

TAX COMPLIANCE: A NEW AGENDA FOR TAX - TAXPAYERS RELATIONS

GIGLIOLA LILIAN DECARLI

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Pesquisadora do Grupo de Pesquisas do CNPq Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável
gldecarli@gmail.com

LIDIA MARIA RIBAS

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora permanente do Mestrado em Direitos Humanos da UFMS. Líder do Grupo de Pesquisas Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável e pesquisadora no Grupo de Pesquisas Tutela Jurídica das Empresas em face do Direito Ambiental Constitucional, ambos do CNPq. Membro ABDT, ADPMS, ABDI e CEDIS/UNL
limaribas@uol.com.br

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar o papel do *compliance* tributário na construção de um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte no Brasil, no contexto atual de alta litigiosidade e necessidade de modernização da administração tributária. problemática enfrentada consiste em verificar se a adoção de programas de conformidade, pautados na governança colaborativa, na cidadania fiscal e na promoção da confiança mútua, pode ser capaz de reduzir a litigiosidade, aumentar a eficiência arrecadatória e fortalecer a legitimidade do sistema tributário. Após a análise de diversos conceitos, documentos e experiências nacionais e internacionais, conclui-se que os programas de conformidade e os instrumentos de autorregularização representam ferramentas viáveis para a transformação da relação Fisco-contribuinte, promovendo maior segurança jurídica, corresponsabilidade e fortalecimento da cidadania fiscal. Trata-se de um artigo de caráter exploratório e descritivo, que busca, pela técnica da pesquisa bibliográfica e documental, revisar os fundamentos teóricos e práticos necessários ao atingimento do objetivo proposto.

Palavras-chaves: *compliance* tributário; governança colaborativa; cidadania fiscal.

Abstract: The present article aims to analyze the role of tax compliance in building a new paradigm of relationship between the Tax Administration and taxpayers in Brazil, in the current context of high litigation rates and the need to modernize tax administration. The issue addressed is whether the adoption of compliance programs—based on collaborative governance, tax citizenship, and the promotion of mutual trust—can effectively reduce litigation, increase revenue efficiency, and strengthen the legitimacy of the tax system. After analyzing various concepts, documents, and national and international experiences, the study concludes that compliance programs and self-regularization instruments are viable tools for transforming the relationship between the Tax Administration and taxpayers, fostering greater legal certainty, shared responsibility, and the strengthening of tax citizenship. This is an exploratory and descriptive article that, through bibliographic and documentary research techniques, seeks to review the theoretical and practical foundations necessary to achieve the proposed objective.

Keywords: tax compliance; collaborative governance; fiscal citizenship.

Sumário: 1. Introdução - 2. Paradigmas da relação Fisco - Contribuinte: do paradigma do crime ao *compliance* colaborativo - 3. O *compliance* tributário no contexto do Estado Democrático de Direito - 4. Do paradigma da coação à governança colaborativa: os programas de conformidade como ferramenta de estímulo ao *compliance* tributário - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo analisar o papel do *compliance* tributário na construção de um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte, baseado na governança colaborativa. O modelo tradicional, historicamente pautado na coação, na fiscalização e na punição, tem se revelado insuficiente para garantir a efetividade da arrecadação e a redução da litigiosidade tributária. Nesse contexto, o objetivo do presente artigo é investigar como os programas de conformidade e de autorregularização, aliados ao fortalecimento da cidadania fiscal e à promoção da confiança mútua, podem atuar como instrumentos de transformação na relação Fisco-contribuinte, contribuindo para uma cultura de colaboração, transparência e corresponsabilização.

Inicialmente, o estudo aborda o histórico das relações entre Fisco e contribuinte, com a superação do paradigma punitivo, com base na aplicação de modelos colaborativos, alinhados às práticas de governança fiscal, ao desenvolvimento de políticas públicas baseadas em estímulos comportamentais (como os *boosts*) e à adoção de instrumentos que reforçam a cultura colaborativa e a cidadania fiscal. Em seguida, examinam-se os fundamentos teóricos do *compliance* tributário, sua evolução no contexto do Estado Democrático de Direito e sua vinculação à ética na administração pública. Ao final, discute-se como a adoção de programas de conformidade e de autorregularização fortalecem a legitimidade do sistema tributário, promovem a justiça fiscal e contribuem para a redução da litigiosidade.

A pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva quanto aos fins, bibliográfica e documental quanto aos meios, valendo-se de doutrina especializada, documentos institucionais e relatórios técnicos nacionais e internacionais. O método utilizado é o dedutivo, partindo de conceitos gerais da administração pública, do direito tributário e da economia comportamental para sua aplicação no contexto específico da relação entre Fisco e Contribuinte. A relevância do tema decorre da urgência em se adotar um modelo de administração tributária mais eficiente, ético e colaborativo, capaz de enfrentar os desafios da alta litigiosidade, do alto custo de conformidade e da busca por maior justiça fiscal.

2. PARADIGMAS DA RELAÇÃO FISCO - CONTRIBUINTE: DO PARADIGMA DO CRIME AO COMPLIANCE COLABORATIVO

A administração tributária é entidade da administração pública direta que possui atribuições definidas em lei. Como entidade da administração pública, a administração tributária pode assim ser definida:

A administração tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações. (SABBAG, 2013, p. 919).

Em sendo um órgão da administração pública, a administração tributária sujeita-se ao regime de direito público e aos princípios da administração previstos no Art. 37 da Constituição Federal. Em sendo assim, a administração pública sujeita-se ao que se denomina de regime jurídico administrativo, de modo que deve realizar suas prerrogativas legais, as quais se caracterizam como ônus, também chamado de poder-dever (SABBAG, 2013, p. 920).

Denota-se, portanto, que inobstante o regime de direito público a que está sujeita, a administração tributária deve atender também aos princípios estabelecidos na Constituição relativamente aos direitos fundamentais e à ordem econômica. Importante explicitar que a ordem constitucional vigente exige a observância não apenas dos princípios previstos nos Arts. 1º a 5º da Constituição, como também outros esparsos no texto constitucional, como aqueles previstos no Art. 170 que estabelece a observância da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor e do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Silveira e Jaques demonstram a necessidade de cumprimento de uma função social pelo Poder Público no modelo de estado social e democrático de direito. É de se ressaltar que a atividade dos servidores fiscais está dentre as atividades essenciais do Estado, tendo-se por fim “assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas, ligadas à “satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços” (SCHIER, 2016, p. 127).

A atuação da administração tributária, portanto, deve ser pautada também em observância ao princípio da dignidade da pessoa humana, considerando que o tributo não apenas é instrumento de arrecadação de recursos ao Estado, mas cumpre uma função social.

Pautado nessa perspectiva, reconhece-se também que o tributo possui uma função social relevante, que impõe deveres não apenas à Administração Tributária, mas também aos contribuintes. Importa observar a existência de uma via de mão dupla na qual se exige uma atuação coletiva dos agentes para atendimento dos objetivos do Estado na preservação da dignidade

humana, que nesta circunstância perpassa, por óbvio, as três primeiras dimensões dos direitos humanos: a liberdade negativa (1ª dimensão), pois delimita o exercício de poder de tributar do Estado no alcance do patrimônio dos contribuintes (não confisco); a liberdade positiva (2ª dimensão), pois o Estado tem o dever de garantir os direitos sociais, mas necessita do auxílio dos contribuintes no recolhimento do tributo, que é a sua principal fonte de renda e; proteção de patrimônios difusos (3ª dimensão), como é o caso do meio ambiente, em que necessita de cooperação horizontal no direito doméstico e internacional para sua concretização; e o direito tributário pode ser utilizado, para tanto, como instrumento indutor de comportamentos benéficos para a tutela do meio ambiente. (SILVEIRA, JAKUES, 2019, p. 13).

É nessa perspectiva que Silveira e Jaques (2019, p. 13-14) propõem que a atuação da administração tributária seja uma atuação ética – da ética da responsabilidade –, visando ao bem comum, atendendo ao princípio da dignidade da pessoa humana. No mesmo sentido, Schier pontua que o poder constituinte originário elegeu o respeito a todas as pessoas como fundamento e fim do Estado (SCHIER, 2016, p. 34). A autora ressalta a existência de um projeto democrático de administração pública, citando como exemplo o princípio da participação popular previsto no Art. 37, §3º da Constituição Federal.

O papel a ser desempenhado pela administração tributária vem sendo objeto de estudos na busca por um aperfeiçoamento de sua missão institucional. Verifica-se a necessidade de adoção de um novo modelo de gestão, pautada pela participação popular na administração pública, no que se denomina de administração concertada. Trata-se de um modelo de gestão administrativa na qual se busca ao invés da aplicação unilateral dos poderes administrativos, a colaboração ativa dos interessados. Ela é chamada também de administração consensual ou contratual (BITENCOURT NETO, 2017, p. 6176).

Na busca pela modernização das administrações tributárias, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) tem desenvolvido estudos que venham a auxiliar os países membros na sua tarefa. Dentre os requisitos escolhidos pelo CIAT como necessários a uma administração tributária eficiente e moderna destaca-se a confiança dos contribuintes na administração tributária, na promoção do cumprimento voluntário e a redução da evasão fiscal, na melhoria da produtividade, qualidade do serviço e satisfação do contribuinte, a redução dos custos de conformidade para os contribuintes, a disponibilização de programas de capacitação técnica para os seus funcionários, a aplicação justa, confiável e transparente das leis tributárias, o serviço confiável, o processamento eficiente das declarações, pedidos, apelações, consultas dos contribuintes, estratégias de comunicação profissional para melhorar a tomada de consciência e a difusão e respeito pelos contribuintes (SCHIER, 2016, p. 55).

Nesse diapasão, vem sendo discutida a necessidade de uma mudança na atuação da administração tributária, mormente em relação ao contribuinte, num novo paradigma de relacionamento, próprio da nova administração pública e integrado ao novo modelo cooperativo introduzido pela Emenda Constitucional N° 132, de 2023.

Tradicionalmente havia uma separação entre estado e sociedade. O soberano representava os interesses do estado, cabendo à sociedade cumprir com o determinado por ele. Com o avanço da pluralidade e complexidade, inclusive tecnológica, da sociedade, começa a haver uma fragmentação da estrutura administrativa estatal, que começa a ruir em seu modelo unitário com o advento dos entes locais autônomos e das entidades da administração indireta. Essa evolução é fruto da complexidade da sociedade, que se ordena de forma justaposta (ARAGÃO, 2002, p. 132).

Os subsistemas desse novo modelo estatal são dependentes uns dos outros, cabendo ao Estado realizar essa integração, essa intercomunicação. Hoje resta, assim, ultrapassada a completa separação entre estado e sociedade, sendo o Estado um instrumento de organização social e o bem-estar da sociedade seu objetivo primordial:

[...] Hoje a "unidade da administração é uma ficção", sendo incontroversa a sua natureza "plurifórmica e pluricêntrica", [...] o que constitui" resultado natural da passagem do Estado burguês oitocentista, tipicamente monoclássista", voltado exclusivamente para a proteção dos interesses da burguesia então vitoriosa, para o Estado pluriclasse contemporâneo" (sufrágio universal, acesso democrático aos cargos da administração pública, desenvolvimento dos sindicatos, prestações estatais positivas etc.), "que necessariamente reflete na sua organização o incontornável e crescente pluralismo da organização social. [...] O pluralismo social e político provocou o pluralismo e a diferenciação organizatória da administração" (ARAGÃO, 2002, p. 134).

Denota-se, portanto, que a Administração Pública evoluiu na sua atuação, não se falando mais apenas em interesse público, mas em interesses públicos representativos dos vários setores da sociedade civil. A consequência foi “a multiplicação dos interesses públicos, dos interesses difusos, dos interesses coletivos; a diminuição da separação entre Estado e sociedade; e o aumento da colaboração do particular com a Administração Pública” (DI PIETRO, 1993, p. 30-31).

Nesse sentido é que vem sendo questionado o paradigma tradicional de relacionamento Fisco - Contribuinte, o qual contribui para uma cultura de litigiosidade. Como bem explicitado por Xavier (2012, p. 22), o modelo tradicional sobre o comportamento dos contribuintes foi desenvolvido por Allingham e Sandmo, os quais defenderam, com base na teoria da economia do crime de Becker, que a decisão pelo pagamento ou não dos impostos decorreria de cálculos realizados em face tanto da possibilidade de detecção, como do valor da eventual penalidade a ser aplicada em caso de inadimplência (XAVIER, 2012, p. 22). Por esse raciocínio, a obediência às regras fiscais aumentaria na mesma proporção em que se elevaria a gravidade e extensão do castigo por descumprimento delas. Sendo assim, a melhor estratégia a ser tomada pela Administração Tributária com vistas a aprimorar o pagamento de tributos seria reforçar o nível de detecção das condutas ilícitas e de severidade das sanções.

It is useful at the start to identify more fully the basic insight – and the basic problem – with the standard economic approach to compliance. To date,

the basic theoretical model used in nearly all research on tax compliance begins with the economics-of-crime model of Becker (1968), first applied to tax compliance by Allingham and Sandmo (1972). Here, a rational individual is viewed as maximizing the expected utility of the tax evasion gamble, weighing the benefits of successful cheating against the risky prospect of detection and punishment, and individuals pay taxes because they are afraid of getting caught and penalized if they do not report all income. This approach gives the plausible and productive result that compliance depends upon audit rates and fine rates. Indeed, the central point of this approach is that an individual pays taxes because – and only because – of this fear of detection and punishment. (ALM, MARTINE-VASQUEZ, TORGLER, 2010, p. 383).

Ocorre que recentes estudos, como os desenvolvidos no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e por Alm, sobre evasão tributária e eficiência fiscal indicam que o uso prioritário de penalidades para inibir a desobediência pode conduzir a uma redução do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, assim como a aversão social às determinações do Estado. A Administração Tributária não deve enfatizar apenas a punição, já que outras variáveis são consideradas na decisão de pagar tributos, tais como as normas sociais (ALM, TOGLER, 2011, p. 638).

A Administração Tributária deveria manter um relacionamento mais estreito, pautado na confiança, com os contribuintes, deixando de considerá-los tão só como potenciais criminosos. Alm propõe, dessa forma, que além dos antigos instrumentos de estímulo, tais como aplicação de penalidades e alto nível de detecção de infrações, o Fisco se valha de mecanismos voltados a influenciar a ética dos contribuintes, visando a aumentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias (XAVIER, 2012, p. 22).

Caberia à Administração Tributária a utilização de instrumentos que permitam ao contribuinte integrar-se à Administração, no desenvolvimento de uma consciência cidadã, pois o contribuinte também integra o Estado, devendo agir como colaborador. Não por outra razão, a cooperação foi alçada a princípio norteador do Sistema Tributário Nacional em recente alteração do Art. 145, §3º da Constituição Federal.

They argue especially for models that examine compliance choice as a social dilemma, that incorporate tax morale or social norms, and that utilize their own slippery slope framework.

The slippery slope model suggests that authorities' position towards taxpayers is relevant for compliance: in an antagonistic tax climate, when tax authorities communicate a "cops and robbers" attitude, taxpayers will try to maximize their individual expected utility and only comply when forced to do so. On the other hand, in a synergistic climate, when authorities communicate a "service and clients" attitude, taxpayers will act on the basis of the perceived fairness of the system and comply voluntarily (ALM, MARTINE-VASQUEZ, TORGLER, 2010, p. 412-427).

O modelo teórico de James Alm, tendo por base a aproximação entre Contribuintes e Fisco, tanto através do aperfeiçoamento do serviço público prestado por este, quanto pela adoção de medidas tendentes a aumentar a confiança entre os dois agentes referidos, parece ser mais apropriado para o atual contexto, já que propõe que o contribuinte seja percebido também como ator cooperativo e não apenas como fraudador do sistema (XAVIER, 2012, p. 22).

É baseado nesse modelo que o *compliance* será analisado, não como mera observância às normas tributárias, mas como um modelo colaborativo de conformidade.

3. O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O termo *compliance* é definido pelo dicionário Aurélio como “Ação de cumprir uma regra, procedimento, regulamento etc., geralmente estabelecidos por uma instituição e para ser cumpridos por quem dela faça parte”.¹ Pode ser também tratado como ação de conformidade. Estar em “compliance” significaria estar em conformidade com as normas.

Compliance origina-se do verbo em inglês *to comply*, cujo significado é cumprir, seguir acordos ou instruções. Em linhas gerais, *compliance* é o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da empresa, buscando mitigar o risco à reputação e ao regulatório/legal” (ALMEIDA, 2018, p. 10).

Apesar de ser um tema recente no Brasil, registra-se sua utilização desde 1977, quando se registra a promulgação do *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)*, uma lei federal americana editada com o propósito de combater a corrupção transnacional por pessoas relacionadas aos Estados Unidos. Vinte anos depois foi celebrada a Convenção da OCDE de combate à corrupção, convenção esta assinada pelo Brasil no mesmo ano.

Foram, contudo, os Acordos de Basiléia, conjunto de recomendações internacionais sobre regulamentação bancária, elaboradas pelo Comitê de Basileia sobre Supervisão Bancária, que influenciaram efetivamente a positivação de normas regulamentadoras da atividade bancária, havendo desde 09/1998 regras bancárias com o objetivo de estimular o compliance na área bancária. Destacam-se a Lei Nº 9.613/98 e a Resolução Nº 2.554/98 do Banco Central, além da criação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

A adoção de programas estruturados de conformidade (ou de integridade) nas empresas teve início, portanto, como forma de se evitar o enquadramento na Lei de Combate aos Crimes de Lavagem e Corrupção (a já citada Lei Nº 9.613/98), ante a gravidade das penalidades impostas.

¹ Conforme definido pelo Dicionário Aurélio. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/compliance/>. Acesso em 15 jun. 2025.

Em 2007, ante à complexidade do arcabouço tributário que dificultava tanto a fiscalização por parte dos Fiscos, como o cumprimento de obrigações acessórias por parte dos contribuintes, foi criado, por meio da edição do Decreto Nº 6.022/07, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

O SPED representou se caracteriza como uma plataforma integrada que unificou a recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos fiscais e contábeis em formato digital, com o objetivo de simplificar as obrigações acessórias, aumentar a transparência fiscal e a eficiência da fiscalização tributária.

Com a concentração de toda a “documentação” fiscal dos contribuintes em um único ambiente e de modo padronizado, tornou-se possível a realização de cruzamentos de dados, as chamadas malhas fiscais, o que tanto evidenciou para o Fisco as inconsistências das documentações emitidas, como mostrou ao contribuinte suas necessidades de adequações.

A relação da organização estatal com o cumprimento das obrigações acessórias (e principais) foi um marco no Brasil. Nunca poderíamos imaginar que teríamos esta padronização nacional que, sem dúvida, é muito bem-vinda pelas organizações, pois proporcional maior facilidade de cumprimento, ou seja, estar em dia com as obrigações e com os fiscos e demais entes estatais (*compliance* tributário). (ALMEIDA, 2018, p. 148).

Importante ressaltar em consideração que o conceito de *compliance*, conformidade ou integridade foi internalizado no direito pátrio por meio do Art. 41 do Decreto Presidencial Nº 8420, de 2015, substituído pelo Art. 56 do Decreto Presidencial Nº 11129, de 2022, que assim definiu os programas de integridade:

Art.56: conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de: I - prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira; e II - fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional.

A prática do *compliance* passa a ingressar a realidade das empresas como conduta alinhada ao modelo de gestão. Ante à facilidade que a padronização gerada pelo sistema SPED proporcionou, hoje é muito mais viável, não somente a grandes contribuintes, mas também a pequenos e médios, a utilização de tecnologia da informação para viabilizar a conformidade tributária. O uso de Inteligência Artificial e de *Machine Learning* se tornou uma realidade irreversível e necessária na utilização de um programa estruturado de *compliance* nas empresas.

Analisando o aspecto prático da conformidade tributária, ela indica o cumprimento das regras estabelecidas, que culmina com o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas acessórias ou principais. Interessantes as colocações de Friberg & Scherman:

Compliance is originally a military term with paternalistic associations of obedience and with the blame for noncompliance placed solely on the patient (14). [...] Behaviour is an important term in this definition and indicates that compliance in this traditional meaning is associated with behaviourism. On account of the criticism of the concept of compliance, alternative terms have been introduced and are used interchangeably with compliance, for example: adherence (1, 16), concordance (17, 18), therapeutic alliance (18), collaboration (19) and co-operation (3, 6).²

Na definição inicial considerava-se apenas a observância às regras e regulamentações. Ocorre que no âmbito tributário, inobstante a existência de penalidades severas e do risco fiscal, a litigiosidade tributária vem aumentando. Tal se pode perceber da análise do relatório “Justiça em Números” divulgado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que demonstra a inefetividade do modelo tradicional de jurisdição na solução dos litígios, o que tem correlação com a fase anterior à da jurisdição, uma vez que os conflitos nascem quando o contribuinte toma a decisão de cumprir ou descumprir a regulamentação fiscal. No âmbito tributário essa inefetividade é ainda mais visível, em face do aumento crescente das execuções fiscais e da taxa de congestionamento de 87,8% no ano de 2024 (CNJ, 2024, p. 22).

O propósito do presente estudo não é discutir as causas da litigiosidade. Verifica-se, contudo, que há autores que a vem relacionando à existência de uma cultura conflituosa, chamada de “cultura da sentença” ou “cultura do litígio”, a qual deveria ser substituída pela adoção de uma “cultura da pacificação” (WATANABE, 2019, p. 113).

Para a mudança de cultura que se sugere, é preciso analisar a forma como as decisões são tomadas, o que é objeto de estudo de uma área da economia denominada economia comportamental, ou *behavioral economics*, uma abordagem transdisciplinar da economia que traz para as análises econômicas fundamentos da psicologia e da sociologia.

Alm (1992 e 2011) em seus estudos acerca do compliance tributário vem testando modelos econométricos que demonstraram por meio de métodos experimentais que a teoria econômica utilitarista não é suficiente para a caracterização do compliance tributário. Os estudos dividiram-se em modelos que utilizaram análises empíricas utilizando um grupo de estudantes submetido ao experimento, tendo-se observado uma dificuldade fundamental relativa à falta de confiabilidade da informação obtida, face à impossibilidade de certeza de que o comportamento dos participantes da pesquisa seria reproduzido na vida real. Divide-se aí a análise das decisões tomadas

² Tradução livre: *Compliance* é originalmente um termo militar com associações paternalistas de obediência e com a culpa pelo descumprimento atribuída exclusivamente ao paciente (14). [...] Comportamento é um termo importante nesta definição e indica que a conformidade neste significado tradicional está associada ao comportamento. Por conta da crítica ao conceito de conformidade, foram introduzidos termos alternativos e usados de forma intercambiável com o termo conformidade, por exemplo: adesão (1, 16), concordância (17, 18), aliança terapêutica (18), colaboração (19) e cooperação (3, 6).”.

e a análise do comportamento efetivo, esse sim passível de mensuração objetiva (ALM, MCCLELLAND, SCHULZE, 1992, p. 24-28).

Ao lado das análises empíricas, foram realizados experimentos laboratoriais, visando à eliminação de tais embaraços, pela simulação em laboratório de um sistema microeconômico real. No âmbito desse experimento foram simuladas diversas mudanças a serem introduzidas no ambiente tributário, de modo a avaliar seu impacto na conformidade.

Inobstante as críticas a respeito do resultado de algumas simulações, as quais podem ser aprofundadas no relato dos citados estudos de Alm (1992), novos paradigmas podem ser adotados pela Administração Tributária com o propósito de reduzir o chamado *gap* tributário, ou seja, a diferença entre o efetivamente arrecadado e o potencialmente esperado.

Uma reorganização do modelo gerencial das administrações tributárias, como introduzido no capítulo anterior, demanda que sua atuação seja direcionada ao estímulo ao compliance. Tal será possível pela adoção de três paradigmas administrativos, chamado do trinômio confiança-serviço-coação. O paradigma da coação está intimamente relacionado à teoria utilitarista, segundo a qual os contribuintes são vistos como potenciais criminosos, enfatizando-se a repressão e penalização de comportamentos. Alm (2011) sugere como políticas tributárias voltadas a esse paradigma a observância de três aspectos, quais sejam, manter o registro dos contribuintes, realizar fiscalizações e atividade de cobrança. Como exemplos de ações potenciais tem-se o aumento da quantidade de contribuintes fiscalizados, a melhora na qualidade dos procedimentos de auditoria, em especial com o uso das novas tecnologias da informação, aumento nas penalidades impostas, divulgação dos contribuintes autuados, em observância ao princípio da transparência, facilitação dos meios de pagamento, permitindo-se uma chamada não cumulatividade ampla, com a autorização de deduções não tributárias em conjunto com as tributárias, aplicação de penalizações não diretamente relacionadas ao tributo, mas à pessoa do sócio, como a revogação da licença para condução de veículo ou a suspensão/cancelamento de sua inscrição estadual, e por fim a manutenção de um histórico do contribuinte, de modo a melhorar sua classificação fiscal.

O segundo paradigma é o do serviço, com o aperfeiçoamento dos serviços disponibilizados pela administração tributária. Dentre as sugestões de políticas tributárias, Alm (2011) sugere a promoção da educação fiscal, a disponibilização de serviços que facilitem o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento dos impostos, como a disponibilização de declarações pré-preenchidas, cálculo automático do imposto e envio da guia de pagamento, ao lado da simplificação das obrigações acessórias, envio de mensagens com lembrete acerca dos vencimentos do prazo de pagamento dos tributos, melhoria do site da administração tributária e a realização de orientação utilizando-se das tecnologias disponíveis.

O terceiro paradigma é o da confiança, o qual implica que o contribuinte não seja visto como um criminoso, mas como um cliente do estado. Este paradigma seria o

mais negligenciado deles e o que mais impacta no desenvolvimento de aspectos éticos que influenciam na conformidade tributária de forma positiva. Dentre as sugestões dadas pelo professor Alm (2011) estão o uso massificado de reforço ao pagamento de tributos e divulgação dos devedores. Atualmente se fala em ferramentas de neurocomunicação, as quais podem ser utilizadas para influenciar a tomada de decisão voltada ao pagamento de impostos. A correlação entre os tributos pagos e os serviços públicos prestados, assim como a orientação e acompanhamento de perto aos novos contribuintes, visando a estimular a conformidade, a parceria com instituições visando à orientação de seus afiliados, a correção da desigualdade no pagamento dos tributos entre contribuintes do mesmo segmento, assim como evitar a concessão de anistias, a qual privilegia o mal pagador.

É justamente essa mudança de paradigma, em que se busca um caráter colaborativo e o particular como agente central das relações tributárias, que deve ser o objetivo de uma administração tributária moderna (COELHO, 2017).

4. DO PARADIGMA DA COAÇÃO À GOVERNANÇA COLABORATIVA: OS PROGRAMAS DE CONFORMIDADE COMO FERRAMENTA DE ESTÍMULO AO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

É pelo estímulo a denominada cidadania fiscal que o dever fundamental de pagar tributos se aperfeiçoa. A cidadania fiscal consiste em uma cidadania comprometida com o bem de todos, ou seja, pela titularidade de direitos e deveres dentro de uma determinada sociedade, pelo pertencimento a um estado (no sentido de ser nacional de um estado) e pela possibilidade de contribuir para a vida pública, inclusive interagindo de modo colaborativo com o estado. Isso culmina na condição singular do contribuinte dentro da sociedade, de alguém comprometido com o custeio dos direitos fundamentais por um lado, mas pelo gozo dos direitos fundamentais que lhe são inerentes, por outro.

Conforme já explicitado no capítulo anterior, num novo parâmetro de atuação da Administração Tributária, a que se denomina de governança corporativa, pretende-se a adoção de um novo paradigma na relação fisco-contribuinte e sociedade.

[...] Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel Abreu Machado Derzi asseveram que “Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento ao tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional”. Citam, assim, a partir da análise do citado Relatório, que há a necessidade da adoção das seguintes estratégias para a construção dessa Nova Administração Tributária: “1. Aumentando o grau de informação e de conhecimento do contribuinte (...) 2. Aumentando o grau de segurança da informação (...) 3. Melhorando a qualidade da norma tributária (...) 4. Reforçando os direitos e garantias do contribuinte e a segurança jurídica (...) 5. Maior procedimentalização da Administração Tributária (...) 6. Intervenção de câmaras e comissões paritárias ou de conselhos de contribuintes no

aperfeiçoamento do lançamento e de suas revisões (...) 7. A busca do diálogo e do acordo (...)" (SCHIER, 2016, p. 56).

Quando se fala em um novo paradigma de relacionamento fisco-contribuinte, é possível identificar três formas de atuação da Administração Tributária visando à adoção do trinômio confiança-serviço-coação: 1. Pela adoção de programas de conformidade tributária e de autorregularização; 2. Por meio da educação fiscal; e 3. Pela utilização do consensualismo na Administração Pública. O presente estudo ater-se-á ao paradigma da confiança, na adoção de programas de conformidade tributária e de autorregularização como forma de estímulo à conformidade.

Decorrente se um paradigma de relacionamento advindo da teoria econômica utilitarista, a relação Fisco - Contribuinte foi sempre pautada por um relacionamento adverso. Ocorre que se vêm demonstrando que a melhor forma de melhorar a qualidade da arrecadação é a confiança que o contribuinte tem na instituição arrecadadora. Nessa seara, baseado em estudos realizados no âmbito da OCDE e na adoção do trinômio confiança-serviço-coação, foi implementado no Estado de São Paulo um programa de conformidade, cujo objetivo é a adoção de um tratamento diferenciado aos contribuintes segundo a sua conformidade fiscal (COELHO, 2017).

Tal programa foi criado por meio da Lei Complementar Nº 1.320, de 2018, que definiu princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabeleceu regras de conformidade tributária. Tendo por proposta uma mudança na postura repressiva e coatora por parte do Fisco Paulista em relação aos contribuintes, numa relação pautada pela ausência de transparência e confiança, foi estabelecido um paradigma positivo e inovador nessa relação, atuando a Administração Tributária de forma mais responsiva e sensível àqueles que agem em conformidade tributária, facilitando, colaborando e promovendo o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias relativas ao ICMS.

Esse programa, baseado em critérios de conformidade transparentes, classifica os contribuintes segundo a observância à legislação tributária. Dispõe o Art. 5º da referida lei complementar acerca dos critérios a serem utilizados para a classificação dos contribuintes:

Artigo 5º - Para implementação do Programa "Nos Conformes", com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda, nas categorias "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios: I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e

III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.

Denota-se que os critérios eleitos pelo legislador se relacionam à conformidade tributária tanto do contribuinte, quanto de sua cadeia de fornecimento. Pode-se avançar nesta classificação utilizando-se também critérios atinentes à atuação empresarial no tocante à preservação do meio ambiente e ao respeito às normas trabalhistas – contribuintes “verdes ou socialmente responsáveis”.

Além do programa de estímulo à conformidade tributária criado pelo Estado de São Paulo, outras iniciativas vêm sendo implementadas no país, das quais destacam-se os programas Confia e Operador Econômico Autorizado (OEA) criados pelo governo federal.

O Programa Confia³ é um programa de conformidade cooperativa criado pela Receita Federal para uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte. Seus objetivos foram reduzir conflitos fiscais, promovendo segurança jurídica, estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, antecipar a identificação e solução de divergências, evitando autuações e litígios e fortalecer a confiança mútua entre Fisco e contribuinte. Por meio do programa, as empresas participantes se comprometem a ter altos padrões de governança tributária, transparência e controles internos robustos, em troca a Receita Federal oferece diálogo constante e direto, análise prévia de operações ou dúvidas fiscais e redução de fiscalizações tradicionais (auditorias tributárias), focando na orientação e correção preventiva.

Já o Operador Econômico Autorizado (OEA),⁴ também criado pelo governo federal, certifica empresas da cadeia logística internacional (como importadores, exportadores, transportadores, agentes de carga, operadores portuários/aeroportuários, depositários etc.) que atendam a critérios rigorosos de segurança e conformidade aduaneira. Como modalidades de certificação tem-se a OEA Segurança (OEAS), certificação relativa ao nível de segurança da cadeia logística (medidas físicas e de transporte, risco, crises, entre outros), a OEAConformidade (OEAC), certificação voltada ao cumprimento de obrigações tributárias e aduaneiras, disponível somente para importadores e exportadores e a certificação OEAPleno (OEAP), que é a junção das duas certificações existentes, relativa ao transporte e obrigações tributárias/aduaneiras. Este programa é moderno pela criação de uma certificação que pode ser usada pelos contribuintes para melhoria de seu ambiente de negócios e obtenção de vantagens competitivas.

Iniciativas relacionadas ao estímulo da autorregulização dos contribuintes também são instrumentos de estímulo à conformidade, proporcionando a correção

³ Maiores informações disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 17 mai. 2025.

⁴ Trata-se de “um parceiro estratégico da Receita Federal que, após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira”.

das irregularidades praticadas num paradigma colaborativo entre a administração tributária e o administrado.

Como exemplo de programas de autorregularização tem-se no estado de Mato Grosso do Sul a instituição do programa de estímulo à autorregularização por meio da Lei Estadual Nº 4.748, de 2015 e do Decreto Estadual Nº 12.632, de 2018. Não foram publicadas informações oficiais que trouxessem os resultados obtidos com o programa.

Outro exemplo é o aplicativo malha fiscal adotado no estado de Santa Catarina. Trata-se de uma ferramenta digital lançada em setembro de 2020 para apoiar a fiscalização tributária de forma preventiva e orientativa. Seu objetivo é detectar inconsistências fiscais por meio do cruzamento de dados entre as informações prestadas pelos contribuintes com as informações em posse do Fisco ou informadas por instituições financeiras ou outros órgãos fiscais de outros entes federados, e prevenir ações punitivas, com orientação dos profissionais contábeis e dos contribuintes e oportunidade de autorregularização das pendências antes da cobrança com incidência de penalidades.

Em pesquisa realizada, Passos, Petri e Theiss (2023) verificaram que com a utilização do programa percebeu-se que existe uma desorganização por parte dos contribuintes e profissionais contábeis, o que pode levar a inconsistências na prestação das informações contábeis e fiscais e por consequência ao não pagamento dos impostos. A ferramenta é vista como útil no combate à sonegação fiscal, sendo eficaz na dissuasão de práticas fraudulentas, mostrando-se, portanto, como instrumento hábil ao estímulo da conformidade fiscal.

A análise dos programas “Nos Conformes”, “Confia”, “Operador Econômico Autorizado” e das iniciativas de autorregularização, como o aplicativo malha fiscal em Santa Catarina, evidencia que se está iniciando uma mudança no paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte. Tais programas são formas de impulsionar o comportamento conforme, no que se denomina de *boosting* (ALM, 2023, p. 10):

More recently, another behavioral approach to facilitating better decision-making has gained traction in the social sciences: “Boosting”. Boosts are behavioral policy interventions that aim to improve human decision-making in predictable ways by providing individuals with the tools to make good decisions. On a broader level, boosts might include formal educational programs. On a more specific level, boosts may provide individuals with strategies to make better decisions. Boosts have been used in a number of fields, but most examples are in healthcare (Olejniczak et al. 2020). Grüne-Yanoff and Hertwig (2016) categorize boosts into three classes: boost policies that equip individual decision-makers by changing the representation of statistical information to improve competence in decisions under risk; boost policies that teach core competencies; and boost policies that provide decision-makers with efficient cognitive strategies for decisions under uncertainty.

Os instrumentos impulsionadores de comportamentos na área tributária buscam estimular a conformidade por meio de ferramentas que conciliam eficiência arrecadatória com respeito aos direitos dos contribuintes. Esse movimento revela que o fortalecimento da relação entre Fisco e contribuinte, sustentado pela confiança mútua e pela promoção da cidadania fiscal, não só favorece o adimplemento voluntário, como também contribui para a redução da litigiosidade, fortalecendo a legitimidade do sistema tributário e promovendo maior justiça fiscal.

Tanto os programas de conformidade, como as iniciativas de estímulo à autorregularização evidenciam uma transição do paradigma da coação para um modelo de governança colaborativa, transformação esta que é estruturante. A existência de um ambiente de maior previsibilidade, segurança jurídica e fortalecimento da confiança recíproca reforça a legitimidade da atuação estatal e estimula uma cultura de cumprimento voluntário, pautada na corresponsabilização, na transparência e na valorização da cidadania fiscal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo analisar o papel do *compliance* tributário na construção de um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte, baseado na governança colaborativa. Diante da análise realizada, constatou-se que o *compliance* tributário representa uma ferramenta para a construção de um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e Contribuinte, baseada na governança colaborativa. O modelo tradicional, baseado na coação, fiscalização e punição, mostrou-se limitado diante dos desafios contemporâneos, especialmente diante da alta litigiosidade e ineficiência arrecadatória. Mostrou-se, portanto, necessária a adoção de práticas que priorizem a confiança, a corresponsabilidade e a transparência.

A investigação da Administração Tributária em seu contexto histórico e dos atuais modelos de governança, especialmente aqueles defendidos pela OCDE e por estudiosos como Alm, revelou que a superação do paradigma punitivo é não apenas possível, como necessária. O estudo evidenciou que os programas de conformidade e autorregularização contribuem para fortalecer a legitimidade do sistema tributário, aumentar a arrecadação de forma eficiente e reduzir a litigiosidade.

A adoção de práticas de governança colaborativa na Administração Tributária foi respaldada na literatura nacional e internacional. A análise dos programas “Nos Conformes”, “Confia”, “Operador Econômico Autorizado” e das iniciativas de autorregularização, como o aplicativo Malha Fiscal de Santa Catarina, evidenciaram que esses instrumentos são indutores do comportamento cooperativo, promovendo um ambiente de maior previsibilidade, segurança jurídica e fortalecimento da confiança mútua.

Por fim, concluiu-se que o fortalecimento da cultura de *compliance* tributário transcende a simples obediência às normas, representando uma mudança estrutural nas relações entre Fisco e Contribuinte. A efetivação desse modelo não só contribui

para a melhoria da arrecadação, mas também consolida um ambiente de menor litigiosidade, custos de conformidade e maior justiça fiscal.

6. REFERÊNCIAS

ABNT, ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 10520: citações: elaboração*. Rio de Janeiro, 2002.

_____. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 14724: formatação de trabalhos acadêmicos*. Rio de Janeiro, 2002.

_____. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6023: informação e documentação: referências: elaboração*. Rio de Janeiro, 2002.

_____. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6028: resumo: elaboração*. Rio de Janeiro, 2002.

ALM, J., MCCLELLAND H., SCHULZE, W.D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, n. 48, p. 21-38, 1992.

ALM, J., MARTINEZ-VAZQUEZ, J., TORGLER, B. *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*. New York: Routledge, 2010, *E-book*.

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

ALM, J., BURGSTALLER, L., DOMI, A., MÄRZ, A., KASPER, M. Nudges, Boosts, and sludge. Using new behavioral approaches to improve tax compliance. *Economies*, n. 11, 2023. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2227-7099/11/9/223>. Acesso em: 08 jun. 2025

ARAGÃO, Alexandre Santos. Administração pública pluricêntrica. *R. Dir. Adm.*, Rio de Janeiro, 227: 131-150, jan./mar. 2002.

BITENCOURT NETO, E. *Concertação administrativa interorgânica. Direito Administrativo e organização no século XXI*. São Paulo: Almedina, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 jan. 2022.

_____. *Lei N° 9.613*, de 3 de março de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm. Acesso em: 10 jun. 2025.

_____. Banco Central do Brasil. *Resolução N° 2.554*, de 24 de setembro de 1998. Dispõe sobre a implantação e implementação de programas de compliance

nas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=2554>. Acesso em: 21 jun. 2025.

_____. *Decreto N° 6.022*, de 22 de janeiro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 21 jun. 2025.

COELHO, Isaias. *La cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo*. Disponível em: <http://ccif.com.br/la-cobranza-administrativa-como-mecanismo-efectivo-de-incremento-de-recaudo/>. Acesso em: 10 ago. 2017.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números. Relatório Analítico e Caderno Infográfico 2024 (ano-base: 2024)*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/02/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 16 jun.2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na Administração Pública. *R. Dir. Adm*, Rio de Janeiro, 191:26-39, jan./mar. 1993.

FRIBERG, F., SCHERMAN, M. H. Can a teaching and learning perspective deepen understanding of the concept of compliance? A theoretical discussion. *Scandinavian Journal of Caring Sciences*, n. 19, p. 274–279, 2005. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1471-6712.2005.00341.x>. Acesso em: 18 ago. 2022.

LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1997.

MADRUGA, E. ALMEIDA, F. da S., OLIVEIRA, F.R. *Compliance tributário. Práticas, riscos e atualidades*. Santos: Realejo edições, 2018.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei N° 4.748*, de 29 de outubro de 2015. Disponível em: aacpdappls.net.ms.gov. Acesso em: 18 jun. 2025.

_____. *Decreto N° 12.632*, de 13 de outubro de 2008. Disponível em: www.legisweb.com.br/legislacao/. Acesso em: 18 jun. 2025.

PASSOS, J., PETRI, S.M., THEISS, V. Malha fiscal em Santa Catarina. Instrumento de combate à sonegação e a percepção dos profissionais da área. In: *Seven International Multidisciplinary Congress*, 2024, Itupeva. Anais [...]. Itupeva: Seven Publicações; IEMS - Polo Itupeva - Uniasselvi, 2024. Disponível em: <https://sevenpublicacoes.com.br/index.php/anais7/article/view/4659>. Acesso em: 08 jun. 2025. DOI: <https://doi.org/10.56238/sevenVmulti2024-190>.

SABBAG, E. *Manual de Direito Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHIER, A.C.R. *A institucionalização da administração tributária. A Lei Orgânica da Administração Tributária e a garantia de direitos fundamentais*. Curitiba: Íthala, 2016.

SILVEIRA, V. O.; JAQUES, A. S. Administração tributária e a necessidade de uma ética para o desenvolvimento sustentável. *Relações Internacionais no Mundo Atual*, v. 2, p. 481-503, 2020. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/4013>. Acesso em: 22 mai. 2022.

WATANABE, K. *Acesso à ordem jurídica justa, Conceito atualizado de acesso à justiça, processos coletivos e outros estudos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2019.

XAVIER, L. F. *Certidão de regularidade fiscal federal. Repensando a relação entre Fisco e Contribuinte a partir do paradigma do serviço e da confiança*. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.
