

DA PUNIÇÃO AO DIÁLOGO: INOVAÇÃO IMPULSIONANDO A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA EM ALAGOAS

FROM PUNISHMENT TO DIALOGUE: INNOVATION DRIVING TAX COMPLIANCE IN ALAGOAS

Malta, Marcelo Tenório¹

RESUMO

Este artigo analisa os resultados do programa Contribuinte Arretado, implementado pela SEFAZ Alagoas em 2018, para aprimorar a conformidade tributária. O programa utiliza uma abordagem baseada na pirâmide invertida de *tax compliance*, priorizando o diálogo, a simplificação tributária e a autorregulação, antes da adoção de medidas punitivas. Por meio de análise quantitativa com a técnica *diff-in-diff*, foram comparados os dados de arrecadação e emissão de autos de infração dos períodos pré (2014-2018) e pós-implementação (2019-2023). Os resultados indicaram um aumento médio de R\$ 1,45 bilhão na arrecadação anual, além de uma melhora significativa na posição de Alagoas em relação aos outros estados do Nordeste. Foram testadas duas hipóteses relativas às práticas de *tax compliance* tendo como resultado o suporte à promoção do aumento do cumprimento voluntário das obrigações, sendo necessária a continuidade das ações punitivas para contribuintes que descumprem de forma contumaz as regras tributárias. Os resultados indicam que o programa contribuiu para fortalecer a confiança entre o fisco e os contribuintes, gerando externalidades positivas para a sociedade, ao mesmo tempo, em que destaca a importância de estratégias equilibradas entre medidas educativas e coercitivas.

Palavras-chave: Autorregularização; *Tax Compliance*; Administração Tributária.

ABSTRACT

This article analyzes the outcomes of the Contribuinte Arretado program, implemented by SEFAZ Alagoas in 2018, aimed at improving tax compliance. The program adopts an approach based on the inverted tax compliance pyramid, prioritizing dialogue, tax simplification, and self-regulation before resorting to punitive measures. Through quantitative analysis using the diff-in-diff technique, data on revenue collection and infraction notices were compared for the pre-implementation period (2014–2018) and the post-implementation period (2019–2023). The results showed an average annual revenue increase of R\$ 1.45 billion, along with a significant improvement in Alagoas' position compared to other states in the Northeast region. Two hypotheses related to tax compliance practices were evaluated, supporting the promotion of increased voluntary compliance with the necessary continuation of punitive actions for taxpayers who consistently violate tax regulations. The findings indicate that the program helped strengthen trust between the tax authority and taxpayers, generating positive externalities for society, while emphasizing the importance of balanced strategies between educational and coercive measures.

Keywords: Self-Regulation; *Tax Compliance*; Tax Administration.

¹ Mestre em Administração com ênfase em Estratégia e Governança Pública pela FUCAPE e especialista em Engenharia de Software pelo CESMAC e MBA em Gestão Pública Fazendária, com ênfase em Ciência de Dados pela FGV. Certificado ITIL Expert, COBIT 5 e CPRE - IREB. Atualmente é auditor de Finanças e Controle de Arrecadação do Estado de Alagoas, atuando como CIO da Secretaria de Estado da Fazenda. E-mail: marcelomalta@sefaz.al.gov.br. <https://orcid.org/0000-0001-7699-2868>

INTRODUÇÃO

Um ponto fundamental a ser considerado, quando falamos de Estado, em seu sentido mais amplo, é a questão da impossibilidade de separação deste de sua sociedade. Enquanto ao Estado compete legislar e cobrar tributos, à população compete a cobrança da efetiva utilização destes tributos na construção de bens e serviços (Brasil, 1995).

Nas últimas décadas, as exigências sociais têm exercido cada vez mais pressão sobre os orçamentos públicos (Bresser-Pereira, 1996), fazendo com que as administrações tributárias precisem se reinventar quando a suas práticas de cobrança de tributos. Um dos principais desafios de toda a administração tributária é o combate à evasão fiscal (Nascimento et al, 2024). A literatura tem diversas explicações para incorrência da evasão merecendo destaque: a complexidade tributária (Dos Santos; De Carvalho; De Ávila, 2019); a percepção da injustiça fiscal (Grzybovski, 2006); e a percepção de corrupção e má gestão dos recursos públicos (Dos Santos; De Carvalho; De Ávila, 2019).

Até o ano de 2018, a SEFAZ/AL atuava com a sistemática de cobrança de tributos através da emissão de autos de infração para cada falta realizada pelo contribuinte, sendo esta a principal forma de interação com o contribuinte. Essa prática estava alinhada com o conceito de Pirâmide Regulatória (Braithwaite ,2003), com foco nos níveis intermediário e superior da pirâmide. Por mais que fossem emitidos autos de infração, o que se verificava na prática era que estes não surtiam efeito imediato na arrecadação do Estado, pois implicavam em cobranças administrativas e judiciais que, não raramente, ultrapassavam 10 anos. Alguma mudança precisava ser realizada para dar maior eficácia ao processo de cobrança dos tributos, ao mesmo tempo, em que melhorasse a relação fisco-contribuinte, diminuindo a impressão de injustiça na cobrança dos tributos.

Diante deste cenário, o Estado de Alagoas implementou, em dezembro de 2018, um programa de conformidade tributária denominado de Contribuinte Arretado. Esse programa foi implementado como uma forma de melhorar a relação fisco-contribuinte. Além disso, tinha como meta a diminuição da distância existente entre os auditores e os contribuintes; a melhoria da relação entre a ocorrência do fato gerador e o recebimento dos valores devidos; a diminuição dos custos indiretos relativos à regularização fiscal e o aumento real da arrecadação de tributos.

Passados 5 anos da implementação do Contribuinte Arretado, os frutos da implementação das práticas de *tax compliance* produziram resultados na arrecadação do Estado. Além disso, a nova postura do fisco gerou maior confiança por parte dos contribuintes, que passam a ter o auditor fiscal como um parceiro para o cumprimento de suas obrigações, gerando externalidades positivas para toda a sociedade.

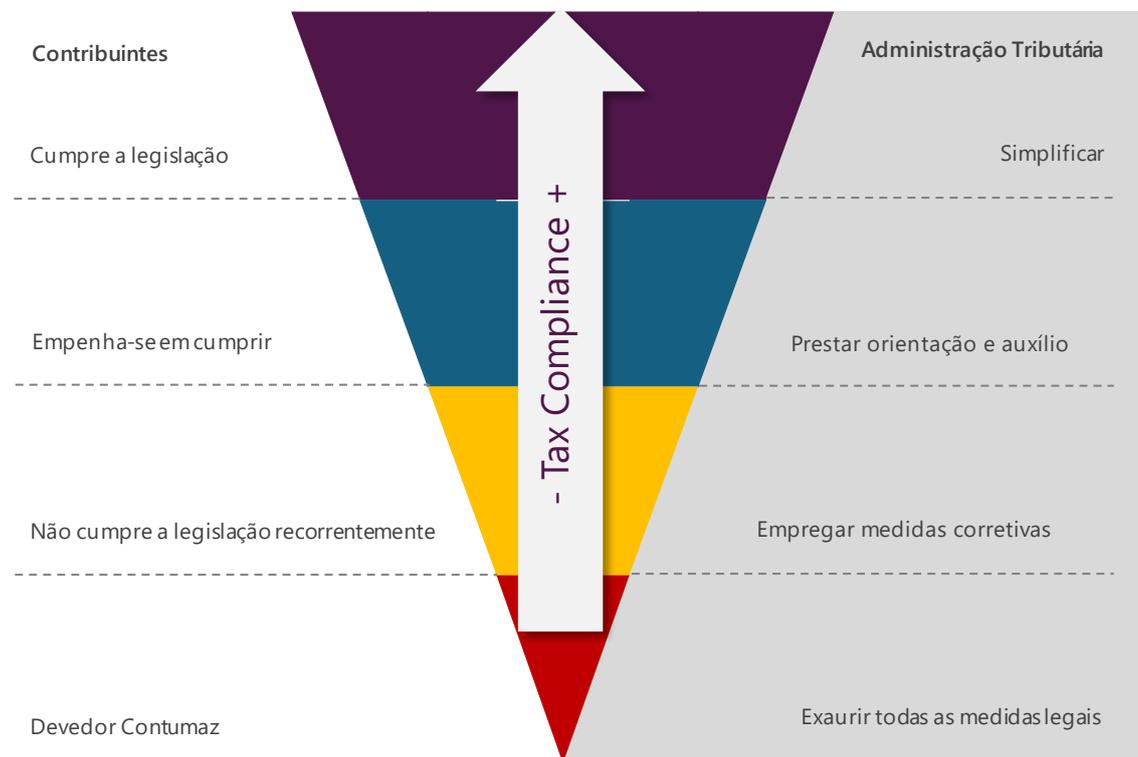
1. FUNDAMENTAÇÃO

1.1 Conformidade Tributária.

Embora não possa ser atribuído a um único autor, a ideia do *tax compliance* surge por volta da década de 70, tendo Allingham e Sandmo (1972) como principais defensores da necessidade de desenvolver a ideia de cumprimento voluntário das obrigações tributárias junto aos contribuintes. Posteriormente, Braithwaite (2003) e Braithwaite (2011) propuseram o conceito da Pirâmide Regulatória. Esse conceito teve respaldo nos estudos sobre regulação responsável (Ayres; Braithwaite, 1992), consistindo em uma gradação no tratamento dos contribuintes. Na base da pirâmide, estariam as ações voltadas à assistência aos contribuintes e a simplificação do sistema tributário. Nos níveis intermediários, ocorrem as auditorias, fiscalizações e multas administrativas moderadas. No topo da pirâmide estão os processos judiciais e as penalidades mais severas contra fraudes e devedores contumazes (Braithwaite; Braithwaite, 2001). Esse foi o conceito utilizado pelo fisco alagoano até a edição do programa Contribuinte Arretado.

Para mudar a perspectiva dominante, a SEFAZ Alagoas fez a opção de utilização da pirâmide invertida (Braithwaite, 2002), que parte do princípio de que a maioria dos contribuintes tem o interesse de cumprir, de forma regular, com suas obrigações tributárias. Deste modo, o programa Contribuinte Arretado adota a filosofia de tentar, através do diálogo e da participação dos contribuintes, realizar o processo de autorregulização antes da adoção de ações que importem em processos administrativos ou judiciais. A Figura 1 apresenta a representação deste princípio.

Figura 1. Pirâmide invertida utilizada no programa contribuinte arretado.



Fonte: Contribuinte Arretado, tendo por base os trabalhos de Braithwaite(2002).

A utilização da pirâmide invertida levou a proposição das seguintes hipóteses:

H1: A adoção das práticas de *tax compliance* está positivamente associada ao aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, resultando no aumento da arrecadação.

H2: A adoção de práticas de *tax compliance*, por melhorar a relação fisco-contribuinte, está positivamente associada a diminuição do número de autos de infração emitidos.

2. METODOLOGIA

Para verificação das hipóteses, foi realizada uma pesquisa quantitativa, transversal, usando dados secundários colhidos da base de dados da SEFAZ Alagoas e dos dados disponíveis no site tesouro transparente², mantido pelo Governo Federal.

² <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/estatisticas-fiscais-de-programas-de-ajuste-fiscal-paf>

Os dados da arrecadação própria foram obtidos através da pesquisa direta nas bases de arrecadação da SEFAZ. Foram coletados os dados gerais de arrecadação realizada entre os anos de 2014 e 2023, corrigidos pela inflação do período. Estas informações são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1. Arrecadação própria, corrigida pela inflação, entre os anos de 2014 e 2023.

Ano	Valor Original em Bilhões	IPCA Acumulado (%)	Valor Corrigido em Bilhões
2014	3,49	60,12%	5,59
2015	3,77	48,12%	5,58
2016	4,37	35,00%	5,9
2017	4,54	30,00%	5,9
2018	4,99	25,00%	6,2
2019	5,28	20,00%	6,3
2020	5,48	15,00%	6,3
2021	6,69	10,00%	7,4
2022	7,40	5,00%	7,8
2023	8,57	0,00%	8,6

Fonte: Bando de dados da SEFAZ.

Os dados foram agrupados em dois segmentos, sendo analisadas as informações anteriores a 2019 e posteriores a 2019, já que esse foi o ano de efetivo início das atividades do programa Contribuinte Arretado. A análise dos dados foi realizada utilizando a técnica diff-in-diff (Ashenfelter; Card, 1985), sendo aplicada uma regressão linear para aferição da relevância estatística.

Para comparação e certificar que houve melhora no processo arrecadação dos tributos estaduais, foi realizada uma pesquisa da arrecadação dos 9 Estados da Região Nordeste, utilizando os dados disponíveis no portal do tesouro transparente (Secretaria Do Tesouro Nacional), conforme Tabela 2, sendo realizada a análise da variação percentual média entre os períodos anteriores e posteriores a 2019.

Tabela 2. Arrecadação própria dos Estados da Região Nordeste entre os anos de 2016 e 2022.

ESTADO	ANO						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
MA	R\$ 6.370.775.559,00	R\$ 6.870.823.863,00	R\$ 7.357.374.308,00	R\$ 8.325.159.560,00	R\$ 8.576.095.793,00	R\$ 10.268.197.517,00	R\$ 11.984.092.243,00
PI	R\$ 3.732.283.227,00	R\$ 4.179.189.721,00	R\$ 4.852.724.575,00	R\$ 5.038.863.672,00	R\$ 5.183.352.567,00	R\$ 6.170.936.596,00	R\$ 6.540.608.487,00
AL	R\$ 3.962.669.961,00	R\$ 4.156.931.365,00	R\$ 4.489.964.248,00	R\$ 4.793.770.588,00	R\$ 5.099.135.923,00	R\$ 6.058.630.120,00	R\$ 6.828.982.026,00
BA	R\$ 20.810.119.986,00	R\$ 22.490.628.734,00	R\$ 24.830.110.985,00	R\$ 26.229.779.036,00	R\$ 26.439.500.343,00	R\$ 32.182.569.695,00	R\$ 35.181.848.773,00
SE	R\$ 3.222.815.172,00	R\$ 3.421.591.071,00	R\$ 3.617.383.319,00	R\$ 3.872.907.810,00	R\$ 3.893.703.743,00	R\$ 4.878.691.924,00	R\$ 5.385.904.553,00
PB	R\$ 5.117.362.288,00	R\$ 5.459.840.483,00	R\$ 5.912.229.823,00	R\$ 6.237.670.335,00	R\$ 6.508.097.581,00	R\$ 7.914.507.760,00	R\$ 8.448.571.893,00
PE	R\$ 14.739.936.728,00	R\$ 15.589.417.954,00	R\$ 16.852.884.781,00	R\$ 18.531.771.581,00	R\$ 18.729.552.645,00	R\$ 22.093.682.279,00	R\$ 23.642.846.611,00
CE	R\$ 11.897.574.855,00	R\$ 12.585.863.777,00	R\$ 13.115.300.176,00	R\$ 14.546.088.109,00	R\$ 14.232.658.859,00	R\$ 17.048.213.107,00	R\$ 18.685.781.409,00
RN	R\$ 5.283.014.515,00	R\$ 5.634.106.983,00	R\$ 5.936.730.199,00	R\$ 6.421.219.116,00	R\$ 6.550.351.285,00	R\$ 7.688.896.805,00	R\$ 8.151.680.226,00

Fonte: Tesouro Transparente.

Em relação aos autos de infração emitidos, a análise foi realizada com dados provenientes do banco de dados da SEFAZ, compreendendo o período de 2014 a 2023 (Tabela 3).

Tabela 3. Quantidade de Autos de infração emitidos durante o ano.

ANO	AUTOS
2014	118080
2015	151437
2016	137988
2017	196738
2018	354298
2019	13632
2020	218564
2021	230636
2022	262290
2023	292280

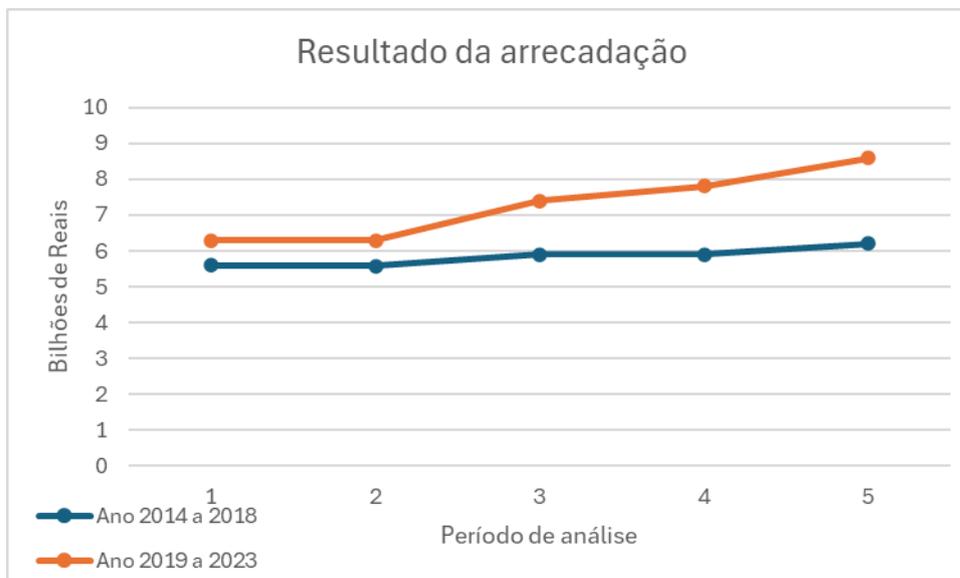
Fonte: Banco de dados da SEFAZ.

Todas as análises estatísticas foram realizadas utilizando a linguagem R, através do software RStudio.

3. ANÁLISE DOS DADOS.

Para realizar a análise Diff-in-Diff com os dados da Tabela 1, foi utilizado do critério de agrupamento dos anos de 2014 a 2018 como o período antes (pré) e os anos de 2019 a 2023 como o período depois (pós). Foi assumido que os dois períodos representam grupos distintos, sendo medida a diferença no comportamento médio entre os dois. A análise utilizou os preceitos de Ashenfelter e Card (1985). Os resultados foram os seguintes: Média do período pré (2014-2018): 5,83; média do período pós (2019-2023): 7,28; diferença entre os períodos (impacto médio): 1,45. A análise gráfica dos resultados é apresentada na Figura 2.

Figura 2: Resultado da arrecadação apurado com base nas informações.



Fonte: Elaboração própria.

Para verificar a relevância estatística da diferença do período, foi realizado um teste de regressão linear simples. O indicador (Valor) foi explicado por uma variável dummy chamada Post, que assume os seguintes valores: 0 para o período pré (2014-2018) e 1 para o período pós (2019-2023).

O modelo de estimativa foi o seguinte:

$$\text{Valor}_i = \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{Post}_i + \varepsilon_i$$

Sendo:

- β_0 (Intercepto): Representa a média de **Valor** no período pré (2014-2018).
- β_1 (Coeficiente de Post): Representa a diferença média em **Valor** no período pós (2019-2023) em relação ao período pré.
- ε_i : Erro residual.

Os resultados dessa regressão são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4. Resultado da regressão utilizando o software R Studio.

Variável	Coefficiente	Erro padrão	t-Statistic	P-Value
Intercept	5.834	0.325	17.973	0.
Post	1.446	0.459	3.15	0.

				014
R-squared	0.554	-	-	-
P-Value (Prob > F)	0.0136	-	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Para a verificação do montante percentual do crescimento da arrecadação, foram utilizados os dados constantes na Tabela 2. A comparação dos Estados do Nordeste utilizou a mesma lógica de separação dos dados em dois momentos. Como os dados do Tesouro Nacional estão limitados ao período de 2016 a 2022, a divisão foi realizada da seguinte forma: Grupo 1 – dados da arrecadação compreendido entre os anos de 2016 e 2018; Grupo 2 – dados de arrecadação compreendidos entre os anos de 2019 e 2022. Os resultados estão disponíveis na Tabela 5.

Tabela 5. Percentual de crescimento da arrecadação dos Estados do Nordeste.

UF	Grupo 1			Grupo 2			
	2016-2017	2017-2018	Média da variação do Período	2019-2020	2020-2021	2021-2022	Média da variação do Período
AL	4,90%	8,01%	6,46%	6,37%	18,82%	12,71%	12,63%
BA	8,08%	10,40%	9,24%	0,80%	21,72%	9,32%	10,61%
CE	5,79%	4,21%	5,00%	-2,15%	19,78%	9,61%	9,08%
MA	7,85%	7,08%	7,47%	3,01%	19,73%	16,71%	13,15%
PB	6,69%	8,29%	7,49%	4,34%	21,61%	6,75%	10,90%
PE	5,76%	8,10%	6,93%	1,07%	17,96%	7,01%	8,68%
PI	11,97%	16,12%	14,05%	2,87%	19,05%	5,99%	9,30%
RN	6,65%	5,37%	6,01%	2,01%	17,53%	5,88%	8,48%
SE	6,17%	5,72%	5,95%	0,54%	25,30%	10,40%	12,08%

Fonte: Elaboração própria.

Em relação aos dados de emissão de autos de infração, disponibilizados na Tabela 3, foram aplicados os mesmos critérios de separação de grupos, tendo como ponto de corte as informações anteriores a 2018 e posteriores a 2018. Foi aplicada a mesma análise de diff-in-diff para os dados, obtidos os seguintes resultados: média dos autos de infração no Grupo 1 (2014-2018): 191.708,2; média dos autos de infração no Grupo 2 (2019-2023): 203.480,4; Variação entre os dois grupos (diff-in-diff): 11.772,2. O p-Valor para essa relação foi de 0,861.

4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.

O resultado da análise diff-in-diff da arrecadação da SEFAZ (Tabela 1) indica que houve um aumento médio de 1,45 bilhões no indicador entre os dois períodos, sugerindo uma mudança significativa no comportamento após 2018. O p-Valor de 0.0136 (Tabela 4) indica que há uma relação estatisticamente relevante entre os dois períodos analisados, tendo o modelo a capacidade de explicar 55,4% das alterações. Isso implica que os resultados obtidos pela SEFAZ após a adoção do programa Contribuinte Arretado, no tocante à arrecadação própria, são capazes de explicar os resultados obtidos por Alagoas nos últimos 5 anos. Os dados constantes na Tabela 5 indicam que Alagoas saiu da 7º posição no crescimento percentual de arrecadação para a 3º posição, após a instalação do programa Contribuinte Arretado. Deste modo, a hipótese H1: A adoção das práticas de *tax compliance* está positivamente associada ao aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, resultando no aumento da arrecadação, foi suportada pelos dados de arrecadação.

Quanto a hipótese H2: A adoção de práticas de *tax compliance*, por melhorar a relação fisco-contribuinte, está positivamente associada a diminuição do número de autos de infração emitidos; os dados obtidos através da análise diff-in-diff tiveram como resultado o p-Valor de 0.861, não sendo suportada.

O resultado a hipótese H1 indica que o processo de simplificação da legislação tributária e no auxílio e suporte aos contribuintes tem melhorado a arrecadação de tributos de forma espontânea. A utilização de malhas fiscais, contato direto com o contribuinte quando da verificação de irregularidades e permissão para que este realize o processo de autorregularização antes de qualquer penalidade administrativa, aumentando sua conformidade tributária, influenciaram positivamente no processo de melhoria da arrecadação do Estado.

O fato da hipótese H2 não ter sido suportada pode ser explicado pelo comportamento dos contribuintes que estão no extremo oposto da pirâmide invertida, isto é, a necessidade de continuar realizando as cobranças administrativas através da lavratura de autos de infração tem como base uma parcela dos contribuintes que não aproveitam as oportunidades dadas pelo fisco para realização da autorregularização, sendo necessária a manutenção das cobranças administrativas e judiciais para essa parcela.

CONCLUSÃO

O programa "Contribuinte Arretado" da SEFAZ Alagoas demonstrou resultados expressivos em termos de arrecadação tributária, evidenciando a eficácia de práticas baseadas em *tax compliance*. A adoção da pirâmide invertida, fundamentada em princípios de assistência e autorregularização, permitiu aproximar o fisco dos contribuintes, gerando uma relação de confiança mútua e promovendo maior conformidade tributária.

A análise quantitativa realizada reforça o impacto positivo dessas práticas, como evidenciado pelo crescimento significativo na arrecadação do estado, que saltou da 7ª para a 3ª posição em crescimento percentual entre os estados do Nordeste. Esses resultados validam a hipótese de que a simplificação do sistema tributário e o suporte direto aos contribuintes influenciam positivamente o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Entretanto, os dados indicaram que a emissão de autos de infração não foi reduzida de forma estatisticamente relevante. Esse ponto evidencia a persistência de comportamentos inadequados por parte de uma parcela de contribuintes, que demandam ações administrativas e judiciais mais rigorosas, mesmo em um ambiente de incentivo à regularização.

Como limitação do estudo atual, destaca-se a necessidade de verificação, junto aos contribuintes participantes do Contribuinte Arretado, qual sua visão quanto a condução do programa, pontos de melhoria e ações que poderiam fortalecer o Estado de Alagoas nas práticas de *tax compliance*, sendo o tema indicado para pesquisas futuras.

Em resumo, o Contribuinte Arretado destaca-se como uma iniciativa inovadora e eficaz para aprimorar a administração tributária, promovendo resultados financeiros consistentes e contribuindo para a consolidação de um ambiente de maior justiça fiscal e confiança entre Estado e sociedade.

REFERÊNCIAS

- ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of public economics**, v. 1, n. 3-4, p. 323-338, 1972.
- ASHENFELTER, Orley; CARD, David. Using the longitudinal structure of earnings to estimate the effect of training programs. **The Review of Economics and Statistics**, v. 67, n. 4, p. 648-660, 1985.

- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation: Transcending the deregulation debate. **Oxford University Press**, 1992.
- BRAITHWAITE, John. The essence of responsive regulation. **UBCL Rev.**, v. 44, p. 475, 2011.
- BRAITHWAITE, Valerie; BRAITHWAITE, John. Responsive Regulation and Taxation: Lessons from Tax Compliance Research in Australia. **The Australian Journal of Social Issues**, v. 36, n. 3, p. 333-359, 2001
- BRAITHWAITE, Valerie. A New Approach to Tax Compliance. In: BRAITHWAITE, Valerie (Ed.). **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**. Aldershot: Ashgate, 2002. p. 1-11.
- BRASIL. Plano diretor da reforma do aparelho do Estado. **Brasília: Câmara da Reforma do Estado**, 1995. Disponível em: <https://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>. Acessado em 21/11/2024.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n. 1, p. 7-40, 1996
- COSTA, Ricardo Ribas da. Governança colaborativa: um instrumento de análise da maturidade dos regimes de colaboração entre a sociedade e a administração pública. 2016. Tese de Doutorado. Disponível em <http://hdl.handle.net/10438/17799>
- DOS SANTOS, Marcos Vinícius; DE CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes; DE ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral. Complexidade Tributária e Evasão Fiscal no Brasil. In: **XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. Anais... São Paulo. 2019.
- GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, v. 40, p. 841-864, 2006.
- NASCIMENTO, João Vítor Da Silva et al. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: UM OLHAR SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL. **Revista Jurídica do Nordeste Mineiro**, v. 11, n. 1, 2024.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estatísticas fiscais de programas de ajuste fiscal (PAF)**. Tesouro Transparente. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/estatisticas-fiscais-de-programas-de-ajuste-fiscal-paf>. Acesso em: 26 nov. 2024.