

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS QUE CONTRARIAM AS TENDÊNCIAS  
EVASIVAS DOS CONTRIBUINTES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**GABRIELA BARRADAS PARANHOS**

**RIO DE JANEIRO  
2019 / 2**

**GABRIELA BARRADAS PARANHOS**

**A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS QUE CONTRARIAM AS TENDÊNCIAS  
EVASIVAS DOS CONTRIBUINTES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Curi**.

**RIO DE JANEIRO**  
**Faculdade Nacional de Direito**  
**2019 / 2**

## CIP - Catalogação na Publicação

P113u Paranhos, Gabriela  
A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS QUE CONTRARIAM AS  
TENDÊNCIAS EVASIVAS DOS CONTRIBUINTES NA LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA / Gabriela Paranhos. -- Rio de  
Janeiro, 2019.  
60 f.

Orientador: Bruno Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Métodos na elaboração e aplicação das normas  
tributárias. 2. Psicologia Fiscal. 3. Moral Fiscal.  
4. Conformidade Tributária. 5. Economia  
comportamental . I. Curi, Bruno, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

**GABRIELA BARRADAS PARANHOS**

**A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS QUE CONTRARIAM AS TENDÊNCIAS  
EVASIVAS DOS CONTRIBUINTES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Curi**

Data de aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro  
2019 / 2**

## RESUMO

PARANHOS, Gabriela Barradas. *Utilização de métodos na legislação tributária, que impeçam o comportamento de evasão fiscal dos contribuintes*. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade do Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A presente monografia tem como principal objetivo apontar reflexões acerca da utilização de métodos na elaboração e aplicação das normas tributárias vigentes, de modo a impedir a evasão fiscal. Para isso, será feita uma breve contextualização da acerca da evolução do Sistema Tributário Brasileiro, de modo a verificar como se deu a cultura da alta carga tributária dos dias de hoje, o que influencia no nível alto de complexidade da lei fiscal atual. A alta carga tributária, atrelada a uma legislação de complexa interpretação, fomenta o planejamento tributário, muito utilizado nas empresas com vistas à economia de tributos. Dessa forma, há de se distinguir a evasão da elisão fiscal, enquanto comportamento decorrente desse planejamento. Na sequência, feita a análise da evolução tributária no Brasil, será analisado o fato de que a cultura da alta e complexa carga tributária se institucionaliza em forma de incentivos negativos dados pelo Estado ao comportamento evasivo dos contribuintes, o que proporciona desgastada relação entre o Fisco e o Contribuinte, historicamente de desconfiança e antagônica. Por fim, será explorada a consequência desses incentivos no comportamento dos contribuintes na conformidade tributária por meio de reflexões acerca da psicologia e moral fiscal, bem como da economia comportamental. Posteriormente, será feito um estudo de caso da Lei Complementar nº 1.320 de abril de 2018, que fora instituída em São Paulo para incentivar a conformidade tributária do Imposto sob Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) no Estado de São Paulo, aplicando os conceitos supramencionados e analisando as consequências sistêmicas negativas desta lei.

**Palavras-chave:** Métodos na elaboração e aplicação das normas tributárias; Psicologia Fiscal; Moral Fiscal; Conformidade Tributária; Economia comportamental.

## ABSTRACT

PARANHOS, Gabriela Barradas. *Use of methods in the tax laws that prevent tax evasion behavior from taxpayers*. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade do Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The main purpose of this monograph is to point out reflections on the use of methods in the elaboration and application of current tax rules, in order to prevent tax evasion. For this, a brief contextualization of the evolution of the Brazilian Tax System will be made, in order to verify how the culture of the high tax burden occurred today, which influences the high level of complexity of the current tax law. The high tax burden, coupled with a complex interpretation legislation encourage to tax planning, widely used by the companies with the purposes of saving taxes. Thus, tax evasion and tax avoidance must be distinguished as a behavior resulting from this tax planning. After analyzing the tax history evolution in Brazil, we will analyze the fact that the culture of high and complex tax burden is institutionalized in the form of negative incentives given by the State to the evasive behavior of taxpayers, which provides a worn relationship between the tax authorities and the Taxpayer, historically distrustful and antagonic. Finally, the consequence of these incentives on taxpayers' behavior in tax compliance will be explored through reflections on fiscal psychology and fiscal morals, as well as behavioral economics. Subsequently, a case study of Complementary Law No. 1,320 of April 2018, which was instituted in São Paulo to encourage tax compliance of the Tax on Circulation of Goods and Services (“ICMS”) in the State of São Paulo, will be conducted, applying the above concepts and analyzing the negative systemic consequences of this law.

**Key-words:** Methods in the elaboration and application of the tax laws; Fiscal Psychology; Fiscal Moral; Tax Compliance; Behavioral economics.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1.CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>11</b>
1.1. Evolução do Estado Fiscal Brasileiro .....	11
1.2. Considerações acerca da Elisão e Evasão Fiscais .....	17
<b>2 INCENTIVOS AO COMPORTAMENTO EVASIVO DOS CONTRIBUINTES BRASILEIROS.....</b>	<b>22</b>
2.1 Complexidade da interpretação e aplicação das leis tributárias .....	22
2.2 Problemáticas na relação entre Fisco e Contribuinte.....	26
<b>3 A INFLUÊNCIA DA PSICOLOGIA FISCAL, MORAL FISCAL E DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL NA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>29</b>
3.1 Reflexões sobre a Psicologia Fiscal.....	29
3.2 Reflexões sobre a Moral Fiscal .....	32
3.3 Considerações sobre Economia Comportamental no âmbito tributário .....	34
<b>4 ESTUDO DE CASO: LEI COMPLEMENTAR 1.320/2018 DE SÃO PAULO.....</b>	<b>39</b>
4.1. A Lei Complementar nº 1.320/2018 como método que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes e e seus feitos sistêmicos.....	40
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>53</b>

## INTRODUÇÃO

Partindo-se do pressuposto que a lei exerce notável influência no comportamento humano e no ambiente que este vive, disciplinando sua conduta, o presente estudo monográfico visa analisar possíveis métodos na aplicação e elaboração das normas que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes de forma a combater os incentivos negativos dados pelo próprio Estado Fiscal, pautando-se no argumento que pequenos ajustes de natureza legislativa podem transformar a forma como as pessoas reagem a esses métodos.

Isso porque, o que se percebe é que as influências advindas da legislação vêm sendo recepcionadas pelos contribuintes de forma diametralmente oposta à intenção do legislador no que tange aos propósitos e efeitos a serem alcançados, na medida em que o Brasil contempla altas taxas de inadimplência tributária juntamente com uma alta e complexa carga tributária.

Assim, para melhor compreensão do ambiente proporcionado pela lei, o trabalho compreenderá a análise da evolução do Sistema Tributário Nacional enquanto um sistema que culturalmente sempre financiou o aparato estatal tanto as regalias da Corte como, mais tarde, o projeto de Bem-Estar Social. Como será visto, isso acabou por refletir em uma alta e complexa carga tributária, intensificado com o advento do Pacto Federativo.

Na sequência, serão feitas as devidas considerações acerca dos reflexos do instituto do planejamento tributário no grau de adimplência tributária dos contribuintes, de modo que, a depender das intenções do contribuinte, poderá tal planejamento ser classificado como legal (elisão fiscal) ou ilegal (evasão fiscal).

Feita a devida contextualização, passa-se a análise do quão complexo é o nosso sistema tributário pátrio e como isso reflete, enquanto incentivo negativo, para o comportamento evasivo dos contribuintes, uma vez instituído como política de Estado por meio da elaboração e aplicação das normas tributárias.

Isso porque, diante de um legislação hiper-especializada, a interpretação e a conseqüente aplicação no cotidiano tornam-se muito difícil para um mero cidadão, que não possui conhecimento jurídico suficiente para tanto. Com isso, os índices da prática de evasão fiscal se



elevam, infrações fiscais cometidas, com a consequente fiscalização arbitrária materializada na sanção fiscal, refletindo um gasto ainda maior com tributos mais eventual multa, o que contribui ainda mais para o comportamento evasivo dos contribuintes, completando um ciclo vicioso.

Com uma relação historicamente de desconfiança entre o Fisco e Contribuinte, proporcionado pelo próprio Estado, será estudado os reflexos psicológicos no modo pelo qual o contribuinte recepciona essa hiper-especializada legislação dentro desse ambiente, já que constituem elementos precursores da tomada de decisão desses contribuintes quando do cumprimento ou não das obrigações fiscais.

Aliás, importa salientar que o presente estudo encontra-se no escopo da compreensão da psicologia fiscal e economia comportamental, cujo ambiente criado está sob a alçada da moralidade fiscal, especificamente em relação à honestidade ou não dos contribuintes.

Dessa maneira, exploradas a arquitetura mental do contribuinte e seu ambiente de convivência, concluir-se-á métodos que o legislador poderá adotar justamente para contrariar as tendências que levam à evasão fiscal.

O método utilizado para chegar a essas conclusões foi a dedução, uma vez que se parte da premissa de que, com a evolução do Sistema Tributário, chega-se (i) níveis altos e complexos de carga tributária, que acabaram por se (ii) institucionalizar como forma de incentivo negativo ofertado pelo Estado Fiscal quando da arrecadação, (iii) estimulando a já histórica relação de desconfiança entre fisco e contribuinte, o que fomenta, portanto, o comportamento evasivo dos contribuintes.

Para fins de ilustração da discussão e melhor compreender tais conceitos, será feita análise minuciosa da Lei Complementar nº 1.320/2018 de São Paulo, uma vez que essa lei vem com uma proposta inédita na mudança de paradigma da relação Contribuinte-Fisco, justamente porque traz os elementos que aqui serão explicitados para o mundo jurídico brasileiro.

É importante frisar que esses métodos não buscam o fim do Estado Fiscal, mas sim uma legislação coerente e simplificada. Não está em discussão a indubitável importância do ato de pagar tributos, mas sim como isso pode seguir a tendência atual de simplificação, sem incorrer ao ônus do erário.

Para Klaus Tipke<sup>1</sup>, o ato de pagar tributos representa condição necessária ao cumprimento das atividades estatais, das quais são desempenhadas no interesse de todos os cidadãos. Assim, na prática, pagar tributo implica em dizer que se está financiando o aparato estatal, de modo que se espera que haja uma contraprestação mínima do Estado para com os contribuintes, de modo a justificar essa arrecadação, muitas vezes, excessiva.

Dessa maneira, leciona Marco Aurélio Greco que, a partir do século XX, justamente em razão das preocupações do Estado Social, houve uma profunda mudança na maneira do ordenamento jurídico dispor sobre a conduta humana. Anteriormente, de acordo com visão positivista radical, o direito era concebido apenas como um sistema sancionador, uma vez que haveria na norma sancionadora seu elemento diferenciador e, a partir delas, seriam deduzidas todas as demais normas.<sup>2</sup>

Contudo, esta visão do ordenamento não mais atende à complexidade que encontra-se concretamente em cada direito positivo. Não se deve interpretar e aplicar o ordenamento pensando apenas nas normas punitivas. Ao contrário, deveria ser a infração a exceção no universo das condutas humanas.<sup>3</sup>

Ainda segundo o referido autor, existe um outro conjunto de regras e de técnicas de disciplina do comportamento humano que não se opera exclusivamente mediante a previsão de uma punição para cada comportamento específico. Esse entendimento surgiu exatamente pela ulterior preocupação do legislador com as “ações desejáveis positivamente”. O ordenamento não pretende apenas punir a ação que corresponde a uma infração típica.<sup>4</sup>

Isto é, o ordenamento passa a tentar direcionar a realidade a fim de obter certo resultado através da disciplina das condutas que se apresentam como necessárias, na medida em que o foco da preocupação passa a ser a conduta humana em si de modo que é possível, portanto, identificar aquelas ações as quais o ordenamento pretende estimular e aquelas que pretende suprimir.

---

<sup>1</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio; **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 107

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio; **Obra citada**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 107

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio; **Obra citada**. 2019, p. 107

Nesse sentido, muito embora se esteja diante de uma dicotomia, existe uma outra nuance além do conjunto de técnicas capazes de se obter ou impedir determinado comportamento, qual seja, a sanção positiva.<sup>5</sup>

A sanção negativa clássica se dá da seguinte maneira: comete-se uma infração, sofre-se uma punição. Já na sanção positiva ocorre o oposto. Aqui, acontece o que o autor denomina de “supercumprimento da lei”, ou seja, o agente estará agindo licitamente, mas se, além de assim agir, realizar uma conduta mais desejável pelo ordenamento, este atribui uma consequência positiva que é a figura do prêmio; a chamada sanção premial.

A tendência do ordenamento jurídico é utilizar-se desses métodos para induzir ao comportamento entendido como ideal pelo Estado Fiscal.

Isso porque, para o Professor, ao prever um estímulo, a legislação abre a possibilidade de conduta ou torna desejáveis determinadas condutas e o faz por querer que uma realidade nova venha a existir amanhã. *In casu*, o que se quer é uma legislação que se estimule o aumento na conformidade tributária, diminuindo a evasão fiscal dos contribuintes.<sup>6</sup>

Portanto, por meio de uma pesquisa documental e pautada na doutrina e na legislação atual, a importância desse estudo se mostra justamente para apresentar uma alternativa aos problemas atualmente presentes no complexo contexto do Direito Tributário no Brasil de alta carga fiscal, ineficiência e ausência de transparência do gasto público, insegurança jurídica, altas taxas de inadimplência fiscal, forte burocracia envolvendo o cumprimento das obrigações fiscais, além um grande volume de litigiosidade junto à Justiça.

Ademais, importa dizer que atualmente, há um pouco mais de 200 propostas de uma reforma tributária tramitando no Congresso Nacional. Assim, o que se busca é um sistema tributário simplificado e coerente, que não onere excessivamente determinada parcela da população e, principalmente, não se torne um empecilho para o desenvolvimento econômico

---

<sup>5</sup> GRECO, Marco Aurélio; **Obra citada**. 2019, p. 110

<sup>6</sup> GRECO, Marco Aurélio; **Obra citada**. 2019, p. 112

do país, mas também não deixe de seguir como meio de financiar a vital importância da atividade estatal, como meio de materializar o Bem-Estar coletivo.

## **1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Considerando que o presente estudo faz uma análise crítica do Sistema Tributário Brasileiro, entende-se como necessária a compreensão da evolução do Estado Fiscal pátrio. É o que se passa a demonstrar.

### **1.1. Evolução do Estado Fiscal Brasileiro**

Inicialmente, cumpre esclarecer que Estado Fiscal é aquele cuja principal fonte de obtenção de recurso depende da arrecadação tributária para custear as suas atividades. Dessa forma, segundo Ricardo Lobo Torres<sup>7</sup>, o Estado Fiscal passou por três principais fases distintas. Em sua primeira fase, houve uma forte influência do liberalismo dos séculos XVIII e XIX, no qual o imposto incidia sobre a riqueza adquirida pela livre iniciativa do cidadão, estabelecidos os limites de seu consentimento.

A liberdade individual, no que tange às relações com o tributo, era vista como noção de igualdade e justiça, identificando-se com a legalidade. O exercício do poder tributário era limitado pelo contrato social, o qual garantia um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios ao clero e à nobreza.

Já na sua segunda fase, compreendida entre 1919 a 1989, há uma disputa de hegemonia entre dois modelos econômicos opostos, de um lado um Estado Fiscal que começa a ser visto como sinônimo de Estado de Bem-Estar Social, de outro, a intervenção mínima do Estado.

Dessa maneira, se por um lado as garantias de direitos passaram a ser uma questão central e viu-se a necessidade de uma maior obtenção de recursos para atividades estatais, por outro, havia um discurso de diminuir a intervenção do Estado, reduzindo a arrecadação de tributos.

---

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 68-85.

O discurso de liberdade individual, no entanto, perde espaço para ideia de efetivamente se obter uma justiça material, na medida em que os direitos da liberdade deixam de se distinguir dos direitos sociais. Isto é, a ideia de liberdade aparece vinculada à ideia de justiça social.<sup>8</sup>

Por fim, tem-se a terceira fase, que coincide com o Estado Democrático Fiscal, também denominado como Estado Pós-Positivista ou Estado da Sociedade de Risco, no qual marca o retorno da discussão acerca dos valores associados à ideia de justiça. Assim, a liberdade adquire feição de igualdade e se caracteriza como a liberdade que se aproxima da justiça na mesma equação valorativa.

A tributação deixou de constituir-se simplesmente em fonte de receita, mas revelou-se no Estado Democrático de Direito como um instrumento de realização de justiça, ao perquirir a igualdade material e não apenas formal, com a redistribuição de riquezas.

O Estado Democrático Fiscal desenvolve-se, portanto, em um ambiente mais globalizado, cuja competitividade é alta, bem como a cobrança por resultados, caracterizado pela ampla flutuação de capital e pela concorrência fiscal prejudicial entre países. Nesse contexto, tem-se a evolução histórica do Estado Fiscal brasileiro, que se inicia na colonização portuguesa e se consolida com a promulgação do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal de 1988.

Assim, em 1500, passou-se a aplicar integralmente o Direito Português ao longo do território do Brasil-Colônia. No que tange ao Direito Tributário, a ideia de arrecadação de tributos era vinculada ao custeio das atividades estatais, especificamente para cobrir os gastos da Coroa portuguesa com as expedições colonizadoras e gerar lucros. O sistema tributário não era pensado com base em princípios de hoje consagrados, como a capacidade contributiva, razoabilidade e igualdade, se quer poderia se dizer que era um sistema organizado.

A nossa primeira forma de tributação recaía sobre a extração do pau-brasil, por meio de pagamento por arrendamento daqueles que detinham a concessão da Coroa para realizar tal exercício.

---

<sup>8</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumin Juris, 2019, pp. 68-69.

No decorrer do período colonial, há a tributação de diversas atividades em desenvolvimento nas Capitanias Hereditárias, tais como, os direitos de entrada, imposto sobre a circulação de mercadorias, incidentes sobre o seu ingresso nas regiões da Coroa por suas fronteiras; a quinta real, incidente sobre produtos vitais do sistema comercial luso-brasileiro, tais como pau-brasil, especiarias, fumo, açúcar e pescado; os direitos de portagem nos rios, incidentes sobre a navegação; as quintas 20% de ouro e diamantes; dízimos eclesiásticos, no valor 10% sobre todas as rendas, ganhos e lucros dos serviços e negócios; a finta para custear obras; a barcagem, incidente sobre a passagem nos rios; a redizima, incidente sobre a dízima já cobrada.<sup>9</sup>

Portanto, diante da enorme gama de tributos, além da dificuldade na arrecadação, esse período destacou-se pela falta de equilíbrio na atividade tributante, insegurança jurídica originadas dos abusos na exigência dos tributos e pela má distribuição das bases de incidência. Além disso, o objetivo era a arrecadação por si só, o que acaba que não levava a capacidade contributiva dos colonos, caracterizando a ausência de justiça da época.<sup>10</sup>

Já em 1808, com a vinda da família real para o Brasil, houve um significativo aumento nas despesas estatais, o que, conseqüentemente, aumentou também a carga fiscal exigida do contribuinte, com a instituição do imposto sobre as importações e do imposto do selo, além da regulamentação do imposto predial, dentre outras taxas e contribuições. Neste período imperial, ficou em evidência a tributação sobre o consumo, destacando-se o imposto sobre a exportação, a guerra fiscal entre Poder Central e Províncias, as quais um acabava por sobrepor à competência do outro, ocasionando à dupla tributação, às vezes até tripla tributação.<sup>11</sup>

Com o grito de independência do Brasil às margens do Ipiranga, as receitas tributárias passaram a permanecer em território brasileiro, bem como fora criado o imposto sobre vencimentos e o imposto sobre a exportação. Aqui, inicia-se, mesmo que minimamente, a noção de respeito à capacidade contributiva. Com a Carta outorgada em 1824, fora esboçado uma

---

<sup>9</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, pp. 36-37.

<sup>10</sup> COELHO, Alvaro Luis. **Um histórico sobre a tributação no Brasil. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília-DF, v.3, n.1-2, 2016, pp 34-35.

<sup>11</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. Obra citada, 2016, pp. 34 a 36.

sistematização tributária, mediante descentralização e discriminação das receitas tributárias entre Governo Central, as Províncias e os Municípios.<sup>12</sup>

Com a Constituição Federal de 1891, após a Proclamação da República, o sistema tributário nacional passou a ser mais bem regulado, com normas referentes à limitação do poder de tributar e à repartição de competência tributária. Isso demonstra um avanço no que tange à sistematização normas das tributárias, criando-se também, em 1922, o imposto sobre a renda.

O imposto de importação era a principal fonte de arrecadação da União, bem como o imposto que incidia sobre a exportação era para os Estados. Ao adentrarmos na Era Vargas, com a promulgação da Constituição de 1934, foram modificadas algumas nuances do sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à repartição de receitas entre os entes federados. Já durante a Ditadura Militar, instaurada em 1964, foi realizada uma reforma tributária que objetivou aumentar as receitas fiscais.

Neste período, em 1966, foi instituído o nosso ilustre Código Tributário Nacional (“CTN”), utilizado até hoje, uma vez recepcionado pela nossa Carta Magna de 1988 com *status* de lei complementar, para regulamentar as normas tributárias brasileiras.

Ao longo de seu texto, o CTN buscou regulamentar as limitações do poder de tributar e disciplinar as espécies tributárias, ao passo que mais tarde foi refletido no texto constitucional por meio dos princípios constitucionais, bem como as hipóteses de incidência desses tributos.

Pela Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), depreende-se que houve uma verdadeira Constitucionalização do Direito Tributário, uma vez que, por meio do constituinte de 1988, estabeleceu-se o Sistema Constitucional Tributário.

Assim, a matéria tributária passou a ser constitucionalmente prevista e disciplinada, especialmente no que tange às regras e aos princípios de competência, de limitação do poder de tributar e da partilha do produto da arrecadação dos tributos.<sup>13</sup> Além disso, conforme

---

<sup>12</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. Obra citada, 2016, pp. 207 e 208.

<sup>13</sup> PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 76.

anteriormente mencionado, o CTN fora recepcionado por esta Constituição como status de lei complementar, em consonância com o disposto no artigo 146 da CF/88.

Dessa forma, nosso Sistema Tributário Nacional atual pode ser definido como o conjunto de normas que regem as relações jurídicas tributárias, cujo fundamento de validade de todo o ordenamento infraconstitucional que trata da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos se encontra na Constituição Federal, de modo que essas relações jurídicas possuem, portanto, natureza hierárquica.

A Carta Magna dispôs sobre a matéria tributária de forma detalhada, representando não somente a fonte do Direito Tributário, mas também a rigidez e limitação do nosso Sistema Tributário, uma vez que o legislador infraconstitucional apenas pode instituir os tributos nela previstos e cumprindo suas estritas determinações.<sup>14</sup>

É importante ressaltar que a nossa Constituinte de 1988 perpetuou a tendência histórica de adoção de uma expressiva quantidade de tributos desde o Brasil-Colônia. Entretanto, ao contrário daquela época, preocupou-se o Constituinte de 1988 em dispor acerca dos instrumentos que delimitam o campo de atuação tributária de cada ente federativo, por meio das regras de competência tributária, prevendo inclusive a impossibilidade de criar tributos ali não previsto.

Dispôs nosso Constituinte de 1988 acerca dos limites do poder de tributar, os quais se fundamentam por meio de princípios, quais sejam, o princípio da anterioridade, irretroatividade e da capacidade contributiva, respeitando as garantias e direitos individuais e valores eleitos pelo Constituinte.

Na sequência, a Constituição passa a estabelecer o rol de cinco espécies tributárias: os impostos (arts. 153 a 156), taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições sociais, no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, dentre outras contribuições, para custeio das atividades essencialmente estatais, bem como controle das atividades econômicas exercidas em solo pátrio.

---

<sup>14</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 73.



Assim, a cada ente federativo foi instituída a competência autônoma para arrecadação de determinados impostos, de modo que fica terminantemente proibido a cobrança de um imposto por um ente federativo que não lhe é de sua competência.

Dos impostos de competência da União Federal (art. 153), tem-se: (i) importação de produtos estrangeiros, (ii) exportação de produtos; (iii) renda e proventos de qualquer natureza; (iv) produtos industrializados; (v) operações de crédito, cambio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (vi) propriedade territorial rural e (vii) grandes fortunas.

Já os impostos do Estadual e Distrito Federal (art. 155), estão previstos: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, propriedade de automóveis.

Por fim, tem-se os impostos municipais e também do Distrito Federal, que incidem sobre a propriedade predial territorial urbana, transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e serviços de qualquer natureza.

Portanto, passada a análise da evolução do nosso Sistema Tributário Nacional, infere-se que há um enorme avanço no que diz respeito aos limites do poder tributar, em respeito aos princípios caros à nossa Carta Magna de 1988, como o princípio da capacidade contributiva, isonomia e igualdade, muito embora também é evidentemente perceptível a perpetuação de uma cultura de alta carga tributária, que vem desde o Brasil-Colônia, além de ter acompanhado as tendências mundiais de uma sistematização na arrecadação de tributos com vistas ao custeio das atividades estatais.

Com a tendência instituída pela Constituinte de 1988 de uma forte constitucionalização do Direito Tributário, há um Sistema Tributário Nacional complexo, com elevada tributação em diversos setores econômicos dos entes federativos, cuja autonomia vem de um detalhado sistema constitucional de atribuição de competências, além de normas infraconstitucionais regulamentando a cobrança de tributos instituídas por esses entes.

Por outro lado, essa complexidade também se deu pela evolução do Brasil enquanto sociedade contemporânea, na medida em que com o advento da globalização e a diversificação da economia, surgiram novas atividades econômicas a serem tributas, acompanhada de uma explosão demográfica, o que reflete diretamente na necessidade de se custear novas atividades estatais, além das já existentes.

Surge a necessidade, portanto, de se regulamentar essas relações por meio do Direito. Não por acaso, não houve uma preocupação com a simplificação dessas normas, especialmente as tributárias, não restando outra alternativa senão o surgimento do instituto do planejamento tributário nas empresas, cuja principal função é justamente buscar um “caminho das pedras” para maior economia de tributos possível. No entanto, entre a elisão fiscal, prática lícita de economia de tributos, e a evasão fiscal, que seria a versão ilegal dessa economia de tributos, há uma linha muito tênue. É o que se passa a demonstrar.

## **1.2. Considerações acerca da Elisão e Evasão fiscal**

Notadamente, a prática de elisão e evasão fiscal constitui o limite do planejamento tributário, dada a linha tênue entre as práticas lícita e a ilícita perante à lei. Segundo Hugo de Brito Machado, entende-se pela utilização do termo evasão para designar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que elisão denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos.

Há o consenso na doutrina de que elisão fiscal significa a economia lícita de tributos e evasão corresponde à sonegação ou simulação, de modo que a elisão fiscal seria praticada por meio de atos lícitos anteriores à incidência tributária com a obtenção da legítima economia de tributos, seja impedindo o acontecimento do fato gerador, seja excluindo o contribuinte do âmbito da abrangência da norma, seja até mesmo reduzindo o montante de tributo a pagar.

Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos, quais sejam, a fraude, sonegação ou simulação, para escapar ao pagamento de tributos.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p. 2.

Depreende-se da doutrina a existência de dois critérios sobre os quais amparam-se a diferenciação dos institutos, a saber, o critério cronológico e a licitude dos meios utilizados. O primeiro pauta-se, portanto, intervalo no tempo em que ocorre a economia tributária, sendo que a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência do tributo e a evasão se dá quando da ocorrência do fato gerador ou após esta. Tal critério objetivo fora trazido ao país por Rubens Gomes de Sousa, *in verbis*:<sup>16</sup>

“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.”

Dessa forma, tendo em vista que o crédito tributário a favor do Estado surge quando da ocorrência do fato gerador, já que a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, ao evitar a ocorrência do fato gerador previsto em lei, significa a impossibilidade de se tributar este contribuinte, posto que não houve a prática do ato tributante, por isso que atos elisivos deverão ser sempre anteriores à ocorrência da hipótese de incidência desse tributo.<sup>17</sup> Como bem definiu os institutos da elisão e evasão fiscal à luz de seu momento de ocorrência, Narciso Amaró<sup>18</sup> disse:

“A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.”

Ocorre que há a possibilidade de evasão fiscal também de forma antecedente à efetiva incidência da norma tributária. O exemplo mais clássico disso é quando o comerciante emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento, o que compreende falhas existentes ao em- pregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos.

Surge, assim, o segundo critério trazido pela doutrina, qual seja, a legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, sendo utilizado tal critério em

---

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

<sup>17</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.3

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Obra citada, 1998, p. 175.

conjunto com o critério temporal, de modo que se deve analisar a concordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente.

Dessa maneira, na elisão fiscal, o que se tem é justamente apenas a utilização de meio lícitos, ao passo que na evasão serão empregados meios ilegítimos, como fraude, sonegação e simulação. Além disso, de acordo com o Princípios da Legalidade e da Especificidade, será lícita toda conduta que busque a economia de tributos, desde que não vedada pelo legislador. Isto é, a lei será o limite de atuação para essa economia.<sup>19</sup>

É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (tax avoidance) e evasão (tax evasion) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos.<sup>20</sup> Conforme o *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*<sup>21</sup>:

“Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos. (...)

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.”

---

<sup>19</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.3

<sup>20</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.4

<sup>21</sup> IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101. Original: “Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.” “Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.”

Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal).

Ademais, consoante a conceituação internacional, o que se percebe é a evidente associação da *tax evasion* à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto *tax avoidance* refere-se à utilização de meios legítimos – aproveitando-se inclusive de lacunas na lei – para alcance da economia de tributos.<sup>22</sup>

Relativamente às características propriamente ditas, tem-se que a evasão ocorre quando da prática da sonegação, ou seja, a ocultação de rendimentos na declaração de imposto de renda que leva ao pagamento de tributo a menor; fraude, que compreende os atos como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.

Por fim, a simulação, que pode ser absoluta quando se finge o que não existe ou relativa quando sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes. Nas palavras da Professora Misabel Derzi:<sup>23</sup>

“A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.”

---

<sup>22</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.4

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar no 104, de 10 de Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 214-5

O melhor exemplo típico de dissimulação é a compra e venda de imóveis ocultada pela celebração de um contrato de sociedade, que enseja, na sequência, uma dissolução societária, na qual aquele que entrou com o dinheiro fica com imóvel e vice-versa.

Na hipótese em questão, tem-se a aparente formação de sociedade, sendo a verdadeira intenção a transferência de propriedade do imóvel sem o recolhimento do ITBI devido.<sup>24</sup>

Desse modo, lesa-se o Fisco, uma vez que não é recolhido o Imposto sob Transmissão de Bens *Inter Vivos*, à luz da imunidade prevista no art. 156, §2º, I da Constituição da República de 1988.<sup>25</sup>

Sendo assim, em casos como este e tantos outros, é necessário uma investigação mais aprofundada por parte das autoridades administrativas, para autuação e abertura de inquéritos policiais e processos criminais quando necessário, a fim de que seja apurado e punido os contribuintes que se utilizam desses meios ilícitos para lesar o erário, prejudicando não apenas a Fazenda Pública, mas os demais cidadãos, visto que tal prática vai de encontro aos princípios do livre concorrência, isonomia e capacidade contributiva.<sup>26</sup>

Por outro lado, há a elisão fiscal, que pode se dar pela indução pela lei ou por lacuna na lei. No primeiro caso, o próprio ordenamento jurídico dispõe acerca da redução de tributos de empresas, atribuindo determinados requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. Como exemplo, tem-se as isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas, como a Zona Franca de Manaus.<sup>27</sup>

Já o segundo caso ocorre quando da existência de lacuna na lei, que possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos, com

---

<sup>24</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.5

<sup>25</sup> Constituição da República de 1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física (...); §2º. O imposto previsto no inciso II: I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”

<sup>26</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.6

<sup>27</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.6

vistas ao que a Carta Magna prevê de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.<sup>28</sup>

Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário). Não há, entretanto, que se confundir negócio indireto com simulação.

Nesta, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*. A particularidade do negócio jurídico indireto é que as partes o praticam visando ao alcance de fim que não é, normalmente, típico ao negócio celebrado.<sup>29</sup>

Diante de todo o exposto até aqui, infere-se que não só que há a perpetuação de uma cultura de alta carga tributária, que nos acompanha desde o Brasil-Colônia, o que torna a legislação tributária rígida e complexa, bem como fora esclarecido a diferença entre os institutos da elisão e evasão fiscal.

## **2 INCENTIVOS NEGATIVOS AO COMPORTAMENTO EVASIVO DOS CONTRIBUINTES BRASILEIROS**

Feitos os apontamentos acerca da evolução do Sistema Tributário Nacional, bem como acerca dos conceitos de evasão e elisão fiscal, inicia-se a discussão acerca dos incentivos institucionalizado pelo Fisco ao comportamento evasivo dos contribuintes estabelecendo o atual desenho institucional brasileiro.

### **2.1 Complexidade da interpretação e aplicação das leis tributárias**

Como visto, a evolução do Sistema Tributário Nacional se deu com a perpetuação de uma cultura de alta carga tributária fundamentada numa complexa e rígida legislação desde o Brasil-Colônia.

---

<sup>28</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.6

<sup>29</sup> MOREIRA, André Mendes. Obra citada. 2013, p.7

Ressaltou-se também que essa complexidade se dá também pela evolução do Brasil enquanto sociedade, na medida em que, em seu desenvolvimento, surgem as mais diversas possibilidades de realidade ao ponto de ultrapassar o limite daquelas que de fato podem se concretizar.

Assim, em razão dessas infinitas possibilidades, o direito positivo necessariamente atraiu o dever de reduzir as disparidades entre aquilo que pode ser concretizado daquilo que não pode dentro da realidade social, cumprindo a tarefa de regular, na medida do possível, normativamente as situações da vida real.

Nesse sentido, com essas novas circunstâncias, cujo reflexo vem de uma economia cada vez mais diversificada e globalizada, com o surgimento de novas atividades a serem tributadas, além de uma explosão demográfica, da qual novas demandas sociais necessitam ser custeadas com recursos públicos, fizeram com que o sistema tributário moderno evoluísse, tornando-se, contudo, cada vez mais complexo.

Além disso, há outros fatores que implicam no aumento da complexidade tributária, quais sejam, a transferência, pela Administração Tributária para o contribuinte, do dever de interpretação e aplicação da legislação tributária.<sup>30</sup> Para fins didáticos, há exemplos de complexidade na legislação tributária em si, a criação de diversas hipóteses de retenção em fonte e de responsabilidade tributária, a constante alteração legislativa e a criação de inúmeras normas regulamentares.<sup>31</sup>

Cumprir esclarecer que tal complexidade da legislação vem desde o estabelecimento da política tributária, no processo legislativo de criação das leis, passando pela administração tributária, através do surgimento de regras e práticas por parte da autoridade fazendária e serventuários das repartições públicas, até a conformidade tributária, especificamente no que tange ao cálculo do valor devido ao Fisco e cumprimentos das obrigações acessórias.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 126.

<sup>31</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 126.

<sup>32</sup> PAULA, Daniel Giotti de. A praticabilidade do direito tributário: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 46.



Como se não bastasse essa inflação legislativa na tentativa de regulamentar toda e qualquer atividade pelo agente tributante no contexto de diversificação econômica, há a utilização de uma linguagem hiper-especializada e complexa na confecção de tais leis, dificultando sua interpretação e, conseqüentemente, sua aplicação.

Além disso, o modelo de Pacto federativo adotado pelo Brasil também contribui para hipercomplexidade da tributação brasileira, posto que há uma distribuição rígida de competência tributária, multiplicidade de entes tributantes, a pluralidade de tributos, bem como número excessivo de normas tributárias, o que torna o entendimento acerca da legislação tributária quase impossível para os não-operadores de Direito Tributário.

Como corolário dessa crescente complexidade na legislação, houve um aumento no custo das obrigações principais e acessórias ou seja, os custos de *compliance*, bem como aumento do tempo para cumpri-las, o que gera uma necessidade de utilização de assessoria tributária tanto para auxílio no cumprimento dessas obrigações fiscais, bem como para o planejamento tributário visando a economia de tributos, onerando ainda mais os contribuintes.

Quanto à utilização do instituto do planejamento tributário, como anteriormente visto, pode ocasionar a prática de evasão fiscal ou elisão fiscal. Assim, por intermédio da sonegação e planejamento fiscal abusivo, há conseqüente incremento da criminalidade estruturada.

Além disso, como conseqüência dessa complexa malha de normas tributárias, há duas possibilidades: (i) concessões de programas de parcelamento de débitos, possivelmente devido a uma grande dívida tributária dos contribuintes em geral, perdendo em quase na metade o que era anteriormente devido; ou (ii) de casos de corrupção envolvendo políticos interessados em tirar proveito próprio, outorgando a dispensa para determinados grupos de pressão por meio de benefícios fiscais, que, sua vez, o fazem diante de um excessivo *lobby*.

Quanto a isso, Tipke<sup>33</sup> utiliza a expressão “imposto para tolos”, reportando-se ao fato de que, com a complexidade, as empresas melhores estruturadas financeiramente conseguem, por intermédio de uma dispendiosa consultoria tributária, reduzir legalmente sua carga tributária,

---

<sup>33</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 74.

enquanto os demais, por não disporem dessa assessoria, são obrigados a pagar integralmente os tributos.

Além disso, a hipercomplexidade interfere na eficiência da Administração Tributária, posto que contribui na impossibilidade de a administração aplicar individualmente em cada caso concreto a norma tributária. Isso porque a execução individualizada da lei ultrapassa suas forças ou o uso racional dos seus meios.

Muitas vezes, como ocorre, por exemplo com o ISS em vários municípios brasileiros, quando o custo para implementar a arrecadação suplanta o valor arrecadado, a administração faz a opção de abrir mão da receita deste tributo, pela simples incapacidade de aplicação da lei.

Essa desproporção entre o encargo da administração fazendária e a respectiva capacidade para gerir e fiscalizar os tributos é apontada como uma das justificações para a simplificação e as razões apontadas para essa desproporção são: (i) supercomplexidade e ausência de sistema no direito tributário; (ii) falta de praticidade da lei fiscal; (iii) inadaptabilidade da lei tributária às mudanças sociais e econômicas; e (iv) falta de pessoal.

A averiguação de cada caso individualmente considerado e o levantamento de provas, muitas vezes difíceis de se obter, demandariam a manutenção de recursos humanos e materiais de custos exorbitantes e provavelmente inviáveis do ponto de vista de uma arrecadação eficiente.

Ou seja, nesse contexto de complexidade das normas tributárias, para se manter minimamente a eficiência da arrecadação e fiscalização fiscal, seria necessário a cobrança de mais tributos.

Cumpre apontar, no entanto, que na ausência de um aporte financeiro, o contrário também acontece, quando da fiscalização arbitrária em que se autua fatos geradores inexistentes ou mesmo ultrapassando sua competência tributária do referido ente, na tentativa de se manter a Administração Tributária, o que só contribui para a desconfiança do contribuinte para com o Fisco.

Portanto, chega-se a um ciclo vicioso que se inicia na promulgação de leis tributárias de difícil implementação e interpretação, mudanças de regras fiscais a todo tempo ao longo do

ano, aumentando a já forte burocracia para cumprimento das obrigações tributárias, o que intensifica a busca por assessoria tributária com o consequente planejamento tributário, abrindo brecha à sonegação.

Assim, diante de uma complexa legislação tributária em razão das sofisticadas técnicas de tributação a milhares de casos, que se multiplicam em função da explosão demográfica e atividades tributantes, a administração tributária se vê incapaz de aplicar o previsto em lei e, conseqüentemente, de arrecadar o valor devido, tanto por falta de pessoal como pela ausência de praticidade na aplicação dessas leis, o que gera uma necessidade se arrecadar mais para financiar a atividade fiscalizatória do Estado, completando tal ciclo.

Além de estimular o comportamento evasivo dos contribuintes, a complexidade das leis fiscais reflete também na relação entre fisco e contribuinte, como será a seguir demonstrado.

## **2.2 Problemáticas na relação entre Fisco e Contribuinte**

Diante de todo o exposto até aqui, resta esclarecido que a cobrança de impostos é um empreendimento importante para as autoridades fiscais para financiar sua própria atuação, muito embora o aparato legal do Sistema Tributário do Brasil seja de alta complexidade, o que dificulta justamente essa arrecadação como um todo.

Dessa forma, as Autoridades Fiscais encontram hoje uma grande dificuldade em combater as altas taxas de evasão fiscal exatamente pelo fato de os contribuintes falharem na correta aplicação e interpretação na prática de cumprimento de suas obrigações fiscais.

Assim, o relacionamento antagônico entre o Fisco e o Contribuinte torna-se sistematicamente de desconfiança e a recíproca é verdadeira, visto que de um lado, há atos coercitivos de um fisco inversamente proporcional à demanda que se tem de fiscalização, o que contribui para tentativas ilegítimas de se cobrar tributo indevido e/ou autuação com aplicação de desproporcionais multas devido a erros na interpretação e aplicação da legislação tributária ou mesmo desconhecimento delas ou até mesmo devido aos planejamentos tributários abusivos pelos contribuintes. De outro, um contribuinte com uma tributação excessivamente onerosa, dispostas em lei cuja interpretação e aplicação são complexas. É a consagração da insegurança jurídica.

Conseqüentemente, com a insegurança jurídica instaurada, não resta outra alternativa ao contribuinte senão buscar a tutela jurisdicional, de modo a inflar ainda mais o volume de litígios na Justiça, que se arrastam por anos e anos.

Assim, busca-se atualmente estratégias essenciais para aumentar a conformidade tributária, de modo a incluir dissuasão e assistência por meio de procedimentos legitimados, o que pode vir a ser uma mudança de paradigma e instrumento de aproximação entre a autoridade fiscal e o contribuinte.

Para tanto, mostra-se essencial uma breve análise acerca do artigo “*Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities*”<sup>34</sup>.

No presente artigo, os Autores definem dois tipos de poder que a Autoridade Fiscal pode exercer: os chamados poder coercitivo e poder legítimo. O primeiro seria instrumentalizado por meio de auditorias rigorosas e o uso de multas se for detectada sonegação e acontece em um ambiente antagônico e de desconfiança, além de o poder encontra-se concentrado e interpretado, pelo contribuintes, como autoritário.

Já o poder legítimo seria aquele que se dá baseado na confiança entre os sujeitos da relação Fisco-Contribuinte, na transparência, imparcialidade e participação das autoridades fiscais, por meio de procedimentos de assistência.

De acordo com o experimento realizado, aplicando ambos os tipos de poderes da autoridade fiscal e analisando o impacto psicológico quanto à conformidade tributária, tem-se que a conformidade tributária voluntária teve seu melhor cenário no experimento levantado pelo poder legítimo combinado com uma boa governança, já que o poder coercitivo diminui a confiança implícita nas autoridades, o que gera um clima antagônico e o cumprimento forçado pelos contribuintes.

---

<sup>34</sup> Hofmann, Eva, et al. "Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities." *Law & policy* 36.3 (2014).

Além disso, o poder legítimo ou brando é caracterizado pela legitimidade das instituições de poder (Raven, Schwarzwald e Koslowsky 1998). As subdimensões do poder legítimo incluem o fornecimento de informações relevantes, o conhecimento e as habilidades da autoridade, bem como a capacidade da autoridade de fazer com que os contribuintes se identifiquem com seus objetivos e valores (Raven et al. 1998). Experimentos de laboratório sugerem que a prestação de serviços (Alm et al. 2010), ou seja, o poder da informação, pela repartição pública, tem um impacto positivo na conformidade tributária.

É demonstrado que a participação no procedimento tributário, ou seja, o poder de identificação, promove a conformidade tributária em experimentos de laboratório. Os dados da pesquisa entre os contribuintes indicam uma relação positiva entre legitimidade, ou seja, poder de posição, fornecimento de informações, conhecimentos e habilidades relevantes e conformidade tributária (Gangl et al. 2013; Hartner et al. 2011).

Finalmente, presume-se que a boa governança que se aproxima do poder legítimo afeta positivamente a disposição dos contribuintes em cumprir as leis tributárias (Cummings et al. 2009; Smith e Stalans 1991).

Isso porque, a base da confiança implícita é uma reação inconsciente gerada por normas e valores compartilhados e um senso de identidade social. Aprender com o tempo que instituições com certas características podem ser confiáveis permite reações implícitas de confiança no futuro (Castelfranchi e Falcone 2010).

No contexto tributário, por exemplo, a confiança implícita é estabelecida através de anos de boas experiências com as autoridades fiscais. Um clima antagônico se caracteriza por uma atitude de "policiais e ladrões" entre as autoridades fiscais e os contribuintes (Kirchler, Hoelzl e Wahl 2008). A percepção é de que as autoridades tributárias são "policiais", ansiosas para capturar sonegadores e puni-los, enquanto os contribuintes são "assaltantes", dispostos a pagar impostos e a se esconder das autoridades.

O uso do poder coercitivo pela autoridade tributária gera suspeitas e desconfianças. Isso resulta no supramencionado ciclo vicioso, no qual as autoridades aumentam o uso da coerção, enquanto os contribuintes aumentam o uso de mecanismos de evasão e, por fim, o aumento do

uso de evasão pelo contribuinte aumenta o uso de poderes coercitivos da autoridade e o ciclo continua.

Como consequência, presume-se que o poder coercitivo iniba a confiança implícita em relação à autoridade tributária e obriga os contribuintes a pagarem seus impostos; eles pagam apenas porque são pressionados a fazê-lo.

Portanto, restou evidente a importância no que tange à criação de normas simplificadoras, em que possibilitam simplificar a arrecadação, como meio para realizar a mudança de paradigma no relacionamento entre Fisco e contribuinte com vistas à aproximação. Tal mudança pode vir a gerar impactos psicológico e moral nos contribuintes no sentido de aumentar a conformidade tributária de forma **voluntária**, que merecem nossa atenção para esse projeto monográfico, assim como restará demonstrado a seguir.

### **3 A INFLUÊNCIA DA PSICOLOGIA FISCAL, MORAL FISCAL E DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL NA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA**

Feitas as considerações relevantes acerca dos precursores do comportamento evasivo dos contribuintes dado pela Administração Fiscal, será demonstrado a seguir a contribuição do estudo tanto da psicologia como na moral fiscal quando do entendimento dos impactos desses incentivos nos contribuintes, além da compreensão da economia comportamental no âmbito tributário como combate à evasão fiscal.

#### **3.1 Reflexões sobre a Psicologia Fiscal**

A psicologia fiscal conceitua-se como aquela ciência social, cujo objetivo é buscar compreender as atitudes dos indivíduos na qualidade de contribuinte, especificamente em relação ao cumprimento de suas obrigações fiscais, diante do desenho institucional traçado pela Administração Tributária. Isto é, o estudo visa estudar os custos psicológicos diante do modo pelo qual o Fisco institucionalizou como tratamento dado aos contribuintes, tanto por meio da legislação tributária como pelo contato dos serventuários e fiscais nas repartições públicas.

O que se quer é que seja feita a análise dos fatores coletivos e individuais que determinam a conduta fiscal dos cidadãos, utilizando-se dos reflexos psicológicos sobre a imagem da

Administração Tributária, no contexto de justiça fiscal em relação à carga tributária. Tais custos psicológicos nascem também da complexidade e incerteza da legislação fiscal ou pela pressão de uma eventual fiscalização que constituem vertente relevante na conformidade tributária,<sup>35</sup> já que a arrecadação se dá de forma coercitiva.

Um dos autores pioneiros que se prestou a estudar acerca da psicologia fiscal foi Günter Schmolders que realizou uma análise acerca da postura do contribuinte em relação à sua carga tributária e à justificativa de sua tributação. O autor expressou sua teoria na obra “Problemas de Psicologia Financeira”.

Um dos pontos mais interessantes, para este estudo monográfico, que o Autor trouxe em sua obra é a ideia de que o grau de instrução das pessoas estaria relacionado diretamente ao maior ou menor grau de consciência fiscal, de modo que quanto maior o grau de instrução, mais o imposto será concebido como uma contribuição, e não uma subtração.<sup>36</sup>

Além disso, acreditava que a mentalidade fiscal variava de acordo com o êxito ou fracasso de determinados impostos e do caráter geral do sistema tributário. Por fim, concebeu a ideia de que esse sentimento de carga fiscal também estava atrelado ao ideal de justiça fiscal.<sup>37</sup>

Assim, depreende-se que é possível estabelecer uma relação de causalidade entres os fatores supramencionados, uma vez que é cediço que não há uma preocupação por parte do Fisco em estabelecer um projeto pedagógico, cujo objetivo seja ilustrar a importância da arrecadação de tributos como meio para financiar as atividades estatais na saúde, educação e segurança pública.

Ademais, o Brasil dispõe de uma alta carga tributária e, ainda que se faça presente saúde, educação e segurança de natureza pública, não significa que tais serviços sejam de qualidade ao ponto de influenciar, inclusive, no grau de instrução da população brasileira e, conseqüentemente, no grau de consciência fiscal em relação à sua carga fiscal imposta pelo Fisco.

---

<sup>35</sup> LOPES, Cidália Maria da Mota. A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal. In: Fiscalidade – outros detalhes. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013, pp. 181 e 182.

<sup>36</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo irracional en la hacienda pública. 1965.

<sup>37</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, p. 75.

Assim sendo, mesmo que haja um projeto pedagógico de se ensinar a criar uma consciência fiscal de que ao contribuir para o Estado, haverá uma contrapartida visando o bem comum a todos, esta contrapartida deveria de fato ocorrer, com vistas a melhoria da qualidade de vida de todos por meio da construção de mais hospitais, maiores investimentos na educação e segurança, dentre outros, por exemplo.

Na realidade, o que acontece é justamente o contrário, na medida em que há a concepção na mente dos brasileiros de que o montante arrecado por meio dos tributos é apenas um meio para perpetuar e sustentar a cultura de corrupção que assola o país, diante de diversos escândalos de corrupção deflagrados ao passo que a educação, saúde e segurança encontram-se cada vez mais precários. Isso representaria o fracasso da alta carga fiscal e, conseqüentemente, a instauração de uma consciência fiscal negativa.

Se a arrecadação de tributos no geral é para financiar a atividade estatal e esse Estado é incapaz de retribuir em contrapartida, muito pelo contrário, apenas perpetua a cultura de corrupção, desvio de dinheiro público, superfaturamento de obras públicas, dentre outros casos, o ideal de justiça fiscal cai por terra.

Tal concepção apenas corrobora para o que Günter defende em sua obra, que diz que o custo psicológico dos contribuintes diante desse comportamento do Fisco, enquanto órgão tributante para financiar a vida estatal de forma coercitiva, é recebido pelos contribuintes como um sacrifício sem contrapartida. Isto é, essa obrigatoriedade de se pagar tributos repressivamente e sem nenhuma contrapartida digna também constitui como fator relevante na criação de uma consciência fiscal negativa pela população.

Deveria, portanto, o fisco cumprir o papel pedagógico de mostrar aos contribuintes as vantagens que o Estado devolve à sociedade através do pagamento dos impostos, ensinando-lhes por que as prestações sociais serviriam à consecução do bem comum,<sup>38</sup> que por sua vez deveriam de fato se efetivarem.

---

<sup>38</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, pp. 113 a 115.



Caso contrário, o que se tem é um alto índice de evasão, já que há um alto custo de natureza fiscal, uma complexa legislação tributária, a cobrança coercitiva sob a ameaça de procedimento fiscalizatório a qualquer momento, sustentando um Estado culturalmente corrupto e sem contrapartidas sociais. Assim, baseados nos custos psicológicos, o contribuinte se entende moralmente justificado ao recorrer à sonegação, fraude ou simulação.

Cumprir esclarecer, assim, que essa justificativa baseada na moralidade é o objeto de estudo acerca da moral fiscal, uma vez que é a partir da análise dos custos psicológicos do comportamento do Fisco, quando do seu grau de confiabilidade, transparência e honestidade e do Estado como um todo, bem como de suas contrapartidas sociais, que se pode constituir uma moral tributária e, por conseguinte, o grau de adimplemento dos contribuintes relativamente às suas obrigações tributárias.

### **3.2 Reflexões sobre a Moral Fiscal**

Como exposto, há diversos elementos que implicam os custos psicológicos dos contribuintes mediante atos da Administração Pública. Nesse contexto, há de se compreender o nível de honestidade dos contribuintes, que compõe objeto de estudo da moral fiscal.

Os contribuintes agem de acordo com um conjunto multidisciplinar de fatores que ultrapassa as fronteiras dos fatores econômicos, que podem ser considerados inicialmente como elemento determinante de sua conduta. Ocorre que os contribuintes tem uma motivação intrínseca para obedecer normas vigentes, a qual é fundamentada pelas regras morais e sentimentos desenvolvidos no contexto de normas sociais e institucionais.<sup>39</sup>

Assim, o ato de pagar tributos e o cumprimento de obrigações fiscais tem uma dimensão moral, não sendo possível atualmente desconsiderar as motivações intrínsecas dos cidadãos que os levam a cumprir ou não suas obrigações fiscais.<sup>40</sup>

Ainda dentro dos estudos de Günter Schmolders, segundo ele, a moral fiscal representaria a atitude de um grupo ou da totalidade dos contribuintes em relação ao cumprimento das suas obrigações fiscais, estando vinculada à mentalidade da população em relação ao fisco, à sua

---

<sup>39</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 23.

<sup>40</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 24.

consciência social, ao reconhecimento do seu dever de contribuir e na aceitação da soberania fiscal do Estado.<sup>41</sup>

Nesse sentido, a Procuradora da Fazenda Nacional, Danielle Nascimento diz:

“A motivação intrínseca dos contribuintes para o cumprimento das normas e das regras vigentes tem papel central na tomada das suas decisões fiscais, o que não deve ser ignorado pelo Poder Público, o qual deve agir de forma cooperativa e transparente a fim de resgatar a confiança do contribuinte, reduzindo, conseqüentemente, a sua participação em esquemas evasivos. (...) As pessoas não agem em relação à sua carga fiscal de forma isolada. Baseiam-se no contexto social e institucional que as cercam, o que deve ser considerado pela Administração Pública na definição de estratégias de comunicação, de modo a garantir o seu desenvolvimento com os objetivos do sistema tributário, promovendo um maior nível de cumprimento fiscal.”<sup>42</sup>

Dessa forma, reside aqui a grande importância do estudo acerca da moral fiscal para visionar um futuro melhor para arrecadação tributária. Além disso, conclui-se o nível da moral tributária de cada contribuinte será impactada pelo contexto social e a estrutura institucional responsável pelos ditames de cumprimento as obrigações fiscais.

Como abordado anteriormente, os custos psicológicos advindos do tratamento institucionalizado pela Administração Pública nos contribuintes, tem-se que tais custos não podem ser excluídos dessa análise quanto à moralidade fiscal desses mesmos contribuintes, uma vez que os fatores psicológicos como ideias, sentimentos e percepção enquanto contribuintes também afetam a sua honestidade fiscal, ou seja, sua moralidade fiscal.

Nesta toada, fatores como o nível de satisfação dos contribuintes com o Governo, de confiança no Estado e de identificação com o país, bem como a percepção de que um nível de

---

<sup>41</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 24 e SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, p. 99

<sup>42</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 24

cumprimento tributário alto influencia de forma positiva no Bem-Estar comum nesta moral tributária.<sup>43</sup>

Dessa forma, em um contexto de injustiças e/ou de governo cujo poder seja ditatorial/corrupto constitui motivo para condução à evasão tributária, na medida em que os custos psicológicos do não cumprimento tributário se reduzem e a não participação no processo de elaboração da legislação tributária, os contribuintes se sentem lesados por acreditar que o montante pago é superior aos bens coletivos disponibilizados pelo Estado.

Por outro lado, no advento dos Estados Democráticos de Direito, com o maior envolvimento dos cidadãos no processo político, estrita as relações entre Estado e Contribuinte, o que aumenta vontade deste em pagar tributos. Além disso, as democracias, em tese, proporcionam um ambiente mais justo, com vistas aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e igualdade.

Ocorre que, em ambos os sistemas políticos, ditatorial ou democrática, a partir do momento que se tem a percepção pelos cidadãos de que os direitos humanos não estão sendo respeitados, há uma notória corrupção na política como um todo e a carga tributária excessiva se torna onerosa demais, ultrapassando os limites da capacidade de pagamento, a evasão fiscal dos contribuintes pode se tornar justificável.

Infere-se, portanto, que o escopo da moral fiscal é materializado mediante o modo pelo qual se dá o tratamento da autoridade fiscal com os contribuintes, a equidade percebida na carga fiscal e os bens e serviços oferecidos pelo Estado.<sup>44</sup>

### **3.3 Considerações sobre Economia Comportamental no âmbito tributário**

A Economia Comportamental nasce como um ramo da ciência que se utiliza da psicologia e da economia para análise mais realista no que tange às escolhas dos indivíduos em sociedade, alterando, significativamente, as bases analíticas sobre a natureza dos processos de decisão desses indivíduos. A partir dos questionamentos acerca da racionalidade do agente econômico,

---

<sup>43</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p. 29.

<sup>44</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 31.

a Economia Comportamental dirimiu uma série de pressupostos que vinham sendo reiterados pela economia ortodoxa.<sup>45</sup>

Isso porque, por acreditar que o ser humano não age de forma economicamente racional devido às suas limitações cognitivas, podendo falhar durante o processo decisional tanto por razões externas como por razões de natureza psicológica, a Economia Comportamental vai em sentido diametralmente oposto à Teoria da Utilidade Esperada de Adam Smith, que, por sua vez, preconiza a suposição de que as pessoas sempre escolhem o melhor para si mesmas e que sempre maximizarão suas preferências de acordo com um critério próprio de utilidade escalonada.<sup>46</sup>

Tradicionalmente, os economistas consideram que os seres humanos pautam suas decisões mediante uma análise racional entre custo-benefício e utilidade, de modo que os sentimentos, as influências cognitivas, emocionais e sociais, além das ilusões de conhecimento, não exercerão influência nessas escolhas, motivo pelo qual o ser humano seria um tomador de decisão centrado, ponderado e racional, com capacidade ilimitada de processar informações pertinentes às suas escolhas.<sup>47</sup>

Dessa forma, presume-se que o indivíduo está munido de todo conhecimento necessário a realizar escolhas boas, lógicas e sensatas, que são capazes de se adequar rapidamente às adversidades e, por fim, extraindo conhecimento dos erros cometidos. Nesse contexto, o mercado econômico seria capaz de se autorregular, por ser eficiente e estável, com condições de se solucionar problemas decorrentes eventualmente de erros na tomada de decisão.

Já para os comportamentalistas, há muito mais do que mera racionalidade, ponderação e objetividade a compreender entre as preferências declaradas e as decisões efetivamente tomadas. Aliás, em relação a isso, a identificação dos desvios cognitivos e dos equívocos decorrentes de processos mentais obscuros pode explicar, com mais precisão, as razões pelas quais os agentes econômicos não se comportam como previsto pelos modelos econométricos.

---

<sup>45</sup> RIBEIRO, Marcia & DOMINGUES, Victor. (2018). ECONOMIA COMPORTAMENTAL E DIREITO: A RACIONALIDADE EM MUDANÇA. Revista Brasileira de Políticas Públicas. 8. 10.5102/rbpp.v8i2.5218.

<sup>46</sup> RIBEIRO, Marcia & DOMINGUES, Victor. Obra citada, 2018, p. 01.

<sup>47</sup> THALER, Richard H. Misbehaving: the making of behavioural economics. EUA: Peguim, 2015, p.09

Isso porque a Economia Comportamental, com base nos estudos combinando economia e psicologia, além de pesquisas empíricas, pressupõe que os indivíduos não são necessariamente racionais e egoístas, já que decidem de forma intuitiva e rápida, com base em seus atalhos mentais, que são utilizados para responder intuitivamente questões difíceis, o que se denomina heurísticas, bem como em erros sistemáticos e previsíveis decorrentes do raciocínio intuitivo, o chamado vieses.

Dessa forma, a Economia Comportamental se apresentou como uma mudança de paradigma no que tange ao modo de pensar sobre a relação economia e ser humano ao questionar aquela racionalidade do agente econômico defendido pela economia ortodoxa, desconstruindo a ideia de que o ser humano possui todo conhecimento necessário para tomar decisões corretas e, conseqüentemente, a economia seria capaz de se autorregular-se.

Quanto à sua relevância para o Direito, recorda-se que esta disciplina a conduta humana, sendo a decisão um elemento central à sua atuação, da mesma forma para a Economia Comportamental. Assim, seja a decisão do agente, em realizar ou não uma conduta considerada desejável ou indesejável, no plano da observância das normas, seja a do agente administrativo e a do julgador de conflitos, no plano da aplicação; para examiná-las e teorizá-las, a compreensão sobre a forma como se dá a tomada de decisões é fundamental.<sup>48</sup>

Como um dos principais autores da Economia Comportamental, Daniel Kahneman, que juntamente com Amos Tversky desenvolveram a chamada Teoria da Perspectiva como alternativa à Teoria da Utilidade Esperada.

Essa teoria parte do pressuposto que nossa mente funciona de duas formas, quais sejam, rápida e intuitiva (sistema S1), que decorre de atividades completamente involuntárias ou até suscetíveis de controle, mas que normalmente funcionam automaticamente e a outra que é a lenta, lógica e deliberativa (sistema S2), decorrente de atividades que exigem atenção e são interrompidas quando a atenção é desviada.

---

<sup>48</sup> SEGUNDO, Hugo. (2018). CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO, ECONOMIA COMPORTAMENTAL E EXTRAFISCALIDADE. Revista Brasileira de Políticas Públicas. 8. 10.5102/rbpp.v8i2.5252. p. 646

Na medida em que o sistema S1 opera automaticamente gerando padrões de ideias, o S2 será o responsável pela construção de pensamentos em série, seja modificando o modo de funcionamento S1, seja adotando as suas sugestões, o que ocorre na maior parte do tempo, caso em que impressões e intuições tornar-se-ão crenças e ações voluntárias, respectivamente. Já o sistema 2 é o que faz com que o indivíduo pense acerca da sua existência e comportamento, uma vez que é o responsável pelos julgamentos e escolhas racionalizando ideias e sentimentos, mas frequentemente endossa percepções geradas pelo sistema 1.<sup>49</sup>

Na maioria do tempo, o sistema 1 funciona de forma adequada, com precisão nas previsões de curto prazo e reações iniciais apropriadas e rápidas a desafios, não estando livre, no entanto, de erros sistemáticos e não se deve atribuir única e exclusivamente todos os erros nas tomadas de decisão ao sistema 1, posto que o S2 pode não possuir o conhecimento necessário para que o indivíduo opte pela melhor escolha.<sup>50</sup>

Assim, ocorre a divisão de trabalho entre os sistemas 1 e 2 é eficiente, visto que há o esforço mental minimizado, otimizando seu desempenho, o que permite o desenvolvimento de habilidades e competências complexas, bem como a realização de tarefas sofisticadas.<sup>51</sup>

Pode acontecer do sistema 2 servir como uma barreira, impedindo que ideias equivocadas originados do sistema 1 operem livremente. Ocorre que não existe um simples modo de distinguir entre reação apta e heurísticas devido à dificuldade de construir uma resposta de forma lenta.

Assim, muito embora seja necessária uma independência dos indivíduos de se esforçar em identificar situações das quais os erros são mais prováveis, cumpre ressaltar que o Poder Público também tem a função de contribuir para aprimorar a capacidade individual de raciocínio analítico e no combate dos erros praticados de forma inconsciente. O que, atualmente, não acontece em parte do Brasil.

---

<sup>49</sup> KAHNEMAN, Daniel. *Rápido e devagar: duas formas de pensar*. Objetiva, 2012, pp 33 e 34; e SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 46.

<sup>50</sup> KAHNEMAN, Daniel. 2012, pp. 34 e 35; e SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 46.

Os agentes econômicos estão diante de diversas armadilhas não muito aparentes, por isso, compete ao Estado, imbuído de sua missão social de buscar o bem-estar coletivo, ordenar as opções considerando os programas políticos previamente definidos no âmbito das políticas públicas.<sup>52</sup>

Portanto, o ato de decidir pode estar viciado por uma série de heurísticas e vieses, o que conseqüentemente leva a constantes falhas de julgamento. Isso porque, por exemplo, quando há uma sobrecarga de escolhas e informações, a decisão se torna muito mais difícil de ser tomada. O agente econômico, além de estar submerso num amplo conjunto de informações limitadas, está sendo influenciado por uma série de fatores que conduzem suas escolhas ao nível não ótimo.

Ao aplicarmos isso ao Direito Tributário, tem-se um sistema de níveis altos de carga e complexidade tributárias, um fisco altamente repressivo e arbitrário, inexistência de uniformidade nos posicionamentos dos Tribunais administrativos e judiciais, o que influencia diretamente no tom de desconfiança na decisão do contribuinte de se ater as escolhas racionais e corretas junto ao interesse da administração fiscal.

Nesta toada, diante desse cenário antagônico e de desconfiança, o indivíduo realiza escolhas impulsivas e decorrentes de problemas de cognição formando irracionalmente um padrão de repetição contrário aos seus próprios interesses e ao interesse público. Isso porque, o que se tem são as armadilhas mentais provocadas por aqueles vieses e heurísticas da condição humana, que reduzem de forma significativa a condição de bem-estar social, justificando a intervenção estatal como agente influenciador do processo de formação das preferências, por meio da adoção de *nudges e boosts*.

Os *nudges* são considerados “pequenos empurrões”, que visam alterar positivamente o comportamento das pessoas, sem proibi-las e sem alterar os incentivos econômicos. Pode ser traduzido como uma espécie de indicação não vinculativa de opções previamente programadas pelo agente público.<sup>53</sup> Assim, representam a intervenção estatal não explícita, de modo que, ao

---

<sup>52</sup> Ribeiro, M.C.P. e Domingues, V.H., 2018. **Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança**. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, 8(2). p.466

<sup>53</sup> Ribeiro, M.C.P. e Domingues, V.H., 2018. Obra citada. p. 466

promover um esclarecimento orientando ao cidadão, o incentivo estatal baseado em *nudge* visa conduzir as opções do sujeito a um estágio avançado de bem-estar social.

Inúmeros países buscam implementar tais ferramentas no contexto de seus programas políticos procurando mensurar e promover a sensação de bem-estar com a implementação desse método.<sup>54</sup>

Como não é obrigatório, incentivo *nudge* funciona como plano de prévio persuasão colocado à avaliação do agente no momento da escolha.

Há diversos mecanismos de *nudges*, sendo o mais relevante ao Direito Tributário, a inclusão automática do contribuinte em programa de educação fiscal, simplificação das normas tributárias e informações prestadas ao contribuinte, tais como dados referentes à sonegação fiscal e ao orçamento público; a divulgação de avisos e gráficos, indicando-se os passos para que os cidadãos consiga cumpri-los, dentre outros.

Dessa forma, compreendendo os mecanismos de atuação das escolhas dos contribuintes, visto que os seres humanos não agem de forma sempre racional, é necessária a mudança da política fiscal do Estado pelo processo legislativo, com uma legislação instituindo os métodos que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes, quais sejam, os *nudges*, com o intuito de alterar de forma positiva o comportamento dos contribuinte, rumo a uma maior arrecadação pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, passa-se a analisar a Lei Complementar nº 1.320/2018, que possuem os conceitos estudado nesse projeto monográfico.

#### **4 ESTUDO DE CASO: LEI COMPLEMENTAR 1.320/2018 DE SÃO PAULO**

Diante de todo o exposto, é cabível a análise crítica e minuciosa da Lei Complementar n 1.320 de 2018 de São Paulo, também chamada de Lei “Nos Conformes,” cujo objetivo principal é justamente implementar um novo modelo de aplicação da legislação tributária, trazendo

---

<sup>54</sup> Ribeiro, M.C.P. and Domingues, V.H., 2018.Obra citada. p. 466.



métodos que impeçam o comportamento evasivo dos contribuintes paulistas com incentivos à conformidade tributária de forma inédita no Brasil.

#### **4.1. A Lei Complementar nº 1.320/2018 como método que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes e seus efeitos sistêmicos**

A Lei Complementar nº 1.320/2018 instituiu o programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Programa Nos Conformes” – no âmbito do Estado de São Paulo. Como o próprio nome sugere, a Lei em comento veio com uma proposta de estimular à conformidade das obrigações tributárias dos contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (“ICMS”) pelo Fisco Paulista, por meio da simplificação dos Sistema Estadual Tributário, bem como pelo tratamento especial dado aos contribuintes tidos como mais “Nos Conformes” utilizando métodos para incentivar a autoregularização desses contribuintes.

Isso porque, a falta de confiança do contribuinte no Estado, como visto, é um dos fatores que leva à adoção de políticas evasivas no Brasil, restando à Administração Pública a efetivação de medidas que alterem essa relação conflituosa, de modo a resgatar a confiança, por meio da utilização de métodos de incentivo que diminuam as tendências evasivas dos contribuintes, como incentivos premiais e sutis, as sanções premiais, os *nudges e boosts*, além de uma implementação de cooperação voluntária entre os sujeitos dessa relação.<sup>55</sup>

Assim sendo, esta Lei Complementar vem promovendo uma mudança de paradigma na relação Contribuinte-Fisco, estabelecendo, para tanto, uma série de critérios e ações que visam reduzir a histórica desconfiança entre órgãos fiscalizadores e os contribuintes,<sup>56</sup> de modo que já em seu artigo primeiro é possível verificar, como princípios norteadores das diretrizes da Lei Complementar, a simplificação do sistema tributário estadual, boa-fé e previsibilidade de condutas da Administração Pública, segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária, publicidade e transparência na divulgação de dados e informações e, por fim, concorrência leal entre agentes econômicos.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 149.

<sup>56</sup> BRASIL. “**Novo paradigma ou incerteza: o que é a Lei ‘Nos Conformes’ de São Paulo?**” Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lei-nos-conformes-de-sao-paulo-14052018> Acesso em: 31 out. 2019.

<sup>57</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 1.320 de 06 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.** Disponível

Para tanto, conforme se depreende de seu texto, a Lei prevê ações a serem implementadas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (“SEFAZ/SP”), com o objetivo de, dentre outros, facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir os custos para que essa conformidade se concretize, aperfeiçoamento da comunicação entre os Contribuintes e a Administração Tributária e, por fim, simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade de tributação promovendo a transparência e uniformidade dos atos e informações providos pela SEFAZ/SP.<sup>58</sup>

Assim, vê-se que o Estado de São Paulo entendeu que atual dinâmica antagônica entre um Fisco repressivo e um Contribuinte alheio às normas tributárias, cujo ato de decidir pode estar viciado por uma série de heurísticas e vieses, o que conseqüentemente leva a constantes falhas de julgamento, devido a uma sobrecarga de escolhas e informações, tornando a decisão muito mais difícil de ser tomada apenas sustenta a cultura de evasão tributária, deflagrando um novo desenho institucional pautado pelos “pequenos empurrões” com vistas à alteração do comportamento dos contribuintes, isto é, dos *nudges*.

**Ou seja, a referida lei é a institucionalização da utilização de métodos que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes na legislação tributária.**

Aliás, cumpre ressaltar os ótimos resultados depois de um ano de vigência desta lei, segundo informações obtidas no site da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo<sup>59</sup>, cuja meta estabelecida para um ano de vigência da lei foi atingindo em fevereiro do ano de 2019,

---

em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>> Acesso em: 31 out. 2019. Em seu inteiro teor: Artigo 1º: Esta lei complementar cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios: **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. **Parágrafo único** - Os princípios estabelecidos no “caput” deste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária.

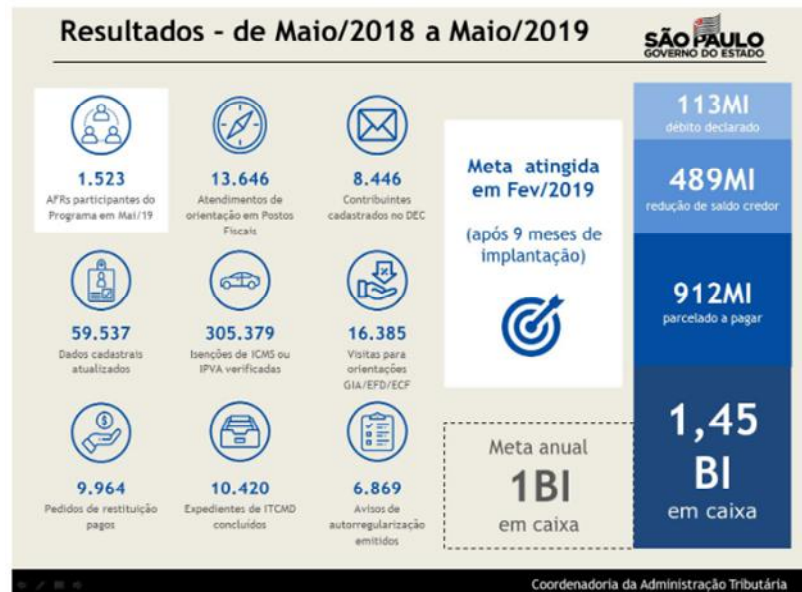
<sup>58</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 2º Para implementar os princípios estabelecidos no artigo 1º desta lei complementar, fica instituído, no âmbito da Secretaria da Fazenda, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, compreendendo as seguintes diretrizes e ações: **I** - facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal; **II** - reduzir os custos de conformidade para os contribuintes; **III** - aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária; **IV** - simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação promovendo [...].

<sup>59</sup> BRASIL. Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx> Acesso: Acesso em: 21 nov. 2019

conforme tela abaixo, apenas comprovando que uma aproximação iniciada pelo Fisco só tende a melhorar o relacionamento com os contribuintes e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação.

## Resultados do Programa "Nos Conformes"

Conheça os principais resultados do Programa "Nos Conformes" no 1º ano de implantação:



Uma das ações promovidas por esta lei que merece atenção especial, dado seu conteúdo e reflexos inéditos no país é justamente a implementação da aproximação do Fisco com o Contribuinte. Isso porque, segundo prevê no seu artigo 4º, haverá a possibilidade de participação por parte do contribuinte em ações e projetos desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados. Aqui, há a instituição de mecanismos que fomentam o debate público, no qual se busca promover a atuação conjunta com vistas ao adimplemento tributário.

Essas ações e projetos possuem o objetivo principal de encontrar soluções a problemas relativos à tributação, notadamente, a simplificação de obrigações acessórias, das formas de apuração e pagamento de tributos, a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas, o desenvolvimento de soluções informatizadas para uso pelos contribuintes e pela Administração Tributária e, por fim, a capacitação e o

desenvolvimento de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado ou público.<sup>60</sup>

Ademais, com base nesses princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, a SEFAZ/SP classificará de ofício, os contribuintes conforme sua regularidade fiscal com relação às obrigações referentes ao ICMS, realizando uma segmentação por perfil de risco, desde o devedor contumaz ao pagador contumaz, de modo que “A+” seria a melhor classificação desse contribuinte, passando por “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC”, sendo “D” a pior classificação, “E” e “NC” completando o quadro dos contribuintes com situação cadastral inativa e “Não Classificado” respectivamente.<sup>61</sup>

Em relação ao método pelo qual a classificação dos contribuintes é realizada, é interessante frisar que a competência é privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas da SEFAZ/SP, bem como foram regulamentados pelos critérios estabelecidos no Decreto nº 64.453/2019, quais sejam, (i) as obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas do ICMS, (ii) aderência entre escrituração ou declaração e (iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos na lei complementar.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 4º: O contribuinte poderá ser convidado a participar de ações e projetos desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados, na forma estabelecida em regulamento. **§ 1º** - As iniciativas abrangidas pelo disposto no “caput” deste artigo terão por escopo precípua a solução de problemas relativos à tributação, notadamente: **1** - a simplificação de obrigações acessórias; **2** - a simplificação das formas de apuração e pagamento de tributos; **3** - a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas; **4** - o desenvolvimento de soluções informatizadas para uso pelos contribuintes e pela Administração Tributária; **5** - a capacitação e o desenvolvimento de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado ou público.

<sup>61</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. 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 [...]

<sup>62</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 5º: [...] **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[...].

Assim, a classificação pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorrerá em função do tempo de atraso no pagamento e, na medida em que não há obrigação pecuniária, o contribuinte será classificado na categoria “A+”, bem como no período compreendido entre menor ou igual a sessenta dias. Aqui, é importante ressaltar que os créditos tributários serão desconsiderados quando da exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo ou de pequeno valor fixado em regulamento.

Caso venha a perder a tutela judicial da suspensão da exigibilidade, caberá ao contribuinte comprovar o reestabelecimento da suspensão da exigibilidade a qualquer tempo, mediante reprocessamento administrativo perante a Secretaria da Fazenda, cujo resultado deverá restar refletido no “rating” do contribuinte, a qualquer tempo, nos termos do art. 7º, §§1º e 2º da referida LC.<sup>63</sup>

Para os casos em que a obrigação pecuniária vencida ou atraso no pagamento chegar a sessenta dias, mas não ultrapassar os noventa dias, enquadrar-se-á o contribuinte na categoria “A”. Já para as situações, cujo tempo fique compreendido entre noventa a cento e vinte dias, a categoria será B.

Além disso, quando a duração do atraso for maior que 120 (cento e vinte) dias e menor ou igual a 180 (cento e oitenta) dias o contribuinte será enquadrado na categoria “C”. Por fim, será contemplado pela categoria “D” quando o período de tempo for maior que 180 (cento e oitenta) dias.<sup>64</sup>

<sup>63</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 7º: A classificação pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorrerá em função do tempo de atraso no pagamento. [...] § 2º - Caso determinado débito, anteriormente suspenso, venha a perder a tutela judicial da suspensão da exigibilidade, caberá ao contribuinte comprovar o reestabelecimento da suspensão da exigibilidade a qualquer tempo, mediante reprocessamento administrativo perante a Secretaria da Fazenda, cujo resultado deverá restar refletido no “rating” do contribuinte, a qualquer tempo, nos termos desta lei complementar. § 3º - Não poderá ser classificado na categoria “A+” o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 2 (dois) meses.

<sup>64</sup> BRASIL. Decreto nº 64.453, de 6 de setembro de 2019. **Regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - prevista na Lei Complementar nº 1.320, de 06-04-2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”** Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64453-de-2019.aspx>> Acesso em: 31 out. 2019. Artigo 4º: A classificação pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorrerá em função do tempo de atraso no pagamento. § 2º Não poderá ser classificado na categoria "A+" o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 60 (sessenta) dias. § 3º Será classificado na categoria "D" o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 180 (cento e oitenta) dias.

Já na classificação pelo critério de aderência será levado em conta os valores indicados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, bem como os documentos fiscais a ele destinados, comparando-os àqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou por ele declarados, de modo que será adequado à categoria “A+” o contribuinte com 98% (noventa e oito por cento) ou mais de aderência, na categoria “D” o contribuinte com menos de 90% (noventa por cento) de aderência. A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”, conforme estabelecido no Anexo I do referido Decreto.<sup>65</sup>

Além disso, a otimização do método de classificação fundamenta-se no resultado da aplicação combinado na forma de cruzamento de dados, além da revisão da categorização do contribuinte de forma periódica, conforme dispõe o regulamento, bem como leva em consideração o porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte, de modo que tal segmentação seja realizada de forma justa e objetiva.

Com vistas ao princípio da publicidade, o contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída, que ficará disponível para consulta pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda na *internet*, inclusive, há a possibilidade de o contribuinte se opor a tal divulgação.

Ademais, compreendida a importância de uma boa categorização das notas, incumbe ao contribuinte requerer justificadamente a correção de erro material na aplicação dos critérios de classificação pela Administração Tributária.<sup>66</sup>

Na seara dos critérios de classificação do perfil dos **fornecedores**, é imperioso ilustrar pontos pertinentes como contribuição ao debate do presente projeto monográfico. Nos termos do artigo 9º da Lei Complementar nº 1.320/2018, a classificação do perfil dos fornecedores dos

---

<sup>65</sup> BRASIL. Decreto citado, 2019. Art. 5º A classificação pelo critério de aderência considerará os valores indicados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, bem como os documentos fiscais a ele destinados, em comparação àqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou por ele declarados. § 1º Será classificado na categoria "A+" o contribuinte com 98% (noventa e oito por cento) ou mais de aderência. § 2º Será classificado na categoria "D" o contribuinte com menos de 90% (noventa por cento) de aderência.

<sup>66</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 6º O contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída, que ficará disponível para consulta pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda na *internet*.

contribuintes, será considerado o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C” e “D”.<sup>67</sup>

Assim, o contribuintes com o mínimo de 70% do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores serão classificados nas categorias “A+” ou “A”, e na categoria “D” o contribuinte com menos de 40% (quarenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A” ou “B”, ou mais de 30% (trinta por cento).

Aqui, destaca-se enquanto um dos efeitos sistêmicos da lei, o alijamento dos fornecedores de categorias mais baixas. Isso porque estes não vão mais ser contratados pelos seus parceiros comerciais, visto que a lei prevê a diminuição da nota para quem contratar esses fornecedores com notas baixas. Isso afronta diretamente os princípios constitucionais da autonomia da vontade – de escolher especificamente aquele fornecedor sem sofrer uma “represália” –, livre exercício profissional e iniciativa econômica, isonomia, igualdade, capacidade contributiva dentre outros.

Em relação aos contribuintes do ICMS provenientes de outros estados e que forneçam mercadorias e serviços aos já estabelecidos no Estado de São Paulo, poderá ser celebrado convênio entre a SEFAZ/SP e o órgão responsável pela administração tributária da unidade federada de origem para transmissão eletrônica de informações fiscais e, na sequência, ser atribuído uma nota a esse contribuinte de fora.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 9º: A classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte considerará o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C” e “D”. § 1º - Será classificado na categoria “A+” o contribuinte com no mínimo 70% (setenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+” ou “A”, e no máximo 5% (cinco por cento) na categoria “D”. § 2º - Será classificado na categoria “D” o contribuinte com menos de 40% (quarenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A” ou “B”, ou mais de 30% (trinta por cento) na categoria “D”. § 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”.

<sup>68</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 10º: A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer procedimento próprio para cadastramento de contribuintes do ICMS estabelecidos em outras unidades federadas que forneçam mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo, para transmissão eletrônica de informações fiscais. § 1º - A transmissão de informações será providenciada diretamente pelo próprio fornecedor ou por meio de convênio celebrado entre a Secretaria da Fazenda e o órgão responsável pela administração tributária da unidade federada de origem. § 2º - As informações transmitidas serão utilizadas exclusivamente para a classificação do fornecedor em uma das categorias referidas no artigo 5º.

Ilustrado as considerações acerca do método pelo qual a classificação que é dada aos contribuintes, passa-se adiante para os incentivos e contrapartidas conferidos aos contribuintes adimplentes com suas obrigações tributárias.

Quanto aos incentivos à autorregularização, o *compliance* fiscal está alinhado a um programa de combate à evasão, de forma contribuir para autorregularização das empresas e um Fisco atuando de forma transparente em relação às suas informações financeiras e não praticando a concorrência desleal.<sup>69</sup>

Assim, Lei Complementar nº 1.320/2018 tratou de estabelecer incentivos à autorregularização por meio de mecanismos com o intuito de induzir sutilmente os contribuintes, sozinhos, a se autorregular com suas obrigações tributárias.

Como visto, trata-se da institucionalização dos *nudges* e da sanção premiada, enquanto métodos que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes, já que se aumenta a nota de categorização na medida em que se submete aos incentivos sutilmente dispostos e sua conformidade tributaria se eleva.

Como sanção premiada, tem-se os procedimentos de Análise Informatizada de Dados (“AID”), que promove o cruzamento eletrônico de informações fiscais realizado pela Administração Tributária e a Análise Fiscal Prévia (“AFP”), que visa realizar trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas.<sup>70</sup>

No entanto, ressalta-se que se diferenciam de forma categórica esses incentivos instituídos pela Lei Complementar em referência em relação ao procedimento fiscal ou ação de

---

<sup>69</sup> SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 150.

<sup>70</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 14º: Artigo 14 - A Secretaria da Fazenda incentivará os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio dos seguintes procedimentos, sem prejuízo de outras formas previstas na legislação: I - Análise Informatizada de Dados - AID, consistente no cruzamento eletrônico de informações fiscais realizado pela Administração Tributária; II - Análise Fiscal Prévia - AFP, consistente na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa. § 1º - A critério da Secretaria da Fazenda, o contribuinte poderá ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade, hipótese em que ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 85 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, desde que sane a irregularidade no prazo indicado na notificação. § 2º - Os procedimentos previstos neste artigo não configuram início de ação fiscal e não afastam os efeitos da espontaneidade de que trata o artigo 88 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. § 3º - Decorrido o prazo indicado na notificação prevista no § 1º deste artigo sem a devida regularização, o contribuinte estará sujeito ao início de ação fiscal e às penalidades previstas na legislação.



fiscalização, uma vez que o procedimento fiscal objetiva a fiscalização propriamente dita dos contribuintes e tais incentivos visam a colaboração conjunta do Fisco para impedir ou antecipar as eventuais irregularidades.

Isso porque, por exemplo, tanto na AID como na AFP, ao ser notificado acerca da constatação de indícios de irregularidade, não afastará os efeitos da espontaneidade, isto é, o ato do contribuinte trazer a irregularidade tributária antes do conhecimento do Fisco de forma espontânea, bem como não será lavrado Auto de Infração com Imposição de Multa (“AIIM”).

Contudo, é importante esclarecer que decorrido prazo indicado na notificação acerca dos procedimentos realizados sem a devida regulamentação, o contribuinte estará sujeito ao início de ação fiscal e às penalidades previstas na legislação. Frisa-se, também, que **apenas** os contribuintes categorizados nos grupos “A+” e “A” poderão pleitear a referida Análise Fiscal Prévia, cabendo ao regulamento definir condições, alcance e prazos para a realização dos trabalhos.

Ocorre que, relativamente ao segundo efeito sistêmico desta lei, tem-se que a categorização dos contribuintes e, com elas, a obtenção ou não de vantagens junto à Administração Pública fere diretamente o princípio basilar e norteador da atuação da administração pública, previsto no artigo 37, da Carta Magna de 1988, qual seja, o da impessoalidade, além dos já supramencionados.

Isso porque se os contribuintes com uma nota mais alta possuem acesso as contrapartidas previstas na lei, mostra um Estado mais eficiente, que já deveria ser acessível independentemente dessas categorias, de forma a contemplar a isonomia e a impessoalidade.

Dessa maneira, conforme dito, se a referida Lei se prestou a institucionalizar os “empurrões” como mecanismo influenciador das escolhas dos contribuintes, por meio dos *nudges* e sanção premiada, é necessário o cuidado nesse aspecto, uma vez que os efeitos podem se materializar de forma diametralmente oposta à intenção do legislador.

Busca-se, por meio da influência das escolhas, preservar certo grau de liberdade dentro de um quadro predefinido de opções, de baixo custo e impacto reduzido, sempre com vistas a

melhorar a condição de vida das pessoas, que, por essa mesma liberdade, poderiam num ambiente sem influência tomar uma decisão ruim.

Prestar contrapartidas melhores enquanto serviços público conforme sua categorização no que tange ao nivelamento de sua conformidade tributária não parece ser plenamente justo, especialmente quando há contribuintes mais jurídica e economicamente sensíveis.

É de se valorizar, por óbvio, a imensa contribuição desta Lei ao plano do ordenamento jurídico-tributário, mas se deve atentar a essas minúcias. Principalmente porque, em contrapartida, o Programa Nos Conformes trouxe à legislação a função do Fisco de promover a educação tributária, mantendo permanentemente o canal de comunicação para orientação e informação ao contribuinte e realizando campanhas educativas sobre direitos e garantias e obrigações com vistas a criar a consciência fiscal a esse contribuinte independentemente de categorização.<sup>71</sup>

Quantos aos benefícios da classificação, os incentivos trazidos pelo Programa Nos Conformes não se esgotam nos mecanismos para evitar a evasão fiscal, mas também na verdadeira concessão de benefícios aos que fizerem jus às respectivas classificações atribuídas pelo Agente Fiscal. Veja-se:<sup>72</sup>

Aos contribuintes contemplados com a categoria “A+”:<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 15º Para incentivar a autorregularização, a Secretaria da Fazenda deverá: I - manter serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte; II - realizar periodicamente campanhas educativas sobre direitos, garantias e obrigações do contribuinte, inclusive no que se refere à existência de eventuais pendências sobre obrigações tributárias; III - manter constantemente programa de educação tributária; IV - oferecer treinamento a servidores da Administração Tributária

<sup>72</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 16º: 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: [...].

<sup>73</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 16º inciso I: 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;

- i. Permissão de acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia;
- ii. Autorização para tomada de crédito acumulado;
- iii. Efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374;
- iv. 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;
- v. Autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; 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;
- vi. 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;
- vii. 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;

Em relação à categoria A<sup>74</sup>, as contrapartidas seriam:

---

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.

<sup>74</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 16º, inciso 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

- i. Acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- ii. Autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- iii. 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;
- iv. 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;
- v. Autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- vi. 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;
- vii. 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;

Já na classificação “B”<sup>75</sup> as benesses são:

---

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 [...].

<sup>75</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 16º, inciso 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,

- i. Inscrição autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- ii. Autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- iii. 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.

Por fim, na categoria “C”<sup>76</sup>, os benefícios compreendem apenas a 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.

Assim, conforme visto, resta evidente que a categorização dos contribuintes veio com uma intenção de se melhorar a arrecadação do ICMS e, conseqüentemente, melhorar também o relacionamento do fisco para os contribuintes.

Ocorre que, ao estabelecer a sanção premiada como meio de se melhorar tal arrecadação, pode ocorrer um efeito oposto do esperado pelo legislador, não só pelos elementos de afronta a princípios intrínsecos a todo e qualquer contribuinte já trazido ao estudo, mas também corrupção encontra-se como elemento inerente à sociedade.

Dessa forma, além afrontar os princípios da isonomia e da impessoalidade, essa categorização ainda pode intermediar práticas ainda mais abusivas pelo fisco, por meio de obtenção de vantagem em troca de uma categorização alta, mediante *lobby* de um determinado grupo de pressão.

---

de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento [...].

<sup>76</sup> BRASIL. Lei Complementar citada, 2018. Artigo 16º, inciso 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.

Além disso, ainda que a intenção dessa lei paulista seja de melhorar o relacionamento entre fisco e contribuinte, de modo a deixá-la menos contenciosa e mais simplificada, essa lei pode atingir o efeito reverso que o legislador previa: a busca no judiciário pelo aumento de sua nota, especialmente quando se referem aos fornecedores, que são prejudicados duplamente, com a categoria baixa por si só, mas pela perda de clientes, o que vai inflar ainda mais o judiciário.

Isso nos leva a outra consequência sistêmica, visto que ao nos referirmos contribuintes médio porte, a capacidade não se custear a conformidade tributária pode ser um obstáculo, como sua incapacidade de custear esse litígio e simplesmente ser obrigado a que aceitar a categoria estabelecida pelo agente fiscal, o que pode levá-lo a uma possível falência, especialmente se tratando de fornecedores.

Assim, resta o questionamento: até que ponto a Lei Complementar nº 1.320/2018 deixa de ser incentivadora e passa a ser punitivista?

Portanto, cabe ao fisco agir com a maior imparcialidade possível, respeitando a isonomia e a proporcionalidade, devendo atuar com abertura, transparência e de forma previsível, a fim de incentivar o contribuinte a cumprir voluntariamente suas obrigações fiscais, sem ferir, no entanto, princípios basilares eleitos pelo nosso Constituinte de 1988.

## **5 CONCLUSÃO**

Conclui-se, dessa forma, que o atual Estado Fiscal brasileiro está em um nível tal de complexidade, que influencia na própria atuação estatal, bem como no comportamento dos contribuintes. Assim, o estabelecimento de um novo desenho institucional pautado pelos “pequenos empurrões” com vistas à alteração do comportamento dos contribuintes, com a sanção positiva, debates e participação positiva do Fisco, auxiliando o contribuinte, sem, no entanto, ferir a isonomia e a impessoalidade da Administração Pública e demais princípios norteadores da atuação estatal e tão caros à Constituição é o caminho a ser trilhado rumo à diminuição do cultural comportamento evasivo desses mesmos contribuintes.

Frisa-se que não se quer reduzir a extensa carga fiscal, mas sim simplificar. No plano jurídico político institucional, a vinculação de opções políticas à instituição de metas, diretrizes

ou princípios, por meio das espécies jurídico-normativas, com intuito de promover a redução das desigualdades sociais, por exemplo, é estabelecido por um consenso mínimo a ser seguido pela maioria, especialmente para a formulação de uma nova políticas específicas, de um novo desenho institucional, qual seja, aumento da conformidade tributária.<sup>77</sup>

Marcia Carla Pereira Ribeiro, em sua obra “Economia Comportamental e direito: a racionalidade da mudança diz que:

“A arquitetura de incentivos, utilizada como componente do sistema de regras jurídicas, se revelou uma alternativa indispensável para adequar as propostas políticas no campo social<sup>39</sup>. Por via dessa nova proposta metodológica de engenharia social, concede-se ao indivíduo maior capacidade de escolha. O indivíduo poderá decidir mais claramente entre as possibilidades que se lhe apresentam, sobretudo quando identificadas as limitações cognitivas às quais está submetido<sup>78</sup>.”

Dessa forma, o debate aqui realizado se mostrou de suma importância, especialmente diante da eminente reforma tributária. É necessário, portanto, a maior articulação acerca do presente objeto de estudo para que as propostas ofereçam esses métodos que contrariam as tendências evasivas dos contribuintes na legislação tributária.

---

<sup>77</sup> Ribeiro, M.C.P. and Domingues, V.H., 2018. Obra citada. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, 8(2).p. 468.

<sup>78</sup>Ribeiro MC, Domingues VH. Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. 2018 Sep 26;8(2).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COELHO, Álvaro Luis. **Um histórico sobre a tributação no Brasil. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília-DF, v.3, n.1-2, 2016, pp 34-35.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumin Juris, 2019, pp. 68-69.

BRASIL. Lei Complementar nº 1.320 de 06 de abril de 2018.

BRASIL. Constituição da República.1988.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, pp. 36-37.

BRASIL. “Novo paradigma ou incerteza: o que é a Lei ‘Nos Conformes’ de São Paulo?” Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lei-nos-conformes-de-sao-paulo-14052018> Acesso em: 31 out. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar no 104, de 10 de Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 214-5

HOFMANN, Eva, et al. "Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities." *Law & policy* 36.3 (2014): 290-313.

IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Objetiva, 2012, pp 33 e 34; e SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Obra citada, 2019, p 46.

LOPES, Cidália Maria da Mota. **A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal**. In: *Fiscalidade – outros detalhes*. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013, pp. 181 e 182.

MOREIRA, André Mendes. "Elisão e Evasão Fiscal: limites ao planejamento tributário. 2003." 2013, p. 1.



PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 76.

RIBEIRO, Marcia & DOMINGUES, Victor. (2018). **Economia Comportamental e Direito: A Racionalidade em Mudança**. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. 8. 10.5102/rbpp.v8i2.5218.

SCHMÖLDERS, Günter. **Lo irracional en la hacienda pública**. 1965.

SEGUNDO, Hugo. (2018). Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. 8. 10.5102/rbpp.v8i2.5252. p. 646

THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioural economics**. EUA: Peguim, 2015, p.09

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 74.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 68-85.