

As Ações de Conformidade Tributária do Fisco e o Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias por Contribuintes Pessoas Físicas

Thales Vinícius Santiago Bezerra¹ , Oderlene Vieira de Oliveira² , Lucas Lopes Ferreira de Souza³ 

^{1,2,3} Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Fortaleza, Ceará, Brasil.



¹thalesvsbezerra@gmail.com

²oderlene@unifor.br

³lucaslfsouza@unifor.br

Editado por:
José Alves Dantas

Resumo

Objetivo: As ações de conformidade tributária têm o intuito de melhorar a relação entre o Fisco e os contribuintes, aumentando o cumprimento voluntário da obrigação tributária e diminuindo o contencioso administrativo e judicial. Nesse sentido, definiu-se como objetivo analisar se as ações de conformidade do Fisco aumentam o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Método: Assim, fez-se uso de abordagem quantitativa, mediante análise de classes latentes, realizada sobre base de dados longitudinais da Receita Federal, com 531 contribuintes pessoas físicas, relativa a uma ação de conformidade.

Resultados: Após a ação, verificou-se que os impostos devidos tiveram aumentos estatisticamente significativos e o gap fiscal teve reduções crescentes entre 2015 e 2018, indicando que as ações de conformidade tributária implementadas foram eficazes na promoção do cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Além disso, a ação também apresentou vantagens aos contribuintes, pois, quando há uma regularização espontânea, existe menor possibilidade de enfrentar um procedimento fiscal, bem como redução nos custos administrativos e na quantidade de litígios.

Contribuições práticas e teóricas: As contribuições práticas visam aprimorar as futuras iniciativas de compliance tributário realizadas pelos Entes Federados. Além disso, a contribuição teórica utiliza o Slippery Slope Model, que ilustra um aumento no cumprimento voluntário de obrigações fiscais após uma ação de compliance, atribuída a maior autoridade e confiança no órgão regulador tributário. Como resultado, esta contribuição teórica ressalta a importância do Slippery Slope Model na compreensão do comportamento do contribuinte e na elaboração de estratégias de conformidade fiscal mais eficientes.

Palavras-chave: Comportamento do Contribuinte; Modelo Slippery Slope; Conformidade Cooperativa; Conformidade Tributária; Obrigações Tributárias.

Como Citar:

Bezerra, T. V. S., Oliveira, O. V. de, & Souza, L. L. F. de. (2024). As Ações de Conformidade Tributária do Fisco e o Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias por Contribuintes Pessoas Físicas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 040–054/055. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170103>

Submetido em: 08 de Fevereiro de 2023
Revisões Requeridas em: 21 de Maio de 2023
Aceito em: 03 de Setembro de 2023

Introdução

No exercício de sua soberania, o Estado necessita de recursos financeiros. Apesar de poder atuar diretamente na economia, a forma mais utilizada pelos países capitalistas para suprir essa necessidade, é por meio da tributação (Machado, 2010). E, de acordo com Solichin e Astuti (2021), o tributo é considerado a fonte financeira mais confiável na composição orçamentária do Estado.

No Brasil, a arrecadação tributária é exercida em meio a um Sistema Tributário Nacional complexo, com a existência de cerca de 80 tributos e mais de trezentas mil leis tributárias, além de milhões de atos infralegais emitidos pelos entes federados (Amaral et al., 2016). Parte dessa complexidade deve-se a fatores como: a multiplicidade de tributos, decorrente da desfragmentação federativa, pois cada Ente (Federal, Estadual, Distrital, Municipal) possui seus próprios tributos; à existência de vários regimes de exceção como Simples Nacional, Microempreendedor Individual (MEI); e às isenções dadas para setores e produtos específicos. Todos esses fatores geram aumento no contencioso administrativo e judicial, ocasionando demora na conclusão do ciclo do crédito tributário e, por consequência, redução na arrecadação da Administração Tributária (AT) (Viol, 2015).

Todo esse contexto acarreta dificuldades nas áreas econômicas, administrativas e jurídicas, tanto para os Fiscos, quanto para os contribuintes, que é passível de ocasionar conflito entre ambos, tendo em consideração que, do ponto de vista jurídico, possuem objetivos diferentes - o Fisco, busca a arrecadação de receitas; e o contribuinte, a maximização do lucro e o gozo da liberdade patrimonial. Esse conflito possui clara demarcação tanto na legitimidade do lucro e no exercício da liberdade patrimonial individual, quanto na limitação no poder de tributar imposta principalmente pela CF/88 e pelo Código Tributário Nacional (CTN) (Almeida, 2017).

A forma de cumprimento da obrigação tributária é dividida pela Administração Tributária em voluntário (voluntary compliance) ou por meio de coerção realizada pelos Fiscos (enforced compliance). Essa distinção é bastante relevante, uma vez que, no enforced compliance existe um custo significativo para ambos os interessados (OCDE, 2010). E nesse contexto, é pertinente destacar que, as ações de conformidade tributária, foco da presente pesquisa, são as de caráter voluntário (voluntary compliance), e possuem como diretrizes os programas de conformidade cooperativa. A conformidade cooperativa visa a aumentar o nível de transparência entre a Administração Tributária e o contribuinte, como também melhorar o cumprimento da obrigação tributária, reduzindo custos para as partes e diminuindo o contencioso administrativo e judicial (Cremades et al., 2015; Russo, 2019). E, nesse contexto, vale destacar que, as iniciativas por parte do Fisco, vêm sendo foco de vários países que estão

inseridos em um cenário semelhantes ao do Brasil, como Austrália, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Holanda, Irlanda, Inglaterra e Japão que já implantam ações de conformidade tributária com caráter cooperativo, com o intuito de melhorar a relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, aumentando o cumprimento da obrigação tributária de forma voluntária e diminuindo o contencioso administrativo e judicial (OCDE, 2013), mas suas experiências, não necessariamente podem ser aplicadas ao Brasil devido às diferenças sociais, culturais e legais (Kirchler, 2007). O que denota a necessidade de estudos na temática específicos ao contexto brasileiro.

Para a implantação efetiva de um programa de conformidade cooperativa, é fundamental, para os órgãos fiscais, conhecer o comportamento dos contribuintes. E, para analisar o comportamento desses contribuintes, o modelo Slippery Slope - que parte do pressuposto de que o cumprimento da obrigação tributária pode ser atingido com o aumento nos níveis de poder e confiança na administração tributária - tem sido utilizado por alguns autores. Esse modelo foi aplicado, com foco na conformidade tributária, inicialmente por Muehlbacher et al. (2011) em estudo com contribuintes da Áustria, Reino Unido e República Tcheca, por Lemoine e Roland-Lévy (2012) em estudo com contribuintes da França, por Budak (2012) em estudo com contribuintes da Turquia, por Lozza et al. (2013) em estudos com contribuintes da Itália, e Gangl et al. (2013) em estudo com contribuintes da Holanda.

Em complemento aos artigos destacados anteriormente, detectou-se em pesquisa realizada sobre os trabalhos publicados, em 26 de outubro de 2021, na base de dados EBSCOhost, com a busca das palavras-chave "taxpayer behavior" AND "cooperative compliance" OR "comportamento do contribuinte" AND "conformidade cooperativa" (sem restrição de período) e retornou nove artigos; e apenas quatro tratavam do assunto. E na base Capes retornou quatorze artigos e apenas três tratavam do assunto. Desse modo, depreende-se que, apesar da relevância da temática, são escassos os estudos sobre o comportamento do contribuinte em relação às ações de conformidade cooperativa no Brasil, o que dificulta, por parte das administrações tributárias, a implantação de ações de conformidade mais alinhada com o perfil de cada contribuinte.

Dessa forma, diante da lacuna evidenciada e da relevância da temática, o presente estudo levanta a seguinte questão de pesquisa: As ações de conformidade do Fisco podem aumentar a conformidade voluntária com as obrigações tributárias? O objetivo geral desta pesquisa consiste em verificar se as ações de conformidade tributária realizadas pelas autoridades fiscais aumentam a conformidade voluntária com as obrigações fiscais por parte dos contribuintes individuais. Assim, foi adotada

uma abordagem quantitativa, por meio da análise de classes latentes, realizada com base em dados longitudinais da Receita Federal, envolvendo 531 contribuintes individuais relacionados a uma ação de conformidade.

Como principais resultados, destaca-se que os impostos devidos tiveram um aumento estatisticamente significativo e a diferença tributária foi cada vez mais reduzida entre 2015 e 2018, indicando que as ações de conformidade tributária implementadas foram eficazes na promoção da conformidade voluntária com as obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Além disso, a ação também apresentou vantagens para os contribuintes, uma vez que a regularização espontânea resultou em uma menor probabilidade de enfrentar um procedimento fiscal, juntamente com reduções nos custos administrativos e litígios.

A presente pesquisa demonstra ser atual e relevante, pois trata-se de um tópico emergente que, ao mesmo tempo, está começando a se tornar uma realidade para as principais autoridades fiscais no Brasil. Além disso, este trabalho também possui relevância prática, uma vez que pode servir como diretriz para futuras ações de conformidade tributária implementadas pela Receita Federal, além de ter relevância acadêmica, uma vez que visa contribuir para a formação de uma teoria sobre o comportamento dos contribuintes.

2 Referencial Teórico

2.1 Comportamento do Contribuinte

O motivo pelo qual as pessoas cumprem ou não as obrigações tributárias é uma das questões mais enfrentadas pelo Fisco. Conhecer o comportamento do contribuinte é uma atribuição essencial para que o Fisco implante programas efetivos de conformidade cooperativa. E, nesse contexto, na literatura acadêmica existem algumas teorias que ajudam a explicar o comportamento do contribuinte. Dentre estas, destaca-se o modelo Slippery Slope (Gangl et al., 2015).

Os pesquisadores Kirchler et al. (2008) propuseram o modelo Slippery Slope, o qual parte do conceito de que o clima tributário em uma sociedade pode variar de clima antagônico, cuja relação dos contribuintes e as autoridades fiscais é de uns contra os outros, a clima sinérgico, onde ambos atuam juntos. O modelo pressupõe que o cumprimento da obrigação tributária pode ser atingido com o aumento nos níveis de poder (de forma imposta) e confiança (de forma voluntária), sendo essas dimensões dependentes.

Em seguida, é apresentada a ideia referente ao cumprimento da obrigação tributária sob a perspectiva do poder da autoridade tributária e da confiança na autoridade tributária, nos quais são associados fatores de dissuasão econômica com fatores psicológicos (Gangl et al., 2015).

O poder da autoridade tributária está ligado à percepção dos contribuintes sobre a capacidade dos servidores do Fisco em detectar ilegalidades. De um modo geral, possui relação direta com o orçamento que o governo destina para o Fisco e com a legislação tributária. Quanto à confiança na autoridade tributária, entende-se ideia geral da sociedade, de forma individual ou coletiva, de que as autoridades tributárias são benevolentes e atuam em busca do bem comum (Kirchler et al., 2008). Esse poder é dividido em coercitivo e legítimo. No primeiro, o contribuinte é conduzido contra sua vontade, com o predomínio de auditorias e multas. No segundo, existe uma autoridade aceita e possui relação com a percepção de um sistema tributário transparente e justo (Bradford et al., 2014; Kirchler & Wahl, 2010; Turner, 2005; Tyler, 2006).

Quanto à confiança, esta pode ser dividida em dois critérios: baseada na razão e implícita. O primeiro parte de critérios objetivos do indivíduo, o qual a autoridade tributária pode ser confiável. No segundo, a confiança do contribuinte ocorre de forma inconsciente e natural (Castelfranchi & Falcone, 2010; Gangl et al., 2019).

Com essa lógica, têm-se uma figura tridimensional com as seguintes dimensões: poder da autoridade tributária; confiança na autoridade tributária; cumprimento da obrigação tributária. Desse modo, onde há fraco poder da autoridade tributária e baixa confiança na autoridade tributária é provável que haja redução no cumprimento das obrigações tributárias. Havendo alto poder com baixa confiança, tende a ter aumento no cumprimento da obrigação tributária coercitiva. Por outro lado, havendo alta confiança com fraco poder, tende a ter aumento no cumprimento da obrigação tributária voluntária. Ou seja, o alto cumprimento pode resultar das duas perspectivas, no entanto, existe a diferença qualitativa entre conformidade coercitiva e voluntária (Kirchler et al., 2008).

Na prática, poder e confiança possuem relações dinâmicas onde um pode influenciar o outro. Um aumento nas auditorias e multas de forma deliberada pode diminuir a confiança do contribuinte honesto. No entanto, se o aumento de auditorias ocorrer com foco no combate às fraudes e com base na justiça fiscal, tende a haver um aumento de confiança nas autoridades tributárias. De modo semelhante, um aumento na confiança pode gerar incremento no poder, pois o trabalho do Fisco fica facilitado quando tem o apoio da população (Kirchler et al., 2008).

2.2 Conformidade Cooperativa

A principal função da Administração Tributária (AT) é tributar e cobrar os impostos conforme a lei, sendo essa função uma obrigação legal (Alink & Kommer, 2011). Nesse contexto, surge a lacuna fiscal (tax gap), que consiste na diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação real (Alm & Soled, 2017). Diminuir

essa lacuna fiscal constitui um dos maiores desafios da Administração Tributária (Franzoni, 1998). Em uma definição básica, o tax gap ocorre quando o contribuinte não está em conformidade com a legislação tributária.

Em se tratando do cumprimento das obrigações tributárias de forma espontânea por parte dos contribuintes, o modelo de fiscalização com foco na punição não tem se mostrado eficiente. E isso pode estar diretamente ligado à limitação de recursos e ao desequilíbrio de informações disponíveis ao Fisco em relação ao contribuinte. Dessa forma, é necessário um regime de conformidade tributária que puna o contribuinte que caminha em desacordo com a legislação e beneficie aquele que cumpre com suas obrigações tributárias (Ventry, 2008).

O poder coercitivo é a possibilidade de coibir a evasão fiscal e estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por meio de fiscalização (Raven et al., 1998). Possivelmente, esse poder é a forma mais utilizada pelas autoridades fiscais na busca do estímulo do cumprimento voluntário (Kastlunger et al., 2009; Castro & Scartascini, 2013). Porém, de acordo com Almeida (2017), as auditorias tradicionais, individuais e a posteriori, são importantes para os cofres públicos, mas, a princípio, não são suficientes para uma ampla conformidade fiscal.

Tendo em vista a histórica relação de conflito entre Fisco e contribuinte, fazer a transição para um modelo de conformidade cooperativa, onde haja cooperação entre as partes, não é fácil, pois é necessária uma mudança real de comportamento, tanto das autoridades fiscais quanto das pessoas físicas e jurídicas (Owens, 2012).

Basicamente, a AT obtém suas informações por meio das estruturas legais ou de forma voluntária, junto aos contribuintes e intermediários fiscais (consultores fiscais e instituições financeiras). Essa atuação de forma voluntária deve encorajar os contribuintes a se envolverem em um relacionamento com os Fiscos com base na cooperação e confiança, com ambas as partes indo além de suas obrigações legais. Isso é o que originalmente, em 2008, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) denominou de Relacionamento Aprimorado (Enhanced Relationship) o qual favorece a colaboração ao invés do confronto (Simone et al., 2013).

Posteriormente, em 2013, a OCDE passou a adotar a expressão Conformidade Cooperativa (Co-operative Compliance). Essa mudança ocorreu, principalmente, porque a expressão Relacionamento Aprimorado poderia gerar dúvidas sobre a relação entre o Fisco e o contribuinte e mal entendimento quanto ao princípio da igualdade. Além disso, a Conformidade Cooperativa é inteiramente consistente com o gerenciamento de risco de conformidade (Simone et al., 2013).

Segundo Fontes (2020), um melhor relacionamento com o

contribuinte visa à redução do tax gape, conseqüentemente, ao aumento da arrecadação ou do imposto devido. Dessa forma, a seguinte hipótese é proposta:

H1 - A ação de conformidade tributária do Fisco reduz o tax gap e aumenta o imposto devido.

H2 - O imposto devido antes e após a ação de conformidade tributária do Fisco possui diferença estatisticamente significativa.

Um ponto importante é que, diante da complexidade crescente das relações de mercado, tecnologias e sistemas tributários, a relação Fisco-contribuinte ganhou uma conotação tripartite com a crescente importância dos consultores fiscais. Estes são representados por empresas especializadas em consultorias tributárias, escritórios de advocacia e de contabilidade que, além de atuarem com planejamentos tributários agressivos (que representam desafios para os Fiscos de diversos países), ajudam os contribuintes a compreenderem a complexidade da legislação e a cumprirem os processos internos de gestão de risco que estão diretamente ligados com a governança corporativa (OCDE, 2008).

No contexto da conformidade cooperativa, a Administração Tributária espera que, além das informações legalmente obrigadas, os contribuintes divulguem informações em que haja um grau significativo de incerteza ou imprevisibilidade tributária ou em que a Administração Tributária tenha indicado publicamente que o assunto gera preocupação. Já do ponto de vista dos contribuintes a informação voluntária deve ocorrer quando há diferença de interpretação entre eles e a Administração Tributária ou quando esta necessita compreender aspectos importantes para chegar a conclusões corretas (Eberhartinger & Zieser, 2021).

Dessa forma, a conformidade cooperativa está baseada no relacionamento colaborativo, em um ambiente de confiança e cooperação. E para que essa base seja alcançada é necessário que haja esforços tanto do Fisco quanto dos contribuintes (Huiskers-Stoop & Gribnau, 2019). E cabe ao Fisco dar o primeiro passo na busca dessa relação (OCDE, 2013).

De modo geral, para a implantação da conformidade cooperativa não há necessidade de alteração na legislação e destina-se a grupos específicos de contribuintes definidos por critérios objetivos. Seus modelos são firmemente baseados na estratégia geral da Administração Tributária e com grande importância para o engajamento entre servidores públicos e contribuintes (Almeida, 2017).

A implantação do programa de conformidade cooperativa requer como maior desafio as mudanças na cultura e no comportamento das partes envolvidas. Do lado do Fisco, é fundamental que os processos de

trabalho e a atitude estejam alinhados com a nova metodologia e que haja uma abordagem preventiva com foco na resolução de problemas. Quanto ao contribuinte e intermediários fiscais, espera-se uma atenção constante com o alto nível de controle tributário (OCDE, 2013).

Na estratégia da conformidade cooperativa, cada categoria de contribuinte deve ter uma atenção específica e a resposta do Fisco deve ser orientada conforme o comportamento do contribuinte. O comportamento compatível com a legislação requer apoio, já que o de conteúdo não compatível, pode exigir uma ação mais severa. Em resumo, o Fisco deve objetivar a cooperação, quando possível, e utilizar a força da lei (enforcement), se necessário. Essa estratégia é compreendida melhor por meio do modelo de conformidade da Administração Tributária Australiana, conforme exposto na Figura 1.

De acordo com a Figura 1, o contribuinte se comporta de maneiras diferentes (lado esquerdo da Figura). Nesse contexto, para cada comportamento, deve haver uma estratégia de conformidade específica (lado direito da Figura).

Figura 1: Modelo de Conformidade da Administração Tributária Australiana

Taxpayer's behavior	Compliance Strategy	High
Decides not to comply	Use the full force of the law	
Does not want to comply	deter or detect	Level of compliance costs
Tries, but doesn't always manage to comply	Help to comply	
Wants to do the right thing	Simplify	
Apply pressure from below		Low

Nota. adaptada da Australian Taxation Office (2019, on-line).

De tal modo, quando o contribuinte “deseja fazer a coisa certa”, cabe ao Fisco simplificar esse processo. Por outro lado, no topo do triângulo da Figura 1, se o contribuinte decidir não cumprir com sua obrigação tributária, cabe ao Fisco utilizar toda a força da lei.

Existem dois outros pontos que merecem destaques, no modelo: o objetivo de criar pressão para que o máximo de contribuintes atue na base do triângulo; o registro de que o custo de conformidade aumenta quando há mais resistência em se cumprir as obrigações tributárias.

Em pesquisa realizada por Bezerra et al. (2021) constatou-se que após a realização de uma ação de conformidade tributária realizada pela Receita Federal do Brasil, em que o Fisco após detectar irregularidades por parte de alguns contribuintes, em vez de multá-los, inicialmente esclareceu e permitiu a regularização sem adotar medidas de caráter punitivo. Medidas estas que seriam reservadas para os que não buscassem a regularização até o prazo estipulado.

Após essa ação, observou-se nos anos posteriores que os contribuintes aumentaram os valores de seus tributos pagos ou parcelados. Dessa forma, as hipóteses 3 e 4 são:

H3 – A adesão à ação de conformidade tributária do Fisco varia conforme o rendimento tributável do contribuinte.

H4 - A adesão à ação de conformidade tributária do Fisco varia conforme os anos-calendário em análise.

As pesquisas demonstram que a qualidade da relação entre a Administração Tributária e os contribuintes é um fator relevante no cumprimento das obrigações tributárias e que é de suma importância que haja recursos destinados em programas que visam à relação cooperativa entre os envolvidos (Feld & Frey, 2002; Gangl et al., 2019).

Cabe registrar que, no âmbito deste trabalho, as ações de conformidade do Fisco apresentadas são entendidas como de caráter cooperativo, que possuem como diretrizes os programas de Conformidade Cooperativa.

3 Metodologia

3.1 Classificação e foco da pesquisa

Quanto ao objeto, a pesquisa possui caráter exploratório (Collis & Hussey, 2014), em que se fez uso de abordagem quantitativa (Minayo & Sanches, 1993) com foco em averiguar as alterações na arrecadação do imposto em análise, no cumprimento voluntário das obrigações tributárias, bem como analisar a adesão de acordo com porte do contribuinte e os anos-calendários em análise, após a ação de conformidade tributária implantada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) no ano de 2019, que teve como foco elevar o cumprimento voluntário da obrigação tributária, por meio do aumento do poder e, principalmente, da confiança na autoridade tributária. Ou seja, a ação teve como base as três dimensões do Modelo Slippery Slope.

3.2 Base de Dados e População-Alvo

A análise foi realizada utilizando o banco de dados longitudinal da Receita Federal referente à ação de conformidade tributária, realizada em 2019, em um determinado setor econômico no estado do Ceará, contendo um total de 531 contribuintes individuais, referentes a uma população de 630 que fazem parte do setor selecionado. Os dados foram disponibilizados pela Receita Federal, por meio da extração do banco de dados da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF). Os sujeitos desta pesquisa são contribuintes individuais de um setor específico, que em 2019 participaram da ação de conformidade tributária. Este setor da economia possui receita anual de cerca de 330 milhões de reais. Vale ressaltar que, em conformidade

com o Manual Eletrônico de Sigilo Fiscal (e-MSF), aprovado pela Portaria RFB nº 4.820, de 19 de novembro de 2020, o setor mencionado não será divulgado.

3.3 Técnica de Análise dos Dados

Para analisar os dados, utilizou-se inicialmente de estatística descritiva, que fora adotada para explorar o perfil dos contribuintes. Assim, fez-se uso das técnicas de contagem de frequência, média, mediana, erro desvio, intervalo, mínimo, máximo, soma e coeficiente de variância. Adicionalmente, fez-se uso de Teste Friedman, visando averiguar se os rendimentos tributáveis apresentavam diferenças significativas; e o Método Pairwise para realizar uma análise comparativa entre os anos. Essas análises foram realizadas por meio do software SPSS v.28.

A Tabela 1 demonstra a estatística descritiva dos

rendimentos tributáveis destes contribuintes, entre 2015 e 2019, após o prazo concedido pela Receita Federal na ação de conformidade. Originalmente, havia 573 contribuintes na base, porém foi necessário realizar uma limpeza dos dados com a exclusão de 42 contribuintes, sendo 26 por não terem atuado na área em nenhum dos anos analisados e de 16 por apresentarem informações inválidas, resultando em uma base final com 531 contribuintes. Há uma oscilação ano a ano referente a quantidade de contribuintes que realizou a declaração ou foi omissos. Tal oscilação pode ocorrer devido ao contribuinte não ter atuado no setor em determinado ano, ou ter optado por não enviar a declaração.

Tomando como exemplo o ano de 2019, verifica-se na Tabela 1 que a média do rendimento tributável ficou em R\$ 699.418,13. No entanto, tendo em vista que o coeficiente de variação foi superior a 50%, a

Tabela 1: Incerteza na Política Econômica e Investimento Corporativo

		Rendimento tributável 2015	Rendimento tributável 2016	Rendimento tributável 2017	Rendimento tributável 2018	Rendimento tributável 2019
N	Válido	450	468	494	507	477
	Omissos	81	63	37	24	54
	Média	745.252,37	655.800,78	663.784,76	647.308,98	699.418,13
	Mediana	109.475,47	113.143,37	106.852,36	105.871,55	121.208,45
	Erro Desvio	2.072.767,62	1.878.718,84	1.888.482,07	1.861.213,67	1.978.903,05
	Intervalo	18.425.120,14	18.289.256,11	18.640.933,44	17.189.198,53	19.564.934,44
	Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Máximo	18.425.120,14	18.289.256,11	18.640.933,44	17.189.198,53	19.564.934,44
	Soma	335.363.566,41	306.914.767,32	327.909.671,67	328.185.654,25	333.622.446,75
	Coeficiente de Variância	278%	286%	285%	288%	283%
Percentis	25	47.085,35	46.429,09	45.070,46	44.491,62	49.307,36
	50	109.475,47	113.143,37	106.852,36	105.871,55	121.208,45
	75	413.538,15	354.271,87	392.046,92	376.525,99	391.374,70

Nota. Elaborada pelos autores. Valores em reais, a preços de dezembro/2019 – IPCA

média não é uma medida adequada para os dados (Laureano, 2011). Assim, a mediana, que teve o valor de R\$ 121.208,45, torna-se um dado mais pertinente.

O somatório de rendimentos tributáveis, em 2019, de todos os contribuintes da base, foi de R\$ 333.622.446,75. Para se ter um parâmetro do que isso representa, o orçamento inicial, do Estado do Ceará, previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2019 era de R\$ 137.674.391,69 para a Secretaria da Cultura, de R\$ 106.705.408,00 para a Secretaria do Turismo e de R\$ 96.173.251,00 para a Secretaria do Meio Ambiente, perfazendo um total R\$ 340.553.050,69 (Ceará, 2021).

Um valor bem próximo alcançado pelo setor em análise. De um modo geral, a partir do teste de Friedman, nota-se que os rendimentos tributáveis apresentaram diferenças significativas, conforme pode ser visto pela Tabela 2.

No entanto, ao realizar a análise comparativa entre os anos, percebe-se, pela Tabela 3, que não houve diferença significativa entre os anos 2015 e 2017, bem como na relação do ano 2019 com 2018, e 2017. Haja vista que o imposto devido decorre da arrecadação tributária, os resultados apresentados, nas Tabelas 2 e 3, demonstram a importância dos anos-calendário serem analisados tanto no contexto global, quanto individual.

Tabela 2: Teste Friedman

Rendimento Tributável 2015	3,32
Rendimento Tributável 2016	2,53
Rendimento Tributável 2017	3,21
Rendimento Tributável 2018	2,88
Rendimento Tributável 2019	3,06
N	408
Qui-quadrado	63,425
df	4
Significância Sig.	0,000

Os dados foram disponibilizados pela RFB, por meio de extração do banco de dados da DIRPF. A extração foi realizada sobre os anos-calendário entre 2015 e 2019, período trabalhado na ação de conformidade pela Receita Federal. A referida base identifica, de forma individualizada e dentro de cada ano, as seguintes informações do contribuinte: a data de envio da declaração original ou retificada; o rendimento tributável, as deduções, a base de cálculo e o imposto devido (Figura

2). Assim, é possível analisar essas informações antes e após a ação de conformidade. E nesse sentido, os valores foram inflacionados utilizando-se o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para dezembro de 2019.

Figura 2: Variáveis do banco de dados

Variável	Tipo	Descrição
Contribuinte	Nominal	531 contribuintes
Ano-calendário	Ordinal	5 anos
Retificada	Binário	0 - Não; 1 - Sim
Data da entrega da Declaração	Contínua	
Rendimento tributável	Contínua	
Deduções	Contínua	
Base de cálculo	Contínua	
Imposto devido	Contínua	

Tabela 3: Comparações por Método Pairwise

	Estatística de teste	Erro Padrão	Estatística de Teste Padrão	Sig.	Adj. Sig. ^a
Rend. Tributável 2016-Rend. Tributável 2015	0,795	0,111	7,185	0	0
Rend. Tributável 2017-Rend. Tributável 2015	0,114	0,111	1,03	0,303	1
Rend. Tributável 2018-Rend. Tributável 2015	0,439	0,111	3,963	0	0,001
Rend. Tributável 2019-Rend. Tributável 2015	0,263	0,111	2,38	0,017	0,173
Rend. Tributável 2016-Rend. Tributável 2017	-0,681	0,111	-6,155	0	0
Rend. Tributável 2016-Rend. Tributável 2018	-0,357	0,111	-3,221	0,001	0,013
Rend. Tributável 2016-Rend. Tributável 2019	-0,532	0,111	-4,804	0	0
Rend. Tributável 2018-Rend. Tributável 2017	0,325	0,111	2,934	0,003	0,034
Rend. Tributável 2019-Rend. Tributável 2017	0,15	0,111	1,351	0,177	1
Rend. Tributável 2018-Rend. Tributável 2019	-0,175	0,111	-1,583	0,113	1

No segundo momento, para compreender como se deu o comportamento do contribuinte no que diz respeito ao cumprimento voluntário da obrigação tributária e, conseqüentemente, de que modo ocorreu o aumento espontâneo do imposto devido, bem como a fim de verificar o perfil dos contribuintes que retificaram as declarações, foi tomada por base a comparação, dentro de cada ano, do imposto devido antes e após a ação, bem como do tax gap. Ademais, foram realizados os testes de Kolmogorov-Smirnov e de Wilcoxon. Essas análises foram realizadas por meio do software SPSS v.28.

Em seguida, procedeu-se à análise de classes latentes. Com esta, é possível estabelecer o número ideal de classes, por meio de parâmetros objetivos (Magidson & Vermunt, 2002; Lanza et al., 2007; Houghton et al., 2009). Na

presente pesquisa, a aplicação dessa técnica teve como objetivo identificar uma série de subgrupos de indivíduos, mutuamente exclusivos, baseada em um conjunto de variáveis categóricas observadas, conforme a variável latente de interesse. Dessa forma, por meio do software Latent GOLD 5.1, foram gerados modelos com 2, 3, 4, 5 e 6 classes latentes com base nos resultados do log-verossimilhança (Log-likelihood), critério de informação bayesiano (BIC) e coeficiente de determinação (R²).

4 Resultados e Análises

4.1 Imposto Devido Antes e Após a Ação de Conformidade

No que se refere à análise da ação de conformidade, é tomada por base a comparação, dentro de cada ano, do

imposto devido antes e após a ação, bem como do tax gap. Ademais, são realizados os testes de Kolmogorov-Smirnov e de Wilcoxon. Além disso, também é verificado o perfil dos contribuintes que retificaram as declarações. Por meio dessas análises, é possível compreender como se deu o comportamento do contribuinte no que diz respeito ao cumprimento voluntário da obrigação tributária e, por consequência, o aumento espontâneo do imposto devido. Dessa forma, a análise foi realizada comparando as Tabelas 4, 5, 6 e 7, dentro de cada ano.

É importante destacar que, para se ter a real dimensão do que significa o imposto devido antes e após a ação, é necessário que esse valor seja relativizado em relação ao tamanho do tax gap estimado. Segundo Warren (2018), além da importância de se estimar as perdas fiscais, o tax gap tem a capacidade de conectar o desempenho do Fisco com o comportamento do contribuinte. No presente estudo, o tax gap estimado foi realizado, pela Receita Federal, por meio de cruzamento de informações.

Assim, tendo como exemplo o ano-calendário de 2018, da Tabela 5, verifica-se que o tax gap estimado pela RFB, antes da ação de conformidade, era de R\$ 4.433.021,00. Ou seja, em tese, caso todos os contribuintes desse setor estivessem em conformidade com a legislação tributária, a arrecadação tributária seria aumentada nesse valor. No entanto, após a ação de conformidade, o tax gap estimado pela RFB foi reduzido para R\$ 1.728.878,20, o que representa uma redução de 61%.

Dessa forma, em 2015, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 3,45%, o que representa um acréscimo de R\$ 1.261.078,10 (Tabela 4). Esse acréscimo configura uma redução de 13% em relação ao tax gap estimado (Tabela 5).

Em 2016, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 8,38%, o que representa um acréscimo de R\$ 2.586.009,20 (Tabela 4). Esse acréscimo configura uma redução de 33% em relação

Tabela 4: Comparação do Imposto Devido

		Ano-Calendário 2015			
		Antes da ação	Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	450	450		
	Omisso	81	81		
Soma		36.504.284,3	37.765.362,4	1.261.078,1	3,45%
		Ano-Calendário 2016			
		Antes da ação	Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	468	468		
	Omisso	63	63		
Soma		30.872.767,9	33.458.777,1	2.586.009,2	8,38%
		Ano-Calendário 2017			
		Antes da ação	Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	494	494		
	Omisso	37	37		
Soma		31.006.409,1	34.717.941,9	3.711.532,8	11,97%
		Ano-Calendário 2018			
		Antes da ação	Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	507	507		
	Omisso	24	24		
Soma		31.664.435,9	34.935.838,5	3.271.402,6	10,33%
		Ano-Calendário 2018 / 2019			
		Antes da ação – 2018	Após a ação – 2019	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	507	477		
	Omisso	24	54		
Soma		31.664.435,9	37.376.006,1	5.711.570,3	18,04%

ao tax gap estimado (Tabela 5). Desse modo, percebe-se que houve neste ano, por parte dos contribuintes, uma adesão maior à autorregularização do que em 2015. Em 2017, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 11,97%, o que representa um acréscimo de R\$ 3.711.532,80 (Tabela 4). Esse acréscimo configura uma redução de 58% em relação ao tax gap estimado (Tabela 5). Desse modo, percebe-se que houve neste ano, por parte dos contribuintes, uma adesão maior a autorregularização do que em 2015 e 2016.

Em 2018, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 10,33%, o que representa um acréscimo de R\$ 3.271.402,60 (Tabela 4). Esse acréscimo configura uma redução de 61% em relação ao tax gap estimado (Tabela 5). Embora o aumento absoluto tenha sido menor do que o ano de 2017, percebe-se que houve neste ano, por parte dos contribuintes, uma adesão maior a autorregularização

do que em 2015, 2016 e 2017, tendo em vista uma redução maior no tax gap. Em relação a 2019, não existe a imposto devido antes, pois os contribuintes enviaram suas declarações após a ação de conformidade. Dessa forma, foi utilizado, como parâmetro, o imposto devido de 2018 antes da ação. Sendo apresentado um aumento de 18,04%, o que representa um acréscimo de R\$ 5.711.570,3 (Tabela 4). Destaca-se que, em 2019, foi o ano que ocorreu a ação de conformidade e que este ano apresentou o imposto devido de R\$ 37.376.006,10, o maior entre os demais analisados (Tabela 4).

Assim, conforme constam nas Tabelas 4 e 5, com seus respectivos esclarecimentos, a H1é confirmada, ou seja, verifica-se que a ação de conformidade tributária do Fisco reduz o tax gap e aumenta o imposto devido. Ainda, conforme constam nas Tabelas 4 e 5, percebe-se que, em termos de valores, a adesão sobre a autorregularização foi aumentando entre os anos de

Tabela 5: Comparação do tax gap estimado

		Ano-Calendário 2015			
		GAP Estimado – Antes da ação	GAP Estimado – Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	450	450		
	Omisso	81	81		
Soma		8.761.028,3	7.622.094,5	-1.138.933,8	-13,00%
		Ano-Calendário 2016			
		GAP Estimado – Antes da ação	GAP Estimado – Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	468	468		
	Omisso	63	63		
Soma		6.174.553,6	4.136.950,9	-2.037.602,7	-33,00%
		Ano-Calendário 2017			
		GAP Estimado – Antes da ação	GAP Estimado – Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	494	494		
	Omisso	37	37		
Soma		5.271.089,7	2.213.857,6	-3.057.232,1	-58,00%
		Ano-Calendário 2018			
		GAP Estimado – Antes da ação	GAP Estimado – Após a ação	Diferença absoluta	Diferença percentual
N	Válido	507	507		
	Omisso	24	24		
Soma		4.433.021,0	1.728.878,2	-2.704.142,8	-61,00%
		Ano-Calendário 2019			
		GAP Estimado – Após a ação			
N	Válido	477			
	Omisso	54			
Soma		4.485.120,8			

2015 e 2019. Assim, H4 é confirmada, ou seja, verifica-se que a adesão à ação de conformidade tributária do Fisco varia conforme os anos-calendário em análise.

Embora não seja possível afirmar, com certeza, o motivo desse aumento, é crível acreditar que parte desse fato se deve à decadência tributária. Conforme Ibrahim (2011), a decadência é o instituto jurídico que extingue o direito pelo decurso do lapso temporal. No Brasil, normalmente, o Fisco possui 5 anos para efetivar o lançamento do crédito tributário (Carvalho, 2017). Assim, quanto mais próximo o tributo estava da decadência, menor foi a adesão à autorregularização. Tal análise, vai ao encontro da teoria de Allingham e Sandmo (1972), a qual afirma que a decisão do contribuinte é racional.

Dessa forma, percebe-se que, após a ação de conformidade, houve um acréscimo no imposto devido de R\$ 10.830.022,70, entre os anos de 2015 e 2018. Além disso, no ano de 2019, houve um acréscimo estimado em R\$ 5.711.570,30, o que totaliza o montante de R\$ 16.541.593,00 (Tabela 4). Para se ter um parâmetro do que isso representa, o orçamento inicial, do Município de Fortaleza, previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2019 para a Secretaria Municipal do Turismo de Fortaleza foi de R\$ 17.047.001,00 (Fortaleza, 2021 online). Um valor bem próximo do alcançado com a ação de conformidade tributária.

Nesse contexto, registra-se que o crescimento no imposto devido é resultado do aumento do cumprimento voluntário da obrigação tributária por parte dos contribuintes, sendo esse um dos maiores objetivos das ações de conformidade tributária, conforme dispõem Gribnau (2015) e Szudoczky e Majdanska (2017).

De início, constata-se que o imposto devido antes e após a ação de conformidade, entre os anos de 2015 e 2019, formam uma distribuição não normal, tendo em vista que o nível de significância foi menor do que 0,05 em todas as variáveis (Tabela 6).

Além disso, verifica-se, pelo teste de Wilcoxon, que as variáveis analisadas antes e após a ação de conformidade tributária do fisco, entre os anos-calendário 2015 e 2019, possuem diferença estatisticamente significativa, tendo em vista que nível de significância foi menor do que 0,05 (Tabela 7).

Tabela 6: Teste de Kolmogorov-Smirnov

	Estatística	gl	Sig.
Imposto Devido 2015 – Antes da ação	0,375	408	0,000
Imposto Devido 2015 – Após a ação	0,371	408	0,000
Imposto Devido 2016 – Antes da ação	0,378	408	0,000
Imposto Devido 2016 – Após a ação	0,372	408	0,000
Imposto Devido 2017 – Antes da ação	0,381	408	0,000
Imposto Devido 2017 – Após a ação	0,370	408	0,000
Imposto Devido 2018 – Antes da ação	0,376	408	0,000
Imposto Devido 2018 – Após a ação	0,368	408	0,000
Imposto Devido 2019 – Após a ação	0,372	408	0,000

Assim, como mostrado nas Tabelas 6 e 7, a H2 é confirmada, ou seja, verifica-se que o Imposto Devido antes e depois da ação de conformidade tributária das Autoridades Fiscais apresenta uma diferença estatisticamente significativa. No geral, essas descobertas enfatizam a importância das ações de conformidade tributária na promoção da conformidade voluntária, na redução da diferença tributária e no fortalecimento da confiança entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Ao compreender os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes e implementar estratégias de conformidade direcionadas, as autoridades fiscais podem promover uma cultura de conformidade e melhorar a eficácia geral do sistema tributário.

4.2 Classes Latentes

A análise de classes latentes tem como objetivo identificar uma série de subgrupos de indivíduos, mutuamente exclusivos, baseada em um conjunto de variáveis categóricas observadas, conforme a variável latente de interesse.

Na Tabela 8, com base no rendimento tributável dos contribuintes, em relação aos anos entre 2015 e 2019, são apresentados os valores de mensuração dos modelos. Foram gerados modelos com 2, 3, 4, 5 e 6 classes latentes com referência nos resultados do log-verossimilhança (Log-likelihood), critério de informação bayesiano (BIC) e coeficiente de determinação (R²).

Tabela 7: Teste de Wilcoxon

	Imposto Devido 2015-Antes – Imposto Devido 2015-Depois	Imposto Devido 2016-Antes – Imposto Devido 2016-Depois	Imposto Devido 2017-Antes – Imposto Devido 2017-Depois	Imposto Devido 2018-Antes – Imposto Devido 2018-Depois	Imposto Devido 2018-Antes – Imposto Devido 2019-Depois
Z	-5,892	-6,167	-8,595	-7,627	-6,255
Significância Sig. (2 extremidades)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Tabela 8: Medidas de Ajuste dos Modelos

Nº Cluster	Npar	Log-likelihood (LL)	BIC (baseado no LL)	R²
2	9	-44292,7177	88642,5777	0,9758
3	20	-42981,8645	85308,3963	0,9738
4	35	-41865,5555	839653,3308	0,9425
5	54	-41830,999	84004,8515	0,9216
6	77	-41810,5359	84109,9555	0,9114

Atentando para o exposto por Haughton et al. (2009), de que após a geração dos modelos, deve-se selecionar o modelo que apresentar melhor ajuste, conforme o critério adotado na pesquisa; e observando ao fato de que, quanto maior o valor de R² e, quanto menor o valor de BIC, melhor é ajuste do modelo, optou-se pelo modelo do grupo 3, que possui o segundo maior R² e o terceiro menor BIC. Os grupos 2 e 4 foram excluídos por possuírem os maiores valores de BIC. Quanto aos grupos 5 e 6, foram excluídos por possuírem os menores valores de R². Conforme verifica-se na Tabela 9, o grupo 3 possui três classes, sendo a primeira com 58,24% dos contribuintes, seguida da segunda com 30,99% e da terceira com 10,77%.

Tabela 9: Tamanho das Classes Latentes

Nº Grupo	Tamanho 1	Tamanho 2	Tamanho 3	Tamanho 4	Tamanho 5	Tamanho 6
2	0,2019	0,7981				
3	0,5824	0,3099	0,1077			
4	0,555	0,241	0,1259	0,077		
5	0,5455	0,0733	0,0774	0,2451	0,0588	
6	0,5447	0,1315	0,1099	0,1254	0,0111	0,0773

Com base no rendimento tributável dos contribuintes, em relação aos anos entre 2015 e 2019, tem-se as seguintes médias conforme a Tabela 10. Dessa forma, percebe-se que a primeira classe possui média dos rendimentos tributáveis de R\$ 53.959,40, a segunda de R\$ 334.797,90 e a terceira de R\$ 3.954.868,00.

Tabela 10: Classe do Rendimento Tributável Médio

	Classe1	Classe2	Classe3
Tamanho	0,5824	0,3099	0,1077
Rendimento Tributável			
Média	53.959,40	334.797,90	3.954.868,00

Na Tabela 11, tem-se a relação do número de retificadas, por classe, entre os anos de 2015 e 2018. Em relação a 2019, não existe a retificada antes, pois os contribuintes enviaram suas declarações após a ação de conformidade. Isso justifica a diferença percentual

existente entre a Tabela 10 e 11, referente à participação dos contribuintes em cada classe. De acordo com a Tabela 11, percebe-se que, entre os anos 2015 e 2018, 17,17% das declarações foram retificadas após a ação de conformidade. Proporcionalmente, as classes 1, 2 e 3 tiveram, respectivamente, participação de retificada bem semelhantes, 17,07%, 16,40%, 19,08%.

Tabela 11: Retificada por Classe (2015 – 2018)

		Grupo 3				
			Classe 1	Classe 2	Classe 3	Total
Retificada	Não	Contagem	816	525	246	1587
		% do Total	42,59%	27,40%	12,84%	82,83%
	Sim	Contagem	168	103	58	329
		% do Total	8,77%	5,38%	3,03%	17,17%
	Sim	% Dentro da Classe	17,07%	16,40%	19,08%	17,17%
	Total	Contagem	984	628	304	1916
		% do Total	51,36%	32,78%	15,87%	100,00%

Assim, como mostrado na Tabela 11, a H3 é refutada, ou seja, verifica-se que a adesão à ação de conformidade tributária das Autoridades Fiscais não varia de acordo com a renda tributável do contribuinte. Essa falta de variação sugere que fatores diferentes da renda tributável podem ser mais influentes na determinação das decisões dos contribuintes de aderirem à ação de conformidade.

Consequentemente, essa percepção destaca a natureza complexa do comportamento dos contribuintes e enfatiza a necessidade de abranger um espectro mais amplo de fatores ao avaliar a eficácia das ações de conformidade.

5 Conclusão

Os resultados possibilitaram identificar que, após a ação de conformidade, houve um acréscimo no imposto devido de R\$ 16.541.593,00, entre os anos de 2015 e 2019. Para se ter um parâmetro do que isso representa, o orçamento inicial, do Município de Fortaleza, previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2019, para a Secretaria Municipal do Turismo de Fortaleza, foi de R\$ 17.047.001,00 (Fortaleza, 2021). Um valor bem próximo do alcançado com a referida ação. Além disso, pelo teste de Wilcoxon, verificou-se que, em todos os anos analisados, houve diferença estatisticamente significativa entre o imposto devido antes e após a ação de conformidade.

Em relação à adesão sobre a autorregularização, em termo de valores, verificou-se que foi aumentando entre os anos de 2015 e 2018. Embora não seja possível afirmar, com certeza, o motivo desse aumento entre os anos, é crível acreditar que parte desse fato

se deve à decadência tributária. Tal análise, vai ao encontro da teoria de Allingham e Sandmo (1972), a qual afirma que a decisão do contribuinte é racional. Além disso, conforme a análise de classe latente, dividida em três grupos, com base no rendimento tributável, verificou-se que a participação de adesão a autorregularização foi bem semelhante entre os grupos, o que demonstra que a adesão não variou conforme o grupo baseado rendimento tributável do contribuinte.

Ademais, sobre o desempenho do Fisco na ação de conformidade, o melhor resultado é medido pela redução do tax gap. Dessa forma, verificou-se que, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, houve uma redução significativa do tax gap de 13%, 33%, 58% e 61% respectivamente.

Nesse contexto, registra-se que o crescimento no imposto devido é resultado do aumento do cumprimento voluntário da obrigação tributária por parte dos contribuintes, sendo esse um dos maiores objetivos das ações de conformidade tributária, conforme dispõem Gribnau (2015) e Szudoczky e Majdanska (2017).

Também é observado que o aumento da conformidade voluntária com a obrigação tributária é resultado da ação de conformidade fiscal que buscou aumentar o poder da autoridade tributária, bem como aumentar a confiança na autoridade tributária.

Para aumentar o poder da autoridade tributária, a ação demonstrou aos contribuintes que havia identificado possíveis ilegalidades no setor. Além disso, para aumentar a confiança na autoridade tributária, a ação teve os seguintes objetivos: elevar a moral tributária, tanto para o Tesouro quanto para os contribuintes; promover a educação fiscal; reduzir litígios; demonstrar, com transparência, o desempenho da Receita Federal. Esses resultados confirmam os estudos apresentados por Kirchler; Hoelzl; Wahl, 2008, Wahl; Kastlunger; Kirchler, 2010, Kogler et al, 2013, Da Silva; Guerreiro; Flores, 2019, Batrancea et al, 2022.

Diante do exposto, verificou-se que a ação de conformidade fiscal apresentou um retorno positivo para as Autoridades Fiscais, com a redução da lacuna tributária e o aumento do valor devido em impostos. Além disso, a ação também trouxe vantagens para os contribuintes, uma vez que, quando há uma regularização espontânea, há menos possibilidade de enfrentar um procedimento fiscal, bem como uma redução nos custos administrativos e na quantidade de litígios.

Assim, é digno de nota que esta pesquisa apresentou, além das contribuições práticas para o aprimoramento de futuras ações de conformidade fiscal que possam ser implementadas em nível federal, uma contribuição teórica para o Modelo Slippery Slope, uma vez que a ação foi orientada por suas três dimensões. Ou seja,

houve uma maior conformidade voluntária com a obrigação tributária após uma ação de conformidade que foi orientada pelo aumento do poder e, principalmente, da confiança na autoridade tributária.

Portanto, essa contribuição teórica destaca a importância do Modelo Slippery Slope na compreensão do comportamento do contribuinte e no desenvolvimento de estratégias de conformidade tributária mais eficazes. Ao reconhecer o papel crucial do poder e da confiança na autoridade tributária, é possível adotar abordagens mais informadas e direcionadas para incentivar a conformidade voluntária com as obrigações fiscais e fortalecer o sistema tributário como um todo.

Este estudo apresenta como limitação o fato de ter sido realizado com base em apenas uma ação de conformidade fiscal realizada pela Receita Federal e em apenas um setor econômico específico do Estado do Ceará. Portanto, sugere-se que pesquisas futuras sejam realizadas em outros setores da economia, bem como com base em ações de conformidade realizadas por outras Autoridades Fiscais, sejam elas Estaduais, Distritais ou Municipais.

Referências

- Alink, M., & Van Kommer, V. (2011). Manual de administración tributaria (CIAT, IBFD, Amsterdam). Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Incometax evasion: a theoretical perspective. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Almeida, C. O. F. (2017). Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *RDTI Atual*, (2), 65-89. <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdti-a-n2-4>
- Alm, J., & Soled, J. A. (2017). W(h)ither the Tax Gap. *Wash. L. Rev.*, 92, 521. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2978215>.
- Amaral, G. L., Olenike, J. E., Do Amaral, L. M. F., & Yazbek, C. L. (2013). Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Recuperado de <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil/>
- Australian Taxation Office. (2019). Compliance Model. Recuperado de <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model/>
- Batrancea, L. M., Kudła, J., Błaszczak, B., & Kopyt, M. (2022). Differences in tax evasion attitudes between students and

- entrepreneurs under the slippery slope framework. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 200, 464-482. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.06.017>
- Bezerra, T. V. S., Dos Santos, D. B., Cabral, J. E. O., Nogueira, E. S. (2021, outubro). Ação de Conformidade como uma Inovação na Administração Pública Brasileira. In: Anuais do IX Simpósio Internacional de Gestão, Projetos, Inovação e Sustentabilidade (IX SINGEP), São Paulo/SP, Brasil.
- Budak, T. (2012). Power and trust as determinants of voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework from Turkey. *African Journal of Business Management*, 6(4), 1499-1505. <https://doi.org/10.5897/AJBM11.2157>
- Bradford, B., Huq, A., Jackson, J., & Roberts, B. (2014). What price fairness when security is at stake? Police legitimacy in South Africa. *Regulation & governance*, 8(2), 246-268. <https://doi.org/10.1111/rego.12012>
- Carvalho, P. B. (2017). Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva.
- Castelfranchi, C., & Falcone, R. (2010). Trust theory: A socio-cognitive and computational model. John Wiley & Sons. <https://doi.org/10.1002/9780470519851>
- Castro, L., & Scartascini, C. (2015). Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 116, 65-82. DOI: 10.1016/j.jebo.2015.04.002
- Ceará. (2021, 27 de outubro). Portal Ceará Transparente. Recuperado de https://cearatransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/despesas/despesas-do-poder-executivo?stats_month_end=12&stats_month_start=1&stats_year=2019&utf8=%E2%9C%93&locale=pt-BR&__=__.
- Collis, J., & Hussey, R. (2014). *Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students*. (4^o ed.) UK. Palgrave Macmillan Higher Education.
- Cremades, L., Isaác, U., Arias, G., & Vargas, E. D. (2015). Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia (Issue March). https://cds.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf
- Da Silva, F. P., Guerreiro, R., & Flores, E. (2019). Voluntary versus enforced tax compliance: the slippery slope framework in the Brazilian context. *International Review of Economics*, 66(2), 147-180. DOI: 10.1007/s12232-019-00321-0
- Eberhartinger, E., & Zieser, M. (2021). The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1), 125-178. <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>
- Economics of Governance, 3(2), 87-99. <https://doi.org/10.1007/s101010100032>
- Feld, L.P., & Frey, B.S. (2002). Trust breed trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87-99.
- Fontes, D. B. (2020). Abordagem comportamental no compliance tributário. In Anais 19 Prêmio de criatividade e inovação da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF. Fortaleza. (2021, 10 de novembro). Portal da Transparência de Fortaleza. Recuperado de https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/LIVRO_LOA_2019_FINAL.pdf.
- Franzoni, L. A. (1998). Tax evasion and tax compliance. Recuperado de <http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>
- Gangl, K., Muehlbacher, S., de Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., & Kirchler, E. (2013). "How can I help you?" Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 487-510. <https://doi.org/10.1628/001522113X675683>
- Gangl, K., Hofmann, E., & Kirchler, E. (2015). Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New ideas in psychology*, 37, 13-23. <https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2014.12.001>
- Gangl, K., Hartl, B., Hofmann, E., & Kirchler, E. (2019). The relationship between Austrian tax auditors and self-employed taxpayers: Evidence from a qualitative study. *Frontiers in Psychology*, 10, 1034. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.01034>
- Gribnau, Hans, Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues (January 21, 2015). in R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2608841>
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*, 34, 169-180. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.09.010>
- Haughton, D., Legrand, P., & Woolford, S. (2009). Review of three latent class cluster analysis packages: Latent Gold, poLCA, and MCLUST. *The American Statistician*, 63(1), 81-91. <https://doi.org/10.1198/tast.2009.0016>
- Huiskers-Stoop, E., & Gribnau, H. (2019). Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model.

- Journal of Tax Administration, 5, 1. Recuperado de <http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/219>
- Ibrahim, F. Z. (2011). Curso de direito previdenciário. Niterói-RJ. Impetus.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30(3), 405-418. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2008.10.004>
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331-346. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2010.01.002>
- Lanza, S. T., Collins, L. M., Lemmon, D. R., & Schafer, J. L. (2007). PROC LCA: A SAS procedure for latent class analysis. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 14(4), 671-694. <https://doi.org/10.1080/10705510701575602>
- Laureano, R.M.S. (2011). *Testes de hipóteses com o SPSS: o meu manual de consulta rápida*. Lisboa. Edições Sílabo.
- Lemoine, J., & Roland-Lévy, C. (2012). *From the slippery slope framework to responsive regulation. Creating communities: local, national and global*, London: CICE, 727-739.
- Lozza, E., Kastlunger, B., Tagliabue, S., & Kirchler, E. (2013). The relationship between political ideology and attitudes toward tax compliance: The case of Italian taxpayers. *Journal of Social and Political Psychology*, 1(1), 51-73. <https://doi.org/10.5964/jspp.v1i1.108>
- Machado, H. B. (2010). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo – SP: Malheiros.
- Magidson, J., & Vermunt, J. (2002). Latent class models for clustering: A comparison with K-means. *Canadian journal of marketing research*, 20(1), 36-43.
- Minayo, M. C. D. S., & Sanches, O. (1993). Quantitativo-qualitativo: oposição ou complementaridade?. *Cadernos de saúde pública*, 9(3), 237-248. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X1993000300002>
- Muehlbacher, S., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H. (2011). Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” framework. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 89-97. <https://doi.org/10.1007/s10657-011-9236-9>
- OCDE. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris. OECD Publishing. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
- OCDE. (2010). *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, Centre for Tax Policy and Administration. Paris. OECD Publishing. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/45045662.pdf>
- OCDE. (2013). *Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris. OECD Publishing. Recuperado de <https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>
- Owens, J. (2012). Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed. *Bulletin for international taxation*, 516-518. Recuperado de <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/bifd091206.pdf>
- Raven, B. H., Schwarzwald, J., & Koslowsky, M. (1998). Conceptualizing and measuring a power/interaction model of interpersonal influence 1. *Journal of applied social psychology*, 28(4), 307-332. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.1998.tb01708.x>
- RFB. (2020, 30 de setembro). Portaria RFB nº 4820, de 19 de novembro de 2020. Aprova o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (e-MSF). Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>
- Russo, R. (2019). Risk management, internal control and cooperative compliance in taxation. In *The Future of Risk Management, Volume I* (pp. 329-350). Palgrave Macmillan, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-14548-4_14
- Simone, L., Sansing, R. C., & Seidman, J. K. (2013). When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial?. *The Accounting Review*, 88(6), 1971-1991. <https://doi.org/10.2308/accr-50525>
- Solichin, M. R., & Astuti, S. (2021). Tax Payment Intention using Theory of Planned Behavior Approach. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 10(1), 11-19. <https://doi.org/10.32639/jiak.v10i1.723>
- Szudoczky, R., & Majdanska, A. (2017). Designing co-operative compliance programmes: lessons from the EU State aid rules for tax administrations. *British Tax Review*, (2), 204-229. Recuperado de <https://link.library.ibfd.org/portal/Designing-co->

- operative-compliance-programmes-/uE9dW5rZ-DI/
- Turner, J. C. (2005). Explaining the nature of power: A three-process theory. *European journal of social psychology*, 35(1), 1-22. <https://doi.org/10.1002/ejsp.244>
- Tyler, Tom R. (2006). *Why people obey the law*. Princeton - Nova Jérsei. Princeton university press. <https://doi.org/10.1515/9781400828609>
- Ventry Jr, D. J. (2008). Cooperative Tax Regulation, 41 *Conn. L. Rev*, 431, 461-62. Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/302394401.pdf>
- Viol, A. L. (2015). A administração tributária moderna e a maximização do cumprimento tributário: algumas reflexões sobre o caso brasileiro. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, 1(2), 50-82. Recuperado de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal/2015-revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal-1.pdf>
- Wahl, Ingrid; Kastlunger, Barbara; Kirchler, Erich. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “Slippery Slope Framework”. *Law & Policy*, 32(4),383-406. DOI:10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x
- Warren, N. (2018). Estimating tax gag is everything to an informed response to the digital era. *eJTR*, 16, 536. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3200838>