

Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla?

Tax Compliance and Tax Morale: a Two-way Street?

Bruno Rezende Pimenta

Advogado, graduado em direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo e graduando em ciências contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade em Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. *E-mail*: bruno.pimenta@usp.br.

Filipe Casellato Scabora

Advogado e contador, doutorando e mestre em controladoria e contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade em Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Bacharel em direito pela Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho e em ciência contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade em Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Professor de Direito Tributário e Finanças. *E-mail*: fcscabora@usp.br.

Recebido em: 17-1-2023 – Aprovado em: 22-3-2023
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307>

Resumo

Na relação entre a Administração Tributária e contribuinte, a postura bélica entre os sujeitos ativo e passivo das relações jurídico-tributárias, principalmente no Brasil, leva à adoção de condutas prejudiciais, pelo contribuinte, em resposta à postura punitivista adotada pelo Fisco, pautada numa visão do “contribuinte criminoso” do paradigma econômico-clássico, segundo a qual o sujeito passivo somente colabora com a Administração Tributária se os riscos forem maiores que os benefícios. Por parte do Fisco, a adoção de posturas que vão além do mero *enforcement*, pautadas nos paradigmas do serviço e da confiança, pode resultar em melhorias na relação com o sujeito passivo e, por conseguinte, na cooperação e conformidade tributária.

Palavras-chave: *compliance* fiscal, Administração Tributária, cooperação, conformidade tributária, Fisco-contribuinte.

Abstract

The warlike posture among active and passive subjects of legal-tax relation, mainly in Brazil, leads to the adoption of prejudicial acts by the taxpayer in response to the punitivist posture of the Tax Administration, based on a criminal perspective of taxpayers, in which the taxpayers are to be seen as much cooperative as the risks of non-tax compliance are bigger than benefits. On the other side, the adoption of postures by Tax Administration that go beyond

mere enforcement, based on service and trust paradigms, can improve the relationship with taxpayers and, therefore, its cooperation and tax compliance.

Keywords: tax compliance, Tax Administration, cooperation, conformity, tax authority, taxpayer trust.

1. Introdução

O Estado Democrático de direito destinado a assegurar direitos sociais e individuais não existe sem tributação e, exatamente por isso, não podem os tributos violar tais direitos. O tributo, por si só, não é, necessariamente, a negação dos direitos fundamentais, nem, obrigatoriamente, a sua afirmação, mas é um dos elementos necessários para sua proteção e promoção e, simultaneamente, permanentemente ameaça a essa classe de direitos¹.

A criação e cobrança de tributos, inserida no núcleo do contrato social, é um dos principais e mais importantes poderes concedidos pela sociedade ao Estado, a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer um convívio social organizado, gerindo a coisa pública, mediante concessões da liberdade ao ente estatal, restringindo a capacidade econômica individual para criar a capacidade econômica social; nasce o poder de tributar, portanto, da possibilidade e da necessidade de prover o bem comum².

É possível interpretar a exação fiscal a partir do custo do contrato social, retornando à sociedade na forma de bens e serviços públicos, desempenhando um papel indireto de redistribuição de renda e incentivando o desenvolvimento de determinados setores da economia e a regulação do comércio interno e externo³. Nesse contexto, pode-se entender a tributação e, por conseguinte, a atuação da Administração Tributária como protetivos do interesse público e “agentes” da coletividade, garantindo o tratamento isonômico dos contribuintes⁴ – tem-se assim o chamado pacto tributário, no qual a coletividade concede o poder ao Estado de fiscalizar e cobrar tributos.

Não é de hoje a premência do combate à evasão de divisas e à sonegação fiscal, muito se falando na necessidade de criação e incentivo a programas corpo-

¹ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, ano 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 495.

² VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2008, p.01-02. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2020.

³ MAGRI, Gláucia Ligi Kelly Priscilla Midori Funakura Gondo. *Simulação baseada em agentes para a análise do comportamento do contribuinte quanto à sonegação*: um modelo de evasão fiscal em redes complexas aleatórias. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 19-20.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2018, p. 52-53.

rativos de conformidade fiscal – *tax compliance*⁵ – e na observância da justiça fiscal – *tax morale*⁶ – em contrapartida ao paradigma econômico clássico-tradicional⁷, pautado em inibir o descumprimento à legislação tributária pela via punitiva, com o aumento da auditoria e da fiscalização pelo ente público⁸.

Parte da literatura sustenta, na linha do paradigma econômico-clássico, a necessidade de *enforcement* da Administração Tributária e a própria parcela de culpa do contribuinte em (não) observar a legislação tributária, deixando, todavia, de abordar o papel da postura do Fisco na relação com o sujeito passivo, o que certamente influencia, positiva ou negativamente, na aderência à conformidade fiscal.

Além do mais, boa parte das pesquisas se afasta de uma abordagem inter e multidisciplinar da evasão tributária e da (des)conformidade fiscal; vê-se apenas o paradigma da racionalidade econômica do contribuinte, sendo a decisão entre recolhimento e sonegação de tributos mero resultado da avaliação racional entre benefício financeiro e risco de auditoria punitiva⁹⁻¹⁰.

Entretanto, tal ponto de vista é limitado e até mesmo simplista; o comportamento do contribuinte perpassa complexos e distintos fatores, como a noção de culpa, moralidade, vergonha, altruísmo, normas sociais, justiça, confiança, reciprocidade, patriotismo, padrões éticos etc.¹¹ Tudo demonstra que a conduta do sujeito passivo não se alia apenas a fatores internos e cartesianos-rationais, mas é também influenciado por aspectos externos e psicológicos, havendo uma intrínca inter-relação de diversos fatores a ser considerada quando da análise prática da sonegação fiscal¹².

Há, pois, que se reconhecer a influência de diversos atores na resposta do contribuinte, especialmente da Administração Tributária, ainda mais quando observamos, num país como o Brasil, uma tentativa de eliminação do *tax gap* e o aumento da arrecadação por meio do uso questionável e muitas vezes abusivo dos

⁵ ANDREONI, J.; ERARD, B.; FEINSTEIN, J. Tax compliance. *Journal of economic literature* v. 36, n. 2, 1998, p. 818-860, p. 181.

⁶ CUMMINGS, R. G.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; MCKEE, M., TORGLER, B. Effects of tax morale on tax compliance: experimental and survey evidence. *International Studies Program Working Paper Series at AYSPPS*, 516. Georgia State University, 2005, p. 02-03.

⁷ BECKER, Gary S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, n. 2. The University of Chicago Press, 1968, p. 169-217, p.208.

⁸ ALLINGHAM, M. G.; SADMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972, p. 323-338.

⁹ ALLINGHAM, M. G.; SADMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972, p. 323-338.

¹⁰ SRINIVASAN, T. N. Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics* v. 2, 1973, p. 339-346.

¹¹ ALM, J.; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, 2011, p. 635-651, p.647-648.

¹² LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 360-380, p. 372-374.

poderes do Fisco, do alargamento das bases de cálculo por vias inconstitucionais e ilegais, pela (falta de) transparência fiscal e pela visão maniqueísta e criminalística da relação fisco-contribuinte, suportada pela própria percepção punitivista do Estado brasileiro.

Para além da perspectiva do *enforcement* e do combate à evasão, a postura da Administração Tributária na cobrança, na constituição e na apuração de seus haveres perante os contribuintes influencia na percepção do sujeito passivo da relação tributária acerca da legitimidade do poder emanado, havendo uma espécie de contrato psicológico envolvendo tais atores, indicando que quanto maior o clima de confiança na interação entre Fisco e contribuinte (paradigma da confiança) e/ou a percepção de retorno/valor dos serviços públicos, inclusive aqueles prestados pela própria Administração Tributária no auxílio à declaração e apuração de tributos pelo sujeito passivo (paradigma do serviço), mais propensos ou sensíveis estarão os contribuintes ao adimplemento voluntário¹³⁻¹⁴.

2. Da relação Fisco-contribuinte no Brasil

É perceptível que a relação entre Fisco e contribuinte no Brasil é, em muito, pautada na simplificação maniqueísta e na dualidade bom/ruim, em uma concepção moral de oposição absoluta.

Contribuinte e Fisco se veem como inimigos, com interesses diametralmente opostos e supostamente inconciliáveis¹⁵. Daí decorre, para a Administração Tributária, uma postura quase policalesca, na qual o contribuinte é encarado como um potencial – quando não certamente – criminoso, sempre disposto a inadimplir suas obrigações fiscais, devendo ser coercitivamente dissuadido de desobedecer a lei tributária (paradigma do crime). Em oposição, o contribuinte adota postura defensiva, relutante e não cooperativa, partindo do pressuposto de que qualquer informação prestada à Administração Tributária pode e será usada contra ele.

No Brasil, a observância fiscal está atrelada diretamente ao poder de coerção (observância forçada); aumenta-se o risco da prática de evasão, mediante ampliação do número de auditorias e incremento na severidade de punições, induzindo, conseqüentemente, um comportamento forçado do contribuinte, contexto em que prevalece o conflito.

¹³ ALM, J.; KIRCHLER, E.; MÜEHLBACHER, S.; GANGL, K.; HORMANN, E.; KOGLER, C.; POLLAI, M. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 33-40, p. 37-38.

¹⁴ KIRCHLER, Erich. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.

¹⁵ Exemplo ilustrativo é a criação do “Impostômetro” (<https://impostometro.com.br/>) por parte dos contribuintes e do “Sonegômetro” (<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>), em resposta, pela Administração Tributária.

De início, não se nega que tal abordagem resulta numa diminuição da evasão fiscal pelo medo de detecção e conseguinte punição, seja pelo aumento da fiscalização (auditoria), seja pelos altos valores das multas (punição), resultando na conclusão lógica de que o *tax compliance* do contribuinte depende essencialmente do *enforcement* imposto pela Administração Tributária¹⁶.

Conquanto se reconheça essa redução inicial nos indicadores de evasão fiscal, a fidelidade plena a tal abordagem indicaria que o indivíduo recolhe tributos tão somente pelo medo das consequências econômicas da sonegação. No entanto, essa interpretação econômica clássica é por demais simplificativa, apresentando limitações e omitindo fatores essenciais para a conformidade tributária do sujeito passivo. O aumento de auditorias e penalidades influenciam o *tax compliance* de maneira não linear, de forma que o efeito dissuasor diminui com taxas de auditoria mais altas e multas elevadas, indicando que em algum momento multas pesadas e fiscalização rígida deixam de ser efetivas por si só¹⁷.

O mesmo efeito pode ser observado por meio da chamada Curva de Laffer, que demonstra o ponto de equilíbrio entre o aumento das alíquotas tributárias e a queda na arrecadação, quando o peso excessivo dos tributos induz a sonegação por parte dos contribuintes – conceito conhecido como elasticidade da receita tributável¹⁸.

Nada obstante, o aumento das práticas coercitivas e do controle aversivo do comportamento do sujeito passivo acarreta práticas de contracontrole por parte dos contribuintes – reconhecidamente esquiva e fuga – que buscam manter uma distância segura das autoridades fiscais¹⁹; exatamente o que se observa no Brasil.

Ignorando estudos mais recentes sobre a necessidade de um melhor relacionamento Fisco-contribuinte, no Brasil, o que muitas vezes se verifica é falta de transparência fiscal²⁰, insegurança jurídica²¹, aumento de tributo extrafiscal com

¹⁶ ALM, J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tulane Economics Working Paper Series*, 2012, p. 60-61.

¹⁷ ALM, J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tulane Economics Working Paper Series*, 2012, p. 69.

¹⁸ Se for traçada uma relação entre arrecadação e alíquota dos tributos, com a receita de arrecadação no eixo vertical e a alíquota no eixo horizontal, a curva primeiramente subirá conforme a alíquota se afasta de zero (0), porém, em algum ponto, antes que alíquota atinja o um (1), a curva apresentará um movimento descendente, demonstrando que com o aumento excessivo da carga tributária há queda na arrecadação (FROYEN, Richard T. *Macroeconomia*. São Paulo: Saraiva, 2003).

¹⁹ SKINNER, B. F. *Sobre o behaviorismo*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

²⁰ SCABORA, Filipe Casellato; SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos. O sigilo fiscal enquanto óbice ao combate da evasão tributária: contradições, ilegalidades e arbitrariedades na aplicação do instituto no Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 24, 2020, p. 151-171.

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014, p. 148-154.

desvio de finalidade²², existência de planejamento tributário do Fisco²³, alta complexidade do sistema tributário, altíssimos custos de conformidade, baixo diálogo Fisco-contribuinte²⁴, alta litigiosidade²⁵, falta de fundamentação legal em lançamentos tributários desprovidos de motivação²⁶, usurpação de competência, desrespeito a decisões judiciais, guerra fiscal e penas draconianas, entre outros.

Tudo isso culmina em um ciclo vicioso em que prevalece a alta desconfiança: (i) a Administração Tributária, dada a reduzida cooperação dos contribuintes, robustece a observância forçada; (ii) ocorre percepção de injustiça pelo contribuinte; (iii) há diminuição na cooperação e observância voluntária pelo contribuinte; e (iv) a redução da observância voluntária obriga a Administração Tributária a robustecer a observância forçada para aumentar (ou manter) a arrecadação – tudo resultando em um sistema insustentável com aumento de contencioso fiscal e dos níveis de evasão, além da própria ofensa ao Estado Democrático de Direito²⁷.

Dependendo do caso, a imposição de penas severas, o controle rígido, o tratamento desrespeitoso e arbitrário afeta diretamente a moral tributária do contribuinte, perturbando a percepção de legitimidade e renovando o sentimento de injustiça²⁸.

Quando se parte da premissa do “contribuinte criminoso”, não há aproximação entre os partícipes da relação tributária, mas sim, um distanciamento cada vez maior, implicando em manutenção das desconfianças entre Fisco e contribuinte, numa relação maniqueísta e punitivista em que cada parte defende seus interesses – supostamente “diametralmente opostos e inconciliáveis” –, prejudicando a confiança e a cooperação entre os partícipes do sistema tributário.

Dessa maneira, apresenta-se uma situação em que ambos (contribuinte e Fisco) são, simultaneamente, vítimas e agressores, vendo seus direitos vilipendia-

²² MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do tributo extrafiscal com desvio de finalidade. In: MARTIS, Ives Gandra; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*. São Paulo: Feccomercio, 2008.

²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014, p. 214-223.

²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014, p. 506-508.

²⁵ APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. Litigiosidade tributária no Brasil. *O Estado de São Paulo*, 17.03.2014. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>. Acesso em: 27 jul. 2020.

²⁶ FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; MARQUES, Ênio Ricardo Lima da Silva. Análise da ocultação de documentos e da ausência de motivação em autuações fiscais a partir do devido processo legal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 522-531, p. 529.

²⁷ SILVA, Fabio Pereira da. *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, p. 59.

²⁸ BRAITHWAITE, V. Resistant and dismissive defiance toward tax authorities. In: A. Crawford & A. Hucklesby (coord.). *Legitimacy and compliance in criminal justice*. Abingdon: Routledge, 2011.

dos e vilipendiando direitos alheios em retaliação, de modo a defender seus interesses com uma atitude combativa e temerária, o que pode ser modificado por meio de uma conduta mais justa e moral, tratando-se mutuamente com transparência, respeito e, principalmente, cooperação²⁹, já que a rigor isto é pressuposto do pacto tributário: trabalhar em conjunto de esforços para transformar a capacidade contributiva individual em capacidade contributiva coletiva, objetivando incentivar o bem-comum.

Apesar da necessidade de adequação aos princípios da Administração Pública, entre eles a moralidade, a transparência e a publicidade, a Administração Tributária no Brasil por vezes busca majorar a arrecadação por caminhos pouco ortodoxos e questionáveis³⁰, renunciando à transparência e publicidade de seus atos³¹, com a justificativa de prevenir e combater a evasão fiscal, acabando por ferir e remediar direitos dos demais contribuintes de boa-fé³² – aqui não tratamos daqueles contribuintes verdadeiramente sonegadores que, como veremos, devem ser tratados por todos os rigores da fiscalização e punição.

3. Do comportamento da Administração Fiscal

No Brasil, dado o alto volume de sonegação e evasão fiscal – cerca de 27,5% da arrecadação em 2018³³ –, os altos custos do aparato estatal e o endividamento público, observamos grandes esforços da Administração Tributária para, assumidamente, aumentar a arrecadação, os quais, no entanto, podem ser – e muitas vezes são – realizados a partir de atitudes no mínimo questionáveis, resultando em maior sentimento de desconfiança do contribuinte em relação ao Fisco.

Exemplo recente desse tipo de conduta temerária pode ser visto na discussão envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Enquanto a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) buscava, via embargos de declaração, modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF)³⁴ ou mesmo a sua limitação, ao levantar pela via estreita dos declaratórios, o tema de qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo daquelas

²⁹ SILVA, Fabio Pereira da. *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, p. 159-162.

³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014, p. 214-223.

³¹ SCABORA, Filipe Casellato; SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos. O sigilo fiscal enquanto óbice ao combate da evasão tributária: contradições, ilegalidades e arbitrariedades na aplicação do instituto no Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 24, 2020, p. 151-171.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2018.

³³ SINPROFAZ. Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2018. *Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional*. Brasília, 2019.

³⁴ Recurso Extraordinário (RE) n. 574.706/PR – Tema 69, julgado em 15 de março de 2017.

contribuições (o imposto destacado na Nota Fiscal ou o imposto pago), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) foi além, em mais de uma oportunidade³⁵, estabelecendo que o ICMS a ser excluído é o imposto pago pelo contribuinte, à revelia da discussão em curso no STF.

A situação não apenas é questionável – um ente da Administração Tributária (PGFN) levanta dúvidas a respeito do alcance do quanto decidido pelo STF, enquanto outro (RFB) adota interpretação extensiva e favorável ao Fisco da mesma decisão, sem sequer aguardar o deslinde da controvérsia provocada pela própria Administração Tributária –, como também tem o condão de impedir que os contribuintes possam dar cumprimento a decisões judiciais transitadas em julgado nas instâncias inferiores, mesmo após o julgamento do tema pelo STF.

Outro exemplo é a controversa alteração do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). A Lei n. 13.988/2020, deu nova redação ao art. 19-E da Lei n. 10.522/2002, de modo que a manifestação de desempate realizada pelo presidente da turma julgadora em favor do Fisco passou a não ser mais admitida em “julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”. Contudo, a Portaria do Ministério da Economia (ME) n. 260/2020 estabeleceu que o voto de qualidade só deixou de ser aplicado a processos decorrentes de auto de infração, sendo mantido o expediente em matérias de natureza processual, embargos de declaração, demais espécies de processos de competência do Carf, inclusive em face de responsável tributário.

Some-se a isso as decisões e atos vinculantes – Instruções Normativas, Portarias e Soluções de Consulta – dos diversos órgãos da Administração Tributária que extrapolam e dão novo sentido a Leis, como, por exemplo, a exigência de subconta para a dedutibilidade do ajuste a valor justo³⁶, a contabilização específica dos preços de transferência³⁷ (*transfer pricing*) e a questionável aplicação da teoria norte-americana do *business purpose* (propósito comercial), não prevista no ordenamento jurídico, entre outros³⁸.

A lista parece não ter fim: o combate indiscriminado e repressivo ao planejamento tributário – que não é, necessariamente, ilegal ou imoral³⁹, mas que vem sendo tratado como tal –; a complexidade da legislação tributária; a utilização

³⁵ Vide Solução de Consulta Cosit n. 13, de 18 de outubro de 2018, Instrução Normativa n. 1.911, de 15 de outubro de 2019.

³⁶ Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017.

³⁷ Instrução Normativa RFB n. 1.312, de 28 de dezembro de 2012. A legislação de preços de transferência encontra-se em processo de transformação em razão da edição da Medida Provisória (“MP”) n. 1.152, de 28 de dezembro de 2022, que entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024.

³⁸ Na mesma linha podem ser encaradas as recentes alterações no âmbito do Carf, com intuito declarado de majorar a arrecadação. Vide MP n. 1.160, de 12 de janeiro de 2023.

³⁹ Os autores filiam-se à ideia de que o planejamento tributário é, necessariamente, legal, tendo em vista que o chamado “planejamento tributário abusivo” não seria outra coisa senão elusão ou evasão fiscal, não sendo considerado propriamente planejamento tributário (elisão).

indiscriminada da justificativa de “sigilo fiscal” para a não divulgação de dados; a existência de julgamentos secretos dos quais o contribuinte não é nem intimado previamente; a insegurança jurídica na alteração da jurisprudência; o planejamento tributário às avessas; a alegação de matéria constitucional como fundamento das autuações; a utilização de termos subjetivos nas autuações e fundamentações de autos de infração; a fundamentação de autuações com base na “defesa da concorrência”⁴⁰.

Não se trata da legalidade ou ilegalidade de cada ato, ação ou conduta isolada, mas de um exame conjuntural da abordagem dos diversos entes que compõem a Administração Tributária que provoca, com o tempo, uma erosão da legitimidade dos entes tributantes, causando impactos negativos no contrato social e na visão do Fisco pelo contribuinte e, conseqüentemente, refletindo (negativamente) no *compliance* fiscal do sujeito passivo.

Tal situação é agravada pelo estado policalesco da política fiscal brasileira, amplamente pautada no paradigma do crime, buscando induzir o sujeito passivo ao cumprimento das obrigações fiscais mediante práticas rígidas de *enforcement*.

Não se discute que o *enforcement* inicialmente aumenta a conformidade fiscal (ainda que não de forma voluntária), muito menos que este deva de fato ser utilizado contra sonegadores contumazes, mas, a longo prazo, sua utilização indiscriminada pode erodir a confiança do contribuinte, prejudicando seu senso de cooperação e moral tributária – afinal, por que cooperar com uma Administração Tributária que a qualquer brecha buscará a punição?

A conformidade fiscal decorrente de *enforcement* indica que o contribuinte apenas busca o cumprimento das obrigações tributárias por medo ou receio da punição e, não necessariamente, de forma voluntária, por assimilação e concordância com o pacto tributário – é o que a psicologia chama de reforço negativo e controle aversivo⁴¹.

Como a prática fiscalizatória e punitiva (paradigma do crime) não induz aprendizado e instrução para o contribuinte, mas mera conformidade fiscal pelo temor da punição, os comportamentos reprimidos tendem a se repetir tão logo sejam retirados ou minimizados os estressores negativos⁴²; há apenas supressão (temporária) do comportamento, o qual será repetido logo que a punição (ou o sentimento de) seja arrefecida, impondo a punitividade constante e perpétua, sob pena de repetição e retorno do comportamento inibido – o que se conhece por recuperação de resposta⁴³.

⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT/Fiscosoft, 2014.

⁴¹ SKINNER, B. F. *Sobre o behaviorismo*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

⁴² SKINNER, B. F. *Sobre o behaviorismo*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

⁴³ BORGES, M. M.; MEDEIROS, C. A. *Princípios básicos de análise do comportamento*. Porto Alegre: Artmed, 2007.

Pesquisas na área de psicologia⁴⁴ apontam que as práticas do controle aversivo e do reforço negativo, além da utilização do contracontrole (resistência), podem influenciar outros comportamentos incompatíveis e indesejados; o comportamento aversivo não suprime o comportamento indesejado, mas teria como efeito a produção de outras respostas que acabam por competir com a resposta punida, cuja função é remover ou atenuar o evento aversivo. Exemplo disso é que, segundo o próprio STF⁴⁵, a criminalização da sonegação teve como efeito deletério a prática da declaração seguida do não pagamento do tributo, por parte do sujeito, a fim de não incorrer na multa punitiva ou na punição criminal, mas somente na penalidade moratória.

Isso não quer dizer, porém, que a inexistência de *enforcement* é a melhor escolha. Muito pelo contrário, a fiscalização e punição das práticas elisivas e evasivas são necessárias, conquanto manejadas com prudência e parcimônia pela Administração Tributária.

Para tanto, é necessário que haja observância, por parte do sujeito ativo da relação tributária, das peculiaridades dos próprios contribuintes, que não constituem grupo único, simples e homogêneo, mas sim, diversificado, complexo e heterogêneo, com comportamento diverso e variado, respondendo diferentemente a um mesmo estímulo⁴⁶⁻⁴⁷, sendo simplista a visão de que todos os contribuintes devem receber tratamento idêntico.

Nesse sentido, a doutrina indica cinco posturas distintas dos sujeitos passivos: compromisso, sujeição, resistência, distanciamento e disposição para o jogo⁴⁸⁻⁴⁹.

Compromisso seria visto como a confiança do contribuinte no sistema fiscal e na colaboração de boa vontade com a quota parte no interesse da coletividade, enquanto a sujeição seria a aquiescência ao poder da Administração Tributária como autoridade legítima – essas duas são posturas positivas.

De outro lado, como posturas negativas, a resistência teria como base as dúvidas dos contribuintes sobre as intenções do comportamento cooperativo da Administração Tributária; no distanciamento, há a sensação de desencanto genera-

⁴⁴ SKINNER, B. F. *Sobre o behaviorismo*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006; e, BORGES, M. M.; MEDEIROS, C. A. *Princípios básicos de análise do comportamento*. Porto Alegre: Artmed, 2007.

⁴⁵ 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 dezembro de 2019.

⁴⁶ ALM, J.; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, 2011, p. 635-651.

⁴⁷ LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 360-380.

⁴⁸ Traduções livres de *commitment, capitulation, resistance, disengagement, game playing*.

⁴⁹ BRATHWAITE, V.; MURPHY, K.; REINHART, M. Taxation threat, motivational postures, and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, 2007, p. 137-158.

lizado com as autoridades; e, por fim, a disposição para jogo parece refletir o prazer de desafiar a autoridade tributária, com uma postura combativa do contribuinte.

Dessa forma, as respostas e as posturas da Administração Tributária devem ser adaptadas de acordo com as características dos contribuintes, sendo rigorosas com sonegadores contumazes, ao mesmo tempo que adotam comportamento educacional e prestativo em relação aos contribuintes com postura positiva⁵⁰, em uma abordagem conhecida como “sticks and carrots”⁵¹⁻⁵².

No âmbito do Estado de São Paulo, o Decreto n. 64.453/2019 e o art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018 propuseram uma Classificação de Contribuintes do ICMS, buscando oferecer tratamento adequado às diferentes categorias de sujeito passivo com a segmentação por perfis de risco por meio da disposição em categoriais (A+, A, B, C, D, E e Não Classificado) numa pirâmide de risco.

No entanto, a aparência progressista da medida, em análise mais apurada, não se mantém ileso, eis que os benefícios, as simplificações e a confiança depositadas nos contribuintes mais bem classificados não seriam senão representativos de direitos já assegurados a todos pela legislação anterior, estando apenas a restringir os direitos daqueles contribuintes classificados nas categorias de menor conformidade⁵³⁻⁵⁴.

Além disso, o aparato relativo ao que se chama de “paradigma do serviço” vem sendo mal interpretado pela Administração Tributária brasileira⁵⁵, bem como por parte da doutrina⁵⁶, abordando-se a questão a partir de um viés neoclássico: não há efetiva preocupação na prestação de serviços e atendimento dignos ao contribuinte, mas tão somente a concessão de benefícios econômico-financeiros àqueles que demonstram maior conformidade ou a restrição de direitos aos contribuintes que não praticarem o devido *compliance* fiscal, na interpretação da Administração Tributária.

⁵⁰ BRAITHWAITE, V.; REINHART, M. Deterrance, coping styles and defiance. *Public Finance Analysis* v. 69, n. 4. December 2013, p. 439-468.

⁵¹ A tradução literal seria algo como “porretes e cenouras”.

⁵² ALM, J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tulane Economics Working Paper Series*, 2012.

⁵³ O projeto é recente e está sendo implantado de modo gradual (só serão considerados os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2018), o que limita a avaliação em torno de sua aplicação e efetividade no âmbito estadual.

⁵⁴ SILVA, Fábio Pereira da. Programa “Nos Conformes”: uma avaliação sob a perspectiva do “Paradigma do Serviço”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 122-151, p.146-147.

⁵⁵ Ver, a exemplo Lei Complementar n. 1.320, de 6 de abril de 2018 (Estado de São Paulo), Edital PGFN n. 13, de 12 de julho de 2018, em que disciplinam com base no “paradigma do serviço”, mas acabam demonstrando traços fortes do viés clássico-econômico e da racionalidade do contribuinte.

⁵⁶ Ver, a exemplo: VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista de Direito GV* v. 15, n. 1. São Paulo, 2019, p. 01-22.

Isso, em verdade, não passa da visão econômica do contribuinte, em nova vestimenta; mantém-se o pressuposto de que o sujeito passivo leva em conta, quando da observância das normas tributárias, apenas seus efeitos econômicos, porém, ao invés de lançar mão de punições, suspendem-se benefícios quando não atendidos os requisitos legais, o que acaba por apresentar resultados práticos muito semelhantes.

A verdadeira percepção do paradigma do serviço pressupõe que se atenda bem o contribuinte, com boa qualidade na prestação de informações, bom retorno em políticas públicas, maior abertura ao diálogo, tanto na elaboração das normas quanto no próprio dia a dia da Administração Tributária, sanando dúvidas e auxiliando o contribuinte na apuração de seus tributos, facilitando o acesso à informação com portais mais intuitivos e transparentes, com a disponibilização e veiculação dos posicionamentos do sujeito ativo, mostrando-se abertura às dúvidas e debates, percebendo as peculiaridades e necessidades de cada contribuinte, perseguindo maior celeridade nos procedimentos e maior rapidez no processamento de informações (*e.g.*, pedidos de restituição, emissão de Certidão Negativa, tramitação dos processos administrativos etc.).

Não se pode olvidar também a abordagem contida no já mencionado “paradigma da confiança”, o qual pode ser incentivado pelo crescimento da segurança jurídica entre as partes, maior publicidade e transparência, redução da proeminência da prática de *enforcement* (sempre dependendo do perfil de resposta do contribuinte), menos práticas de contracontrole por parte do sujeito passivo, prestação de informações e documentos necessários, a consolidação de entendimentos jurisprudenciais, maior certeza dos custos de conformidade e da própria arrecadação.

4. Da cooperação Fisco-contribuinte

Os paradigmas da confiança e do serviço, além de pouco usuais, apresentam-se muito semelhantes e, por vezes, são abordados como unos⁵⁷. Entretanto, não deixam de apresentar preceitos e direcionamentos distintos que, se observados, podem transformar a relação Fisco-contribuinte, tornando-a mais saudável, respeitosa e justa.

Pelo paradigma do serviço, entende-se o contribuinte como cliente da Administração Tributária, a qual deveria entregar serviços e produtos de qualidade. À vista disso, o sujeito passivo estaria mais disposto a contribuir, aumentando a arrecadação e diminuindo a indisposição e o senso de injustiça⁵⁸.

⁵⁷ SILVA, Fabio Pereira da. *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.

⁵⁸ SILVA, Fabio Pereira da. *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, p. 46-52.

Lembrando-se que uma das funções primárias da tributação é o retorno em bens e serviços à população (contribuintes) como um todo, a entrega de serviços de qualidade seria um ponto essencial na predisposição e colaboração do contribuinte com a Administração Tributária.

A diminuição dos desvios de verba pública, a boa aplicação dos recursos estatais, a transparência nos gastos e na arrecadação, o bom atendimento ao contribuinte com a criação e o aperfeiçoamento dos programas de auxílio e atenção ao sujeito passivo, a celeridade e rapidez nas respostas da Administração Tributária, julgamentos administrativos e judiciários mais céleres, técnicos e eficientes, a atualização e capacitação dos servidores públicos, a melhoria, facilitação e simplificação do acesso aos portais do Fisco são todas atitudes que prezam pelo melhor atendimento do contribuinte e afetam positivamente sua colaboração voluntária, promovendo uma melhoria na relação entre os sujeitos ativo e passivo e, por conseguinte, aprimorando a arrecadação, reduzindo a evasão de divisas e ampliando o *compliance* fiscal.

O paradigma do serviço, como o próprio nome preceitua, preocupa-se principalmente com o retorno dos valores arrecadados ao cidadão (contribuinte), no investimento em qualificação e preparação dos servidores públicos e em uma melhor prestação dos serviços, tanto no âmbito da própria Administração Tributária como na Administração Pública em geral, devolvendo ao sujeito passivo os frutos de sua contribuição, além de promover uma redistribuição mais eficiente da capacidade contributiva da esfera individual para a esfera social – justamente o objetivo maior da tributação.

Por outro lado, o paradigma da confiança pauta-se em uma relação de segurança entre os sujeitos. Ou seja, visa à previsibilidade das condutas do contribuinte e, especialmente, da Administração Tributária, indicando as consequências das atitudes do sujeito passivo de modo mais célere, eficiente e justo, tornando o sistema tributário mais digno de confiança, o que também facilita no planejamento dos sujeitos envolvidos, diminuindo, ainda, imprevistos quanto à arrecadação do sujeito ativo e autuações discutíveis em face do sujeito passivo – muitas vezes tal paradigma é abordado tangencialmente sob o codinome de segurança jurídica, mas não se limita apenas a esta.

A maior segurança e confiabilidade do sistema tributário como um todo, além de dirimir dúvidas acerca de interpretação da legislação e apuração dos tributos, teria também o condão de aproximar as partes da relação jurídico-tributária, construindo um relacionamento de confiança e cooperação entre Fisco e contribuinte, afastando as respostas de contracontrole e distanciamento por parte do sujeito passivo.

Dessa forma, ampliar a transparência pública nos julgamentos e decisões; antecipar a interpretação da legislação de forma a sanar eventuais dúvidas dos contribuintes; aperfeiçoar o sistema da solução de consulta; transmitir abertura a questionamentos do contribuinte quanto à legislação e apuração de tributos; tra-

balhar na consolidação e respeito da jurisprudência administrativa e judicial; apresentar dados de arrecadação, gastos e fiscalização; facilitar o acesso aos portais de transparência; incentivar a realização de trabalhos de pesquisa e estudo jurisprudencial, além de debates pré e pós os processos legislativos; auxiliar na apuração de tributos, quando necessário; na dúvida justa, interpretar a legislação favoravelmente ao contribuinte, até que tal dúvida seja devidamente sanada ou pacificada; rever o sistema de aplicação e lançamento de multas punitivas; aperfeiçoar a legislação tributária, de modo a melhor atender aos princípios constitucionais tributários, com estudos e consulta junto às entidades de classe, especialistas e representantes dos contribuintes, entre outros, são atitudes que auxiliam a aumentar a confiança do contribuinte na Administração Tributária.

O paradigma da confiança preocupa-se justamente em privilegiar a segurança e a previsibilidade das relações jurídico-tributárias, aumentando o poder de predição dos sujeitos ativo e passivo: tem-se como pressuposto que a maior preditividade a respeito das consequências de suas condutas incentiva o contribuinte a seguir o caminho da colaboração voluntária.

É que, em havendo dúvida, natural que o sujeito passivo acabe por optar pelo caminho que lhe aparenta mais benéfico – normalmente, reduzir os valores declarados. Isso sem mencionar os ganhos na previsibilidade de receitas tributárias, diminuição das despesas com fiscalização, além da redução dos custos do contencioso administrativo e judicial.

A junção destes dois paradigmas (serviço e confiança) preceitua uma postura mais colaborativa dos sujeitos da relação jurídico-tributária, o que só poderá ocorrer por meio de uma mudança de postura das partes, afastando a atual situação beligerante e dual Fisco-contribuinte, na busca de um sistema mais respeitoso, racional e justo.

Ainda, a utilização conjugada desses paradigmas como modo indutor de *compliance* fiscal (estressores positivos), teria condão educativo, com maior assimilação e concordância do sujeito passivo com o sistema tributário⁵⁹ e perenidade da cooperação do contribuinte em razão da modificação do comportamento evasivo, sem que houvesse, pois, a chamada recuperação de resposta, característica dos métodos punitivos⁶⁰.

5. A junção dos paradigmas do serviço e da confiança por uma tributação mais justa e eficiente

Para atingir essa finalidade, somente por intermédio de uma verdadeira mudança na visão dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Não se vislumbra que o primeiro passo seja dado pelo contribuinte; a Administração Tributária

⁵⁹ SKINNER, B. F. *Sobre o behaviorismo*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

⁶⁰ BORGES, M. M.; MEDEIROS, C. A. *Princípios básicos de análise do comportamento*. Porto Alegre: Artmed, 2007.

que, ano a ano, assumidamente, tenta reduzir a evasão, a litigiosidade e seus custos de fiscalização, aumentando a arrecadação, deve tomar a dianteira. Com a alteração sensível na postura do Fisco, a resposta positiva dos contribuintes deverá se refletir em condutas mais colaborativas e abertas ao diálogo, transformando o sistema fiscal como um todo.

Para tanto, contudo, é necessário que o *enforcement* e a punição deixem de ser a primeira opção. O contribuinte não é, ao menos de início e em todos os casos, um criminoso pronto a sonegar. São inúmeros os fatores que podem levar a uma apuração/declaração de tributos menor do que a esperada pelo Fisco – e nem sempre se trata de evasão. A postura inicial, beligerante, deve dar lugar a uma tentativa de aproximação do sujeito passivo para que se apurem as verdadeiras causas das divergências, trabalhando-se para saná-las ao invés de certa e necessariamente puni-las.

Nesse cenário, as disposições punitivas devem ser aplicações auxiliares na indução ao *compliance* fiscal, como recurso extra, não como objetivo inicial e primário da Administração Tributária. A punição, conforme exposto, tem efeitos deletérios e não desejados, podendo influir negativamente na visão do contribuinte sobre a Administração Tributária, podendo, inclusive, reduzir as taxas de *compliance* fiscal e diminuir a colaboração do sujeito ativo, mediante posturas de contracontrole, e mesmo reduzir a arrecadação, como detalhado em relação à hipótese da Curva de Laffer⁶¹.

Por isso as práticas de estudo e classificação dos contribuintes pela Administração Tributária são importantes: ministrando-se os instrumentos necessários e mais adequados para cada classe de contribuintes, pode-se ajudar a reduzir níveis de evasão e melhor ajustar a postura do Fisco ao perfil do sujeito passivo, inclusive, aumentando a fiscalização e punições em face daqueles tidos por sonegadores contumazes, estes sim merecedores de multas vultuosas e auditorias rígidas. O *enforcement* não deve ser banido dos mecanismos utilizados pela Administração Tributária, mas, ao invés disso, empregado com maior parcimônia e, estrategicamente, em face daqueles contribuintes que adotam posturas notadamente sonegatórias.

Em outro vértice, a Administração Tributária deve adotar uma postura mais compreensiva e menos beligerante com aqueles contribuintes que apresentam condutas mais positivas e colaborativas, de modo a incentivá-los a manter tal atitude.

Aliada ao paradigma da confiança, a melhora na prestação dos serviços teria o condão de demonstrar a postura colaborativa da Administração Tributária, aproximando-a dos contribuintes, de forma a apurar a relação jurídico-tributária, diminuindo o receio de colaboração do sujeito passivo e tornando a interação mais saudável e menos conflituosa.

⁶¹ FROYEN, Richard T. *Macroeconomia*. São Paulo: Saraiva, 2003.

A relação Fisco-contribuinte não é necessariamente de dois opostos, com interesses inconciliáveis. Toda a ideia por trás das teorias de tributação gira em torno da transformação da capacidade contributiva individual em capacidade contributiva social, insculpida, inclusive, no contrato social. Justamente por isso, a tributação pressupõe a existência de uma contrapartida estatal – a prestação de serviços.

De fato, a prestação de serviços é dever do Estado decorrente do contrato social. Para tanto, o Estado possui o direito de arrecadar tributos de seus cidadãos, mediante a utilização de mecanismos impositivos e coercitivos, devidamente dispostos em lei. Por outro lado, os cidadãos, doravante contribuintes, possuem o dever de contribuir com a arrecadação estatal, mediante o pagamento de tributo. Em contrapartida, estes recebem a prestação de serviços pelo ente público, caracterizando o chamado pacto tributário.

Ou seja, a prestação adequada de serviços já é dever do Estado enquanto entidade tributante, de forma a prover o bem-estar social e munir os cidadãos dos benefícios decorrentes da retenção de sua capacidade contributiva individual. Assim, a prestação devida dos serviços ao contribuinte nada mais deveria ser que dever da Administração Tributária.

O que a junção dos paradigmas do serviço e da confiança se propõe a adicionar a essa equação, em tese, seria somente a preocupação com a previsibilidade e com o desenvolvimento da confiança entre as partes da relação jurídico-tributária – tanto que a própria doutrina por vezes considera o paradigma da confiança como uma extensão incorporada no próprio desenvolvimento adequado do paradigma do serviço⁶².

Nessa interpretação, um serviço bem prestado, voltado a antever problemas e conflitos na relação Fisco-contribuinte, disposto e aberto ao diálogo com o sujeito passivo, não apenas é incentivado e estimulado a fim de gerar benefícios recíprocos, como também é dever da Administração Tributária.

O combate à evasão não pode ser pautado apenas na necessidade de *enforcement* de um contribuinte vil e sonegador, mas sim em uma junção de meios indutores para se atingir o *tax compliance* e a colaboração/conformidade voluntária por parte do sujeito passivo.

O contribuinte não deve ser encarado como um criminoso em potencial, da mesma forma que o Fisco não pode ser visto meramente como o leão⁶³, no entan-

⁶² SILVA, Fabio Pereira da. *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.

⁶³ Em mais um exemplo da beligerância e do punitivismo exacerbado nas relações Fisco-contribuinte, o felino foi adotado numa campanha publicitária de 1979. Dentre muitas propostas, decidiu-se que a imagem do leão seria adequada por representar um animal justo, leal e forte que, embora não ataque sem avisar, é manso, mas é não bobo, passando a ideia de que a Administração Tribu-

to, essa é a percepção mais generalizada da relação jurídico-tributária que se vê atualmente no Brasil. É responsabilidade da Administração Tributária dar o primeiro passo rumo à mudança desse paradigma, reavaliando a prestação de serviços e a necessidade de se reinventar, com o incentivo à aproximação dos sujeitos e da cooperação, mediante a incorporação dos paradigmas do serviço e da confiança em suas condutas, para muito além da indiscriminada e primogênita abordagem polícial e punitiva.

6. Considerações finais

A aproximação entre os sujeitos da relação jurídico-tributária não apenas deve ser incentivada como é obrigação da Administração Tributária.

O incentivo à colaboração entre os sujeitos ativo e passivo se mostra necessário à persecução de um sistema tributário mais respeitoso, racional e justo, pautado no direito-dever das partes e nos objetivos comuns decorrentes do contrato social (pacto tributário).

O caráter maniqueísta que persiste e predomina na atual acepção deve ser extirpado para que seja possível combater de fato a evasão fiscal. O contribuinte não é, necessariamente, um criminoso descumpridor da legislação tributária, do mesmo modo que a Administração Tributária não busca somente a arrecadação e a punição indiscriminadas. Ambos têm direitos e deveres e devem cumpri-los, bem como fiscalizar e incentivar que o outro cumpra com suas obrigações. A cooperação e não o *enforcement* deve ser a base do sistema tributário.

Os sujeitos ativo e passivo são dependentes, um não existe sem o outro. A Administração Tributária deve pautar sua conduta nas especificidades de cada contribuinte, sob pena de que sejam verificados efeitos deletérios e indesejados na sua relação com o sujeito passivo. O paradigma econômico tradicional não abarca todas as classes de contribuintes e não deve ser visto como único mecanismo do Fisco para assegurar a conformidade tributária.

Muito pelo contrário; o paradigma do crime é apenas um dos vários instrumentos indutores da conduta do sujeito passivo e deve ser utilizado com parcimônia, como recurso complementar e em relação aos contribuintes tidos por sonegadores contumazes, estes sim merecedores do *enforcement* fiscal. Utilizá-lo como único e primeiro mecanismo de indução pode causar efeitos destrutivos, imprevisíveis e indesejados, tornando-o mesmo ineficaz a ponto de estimular condutas evasivas e de sonegação (Curva de Laffer).

A tributação é mecanismo de justiça e distribuição de capacidade contributiva e econômica e deve ser utilizada não como meio coercitivo e opressivo, contrabalanceado com sonegação, desconfiança e distanciamento, mas sim sob a pers-

tária não seria condescendente com a sonegação. A campanha foi bem sucedida: apesar de não ser utilizada em caráter oficial há muitos anos, até hoje a figura é associada à RFB.

pectiva dos paradigmas do serviço e da confiança – no espírito destes, inclusive, é que se espera um primeiro passo da Administração Tributária, abandonando a imagem do leão em prol de um mascote mais acolhedor.

Bibliografia

- ALLINGHAM, M. G.; SADMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972.
- ALM, J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tulane Economics Working Paper Series*, 2012a.
- ALM, J.; KIRCHLER, E.; MÜEHLBACHER, S.; GANGL, K.; HORMANN, E.; KOGLER, C.; POLLAI, M. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012b.
- ALM, J.; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, 2011.
- ANDREONI, J.; ERARD, B.; FEINSTEIN, J. Tax compliance. *Journal of economic literature* v. 36, n. 2, 1998.
- APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. Litigiosidade tributária no Brasil. *O Estado de São Paulo*, 17.03.2014. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>. Acesso em: 27 jul. 2020.
- BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, n. 2. The University of Chicago Press, 1968.
- BORGES, M. M.; MEDEIROS, C. A. *Princípios básicos de análise do comportamento*. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- BRAITHWAITE, Valerie. Resistant and dismissive defiance toward tax authorities. In: A. Crawford & A. Hucklesby (coord.). *Legitimacy and compliance in criminal justice*. Abingdon: Routledge, 2011.
- BRAITHWAITE, V.; MURPHY, K.; REINHART, M. Taxation threat, motivational postures, and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, 2007.
- BRAITHWAITE, V.; REINHART, M. Deterrence, coping styles and defiance. *Public Finance Analysis* v. 69, n. 4, December 2013,.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334. Recorrente: Robson Schumacher e Vanderleira Silva Ribeiro Schumacher. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2019.
- CUMMINGS, R. G.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; McKEE, M., TORGLER, B. Effects of tax morale on tax compliance: experimental and survey evidence. *International Studies Program Working Paper Series at AYSPS*, 516. Georgia State University, 2005.
- FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, ano 37. São Paulo: IBDT, 2019.

- FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; MARQUES, Ênnio Ricardo Lima da Silva. Análise da ocultação de documentos e da ausência de motivação em autuações fiscais a partir do devido processo legal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020.
- FROYEN, Richard T. *Macroeconomia*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- KIRCHLER, Erich. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.
- LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do tributo extrafiscal com desvio de finalidade. In: MARTIS, Ives Gandra; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*. São Paulo: Fecomercio, 2008.
- MAGRI, Glauca Ligi Kelly Priscilla Midori Funakura Gondo. *Simulação baseada em agentes para a análise do comportamento do contribuinte quanto à sonegação: um modelo de evasão fiscal em redes complexas aleatórias*. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- ROCHA, Sergio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica possível na Pós-Modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT: Fiscosoft, 2014.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2018.
- SCABORA, Filipe Casellato; SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos. O sigilo fiscal enquanto óbice ao combate da evasão tributária: contradições, ilegalidades e arbitrariedades na aplicação do instituto no Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 24, 2020.
- SILVA, Fabio Pereira da. *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.
- SILVA, Fábio Pereira da. Programa “Nos Conformes”: uma avaliação sob a perspectiva do “Paradigma do Serviço”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2019.
- SINPROFAZ. Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2018. *Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional*. Brasília, 2019.
- SKINNER, B. F. Sobre o behaviorismo. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.
- SRINIVASAN, T. N. Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics* v. 2, 1973.

- VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em 17 jul. 2020.
- VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista de Direito GV* v. 15, n. 1. São Paulo, 2019.