

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**

**43**

2º Semestre 2019

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 43 – 2019 / 2<sup>nd</sup> Semester*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# PROGRAMA “NOS CONFORMES”: UMA AVALIAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO “PARADIGMA DO SERVIÇO”

*PROGRAMA “NOS CONFORMES”: AN EVALUATION FROM THE  
PERSPECTIVE OF THE “SERVICE PARADIGM”*

**Fabio Pereira da Silva**

*Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USP – Universidade de São Paulo. Advogado e Contador. São Paulo. E-mail: [fabio@direitoecontabilidade.com.br](mailto:fabio@direitoecontabilidade.com.br)*

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 16-11-2019

## RESUMO

O “paradigma do crime” deriva do paradigma econômico clássico que parte da premissa de que os indivíduos adotam comportamentos racionais, buscando maximizar a utilidade de suas decisões. De outro lado, o “paradigma do serviço” pressupõe que o comportamento do contribuinte é bem mais complexo, de forma que outros fatores afetam sua decisão – para além do desejo de maximizar a utilidade econômica de sua ação –, dentre os quais a confiança no Estado e nas autoridades fiscais. Visando adotar premissas mais concernentes ao “paradigma do serviço”, o Governo do Estado de São Paulo criou o Programa “Nos Conformes”. O objetivo do presente estudo é avaliar se o programa atinge esse desiderato. Ao final conclui-se que, apesar do avanço da proposta no sentido de reduzir o conflito entre Fisco e contribuintes, o Programa “Nos Conformes” merece reavaliação, mormente no que toca à classificação dos contribuintes e às contrapartidas previstas na lei.

**PALAVRAS-CHAVE:** PARADIGMA DO CRIME, PARADIGMA DO SERVIÇO, PROGRAMA “NOS CONFORMES”, CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA, LIVRE CONCORRÊNCIA

## ABSTRACT

The “paradigm of crime” derives from the classic economic paradigm that assumes that individuals adopt rational behaviors, seeking to maximize the usefulness of their decisions. In turn, the “paradigm of service” assumes that taxpayer behavior is far more complex, so that other factors affect their decision – beyond the desire to maximize the economic utility of their action – including trust in the state and tax authorities. In

order to adopt more premises concerning the “paradigm of service”, São Paulo State Government created the Public Policy known as “Nos Conformes”. The purpose of this study is to evaluate if the policy achieves this goal. In the end it is concluded that, despite the progress of the proposal to reduce the conflict between tax authorities and taxpayers, “Nos Conformes” deserves reevaluation, especially regarding the classification of taxpayers and the compensation provided for by law.

**KEYWORDS:** PARADIGM OF CRIME, PARADIGM OF SERVICE, “NOS CONFORMES”, TAX COMPLIANCE, FREE COMPETITION.

## 1. INTRODUÇÃO

O artigo de Becker<sup>1</sup>, sobre crime e punição, é considerado seminal, impulsionando as pesquisas sobre o comportamento dos indivíduos. O autor parte do pressuposto de que as ações decorrem de decisões racionais, de modo que os riscos e benefícios possivelmente daí consequentes são sopesados previamente ao comportamento. Sua tese influenciou não somente o campo econômico, mas também as pesquisas na área tributária, sobretudo aquelas dedicadas a avaliar o comportamento dos contribuintes, em que a adoção da premissa da racionalidade do indivíduo veio a ser conhecida, mais recentemente, como “paradigma do crime”<sup>2</sup>.

Sinteticamente, o “paradigma do crime” pressupõe que o contribuinte adota comportamentos racionais, de modo que, diante de uma baixa probabilidade de ser fiscalizado, tende a optar pelo inadimplemento de suas obrigações tributárias, maximizando seu ganho financeiro ao evitar o sacrifício de parte do seu patrimônio, que ocorreria no caso de recolhimento de tributos aos cofres públicos<sup>3</sup>.

Atualmente, contudo, o “paradigma do crime” não tem aceitação plena; é considerado limitado<sup>4</sup>, haja vista estudos mais recentes reconhecendo que os indivíduos nem sempre adotam comportamentos racionais. Em suma, o paradigma tradicional explicaria somente parcialmente o comportamento dos contribuintes.

Dessa constatação derivou o “paradigma do serviço”, que assume que outros fatores podem afetar a decisão do contribuinte, sendo o comportamento relacionado ao pagamento de tributos um ato complexo, e não necessariamente racional<sup>5</sup>.

1 BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, 1968, p. 169.

2 KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 04.

3 ALM, J.; McCLELLAND, G. H.; e SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics* v. 48, n. 1, 1992, p. 21.

4 ALM, J. et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 35.

5 ALM, J. et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 34.

Nessa linha, diversas pesquisas comprovam a aplicabilidade do “paradigma do serviço”, demonstrando empiricamente que – realmente – o contribuinte nem sempre adota comportamentos racionais. No Brasil, a pesquisa de Silva, Guerreiro e Flores<sup>6</sup> reforça essa tese, por meio de estudo baseado no *framework* criado por Kirchler<sup>7</sup>, chamado de *Slippery Slope Framework*.

Curiosamente, apesar de o resultado dessa pesquisa demonstrar que o contribuinte brasileiro estaria mais inclinado a cumprir suas obrigações diante de um sistema tributário em que vigorasse o “paradigma do serviço”, constata-se haver no Brasil um clima de animosidade e conflito que permeia a relação Fisco e contribuinte, em consonância com as características do “paradigma do crime”. Não é nova a sensação de que vivemos uma verdadeira distopia tributária, sendo nosso sistema complexo, incoerente, privilegiando o conflito, e não a cooperação entre contribuintes e autoridades fiscais, o que levou Becker<sup>8</sup> a cunhar a expressão *carnaval tributário*.

Entretanto, recente iniciativa do Governo do Estado de São Paulo reacendeu as esperanças de que as autoridades públicas estão cientes da necessidade de enfrentar essa realidade contraproducente, reconhecendo-se a necessidade da criação de um ambiente cooperativo, onde a redução dos conflitos entre as partes envolvidas na relação tributária pode ser uma ação frutífera em termos de conformidade fiscal. Refere-se, aqui, ao lançamento do Programa “Nos Conformes”, do Governo do Estado de São Paulo, cujo objetivo é, exatamente, o estímulo à conformidade tributária.

O programa foi criado pela Lei Complementar n. 1.320, de 2018, do Estado de São Paulo e prevê, em seu art. 1º, os 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.

A despeito da necessidade de uma análise perfunctória sobre a execução desses objetivos, é seguro dizer que a iniciativa merece elogios. Primeiro por incorporar premissas que são essenciais a todo bom sistema tributário que se pretenda eficiente. Nunca é inoportuno lembrar que Adam Smith<sup>9</sup> – há mais de 200 anos – já defendia que o sistema tributário deveria ser informado pelos seguintes princípios: equidade, certeza, conveniência de pagamento e economia no recolhimento dos tributos. Ademais, assumindo que no Brasil vigora o “paradigma do crime”, que privilegia o conflito entre os atores tributários, a adoção

6 SILVA, F. P.; GUERREIRO, R.; e FLORES, E. Voluntary versus enforced tax compliance: the slippery slope framework in the Brazilian context. *International Review of Economics* v. 1, 2019, p. 147.

7 KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 202-206.

8 BECKER, A. A. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

9 SMITH, A. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. II, p. 282-284.

de princípios mais consonantes com o “paradigma do serviço” pode ter como resultado um aumento da conformidade tributária por parte dos contribuintes, sem a necessidade de grandes investimentos públicos.

Seguindo a proposta paulista, a Receita Federal do Brasil lançou a Consulta Pública RFB n. 4/2018 com o objetivo de debater a adoção de iniciativa semelhante, que culminaria na criação do “Programa Pró-Conformidade”, cujos objetivos, ao menos divulgados, são semelhantes ao programa estadual, o que demonstra que as ações paulistas têm inspirado as demais autoridades fiscais.

Contudo, é cediço que os objetivos declarados pelos legisladores nem sempre encontram ressonância na execução da própria lei. Não é despropositado imaginar que, embora o programa apresente princípios coerentes com as premissas do “paradigma do serviço”, seu conteúdo desvirtue da intenção inicial, apresentando novos mecanismos de coerção a ser exercida em face dos contribuintes.

Dessa forma, o presente trabalho se propõe a avaliar a aderência do Programa “Nos Conformes”, discutindo criticamente se a iniciativa adotada pelo Fisco paulista está em linha com os princípios informadores do paradigma do serviço, oferecendo à reflexão dos leitores ponderações que envolvem a temática. Trata-se de análise de alta relevância, considerando o receio, absolutamente fundamentado, de que o programa, supostamente criado com o objetivo de proporcionar maior cooperação entre o Fisco e os contribuintes, seja desvirtuado visando apenas aumentar a repressão na busca por mais conformidade tributária.

## 2. PARADIGMAS DO CRIME E DO SERVIÇO

Baseando-se na teoria de Becker<sup>10</sup> sobre crime e punição, Allingham e Sandmo<sup>11</sup> e Srinivasan<sup>12</sup> são considerados os precursores do estudo do “paradigma do crime”, cujo ponto central funda-se em uma suposta racionalidade do contribuinte. Segundo esses estudos, a decisão de pagar tributos enseja uma análise racional, pela qual quanto maior o risco de o contribuinte ser fiscalizado pelas autoridades tributárias e quanto maior a severidade das punições daí decorrentes, menor será a probabilidade de evasão fiscal. O contribuinte, portanto, se submerge numa espécie de jogo, cuja aposta envolve possíveis ganhos advindos do êxito da sonegação, em contrapartida do risco de perda decorrente de eventual fiscalização e consequente punição<sup>13</sup>.

---

10 BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, 1968, p. 169 et. seq.

11 ALLINGHAM, M. G.; e SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972, p. 324 et. seq.

12 SRINIVASAN, T. N. Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics* v. 2, n. 4, 1973, p. 340 et. seq.

13 ALM, J.; McCLELLAND, G. H.; e SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics* v. 48, n. 1, 1992, p. 21; LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 249; ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 636.

Resumidamente, portanto, o dilema que envolve o contribuinte é a dicotomia entre duas alternativas contrapostas: cumprir com suas obrigações fiscais ou optar pela sonegação. Trata-se de uma decisão sob incerteza<sup>14</sup>, na medida em que, conforme esclarecem Allingham e Sandmo<sup>15</sup>, o *output* do comportamento é incerto, eis que o não pagamento dos tributos não gera, automaticamente, uma punição em razão do descumprimento da lei. Em razão dessa incerteza Murphy<sup>16</sup> afirma estarmos perante um comportamento eminentemente utilitarista, em que a decisão final é obtida mediante análise racional, dependendo da probabilidade de fiscalização e severidade da punição. Sendo alta essa probabilidade, espera-se que o contribuinte cumprirá suas obrigações legais.

Assumindo-se como corretas tais premissas, é absolutamente lógico concluir que a ferramenta mais eficaz para combater o comportamento sonegador é o aumento da probabilidade da fiscalização e da severidade da punição. Em tese, as autoridades fiscais teriam êxito no aumento da conformidade fiscal por meio do manejo dessas duas variáveis, que, segundo Leviner<sup>17</sup>, são ferramentas de coerção substitutas uma da outra, embora nada impeça que sejam utilizadas conjuntamente, o que Alm e Torgler<sup>18</sup> chamam de *insight* plausível. Leviner<sup>19</sup> assevera que, caso aceitas as premissas do paradigma do crime, o Governo poderia obter *output* semelhante ao reduzir a probabilidade de fiscalização, porém, em contrapartida, aumentar a severidade da punição, conforme lhe parecer mais conveniente.

É da ênfase na manipulação dessas variáveis – quais sejam, probabilidade de o contribuinte ser auditado e, caso tenha transgredido a lei, punido com severidade – que se cunhou o termo *paradigma do crime*, cujo nome advém, justamente, da percepção adotada pelas autoridades fiscais de que todo o contribuinte é um sonegador (criminoso) em potencial, que avalia maquiavelicamente os riscos envolvidos na sonegação, devendo ser dissuadido desse comportamento<sup>20</sup>.

Kirchler<sup>21</sup> relata que, no “paradigma do crime”, as autoridades fiscais promovem busca incessante na identificação e punição do contribuinte sonegador, em um ambiente

---

14 MÜHLBACHER, S.; KIRCHLER, E.; e SCHWARZENBERGER, H. Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics* v. 32, 2011, p. 89.

15 ALLINGHAM, M. G.; e SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972, p. 324.

16 MURPHY, K. Enforcing tax compliance: to punish or persuade? *Economic Analysis and Policy* v. 38, n. 1, 2008, p. 114.

17 LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 250.

18 ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 637.

19 LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 250.

20 ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 646.

21 KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 188.



maniqueísta que contrapõe “polícia e ladrão”. Segundo o autor, essa abordagem gera um clima de estado policial, em que não há cooperação entre autoridades e contribuintes, o que afeta ainda mais os níveis de conformidade tributária.

Seguindo esse raciocínio, o comportamento do contribuinte em conformidade com a legislação tributária decorre do uso – por parte das autoridades fiscais – de métodos coercitivos, motivo pelo qual Kirchlner<sup>22</sup> aduz tratar-se de uma “observância forçada” da lei, o que, segundo o autor, tem como consequência o aumento de conflitos entre autoridades e contribuintes. Dizendo de outro modo, o contribuinte age em conformidade com a lei tributária não por reconhecer a importância desse comportamento para a sociedade, mas sim em razão da repressão imposta pelas autoridades fiscais.

Conquanto essas premissas sejam bem assentadas e aceitas pelos pesquisadores, a evolução do estudo sobre o comportamento do contribuinte fez surgir um incômodo que levou parte dos estudiosos do tema a questionar o paradigma clássico, concluindo ser limitada a visão de que o contribuinte adota – unicamente – comportamentos racionais<sup>23</sup>.

Segundo essa linha de pensamento, são diversas as motivações envolvidas no ato do contribuinte de agir em conformidade ou não com a lei tributária. Silva<sup>24</sup> faz um apanhado bastante abrangente dessas motivações citando, dentre outras: injustiça<sup>25</sup>, oportunidade de

---

22 KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 188.

23 ALM, J. A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review* v. 66, n. 3, julho 1991, p. 577 e 578; POSNER, E. A. Law and social norms: the case of tax compliance. *Virginia Law Review* v. 86, 2000, p. 1782; ALM, J. et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 34; BOBEK, D. D.; e HATFIELD, R. C. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavior Research in Accounting* v. 15, 2003, p. 14; SIQUEIRA, M. L.; e RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea* v. 9, n. 3, setembro/dezembro 2005, p. 561; SIQUEIRA, M. L.; e RAMOS, F. S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada* v. 10, n. 3, 2006, p. 400; FELD, L. P.; e FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, janeiro 2007, p. 102-120, p. 115; DALMÁCIO, F. Z.; BERGER, F. S.; DALLAPICULA, T. M.; e ALENCAR, R. C. A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios. In: *International Association for Accounting Education and Research (IAAER) – Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT)*, 3, 2009. São Paulo. Anais [...]. São Paulo: ANPCONT, 2009, p. 03; ALM, J.; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012, p. 134; LISI, G. Testing the slippery slope framework. *Economics Bulletin* v. 32, 2012, p. 1370; KIRCHLER, E.; KOGLER, C.; e MÜHLBACHER, S. Cooperative tax compliance: from deterrence to deference. *Current Directions in Psychological Science* v. 23, n. 2, 2014, p. 88.

24 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 47.

25 SKINNER, J.; e SLEMROD, J. An economic perspective on tax evasion. *National Tax Journal* v. 38, 1985, p. 348; WEIGEL, R. H.; HESSING, D. J.; e ELFFERS, H. Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology* v. 8, n. 2, 1987, p. 221; ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 640; ALM, J.; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012, p. 137.

sonegar<sup>26</sup>, aceitação da prática de sonegação pela sociedade<sup>27</sup>, moralidade tributária<sup>28</sup>, falta de transparência na aplicação dos recursos públicos<sup>29</sup>, segregação mental do tributo devido<sup>30</sup>, ética<sup>31</sup>, desigualdade fiscal<sup>32</sup>.

É imprescindível registrar que a constatação da limitação do paradigma clássico em nada reduz a importância dos estudos que levam em consideração suas premissas, especialmente se ponderarmos que os estudiosos do tema jamais negaram que outros fatores influenciam o comportamento dos contribuintes. Confirma essa ressalva o fato de que Allingham e Sandmo<sup>33</sup> asseveraram que o paradigma clássico é uma “teoria muito simples”, que desconsidera outros fatores comportamentais. Na mesma linha é a opinião de Srinivasan<sup>34</sup>, que afirma que há contribuintes que cumprem a lei unicamente por princípio.

A despeito dessa indispensável ressalva, é seguro dizer que o paradigma clássico, embora não seja equivocados, é limitado, haja vista que o comportamento do contribuinte nem sempre é racional, de modo que o risco de detecção e punição não é o único fator que influencia sua inclinação de agir conforme a legislação fiscal<sup>35</sup>.

Outra constatação tida como primordial, decorrente dos estudos mais modernos sobre o assunto, é o fato de que há outros atores diretamente ou indiretamente envolvidos com o contribuinte e que afetam seu comportamento tributário<sup>36</sup>. Dentre tantos outros,

---

26 WEIGEL, R. H.; HESSING, D. J.; e ELFFERS, H. Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology* v. 8, n. 2, 1987, p. 222; KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 73; ALM, J.; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012, p. 141.

27 WEIGEL, R. H.; HESSING, D. J.; e ELFFERS, H. Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology* v. 8, n. 2, 1987, p. 226; ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 638.

28 KIRCHLER, E. Balance between giving and receiving: tax morality and satisfaction with fiscal policy as they relate to the perceived just distribution of public resources. *Reitaku International Journal of Economic Studies* v. 5, n. 1, 1997, p. 68; ALM, J.; e TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology* v. 27, n. 2, 2006, p. 227; FREY, B. S.; e TORGLER, B. Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics* v. 35, 2007, p. 136-159, p. 141; HALLA, M. Tax morale and compliance behavior: first evidence on a causal link. *The B. E. Journal of Economic Analysis & Policy* v. 12, n. 1, abril 2012, p. 10.

29 MARTON, R. Reflexões sobre a sonegação tributária. In: MEDEIROS, A. P. C. (org.). *Perspectivas contemporâneas para o direito*. Brasília: Universa, 2003, p. 266.

30 MÜHLBACHER, S.; e KIRCHLER, E. Mental accounting of self-employed taxpayers: on the mental segregation of the net income and the tax due. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis* v. 69, n. 4, 2013, p. 415.

31 RECKERS, P. M. J.; SANDERS, D. L.; e ROARK, S. J. The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance. *National Tax Journal* v. 47, n. 4, dezembro 1994, p. 825-836, p. 826.

32 SPICER, M. N.; e BECKER, L. A. Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach. *National Tax Journal* v. 33, n. 2, junho 1980, p. 174.

33 ALLINGHAM, M. G.; e SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972, p. 326.

34 SRINIVASAN, T. N. Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics* v. 2, n. 4, 1973, p. 339.

35 ALM, J.; McCLELLAND, G. H.; e SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics* v. 48, n. 1, 1992, p. 22; ALM, J.; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011, p. 635.

36 ALM, J.; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to  
SILVA, Fabio Pereira da. Programa “Nos Conformes”: uma Avaliação sob a Perspectiva do “Paradigma do Serviço”. *Revista Direito Tributário Atual*, n.43, ano 37, p. 122-151. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. 128



destacam-se o Governo e, decisivamente, as autoridades fiscais, que agem em nome daquele. Alm, Kirchler e Mühlbacher<sup>37</sup> e Alm et al.<sup>38</sup> enfatizam que o Governo exerce significativa influência no comportamento dos contribuintes, seja em razão da comunicação relacionada às leis tributárias, seja em razão de outras ações, como a decisão sobre alocação de recursos arrecadados, que pode acarretar sensação de injustiça, afetando os níveis de conformidade.

Nessa linha, os estudos demonstram que a discordância do contribuinte em relação à correta alocação dos recursos arrecadados afeta diretamente sua percepção de justiça e, conseqüentemente, sua inclinação em cumprir a legislação fiscal<sup>39</sup>. Por esse motivo, Bird, Martinez-Vazquez e Torgler<sup>40</sup> alertam que a corrupção é fator significativo nessas discussões, influenciando o comportamento do contribuinte, o que é inclusive demonstrado empiricamente por McGee, Ho e Li<sup>41</sup>.

Conveniente destacar que o Brasil não é exceção, conforme revela pesquisa conduzida por Dalmácio et al.<sup>42</sup> que demonstra que o contribuinte local é igualmente influenciado pela percepção de que nosso sistema tributário é mal gerido, de modo que o sentimento de injustiça acaba afetando seu comportamento.

Significativa, ainda, é a contribuição de Feld e Frey<sup>43</sup> ao reforçarem a limitação do paradigma clássico. Os autores reconhecem a existência de uma relação praticamente sinalagmática entre contribuintes e Estado, em que um lado deve sacrificar parte de seu patrimônio pagando tributos e o outro tem o dever de oferecer serviços públicos de qualidade. Essa visão se alinha com o pensamento de Luís Eduardo Schoueri, que nos dá conta da existência de uma relação de dependência entre Fisco e contribuinte, com a qual

---

cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012, p. 135.

37 ALM, J.; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012, p. 136.

38 ALM, J. et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 34.

39 FELD, L. P.; e FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, janeiro 2007, p. 102-120, p. 103 et. seq.

40 BIRD, R. M.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; e TORGLER, B. Tax effort in developing countries and high income countries: the impact of corruption, voice and accountability. *Economic Analysis and Policy* v. 38, n. 1, 2008, p. 55.

41 MCGEE, R. W.; HO, S. S. M.; e LI, A. Y. S. A comparative study on perceived ethics of tax evasion: Hong Kong vs The United States. *Journal of Business Ethics* v. 77, 2008, p. 156.

42 DALMÁCIO, F. Z.; BERGER, F. S.; DALLAPICULA, T. M.; e ALENCAR, R. C. A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios. In: *International Association for Accounting Education and Research (IAAER) – Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT)*, 3, 2009. São Paulo. Anais [...]. São Paulo: ANPCONT, 2009, p. 10.

43 FELD, L. P.; e FREY, B. S. Trust breeds trust: how taxpayers are treated. *Economics of Governance* v. 3, 2002, p. 91; id. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, janeiro 2007, p. 102-120, p. 104.

a concepção de conflito não se coaduna, reconhecendo haver uma relação simbiótica entre as partes<sup>44</sup>.

Repare que, nesse novo paradigma, o contribuinte deixa de ser visto como um indivíduo racional, cujo comportamento é influenciado apenas por questões de natureza pecuniária, em que a decisão de agir em conformidade com a lei dependeria basicamente do risco de detecção e severidade das punições. O contribuinte, em verdade, é influenciado por outros fatores e atores, das mais variadas matizes, sendo seu comportamento um ato complexo, mas que certamente é afetado pela relação com o Estado e com as autoridades fiscais.

Surge, então, o que se convencionou chamar de “paradigma do serviço”, contrapondo o “paradigma do crime”. No “paradigma do serviço”, o Estado e as autoridades fiscais deixam de olhar para o contribuinte como um criminoso em potencial, passando a percebê-lo como uma espécie de “cliente” da Administração Pública<sup>45</sup>. O comportamento do contribuinte não é apenas influenciado pela coerção do Estado, mas envolve um ato voluntário, decorrente da cooperação existente entre ele e o Fisco<sup>46</sup>.

Como consequência, enquanto no “paradigma do crime” a força do Estado é a variável mais significativa a influenciar o comportamento do contribuinte, no “paradigma do serviço” a confiança no Estado torna-se mais relevante, sendo ela decorrente da percepção de justiça procedimental, retributiva e distributiva<sup>47</sup>. Em tese, portanto, quanto maior a confiança do contribuinte no Estado, maior será a arrecadação tributária; o Estado deve, então, focar sua atuação nessa interação respeitosa, visando à conformidade voluntária por parte dos contribuintes.

Não obstante a força do argumento dos estudiosos do “paradigma do serviço”, parece-nos bastante despropositado imaginar um sistema tributário baseado unicamente no comportamento voluntário dos contribuintes. Silva<sup>48</sup>, defendendo não ser razoável supor que todos os contribuintes possuem motivações semelhantes – reconhecendo haver aqueles que agem racionalmente e outros mais suscetíveis às questões de natureza moral –, propõe uma conciliação entre ambos os paradigmas, do crime e do serviço, o que, segundo

---

44 SCHOUEI, L. E. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, R. Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

45 SILVA, F. P. Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 51.

46 KIRCHLER, E. The economic psychology of tax behavior. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 04.

47 KIRCHLER, E. The economic psychology of tax behavior. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 78, 84 e 87.

48 SILVA, F. P. Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 67.

o autor, atingiria uma maior quantidade de contribuintes, aumentando a arrecadação fiscal.

O autor alerta, contudo, que, no Brasil, parece vigorar unicamente o “paradigma do crime”, prevalecendo uma relação altamente conflituosa entre o Fisco e o contribuinte, o que explicaria o nível estratosférico de contencioso fiscal no país<sup>49</sup>. Segundo sua avaliação, as ferramentas disponíveis nesse paradigma praticamente se limitam ao aumento da probabilidade de detecção ou o aumento da severidade das punições, o que acarreta um grave problema de alocação de recursos<sup>50</sup>.

Com efeito, o aumento da probabilidade de detecção exige por parte do Estado altos investimentos, afetando inclusive aqueles que nunca consideraram inadimplir suas obrigações tributárias<sup>51</sup>, ao contrário do aumento da severidade da punição, que não demanda dispêndio de recursos<sup>52</sup>. Ocorre que essa técnica acaba por abalar ainda mais decisivamente a confiança dos contribuintes, visto que a escassez de investimentos em fiscalização e o aumento da severidade das punições faz com que poucos contribuintes sejam punidos; a esses “escolhidos” são impingidas pesadas multas, agravando a sensação de injustiça<sup>53</sup>.

Silva ainda defende que esse dilema envolvendo a alocação de recursos escassos cria um ciclo vicioso relacionado ao aumento do rigor das punições e à sensação de injustiça, apresentando o modelo abaixo:

---

49 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 59.

50 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 56.

51 SKINNER, J.; e SLEMROD, J. An economic perspective on tax evasion. *National Tax Journal* v. 38, 1985, p. 346; RASKOLNIKOV, A. Crime and punishment in taxation: deceit, deterrence, and the self-adjusting penalty. *Columbia Law Review* v. 106, n. 3, abril 2006, p. 635.

52 BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, 1968, p. 17 e 18; RASKOLNIKOV, A. Crime and punishment in taxation: deceit, deterrence, and the self-adjusting penalty. *Columbia Law Review* v. 106, n. 3, abril 2006, p. 635; KIRCHLER, E.; MÜHLBACHER, S.; KASTLUNGER, B; e WAHL, I. Why pay taxes? A review of tax compliance decisions.

53 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 58.

Figura 1. Ciclo vicioso do aumento do rigor das punições



Fonte: SILVA<sup>54</sup>.

Alm et al.<sup>55</sup> compartilham opinião semelhante ao sustentar a existência de um ciclo em que prevalece a alta desconfiança por parte do contribuinte, o que acaba por afetar os níveis de arrecadação tributária. A percepção de injustiça é ainda mais grave nos casos em que a sonegação não decorre de ato voluntário do contribuinte visando fraudar a lei. Há casos em que a inadimplência tributária decorre de outros fatores, como é o caso do equívoco na interpretação da legislação<sup>56</sup>, o que torna ainda mais crítica a imposição severa de punições, pois aumenta a percepção de injustiça do contribuinte<sup>57</sup>, que se vê igualado a devedores contumazes.

Como alternativa para esse dilema decorrente do “paradigma do crime”, Silva<sup>58</sup> propõe a conjugação de suas premissas àquelas características do “paradigma do serviço”. Segundo o autor, se, por um lado, é despropositado imaginar um sistema tributário desprovido de elementos coercitivos, por outro, é viável a adoção concomitante e paulatina de mecanismos concernentes ao “paradigma do serviço”, no propósito de aumentar a

54 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 59.

55 ALM, J. et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012, p. 34.

56 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 59.

57 LEVINER, S. An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. *Regulation & Governance* v. 2, 2008, p. 254.

58 SILVA, F. P. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 66.

percepção de justiça dos contribuintes e a confiança nas autoridades fiscais, o que teria como consequência o aumento da conformidade tributária voluntária.

Ao menos no que tange aos princípios contidos no bojo da Lei Complementar Estadual n. 1.320, de 2018, o Programa “Nos Conformes” parece adotar essa linha de pensamento. Resta-nos avaliar se a execução corresponde ao esperado, em cotejo às premissas do “paradigma do serviço” aceitas pelos estudiosos do tema.

### 3. PROGRAMA “NOS CONFORMES”

Segundo a própria Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o Programa “Nos Conformes” foi criado para aprimorar o relacionamento entre o Fisco e os contribuintes, estimulando a regularidade fiscal<sup>59</sup>. O Programa foi introduzido no sistema legislativo tributário do Estado de São Paulo por meio da Lei Complementar Estadual n. 1.320, de 2018, sendo ela responsável por definir os “princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo” e estabelecer as “regras de conformidade tributária”<sup>60</sup>.

Conveniente mencionar que o Projeto de Lei Complementar foi enviado ao Governador então em exercício por meio do ofício GS/CAT n. 857/2017, em que constou a seguinte mensagem:

“[...] institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – ‘Nos Conformes’, que, entre outras medidas, privilegia os atributos de orientação, atendimento, autorregularização, *compliance*, controle e aprimoramento da atividade fiscalizatória, redução de litigiosidade e oferta de instrumentos tecnológicos que estimulem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes.

[...]

A iniciativa está alinhada com o objetivo de enfrentar os atuais problemas do sistema tributário brasileiro que prejudicam a produtividade e a competitividade do País.

[...]”

Buscando atender esses objetivos, o diploma legal baseia-se em cinco princípios, conforme estabelece o seu art. 1º. São eles: simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação

---

59 Cf. SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. Lei Complementar n. 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. São Paulo, 15 de maio de 2018, p. 1. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

60 Idem. Fazenda e Planejamento. TV Sefaz. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Videos/Paginas/Programa-Nos-Conformes.aspx>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

da legislação tributária; publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e concorrência leal entre os agentes econômicos.

Basicamente, o Programa tem por objetivo aproximar o Fisco do contribuinte, aprimorando essa relação de forma a estimular a autorregularização fiscal, ou seja, o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Em tese, portanto, o Programa se alinha às diretrizes do “paradigma do serviço”, em contraposição aos ditames relacionados ao “paradigma do crime”, haja vista estabelecer princípios que objetivam reduzir a relação conflituosa entre Fisco e contribuinte.

A “pedra de toque” do Programa encontra-se no art. 5º, que estabelece a classificação dos contribuintes – a ser realizada de ofício pela Secretaria da Fazenda Estadual – em sete categorias decrescentes de conformidade, a saber: “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado).

Os critérios que apoiarão a decisão da Secretaria da Fazenda estão relacionados nos incisos I a III do art. 5º, conforme reproduzido a seguir:

- “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.”

Conforme se nota, a classificação está relacionada à aderência do contribuinte às regras estabelecidas na legislação tributária estadual, não somente no que toca às obrigações principais, mas também no que se refere às acessórias, o que se justifica em razão de serem obrigações prestadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, conforme dispõe o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional.

Chama a atenção, contudo, a previsão contida no inciso III, em que a classificação do contribuinte poderá ser prejudicada em razão de relações comerciais com fornecedores mal classificados, o que revela o interesse do Fisco em incentivar os contribuintes a estabelecerem relações jurídicas com entidades consideradas regulares do ponto de vista tributário.

A Lei Complementar ainda estabelece outros critérios específicos que afetarão a classificação dos contribuintes, destacando-se, dentre eles, que débitos com exigibilidade suspensa não afetarão essa decisão. Não sendo essa a hipótese, o ranqueamento será afetado pelo lapso temporal relacionado ao inadimplemento, não podendo ser classificado como A+ o contribuinte que tenha obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 2 (dois) meses. Por sua vez, serão classificados na categoria “D” os contribuintes com



obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 6 (seis) meses<sup>61</sup>. Os demais contribuintes serão classificados considerando esse *range* entre A+ e D.

Em relação ao critério aderência, contido no inciso II do art. 5º, a sistemática é semelhante, sendo determinado que a classificação dependerá do percentual de aderência relacionada ao cumprimento de obrigações acessórias, prevendo-se, ainda, que serão considerados, para efeito de apuração do percentual, os valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, cotejados com aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal, conforme estabelece o art. 8º da Lei Complementar.

Por fim, no que diz respeito ao critério estabelecido no inciso III do art. 5º, no objetivo de incentivar o contribuinte a se relacionar com fornecedores que estejam regulares com suas obrigações fiscais, a Lei Complementar estabelece, por meio do art. 9º, que serão classificados na categoria “A+” os contribuintes 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”. Ao seu turno, serão classificados na categoria “D” os contribuintes 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”. Finalmente, a classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”, sem qualquer esclarecimento específico sobre os critérios a serem adotados.

A importância dessa classificação deriva do art. 16 da Lei Complementar que prevê contrapartidas aos contribuintes conforme seu ranqueamento. O Quadro a seguir esquematiza o quanto disposto no referido artigo:

Quadro 1. Contrapartidas aos Contribuintes

<i>Categoria</i>	<i>Contrapartida</i>
A+	a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no art. 14 desta lei complementar;
	b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

61 Conforme art. 7º da Lei Complementar.

A+	c) efetivação da restituição de que trata o art. 66-B da Lei n. 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 art. 71 da Lei n. 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 art. 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
A	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;
	a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no art. 14 desta lei complementar;

	<p><i>b)</i> autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>
	<p><i>c)</i> efetivação da restituição de que trata o art. 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>
	<p><i>d)</i> 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;</p>
	<p><i>e)</i> autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;</p>
	<p><i>f)</i> renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no art. 71 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>
<i>A</i>	<p><i>g)</i> inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o art. 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>
<i>B</i>	<p><i>a)</i> autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>

	<p>b) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;</p>
	<p>c) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o art. 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;</p>
C	<p>a) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o art. 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.</p>

Fonte: Lei Complementar Estadual n. 1.320, de 2018.

Ademais, ainda no que se refere às previsões de contrapartidas aos contribuintes, o art. 18 da Lei Complementar dispõe que a lavratura de auto de infração constatando conduta dolosa, ocorrência de fraude ou prática de simulação pelo contribuinte acarretará a suspensão das contrapartidas mencionadas, em prazo que não poderá superar 02 (dois) anos.

Por fim, merece destaque a criação da categoria de devedor contumaz, que, segundo o art. 19 da Lei Complementar, é aquele que: possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores; possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs) e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

Como consequência da classificação na qualidade de devedor contumaz, o contribuinte fica sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, desde que os débitos não estejam suspensos ou garantidos integralmente. Dada a importância para a análise da adequação do programa ao paradigma do serviço, é indispensável mencionar as consequências advindas da classificação na qualidade de devedor contumaz. Vejamos:

Quadro 2. Consequências decorrentes da Classificação como Devedor Contumaz

<i>I</i>	obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar;
<i>II</i>	alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto;
<i>III</i>	autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais;
<i>IV</i>	impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS;
<i>V</i>	plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte;
<i>VI</i>	exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito;
<i>VII</i>	atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ainda que previamente destacado ou informado o imposto no documento fiscal de aquisição da mercadoria, hipótese em que será admitida a apropriação, como crédito, do imposto comprovadamente recolhido nas operações anteriores;
<i>VIII</i>	exigência do ICMS devido, inclusive o devido a título de substituição tributária, a cada operação ou prestação, no momento da ocorrência do fato gerador, observando-se, ao final do período da apuração, o sistema de compensação do imposto;
<i>IX</i>	pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista,

	na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria;
X	centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos;
XI	suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS;
XII	inclusão em programa especial de fiscalização tributária;
XIII	exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras;
XIV	cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.

Fonte: Lei Complementar Estadual n. 1.320, de 2018.

Importante destacar que a Lei Complementar que instituiu o Programa “Nos Conformes” ainda não foi regulamentada, estando o programa na fase de testes, cujo encerramento estava previsto para fevereiro de 2019, porém, por meio da Resolução SF n. 13, foi prorrogado para 31 de agosto de 2019.

Feitas tais considerações e apresentadas as características essenciais do Programa “Nos Conformes”, resta-nos avaliar se os princípios objetivados no art. 1º, quando cotejados com os demais dispositivos da Lei Complementar n. 1.320, de 2018, estão de acordo com as premissas do “paradigma do serviço”, representando ou não um avanço no relacionamento entre o Fisco e o contribuinte.

#### 4. ADERÊNCIA DO “PROGRAMAS NOS CONFORMES” ÀS PREMISSAS DO PARADIGMA DO SERVIÇO

A análise isolada do art. 1º da Lei Complementar n. 1.320, de 2018, pode induzir o leitor apressado no sentido de que o Programa “Nos Conformes” atinge seu desiderato, estando em consonância com as diretrizes do “paradigma do serviço”. Realmente, os princípios contidos no referido dispositivo legal encontram ressonância entre os estudiosos desse paradigma, haja vista que propiciam uma relação mais harmoniosa entre Fisco e contribuinte e, como consequência, aumentam o nível de observância legal voluntária.



Conforme ensina Schoueri<sup>62</sup>, princípios servem para indicar valores do ordenamento, que devem ser perseguidos pelo legislador e pelo aplicador da norma. Lamentavelmente, uma análise mais detida do conteúdo da lei nos conduz à conclusão oposta. Ainda que se reconheça um avanço relevante por parte das autoridades fiscais na melhoria da relação junto ao contribuinte, alguns dispositivos contidos no Programa “Nos Conformes” são motivos de preocupação.

De início, conveniente retomar as premissas essenciais do “paradigma do serviço”. Ao contrário do “paradigma do crime”, naquele o contribuinte deixa de ser visto como um sonegador em potencial, passando a ser aceito como um parceiro do Fisco na relação tributária, de modo que o objetivo das autoridades fiscais é uma relação harmoniosa, um sistema tributário simples, objetivo, e o aumento da confiança do contribuinte, para incentivar a conformidade voluntária.

Para clareza do método de análise, realizamos um recorte na classificação, de modo que a avaliação se restringirá aos contribuintes classificados como A+. Essa decisão se justifica na medida em que a cada “degrau” na classificação são adicionadas novas contrapartidas. Logo, a avaliação daquelas concernentes ao patamar A+ abrange todas as demais. Como decorrência lógica, em caso de crítica de alguma contrapartida a que faça jus um contribuinte classificado como A+, será ela extensível aos demais, na medida em que esses sequer terão direito a contrapartida. Portanto, caso uma contrapartida a qual faça jus o contribuinte nível A+ for considerada insuficiente para uma melhor relação entre o Fisco e o contribuinte, tanto pior será para os demais que sequer possuirão esse direito.

Feita essa ressalva passamos a avaliar a classificação, eis que dela derivam as contrapartidas disponíveis aos contribuintes mais bem ranqueados. A classificação no *range* entre A+ e D dar-se-á por meio das seguintes diretrizes:

- 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.

Em relação aos itens I e II, a crítica se limita ao fato de a lei não ter adotado critério que discrimine entre contribuintes de boa-fé e má-fé. Embora se reconheça a dificuldade de atribuição de critérios que atinjam esse desiderato, preocupa o fato de o contribuinte de boa-fé, engendrado em um sistema altamente complexo, tenha sua classificação prejudicada em razão de equívocos na interpretação da legislação.

---

62 SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 289.

Tampouco é indene de preocupações o caso de contribuintes que, em razão de situação financeira temporariamente delicada, não puderem efetuar o recolhimento dos tributos no prazo e, nessa condição, serão equiparados com fraudadores contumazes, inclusive podendo ser enquadrados na previsão do art. 19 da Lei Complementar, com as consequências daí advindas que geram embaraços à livre iniciativa das empresas.

Se, por um lado, as previsões contidas nos incisos I e II mereçam breves apontamentos, diverso é o caso do quanto disposto no inciso III, em que a classificação do contribuinte dependerá da classificação dos seus fornecedores. Com efeito, diversas consequências decorrerão desse dispositivo legal. Primeiro, em um mercado concentrado, em que o contribuinte não disponha de um leque considerável de opções para aquisição de insumos, sua classificação será afetada sem que nada possa fazer para evitar o prejuízo relativo ao ranqueamento.

Igualmente, ainda que de forma indireta, o Estado de São Paulo obsta ou prejudica a prática de atos empresariais como meio de coação ao pagamento de tributos, algo que há muito é considerado ilegítimo por parte de nossos Tribunais<sup>63</sup>. Isso porque alguns clientes de fornecedores mal ranqueados poderão interromper o relacionamento comercial entre as partes com o objetivo de evitar prejuízos em sua classificação de conformidade, o que pode significar influência indevida nas atividades empresariais dos contribuintes como forma de coação ao pagamento de tributos.

Inclusive, a depender do mercado que esteja inserido, por exemplo, em um contexto de concorrência perfeita, em que as empresas possuam muitas opções de fornecedores – havendo aderência social à lei –, nada impede que os contribuintes mal ranqueados sejam expurgados do mercado em razão da negativa de seus clientes na manutenção das relações comerciais. Ainda que se admita que o expurgo de agentes ineficientes é positivo para o mercado, essa conclusão não parece ser correta diante de um sistema tributário altamente complexo e que, em muitos casos, a inconformidade fiscal não decorre de ações deliberadas do contribuinte.

Nessa toada, deparamo-nos com um meio indireto de coação aos contribuintes, estando eles na posição de clientes ou de fornecedores: em um mercado em que prevaleça a concorrência, o fornecedor poderá ser extremamente prejudicado; por sua vez, havendo pouca concorrência, o ranqueamento dos adquirentes de insumos e mercadorias poderá ser afetado negativamente, sem que estes possam evitar o prejuízo.

Eduardo Soares de Melo<sup>64</sup> adiciona outras críticas a essa iniciativa em particular, entendendo não caber ao contribuinte fiscalizar seus fornecedores, especialmente porque

63 Confirmam essa informação as Súmulas n. 70, n. 323 e n. 547 do Supremo Tribunal Federal.

64 MELO, E. S. de. Os contribuintes do ICMS no programa “Nos Conformes” e os novos desdobramentos. Consultor Jurídico. São Paulo: Conjur, 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-programa-conformes?utm\\_source=akna&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26qu](https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-programa-conformes?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26qu)>

SILVA, Fabio Pereira da. Programa “Nos Conformes”: uma Avaliação sob a Perspectiva do “Paradigma do Serviço”. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 122-151. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. <sup>142</sup>

esse é um ato exclusivo da autoridade fiscal e plenamente vinculado à lei. Peculiar ainda é o caso das empresas cujos fornecedores estão localizados exclusivamente dentro do Estado em contraposição àquelas que adquirem mercadorias de fornecedores fora de São Paulo: na medida em que os fornecedores de fora não serão ranqueados, restarão prejudicados aqueles estabelecidos no Estado, novamente contrapondo o princípio da isonomia e influenciando o livre mercado.

Feitas essas considerações sobre a classificação, passamos à análise de suas consequências, ou seja, as contrapartidas a que farão jus os contribuintes conforme seu ranqueamento.

O primeiro item se refere ao acesso ao procedimento de análise fiscal prévia, conforme disposto no art. 14 da Lei Complementar. Resumidamente, o procedimento prevê ao contribuinte a conveniência de uma análise prévia por parte do Fisco, oportunizando a autorregularização sem a imposição das multas previstas na legislação.

Muito embora a iniciativa seja louvável, parece-nos que destoa das premissas do “paradigma do serviço”, na medida em que apenas parcela dos contribuintes (A+ e A) terão acesso ao procedimento, ao passo que os demais continuarão a ser vistos pelas autoridades fiscais como potenciais sonegadores a merecerem o peso das medidas coercitivas. Considerando que o ranqueamento não discrimina contribuintes de boa-fé daqueles que agem visando dolosamente fraudar a lei, eventual contribuinte classificado como “B” e que esteja descumprindo a legislação por decorrência da alta complexidade de suas disposições, não terá a oportunidade do procedimento de avaliação prévia, sendo autuado, inclusive, com a imposição de pesadas multas. Nessa hipótese, a consequência será um aumento na sensação de injustiça e redução dos níveis de confiança, contrário ao que pressupõe o “paradigma do serviço”.

Passando para a contrapartida seguinte, a alínea “b” do inciso I do art. 16 da Lei Complementar prevê a possibilidade de apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições a serem estabelecidas em regulamento. Novamente, em primeira análise, parece boa medida, não fosse a existência da Portaria CAT n. 26/2010 dispondo, mais precisamente no art. 37, procedimento semelhante, porém com a exigência de garantias não inferiores ao valor a ser apropriado. Nesse caso, é necessário aguardar as condições a serem estabelecidas em regulamento, pois, caso as garantias exigidas na Portaria sejam mantidas, o Programa “Nos Conformes” não representará qualquer benefício adicional, sendo, portanto, desnecessário.

Adicionalmente, deve-se mencionar que o embaraço relacionado à apropriação do crédito acumulado pode, em tese, representar ofensa ao princípio constitucional da não

---

ot;Nos+Conformes%26quot;+e+os+novos+desdobramentos>. Acesso em: 01 jul. 2019.

cumulatividade, sendo a previsão de procedimento simplificado, na realidade, a concessão de um direito ao qual o contribuinte já deveria fazer jus.

Seguindo adiante, encontramos a contrapartida relacionada à restituição de que trata o art. 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento. Trata-se, aqui, do regime de substituição tributária e a restituição do imposto pago antecipadamente nas hipóteses em que não é efetivado o fato gerador presumido, ou caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

Em relação à restituição do imposto no caso em que não efetivado o fato presumido, é desnecessária qualquer previsão dentro do Programa “Nos Conformes”, eis que esse direito decorre de dispositivo constitucional expreso, qual seja: § 7º do art. 150 da Carta Magna.

Por sua vez, no caso de comprovação de que a operação ocorreu por valor inferior ao presumido, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, que fixou a tese jurídica ao Tema 201, garantiu ao contribuinte a extensão dos efeitos do § 7º do art. 150 da Constituição. Equivale dizer que a contrapartida contida na alínea “c” do inciso I do art. 16 da Lei Complementar dispõe sobre direito de todos os contribuintes, sendo que o Programa “Nos Conformes”, ao prever que somente fazem jus ao procedimento simplificado de restituição os contribuintes classificados como A+ ou A, no caso, restringiu, e não garantiu, direitos.

As contrapartidas contidas nas alíneas “d” e “e” do inciso I do art. 16 referem-se, resumidamente, ao pagamento de ICMS relativo à substituição tributária ou à importação de bens, por meio de conta gráfica. Embora se reconheça que a legislação atual, salvo exceções, não permite essa espécie de pagamento, sendo que nossos Tribunais não vêm dando azo à insatisfação dos contribuintes nesse sentido, parece-nos que a contrapartida é decorrência lógica do princípio da não cumulatividade, de modo que esse direito deveria ser concedido a todos os contribuintes detentores de créditos acumulados, independentemente de qualquer classificação.

Por fim, no que tange aos benefícios contidos nas alíneas “f”; “g” e “h”, o Programa “Nos Conformes” apenas confirma a complexidade do sistema tributário estadual, sendo que a simplificação, que deveria atingir todos os contribuintes indiscriminadamente, somente estará disponível àqueles classificados como “conformes”, o que destoia das premissas do “paradigma do serviço”, em que se incentiva o cumprimento das obrigações tributárias para todos os contribuintes.

Avaliando todas as variáveis, verificamos que grande parte das contrapartidas se refere à simplificação de procedimentos complexos aos quais, normalmente, se sujeitam todos os contribuintes. Dizendo de outra forma, o Estado “brinda” os contribuintes com um sistema tributário altamente complexo, criando procedimentos burocráticos cujo resultado é

mitigar direitos. Paralelamente, oferece aos contribuintes um programa de conformidade, em que os principais benefícios para aqueles considerados “conformes” é, justamente, a simplificação das dificuldades criadas pelo próprio Estado. Tanto pior é a constatação de que, por meio do programa, se legitime esse sistema extremamente complexo, haja vista que ele será aplicado apenas para os contribuintes que não estejam bem classificados, como se justificasse – para essa classe de “maus” contribuintes – um sistema disforme e ineficiente.

Note-se que não se está a defender a inexistência de qualquer repreensão aos contribuintes que praticam atos ilícitos. Contudo, em razão do Programa “Nos Conformes”, além das punições previamente previstas na legislação, acaba sendo criado um regime privilegiado para contribuintes de maior potencial econômico, aumentando o abismo entre eles e os contribuintes de menor porte, indo de encontro ao princípio da isonomia, com potencial de afetar significativamente a livre concorrência. Diga-se, por oportuno, que a Constituição Federal, mais precisamente no inciso IV do art. 170, garante a livre concorrência, sendo possível cogitar que o programa levante discussões acerca dessa proteção constitucional.

Sabe-se, nessa linha, que a sonegação causa graves efeitos deletérios à livre concorrência. Luís Eduardo Schoueri<sup>65</sup>, reconhecendo o problema, cita Tercio Sampaio Ferraz Júnior, que aponta não ser incomum os casos em que a evasão fiscal acarrete desequilíbrios concorrenciais, cuja consequência pode ser o afastamento do mercado daqueles que se sujeitam a carga tributária de forma integral<sup>66</sup>. Caio Augusto Takano<sup>67</sup> alerta que, com base em elementos artificiais, os contribuintes sonegadores atuam em condições de competitividade muito diversa dos demais, haja vista a redução ilícita do custo de suas operações, consequência do não pagamento de tributo.

Diante desse cenário, é forçoso reconhecer que é dever do Estado intervir no Domínio Econômico, agindo no sentido de evitar que alguns contribuintes se aproveitem de práticas ilícitas para garantir vantagem competitiva frente aos demais, inclusive por meio de normas indutoras, influenciando o comportamento do contribuinte, conforme revela Luís Eduardo Schoueri<sup>68</sup>.

Ocorre, contudo, que esse dever do Estado não pode servir de salvo-conduto para o manejo de instrumentos de controle cujo resultado seja o oposto do perquirido, afetando ainda

---

65 SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 383. O Autor emprega raciocínio semelhante em SCHOUERI, L. E. *Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência*. In: FERREIRA NETO, A. M. F.; e NICHELE, R. (coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 131-134.

66 FERRAZ JÚNIOR, T. S. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado*. In: FERRAZ, R. (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 731 apud SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 383.

67 TAKANO, C. A. *Livre concorrência e fiscalização tributária*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, abril 2014, p. 60.

68 SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 380-382.

mais significativamente a concorrência. Nas precisas palavras de Caio Augusto Takano<sup>69</sup>, o limite de atuação do legislador tributário é a própria livre concorrência, não sendo coerente que, em razão dos meios utilizados em sua defesa, decorram distorções concorrenciais.

Daí concluímos – aceitando as lições de Schoueri<sup>70</sup> no sentido de que o constituinte deixou clara sua opção pela Neutralidade Concorrencial da tributação –, que um programa que incentive a aderência fiscal dos contribuintes é, por um lado, desejável, entretanto não pode criar situações que, contraditoriamente, distorçam a concorrência. Segundo Schoueri, do legislador tributário é exigida coerência, não podendo ser ele mesmo o causador de falhas que pretende corrigir, sob pena de colocar sob suspeita a constitucionalidade da lei<sup>71</sup>.

Como conclusão, ressaltando que o Programa está em fase de testes e dependendo de regulamentação, reconhece-se que o Governo do Estado de São Paulo deu um passo adiante na busca por uma relação mais harmoniosa com o contribuinte, justamente a premissa essencial do “paradigma do serviço”<sup>72</sup>. Ao menos em relação aos princípios contidos na lei, o Programa é um avanço rumo a esse desiderato.

Entretanto, a classificação e suas contrapartidas previstas na Lei Complementar merecem análise mais detalhada para evitar que o resultado não seja contraposto ao desejado. Isso porque a classificação contida na lei pode prejudicar a livre concorrência, protegida constitucionalmente, além das contrapartidas terem o potencial de criar mais conflito e sensação de injustiça por parte dos contribuintes, o que pode acarretar, conforme pesquisas empíricas mencionadas previamente, a redução da arrecadação fiscal.

## 5. CONCLUSÃO

A pesquisa sobre o comportamento do contribuinte teve início com a adoção da premissa de que ele age racionalmente, sopesando os riscos e benefícios no momento de decidir pela obediência ou insurgência em relação à legislação tributária. Mais recentemente, as pesquisas passaram a defender a limitação do paradigma da racionalidade, reconhecendo que o comportamento do contribuinte é complexo, havendo diversas razões, das mais

---

69 TAKANO, C. A. Livre concorrência e fiscalização tributária. Revista Dialética de Direito Tributário n. 223. São Paulo: Dialética, abril 2014, p. 61.

70 SCHOUERI, L. E. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 388.

71 SCHOUERI, L. E. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, R. Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 157 a 164.

72 Eurico Marcos Diniz de Santi e João Alho Neto afirmam que a “nova Lei de Conformidade finalmente bota São Paulo na era do fisco responsivo”. Apesar de ser favorável à medida, entendemos que a nova lei é um passo para atingir esse desiderato, havendo necessidade de melhorias (Nova Lei de Conformidade finalmente bota São Paulo na era do Fisco responsivo. Consultor Jurídico. São Paulo: Conjur, 4 de maio de 2018, p. 1. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-04/neffgv-lei-conformidade-bota-sp-fisco-responsivo>>. Acesso em: 01 set. 2019).



variadas naturezas, que influenciam suas ações, bem como outros atores que afetam suas decisões, em especial o Estado e as autoridades fiscais.

Dessas pesquisas surge o que se convencionou a ser chamado de “paradigma do serviço”: o contribuinte não é um ser racional, buscando a todo momento aumentar a utilidade econômica de suas decisões; o pagamento do tributo depende de variados motivos, inclusive não financeiros, o que inclui a confiança do contribuinte no Estado e nas autoridades fiscais. Assim, em um ambiente harmônico, em que prevalece a confiança do contribuinte, haverá alto nível de conformidade fiscal voluntária, contrariando o “paradigma do crime”, em que a conformidade é decorrente da força do Estado.

Diante de ambos os paradigmas e considerando ser inapropriado imaginar um sistema tributário em que o Estado não faça uso de métodos coercitivos de convencimento, é recomendável o manejo concomitante dos mecanismos concernentes ao “paradigma do crime” e do “paradigma do serviço”, o que potencialmente elevaria o nível de conformidade fiscal.

No Brasil há muito se comenta sobre a complexidade do sistema tributário nacional e a inexistência de uma relação harmoniosa entre Fisco e contribuinte, prevalecendo o conflito que resulta em altos níveis de contencioso tributário. Isso demonstra que o “paradigma do crime” prevalece localmente.

Diante desse contexto, qualquer iniciativa visando incorporar ao nosso sistema tributário as premissas do “paradigma do serviço” são dignas de elogio. Seguindo essa linha de raciocínio, o Programa “Nos Conformes” deve ser considerado um avanço, ao menos no que diz respeito aos princípios contidos na Lei Complementar n. 1.320/2018.

Entretanto, conforme análise prévia, a classificação dos contribuintes, bem como as contrapartidas a que farão jus conforme seu ranqueamento, tem o potencial de criar outros conflitos, mormente considerando problemas relacionados à livre concorrência e à falta de discriminação entre contribuintes de boa-fé e aqueles que dolosamente buscam fraudar a legislação tributária. Ademais, há previsões de contrapartidas as quais deveriam fazer jus todos os contribuintes, como é o caso da simplificação de procedimentos burocráticos, bem como restrição de direitos, como se nota em relação ao procedimento simplificado para restituição de recolhimentos do ICMS na sistemática de substituição tributária.

Tudo considerado, embora se reconheça que o Programa “Nos Conformes” seja um passo rumo à adoção das premissas concernentes ao “paradigma do serviço”, há pontos que merecem reavaliação, permitindo a obtenção de um sistema tributário mais harmonioso, o que certamente terá como consequência um aumento dos níveis de conformidade fiscal, em favor de toda a sociedade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLINGHAM, M. G.; e SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* v. 1, 1972.

ALM, J. A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review* v. 66, n. 3, julho 1991.

\_\_\_\_; KIRCHLER, E.; e MÜHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy* v. 42, n. 2, setembro 2012.

\_\_\_\_; \_\_\_\_; \_\_\_\_; GANGL, K.; HOFMANN, E.; KOGLER, C.; e POLLAI, M. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. *CESifo Forum* v. 13, n. 2, 2012.

\_\_\_\_; McCLELLAND, G. H.; e SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics* v. 48, n. 1, 1992.

\_\_\_\_; e TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology* v. 27, n. 2, 2006.

\_\_\_\_; e TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics* v. 101, n. 4, 2011.

BECKER, A. A. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy* v. 76, 1968.

BIRD, R. M.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; e TORGLER, B. Tax effort in developing countries and high income countries: the impact of corruption, voice and accountability. *Economic Analysis and Policy* v. 38, n. 1, 2008.

BOBEK, D. D.; e HATFIELD, R. C. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavior Research in Accounting* v. 15, 2003.

DALMÁCIO, F. Z.; BERGER, F. S.; DALLAPICULA, T. M.; e ALENCAR, R. C. A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios. In: International Association for Accounting Education and Research (IAAER) – Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), 3, 2009. São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: ANPCONT, 2009.

FELD, L. P.; e FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy* v. 29, n. 1, janeiro 2007.

\_\_\_\_; e \_\_\_\_\_. Trust breeds trust: how taxpayers are treated. *Economics of Governance* v. 3, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FREY, B. S.; e TORGLER, B. Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics* v. 35, 2007.

HALLA, M. Tax morale and compliance behavior: first evidence on a causal link. *The B. E. Journal of Economic Analysis & Policy* v. 12, n. 1, abril 2012.

KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.

\_\_\_\_\_. Balance between giving and receiving: tax morality and satisfaction with fiscal policy as they relate to the perceived just distribution of public resources. *Reitaku International Journal of Economic Studies* v. 5, n. 1, 1997.

\_\_\_\_\_; KOGLER, C.; e MÜHLBACHER, S. Cooperative tax compliance: from deterrence to deference. *Current Directions in Psychological Science* v. 23, n. 2, 2014.

\_\_\_\_\_; MÜHLBACHER, S.; KASTLUNGER, B; e WAHL, I. Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. In: ALM, J.; MARTINEZ-VAZQUES, J.; e TORGLER, B. (ed.). *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*. London: Routledge, 2010.

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

LISI, G. Testing the slippery slope framework. *Economics Bulletin* v. 32, 2012.

MARTON, R. Reflexões sobre a sonegação tributária. In: MEDEIROS, A. P. C. (org.). *Perspectivas contemporâneas para o direito*. Brasília: Universa, 2003.

McGEE, R. W.; HO, S. S. M.; e LI, A. Y. S. A comparative study on perceived ethics of tax evasion: Hong Kong vs The United States. *Journal of Business Ethics* v. 77, 2008.

MELO, E. S. de. Os contribuintes do ICMS no programa “Nos Conformes” e os novos desdobramentos. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 21 fev. 2019. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-programa-conformes?utm\\_source=akna&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26quot;Nos+Conformes%26quot;+e+os+novos+desdobramentos](https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-programa-conformes?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26quot;Nos+Conformes%26quot;+e+os+novos+desdobramentos)>. Acesso em: 01 jul. 2019.

MÜHLBACHER, S.; e KIRCHLER, E. Mental accounting of self-employed taxpayers: on the mental segregation of the net income and the tax due. *Finanz Archiv: Public Finance Analysis* v. 69, n. 4, 2013.

\_\_\_\_; \_\_\_\_; e SCHWARZENBERGER, H. Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics* v. 32, 2011.

MURPHY, K. Enforcing tax compliance: to punish or persuade? *Economic Analysis and Policy* v. 38, n. 1, 2008.

POSNER, E. A. Law and social norms: the case of tax compliance. *Virginia Law Review* v. 86, 2000.

RASKOLNIKOV, A. Crime and punishment in taxation: deceit, deterrence, and the self-adjusting penalty. *Columbia Law Review* v. 106, n. 3, abril 2006.

RECKERS, P. M. J.; SANDERS, D. L.; e ROARK, S. J. The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance. *National Tax Journal* v. 47, n. 4, dezembro 1994.

SANTI, E. M. D. de; e ALHO NETO, J. Nova Lei de Conformidade finalmente bota São Paulo na era do Fisco responsivo. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 4 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-04/neffgv-lei-conformidade-bota-sp-fisco-responsivo>>. Acesso em: 01 set. 2019.

SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei Complementar n. 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. São Paulo, 15 de maio de 2018. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

\_\_\_\_. Fazenda e Planejamento. *TV Sefaz*. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Videos/Paginas/Programa-Nos-Conformes.aspx>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, A. M. F.; e NICHELE, R. (coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

\_\_\_\_. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, R. *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

\_\_\_\_\_; GUERREIRO, R.; e FLORES, E. Voluntary versus enforced tax compliance: the slippery slope framework in the Brazilian context. *International Review of Economics* v. 1, 2019.

SIQUEIRA, M. L.; e RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea* v. 9, n. 3, setembro/dezembro 2005.

\_\_\_\_\_. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada* v. 10, n. 3, 2006.

SKINNER, J.; e SLEMROD, J. An economic perspective on tax evasion. *National Tax Journal* v. 38, 1985.

SMITH, A. *A riqueza das nações*. investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Nova Cultural, 1996 (Coleção: Os Economistas). v. II.

SPICER, M. N.; e BECKER, L. A. Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach. *National Tax Journal* v. 33, n. 2, junho 1980.

SRINIVASAN, T. N. Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics* v. 2, n. 4, 1973.

TAKANO, C. A. Livre concorrência e fiscalização tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, abril 2014.

WEIGEL, R. H.; HESSING, D. J.; e ELFFERS, H. Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology* v. 8, n. 2, 1987.