do que a suposição de racionalidade pura propõe (TORGLER, 2002).

Benno Torgler (2002) apresenta uma análise das múltiplas dimensões da conformidade fiscal, ao destacar que contribuintes que consideram a evasão imoral tendem a cumprir suas obrigações fiscais; pessoas que convivem com

sonegadores tendem a evitar pagar impostos; a persuasão moral pode aumentar a conformidade; e países com maior coesão social apresentam maior adesão às normas fiscais.

A instrumentalização das normas sociais parte, necessariamente, dos estudos, reunião de dados, enfim, informações sobre os grupos e as pessoas. A realização de pesquisas é crucial para os custos de uma agência fiscal porque direciona sua atuação.

Fenômeno típico de países em desenvolvimento ou em transição, como foi o caso da Rússia na década de 90, em que extinto o regime planificado da União Soviética, é o crescimento da economia informal. Esse segmento econômico se baseia, fundamentalmente, num comércio sem inscrição formal, e com a predominância da utilização do dinheiro em pecúnia (*cash economy*). Ante a redução da capacidade da agência em fiscalizar as transações, esse é um tipo de economia mais suscetível à evasão (*shadow economy*). Por isso, é fundamental o recolhimento de dados, e o estudo de comportamentos.

Uma das estratégias abordadas neste tipo de segmento, é o enfoque nos grandes *players*, no caso, as indústrias fornecedoras deste comércio informal, como uma espécie de recolhimento na fonte (MORRIS e LONSDALE, 2004). Enquanto na ponta do segmento, dos efetivos comerciantes, a atuação é paulatina, focada nas ferramentas acima: abertura de canais de comunicação para dirimir suas dúvidas e implementar sua regularidade cadastral, educação fiscal, e oferecimento de serviços públicos para concretização de outros direitos sociais. (ALM *et al*, 2005).

8. Sanções premiais

Outra apreensão de grupo igualmente importante são os grandes empreendedores, que se encontram noutra realidade. Aqui, não falta educação, e apoio profissional. A propósito, o nível de instrução pode influenciar na evasão tributária, quando não se concorda – ou não se sabe, exatamente – em que é revertido o tributo arrecadado.

A abrangência dos interesses/necessidades desse grupo de contribuintes aponta para uma outra ferramenta valiosa, a chamada “sanção premial” que, ao invés de sanção, é verdadeiro incentivo, recompensa ao empreendedor por declarar e recolher tributos.

Parece, em princípio, um desvario premiar um contribuinte por, simplesmente, fazer o que é devido. Entretanto, o *compliance*, embora obrigação de todo e qualquer indivíduo que pratique ato que incorra numa hipótese de incidência, não é um fato, necessariamente, esperado.

Primeiro porque o conhecimento extensivo e vertical da ciência tributária não é desafio simples – embora queiramos assim o seja. Nem mesmo para

profissionais da área é possível cravar a existência de um direito (crédito, isenção ou imunidade) com certeza. A segurança jurídica, no Brasil e no mundo, ainda carece de maior efetividade.

PIMENTA e SCABORA (2023) retratam situação na qual se discutia no Supremo Tribunal Federal a aplicação da “tese do século” na qual se decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS (RE nº 574.706-RG/PR, tema RG nº 69). Enquanto a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se esforça *in litis* para produzir efeitos prospectivos, a Receita Federal já fixava sua própria orientação de que “o ICMS a ser excluído é o imposto pago pelo contribuinte à revelia da discussão em curso no STF”.⁹

Desse modo, e à sua maneira, os grandes empreendimentos também organizam seus profissionais para agirem como “*game players*”, quais sejam aqueles que buscam falhas no sistema tributário, inconsistências de conceitos, entre outros artifícios a par de uma conduta de verdadeiro *compliance*. (BRAITHWAITE, V. 2002).

Outra razão para estes contribuintes simplesmente “jogarem” está pelo fato de movimentarem volumosos recursos, e, com isso, receberem vultosas penalidades por mero erro burocrático. Já foi dito, mas o *enforcement* cego sobre tais contribuintes torna o risco da evasão, muitas vezes atrativo, inclusive, porque são capazes de contratar advogados altamente qualificados para os defenderem judicialmente ou, meramente, atrasar a aplicação das mesmas penas.

O *enforcement* sozinho, aqui, é ineficiente, porque dispendioso do começo ao fim de seu *iter* de aplicação. E o custo é ainda maior ao Fisco – logo, à sociedade – se os recursos devidos não ingressarem no erário.

Logo, tal como alhures, é preciso investir em parcerias, contato, diálogo, negociações, educação e publicidade. Mas é preciso algo além, como aludido, dada a capacidade destes contribuintes.

A moral tributária, nesses casos, ganha contornos econômicos, e é preciso pensar nos ganhos concorrenciais destes *players* para, enfim, conduzi-los à base da pirâmide de *compliance*.

A publicidade para entes privados que cuidam de produtos vendidos diretamente aos consumidores pode ser efetiva, porque o comprador de seus produtos pode escolher um similar, apenas, porque o primeiro não está alinhado aos propósitos da sociedade e, por isso, é visto como ímprebo. O ganho concorrencial pela imagem e reputação é, portanto, considerável. Não é possível

⁹ PIMENTA, B.R.; SCABORA, F.C. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla? IBDT, Revista Direito Tributário Atual, n. 53, p. 106-107, 2023.

contar uma “história de sucesso” com a mancha da evasão e trapaça. (BRAITHWAITE, J. 2002).

Neste ponto, é preciso ter em mente que os grandes empreendedores também possuem maior satisfação em simplesmente recolher os tributos como devem. (BRAITHWAITE, J. 2002). Porém, a parte econômica é crucial para sua sobrevivência num mercado de concorrência. Dessarte, a vantagem é ainda maior quando introduzidos incentivos econômicos àquele que cumpre com a lei.

O agente virtuoso, passa à frente de seus concorrentes quando recebe incentivos financeiros, como créditos, descontos e até isenções fiscais. Ademais disso, o agente virtuoso se estimula a verificar a conduta dos demais, que poderão ser apenados com a severidade da coluna do *enforcement* se faltosos. (BRAITHWAITE, J. 2002).

Para tudo isso, como visto acima, porém, é necessário informação e planejamento. Conversar e formar parcerias é importante para entender os grupos, porque, se todo um coletivo for de empreendedores insatisfeitos, e perceberem que é melhor se concertarem para evadir, não adiante inserir sanções premiais. Como para todos os instrumentos, é preciso implementá-los em conjunto, a fim de atingir um *benchmark* mínimo de conformidade a ser cultivado, e assim obter resultados consequenciais do que John Braithwaite chamou de *compliance* em espiral (2002).

A crítica que se faz às bem-aventuradas políticas brasileiras está, neste ponto, nos programas de recuperação fiscal, porque criam benefícios econômicos àqueles com débitos perante a Administração.

Conquanto sejam positivas em termos de repatriação de divisas, a atuação, neste ponto, é *a posteriori*, ou seja, após o contribuinte ter passado por toda a escala de *compliance*, de processos administrativos e punições.

Esse viés não gera qualquer compromisso do contribuinte com sua postura futura. A única certeza é a de que será punido novamente, e, com sorte, será agraciado com alguma moratória, parcelamento, ou isenção de pena. Senão desmotivante, a política, ainda, pode fomentar a evasão. Em linguagem simples, por quê quitar um imposto predial, por exemplo, se mais tarde a Prefeitura lhe oferecerá um desconto do valor em atraso? Se se renuncia aos anéis para salvar os dedos, melhor atuar em fase anterior ao *enforcement*, com menos custos à Administração, e com potenciais ganhos em moral e conformidade tributária.

CONCLUSÃO

Buscou-se estabelecer, inicialmente, que o comportamento dos contribuintes frente à tributação não pode ser ignorado, pois o *enforcement*

aplicado isoladamente não é suficiente para garantir o cumprimento das obrigações fiscais.

Mais do que isso, é certo que a maioria dos contribuintes não se move, unicamente, por um aspecto econômico, isto é, pela equação de custo-benefício entre a evasão e o risco de ser detectado.

É tranquila a premissa de que a conformidade tributária é parte do propósito dos indivíduos, sejam pessoas físicas, sejam grandes corporações. Embora se queira ter a menor parte possível de seu patrimônio faturado pela tributação, as pessoas buscam, igualmente, estarem quites com a Lei e, igualmente, com a própria sociedade, de modo a com ela contribuir para convivência num ambiente de maior prosperidade.

Para se engendar, ou estimular essas concepções não-econômicas, é necessário promover maior coesão social, que se inicia com a relação entre o aparato estatal arrecadador e os contribuintes. O diálogo, pela abertura de canais eficazes e perenes de comunicação, mostra-se, assim, como fundamental ferramenta para a compreensão de deveres e necessidades mútuas, estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte, além de possibilitar a persuasão em orientação à conformidade.

A legitimização e a justiça da arrecadação se fazem notadas, primordialmente, com a qualidade dos serviços meio e dos serviços fins da Administração Pública: os primeiros, entendidos pela acessibilidade do Fisco em consultas, espaços em que se insira o contribuinte como parte da agenda do Estado, e os segundos com relação aos próprios serviços públicos aos quais é vertido o produto da arrecadação.

Ainda, é certo que o Fisco deverá esclarecer suas atividades. Divulgar de forma transparente a atuação do Fisco e o destino dos tributos exsurge de suma importância para gerar o entendimento sobre a efetividade dos direitos e a eficiência do aparelho estatal. Não é demais lembrar que a publicidade deve focar nos números de *compliance*, que são substancialmente maiores do que aqueles que expressam a evasão. Isso importa porque o indivíduo deve ter ciência de a sociedade em que ele se insere não é movida, toda ela, pela trapaça, e que aqueles que optam pela evasão, não passarão desapercebidos.

Tais fatores se solidificam mediante a clareza nas informações e nos processos, o que só se obtém com a simplicidade das normas e da linguagem. Em relação aos processos, é técnica corriqueira de qualquer empresa privada simplificar o uso de seus serviços ou produtos para que o cliente volte a consumi-los. O mesmo acontece com as obrigações – principalmente acessórias – dos contribuintes. É mais fácil cumprir com os deveres, se o Fisco os facilitar, tornando-os claros quanto a seus conteúdos, e simples quanto sua operacionalização.

Como base a todos os instrumentos, encontramos a educação fiscal, que promove a conscientização sobre a importância dos tributos e sua relação com a oferta de serviços. Estabelecer serviços e orientações econômico-financeiras sobre o sistema tributário é uma alternativa.

O conhecimento é também tarefa da Administração Tributária. É preciso compreender as normas sociais de cada grupo socioeconômico, isto é, saber quais fatores mais influenciam em sua realidade: preço de combustíveis, religião, comércio, infraestrutura, condições trabalhistas, sujeição a burocracias cadastrais, registrais, juros, inflação. É o que se chama, aqui, de normas sociais. O foco na apreensão de informações é de parte do Fisco para que, então, possa saber como firmar diálogo, políticas, serviços e publicidade particularizada a cada um dos grupos ou classes sociais.

Por fim, foi trazida ferramenta digna de uma mudança de mentalidade, que passa a enfatizar o *compliance*, em detrimento do *enforcement*: as sanções premiais. Por intermédio delas, cabe ao Fisco calcular o quanto se pode angariar em arrecadação com incentivos financeiros a quem cumpre tempestivamente suas obrigações. A utilidade do instrumento é potencializada em grandes corporações, nas quais se movimenta maior volume de recursos, e que detêm maior capacidade de discutir, questionar e evadir. Tal ferramenta, ainda, pode se transformar fator de crucial importância entre concorrentes.

Em contrapartida, embora não completamente descolado desta realidade, vemos o Brasil com a mentalidade que se pretende superar: focada numa política punitiva e na melhoria de seu *enforcement*.

De fato, encontram-se programas educacionais (PNEF), políticas de reintegração de crédito, ferramentas tecnológicas voltadas a facilitar as declarações. No entanto, tais programas sofrem com riscos de descontinuação, ausência de recursos e, ainda, não se constroem sobre uma modelagem como aqui proposta, isto é, mediante uma política conjunta de utilização de diversas ferramentas.

Em toda literatura levantada, não há um único autor que diga qual foi o melhor remédio para o sucesso do sistema tributário dos países considerados modelo, como é o caso da Suécia. A compreensão que se busca é a de que iniciativas isoladas, ainda que boas, são insuficientes. Daí, embora demande maior aprofundamento prático de cada uma das estratégias, a intenção de se trazer todo um instrumentário de *compliance* é incentivar sua aplicação simultânea, sob uma modelagem organizada. Enquanto assim não for, remanescerá ao Estado e à Receita Federal, ao invés de prestador de serviços para o povo, a figura do leão que sobre ele impera.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AUSTRÁLIA. Australian Taxation Office. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/behavioural-insights-in-the-ato>. Acesso em: 30 de jan. de 2025.
- ABODHER, F. M.; ARIFFIN, Z. Z.; SAAD, N. Religious factors on tax non-compliance: evidence from Libyan self-employed. **Problems and Perspectives in Management**, n. 18, p. 278-288, 2020.
- ALLINGHAM, M.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. Amsterdam: **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972.
- ALM, J; MARTINEZ-VAZQUEZ, J. **Tax Morale and Tax Evasion in Latin America**. International Studies Program. Georgia State University, 2007.
- ALM, J; MARTINEZ-VAZQUEZ, J; TORGLER, B. Russian Attitudes toward Paying Taxes – Before, During, and After the Transition. **Andrew Young School of Policy Studies**, Georgia State University, working paper 05-17, 2005.
- AMARAL NOGUEIRA, F; STORINO, F., PFEIFER, F. F.; Experimentando Nudges em São Paulo: tudo certo, só faltam os dados! **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 15, n. 2, 2023.
- ANDRADE, R. de C. A conformidade tributária como um mecanismo de afastamento da aplicação das penalidades tributárias. In: **Novo design das sanções tributárias em sinergia com o IBS/ CBS**. Coord. Julio M. de Oliveira et. al. São Paulo, Editora Max Limonad, 2023.
- ARANHA, M. I. **Manual de Direito Regulatório. (Fundamentos de Direito Regulatório)**. 9^a ed. London, Laccademia Publishing, 2024.
- AYRES, I; BRAITHWAITE, J. **Responsive regulation. Transcending the Deregulation Debate**. New York, Oxford University Press, 1992.
- BRAITHWAITE, J. Large Business and the Compliance Model. In: BRAITHWAITE, V. **Taxing Democracy**. England, Ashgate Publishing Ltd., p. 177-204, 2002.
- BRAITHWAITE, V. Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions. In: BRAITHWAITE, V. **Taxing Democracy**. England, Ashgate Publishing Ltd., p. 15-40, 2002.
- LIBORIO, E. *Instrumentos do compliance tributário. Revista de Direito Setorial e Regulatório*, v. 11, nº 1, p. 343-367, maio de 2025.

- BRAITHWAITE, V.; AHMED, E. A threat to tax morale: the case of Australian Higher Education policy. **Journal of Economic Psychology**, v. 26, n. 4, p. 523-540, 2005.
- BRASIL. Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Institucional/Paginas/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-PNEF-no-Brasil.aspx> Acesso em: 30 de jan. de 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. <https://contribuinte.legal/> Acesso em 29/01/2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-cai-para-32-44-do-pib-em-2023> Acesso em: 29 de jan. de 2025.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional> Acesso em: 29 de jan. de 2025.
- BRASIL. Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://sinprofaz.org.br/2024/noticias/sonegometro-fecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/> Acesso em 30/01/2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334. Recorrente: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 18 de dez. de 2019.
- DANTAS, L. A. de O.; FORTE, D. Literacia fiscal como instrumento de eficiência do uso de recurso público. **Revista Contemporânea**, v. 3, n. 1, 2023.
- FGV. Estudo sobre a Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. São Paulo: novembro, 2022. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf Acesso em: 24 de out. De 2024.
- GRECO, M. A. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

HOBSON, K. Championing the Compliance Model: From Common Sense to Common Action? In: BRAITHWAITE, V. **Taxing Democracy**. England, Ashgate Publishing Ltd., 2002.

INSPER. 2024. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-af8-ff0de7cca343/content> Acesso em: 30 de out. de 2024.

KIRCHLER, E; HOELZL, E; WAHL, I. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**, n. 29, p. 210-225, 2008.

LARSEN, L. B. **Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency**. New York, Oxford, 2017.

LEVI, M. **Of Rule and Revenue**. Berkeley: University of California Press, 1988.

LUTTMER, E. F. P.; SINGHAL, M. Tax morale. **Journal of Economic Perspectives**, v. 28, n. 4, p. 149-168, 2014.

MANN, R. Beyond Enforcement: top 10 strategies for encouraging tax compliance. **Tax Notes**, Vol. 111, n. 8, May 22, 2006.

MONEY TIMES. Disponível em: <https://www.moneytimes.com.br/questao-tributaria-torna-logistica-irracional-no-brasil-afirma-cfo-da-minerva-beef3-pads/>. Acesso em: 29 de jan. de 2025.

MORRIS, T; LONSDALE, M. Translating the compliance model into practical reality. **The IRS Research Bulletin**: Proceedings od the 2004 IRS, Research Conference, p. 57-75, 2004.

OCDE. The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: a Global Source Book on Taxpauer Education. Paris, **OECD Publishing**, 2015.

PEREIRA, I. V; SILVA, C. A. T. The influence of internal and external rewards on people’s behavior regarding tax evasion practices in Brazil. **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, v. 31, n. 83, p. 228-243, 2020.

PIMENTA, B.R.; SCABORA, F.C. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla? **IBDT, Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 100-119, 2023.

RODRIGUEZ-JUSTICIA, D.; THEILEN, B. Education and tax morale. **Journal of Economic Psychology**, n. 64, p. 18-48, 2018.

SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

STIGLER, G. J. The Optimum Enforcement of Laws. *Journal of Political Economy, University of Chicago Press*, v. 78, n. 3, p. 526-536, 1972.

SUNSTEIN, C. R. Empirically Informed Regulation. *University of Chicago Law Review*, 78, n. 4, p. 1349-1430, 2011.

TORGLER, B. Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments, *Journal of Economic Surveys*, n. 16, p. 657–83, 2002.

_____. Tax morale in Latin America. *Public Choice*, v. 122, n. 1-2, p. 133-157, 2005.

_____. Tax Morale, Trust and Corruption: empirical evidence from transition countries. *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)*, Working Paper, n. 2004-05, 2004.

TYLER, T., & LIND, E. A relational model of authority in groups. In M. P. Zanna (Ed.). *Advances in experimental social psychology* (Vol. XXV, pp. 115–191, 1992.

Journal of Law and Regulation
Revista de Direito Setorial e Regulatório

Contact:

Universidade de Brasília - Faculdade de Direito - Núcleo de Direito Setorial e Regulatório
Campus Universitário de Brasília
Brasília, DF, CEP 70919-970
Caixa Postal 04413

Phone: +55(61)3107-2683/2688

E-mail: ndsr@unb.br

Submissions are welcome at: <https://periodicos.unb.br/index.php/RDSR>