

O COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS À LUZ DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL E DA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Reducing tax evasion through behavioral economics and responsive regulation

Submetido(submitted): 25/03/2020

Parecer(revised): 05/05/2020

Aceito(accepted): 28/05/2020

Maria Clara Cunha Farias*

Abstract

Purpose – This article aims to analyze cases in which the Public Administration applied principles of behavioral economics and responsive regulation to policies that fight tax evasion.

Methodology/approach/design – The article studies public policies designed to fight fraud that uses behavioral economics in the states of Pernambuco, São Paulo, and the Federal District based on incentives for the proper payment of taxes. These specific cases were chosen because they are the pioneers within Brazilian states and, consequently, more empirical data was gathered on them. To test responsive regulation in state programs against fiscal fraud, this article analyzes programs from the states of Espírito Santo and São Paulo. These two cases are the only ones that apply responsive regulation to the fight against ICMS fraud.

Findings – Policies that use electronic invoices as a method of control rely upon behavioral economics and demonstrate positive results in increasing tax collection. In a similar manner, “Nos Conformes” (São Paulo) and the Fiscal Cooperation Project (ES) apply enforced self-regulation and were successful in increasing state revenue. Regulation that is not based purely on the criminalization of tax evasion is efficient because it is able to produce positive results without the need for large investments from the State.

Practical implications – Responsive regulation and behavioral economics do not endorse the holding of the Supreme Court (RHC 163.334) because both theories are not purely based on harsh sanctions, such as criminalization of ICMS evasion. It is important to include other incentives when regulating taxpayers.

Originality/value – This research analyses how behavioral economics and responsive regulation relate to one another when applied to the enforcement of Tax Law. The comparison between the two theories has never been done. Furthermore, the state policies that are analyzed demonstrate an unprecedented application of behavioral economics and responsive regulation.

Keywords: Tax Law. Responsive regulation. Behavioral economics. Tax evasion. Incentives.

*Mestranda em Direito no IDP. Pesquisadora do Núcleo de Direito Setorial e Regulatório da Faculdade de Direito da UnB. E-mail: macala96@gmail.com. ORCID: 0000-0002-0933-1047.

Resumo

Propósito – Este artigo tem por objetivo a análise de casos em que a Administração Pública aplicou os princípios da economia comportamental e da regulação responsiva a políticas públicas de combate à evasão do ICMS.

Metodologia/abordagem/design – Foram analisadas políticas públicas destinadas ao combate da fraude fiscal que utilizam a economia comportamental em Pernambuco, São Paulo e no Distrito Federal. A escolha desses casos foi feita porque são os mais antigos e os que apresentam mais dados sobre o seu funcionamento. Em relação à regulação responsiva, o artigo estuda programas do Estado de Espírito Santo e São Paulo. Esses dois casos são os únicos que aplicam a regulação responsiva no âmbito do combate à fraude do ICMS.

Resultados – Políticas públicas que utilizam a nota fiscal como método de controle se apoiam nos princípios da economia comportamental e apresentaram resultados positivos no aumento da arrecadação fiscal. De maneira semelhante, o “Nos Conformes” (São Paulo) e o Projeto de Cooperação Fiscal (Espírito Santo) alcançaram resultados positivos por meio da aplicação da autorregulação regulada. A regulação que não envolve necessariamente a criminalização da evasão fiscal, por meio da aplicação da economia comportamental e regulação responsiva, é eficiente porque é capaz de produzir resultados positivos sem a necessidade de grandes investimentos estatais.

Implicações práticas – A regulação responsiva e a economia comportamental não endossam o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC 163.334 porque ambas as teorias não são baseadas somente em sanções severas, tais quais a criminalização da evasão do ICMS. É importante incluir outros incentivos na regulação do comportamento dos contribuintes.

Originalidade/relevância do texto – A pesquisa conduzida estuda como a economia comportamental e a regulação responsiva se relacionam no que diz respeito à aplicação de normas tributárias. A comparação entre as duas teorias ainda não foi feita pela literatura. Além disso, as políticas públicas estatais que são analisadas demonstram de uma forma inusitada a aplicação da economia comportamental e da regulação responsiva.

Palavras-chave: Direito Tributário. Regulação responsiva. Economia comportamental. Evasão fiscal. Incentivos.

INTRODUÇÃO

Recentemente o Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do RHC n. 163.334¹, que o não recolhimento de valores apurados e declarados pelo contribuinte de ICMS se enquadra no tipo penal do art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/1990.² Por maioria, o Plenário fixou a seguinte tese: *O contribuinte que, de*

¹RHC 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.12.2019.

²Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)

forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. O caso traz à tona um tema controverso, que afeta os contribuintes de todo o país. Por isso, torna-se relevante a investigação acerca de quais alternativas existem para a prevenção da sonegação do ICMS.

De fato, em 2018 a soma da arrecadação do ICMS em todos os Estados do Brasil chegou a 465 bilhões de reais.³ É importante aumentar esse número porque quanto mais sonegação de ICMS houver, menor será a capacidade financeira dos Estados para assegurar investimento em serviços públicos.⁴ Portanto, é preciso estudar outras formas de lutar contra a evasão fiscal.

A criminalização da conduta é uma opção de política pública que se baseia na economia clássica, com ênfase na expectativa de que o contribuinte faça um simples cálculo de custo e benefício para tomar a decisão de não pagar o valor devido a título de imposto.⁵ Por outro lado, a economia comportamental e a regulação responsiva se baseiam em outros fundamentos que incorporam elementos além da racionalidade.

Na primeira parte deste texto será feita uma análise dos principais pontos da economia comportamental e de como a teoria se aplica a políticas de combate à evasão fiscal. A economia comportamental é um ramo da economia que busca corrigir as insuficiências da economia clássica por meio da análise de como agentes no mercado tomam decisões baseadas não só em critérios racionais como também em outros fatores, tais como as emoções e a pressão social. Políticas públicas baseadas nessas premissas têm sido utilizadas para estimular o comportamento desejado do indivíduo.⁶

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

³MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Boletim de Arrecadação - 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 23.08.2019.

⁴CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção - uma luta global. Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. Observatório da Cidadania: Relatório, p. 39-43, 2007.

⁵HÖRNLE, Tatjana. Theories of Criminalization. In: DUUBER, Markus; HÖRNLE, Tatjana. *The Oxford Handbook of Criminal Law*. Oxford: Oxford Handbooks, 2014.

⁶BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. Fraud, error and debt: behavioral insights team paper, 2012.

Em seguida, estuda-se a regulação responsiva, explorando as suas principais características: a responsividade às motivações do regulado, a ênfase na solução de problemas, o modelo escalonado de intervenção estatal e a possibilidade de o contribuinte exercer a autorregulação. Aplica-se a responsividade às políticas públicas de combate à sonegação do ICMS, as quais têm como ponto central a cooperação entre a autoridade fiscal e o contribuinte. Por fim, é feita uma breve discussão sobre o julgamento do RHC 163.334, que criminaliza o não pagamento do ICMS declarado, analisando como essa estratégia se afasta dos fundamentos da teoria da regulação responsiva.

A presente pesquisa busca responder à pergunta *como a economia comportamental e a regulação responsiva se relacionam a programas de combate à sonegação do ICMS implementados após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003?* A delimitação temporal se justifica em razão de a atual Constituição ter previsto a definição do ICMS como tributo estatal. Com a superveniência da Emenda Constitucional n. 42, foi realizada uma reforma tributária que teve como inspiração a Carta de Brasília, firmada em 23 de fevereiro de 2003, a qual trouxe a seguinte diretiva:⁷

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

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

A ECONOMIA COMPORTAMENTAL E PROGRAMAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO

A teoria clássica da economia parte do pressuposto de que o indivíduo é racional e tem como preocupação principal a maximização da riqueza. Essa análise foi útil para ajudar economistas em diversas áreas, como, por exemplo, na organização de estruturas empresariais, poupanças e diferentes empreendimentos. No entanto, a economia comportamental é capaz de oferecer uma percepção diferente para tributaristas, pois incorpora fatores sociais ao

⁷Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

exame de decisões feitas pelo contribuinte. Com efeito, principalmente na área de combate à sonegação, a teoria da economia comportamental tem contribuído de maneira significativa para a compreensão do comportamento adotado pelos contribuintes e tem oferecido soluções interessantes para estratégias de conformidade fiscal.⁸

Em 1972, os autores Alinham e Sandmo constataram que existe uma correlação muito forte entre a tributação e a assunção de riscos. Para os autores, a decisão de sonegar tomada pelo contribuinte é feita com base no grau de certeza de ganhos econômicos. O contribuinte tem que escolher entre duas opções: declarar o valor correto do imposto devido e pagá-lo ou declarar menos que o devido/não declarar nada. Se ele escolher a última opção, a recompensa financeira dependerá da habilidade da fiscalização tributária para detectar a sonegação. Caso ele seja fiscalizado e multado, a sonegação não terá sido economicamente proveitosa.⁹

Se, por outro lado, ele não for pego, terá uma vantagem em relação à situação em que o tributo teria sido declarado e pago corretamente. Portanto, esse modelo parte da premissa de que o indivíduo segue um cálculo matemático para definir o grau de certeza de que a sua infração não será detectada pelas autoridades e, se o resultado desse cálculo conferir uma segurança que ele considera suficiente, irá sonegar.¹⁰

Por outro lado, a economia comportamental considera que esse cálculo racional é muito simplista. Existe outra abordagem possível para entender e evitar o comportamento desonesto, a qual questiona o caminho tradicionalmente escolhido. Esse percurso alternativo foca em estudos empíricos desenvolvidos na psicologia e na neurociência que dizem que, além da percepção racional de custo-benefício, os indivíduos respondem também a incentivos internos de retribuição pelo comportamento virtuoso.¹¹

Além de sugerir que os seres humanos não se limitam a cálculos racionais na hora de decidir como agir, a vertente mais conhecida da economia comportamental também sugere que a intervenção estatal ideal seria o

⁸JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. *Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments*. Routledge, 2015, p; 589-600, p. 590.

⁹ALLINGHAM, Michael G, SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, v. 1, 1972, p. 323-228, p. 323.

¹⁰*Ibid.*, p. 324.

¹¹ARIELLY, Dan, MAZAR, Nina. Dishonesty in Everyday Life and Its Policy Implications, *Journal of public policy & Marketing*, v. 25, n. 1, p. 117-126, 2006, p. 120-123.

“paternalismo libertário”¹². Nesse modelo, o papel do Estado, ao elaborar políticas públicas, seria o de ajudar as pessoas a aprimorar a qualidade de suas escolhas, sem que isso implique perda de autonomia. Nessa perspectiva, a teoria do paternalismo libertário parte da premissa de que agentes no mercado às vezes não fazem escolhas que estão alinhadas com o seu melhor interesse e, por isso, políticas públicas deveriam educar os cidadãos a agir de maneira que os favoreça, de maneira análoga a uma figura paternal.¹³

A teoria do paternalismo libertário entende que as pessoas não exibem sempre uma racionalidade perfeita. Na verdade, em várias situações os indivíduos acabam fazendo escolhas que vão na contramão de seus interesses devido à falta de informação ou a uma visão limitada da situação que não os permite enxergar todos os fatores em jogo. Em outros casos, pode ser que as pessoas saibam qual é a melhor conduta a ser tomada, mas não consigam agir assim por causa de uma falta de recursos. Para a economia comportamental, essas falhas no processo de decisão do ser humano justificam o paternalismo estatal, pois somente assim as políticas públicas podem guiar o comportamento do agente econômico para mais perto das decisões que favorecem o seu interesse.¹⁴

A Economia Comportamental aplicada ao combate à sonegação do ICMS

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

A estratégia baseada no documento fiscal eletrônico tem sido utilizada na última década em diversos países da América Latina, em uma tentativa de modernizar a fiscalização tributária. Com o uso crescente de smartphones e da

¹² SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. Libertarian Paternalism. *American Economic Review*, v. 175, 2003. KAPELIUSHNIKOV, Rostislav. Behavioral economics and the ‘new’ paternalism, *Russian Journal of Economics*, v. 1, n. 1, 2015, p. 81-107.

¹³ MURAMATSU, Roberta; FONSECA, Patrícia. Freedom of choice and bounded rationality: a brief appraisal of behavioral economists’ plea for light paternalism, *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 32, n. 3, 2012, p. 2.

¹⁴ LOEWENSTEIN, George; HAISLY, Emily Celia. The Economist as Therapist: Methodological Ramifications of ‘Light’ Paternalism, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=962472. Acesso em: 16 de janeiro de 2020.

Internet, a relação entre os estabelecimentos contribuintes do ICMS e os consumidores tem passado por diversas modificações, como se nota, por exemplo, no comércio eletrônico. Por isso, diversas autoridades fiscais adotaram o modelo do documento eletrônico, buscando um maior controle sobre operações comerciais.¹⁵

Os programas de nota fiscal que serão examinados a seguir utilizam o incentivo comportamental de maneira simples, porém muito eficiente. A lógica opera da seguinte maneira: quando empresas declaram suas vendas por meio da emissão da nota fiscal, aumenta-se consideravelmente a chance de o não pagamento do valor correto do ICMS ser detectado pela Administração, pois é muito maior a probabilidade de o Estado notar a incongruência entre o pagamento de tributos e uma declaração fraudulenta de quantidade de vendas. Assim, os entes da Federação encontraram uma forma de incentivar a emissão do documento fiscal a partir da economia comportamental e, com isso, combater a sonegação, promovendo mudanças de comportamento tanto nos consumidores quanto nas empresas.

Os programas escolhidos para análise são os pioneiros no Brasil. Por isso, existem mais estudos empíricos a respeito do funcionamento desses programas.

Em primeiro lugar, o Estado de Pernambuco instituiu a Campanha Todos com a Nota (TCN) em 2007. Embora o programa tenha sido suspenso em 2015, durante a sua vigência foi possível notar importantes lições sobre a aplicação da economia comportamental a políticas públicas.

O Todos com a Nota atua em dois polos diferentes: por um lado, influencia o comportamento do cidadão consumidor (contribuinte de fato do ICMS), e, por outro, também influi no comportamento do comerciante (contribuinte de direito). O programa conscientiza o contribuinte sobre a necessidade de obter os cupons fiscais dos produtos que adquire, o que é direito seu. A importância de pedir a nota fiscal para o combate à sonegação do ICMS se baseia no fato de se tratar de imposto indireto, ou seja, onera o consumidor final de um determinado produto ou serviço. A nota fiscal registra o valor da operação e, com isso, permite o cálculo do valor do ICMS que é devido.¹⁶

A Lei n. 10.259/89, que instituiu o ICMS no Estado de Pernambuco dispõe que o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o estabelecimento

¹⁵MELLO, Newton Oller et al. The Evolution of the Electronic Tax Documents in Latin America. *Proceedings of the 8th WSEAS international conference on System science and simulation in engineering*, 2009.

¹⁶SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 120-127

comercial, fica obrigado a “emitir Nota Fiscal, para o fim de acompanhar o trânsito da mercadoria e servir de base para o respectivo lançamento nos livros fiscais.”¹⁷ Nesse sentido, a nota fiscal registra a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte estadual, intermunicipal e de comunicação, o que enseja a cobrança do ICMS.¹⁸

Além disso, outra característica do ICMS é que o seu lançamento é feito por homologação, o que significa que o sujeito passivo da obrigação tributária tem o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa. A autoridade, ao tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.¹⁹

Desse modo, cabe ao contribuinte do ICMS apurar o valor devido e recolher o tributo, sem que a autoridade fiscal tome qualquer iniciativa. Por isso é tão importante para o Poder Público agilizar a arrecadação do ICMS com base em incentivos comportamentais: na apuração do valor devido a título de ICMS - ou seja, no lançamento por homologação, é muito fácil que eventuais incongruências passem despercebidas. Portanto, a Administração Tributária deve focar na prevenção da sonegação, pois uma vez que ela já ocorreu é mais difícil recuperar a perda de arrecadação.

O TCN criou um maior incentivo para o consumidor exigir a sua nota fiscal: os documentos fiscais poderiam servir de ingressos em eventos esportivos, em eventos culturais e em programas de premiações junto a escolas públicas estaduais e a instituições nas áreas de saúde e assistência social. Portanto, a Campanha criou duas vertentes: o Módulo Esportivo e o Módulo Solidário.²⁰

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

¹⁷ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei 10.259/89, art. 64, II.

¹⁸SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Público, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 28.

¹⁹BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 150.

²⁰Op. cit., p. 57.

lucrativos.²¹ A tabela a seguir demonstra a evolução dos Módulos na coleta de notas fiscais no varejo²²:

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Quantidade de docs. Fiscais recolhidos	2.500.000	10.000.000	18.000.000	21.000.000	24.000.000	29.000.000

Tabela 1 - Total de documentos fiscais recolhidos entre 2007 e 2012 (TCN).²³

Uma pesquisa realizada por Silva²⁴ constatou que, antes da Campanha TCN, 43,5% dos respondentes sempre pediam a nota fiscal. Após a campanha, 67,8% das respostas confirmaram que sempre pedem a nota fiscal. Dessa maneira, percebe-se que a campanha aumentou o número de respondentes que pedem nota fiscal.²⁵

Com relação aos motivos elencados pelos usuários do Programa que os levam a pedir o documento fiscal, 40,7% disseram que sempre pedem porque é importante para a sociedade. Por outro lado, 52,5% afirmaram que sempre pedem a nota fiscal para poder adquirir ingresso para os jogos futebol. Por fim, 44,9% disseram que sempre pedem o cupom fiscal porque é importante para a arrecadação de impostos.²⁶

Nota-se que o fator que mais influencia a atitude de pedir o documento fiscal é o fato de poder trocá-lo por ingressos para os jogos de futebol. Isso confirma a tese de que incentivos que garantem retribuição por um comportamento desejado são eficientes e capazes de estimular o comportamento desejado. Apesar de serem menos eficazes que a recompensa imediata, valores sociais também podem ser utilizados para estimular o contribuinte a agir da maneira desejada e surtem efeito.

Assim como o Estado de Pernambuco, o Estado de São Paulo também criou um programa que se baseia em incentivos comportamentais para combater a sonegação do ICMS. Em São Paulo, o Programa Nota Fiscal Paulista foi criado

²¹Ibid., p. 61.

²²Ibid., p. 63.

²³SILVA, Robson de Abreu. Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Dissertação - Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2012, p. 8.

²⁴Ibid., p. 78.

²⁵Ibid.

²⁶Ibid., p. 86-94.

em 2007 com o objetivo de motivar os cidadãos consumidores a exigir o documento fiscal. A lógica do Programa TCN se repete aqui: a probabilidade de sonegar o ICMS diminui com a emissão do documento fiscal, pois a fiscalização é facilitada.²⁷

A política pública “Nota Fiscal Paulista” também estimula a cidadania fiscal. No site do programa, há um dispositivo destinado a ouvir denúncias dos cidadãos sobre estabelecimentos comerciais que se recusaram a emitir o documento fiscal. Se um estabelecimento receber denúncias repetidas, o Fisco pode tomar providências contra esse estabelecimento.²⁸ Caso o consumidor perceba que alguma nota fiscal referente a uma compra em que forneceu o seu CPF ou CNPJ não esteja aparecendo na sua conta no portal do NFP, ele poderá denunciar isso no próprio portal ou pessoalmente na agência do Procon.²⁹

O Nota Fiscal Paulista determina que os consumidores de mercadorias, bens e serviços façam o seu cadastro no site do programa. A partir de então, após cada compra, o contribuinte informa o número de sua inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) para que conste no documento fiscal. No momento em que realiza a compra, o consumidor ainda não sabe o valor exato que irá receber em créditos. Esse valor é disponibilizado no sistema do programa aproximadamente um mês após a compra. Posteriormente, o consumidor pode escolher a maneira em que quer utilizar os seus créditos: por meio do abatimento de carga tributária, depósito em conta corrente ou conta poupança ou doação.³⁰

Há, além disso, uma quarta opção: participar do sorteio realizado pelo governo. O consumidor recebe os créditos que podem ser destinados à opção de sua escolha, mas, além disso, a cada R\$ 100,00 em compras com emissão de nota fiscal, o cidadão recebe um cupom para participar do sorteio eletrônico feito pela Secretaria da Fazenda.³¹ Para concorrer no sorteio de prêmios mensais, basta o contribuinte acessar o sistema do Nota Fiscal Paulista e aderir ao regulamento. Os prêmios do sorteio variam entre R\$ 1 mil a R\$ 1 milhão,

²⁷SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013, p. 3.

²⁸*Ibid.*, p. 4-5.

²⁹*Ibid.*, p. 6.

³⁰MORAES, Gustavo Hermínio Salati Marcondes de. Adoção de Governo Eletrônico no Brasil: a perspectiva do usuário do programa Nota Fiscal Paulista. Orientador: Fernando de Souza Meirelles. Tese de Doutorado em Administração de Empresas – FGV, São Paulo, 2005, p. 68-72.

³¹*Ibid.*

exceto no mês de dezembro, em que o prêmio pode chegar a até R\$ 2 milhões. O sorteado pode solicitar o depósito do prêmio em instituição bancária.³²

A criação dos sorteios aumentou o número de usuários do programa, pois despertou uma curiosidade no cidadão contribuinte sobre como funciona a política pública e, além disso, conferiu um aspecto lúdico à participação no Nota Fiscal Paulista.³³ Esses sorteios também são um estímulo para o consumidor pois criam uma outra possibilidade para que o consumidor participe do programa: mesmo que o valor de seus gastos não seja muito alto, o que leva ao não recebimento de crédito que efetivamente faça uma diferença para as suas finanças, o consumidor tem também a motivação de possivelmente receber um prêmio maior no sorteio.³⁴

Em julho de 2019, ocorreu o 128º sorteio do Nota Fiscal Paulista. Uma moradora do bairro Vila Maria, na Zona Norte da capital do Estado, foi sorteada. De acordo com uma reportagem publicada no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, a consumidora vencedora concorreu com 40 bilhetes de nota fiscal (o que equivale a R\$ 4 mil) e recebeu o prêmio de R\$ 1 milhão. Outros quatro participantes receberam R\$ 500 mil cada.³⁵ É possível que a chance de receber um prêmio tão alto simplesmente por exigir o recebimento de nota fiscal e se cadastrar no portal seja um grande estímulo para o consumidor, ainda mais quando é feita a divulgação do valor dos prêmios.

Outra estratégia desenvolvida pelo NFP é a previsão, adicionada em 2010 à lei que criou o programa (Lei 12.685/07), de que o estabelecimento fornecedor precisa avisar o consumidor sobre a possibilidade de exigir a inscrição de seu CPF ou CNPJ no documento fiscal relativo à operação.³⁶ Na prática, essa norma foi efetivada. Hoje, quase todos os estabelecimentos de

³²Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. Sorteio de Prêmios da Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/default.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

³³PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista. Orientadora: Máira Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012, p. 65.

³⁴PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista. Orientadora: Máira Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012, p 66-70.

³⁵Governo de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Prêmio de R\$ 1 milhão da Nota Fiscal Paulista sai para moradora da Capital. Disponível em: [https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%A0mio-de-R\\$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-FiscalPaulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Pr%C3%A0mio-de-R$-1-milh%C3%A3o-da-Nota-FiscalPaulista-sai-para-moradora-da-Capital-.aspx). Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

³⁶Artigo 6B - O estabelecimento fornecedor deverá informar ao consumidor a possibilidade de solicitar a indicação do número de seu Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ no documento fiscal relativo à operação. (NR)

varejo em São Paulo perguntam, quando o consumidor vai pagar na caixa: “CPF na nota?”. Por fim, o Nota Fiscal Paulista também avisa à empresa contribuinte sobre a existência de irregularidades, por meio do programa “Aviso Fiscal”. A Secretaria da Fazenda cruza informações que estão presentes em seu banco de dados e verifica indícios de um comportamento incongruente com as normas do programa, como, por exemplo, a não emissão de documento fiscal. A partir de então, começa a correr para o contribuinte um prazo para consertar o erro e, se ele nada fizer, abre-se um processo de fiscalização.³⁷

De acordo com a Secretaria de Fazenda de SP, em agosto de 2019, havia um total de 20.638.377 usuários cadastrados no Nota Fiscal Paulista, sendo que 20.346.060 são pessoas físicas e 291.417, pessoas jurídicas. Em 2007, o número total de cadastrados era equivalente a 275.577. Ou seja, em 12 anos, o programa apresentou um incremento de 74% no número de cadastros no portal. Em agosto de 2019, 70.593.630.174 documentos fiscais foram processados pelo sistema. Desse número, 22.228.296.055 continham o CPF ou CNPJ do consumidor, o que equivale a 31,49% do total de notas fiscais. De acordo com as estatísticas apresentadas pela Secretaria da Fazenda, essa porcentagem está aumentando de maneira gradual. Em janeiro 2008, apenas 13,13% dos documentos fiscais processados continham o CPF/CNPJ do consumidor.³⁸

De acordo com um estudo desenvolvido em 2015 por Santos e outros, 12,3% da média do valor real arrecadado pelo Estado de São Paulo no período de 2010 a 2014 foi devido ao programa Nota Fiscal paulista, o que afirma a capacidade da política pública de aumentar a arrecadação do ICMS.³⁹ Em conclusão, o Nota Fiscal Paulista criou incentivos comportamentais e financeiros para o consumidor. A educação sobre cidadania fiscal apela às normas interiores dos cidadãos, enquanto os incentivos financeiros, como depósito do crédito em conta corrente, criam um retorno imediato que incentiva a participação no programa por meio do pedido de emissão da nota fiscal. Os sorteios trazem um elemento lúdico para o consumidor, o que atrai curiosidade para o programa. De acordo com diversos estudos realizados, o programa foi capaz de aumentar a arrecadação do ICMS para o Estado de São Paulo.

Um programa muito semelhante ao Nota Fiscal Paulista foi implementado no Distrito Federal. Lei n. 14.159 de junho de 2008 instituiu o

³⁷PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. *Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista*. Orientadora: Maira Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012, p. 174.

³⁸Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda. *Detalhes do Placar - Nota Fiscal Paulista*. Disponível em: <http://nfp.fazenda.sp.gov.br/nfo/sorteio/relacao.asp>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

³⁹SANTOS, Peter Felipe dos et al. *O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado*, Revista Espacios, v. 36, n. 17, 2013, p. 2.

Programa Nota Legal no Distrito Federal, o qual foi regulamentado pelo Decreto n. 29.396/2008.

Assim como os outros dois programas analisados acima, o Nota Legal busca aumentar a arrecadação estadual do ICMS e do ISS, incentivando a emissão de notas fiscais. Ao adquirir uma mercadoria ou serviço, os consumidores - pessoa física ou optante pelo Simples Nacional - podem receber créditos correspondentes a até 30% do ICMS ou ISS recolhido pelo fornecedor ou prestador de serviço. Esses créditos podem ser resgatados em dinheiro, por meio de depósito em conta corrente ou poupança, bem como utilizados no abatimento do valor do IPTU e do IPVA.⁴⁰

O Programa Nota Legal permite que o consumidor que exerce os seus direitos, ao exigir o documento fiscal e registrar o seu CPF ou CNPJ, possa obter os benefícios. As empresas participantes devem encaminhar o Livro Fiscal Eletrônico todo mês para a Secretaria de Economia do Distrito Federal. O cadastro dos beneficiários ocorre de maneira automática a partir do primeiro registro de aquisição feita pelo consumidor em um Livro Fiscal Eletrônico de uma empresa participante. Para consultar, acompanhar e utilizar os créditos, o consumidor deve fazer o seu registro no portal do Programa Nota Legal. A utilização dos créditos do programa na forma de abatimento do valor do IPTU e do IPVA requer que o beneficiário não tenha débitos com a Secretaria da Economia pendentes de pagamento relativos aos imóveis e veículos indicados.⁴¹

Desse modo, conclui-se que os programas de notas fiscais eletrônicas analisados neste capítulo aplicam a lógica da economia comportamental ao combate à sonegação. A teoria da economia comportamental aplicada a esses programas se baseia na noção do paternalismo libertário de que o consumidor precisa de um empurrão do Estado (*nudge*) para realizar o comportamento desejado, sem que seja prejudicada a liberdade de escolha do consumidor. Por outro lado, conforme se expõe a seguir, a regulação responsiva se apoia na transparência da estratégia governamental para os regulados, e não em uma “manipulação” por parte do Estado. No caso das políticas públicas analisadas neste capítulo, o “empurrão” é justamente o cadastro no portal do programa estadual para que, após efetuar uma compra e pedir a emissão da nota fiscal, o cidadão possa receber os benefícios do programa. Com isso, cria-se um incentivo financeiro para o consumidor participar do programa.

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

⁴⁰Governo do Distrito Federal - Secretaria de Economia. Nota Legal. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

⁴¹Ibid.

tributária. Ao fornecer mais informações ao governo sobre valores exatos de compras realizadas, torna-se mais fácil a verificação entre os números declarados pelos estabelecimentos e os dados contidos nos documentos fiscais, os quais são enviados ao Fisco estadual.

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

A REGULAÇÃO RESPONSIVA E PROGRAMAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

A economia comportamental possui elementos que justificam políticas públicas baseadas em incentivos comportamentais. Por sua vez, a teoria da regulação responsiva também sugere a incorporação de incentivos para o combate à sonegação fiscal, mas com base em outros fundamentos. Neste item, analisar-se-ão as principais características da regulação responsiva, a fim de demonstrar como a teoria pode ser aplicada a programas de combate à sonegação.

Uma boa análise de políticas públicas não precisa se limitar à escolha entre o livre mercado ou a intervenção estatal. Pelo contrário, o desenho de políticas públicas precisa compreender como a regulação é influenciada por outros fatores que vão além das forças do mercado ou da ingerência de normas estatais. A regulação responsiva afirma que outros fatores, que não a presença ou ausência do Estado, podem influenciar a atuação dos regulados: a consciência individual, a cultura do local de trabalho e normas sociais, por exemplo.⁴² A regulação responsiva não ignora esses outros quesitos e como eles estão relacionados à aplicação de políticas estatais. Nesses moldes, a regulação privada pode ser misturada com a regulação estatal e, assim, possibilitar a implementação de políticas públicas que funcionam na intersecção entre o público e o privado.⁴³

A regulação responsiva busca ser realista sobre as dificuldades diárias enfrentadas pelos regulados que muitas vezes são ignoradas pelos reguladores. Todavia, também leva em conta a responsabilidade do Estado com a proteção

⁴²AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 3.

⁴³Ibid.

do interesse público. Nesse sentido, por ser complexa e abrangente, a regulação responsiva pode ser implementada em diversas áreas do Direito.⁴⁴

Interessa notar que a teoria da regulação responsiva é prescritiva - é dizer, a teoria pretende determinar aquilo que deveria ocorrer. Nesse sentido, a teoria parte do pressuposto de que as relações sociais que a sustentam - oportunidades iguais para a livre deliberação na sociedade - já existem. A teoria da regulação responsiva assume que já existe um número significativo de reguladores, empresas reguladas e terceiros que estão muito dedicados ao interesse público e, por isso, têm vontade de se comunicar para resolver problemas regulatórios de forma conjunta.⁴⁵ Assim, a regulação responsiva difere da economia comportamental, que tem como objetivo principal descrever fenômenos econômicos, sem pressupor que os agentes têm um interesse altruísta.

Além disso, a regulação responsiva difere da economia comportamental em outras duas maneiras: (i) no gatilho que determina a resposta regulatória, e (ii) na própria resposta regulatória. É que a regulação responsiva determina que a estrutura do mercado regulado (gatilho) poderá conduzir a diferentes formas de regulação (resposta regulatória).

Portanto, o que define uma regulação eficiente é justamente o objetivo e a motivação das empresas e dos indivíduos que trabalham nessas empresas.⁴⁶ Nesse cenário, a regulação responsiva oferece um amplo leque de alternativas de políticas públicas, de acordo com as características de cada setor específico. Por outro lado, a economia comportamental, conforme vimos acima, sugere uma única solução para a regulação atingir seu máximo potencial: a criação de instrumentos para reestruturar o processo de tomada de decisões dos regulados, reduzindo o poder de vieses cognitivos.⁴⁷ Dentro da teoria da regulação responsiva, não há que se falar em uma solução ótima ou ideal. Existem apenas soluções que conseguem melhor atender as configurações específicas do mercado regulado.

Na economia comportamental, não se discute o mérito da intervenção estatal e da regulação privada. O economista comportamental não quer saber se a política pública é oriunda do Estado ou do agente particular, desde que ela propositalmente se esforce para incentivar os regulados a agirem de maneira que

⁴⁴PARKER, Christine. *Twenty Years of Responsive Regulation: An Appreciation and Appraisal*, *Regulation & Governance*, v. 7, n. 1, 2013.

⁴⁵Ibid.

⁴⁶AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 4-5.

⁴⁷XIE, Zhoudan. *Bounded Rationality in the Rulemaking Process*, George Washington University, Regulatory Studies Center, 2019. Disponível em :<https://regulatorystudies.columbian.gwu.edu/bounded-rationalityrulemaking-process>. Acesso em: 21 de janeiro de 2020.

irá promover o bem-estar.⁴⁸ A regulação responsiva, por outro lado, preocupa-se em incorporar elementos da regulação privada dentro da estrutura das empresas à regulação estatal.

Apesar de divergirem em alguns aspectos, ambas as teorias possuem muito em comum. Assim como a economia comportamental, a regulação responsiva se interessa pela oposição entre uma análise estritamente racional, de maximização de ganhos, e uma análise fundada em outros fatores. A diferença é que a regulação responsiva não se restringe a argumentos baseados em vieses cognitivos, senão incorpora um discurso sociológico para rejeitar as suposições feitas pelo modelo de escolha racional.⁴⁹

A regulação responsiva propõe a tese de que a regulação é mais eficaz quando existem “*benign big guns*”, ou seja, armas supostamente benignas (que, em regra, não serão utilizadas) mas que são muito potentes. Portanto, quanto mais as sanções aplicáveis puderem ser mantidas discretas e no pano de fundo, mais a regulação poderá ser feita por meio da persuasão moral. Essa ideia busca contrariar o pressuposto de que o comportamento das empresas reguladas será sempre único e voltado à maximização do lucro.⁵⁰

Por fim, a teoria da regulação responsiva é moldada por meio de uma estratégia piramidal de aplicação de sanções. Resumidamente, isso significa que a lei deve ser moldada de modo a prevenir que agentes irracionais causem danos à sociedade, por meio da imposição de sanções duras a esses agentes. No entanto, a lei também deve servir como instrumento de persuasão para os agentes racionais obedecerem às normas.⁵¹

A teoria da regulação responsiva defende que é mais provável que os regulados cumpram as regras quando a regulação é explicitamente feita em forma piramidal, de modo que a maior parte da interação entre o regulador e os regulados ocorre na base da pirâmide - onde o cumprimento da lei é tentado por meio da persuasão. Se e somente se os incentivos persuasivos implementados na base da pirâmide não surtirem efeito escala-se para os níveis de sanções mais graves: primeiro as sanções civis, depois as criminais e, por fim, a suspensão ou revogação da licença da empresa para funcionar.⁵²

Por derradeiro, a regulação responsiva incentiva a autorregulação regulada. Em suma, a autorregulação regulada exige a integração entre o Estado e os particulares, a fim de abrir um espaço para negociações sobre o que

⁴⁸THALER, Richard; SUNSTEIN, Cass. *Libertarian Paternalism in not an oxymoron*, The University of Chicago Law Review, 2003, p. 1160.

⁴⁹AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 19-25.

⁵⁰Ibid.

⁵¹Ibid., p. 4-5.

⁵²Ibid., p. 6-10.

funciona para aquele setor. Primeiramente, cada empresa deve propor os seus próprios padrões regulatórios para evitar sanções mais graves. Em segundo lugar, o Estado ratifica essa regulação, analisando se atende ao interesse público. Por fim, o Estado executa as regras regulatórias, aplicando-as ao setor específico e assegurando o seu cumprimento.⁵³

A Regulação Responsiva aplicada ao combate à sonegação do ICMS

A estratégia tradicionalmente dominante no direito tributário é a dissuasão - a aplicação de sanções para aqueles que não cumprem os preceitos legais. Este capítulo demonstra que a abordagem da dissuasão - também chamada de “comando e controle” parte do pressuposto de que os contribuintes são sempre agentes preocupados com os seus interesses e tiram proveito de qualquer oportunidade de maximizar o seu lucro. No entanto, essas premissas nem sempre se sustentam, pois trata-se de uma solução única que não se adapta a todas as situações.⁵⁴

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu que é possível criminalizar o não recolhimento do ICMS devidamente declarado. O recurso julgado, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso⁵⁵, impugna decisão do Superior Tribunal de Justiça em que a Terceira Seção da Corte denegou *habeas corpus* para afirmar que o não recolhimento de ICMS por parte do réu configura apropriação indébita tributária.⁵⁶ Percebe-se que, ao fazer isso, o regulador não diferencia os perfis de cada empresa e não reconhece que os regulados não estão buscando apenas a maximização do lucro, senão que existem outros fatores que influenciam de maneira mais significativa o não adimplemento - como, por exemplo, crises econômicas ou simplesmente a falta de informação. A seguir, veremos dois exemplos de como a regulação responsiva pode ser utilizada como alternativa ao método da criminalização (comando e controle).

Em janeiro de 2018, a Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo iniciou um projeto para estabelecer um meio de comunicação simplificado com

⁵³Ibid, p. 27.

⁵⁴JOB, Jenny; STOUT, Andrew; SMITH, Rachel. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation, *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2001, p. 86.

⁵⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC 163.334. Rel. Min. Roberto Barroso. DJ 12.12.2019.

⁵⁶Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

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

os contribuintes. De acordo com o site da Sefaz do Espírito Santo,⁵⁷ o Projeto de Cooperação Fiscal é parte de um conjunto de iniciativas do governo estadual para melhorar o ambiente de negócios. A atualização da Lei de Penalidades Tributárias⁵⁸ passou a prever algumas situações em que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá sanar irregularidade, e, com isso, obter uma conversão de multas de caráter punitivo em medida de ajuste de conduta. A multa poderá deixar de ser exigida se o valor pendente do ICMS for pago.⁵⁹

Como consequência da nova legislação, o governo criou uma plataforma para fazer a autorregularização de inconsistências que forem identificadas pela Receita Estadual. Em um primeiro momento, o programa focou nas omissões de escrituração fiscal digital (EFD). O projeto foi aplicado a 25 contabilistas, selecionados de maneira aleatória, e aplicado a uma amostra de seus clientes. A partir do momento em que os contabilistas selecionados receberam informações sobre as pendências, tiveram o prazo de 30 dias para regularizá-las, por meio da plataforma da Agência Virtual. Dessa maneira, não precisaram ir até à Sefaz ou a uma Agência da Receita.⁶⁰

O caso é emblemático por ter pensado em um novo método para a cooperação entre a Receita e os contribuintes. Antes da implementação do projeto, as empresas só seriam notificadas das irregularidades durante uma auditoria. Com as informações já disponíveis em uma plataforma digital, a empresa é avisada antecipadamente para fazer a autorregularização.⁶¹

Em novembro de 2018, onze meses após a implementação do projeto piloto, a Cooperação Fiscal implantou novas funcionalidades. Nesse segundo momento, os contribuintes que possuem alguma divergência entre o ICMS declarado na Escrituração Fiscal Digital e o não recolhido ou recolhido a menor recebem uma notificação por meio da Agência Virtual. Com isso, podem autorregularizar o pagamento. O próprio programa apresenta a data de vencimento para a autorregularização. Portanto, criou-se uma alternativa à criminalização, discutida no item anterior.

⁵⁷SAMORA, Loureta. Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receita. Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda, 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

⁵⁸ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Lei n. 10.647 de 5 de maio de 2017.

⁵⁹Art. 132, § 2º da Lei n. 10.647.

⁶⁰SAMORA, Loureta. Sefaz inicia projeto piloto para autorregularização de pendências com a Receita. Governo do Estado do Espírito Santo - Secretaria da Fazenda, 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/noticias.php?id=2067>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

⁶¹Ibid.

Além disso, é possível uma integração entre o contribuinte e o Fisco: o contribuinte pode enviar documentos pelo sistema e, por sua vez, o Fisco faz a detecção automática da correção das inconsistências. Caso o contribuinte não envie o arquivo requisitado dentro do prazo (como o comprovante do recolhimento do ICMS, por exemplo), a Sefaz automaticamente bloqueia a emissão e recepção de documentos fiscais até que a pendência seja sanada.⁶²

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

Com efeito, o Programa de Cooperação Fiscal aplica a regulação responsiva em diversos aspectos. Primeiramente, cria uma política pública dinâmica, a qual deixa mais fluida a barreira entre o público e o privado, pois permite que o próprio cidadão faça uma parte da regulação por meio da autorregularização de irregularidades fiscais. Em segundo lugar, o Programa de Cooperação Fiscal faz com que a Receita Estadual utilize a pirâmide de estratégias de execução pois, apenas após conceder uma chance ao contribuinte de pagar o que era devido a título de ICMS, começa a sancionar a empresa. Ademais, o Programa não presume que todos os contribuintes que estão inadimplentes estão buscando a maximização do lucro, senão entende que é provável que muitas irregularidades não sejam propositais.

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

⁶²Ibid.

cooperação e educação para aplicar sanções, executando, portanto, a autorregulação que deveria ter sido feita pelas empresas.⁶³

A iniciativa do Governo do Estado do Espírito Santo que projeta um modelo alternativo à criminalização já demonstrou resultados positivos. Em setembro de 2019, isto é, dezoito meses após a implementação do Programa e apenas oito meses após a inclusão da funcionalidade que diz respeito ao ICMS declarado e não pago ou declarado e pago a menor, o Programa atingiu uma arrecadação de R\$ 108.182.928,00 (cento e oito milhões cento e oitenta e dois mil novecentos e vinte e oito reais).⁶⁴ O Poder Público gastou pouco, utilizando uma plataforma digital, e arrecadou muito em troca.

No mesmo sentido do Programa de Cooperação Fiscal, o Estado de São Paulo recentemente aprovou a Lei de Estímulo à Conformidade Tributária (Lei Complementar n. 1.320/2018) para estabelecer um relacionamento sólido entre os contribuintes do Estado de São Paulo e a Receita Estadual. A lei determina, no seu art. 1º, os princípios orientadores das medidas tomadas no âmbito da Conformidade Tributária: (i) simplificação do sistema tributário estadual; (ii) boa-fé e previsibilidade de condutas; (iii) segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; (iv) publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; (v) concorrência leal entre os agentes econômicos.⁶⁵

Em relação ao Programa de Cooperação Fiscal do Estado do Espírito Santo, o “Nos Conformes” deu um passo além na colaboração entre a Receita e as empresas. O “Nos Conformes” não só permite a autorregularização como também utiliza um sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS. O Decreto n. 64.453/2019 regulamenta a Classificação dos contribuintes do ICMS, que está prevista no art. 5º ao art. 9º da Lei Complementar n.1.320/2018. O Decreto entrou em vigor a partir de 01.09.2019; a implantação do Programa, no entanto, será gradual. Até o presente momento, todos os contribuintes do ICMS do Regime Periódico de Apuração (RPA) já foram classificados. Ainda não foram classificados os Contribuintes do Simples Nacional, MEI e Produtores

⁶³FAIRMAN, Robyn; CHARLOTTE, Yapp. Enforced Self-Regulation, Prescription, and Conceptions of Compliance within Small Businesses: The Impact of Enforcement, *Law & Policy*, v. 27, n. 4, 2005, p. 492.

⁶⁴OUVIDORIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Manifestação Respondida no Sistema. Mensagem recebida em 26 de setembro de 2019.

⁶⁵ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

Rurais. A partir de 21.08.2019, já estava disponível o acesso ao Sistema aos contribuintes e seus contabilistas.⁶⁶

O Regime Periódico de Apuração (RPA) classifica as empresas de acordo com três critérios. A primeira classificação é feita de acordo com o critério de adimplência. Para tanto, a Administração utiliza o critério do tempo de atraso na entrega da Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA), a qual é o instrumento por meio do qual o contribuinte do ICMS resume as suas informações econômico-fiscais e apura o valor do imposto que é devido. A empresa será classificada como “Adimplência D” se não tiver entregado todas as GIAs do período avaliado. Se desde a última classificação a empresa tiver entregado alguma GIA do período avaliado, com atraso superior a 7 (sete) dias, também terá Classificação de Adimplência “D”. Uma vez que a declaração for feita, a Classificação de Adimplência dependerá da faixa na qual se encontra o máximo de dias de atraso em que a empresa efetuou o pagamento ou parcelamento dos débitos de ICMS, de acordo com uma tabela elaborada pela Secretaria de Fazenda e Planejamento que classifica os contribuintes em uma sequência de “A+ a D”.⁶⁷

A empresa também é classificada de acordo com o Critério de Aderência, que se baseia na entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD).⁶⁸ Segundo esse critério, a empresa com pelo menos uma EFD não entregue no período avaliado terá Percentual de Aderência = 0% e Classificação de Aderência “D”. Do mesmo modo, a empresa que entregou alguma EFD do período avaliado com atraso superior a 7 (sete) dias terá Percentual de Aderência = 0% e Classificação de Aderência “D”. Também terá Classificação de Aderência “D” a empresa com EFD entregue sem a escrituração de qualquer um dos livros fiscais obrigatórios. Para as empresas que não se enquadrarem em algum desses critérios, a Classificação de Aderência depende da faixa na qual o percentual de aderência da empresa se encontra.⁶⁹

⁶⁶Governo do Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda e Planejamento. Implantação Gradual de Classificação dos Contribuintes do ICMS. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Implanta%C3%A7%C3%A3o-Gradual.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

⁶⁷GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-deContribuinte.aspx>. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

⁶⁸Arquivo digital que reúne um conjunto de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

⁶⁹Ibid.

Por fim, a Classificação Geral das empresas enquadra a empresa em cinco grupos distintos. No Grupo 1, são classificadas as empresas com menos de 5 (cinco) meses de atividade no último dia do período avaliado. Essa empresa terá Classificação Geral “NC” (Não Classificada). No Grupo 2, enquadra-se a empresa que possuir algum estabelecimento na situação “Nulo” ou “Inapto” cujo ato de ofício tenha sido realizado há menos de 5 anos (contados até o último dia do mês anterior ao mês da classificação). Essas empresas terão Classificação Geral “E”. O Grupo 3 é composto pelas empresas que possuem algum estabelecimento na situação “Suspensão” em consequência de ação fiscal, exigência documental, falta de informação cadastral ou preventivamente por não localização há mais de 1 (um) mês (contado até o último dia do mês anterior ao mês da classificação). Essas empresas têm Classificação Geral “E”. O Grupo 4 reúne as empresas com Classificação de Adimplência “D” e terá no máximo a Classificação Geral “D”. Por fim, o Grupo 5 atribui Classificação Geral às empresas de acordo com a média das Classificações de Adimplência e Aderência, exceto se empresa receber outra classificação devida às outras regras gerais.⁷⁰

De acordo com o próprio endereço eletrônico da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, a Classificação de Contribuintes do ICMS “utiliza o conceito da pirâmide de risco para instituir uma nova lógica de atuação da Administração Tributária, buscando oferecer o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes”.⁷¹ O intuito da Classificação é justamente distribuir os perfis de risco de cada contribuinte em segmentos.

Nessa perspectiva, resta claro que o Programa incorpora elementos da pirâmide regulatória de Braithwaite⁷², pois o regulador criou uma estratégia baseada nos riscos e na reputação de cada empresa contribuinte. Assim, a lógica desse modelo de regulação é responsiva ao comportamento de cada empresa e ao nível de colaboração entre a empresa e a Administração Pública no âmbito da plataforma digital do Nos Conformes.⁷³ Com isso, a Receita Estadual enfrenta menos dificuldades no momento de prever a arrecadação de cada segmento da classificação. Isso facilita a estratégia de fiscalização, que deve ser mais voltada aos grupos que apresentam maior risco - isto é, aos grupos com Classificação “D”.

Assim como o Programa de Cooperação Fiscal, do Espírito Santo, o “Nos Conformes” paulista é baseado nos princípios da autorregulação regulada.

⁷⁰Ibid.

⁷¹Ibid.

⁷²AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995, p. 3.

⁷³BLACK, Julia; BALDWIN, Robert. *Really responsive risk-based regulation*, *Law & Policy*, v. 32, n. 2, 2010, p. 183.

O Fisco disponibiliza orientações às empresas e as auxilia na autorregularização de eventuais incongruências. Caso uma empresa não utilize os benefícios providenciados pela cooperação, o Fisco “não deixa de aplicar a força da lei”.⁷⁴ - ou seja, as empresas serão punidas caso não façam a própria regularização. O art. 14 da Lei Complementar n. 1.320/2018 prevê a autorregularização como mecanismo de incentivo aos contribuintes.⁷⁵

De acordo com a legislação, o contribuinte fará jus a contrapartidas de acordo com a classificação que lhe for atribuída. Por exemplo, os contribuintes classificados na categoria “A+” terão acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, que consiste na realização de trabalhos analíticos ou de campo pelo Agente Fiscal, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa. Além disso, poderão observar procedimentos fiscais simplificados, dentre outros benefícios. As contrapartidas são oferecidas aos contribuintes classificados até a categoria “C”. Os contribuintes da categoria “D” em diante não recebem nenhum tipo de contrapartida.⁷⁶

⁷⁴Ibid.

⁷⁵Artigo 14 - A Secretaria da Fazenda incentivará os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio dos seguintes procedimentos, sem prejuízo de outras formas previstas na legislação: (...)

⁷⁶Artigo 16 - De acordo com a classificação atribuída nos termos do artigo 5º desta lei complementar, o contribuinte fará jus às seguintes contrapartidas, na forma e condições estabelecidas em regulamento:

I - categoria “A+”:

- a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c) efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
- e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f) renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- g) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- h) transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Por fim, apesar de ser recente, alguns dados já foram levantados sobre os resultados do “Nos Conformes”. De acordo com a Fazenda do Estado de São

II - categoria “A”:

- a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c) efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
- e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f) renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- g) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

III - categoria “B”:

- a) autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
 - b) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
 - c) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- IV - categoria “C”:
- inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

III - categoria “B”:

- a) autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
 - b) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
 - c) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- IV - categoria “C”:
- inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Paulo, 1.523 Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (fiscais do ICMS de SP) participaram do Programa em Maio de 2019. Foram realizados, entre Maio de 2018 e Maio de 2019, 13.646 atendimentos de orientação em Postos Fiscais. Um total de 59.537 dados cadastrais foram atualizados. Quanto à autorregularização, 6.869 avisos foram emitidos.⁷⁷

A aplicação da teoria da regulação responsiva às duas abordagens de combate à sonegação do ICMS analisadas traz conclusões que confirmam a hipótese de que programas baseados em incentivos são eficientes e geram resultados positivos. O Programa de Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo, e o Programa “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, utilizam uma estratégia responsiva e apresentaram consequências relevantes em termos de arrecadação.

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

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

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

⁷⁷GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO - Secretaria de Fazenda e Planejamento. Resultados do Programa “Nos Conformes” no 1º ano de implantação. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

CONCLUSÃO

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

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

A teoria da economia comportamental parte da premissa de que é preciso corrigir aspectos insatisfatórios da economia clássica, tal como a previsão de que os agentes do mercado tomam suas decisões com base exclusivamente em análises racionais, por meio de cálculos sobre a probabilidade de punição. A economia comportamental sugere que políticas públicas que incorporam a premiação pela adoção do comportamento desejado e/ou fazem um apelo aos valores que são caros à sociedade são mais eficientes do que técnicas de dissuasão. As três políticas públicas de nota fiscal eletrônica analisadas criam diferentes incentivos para o consumidor de bens, mercadorias e serviços pedirem a emissão da nota fiscal. Com isso, a Secretaria da Fazenda estadual tem mais informações para promover a fiscalização do pagamento dos valores corretos do ICMS, já que pode comparar os valores das vendas, registrados no documento fiscal, com os valores declarados pelos estabelecimentos.

Restou comprovado que todos os três programas tiveram resultados positivos na arrecadação do ICMS. O “Todos Com a Nota”, que vigorou em Pernambuco entre 2007 e 2015, instituiu duas vertentes de funcionamento: o Módulo Esportivo e o Módulo Solidário. No Módulo Esportivo, o consumidor que pede a emissão da nota fiscal é premiado com ingressos para jogos de futebol. Por outro lado, o Módulo Solidário cria um incentivo para a promoção de ações de responsabilidade social, pois concede prêmios a instituições governamentais sem fins lucrativos. As instituições recebem doações de cupons fiscais de outros consumidores e, com isso, podem receber ajuda governamental

na proporção desses cupons. O “Todos com a Nota” surtiu mais efeitos no Módulo Esportivo. De fato, 52,5% dos entrevistados na pesquisa feita por Silva⁹² afirmaram pedir a nota fiscal para poder adquirir ingresso para jogos de futebol. Ou seja, o incentivo ao consumidor aumentou a emissão de documentos fiscais recolhidos, auxiliando o Estado na fiscalização tributária, pois a Secretaria da Fazenda dispõe de informações mais acertadas sobre a quantidade e os valores de venda sendo realizados.⁷⁸

Entre 2010 e 2014, o valor arrecadado pelo Estado de São Paulo a título de ICMS aumentou em média 12,3%, devido ao Nota Fiscal Paulista. Além disso, o número de usuário do programa aumentou consideravelmente desde o seu início em 2007 - quando havia 275.577 cadastrados. Em 2019, o número de cadastrados atingiu mais de 20 milhões. Em conclusão, o NFP apresentou resultados positivos na arrecadação do ICMS.⁷⁹

O Nota Legal, do Distrito Federal, que foi inspirado no Nota Fiscal Paulista, permite que os créditos obtidos por meio do pedido do documento fiscal sejam resgatados em dinheiro, por meio de depósito em conta corrente ou poupança ou utilizados no abatimento do valor do IPTU e do IPVA. O Nota Legal, nos mesmos moldes do Nota Fiscal Paulista, também realiza sorteios. Entre 2003 e 2013, a quantidade de documentos fiscais declarados aumentou consideravelmente. Além disso, por mês, em média, o programa trouxe um aumento de R\$ 1.170.167,00 na arrecadação do ICMS, entre 2008 e 2013. Nesse sentido, a exemplo dos programas mencionados anteriormente, o Nota Legal também apresentou resultados relevantes na arrecadação do Fisco estadual.⁸⁰

Por sua vez, a regulação responsiva sugere que a cooperação entre o Estado e agentes privados é uma maneira eficiente de criar estratégias regulatórias. Além disso, o Estado deve buscar atender às diferentes demandas dos perfis específicos de cada regulado, compreendendo que nem todos os contribuintes de ICMS possuem as mesmas motivações para sonegar.

O modelo piramidal de sanções proposto pela regulação responsiva cria a possibilidade de diálogo com o infrator antes de serem aplicadas sanções mais severas. Os resultados obtidos a partir da análise de dois programas que incorporam a regulação responsiva demonstram que existe uma correlação entre

⁷⁸SILVA, Robson Martins de Abreu. *Políticas Públicas em Cidadania Fiscal: Análise do Comportamento do Cidadão Usuário do Programa Todos com a Nota*, do Governo do Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Carlos Pereira. 2012. 127 p. Mestrado - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, p. 85, 2012.

⁷⁹SANTOS, Peter Felipe dos et al. O Impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na Expansão das Receitas Tributárias do Estado, *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013.

⁸⁰ROCHA, Anderson Silva. *PROGRAMAS DE INCENTIVO FISCAL: O impacto do Programa Nota Legal na arrecadação de ICMS do Setor Terciário*. Orientador: Marcelo Driemeyer Wilbert.. 2013. Monografia - Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília.

esse tipo de programa e o aumento de arrecadação estatal. Por isso, confirma-se a hipótese de que a aplicação da economia comportamental e da regulação responsiva resulta em políticas eficientes que são capazes de reduzir a sonegação fiscal.

Projeto de Cooperação Fiscal, do Estado do Espírito Santo, faz parte de um conjunto de iniciativas do governo estadual para melhorar o ambiente de negócios. O Projeto atualiza a Lei de Penalidades Tributárias para dar uma oportunidade ao sujeito passivo da obrigação tributária de sanar eventuais irregularidades. Com isso, o governo permite que os contribuintes façam uma espécie de autorregulação de inconsistências identificadas pela Receita Estadual. Caso o contribuinte não regularize a sua situação, terá que arcar com uma multa fiscal e não receberá documentos fiscais até que a inconsistência seja sanada. Em setembro de 2019, isto é, dezoito meses após a implementação do Programa e apenas oito meses após a inclusão da funcionalidade que diz respeito ao ICMS declarado e não pago ou declarado e pago a menor, o Programa atingiu uma arrecadação de R\$ 108.182.928,00 (cento e oito milhões cento e oitenta e dois mil novecentos e vinte e oito reais).

No mesmo sentido, a Lei “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, também confere uma oportunidade ao contribuinte para realizar a autorregulação. O Fisco orienta o contribuinte a espontaneamente regularizar as suas obrigações tributárias antes de que qualquer ação fiscal seja iniciada. Se a irregularidade é corrigida, não se aplica nenhuma penalidade. Além disso, o programa criou uma classificação para as empresas contribuintes em diferentes perfis de risco.

Por fim, a análise do RHC 163.334, que discute a criminalização do não recolhimento de ICMS regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, demonstra que existe também uma tendência de aplicação da técnica de comando e controle, a qual parte da premissa de que os contribuintes estão sempre preocupados com a maximização do lucro.⁸¹ De acordo com essa hipótese, faria sentido criminalizar a conduta, pois uma punição mais rigorosa levaria à dissuasão, reduzindo a probabilidade de o agente sonegar o ICMS. Não foi possível constatar os efeitos produzidos pela criminalização, pois até a conclusão deste trabalho o acórdão não tinha sido publicado.

O presente estudo também constatou que a economia comportamental e a regulação responsiva possuem alguns pontos em comum no que diz respeito à elaboração de políticas públicas. Em primeiro lugar, ambas as teorias valorizam a constante avaliação empírica de programas implementados, a fim de

⁸¹MARIUS, Aalders; WILTHAGEN, Ton. Moving Beyond Command-and-Control: Reflexivity in the Regulation of Occupational Safety and Health and the Environment. *Law & Policy*, v. 19, 2002.

questionar se o modelo atual está em conformidade com as motivações do contribuinte, que podem mudar com o tempo. Além disso, os dois métodos encorajam a cooperação e a troca de informações entre o contribuinte e o regulador.

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

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

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

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLINGHAM, Michael G, SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, v. 1, 1972.
- ARIELY, Dan, MAZAR, Nina. Dishonesty in Everyday Life and Its Policy Implications, *Journal of public policy & Marketing*, v. 25, n. 1, p. 117-126, 2006.
- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford: Oxford Socio-Legal Studies, 1995.
- BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. *Fraud, error and debt: behavioral insights team paper*, 2012.
- BLACK, Julia; BALDWIN, Robert. Really responsive risk-based regulation, *Law & Policy*, v. 32, n. 2, 2010.
- CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção - uma lumarita global. Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. *Observatório da Cidadania: Relatório*, p. 39-43, 2007.
- ESTADO DE SÃO PAULO. *Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018*. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.
- ESTADO DE PERNAMBUCO. *Lei. 10.259/89*, art. 64, II. Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências.
- FAIRMAN, Robyn; Charlotte, Yapp. Enforced Self-Regulation, Prescription, and Conceptions of Compliance within Small Businesses: The Impact of Enforcement, *Law & Policy*, v.27, n. 4, 2005.
- GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL - Secretaria de Economia. *Nota Legal*. Disponível em: https://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.
- GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO - Secretaria de Fazenda e Planejamento. *Classificação de Contribuintes do Programa Nos Conformes*. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Clas>

sifica%C3%A7%C3%A3o-deContribuinte.aspx. Acesso em 23 de janeiro de 2020.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO - Secretaria de Fazenda e Planejamento. **Resultados do Programa “Nos Conformes” no 1º ano de implantação.** Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 23 de janeiro de 2020.

HÖRNLE, Tatjana. Theories of Criminalization. In: DUBER, Markus; HÖRNLE, Tatjana. **The Oxford Handbook Criminal Law.** Oxford: Oxford Handbooks, 2014.

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

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

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

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

MARIUS, Aalders; WILTHAGEN, Ton. Moving Beyond Command-and-Control: Reflexivity in the Regulation of Occupational Safety and Health and the Environment. **Law & Policy**, v. 19, 2002.

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

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

ROSE-ACKERMAN, S.; LINDSETH, P. L. (Eds.). **Comparative Administrative Law.** Cheltenham, UK: Edward Elgar, 2010.

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

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

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

SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. Libertarian Paternalism. **American Economic Review**, v. 175, 2003.

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

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

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Boletim de Arrecadação - 2018.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 23.08.2019.

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

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

OUVIDORIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Manifestação Respondida no Sistema. Mensagem recebida em 26 de setembro de 2019.

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

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

**Journal of Law and Regulation
Revista de Direito Setorial e Regulatório**

Contact:

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

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

E-mail: ndsrr@unb.br

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