



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA
AMAZÔNIA

EDUARDO CAMPOS IKETANI

**AUTORREGULARIZAÇÃO COMO MEIO PREVENTIVO DE LITÍGIO E INDUTOR
DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO PARÁ**

BELÉM/PARÁ

2023

EDUARDO CAMPOS IKETANI

**AUTORREGULARIZAÇÃO COMO MEIO PREVENTIVO DE LITÍGIO E INDUTOR
DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO PARÁ**

Projeto Regulatório apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Linha de pesquisa: (2) Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia.

Orientadora: Profa. Dra. Luciana Neves Gluck Paul.

BELÉM/PARÁ

2023

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

I26a Iketani, Eduardo Campos.
Autorregularização como meio preventivo de litígio e indutor
da conformidade tributária no Estado do Pará / Eduardo Campos
Iketani. — 2023.
79 f. : il. color.

Orientador(a): Prof^a. Dra. Luciana Neves Gluck Paul
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em
Direito, Belém, 2023.

1. Conformidade fiscal. 2. Administração tributária. 3.
Autorregularização. 4. ICMS. I. Título.

CDD 341.39098115

EDUARDO CAMPOS IKETANI

**AUTORREGULARIZAÇÃO COMO MEIO PREVENTIVO DE LITÍGIO E INDUTOR
DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO PARÁ**

Projeto Regulatório apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Linha de pesquisa: (2) Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia.

Data da avaliação: ___/___/2023

Conceito: _____

Banca examinadora:

Profa. Dra. Luciana Nunes Gluck Paul (Orientadora)
Universidade Federal do Pará

Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva
Universidade Federal do Pará

Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira
Universidade Federal do Pará

Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araujo
Fundação Getúlio Vargas

RESUMO

O presente trabalho propõe uma nova solução jurídica para a relação de controle realizada pelo setor público (Fazenda Pública) em relação ao ente privado (Contribuintes). As administrações tributárias estaduais passaram, nos últimos anos, a receber uma enorme quantidade de dados das operações dos contribuintes muito próximas do momento em que elas acontecem. Isto possibilita que o Fisco faça um trabalho preventivo ao invés de punitivo, como ainda é a regra. Para possibilitar a institucionalização no Estado do Pará do procedimento de Autorregularização, que consiste em notificar os contribuintes sobre divergências nas suas declarações antes de iniciado o procedimento administrativo tendente à imposição de penalidades, foi realizada uma análise de impacto do uso dessa abordagem com a mensuração dos resultados referente à correção das divergências de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) declarado e ao imposto gerado, além de estudar se os contribuintes se comportam de forma heterogênea. Além disso, foi realizada uma pesquisa com alguns outros estudos semelhantes aplicados em diferentes países para utilizar o aprendizado gerado na proposta de regulamentação do procedimento no Pará. Os resultados se mostraram satisfatórios do ponto de vista da arrecadação tributária, mas indicam que precisa de melhorias para atingir resultados superiores relacionados à prevenção de litígios, tendo em vista que muitos contribuintes optaram por não atender a notificação para Autorregularização. Conclui-se que o procedimento de Autorregularização apresenta uma relação de custo-benefício satisfatória e que deve ser regulamentado e incentivado como ferramenta adicional à busca por conformidade fiscal no Estado do Pará, utilizando das melhores práticas identificadas e com uma contínua avaliação de seus resultados para aprimoramentos constantes.

Palavras-chave: conformidade fiscal; administração tributária; autorregularização; ICMS.

ABSTRACT

The present work proposes a new legal solution for the control relationship held by the public sector (Public Treasury) in relation to the private entity (Taxpayers). State tax administrations have, in recent years, begun to receive a huge amount of data on taxpayers' operations very close to the moment they take place. This makes it possible for the Tax Authorities to carry out preventive work instead of punitive work, as is still the rule. In order to make possible the institutionalization in the State of Pará of the Self-regularization procedure, which consists of notifying taxpayers about discrepancies in their declarations before starting the administrative procedure aimed at imposing penalties, an impact analysis of the use of this approach was carried out with the measurement of the results regarding the correction of declared ICMS divergences and the tax generated, in addition to studying whether taxpayers behave heterogeneously. In addition, a survey was carried out with some other similar studies applied in different countries to use the learning generated in the proposed regulation of the procedure in Pará. The results were satisfactory from the point of view of tax collection, but indicate that improvements are needed to achieve superior results related to the prevention of litigation, given that many taxpayers chose not to comply with the notification for self-regulation. It is concluded that the Self-regularization procedure presents a satisfactory cost-benefit ratio and that it should be regulated and encouraged as an additional tool in the search for tax compliance in the State of Pará, using the best practices identified and with a continuous evaluation of its results to constant improvements.

Keywords: tax compliance; tax administration; self-regulation; ICMS.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- <i>A new approach to Tax Compliance</i> (Pirâmide da Conformidade).....	15
Figura 2	- <i>Slippery-slope model</i>	16
Figura 3	- Resultado dos Autos de Infração lavrados pela Receita Federal do Brasil....	23
Figura 4	- Divergência de ICMS na linha de base.....	49

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	- Correção do ICMS por ano de referência.....	59
Gráfico 2	- Redução da divergência por ano de referência.....	59
Gráfico 3	- Crédito tributário Pago/Parcelado por ano de referência.....	60
Gráfico 4	- Correção do ICMS entre grupos com divergências acima e abaixo da mediana.....	61
Gráfico 5	- Correção do ICMS entre grupos com tempo de atividade acima e abaixo da mediana.....	61
Gráfico 6	- Redução da divergência entre grupos com divergências acima e abaixo da mediana.....	62
Gráfico 7	- Redução da divergência entre grupos com tempo de atividade acima e abaixo da mediana.....	63
Gráfico 8	- Declaração corrigida na amostra completa e na amostra otimizada.....	63
Gráfico 9	- Declarações corrigidas do ICMS na amostra completa e na amostra otimizada.....	64
Gráfico 10	- Correção do ICMS na amostra completa e na amostra otimizada.....	65
Gráfico 11	- Redução da divergência na amostra completa e na amostra otimizada.....	65
Gráfico 12	- Crédito tributário gerado na amostra completa e na amostra otimizada.....	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Balance.....	51
Tabela 2	- Cumprimento com o tratamento.....	53
Tabela 3	- Principais impactos da intervenção.....	55
Tabela 4	- Estimativas LATE dos impactos da intervenção.....	56
Tabela 5	- Testes da falsificação: estimativas para o crédito tributário da apuração sujeita à antecipação ou substituição tributária.....	58
Tabela 6	- Efeitos diferenciais.....	67

LISTA DE SIGLAS

ABJ	Associação Brasileira de Jurimetria
AFRE	Auditor Fiscal de Receitas Estaduais
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BP-e	Bilhete de Passagem Eletrônico
CERAT's	Coordenações Executivas Regionais de Administração Tributária e Não-Tributária
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e de Prestações
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COGEF	Comissão de Gestão Fazendária
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CT-e OS	Conhecimento de Transporte Eletrônico para Outros Serviços
CTN	Código Tributário Nacional
DEC	Domicílio Eletrônico do Contribuinte
DIEF	Declaração de Informações Econômico-Fiscais
DIMP	Declaração de Meios de Pagamento
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
EUA	Estados Unidos da América
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IHST	Transformação Senoidal Hiperbólica Inversa
INSPER	Instituto de Ensino e Pesquisa
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
ITT	Intenção ao Tratamento
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LATE	Efeito do Tratamento Local Médio
MDF-e	Manifesto de Transporte Eletrônico

MD-GEFIS	Metodologia para Avaliação da Maturidade e Desempenho da Gestão Fiscal
MEI	Microempreendedor Individual
NF3-e	Nota Fiscal da Energia Elétrica Eletrônica
NFC-e	Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica
NFCom	Nota Fiscal Fatura de Serviço de Comunicação Eletrônica
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PA	Pará
PIB	Produto Interno Bruto
RFB	Receita Federal do Brasil
SEFA	Secretaria da Fazenda
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
TJPA	Tribunal de Justiça do Estado do Pará

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	PROBLEMATIZAÇÃO.....	19
3	JUSTIFICATIVA.....	26
4	OBJETIVOS.....	28
4.1	Objetivo geral.....	28
4.2	Objetivos específicos.....	28
5	ARTICULAÇÃO COM A PRÁTICA PROFISSIONAL.....	29
6	METODOLOGIA.....	31
7	NOTA TÉCNICA.....	32
8	JUSTIFICATIVA DA PROPOSTA DE REGULAMENTAÇÃO.....	68
9	MINUTAS DOS INSTRUMENTOS NORMATIVOS.....	70
10	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
	REFERÊNCIAS.....	75
	APÊNDICE A – RESULTADOS ADICIONAIS.....	79

1 INTRODUÇÃO

A atuação das Administrações Tributárias no Brasil é pautada pela ideia econômica clássica de que o contribuinte baseia sua tomada de decisão de pagar o imposto de forma racional, calculando o benefício do não pagamento com o risco de ser identificado e punido. Esta tese se desenvolveu no início da década de 70, com os autores Allingham e Sandmo (1972), e é conhecida como “economia do crime” ou “paradigma do crime”.

A teoria considera que os contribuintes são racionais e que a sua tomada de decisão, entre pagar totalmente seus impostos ou reduzir sua declaração de forma que possa pagar menos ou até mesmo nada, é realizada a partir das probabilidades de detecção por meio de auditorias e do rigor das multas aplicadas, quando identificadas as irregularidades. O contribuinte segue, portanto, um comportamento utilitarista, calculando racionalmente o risco de ser identificado e tomando a decisão que lhe traz o maior proveito econômico.

Os próprios autores chamam a atenção para o fato de não serem considerados fatores não econômicos na tomada de decisão do contribuinte. A ausência desses fatores foi se tornando mais questionada a partir do momento em que o modelo proposto sugeria, quando aplicado na prática, que a sonegação seria muito maior do que realmente é. A probabilidade de auditoria das declarações de Imposto de Renda (IR) nos Estados Unidos da América (EUA) é menor que 1% (ALM *et al.*, 1992). Com uma chance tão baixa de ser auditado, era de se esperar uma evasão muito maior do que a realizada.

Bergman e Nevárez (2005) afirmam que um contribuinte racional sobre esse paradigma sempre sonegaria se tivesse informações perfeitas. Eles avaliam um cenário em que a penalidade seja 3 vezes o montante sonegado e a probabilidade de auditoria de 2%, considerando que a seleção seja aleatória. Desta forma, o contribuinte seria punido uma vez em 50 e, considerando que teria que pagar o imposto mais a multa, teria o benefício de pagar 4 vezes e um resultado líquido de 46 vezes. É claro que esta análise simplificada não considera que a seleção dos contribuintes não é aleatória e sim baseada em dados e poder do fisco, o que aumenta a probabilidade de detecção, porém evidencia que, com a baixa probabilidade de auditoria, as multas teriam que ser muito acima do permitido no ordenamento jurídico brasileiro para dissuadir os contribuintes.

Para Kleven *et al.* (2011), a baixa evasão no IR está relacionada a informações de terceiros, o que dificulta a sonegação e aumenta a chance de detecção. No seu estudo com dinamarqueses, verificaram que a evasão de contribuintes que tinham sua renda informada por terceiros, empregadores, por exemplo, foi de 0,3%, enquanto na renda autodeclarada foi de 37%. Os autores estudaram efeitos não econômicos como gênero, idade, estado civil, religiosidade e local de residência e encontraram correlação dessas variáveis com a sonegação, mas com efeitos modestos em relação às informações de terceiros.

O que deve ser levado em conta é a percepção individual do risco de ser auditado, segundo Alm (2019), que continua explicando que esta percepção costuma ser significativamente mais alta do que realmente é (AITKEN; BONNEVILLE, 1980; YANKELOVICH; SKELLY; WHITE, INC., 1984; WEBLEY *et al.*, 1991; KIRCHLER, 2007 *apud* ALM, 2019). Por esta razão, os fiscos costumam investir no aumento da percepção de risco dos contribuintes. Um exemplo brasileiro é a campanha midiática do leão da Receita Federal veiculada em 1979. A ideia da peça publicitária era estimular a conformidade, aumentando a sensação de risco individual de ser identificado e punido.

Bérgolo *et al.* (2017) realizaram um estudo empírico de campo com 20.440 contribuintes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Uruguai. Foram enviadas cartas para estes contribuintes informando sobre os principais insumos da tomada de decisão do contribuinte sobre a conformidade, conforme modelo de Allingham e Sandmo (1972), que são a probabilidade de auditoria e as taxas das multas por descumprimento. Concluíram que as cartas possuem um efeito positivo sobre a conformidade, mas de maneira inconsistente com o modelo de Allingham e Sandmo (1972). Contribuintes que foram informados que o risco de auditoria e as taxas de penalidade eram menores do que a sua percepção, aumentaram sua conformidade, o que segundo o modelo deveria ter reduzido.

Segundo Loewenstein *et al.* (2001 *apud* BÉRGOLO *et al.*, 2017), a teoria do risco como sentimento foi a justificativa mais plausível encontrada para explicar estes achados. Para esta teoria, quando o medo está envolvido, as respostas aos riscos são rápidas, automáticas e intuitivas, e tendem a negligenciar o cálculo de custo-benefício. O medo faz com que indivíduos se concentrem no lado negativo dos resultados e ignorem resultados subjacentes.

Não é possível avaliar a conformidade tributária considerando um contribuinte de forma isolada (ALM *et al.*, 1992). Os autores explicam que é necessário atentar para os diversos atores

do processo, como os contadores, outros contribuintes, autoridades tributárias e os representantes do governo. Todos estes participantes estão interligados e não se pode negligenciar a relação entre eles.

Um exemplo prático de como essa interação pode influenciar na decisão de um contribuinte é o aumento da propensão à sonegação, quando existe a percepção deste de que seus concorrentes estão sonegando; ou o aumento à propensão de sonegar, quando existe a percepção de que o governo não está investindo os recursos públicos adequadamente.

Além disso, os modelos econômicos neoclássicos desconsideram experiências de auditorias anteriores. O resultado passado de uma auditoria pode influenciar a propensão do contribuinte vir a sonegar. Penas injustas ou em desacordo com a legislação podem levá-lo a ter um comportamento negativo no futuro, assim como fraudes não identificadas podem levá-lo a crer que não será pego.

O “paradigma do crime”, apesar das limitações citadas, continua sendo considerado relevante e aplicável pelos autores que o criticam. Alm, Sanchez e Juan (1995) reconhecem que o risco de detecção e a pena aplicável influenciam na tomada de decisão do contribuinte, mas não podem ser os únicos fatores a serem tomados como referência. Alm *et al.* (1992) entendem, ainda, que todas as teorias colaboram para a compreensão do comportamento deste e que devem ser integradas para a criação de um modelo mais eficiente de políticas de conformidade.

Para os mesmos autores, Alm, Sanchez e Juan (1995), a estratégia baseada em detecção e punição pode ser considerada um bom ponto de partida para políticas de conformidade, mas não pode se restringir a isso. Por isso, eles propõem um modelo multifacetado, adicionando recompensas positivas para os contribuintes que buscam estar regulares.

Erich Kirchler publicou, em 2007, uma importante obra intitulada *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Nela, o autor faz uma revisão de uma série de publicações relacionadas à "economia do crime" e destaca as lacunas e contradições do modelo. Além do aspecto econômico da conformidade tributária, são abordados diversos outros que influenciam na tomada de decisão do contribuinte, tais como fatores psicológicos, sociológicos e demográficos; indicadores sociais, como educação, renda e moral fiscal, e características estruturais, como complexidade do sistema e regulação tributária.

Quando a administração tributária considera que todos os contribuintes são potenciais criminosos, o clima de polícia e ladrão gera incentivos para que eles busquem formas de escapar

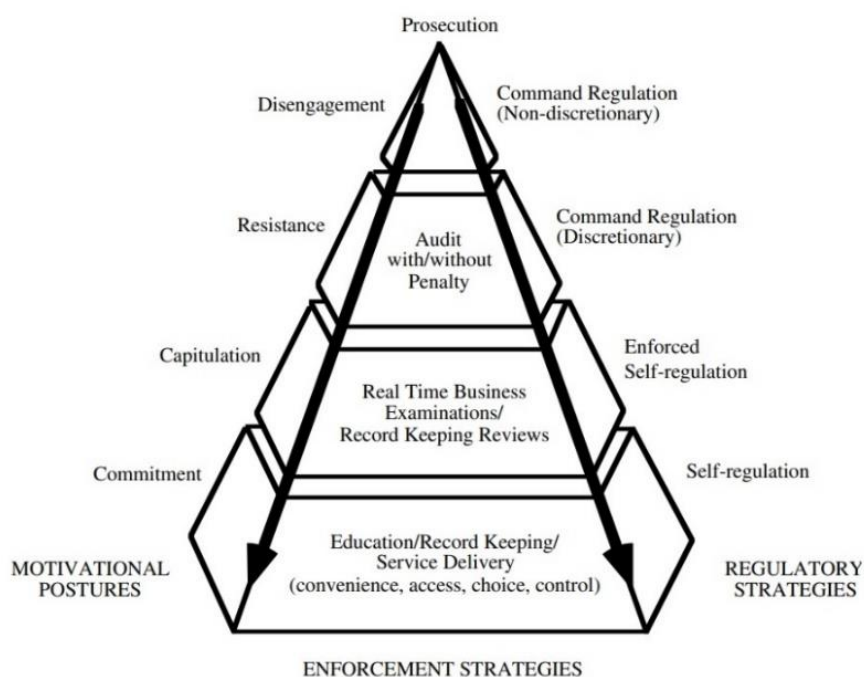
da “perseguição”. Se, ao oposto disto, a autoridade fiscal considerar que a maior parte dos contribuintes deseja cumprir com sua obrigação e adotar uma postura colaborativa e orientativa, o resultado pode ser um comportamento de conformidade por parte destes (KIRCHLER, 2007).

Braithwaite (2003a) realizou um estudo empírico em que buscou entender as posturas motivacionais dos contribuintes australianos no cumprimento das suas obrigações tributárias. O questionário possuía 29 perguntas divididas em 5 grupos, sendo eles: Grupo 01) *Commitment*: quer fazer a coisa certa; Grupo 02) *Capitulation*: tenta fazer a coisa certa, mas nem sempre com sucesso; Grupo 03) *Resistance*: não quer cumprir, mas atribui legitimidade à autoridade tributária e é dissuadido com a detecção; Grupo 04) *Disengagement*: decidiu não cumprir; Grupo 05) *Game Playing*: quer fugir dos impostos com planejamento tributário agressivo.

O estudo demonstrou que a maioria dos contribuintes se enquadraram nos Grupos 01 e 02, *Commitment* e *Capitulation*, respectivamente, seguidos pelos resistentes, e, por último, pelos desengajados e jogadores.

Braithwaite (2003b) criou um modelo regulatório demonstrado na figura 1. Nele, a autora propõe uma resposta adequada da Administração Tributária para cada comportamento do contribuinte.

Figura 1 – *A new approach to Tax Compliance* (Pirâmide da Conformidade)



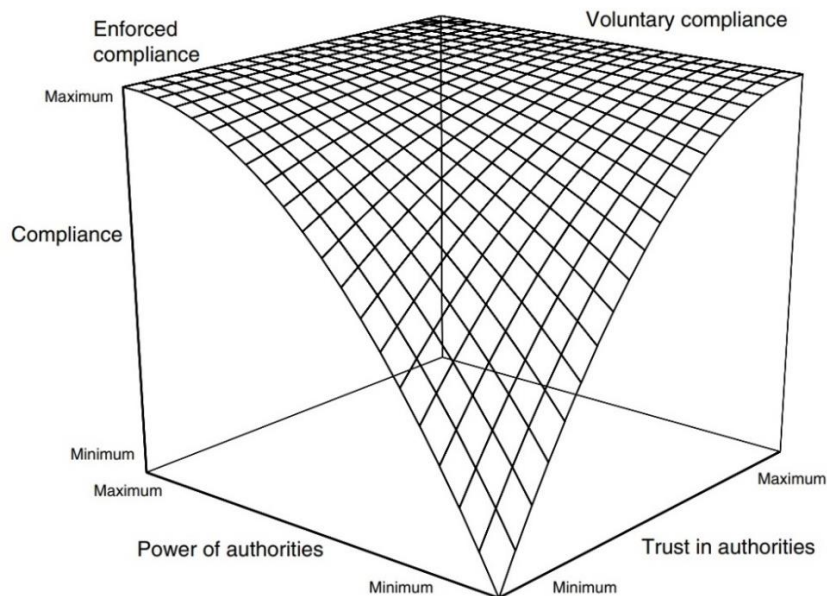
Fonte: Braithwaite (2003b).

Na base da pirâmide, onde se concentra a maior parte dos contribuintes, a estratégia regulatória deve ser a de prestar serviço e facilitar o cumprimento das obrigações. Mais acima, a estratégia deve ser acompanhar e ajudá-los a cumpri-las. Para os resistentes, o comportamento da autoridade tributária deve ser de monitoramento para dissuadir a evasão a partir da detecção; já os contribuintes do topo da pirâmide devem ser tratados com todo o rigor da lei.

Uma abordagem complementar deve influenciar os contribuintes a mudar de grupo a partir de incentivos que não necessariamente devem ser pecuniários, tais como a criação de canal verde nas fiscalizações de trânsito de mercadorias, a prioridade em processos administrativos, melhores condições para realização de parcelamento de débitos, redução de obrigações acessórias, entre diversas alternativas.

Kirchler (2007) criou um modelo denominado “*slippery-slope model*” (figura 2). O autor considera que a forma de interação ou o clima existente entre os contribuintes e as autoridades é determinante em relação à conformidade tributária. Ele faz uma distinção entre conformidade forçada e conformidade voluntária. Quanto maior o poder atribuído às autoridades, maiores os níveis de conformidade forçada, e quanto maior a confiança nas autoridades, maiores os níveis de conformidade voluntária. Uma combinação de baixo poder e baixa confiança gera o pior cenário com altos índices de evasão.

Figura 2 - *Slippery-slope model*



Fonte: Kirchler (2007).

A conformidade voluntária é potencializada quando as autoridades fiscais atuam como prestadoras de serviço, facilitando o ingresso de recursos tributários. Uma abordagem norteadora a serviço é caracterizada por legislação simples e compreensível, transparência, tratamento respeitoso, além de apoio e orientação.

A Autorregularização é uma das estratégias ligadas ao paradigma do serviço. Ao invés de autuar, a autoridade fiscal orienta o contribuinte a declarar corretamente e deixa a punição para os resistentes. É uma abordagem considerada, pela literatura, como preventiva ao litígio e indutora da conformidade tributária.

A mudança de paradigma entre a relação das Administrações Tributárias e os contribuintes ganhou força com a publicação *Study into the Role of Tax Intermediaries* (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008). Esta publicação criou o conceito de *Enhanced Relationship*. A ideia de que os recursos para Auditorias são escassos e que devem ser utilizados da forma mais eficiente possível levou ao entendimento da necessidade da classificação dos contribuintes por perfil de risco, conforme sugeriu Braithwaite (2003b). Desta forma, a Administração Tributária pode utilizar recursos com mais intensidade para dissuadir contribuintes de maior risco e utilizar abordagens baseadas em confiança mútua, boa-fé e transparência como forma de manter os contribuintes de menor risco em conformidade.

Uma das principais inovações legislativas ocorridas no Brasil nos últimos anos, relacionadas com conformidade fiscal, foi a Lei Complementar nº 1.320/2018, do Estado de São Paulo, que ficou conhecida como Nos Conformes. A Lei possui efeitos amplos relacionados à conformidade e está muito alinhada às recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e dos referenciais teóricos apresentados acima. Tem como objetivo a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária e traz como princípios simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; concorrência leal entre os agentes econômicos. No Art. 2º traz como diretriz e ação de facilitar e incentivar a Autorregularização e a conformidade fiscal.

Conforme referenciais apresentados, a Administração Tributária atual deve possuir estratégias multifacetadas de busca por conformidade e a Autorregularização é uma dessas

possibilidades. Este trabalho foi organizado em um formato de projeto regulatório e terá uma apresentação geral entre os itens 2 e 6; uma nota técnica no item 7, que descreve a utilização do procedimento de Autorregularização em diversas jurisdições e apresenta um experimento de campo realizado com contribuintes paraenses do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); no item 8 é apresentada a justificativa para a regulamentação; no item 9 constam as minutas dos instrumentos normativos e, no item 10, as considerações finais.

2 PROBLEMATIZAÇÃO

A Autorregularização é um tema relativamente recente entre as Administrações Tributárias estaduais. Um dos fatores foi explicado no tópico anterior e tem relação com a atuação baseada na teoria econômica clássica de que o contribuinte baseia sua decisão na maximização de retornos financeiros e que leva a um tipo de controle baseado em risco e punição.

A outra explicação é que, até meados de 2010, a maior parte dos dados contábeis e fiscais ficavam em poder do contribuinte, com a Administração Tributária tendo acesso após a solicitação deste em um processo de fiscalização.

O Art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) prevê a possibilidade de o contribuinte denunciar espontaneamente sua infração salvando-o das penalidades previstas na legislação, exceto dos juros de mora. No seu parágrafo único dispõe que não tem efeito denúncia apresentada após o início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Havia, portanto, pouca margem para o fisco agir preventivamente orientando e auxiliando o contribuinte a se manter em conformidade, pois para conseguir as informações já teria que ter se iniciado um processo de fiscalização e à autoridade não restava outra alternativa senão autuar o contribuinte caso tivesse encontrado algo irregular.

Este cenário começou a mudar com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de fevereiro de 2003, que representou um marco na disponibilidade e organização de dados das Administrações Tributárias no Brasil. Ela incluiu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal (CF). Entre outras coisas, dispõe que a atuação das Administrações Tributárias de todos os entes federativos deve atuar de forma integrada compartilhando cadastros e informações fiscais.

Para atender esta determinação constitucional foi criado o fórum Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), que conta com a participação do Secretário da Receita Federal, dos Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal e de representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais. O protocolo nº 02/2005 definiu a intenção de criar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e o nº 03/2005, a intenção de criar a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

O Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, instituiu o SPED. Os primeiros arquivos SPED foram recepcionados pela Secretaria da Fazenda (SEFA) do Estado do Pará (PA)

em janeiro/2009, e em janeiro/2011 todos os contribuintes elegíveis à entrega do SPED já estavam obrigados a entregar.

O ajuste Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) 07/2005 instituiu a NF-e. A obrigatoriedade para todos os contribuintes do ICMS no Pará ocorreu em 1º de janeiro de 2012 conforme inciso III, Art. 1º da Instrução Normativa Estadual nº 03, de 19 de fevereiro de 2010.

As duas experiências foram muito exitosas e inspiraram muitas outras iniciativas como a criação do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico para Outros Serviços (CT-e OS), Manifesto de Transporte Eletrônico (MDF-e), Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC-e), Bilhete de Passagem Eletrônico (BP-e), Nota Fiscal da Energia Elétrica Eletrônica (NF3-e), Nota Fiscal Fatura de Serviço de Comunicação Eletrônica (NFCom), Declaração de Meios de Pagamento (DIMP).

Antes de todos estes projetos a Administração Tributária precisava solicitar informações aos contribuintes para poder analisar sua conformidade. Hoje em dia, o fisco conhece as operações ou prestações dos contribuintes poucos minutos após elas ocorrerem. Operações que representam bem este cenário são as vendas realizadas pelo varejo. Uma compra no supermercado ou em uma farmácia gera uma NFC-e que é transmitida imediatamente à SEFA. Desde junho de 2017 este documento é obrigatório para todos os contribuintes do ICMS, exceto o Microempreendedor Individual (MEI), conforme Instrução Normativa nº 008/2017. Em 2022 foram autorizados no Pará 594 milhões destes documentos (NOTA..., 2022). O contribuinte entrega a escrituração de seus documentos fiscais mensalmente com informações do mês anterior. Desta forma, quando a escrituração é entregue já é possível o fisco validar as informações, pois já possui todos os documentos fiscais eletrônicos emitidos e recebidos pelos contribuintes.

No Brasil houve um forte movimento de formalização de contribuintes impulsionado pela Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o regime simplificado de tributação que ficou conhecido como Simples Nacional e, posteriormente, com a Lei Complementar nº 128/2008, que criou o MEI.

Em 2010, a SEFA/PA possuía menos de 100 mil contribuintes entre todos os regimes de pagamento (PARÁ, 2015). Dados demonstram que no início de 2023 a Fazenda Estadual do Pará já possuía mais de 300 mil contribuintes ativos (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, [202-]).

Hoje em dia, portanto, a Administração Tributária possui uma quantidade muito grande de informações prestadas por uma base substancialmente maior de contribuintes, o que gera um cenário muito favorável para a busca da conformidade dos contribuintes com base em inteligência fiscal gerada a partir dos dados.

A Lei Complementar nº 155/2016 incluiu, na Lei Complementar nº 123/2006, a previsão do procedimento de Autorregularização para contribuintes do Simples Nacional e dispôs na resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 140/2018 que este procedimento não constitui início de ação fiscal.

No Estado do Pará o procedimento de Autorregularização está previsto no Art. 11-A, da Lei Estadual nº 6.182/1998, que foi incluído pela Lei Estadual nº 8.869/2019 com efeitos a partir de 15 de setembro de 2019. O dispositivo está inserido no Título II que trata do Procedimento Administrativo Tributário e dispõe, no seu caput e parágrafos, que o Fisco pode comunicar o contribuinte de indícios de irregularidades e que este ficará a salvo da penalidade desde que sane a irregularidade no prazo indicado no comunicado. A norma também dispõe que este comunicado não configura início de ação fiscal e que não afasta a espontaneidade.

Solução semelhante foi adotada pelo Rio Grande do Sul, um dos Estados pioneiros na institucionalização deste procedimento no Brasil realizada através da Lei Estadual nº 13.711 de 2011. Paulsen (2022) cita alguns casos exitosos da utilização do procedimento no Estado e que resultou em ingresso relevante de receita ao erário.

O Rio de Janeiro também instituiu o procedimento através da Lei Estadual nº 6.880 de 2014 e regulamentou através da Resolução SEFAZ nº 265 de 2018. Esta Resolução foi revista e atualmente o instrumento normativo que regulamenta o procedimento é a Resolução de nº 75 de 2019. A recente regulamentação e sua alteração precoce nos mostra que o procedimento ainda se encontra em estágio de amadurecimento.

O conteúdo dos dispositivos é semelhante. Os três Estados citados incluíram nas suas leis estaduais a autorização para o uso deste procedimento e a dispensa da multa punitiva. No Estado do Pará o dispositivo ainda carece de regulamentação, no caso do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul a regulamentação já existe.

Além da institucionalização da Autorregularização na sua Lei Estadual de Procedimentos Fiscais (6.182/1998) o Estado do Pará alterou, através da Lei Estadual nº 9.156/2020, a produtividade dos integrantes da administração tributária. Antes desta Lei a produtividade era

fortemente voltada para a constituição de créditos tributários através de Autos de Infração. Este modelo favorecia o antagonismo entre o fisco e os contribuintes e era totalmente contrário a novas formas de relacionamento propostas pela OCDE e pelos referenciais teóricos citados neste estudo.

A nova produtividade do Estado do Pará é voltada para o desempenho do servidor nas diversas áreas de atuação da Administração Tributária, que é muito mais ampla que a fiscalização de tributos e privilegia abordagens como a Autorregularização, pois as diversas atividades que envolvem este procedimento, como orientação, auxílio ao cumprimento das normas tributárias, acompanhamento deste procedimento, geram pontos para a aferição da produtividade.

A enorme base de dados gerada por uma quantidade crescente de contribuintes formalizados proporciona uma oportunidade na busca por conformidade, mas também apresenta um desafio. Com uma quantidade tão grande de informações e com a legislação tributária complexa que existe no Brasil, dados do relatório do Banco Mundial posicionaram o país nas últimas colocações no ranking de facilidade de pagamentos de imposto (DOING..., 2020), o procedimento de fiscalização tradicional não consegue atender a toda a demanda por fiscalização.

Uma Auditoria Fiscal em profundidade possui, segundo a Instrução Normativa nº 24/2010 expedida pela SEFA/PA, prazo previsto de 180 dias, prorrogáveis por mais 180 dias, e, em caso de um contribuinte classificado como “Grande Contribuinte”, de 240 dias, prorrogáveis por mais 240. O processo de fiscalização mais simples e direto é chamado de auditoria pontual e possui prazo de 60 dias para conclusão. O Auditor deve gerar provas documentais minuciosas e seguir o rito previsto na Lei Estadual de Procedimentos.

Além da morosidade do processo de Auditoria, o resultado em termos de ingresso de recursos no caixa do Estado é baixo. A Receita Federal do Brasil (RFB) publica anualmente um relatório de fiscalização. A versão com os resultados de 2021 demonstra que dos R\$ 137 bilhões lançados de ofício, R\$ 2,1 bilhões foram pagos ou parcelados no mesmo ano, o que representa 1,59% do total. Em termos de quantidade de processos o resultado é melhor com 5.829 processos sendo pagos ou parcelados de um total de 46.522, o que representa 12,53% do total (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2022).

Figura 3 - Resultado dos Autos de Infração lavrados pela Receita Federal do Brasil

	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
2021	Total	137.509.641.232,84	100,00%	46.522,52	100,00%
	Pago/Parcelado	2.191.767.286,09	1,59%	5.829,03	12,53%
	Em julgamento	91.389.368.091,16	66,46%	14.137,55	30,39%
	Em cobrança	35.819.365.259,38	26,05%	22.367,26	48,08%
	Enviado PGFN	2.435.265.497,35	1,77%	2.453	5,27%
	Outros	1.394.460.929,06	1,01%	1.551	3,33%
	Julgado improcedente	4.279.414.169,80	3,11%	184	0,40%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

Em contraste a este baixo desempenho em termos de arrecadação com o lançamento de ofício, os resultados apresentados pela Receita Federal do Brasil, no mesmo relatório, relacionados às malhas fiscais das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) se mostraram satisfatórios e crescentes. Em 2021, os contribuintes regularizaram, sem o início do procedimento administrativo de lançamento de ofício, R\$ 1,8 bilhões referentes à redução do imposto a restituir e R\$ 500 milhões referentes ao incremento do valor de imposto a pagar.

A malha fiscal do IRPF já é utilizada há algum tempo pela Receita Federal, mas seu uso vem sendo aprimorado e desde 2020 foi implementado o Projeto Cartas, que são enviadas via correios com o objetivo de dar ciência ao contribuinte que sua declaração está em malha e consequentemente estimulá-lo a regularizar antes de aberto o processo de lançamento de ofício, procedimento este que gera uma multa de no mínimo 75% sobre o valor do imposto. Antes do Projeto Cartas a declaração ficava retida e o contribuinte precisava tomar a iniciativa de acessar o sistema da Receita Federal para verificar o status do processamento.

Com base em tecnologia e ciência de dados é possível produzir malhas fiscais e notificar o contribuinte eletronicamente para que retifique sua declaração. Este procedimento pode ser massivo e atingir uma quantidade muito maior de contribuintes do que o procedimento de auditoria convencional. No caso da Receita Federal, em 2021, mais de 500 mil contribuintes caíram na malha fiscal no Imposto de Renda Pessoa Física (RECEITA FEDEDAL DO BRASIL, 2022).

A Autorregularização transfere a responsabilidade pelo lançamento tributário ao contribuinte com o benefício de não pagar a multa punitiva. O lançamento realizado pelo próprio contribuinte não gera contencioso fiscal, que é uma das contribuições importantes deste modelo.

Dos 77 milhões de processos que tramitam na Justiça, 40% possuem natureza tributária. As execuções fiscais são as principais causadoras dos gargalos no Poder Judiciário, conforme relatório da Justiça em Números (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2021), possuindo taxa de congestionamento de 87% (2020), sendo a situação do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) pior, com taxa de 95%. Isso significa que a cada 100 processos que tramitaram no TJPA em 2020, apenas 5 foram baixados. Sem as execuções fiscais, a taxa de congestionamento geral do judiciário cairia 6,1 pontos percentuais.

A Justiça Estadual concentra 83% dos processos das execuções fiscais. O TJPA possui 254.303 execuções fiscais pendentes (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2021). O tempo médio de resolução de uma execução fiscal no TJPA é de 6 anos e 9 meses.

Vasconcelos *et al.* (2021 *apud* CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022, p. 29) demonstram que o contencioso tributário administrativo e judicial soma 73% do Produto Interno Bruto (PIB) e está extremamente distante dos padrões mundiais. Para os países da OCDE, o contencioso tributário representa 0,28% do PIB e 0,19% do PIB para países da América Latina. Para uma análise com maior correspondência, deve-se utilizar os processos administrativos federais, e mesmo desta forma o Brasil segue destoando bastante com 16,39% do PIB (2018).

Diante da magnitude do problema enfrentado, dois importantes relatórios sobre o contencioso tributário brasileiro foram publicados em 2022. O primeiro deles foi realizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em conjunto com o Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022); e o segundo, publicado em 27 de abril de 2022, foi realizado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), a pedido da Receita Federal, com o financiamento do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA, 2022).

Ambas as pesquisas trabalharam com oito hipóteses: 1. O processo tributário e a arquitetura institucional do contencioso; 2. Complexidade tributária; 3. Incentivos à litigiosidade tributária; 4. Especialização dos julgadores tributários; 5. Meios Alternativos na solução de conflitos; 6. Medidas preventivas do litígio tributário; 7. Impactos econômicos da litigiosidade tributária; e, 8. Compensação tributária.

A Autorregularização, escopo desta pesquisa, é considerada pela literatura como uma medida preventiva do litígio tributário. Uma importante publicação da OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework*, tem norteado a implantação de novos modelos regulatórios no

âmbito tributário. Apesar de não existir uma receita para a implementação, dada a diversidade de realidades entre os países, alguns princípios básicos são fundamentais.

A alocação dos recursos de fiscalização para contribuintes de maior risco e estratégias como a Autorregularização para contribuintes dispostos a se manter em conformidade são diretrizes importantes do modelo.

Em relação a este tema, o relatório do Conselho Nacional de Justiça (2022) concluiu que as medidas preventivas são recentes e ainda insipientes no Brasil, havendo amplo espaço para a implementação de medidas que busquem orientar e apoiar o contribuinte a se manter em conformidade.

Como vimos, a Autorregularização foi incluída em legislações tributárias nacionais e figura como recomendação de meio preventivo de litígios em recomendações sobre o tema, mas este novo procedimento é mesmo capaz de induzir o contribuinte do ICMS do Pará para a conformidade fiscal? Caso positivo, em que medida este procedimento funciona e qual a melhor estratégia para utilizá-lo?

3 JUSTIFICATIVA

O estudo sobre Direitos Fundamentais é muito difundido na academia, já os estudos sobre deveres fundamentais são bem mais restritos. A doutrina Portuguesa tem se aprofundado sobre esse tema e um dos estudos mais relevantes é *O dever fundamental de pagar impostos*, de José Casalta Nabais (1998). O autor enfatiza que o imposto não pode ser considerado apenas um poder do Estado ou um sacrifício do cidadão, mas também deve ser visto como um contributo indispensável para a vida em sociedade.

É comum associarmos o recolhimento de impostos a direitos sociais, porém Nabais (1998) vai além e afirma que o recolhimento de impostos pelo Estado é pressuposto para a garantia de direitos fundamentais como liberdade e propriedade.

A administração tributária é responsável pela gestão e pelo recolhimento dos tributos e deve buscar manter os contribuintes em conformidade. Esta pode ser alcançada pela força ou de forma voluntária. Uma das formas de estímulo ao cumprimento é tornar o imposto não apenas legal, como também legítimo, e isso tem forte relação com a análise do dever fundamental de pagar impostos da obra de Nabais (1998).

O maior índice de conformidade tributária implica uma maior arrecadação, distribuindo a carga tributária de forma justa, promovendo justiça fiscal e evitando a necessidade de onerar excessivamente os que efetivamente pagam tributos.

A principal fonte de receita no Estado Fiscal são as receitas oriundas de impostos. No Estado do Pará destaca-se o ICMS, representando 87% das receitas próprias atribuídas pela CF/88. Portanto, a busca por conformidade fiscal acaba sendo a forma de viabilizar recursos para o cumprimento dos objetivos constitucionais.

O problema em questão está de acordo com a linha de pesquisa do Mestrado Profissional da Universidade Federal do Pará, Regulação e negócios públicos-privados na Amazônia, pois propõe uma nova solução jurídica para a relação de controle realizada pelo setor público (Fazenda Pública) em relação ao ente privado (Contribuintes). Os resultados da pesquisa serão imediatamente aplicados, utilizando-se tecnologias voltadas para a ciência de dados que possibilitarão a detecção das irregularidades que serão notificadas aos contribuintes.

A pesquisa trata de uma técnica de arrecadação (Autorregularização) até então não aplicada e poderá contribuir para uma melhor justiça fiscal, visto que os contribuintes passarão

por uma malha fiscal que será impessoal, baseada em dados disponíveis e em regras preestabelecidas. O produto será aplicado na SEFA/PA e buscará a prevenção de litígios tributários e incremento da arrecadação, contribuindo para o financiamento de políticas públicas e para o desenvolvimento da região que integra a Amazônia.

4 OBJETIVOS

4.1 Objetivo geral

Regulamentar o procedimento de Autorregularização no Pará utilizando evidências empíricas extraídas da análise de impacto realizada neste estudo e nas referências bibliográficas pesquisadas.

4.2 Objetivos específicos

- a) Realizar uma análise de impacto do uso do procedimento da Autorregularização com contribuintes paraenses do ICMS;
- b) Analisar efeitos heterogêneos relacionados ao atendimento da Autorregularização;
- c) Analisar estudos de impacto semelhantes realizados em cenários distintos;
- d) Propor uma minuta de regulamentação do procedimento de Autorregularização.

5 ARTICULAÇÃO COM A PRÁTICA PROFISSIONAL

O autor desta pesquisa é Auditor Fiscal na SEFA/PA, atualmente lotado na Diretoria do Ambiente Analítico que foi institucionalizada a partir do Decreto nº 2.078, de 16 de dezembro de 2021. A nova Diretoria tem a missão de extrair valor dos dados disponíveis, gerando informações relevantes para a tomada de decisão.

Na última década, as administrações tributárias se apoderaram fortemente com dados dos contribuintes, especialmente relacionados a documentos fiscais eletrônicos. No passado, os documentos eram em papel e ficavam em poder dos contribuintes, sendo entregues quando selecionados para auditoria. Atualmente, o fisco recebe o documento eletrônico emitido pelo contribuinte poucos minutos após sua emissão. Com isso, é possível utilizar abordagens preventivas e criar procedimentos que solicitem a correção da sua declaração antes de iniciada uma auditoria.

A grande quantidade de informações recebidas ampliou as possibilidades de controle, mas também impôs o desafio de lidar com a grande quantidade de informações recebidas.

Para lidarmos com este desafio a SEFA/PA selecionou a Autorregularização para ser financiada pelo projeto de modernização financiado pelo BID chamado PROFISCO-II.

O Banco disponibiliza um valor global que é oferecido para todos os Estados da Federação, sendo o projeto de cada ente aprovado individualmente. Durante esta trajetória, os estados criaram a Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), fórum que discute e compartilha as melhores práticas de cada Administração Tributária Estadual. Além disso, foi criada a Metodologia para Avaliação da Maturidade e Desempenho da Gestão Fiscal (MD-GEFIS). Esta metodologia é dividida em 3 (três) eixos: 1. Gestão fazendária e transparência fiscal; 2. Administração tributária e transparência fiscal; e, 3. Administração financeira e gastos públicos.

O produto deste estudo faz parte do eixo 2, mais especificamente na dimensão Fiscalização e Inteligência Fiscal. A implantação deste produto irá aumentar a maturidade da SEFA/PA nesta dimensão, o que irá aproximá-la das melhores práticas sugeridas pelo método MD-GEFIS.

A SEFA/PA elaborou um projeto para aperfeiçoar sua ação e atender mais requisitos do MD-GEFIS e o autor desta pesquisa se tornou o responsável por liderar o desenvolvimento de um

sistema que implementa o fluxo da Autorregularização, o treinamento dos Auditores e a disseminação deste novo procedimento com o objetivo de institucionalização no Órgão.

Com os conhecimentos gerados no âmbito do Mestrado Profissional foi possível propor a regulamentação do procedimento com base em evidências científicas buscando, dessa forma, implementá-lo de forma mais eficiente que as informações disponíveis no momento possibilitam.

6 METODOLOGIA

A pesquisa possui natureza interventiva e buscou transformar a realidade e produzir conhecimentos relativos a essas transformações. Atuou no âmbito da administração tributária paraense propondo uma nova forma de relacionamento entre o fisco e os contribuintes, inovando em relação às estratégias de busca pela conformidade fiscal.

Quanto aos procedimentos, realizou-se uma revisão bibliográfica na busca por conformidade fiscal em dois principais aspectos. O primeiro, teórico, estudando a evolução do pensamento sobre conformidade, tendo como início Allingham e Sandmo (1972) que explicavam a conformidade sob a ótica exclusivamente econômica, passando por autores que adicionaram questões como ambiente regulatório, fatores sociais, morais, equidade, altruísmo, entre outros. O segundo, empírico, com estudos de campo que buscaram medir diferentes efeitos não econômicos sobre a conformidade.

Realizou-se também uma análise documental das legislações tributárias que incluíram procedimentos que utilizam a colaboração entre o fisco e o contribuinte como forma de buscar conformidade fiscal, além de relatórios sobre a situação do contencioso fiscal no Brasil e estratégias mitigadoras do problema, entre elas o processo de Autorregularização.

Por fim, realizou-se um experimento com contribuintes do ICMS no Pará aplicando o processo de Autorregularização, separando-os em dois grupos, um que foi estudado e outro grupo de controle para isolarmos o objeto do estudo e o impacto da notificação para Autorregularização, buscando medir se o procedimento possui efeitos positivos sobre a conformidade e aproveitando os dados para fazer análises adicionais, como se algumas características dos contribuintes influenciam na conformidade. O experimento contou com aprendizados gerados pela análise bibliográfica.

Após a conclusão dos procedimentos da pesquisa foi possível elaborar a minuta do regulamento da Autorregularização, com base nas evidências científicas geradas até aqui, deixando a porta aberta para novos experimentos que potencializem os efeitos do procedimento no futuro.

Na sequência será apresentada a nota técnica gerada pela pesquisa.

7 NOTA TÉCNICA

Nota técnica do produto de projeto regulatório no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, que propõe a regulamentação do procedimento de Autorregularização previsto no Art. 11-A da Lei Estadual nº 6.182/1998, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre.

Eduardo Campos Iketani

Sumário

1. Estudos empíricos sobre conformidade fiscal. 2. Desenho do experimento com contribuintes paraenses. 3. Do meio de comunicação. 4. Do modelo da mensagem. 5. Dos benefícios de Autorregularizar. 6. Modelo empírico. 7. Balance e estatísticas descritivas. 8. Resultados principais. 9. Efeitos heterogêneos.

1. Estudos empíricos sobre conformidade fiscal

Diversos estudos empíricos estão sendo realizados nos últimos anos no sentido de compreender o comportamento do contribuinte e, conseqüentemente, propor uma forma mais eficiente de relacionamento e comunicação entre as Administrações Tributárias e os contribuintes.

Os estudos buscam cientificar os contribuintes que estão em desconformidade fiscal, utilizando os dados disponíveis em poder do fisco e medindo as melhores abordagens, tais como meio de comunicação, conteúdo da mensagem, prêmios e incentivos, entre outros.

Ortega e Scartascini (2015a) buscaram entender se o método de entrega de mensagem que busca a conformidade fiscal influencia na tomada de decisão do contribuinte de pagar o imposto. O resultado do experimento demonstrou que o efeito do comunicado aumentou em 10 (dez) pontos percentuais a chance de recolhimento do imposto para o grupo tratado e de 20 (vinte) pontos percentuais, considerando apenas o grupo que foi efetivamente impactado com a mensagem. A diferença de resultado entre os métodos foi bastante expressiva. A probabilidade de realizar um recolhimento foi de 87 (oitenta e sete) pontos percentuais maior para uma visita pessoal de uma autoridade fiscal, 17 (dezesete) pontos percentuais para um e-mail e 8 (oito) pontos percentuais para uma carta física.

Ortega e Scartascini (2015b) também estudaram o efeito de ligações telefônicas e, combinando os dois estudos, é possível situar os resultados das ligações entre as visitas pessoais e os e-mails. Os autores concluem que métodos personalizados superam os métodos impessoais.

Castro e Scartascini (2013) realizaram um estudo empírico com contribuintes do município de Junín, na Argentina. O estudo separou 23.000 (vinte e três mil) contribuintes do imposto predial (*tasas*) em 4 (quatro) grupos, sendo 1 (um) grupo de controle que não recebeu nenhuma informação adicional e 3 (três) grupos que receberam informações adicionais nas suas cobranças de imposto. As mensagens foram de dissuasão com dados sobre multas por descumprimento, equidade com informações sobre o comportamento de outros contribuintes e justiça com informações sobre o uso dos recursos pelo governo. Este estudo tem uma relevante diferença em relação à maioria dos demais. Ele envia as mensagens para contribuintes antes do vencimento do imposto, ou seja, não tem foco apenas em sonegadores. O resultado demonstrou que as mensagens do tipo dissuasivo têm impacto positivo sobre a conformidade, diferente das

demais. Isto reforça o papel da fiscalização no cumprimento tributário e questiona os resultados obtidos por estudos baseados em questionários e em respostas sobre a disposição acerca do pagamento dos impostos. Lacetera, Macis e Slonim (2013 *apud* CASTRO *et al.*, 2013) descobriram, em estudo relacionado com a doação de sangue, que nem sempre as respostas sobre a disposição de fazer algo se observa em experimentos de campo.

Mogollon, Ortega e Scartascini (2021) também perceberam uma grande divergência entre a intenção de pagar o tributo e o efetivo pagamento. O estudo analisou ligações telefônicas de cobrança de impostos em um grupo de 34.000 (trinta e quatro mil) contribuintes colombianos, entre empresas e pessoas físicas com impostos já autodeclarados e não pagos. O grupo tratado recebeu mensagens personalizadas com mesmo roteiro, incluindo o valor e a origem da dívida e um convite de comparecimento na unidade fiscal para esclarecimentos. O objetivo era o agendamento da visita ou um compromisso verbal de pagamento. Foram realizadas 12.853 chamadas, porém 5.267 foram efetivas. Durante as chamadas, 70% disseram ter a intenção de pagar, todavia 33% efetivamente realizaram o pagamento, corroborando a ideia de que em *compliance* tributário é mais fácil falar do que fazer.

Kleven *et al.* (2011) buscaram medir os efeitos de auditorias em relação à conformidade. O estudo foi realizado com contribuintes dinamarqueses. Na primeira fase, metade dos contribuintes foram selecionados aleatoriamente para serem auditados. Na segunda fase, metade dos contribuintes receberam cartas informando que seriam auditados. Ambas as intervenções tiveram efeitos positivos sobre a renda autodeclarada.

Castro *et al.* (2020) buscaram entender se o conteúdo das mensagens influencia nos resultados. O estudo foi realizado com contribuintes peruanos e enviou 3 (três) tipos de mensagens diferentes. Uma focada na dissuasão, outra em normas sociais e, a terceira, em altruísmo. Os efeitos relatados foram que a mensagem focada em dissuasão gerou efeitos positivos, e as demais não alcançaram resultados desejáveis.

Kettle *et al.* (2016) realizaram estudo empírico com 43.387 contribuintes, entre indivíduos e empresas na Guatemala. Este país se caracteriza por ter um alto nível de evasão fiscal. Estima-se que, aproximadamente, 64% cumprem suas obrigações tributárias, e por ter um dos menores níveis de receita fiscal do mundo com, aproximadamente, 12% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Os contribuintes foram separados em 6 (seis) grupos. O primeiro de controle não recebeu nenhuma carta. O segundo recebeu uma carta padrão da administração tributária com

poucas informações e que possuía a intenção de lembrar o contribuinte da obrigação de pagar o tributo. Outros 4 (quatro) grupos receberam cartas com estímulos comportamentais.

Design comportamental: iniciava com uma frase de efeito, especificava como o contribuinte deveria agir para declarar, informava que o pagamento poderia ser parcelado e apresentava uma mensagem de dissuasão.

Design comportamental mais norma social e de equidade: possuía as mesmas informações da primeira, porém incluía uma informação sobre equidade e relatava que 64,5% dos guatemaltecos realizavam as suas declarações em dia.

Design comportamental mais texto sobre escolha deliberada: repetiu a mensagem comportamental padrão e adicionava uma frase que considerava as escolhas do não pagamento anterior como um descuido, porém ao tomar ciência desta carta o contribuinte estaria sonhando de forma deliberada e seria auditado e multado de acordo com a previsão legal.

Design comportamental mais orgulho nacional: mensagem comportamental mais uma mensagem relacionada com orgulho nacional.

Todas as cartas geraram aumento de receita para a Guatemala, porém a que obteve o melhor resultado, aumentando a taxa de pagamento e o valor médio pago, foi a de design comportamental mais texto sobre escolha deliberada seguida da carta com design comportamental mais norma social e equidade. Elas aumentaram o valor médio pago em 269% e 210% por contribuinte, respectivamente.

Kettle *et al.* (2016) descobriram também que o efeito das cartas foi maior em relação as empresas do que sobre os indivíduos.

Pomeranz (2015) realizou um grande estudo com contribuintes chilenos do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). No estudo, enviou cartas para os contribuintes com 3 (três) diferentes conteúdos. O primeiro dissuasivo, o segundo ligado à moral fiscal e o terceiro, que chamou de placebo, continha informações gerais da administração tributária chilena. Os resultados estão alinhados com os demais estudos citados e demonstraram que o maior efeito foi o conteúdo dissuasivo. Um achado diferente dos demais foi que a autora mediu o efeito nos 18 (dezoito) meses seguintes da mensagem e ficou evidenciado um grande aumento nas informações imediatamente após a carta e um declínio ao longo do tempo, até chegar ao mesmo nível da data base no 18º mês.

O principal objetivo de Pomeranz (2015), em seu estudo, não era avaliar o conteúdo da mensagem e sim avaliar a influência das informações prestadas pelos contribuintes do IVA na conformidade fiscal. O IVA é um tributo utilizado em aproximadamente 140 (cento e quarenta) países e se assemelha ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O imposto é cobrado, como o nome diz, pelo que cada participante adiciona de valor ao longo da cadeia produtiva. O vendedor emite o documento fiscal e transfere os créditos do imposto que pagou para o próximo participante que, ao vender novamente o produto, paga o imposto descontando o crédito gerado na operação anterior.

Pomeranz (2015) descobriu que as cartas dissuasivas tiveram efeitos menores entre os participantes do meio da cadeia e um efeito maior nos participantes que vendem no varejo e que não têm a outra parte para emitir informações à administração tributária. Esta descoberta está alinhada com a expectativa do grande número de países que implementaram o IVA e também com Kleven *et al.* (2011), que atribuíram às informações de terceiros uma das ferramentas mais importantes para a conformidade fiscal.

Bando *et al.* (2021) realizaram um estudo empírico no Brasil, mais especificamente no Estado do Piauí, com contribuintes de ICMS pertencentes ao regime simplificado (Simples Nacional). O estudo dividiu 1.500 contribuintes com inconsistências em suas declarações em 3 (três) grupos. Um deles recebeu uma notificação informando a inconsistência e um link com informações detalhadas; o segundo grupo recebeu a notificação e não recebeu o link; e, o terceiro grupo não recebeu nada. O efeito do grupo com o link foi de 22 (vinte e dois) pontos percentuais superior ao grupo de controle, o grupo sem o link teve o efeito de 11 (onze) pontos percentuais e no grupo que não recebeu nada o efeito foi 0 (zero). Esta foi uma importante descoberta que demonstrou o efeito muito positivo de prestar informações detalhadas. Outra informação que serve como base comparativa para nosso estudo foi a taxa de leitura das notificações, que foi de 47%.

Os estudos acima possuem importantes evidências que auxiliarão na implementação do procedimento de Autorregularização de forma mais eficiente no Estado do Pará, porém foram realizados com tributos, contribuintes, sociedades e ambientes regulatórios que divergem da realidade fática do Estado em que pretendemos regulamentar o procedimento. Como vimos, estes fatores são relevantes na tomada de decisão de manter-se, ou não, em conformidade, e os resultados obtidos por eles podem divergir do cenário em que estamos estudando.

Kettle *et al.* (2016) explicam que resultados podem variar significativamente por 2 (dois) fatores: heterogeneidade do contexto (destinatários, tipo de imposto, confiança nas instituições, normas sociais e cultura tributária) e heterogeneidade da mensagem.

Considerando a divergência de contexto, realizamos um estudo empírico de campo com contribuintes paraenses do ICMS para que possamos aferir se o procedimento consegue melhorar a conformidade dos contribuintes e aproveitamos para medir efeitos com diferentes características destes.

2. Desenho do experimento com contribuintes paraenses

No Brasil existem 2 (dois) grandes grupos de regimes tributários para o ICMS, o regime simplificado também conhecido como Simples Nacional que foi instituído pela Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e possui atualmente limite de receita bruta para enquadramento estadual de R\$ 3,6 milhões anuais e o regime normal de tributação. A alíquota máxima de ICMS para o regime simplificado é de aproximadamente 4,70%. Já em relação ao regime normal, a alíquota máxima é de 30% no Estado do Pará. A arrecadação do regime simplificado em 2022 foi de 2%, enquanto o regime normal representou 98%¹.

A Secretaria de Estado da Fazenda do Pará optou, através da Instrução Normativa nº 08/2005, por criar uma coordenação dedicada a fiscalizar os grandes contribuintes. Esta estrutura possibilita ter um controle mais próximo e estratégias específicas para este grupo.

Os demais contribuintes são circunscritos em 12 (doze) Coordenações Executivas Regionais de Administração Tributária e Não-Tributária (CERAT's) que utilizam o critério territorial como forma de distribuição.

Optamos por realizar o estudo focando no regime normal de tributação pelo seu maior potencial de arrecadação em relação ao regime simplificado e excluimos os contribuintes circunscritos na Coordenação Especial dos Grandes Contribuintes, por possuir acompanhamento e estratégias específicas.

O regulamento do ICMS (RICMS/PA - Decreto Estadual nº 4.676/2001) dispõe, no seu Art. 150, 15 (quinze) critérios para suspensão do cadastro do contribuinte. Após a suspensão

¹ PARÁ. Secretaria da Fazenda. **Boletim mensal de arrecadação**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/144-receitas-despesas/info-fazendarias/20711-boletim-mensal-da-arrecadacao-2025>. Acesso em: 9 jan. 2022.

cadastral, o contribuinte fica impedido de emitir e receber documentos fiscais eletrônicos, o que inviabiliza a continuidade do negócio. Optamos por trabalhar apenas com contribuintes ativos por presumirmos que contribuintes suspensos não estão em atividade ou possuem elevado perfil de risco fiscal, não fazendo sentido incluímos em um programa de colaboração entre o Fisco e os contribuintes.

A malha fiscal do estudo realizou a comparação dos valores de saídas tributáveis identificadas através da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC-e), com os valores declarados pelo contribuinte através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF).

Identificamos se a operação é tributada ou não através do Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP). A norma atual que regulamenta este código é o ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) nº 3/2022. Consideramos os seguintes CFOP's:

Para a NF-e:

5101;5102;5103;5104;5105;5106;5109;5110;5111;5112;5113;5114;5115;5116;5117;5118;
5119;5120;5122;5123;5124;5125;5401;5402;5403;5405;5929;6101;6102;6103;6104;6105;
6106;6107;6108;6109;6110;6111;6112;6113;6114;6115;6116;6117;6118;6119;6120;6122;
6123;6124;6125;6401;6402;6403;6404;6929.

Para NFC-e:

5102;5103;5104;5105;5106;5109;5110;5111;5112;5113;5114;5115;5116;5117;5118;5119;
5120;5122;5123;5124;5125;5401;5402;5403;5405;5929;5651;5652;5653;5654;5655;5656;
5667;5101.

Foi necessário realizar um ajuste relacionado ao código CFOP 5929, que representam lançamentos efetuados em decorrência da emissão de documento fiscal relativo à operação ou prestação também registrada em NFC-e. Um exemplo dessas operações acontece quando uma loja de varejo vende um eletrodoméstico que será entregue posteriormente na casa do cliente. O comprador sai da loja com uma NFC-e, mas sem o produto, que chega depois acompanhado por

uma NF-e. Como esses 2 (dois) documentos representam a mesma operação, nós descontamos os valores presentes nos documentos com CFOP 5929.

O ICMS é um imposto em que seu lançamento ocorre por homologação. Significa dizer que o contribuinte realiza a sua apuração e informa ao Fisco. A previsão legal do Lançamento do ICMS está no Art. 12 da Lei Estadual nº 6.182/1998 e no Art. 48 e 49 do RICMS/PA. O fisco possui 5 (cinco) anos para homologar o crédito tributário e, passado este prazo, a homologação é considerada tácita.

O instrumento que, à época do estudo, possibilitava ao contribuinte declarar a sua apuração do imposto é a DIEF. Por este motivo, utilizamos esta declaração como base comparativa. Verificamos o ICMS destacado nos documentos fiscais emitidos (NF-e e NFC-e) e comparamos com os valores declarados pelos contribuintes.

Quanto à apuração do ICMS, podemos dividi-la em 2 (dois) grandes grupos: a apuração que utiliza cotejo entre os débitos e os créditos do período, que chamaremos de apuração normal do imposto e a apuração de operações sujeitas à antecipação do imposto ou por substituição tributária, que chamaremos de débitos especiais.

O nosso experimento se concentra na apuração normal do imposto, mais especificamente em relação aos débitos das operações. Não analisamos os dados relacionados aos créditos. Resumidamente, o estudo identificou contribuintes que declararam os débitos no período inferior ao identificado nos Documentos Fiscais Eletrônicos.

Verificamos alguns casos em que o contribuinte pagou o imposto devido, mas não havia entregue a declaração. A malha fiscal não excluiu esses contribuintes, pois considerou apenas o comparativo entre Documentos Fiscais e Declaração. Esses contribuintes estão irregulares no que diz respeito à obrigação tributária acessória, porém não possuem pendências relacionadas à obrigação principal de pagar o imposto.

A análise foi realizada por mês de referência, pois a periodicidade da DIEF e da apuração do ICMS é mensal. Selecionamos 2 (dois) exercícios fiscais para a malha fiscal. O exercício de 2018 e o exercício de 2021. A justificativa desta escolha é que a prática da fiscalização no estado é fiscalizar pelo menos um exercício fiscal. Escolhemos o exercício fiscal de 2018 por ser o mais próximo da decadência, período em que o fisco ainda pode homologar o imposto, e 2021 por ser o que, à época do experimento, estava mais próximo do fato gerador. O objetivo é tentar entender

se a cobrança de fatos ocorridos mais próximos possui uma possibilidade de retorno maior que fatos mais antigos.

Os resultados deste estudo são baseados em uma prova aleatória controlada (RCT, pela sigla em inglês), realizada no nível do grupo empresarial. Um grupo empresarial pode ser composto de uma empresa ou várias empresas (matriz e filiais)². Os dados foram coletados do *Data Warehouse*, mantido pela Secretaria de Estado da Fazenda do Pará. Para a seleção dos contribuintes, realizamos consultas através do sistema de visualização de dados *BusinessObject* utilizando os filtros citados na seleção da amostra e geramos uma planilha eletrônica para cada exercício para que pudéssemos fazer a aleatorização dos grupos de tratamento e controle.

As planilhas possuíam os seguintes dados: código de identificação do contribuinte, código da região fiscal (CERAT) do contribuinte, descrição da região fiscal (CERAT) do contribuinte, mês de referência em que foi encontrada uma irregularidade, número da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF) que foi considerada na análise de conformidade, número da Escrituração Fiscal Digital do mês de referência, total de ICMS destacado em NFC-e em operações (CFOP's) tributadas, total de ICMS destacado em NF-e em operações (CFOP's) tributadas, total de ICMS destacado em NF-e em operações (CFOP's) tributadas, descontando o CFOP 5.929 que gera duplicidade entre NF-e e NFC-e, total de ICMS considerado com base nos documentos eletrônicos (NF-e e NFC-e), valor de ICMS declarado em DIEF (exceto CFOP 5.929) e a diferença identificada entre o Valor declarado em DIEF e o Valor identificado em NFC-e e NF-e.

As planilhas foram geradas e disponibilizadas para aleatorização em 01 de junho de 2022.

Os dados continham 9.781 declarações (3.384 para o ano 2018 e 6.397 para o ano 2021), correspondentes aos 1.907 contribuintes e 1.506 grupos empresariais. Na sequência, totalizamos o valor da divergência por grupo empresarial. Definimos como critério mínimo para estar elegível ao estudo a divergência R\$ 20 mil por grupo empresarial. Este filtro resultou em 8.529 declarações, correspondentes aos 1.392 contribuintes e 1.030 grupos empresariais. A análise do estudo foi feita no nível de declaração para cada contribuinte, mas para evitar que contribuintes do mesmo grupo empresarial estivessem em grupos distintos, um deles recebendo a notificação e o outro não, realizamos a alocação aos grupos no nível do grupo empresarial.

² A amostra do estudo tem 1,3 empresa por um grupo empresarial.

Foi realizado um processo de aleatorização simples empregando o *software Stata 15*. O resultado foram grupos de tratamento e controle com 515 grupos empresariais.

Após a seleção do grupo de tratamento e de controle, em 22 de julho de 2022, foram processados novamente os dados do grupo de tratamento através do sistema corporativo eSEFA. Por ter sido processado 52 (cinquenta e dois) dias após os dados gerados para aleatorização, 10 (dez) contribuintes do grupo de tratamento deixaram de ser elegíveis por não atenderem mais aos critérios da malha. Estes contribuintes foram eliminados da amostra do estudo. A amostra final do trabalho tem no grupo do tratamento 512 grupos empresariais com 669 contribuintes e, no grupo de controle, 515 grupos empresariais com 713 contribuintes. Como dito, a análise de impacto é observada no nível da declaração. A amostra do trabalho tem 8.429 declarações no total, 4.224 são dos contribuintes dos grupos empresariais tratados e 4.205 são dos contribuintes dos grupos empresariais não tratados.

Em 22 de julho de 2022 foi disponibilizada aos Coordenadores das CERATs a lista de todos os contribuintes do grupo tratado para que pudessem analisar os casos, atribuir a um Auditor Fiscal, caso julgassem necessário, e notificar os contribuintes que confirmaram a irregularidade e que ainda não haviam sido fiscalizados e autuados. O sistema disponibilizado foi construído de forma a otimizar o máximo possível o trabalho do Auditor Fiscal da CERAT. Os documentos foram gerados pelo sistema e, caso o Auditor julgasse pertinente, a notificação poderia ser feita em lote.

Foi concedido um prazo de 30 (trinta) dias para a correção da irregularidade que se efetivaria com a entrega de uma DIEF retificadora. O prazo começou a contar a partir da ciência do contribuinte. A primeira notificação do grupo tratado foi realizada em 29 de julho de 2022 e a última foi enviada em 19 de outubro de 2022.

Após a notificação, os sistemas da SEFA/PA monitoraram a entrega de DIEFs retificadoras e armazenaram os dados das retificações e de pagamentos ou parcelamentos para análise de resultado do trabalho.

Incluímos após a linha de base as seguintes informações: Valor ICMS Vendas Mercadorias Declarado na DIEF retificadora (exceto CFOP 5.929), Diferença ICMS Vendas Mercadorias Não Declaradas DIEF (após retificação), grupo que pertence o contribuinte (Tratamento ou Controle), número do processo administrativo relacionado à Autorregularização, data da notificação, data da ciência, tipo da ciência, número da DIEF retificadora, data da

retificação, crédito tributário declarado e não pago gerado pela DIEF retificadora, crédito tributário pago ou parcelado. Além desses, incluímos os seguintes dados cadastrais coletados no *Dataware house* da SEFA: ID Contador, Capital Social, Descrição e código nacional de atividade econômica, data da constituição da empresa, natureza jurídica e porte do contribuinte.

Em 25 de outubro de 2022 processamos os resultados e geramos o *dataset* para análise de impacto do estudo.

No próximo tópico discutiremos sobre o meio de comunicação utilizado.

3. Do meio de comunicação

As notificações foram entregues aos contribuintes através do Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC). O domicílio eletrônico é um serviço fornecido desde o ano de 2011 pela SEFA para facilitar a comunicação entre o fisco paraense e os seus contribuintes. A principal norma regulamentadora era o Decreto nº 150, de 5 de julho de 2011, e a adesão era voluntária, salvo algumas exceções.

Com a publicação da Lei Estadual nº 8.869, de 10 de junho de 2019, que alterou a Lei Estadual nº 6.182, de 30 de novembro de 1998, o DEC passou a ter disciplina legal, no sentido estrito e, por conseguinte, também passou a ser legal a obrigação de sua adoção pelos contribuintes, mediante prévio credenciamento que, caso não efetuado de forma voluntária, poderia ser feito de ofício, nos termos do disposto no §6º do art. 15-A da Lei nº 6.182/1998.

O Decreto nº 554/2020 regulamentou o DEC e credenciou de ofício todos os contribuintes do ICMS, a partir de 4 de maio de 2020, conforme seu Anexo Único. O regulamento previu algumas exceções ao credenciamento de ofício, que são o Microempreendedor Individual (MEI), o contribuinte inscrito como pessoa natural, produtor rural, transporte alternativo e ambulante.

Todos os contribuintes do universo trabalhado neste estudo estavam credenciados ao DEC, o que viabilizou este tipo de abordagem e tornou o custo da intervenção extremamente barato.

O Art. 15-B da Lei Estadual nº 6.182/1998 regulamenta a ciência do contribuinte que ocorre com o acesso à mensagem ou caso este acesso não ocorra de forma presumida 10 (dez) dias após a data da sua expedição. Neste estudo consideramos cientes apenas os contribuintes que tiveram ciência de fato até 10 (dez) dias após a expedição da mensagem.

No próximo tópico falaremos do modelo da mensagem encaminhada.

4. Do modelo da mensagem

Para elaboração da mensagem que seria enviada aos contribuintes, aproveitamos os conhecimentos gerados por estudos anteriores. Em relação ao conteúdo, optamos por uma mensagem dissuasiva que informa ao contribuinte que o não atendimento acarretará uma ação da Administração Tributária, no sentido de formalizar o crédito tributário com o lançamento de ofício adicionando ao valor do imposto multa punitiva, juros e acréscimos moratórios. A evidência utilizada foi a publicação de Castro *et al.* (2020), já citada anteriormente.

Outra evidência utilizada foi o estudo que a Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo realizou com a cobrança de Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA). O estudo foi apresentado na Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), realizada em São Paulo nos dias 06 e 07 de abril de 2022³. O estudo dividiu contribuintes entre o grupo de controle e 5 (cinco) outros grupos que receberam diferentes tipos de mensagem. A que obteve o melhor resultado foram as dissuasivas.

Em relação ao conteúdo, utilizamos as evidências geradas pelo estudo de Bando *et al.* (2021), que verificaram que o detalhamento das informações e a inclusão de informações de terceiros dobrou o resultado. Com isso, disponibilizamos o máximo de informações possíveis. Os contribuintes receberam a notificação em formato pdf, conforme exemplo a seguir, além de uma planilha eletrônica detalhando o cálculo no nível do Código de Operações Fiscais (CFOP) e, ainda, a possibilidade de realizar o download de todos os Documentos Fiscais Eletrônicos considerados na notificação, através do Portal de Serviços da SEFA/PA. Este detalhamento demonstra domínio do fisco em relação à divergência apontada e auxilia o contribuinte a fazer a correção.

³ GOMES NETO, Carlos Augusto. **Simplificação e a transformação digital na relação com o contribuinte**. 2022. Disponível em: <https://www.cogef.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/04/07-Transformacao-Digital-Carlos-Augusto-SP.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2022.

5. Dos benefícios de Autorregularizar

A lógica da Autorregularização é proporcionar um benefício ao contribuinte em troca da conformidade fiscal deste, sem a possibilidade da criação de um contencioso fiscal. O Estado colabora com o contribuinte, deixando de utilizar seu poder coercitivo do lançamento de ofício do tributo com a imposição de uma multa penal, em troca da conformidade do contribuinte autodeclarada sem a possibilidade de gerar o contencioso.

A Lei Estadual nº 5.530/1989 que institui o ICMS no Pará prevê, no seu Art. 78, as multas aplicadas no lançamento de ofício aos contribuintes que descumprirem suas obrigações tributárias (PARÁ, 1989).

Até 2019 os percentuais punitivos variavam entre 24% até 210%, de acordo com a gravidade atribuída pelo legislador do descumprimento. A Lei Estadual nº 8.877/2019 reformou este artigo e passou a prever basicamente 2 (dois) percentuais, 40% e 80%. O fato do descumprimento objeto deste estudo, a multa, em caso de lançamento de ofício, é de 40%.

O contribuinte que optar por Autorregularização não será autuado e não incidirá os 40% de multa prevista no Art. 78 da Lei Estadual nº 5.530/1989, porém incidirão os acréscimos decorrentes da mora previstos no Art. 6, I da Lei Estadual nº 6.182/1989 com percentual de 0,10% ao dia de atraso até o limite de 12%.

Os demais acréscimos de juros de mora e atualização monetária são comuns ao lançamento de ofício e o lançamento realizado pelo contribuinte é homologado pelo fisco.

Aparentemente, o contribuinte possui um razoável benefício de deixar de pagar 40% de acréscimo para pagar apenas 12%, porém o Estado do Pará oferece um estímulo ao pagamento e ao não litígio através de descontos na multa de ofício que pode ser de até 70%, caso o contribuinte opte por pagar integralmente até 30 dias após a ciência do Auto de Infração conforme Art. 5º, § 2º, I da Lei Estadual nº 6.182/1998. Caso os contribuintes deste estudo optassem por não autodeclarar conforme orientação da Administração Tributária, estariam sujeitos a uma multa de 40% pelo lançamento de ofício, mas teriam a possibilidade de pagar com 70% de desconto sobre esta multa, gerando desta forma um percentual de multa de 12%, que é o mesmo gerado pela multa moratória, pois já havia decorrido 120 dias do fato gerador e a multa moratória já estava no seu percentual máximo.

Caso o contribuinte opte por parcelar o débito em até 30 (trinta) parcelas, o desconto no caso do lançamento de ofício seria de 55% conforme Art. 5º, § 2º, II da Lei Estadual nº 6.182/1998 e desta forma pagaria 18% de multa no caso do lançamento por auto de infração e 12% no caso da Autorregularização.

Fica evidente que o benefício de autorregularizar é baixo ou inexistente em relação ao lançamento de ofício. Com o cenário atual o procedimento irá funcionar para contribuintes que agem a partir da detecção, porém não terá efeito para contribuintes mais resistentes que buscam maximização de retornos econômicos e este fato pode influenciar nos resultados gerados no estudo e pode ser objeto de avaliações posteriores, sobre novas formas de calibrar essas penalidades e benefícios.

No próximo tópico será explicado como os dados gerados serão avaliados.

6. Modelo empírico

Pela alocação aleatória aos grupos de tratamento e controle, se pode fazer a estimativa do efeito causal da intervenção mediante uma regressão lineal. Especificamente, os impactos são estimados pelo seguinte modelo empírico:

$$Y_{ijg} = \alpha + \beta T_g + X'_{ijg}\delta + \varepsilon_{ijg} \quad (1)$$

Onde Y_{ijg} é a variável do resultado de interesse para a declaração i do contribuinte j que forma parte do grupo empresarial g ; T_g é o indicador da alocação ao grupo de tratamento que toma valor um se o grupo empresarial foi alocado ao grupo de tratamento e zero no caso contrário; X_{ijg} é um vetor das variáveis de controle⁴; e ε_{ijg} é o termo do erro. Em todas as estimativas os erros levam em conta que a alocação do tratamento foi feita no nível do grupo empresarial com um *cluster* no nível do grupo empresarial. O parâmetro do interesse é β que

⁴ As variáveis de controle são o identificador da Regional do contribuinte, o valor do imposto ICMS declarado na linha de base, ano do início da atividade do contribuinte e o ano da declaração. As variáveis do controle são incluídas para melhorar a precisão das estimativas e para levar em conta menores desequilíbrios na linha de base (veja Tabela 1).

apresenta a estimativa do efeito da Intenção – ao – Tratamento (ITT, pela sigla em inglês) para a variável do resultado de interesse Y_{ijg} entre o grupo tratado e o grupo de controle.

Além deste modelo básico, fazemos as estimativas do Efeito do Tratamento Local Médio (LATE, pela sigla em inglês), levando em conta o cumprimento imperfeito. Como se explica nas próximas seções deste documento, no caso deste estudo, aconteceu que nem todos os contribuintes designados para receber o tratamento o receberam, e alguns contribuintes designados para não receber o tratamento acabaram recebendo-o. Os resultados das estimativas LATE são apresentados na Tabela 4. Para estas estimativas se trabalha com um modelo de variáveis instrumentais, com o indicador do impacto Y_{ijg} regressado sobre o indicador endógeno do tratamento recebido, instrumentado com o indicador da alocação aleatória T_g .

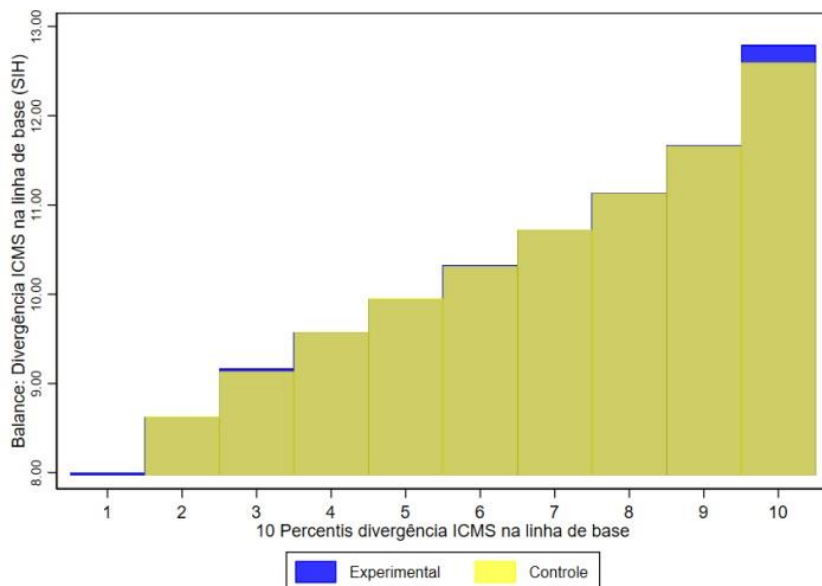
7. Balance e estatísticas descritivas

A alocação aleatória aos grupos de tratamento e controle garante que não há outra diferença relevante entre os grupos além da atribuição a um tratamento específico. Para conferir que os grupos estão equilibrados, realizamos testes formais de igualdade das médias para as características predeterminadas ou invariantes do grupo tratado e o grupo de controle. Os resultados são apresentados na Tabela 1. No Painel 1 se apresentam os resultados para as características dos grupos empresariais, no Painel 2 para as características dos contribuintes e no Painel 3 para as características das declarações. Os resultados confirmam que, na média, os grupos são equilibrados em características observáveis. Apenas se observa a diferença marginalmente significativa estatisticamente (10%) para o indicador que o contribuinte apresenta declarações na coordenação regional Redenção⁵.

A figura 4 demonstra como as divergências identificadas na linha de base estão, no que diz respeito aos valores de divergência de ICMS, balanceadas.

⁵ Na Tabela 1 se apresentam os resultados para 3 (três) Regionais com maior frequência na amostra do trabalho, mas os testes da igualdade entre as médias do grupo tratado e controle foram realizados para todas as regionais na amostra, 12 (doze) no total. Não se observam as diferenças estatisticamente significativas para outras regionais não incluídas na Tabela 1.

Figura 4 - Divergência de ICMS na linha de base



Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa (2022).

A divergência de ICMS média identificada nas declarações objetos deste estudo ficou entre R\$ 30 mil e R\$ 35 mil e entre R\$ 250 mil e R\$ 270 mil por grupo empresarial, conforme demonstrado na Tabela 1. Pouco mais de 50% das declarações apresentavam valor de ICMS igual a 0 (zero).

A Tabela A1 do Apêndice A apresenta mais estatísticas descritivas das variáveis principais do impacto. Podemos observar que muitas apresentam uma elevada dispersão e presença de observações com valores iguais a 0 (zero). Para diminuir a variação e pela elevada presença dos valores zero, para as estimativas do impacto principais as variáveis monetárias foram transformadas utilizando a Transformação Senoidal Hiperbólica Inversa⁶ (IHST, pela sigla em inglês). IHST é uma alternativa à transformação logarítmica e, exceto para valores muito pequenos da variável sujeita à transformação Y, IHST é aproximadamente $\log(2Y)$ ou $\log(2) + \log(Y)$. Consequentemente, as estimativas da regressão onde a variável dependente é transformada usando IHST podem ser interpretadas da mesma forma que as estimativas com uma transformação logarítmica. A vantagem da IHST sobre a transformação logarítmica é que a transformação IHST é definida em 0 (zero). Os resultados principais são estimados usando as

⁶ Para detalhes sobre a transformação IHST, se pode consultar estas referências: Burbidge, Magee e Robb (1988); MacKinnon e Magee (1990); Pence (2006).

variáveis monetárias transformadas utilizando IHST, mas na Tabela A2 do Apêndice A apresentamos os resultados para variáveis expressas em níveis.

Tabela 1 - Balance

Descrição da variável	Média experimental	Média controle	Diferença experimental - controle	Desvio Padrão	P- value	Amostra experimental	Amostra controle
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Painel 1: Nível grupo empresarial							
ICMS total declarado na linha base	572161.79	407458.64	164703.145	[140562.435]	0.2416	512	515
Divergência total ICMS calculado-declarado na linha base	285143.51	251118.78	34024.729	[33300.907]	0.3071	512	515
Número de contribuintes por grupo	1.31	1.38	-0.078	[0.087]	0.3694	512	515
Número de declarações por grupo	8.25	8.17	0.085	[0.502]	0.8657	512	515
Painel 2: Nível contribuinte							
Tem contador (sim=1)	0.77	0.78	-0.010	[0.032]	0.7605	669	713
Idade da empresa em anos	12.21	13.19	-0.977	[0.980]	0.3186	669	713
Mês início atividade	6.59	6.40	0.182	[0.210]	0.3857	669	713
Ano início atividade	2010.11	2009.15	0.960	[0.982]	0.3284	669	713
Empresa é sociedade limitada (sim=1)	0.61	0.63	-0.017	[0.041]	0.6808	669	713
Empresa é individual (sim=1)	0.24	0.22	0.013	[0.031]	0.6745	669	713
Capital Social	50173320.72	44680787.84	5492532.880	[45439401.380]	0.9038	669	713
Regional CERAT BELÉM	0.19	0.20	-0.017	[0.032]	0.6048	669	713
Regional CERAT REDENÇÃO	0.16	0.12	0.043*	[0.023]	0.0632	669	713
Regional CERAT MARITUBA	0.13	0.12	0.014	[0.020]	0.4847	669	713
Número de declarações por contribuinte	6.31	5.90	0.416	[0.366]	0.2551	669	713
Painel 3: Nível declaração							
Mês da declaração	6.89	6.85	0.044	[0.106]	0.6825	4224	4205
ICMS declarado na linha de base	69352.94	49902.78	19450.162	[16890.802]	0.2498	4224	4205
Divergência ICMS calculado-declarado na linha de base	34562.85	30755.33	3807.517	[3840.497]	0.3217	4224	4205
ICMS declarado na linha de base é zero (sim=1)	0.57	0.54	0.028	[0.037]	0.4592	4224	4205
Declaração é do ano 2021 (sim=1)	0.64	0.68	-0.038	[0.027]	0.1632	4224	4205
Declaração é do ano 2018 (sim=1)	0.36	0.32	0.038	[0.027]	0.1632	4224	4205

Notas: Esta tabela apresenta as estatísticas e estimativas das diferenças entre o grupo tratado e o grupo de controle, no nível do grupo empresarial (Painel A), contribuinte (Painel B) e declaração (Painel C). As colunas (1) e (2) apresentam as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Na coluna (3) se apresenta a diferença entre estes valores estimada numa regressão da variável indicada na primeira coluna da tabela sobre o indicador da alocação aleatória. Na coluna (4) se apresentam os erros padrão. Os erros padrão têm cluster no nível do grupo empresarial nas regressões nos painéis B e C. Na coluna (5) se mostram os P-value do teste da igualdade das médias nas colunas (1) e (2). As colunas (6) e (7) mostram o número das observações nas amostras do grupo experimental e controle, respectivamente. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

8. Resultados principais

Nesta seção apresentamos os resultados principais da intervenção. Os resultados para os indicadores do cumprimento com o tratamento são apresentados na Tabela 2 e os resultados para os indicadores do impacto na Tabela 3. Todas as tabelas têm a mesma estrutura e apresentam: na coluna (1) a estimativa do impacto (parâmetro β do modelo 1), na coluna (2) o desvio padrão do parâmetro β estimado, na coluna (3) o P-value do teste estatístico formal da igualdade $\beta=0$, na coluna (4) o número das observações da regressão relevante, e nas colunas (5) e (6) as médias das variáveis do interesse no grupo tratado e no grupo de controle. Cada fila corresponde a uma regressão para a variável do impacto indicada na primeira coluna da tabela.

A primeira constatação da avaliação diz respeito aos indicadores de cumprimento com o tratamento. É esperado que em um experimento que envolvem muitas pessoas e fatores externos a execução não ocorra exatamente como foi planejada. Como se pode observar na Tabela 2, nem todos os contribuintes do grupo de tratamento foram notificados (86%), e há alguns contribuintes no grupo de controle (0,8%) que receberam as notificações. A seleção dos contribuintes foi realizada de forma automatizada sem uma análise criteriosa individual. Antes do envio da notificação ao contribuinte, auditores fiscais das CERAT's puderam avaliar a real pertinência da notificação e se o contribuinte já havia sido autuado pela mesma ocorrência. Após análise das CERAT's, 14% dos contribuintes do grupo tratado foram retirados do estudo. As notificações do grupo de controle ocorreram, pois a SEFA não limitou o trabalho das CERAT's, mantendo sua autonomia e permitindo a cobrança do imposto caso ela tenha identificado contribuintes em não conformidade. Além disso, a SEFA já possui outras malhas fiscais e alguns contribuintes do grupo de controle foram notificados por outras malhas.

A diferença estimada para o indicador da notificação enviada é de 85 pontos percentuais (pp). Outro indicador informativo é a leitura da mensagem. Observamos que 37% dos contribuintes do grupo tratado leram ao menos uma notificação⁷ e nenhum contribuinte leu a notificação no grupo de controle. Só tivemos acesso a registros de leitura dentro de 10 dias após o

⁷ Como foi explicado anteriormente, os contribuintes receberam as notificações a respeito das declarações do ano 2018 e do ano 2021 separadamente. Um contribuinte pode ter recebido duas notificações. Uma referente a 2018 e outra referente a 2021.

envio da mensagem. Após este prazo, como explicado anteriormente, a legislação considera lido tacitamente e não temos informações se ocorreu uma leitura de fato.

O percentual dos contribuintes que tomaram ciência é semelhante ao alcançado por um estudo similar no Estado do Piauí⁸.

O meio previsto em Lei como prioritário para a comunicação entre o Fisco e os contribuintes é o DEC. Para potencializar a ciência dos contribuintes, a SEFA/PA envia e-mails para os representantes legais informando que existe uma mensagem não lida. Além disso, neste estudo específico foram enviadas mensagens de *WhatsApp* para os contatos dos representantes legais dos contribuintes para que o estudo pudesse alcançar o máximo de contribuintes possível.

Tabela 2 - Cumprimento com o tratamento

Descrição da variável	(1) Diferença	(2) Desvio Padrão	(3) P-value	(4) Amostra	(5) Média experimental	(6) Média controle
Notificado (sim=1)	0.851***	[0.017]	0.0000	1382	0.859	0.008
Contribuinte leu ao menos uma notificação (sim = 1)	0.369***	[0.026]	0.0000	1382	0.369	0.000

Notas: Esta tabela apresenta estatísticas e diferenças estimadas entre os grupos de tratamento e controle no nível do contribuinte. A coluna (1) apresenta coeficientes estimados, a coluna (2) erros padrão com cluster no nível do grupo empresarial das regressões do modelo (1) sem variáveis de controle, a coluna (3) mostra o P-value do teste estatístico da igualdade do parâmetro na coluna (1) e zero, na coluna (4) se mostra o número de observações, nas colunas (5) e (6) as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

Os principais efeitos que medimos dizem respeito à redução da divergência de ICMS declarado na linha de base e o crédito tributário gerado especificamente relacionado ao regime normal de apuração do imposto. Os resultados estão dispostos na Tabela 3 separados entre painéis. O Painel 1 exibe resultados relacionados com as correções realizadas por declaração e o Painel 2 para variáveis relacionadas com o crédito tributário. As estimativas para as variáveis monetárias são realizadas para as variáveis transformadas utilizando IHST.

Como podemos observar na Tabela 3, a intervenção foi eficaz para gerar as correções do valor declarado do ICMS. A proporção das declarações corrigidas no grupo tratado foi de quase 12%, e no grupo de controle de 3%, gerando um impacto de quase 9 (nove) pp. Porém, nem todas as correções realizadas por contribuintes tratados aumentaram o valor declarado do ICMS: em

⁸ Bando *et al.* (2021), em uma intervenção focada nos contribuintes do regime simplificado no Estado do Piauí, estimaram que dos 100% dos contribuintes notificados 47% leram as notificações. A razão leitura/notificação de 0,47 é semelhante à razão estimada neste estudo: $37\%/85 = 0,44$.

torno de 0,4% das declarações diminuíram o valor declarado do ICMS no decorrer da intervenção. Para as variáveis monetárias, observamos que os parâmetros estimados são altos. Na média, a correção realizada nas declarações do grupo tratado foi 85,6% maior do que a correção realizada nas declarações do grupo de controle, e a diferença entre os valores declarados pelo contribuinte e os valores calculados pela SEFA/PA diminuiu em 74%.

Para o crédito tributário, os resultados também mostram que a intervenção produz o impacto desejável. Na média, a proporção das declarações com crédito tributário gerado ou pago na linha do seguimento foi 2,6 pp maior no grupo tratado comparando com o grupo de controle, e 1,8 pp maior para o crédito tributário pago. Pelo menos 3 (três) fatores explicam o efeito ter sido menor em relação ao crédito tributário quando comparamos ao efeito sobre a correção das declarações. O primeiro deles são casos em que o contribuinte possui saldo credor de ICMS acumulado. Nestes casos o saldo credor foi reduzido, porém não gerou valores a pagar. O segundo se refere a casos já citados que o contribuinte já havia realizado o pagamento e possuía pendência apenas da obrigação acessória da entrega da declaração. O terceiro são casos em que o contribuinte incluiu créditos na mesma proporção ou em maiores proporções que o débito. Estes casos foram encaminhados para análise através de ação fiscal.

Em relação aos valores pagos, os resultados foram bastante significativos. Em relação ao crédito tributário gerado/pago, o efeito foi de 22,7 pontos percentuais maior no grupo tratado do que no grupo de controle. Se considerarmos apenas o efeito dos créditos tributários pagos/parcelados o efeito foi 16,9 pontos percentuais acima. O efeito é maior do que em relação à proporção de declarações com crédito gerado/pago, pois as declarações com maiores valores foram pagas em uma proporção significativamente maior que as de menores valores.

Tabela 3 - Principais impactos da intervenção

Descrição da variável	Efeito estimado	Desvio padrão	P-value	Amostra	Média experimental	Média controle
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Painel 1: Correções nas declarações						
Declaração corrigida (sim=1)	0.086***	[0.018]	0.0000	8429	0.119	0.033
Declaração com correção positiva (sim=1)	0.083***	[0.017]	0.0000	8429	0.116	0.033
Declaração com correção negativa (sim=1)	0.003**	[0.001]	0.0252	8429	0.004	0.000
Correção do ICMS	0.856***	[0.176]	0.0000	8429	1.178	0.359
Divergência ICMS calculado-declarado	-0.740***	[0.149]	0.0000	8429	9.119	9.832
Painel 2: Crédito tributário apuração normal						
Gerou ou pagou crédito tributário (sim=1)	0.026**	[0.010]	0.0101	8429	0.037	0.011
Pagou crédito tributário (sim=1)	0.018***	[0.006]	0.0013	8429	0.021	0.003
Valor do crédito tributário total (pago + gerado)	0.227**	[0.093]	0.0150	8429	0.352	0.109
Valor do crédito tributário pago	0.169***	[0.052]	0.0012	8429	0.205	0.023

Notas: Esta tabela apresenta estatísticas e diferenças estimadas entre os grupos de tratamento e controle a nível da declaração para as variáveis binárias e monetárias relacionadas com correções das declarações (Painel 1) e crédito tributário (Painel 2). A coluna (1) apresenta coeficientes estimados, a coluna (2) erros padrão com cluster no nível do grupo empresarial, a coluna (3) mostra o P-value do teste estatístico da igualdade do parâmetro na coluna (1) a zero, na coluna (4) se apresenta o número das observações, e nas colunas (5) e (6) se mostram as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Cada fila corresponde a uma regressão do modelo (1), cuja variável dependente é indicada na primeira coluna da tabela. As estimativas para as variáveis binárias são realizadas sem incluir as variáveis de controle, as estimativas para variáveis monetárias incluem os seguintes controles: indicador do ano do início da atividade, o indicador do ano da declaração, os indicadores da Regional do contribuinte, e o valor declarado na linha de base. Na regressão para variável da divergência em lugar do valor declarado se usa o valor da divergência na linha de base. Todas as variáveis monetárias são transformadas utilizando IHST. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

Os resultados apresentados até aqui consideram o grupo tratado original, mesmo aqueles que não foram notificados ou que não leram a notificação. Apresentamos a seguir duas análises adicionais que levam em conta o cumprimento imperfeito (LATE). A coluna (1) mede os efeitos para a parcela do grupo tratado que recebeu a notificação, 85% do total do grupo tratado e a coluna (4) mede o efeito estimado para o grupo que leu a notificação.

Tabela 4 - Estimativas LATE dos impactos da intervenção

Descrição da variável	Variável: recebeu a notificação			Variável leu ao menos uma notificação			Amostra	Média experimental	Média controle
	Efeito estimado	Desvio padrão	P-Value	Efeito estimado	Desvio padrão	P-Value			
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Painel 1: Correções nas declarações									
Declaração corrigida (sim=1)	0.102***	[0.020]	0	0.239***	0.047	0	8429	0.119	0.033
Declaração com correção positiva (sim=1)	0.098***	[0.020]	0	0.230***	0.047	0	8429	0.116	0.033
Declaração com correção negativa (sim=1)	0.004**	[0.002]	0.025	0.009**	0.004	0.022	8429	0.004	0
Correção do ICMS	1.007***	[0.204]	0	2.361***	0.472	0	8429	1.178	0.359
Divergência ICMS calculado-declarado	-0.870***	[0.173]	0	-1.965***	0.458	0	8429	9.119	9.832
Painel 2: Crédito tributário apuração normal									
Gerou ou pagou crédito tributário (sim=1)	0.031***	[0.012]	0.0086	0.073***	0.028	0.01	8429	0.037	0.011
Pagou crédito tributário (sim=1)	0.022***	[0.007]	0.0013	0.051***	0.015	0.001	8429	0.021	0.003
Valor do crédito tributário total (pago + gerado)	0.267**	[0.107]	0.0131	0.625**	0.254	0.014	8429	0.352	0.109
Valor do crédito tributário pago	0.199***	[0.061]	0.0012	0.466***	0.141	0.001	8429	0.205	0.023

Notas: Esta tabela apresenta estatísticas e as estimativas do efeito LATE que leva em conta o cumprimento imperfeito com o tratamento. Os resultados para as variáveis relacionadas com as correções nas declarações são apresentados no Painel 1, os resultados para as variáveis relacionadas com o crédito tributário são apresentados no Painel 2. As primeiras três colunas usam como regressor endógeno a notificação. As segundas três colunas usam como regressor endógeno a leitura de ao menos uma notificação. As colunas (1) e (4) apresentam coeficientes estimados, as colunas (2) e (5) erros padrão com cluster no nível do grupo empresarial, as colunas (3) e (6) mostram o P-value do teste estatístico da igualdade do parâmetro nas colunas (1) e (3) a zero. Na coluna (7) se apresenta o número das observações, e nas colunas (8) e (9) se mostram as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Cada fila corresponde a uma regressão do modelo das variáveis instrumentais, em que a variável dependente indicada na primeira coluna da tabela é regressada sobre o indicador endógeno do que o contribuinte foi notificado, instrumentado com o indicador da alocação aleatória. As estimativas para as variáveis binárias são realizadas sem incluir as variáveis de controle, as estimativas para variáveis monetárias incluem os seguintes controles: indicador do ano do início da atividade, o indicador do ano da declaração, os indicadores da Regional do contribuinte, e o valor declarado na linha de base. Na regressão para variável da divergência em lugar do valor declarado se usa o valor da divergência na linha de base. Todas as variáveis monetárias são transformadas utilizando IHST. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

Os contribuintes que de fato receberam a notificação realizaram correções positivas nas declarações 9,9 pontos percentuais a mais que o grupo de controle. Em relação à correção da declaração, em valores monetários, o efeito foi 100,7 pontos percentuais acima do grupo de controle e a divergência calculada caiu 87 pontos percentuais a mais no grupo tratado do que no grupo de controle.

Em relação à quantidade de declarações que geraram créditos tributários após a correção, o indicador continuou baixo, conforme explicado anteriormente, mas melhorou, atingindo 3,1 pontos percentuais a mais que no grupo de controle quando consideramos créditos tributários gerados, pagos ou parcelados.

Em relação aos créditos tributários gerados em valores monetários, o resultado é bem melhor chegando em 26,7 pontos percentuais acima do grupo de controle quando consideramos créditos tributários gerados, pagos ou parcelados.

Os efeitos ficam significativamente superiores quando consideramos apenas os contribuintes que efetivamente leram as notificações. Como dissemos, o percentual de leitura sobre o grupo tratado foi de 37% quando consideramos a seleção de tratamento inicial e de 44% quando consideramos apenas os notificados.

Os efeitos relacionados à quantidade de declarações com correções positivas sobem para 23 pontos percentuais em relação ao grupo de controle. Já em relação à correção do ICMS, o efeito foi de 236,1 pontos percentuais em relação ao grupo de controle e a divergência caiu 196,5 pontos percentuais.

Quando avaliamos a quantidade de declarações que gerou crédito tributário o efeito sobe para 7,3 pontos percentuais em relação ao grupo de controle, mas o resultado mais expressivo diz respeito aos créditos tributários gerados em termos monetários. O efeito foi 62,5 pontos percentuais superior no grupo tratado que leu a notificação que no grupo de controle, e se considerarmos apenas pagamento ou parcelamento o efeito foi 46,6 pontos percentuais superior.

Estes resultados demonstram a importância de uma comunicação efetiva entre o fisco e os contribuintes e o potencial sobre a conformidade de uma comunicação que chegue até o seu destino.

Finalmente, com o teste da falsificação, na Tabela 5 apresentamos os resultados para o crédito tributário da apuração sujeita à antecipação ou substituição tributária, sendo que a intervenção foi focada apenas para gerar ações dos contribuintes sobre o crédito tributário da apuração normal. Conferimos que a intervenção não gerou efeitos sobre as variáveis não relacionadas com a intervenção.

Tabela 5 - Testes da falsificação: estimativas para o crédito tributário da apuração sujeita à antecipação ou substituição tributária

Descrição da variável	Efeito estimado	Desvio padrão	P-value	Amostra	Média experimental	Média controle
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Gerou ou pagou crédito tributário (sim=1)	0.006	[0.006]	0.3820	8429	0.013	0.008
Pagou crédito tributário (sim=1)	0.002	[0.006]	0.7456	8429	0.008	0.006
Valor do crédito tributário total (pago + gerado)	0.005	[0.052]	0.9244	8429	0.067	0.061
Valor do crédito tributário pago	0.035	[0.057]	0.5420	8429	0.109	0.080

Notas: Esta tabela apresenta as estatísticas e diferenças estimadas entre os grupos de tratamento e controle para as variáveis relacionadas com crédito tributário da apuração sujeita à antecipação ou substituição tributária. A coluna (1) apresenta os coeficientes estimados, a coluna (2) erros padrão com cluster no nível do grupo empresarial, a coluna (3) mostra o P-value do teste estatístico da igualdade do parâmetro na coluna (1) a zero, na coluna (4) se apresenta o número das observações, e nas colunas (5) e (6) se mostram as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Cada fila corresponde a uma regressão do modelo (1). As estimativas para as variáveis binárias são realizadas sem incluir as variáveis de controle, as estimativas para variáveis monetárias incluem os seguintes controles: indicador do ano do início da atividade, o indicador do ano da declaração, os indicadores da Regional do contribuinte, e o valor ICMS declarado na linha de base. Todas as variáveis monetárias são transformadas utilizando IHST. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

9. Efeitos heterogêneos

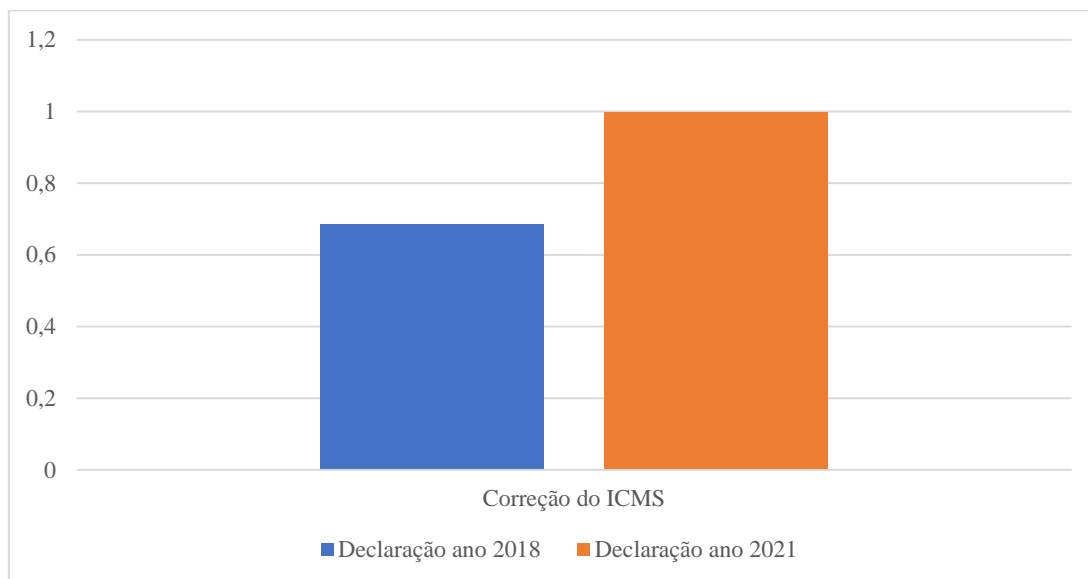
Além de avaliarmos se a notificação para Autorregularização possui efeitos positivos sobre a conformidade fiscal, aproveitamos os dados coletados para medirmos qual a forma mais eficiente de utilização deste procedimento.

A primeira análise mediu se cobranças de períodos mais próximos do fato gerador possuem retorno superior em relação aos períodos mais distantes. Em relação a este fator percebemos, já na fase de seleção dos contribuintes, uma vantagem em relação a períodos mais próximos. Com base nos mesmos critérios, selecionamos 627 contribuintes com divergências em 2018 e 1.147 contribuintes com divergências em 2021. A explicação para esta diferença é que muitos contribuintes de 2018 já não estão mais em atividade e, como dissemos, o estudo foi voltado para contribuintes com cadastro ativo.

Os resultados desta análise relacionada com o lapso temporal do fato gerador e a notificação realizada pelo Fisco estão demonstrados na Tabela 6, nas colunas (2) e (3). Podemos ver um efeito de valores corrigidos 45% maior na referência 2021 em relação a 2018 (0.998 vs. 0.684). A divergência caiu 32% mais em 2021 do que em 2018 (-0.827 vs. -0.624). Em relação ao crédito tributário pago o efeito foi 86% maior em 2021 do que em 2018 (0.203 vs. 0.109). Todas

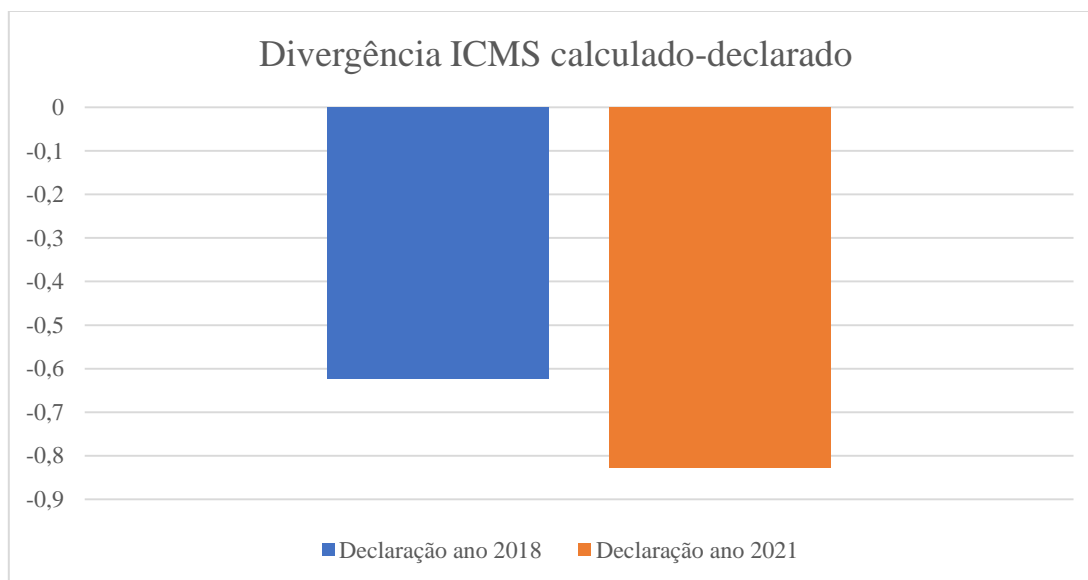
estas análises possuem significância estatística evidenciando o benefício de agir mais próximo do fato gerador.

Gráfico 1 - Correção do ICMS por ano de referência



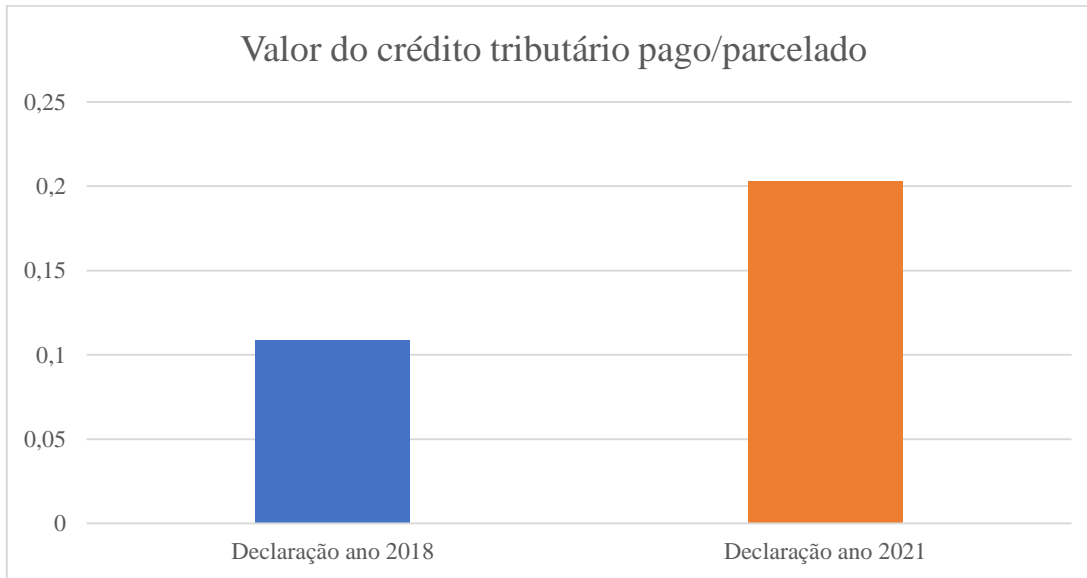
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 2 - Redução da divergência por ano de referência



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 3 - Crédito tributário Pago/Parcelado por ano de referência



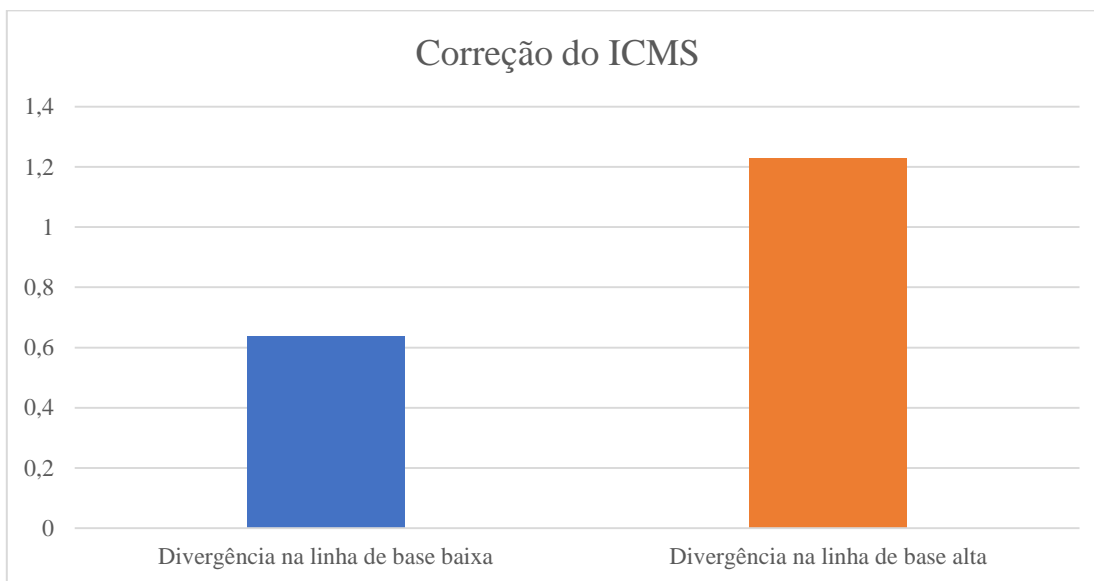
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

A segunda análise comparou os resultados considerando contribuintes que estavam omissos da entrega da sua declaração DIEF ou realizaram a entrega como se a empresa não tivesse tido movimento no período com contribuintes que entregaram a sua declaração parcialmente correta. Simplificando, comparamos o comportamento de contribuintes que entregaram suas Declarações DIEF zeradas ou sem movimento na linha de base com contribuintes que entregaram suas DIEFs com informações, porém parcialmente corretas, o que chamamos nas colunas (4) e (5) da Tabela 6 de ICMS = 0 e ICMS > 0. Em relação à “Declaração com correção positiva”, o efeito foi 14% superior nos casos de ICMS declarado > 0 na linha de base (0.088 vs. 0.077). Em relação ao crédito tributário pago, o efeito foi 89% superior nos casos de ICMS declarado > 0.

Comparamos nas colunas (6) e (7) da Tabela 6 o impacto da intervenção entre contribuintes com divergência abaixo e acima da mediana. Este foi um dos achados mais relevantes desta pesquisa. Os dados mostram que, em relação à correção do ICMS, o efeito para contribuintes com divergência abaixo da mediana foi de 0,638 enquanto que para contribuintes acima da mediana foi de 1,228, o que representa um efeito 92% superior em contribuintes com altas divergências. Em relação à redução da divergência entre o calculado pelo Fisco e o declarado pelo contribuinte, o efeito foi -0,58 vs. -1,023, um efeito 76% maior entre os

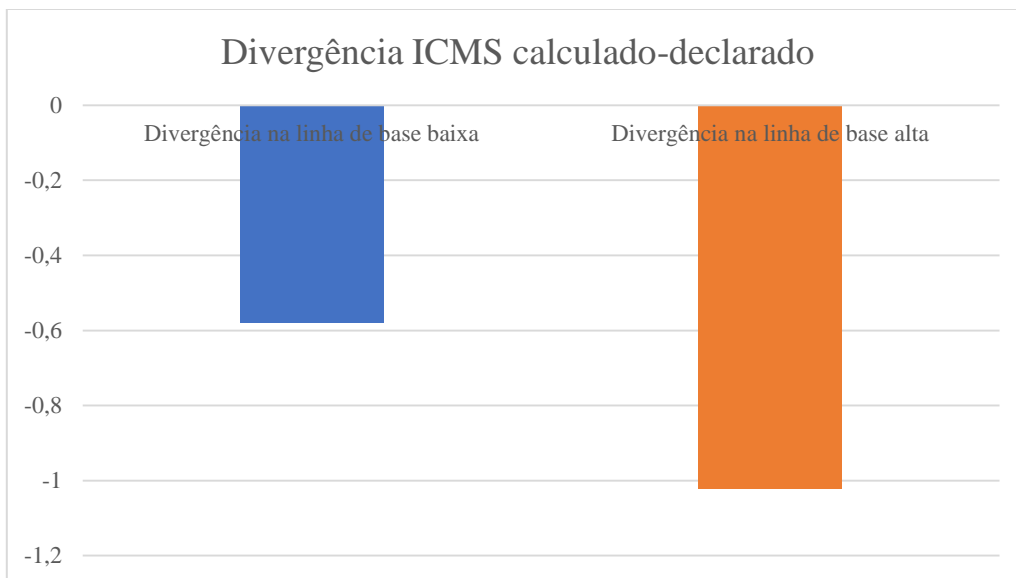
contribuintes com maiores divergências. O atendimento ao procedimento de Autorregularização foi substancialmente maior em casos de contribuintes que possuíam maiores divergências.

Gráfico 4 - Correção do ICMS entre grupos com divergências acima e abaixo da mediana



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 5 - Correção do ICMS entre grupos com tempo de atividade acima e abaixo da mediana

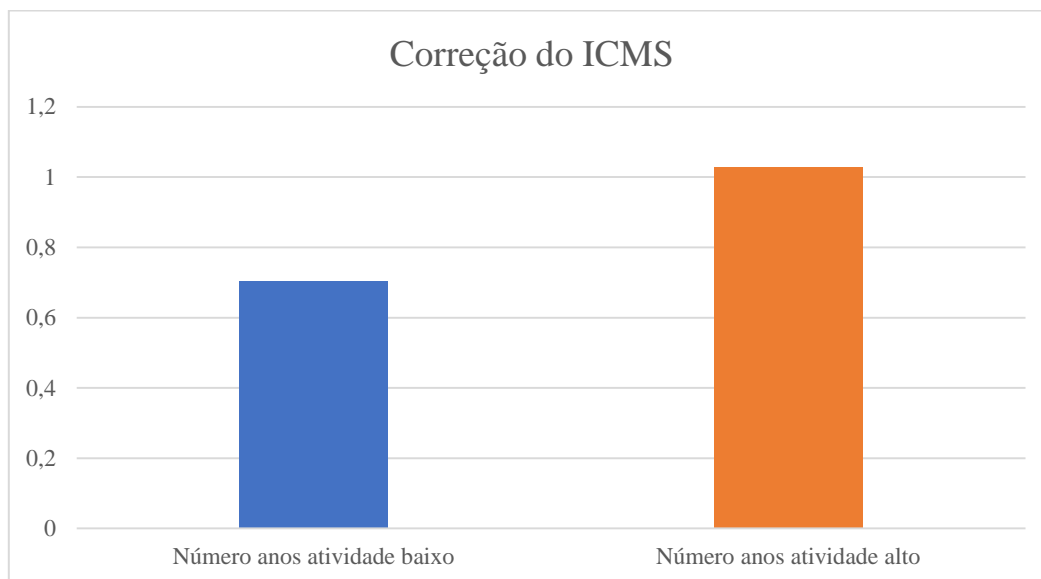


Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Em relação ao capital social, colunas (8) e (9) da Tabela 6, os dados demonstraram resultados melhores relacionados com a correção das declarações em contribuintes com capital social abaixo da mediana. Porém, em relação ao crédito tributário pago, o efeito foi maior em contribuintes com capital social alto. Os resultados são contraditórios e, além disso, a qualidade da informação presente nos cadastros da SEFA/PA pode estar defasada e não estar condizente com a realidade, tendo em vista que esta informação é prestada na Junta Comercial e nem sempre atualizada pelos contribuintes.

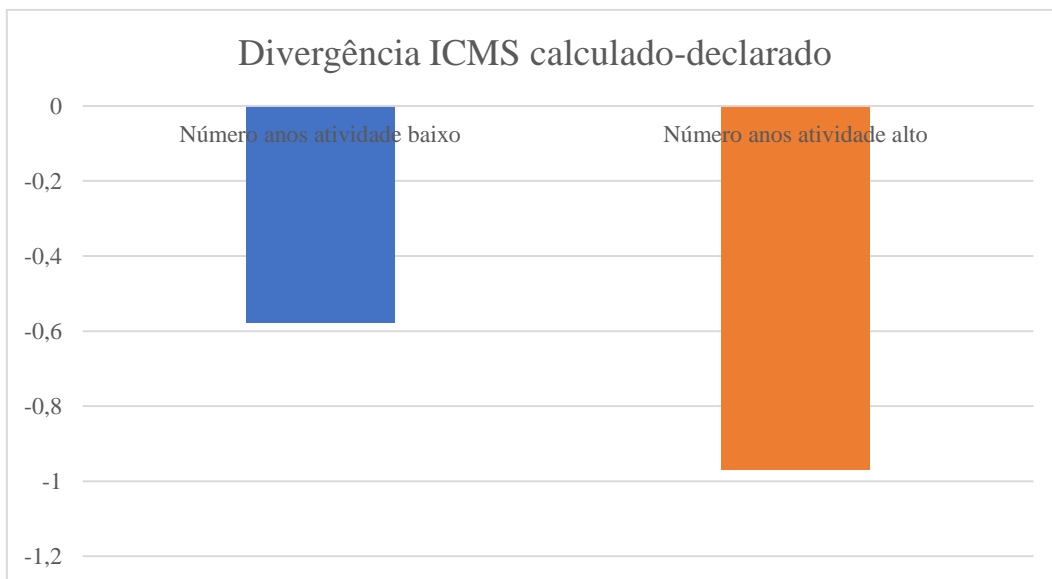
Por fim, foi realizado um comparativo do impacto com contribuintes com tempo de atividade abaixo e acima da mediana, colunas (10) e (11) da Tabela 6. Quanto à correção de declarações, o efeito foi de 0,095 entre contribuintes com mais anos de atividade e 0,071 entre contribuintes com menos tempo, uma diferença de 33%. Quando analisamos os efeitos sobre os valores corrigidos, o efeito foi de 1,029 entre contribuintes mais antigos e 0,703 entre os mais novos, uma diferença de 46% em favor dos mais antigos. Contribuintes mais antigos reduziam a divergência em 0,968, enquanto que os mais novos em 0,577, uma diferença de 67%. Em relação aos valores pagos, o efeito foi de 0,216 entre os mais antigos e 0,109 entre os mais novos, uma diferença de 98% em favor dos mais antigos. Fica evidente que o critério de longevidade da atividade faz significativa diferença no atendimento à correção e pagamento no âmbito do procedimento da Autorregularização.

Gráfico 6 - Redução da divergência entre grupos com divergências acima e abaixo da mediana



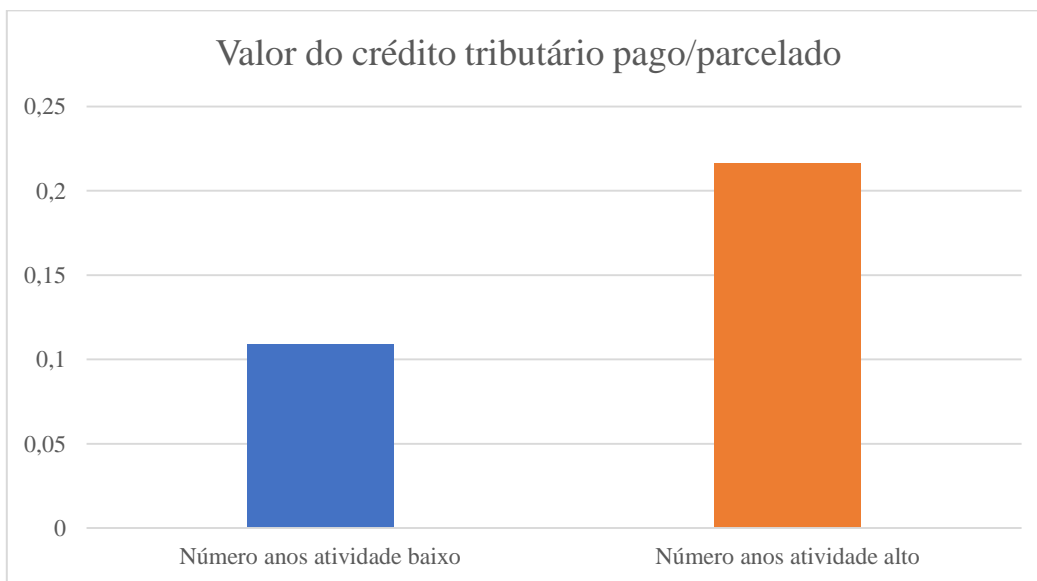
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 7 - Redução da divergência entre grupos com tempo de atividade acima e abaixo da mediana



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 8 - Declaração corrigida na amostra completa e na amostra otimizada

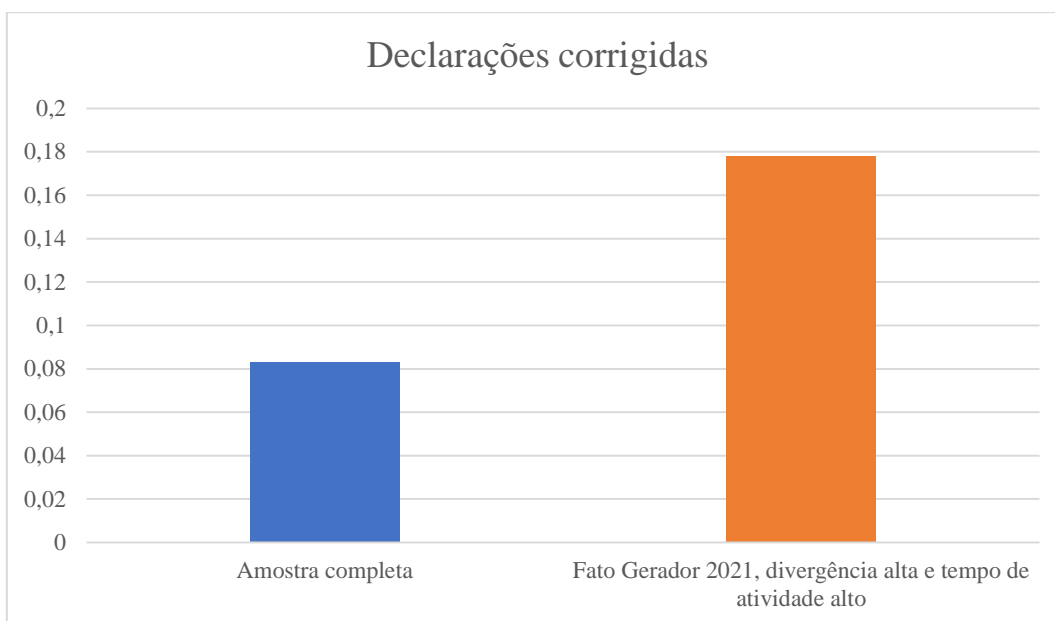


Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

A combinação que gerou melhores resultados foi trabalhar com fatos mais recentes do fato gerador, altas divergências e contribuintes com maiores tempos de atividade. Combinando o critério de seleção de empresas com mais de 10 (dez) anos de atividade (mediana do tempo de atividade) com fato gerador mais próximo (2021) e com divergências acima da mediana (R\$

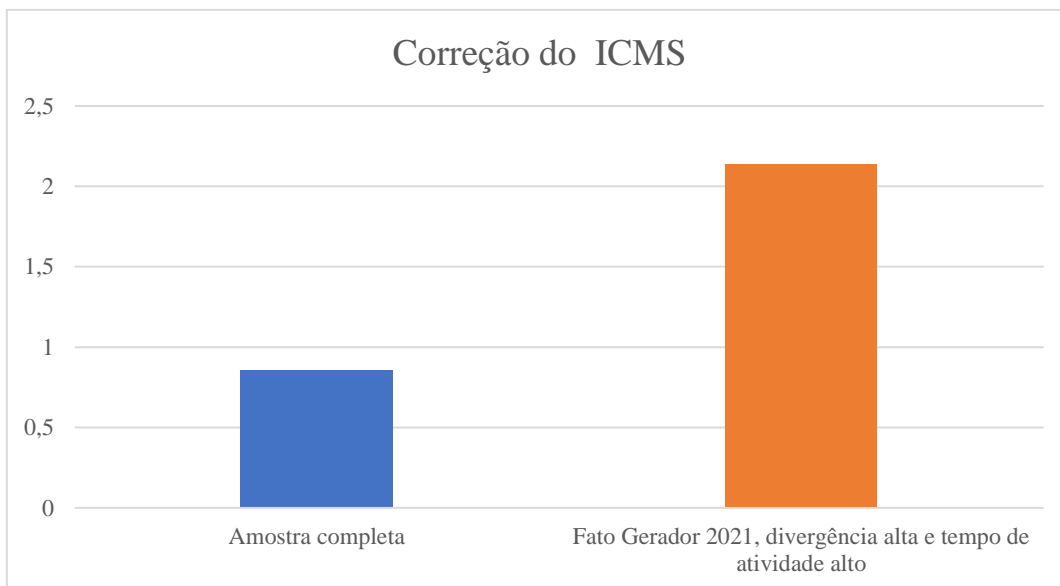
11.157,84 mensais) os resultados do impacto melhoram significativamente. A correção da declaração passa a ser 18 pp superior que o grupo de controle, a correção do ICMS foi 213% maior e a divergência reduziu 192% mais no grupo tratado que no grupo de controle. A quantidade de declarações que geraram crédito tributário sobe para 6 pp em relação ao controle e em relação ao crédito tributário pago/parcelado/gerado o resultado é 53,7% superior em relação ao grupo de controle.

Gráfico 9 - Declarações corrigidas do ICMS na amostra completa e na amostra otimizada



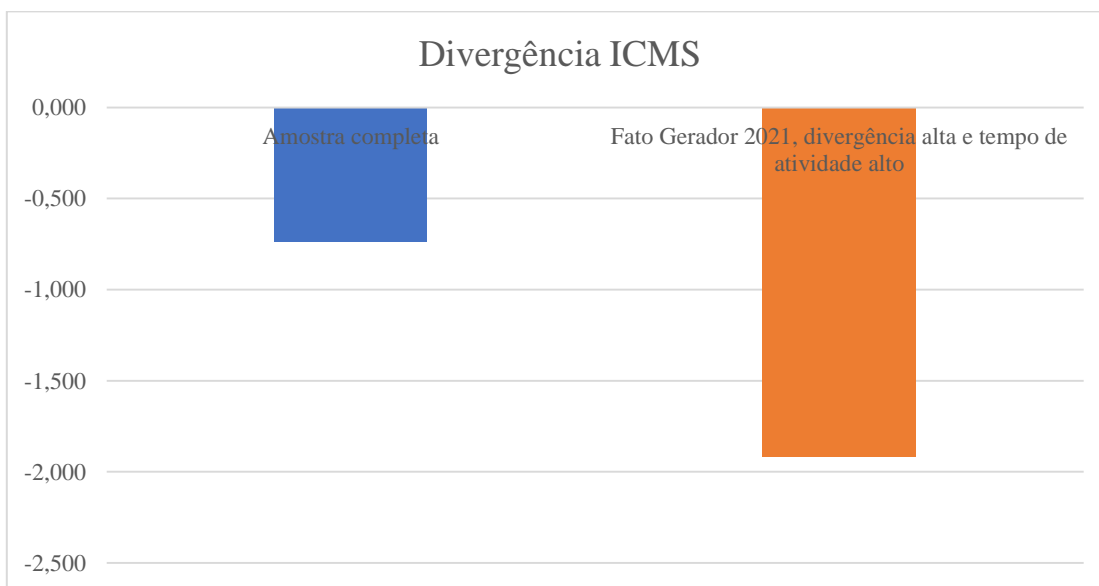
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 10 - Correção do ICMS na amostra completa e na amostra otimizada



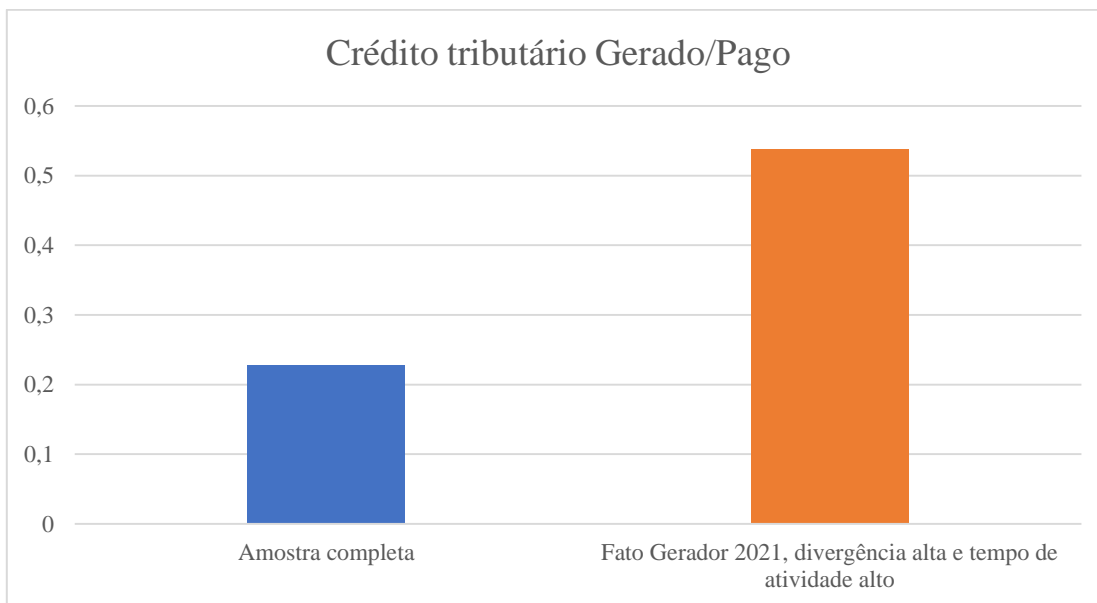
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 11 - Redução da divergência na amostra completa e na amostra otimizada



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Gráfico 12 - Crédito tributário gerado na amostra completa e na amostra otimizada



Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

Os resultados dos efeitos heterogêneos gerados pelo experimento paraense corroboram a tese de que os contribuintes não se comportam de forma homogênea, conforme a teoria econômica clássica previa. Características como o tempo de atividade da empresa influenciam nos resultados.

Tabela 6 - Efeitos diferenciais

Descrição variável	Amostra completa	Declaração ano 2018	Declaração ano 2021	ICMS declarado = zero	ICMS declarado > zero	Divergência na linha de base baixa	Divergência na linha de base alta	Capital social baixo	Capital social alto	Número anos atividade baixo	Número anos atividade alto
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
Painel 1: Correções nas declarações											
Declaração corrigida (sim=1)	0.086***	0.067***	0.100***	0.077***	0.096***	0.075***	0.099***	0.103***	0.065**	0.075***	0.098***
Declaração com correção positiva (sim=1)	0.083***	0.067***	0.095***	0.077***	0.088***	0.069***	0.098***	0.102***	0.059**	0.071***	0.095***
Declaração com correção negativa (sim=1)	0.003**	0.000	0.005**	0.000	0.008**	0.005**	0.001	0.001	0.007**	0.004**	0.003
Correção do ICMS	0.856***	0.684***	0.998***	0.839***	0.780***	0.638***	1.228***	1.082***	0.640**	0.703***	1.029***
Divergência ICMS calculado-declarado	-0.740***	-0.624***	-0.827***	-0.713***	-0.749***	-0.580***	-1.023***	-0.822***	-0.736***	-0.577***	-0.968***
Painel 2: Crédito tributário apuração normal											
Gerou ou pagou crédito tributário (sim=1)	0.026**	0.035***	0.022	0.019	0.034***	0.021**	0.032**	0.040***	0.008	0.016	0.036***
Pagou crédito tributário (sim=1)	0.018***	0.012*	0.022***	0.013*	0.025***	0.012**	0.025***	0.015**	0.022**	0.011**	0.025**
Valor do crédito tributário total (pago + gerado)	0.227**	0.286***	0.193	0.148	0.282***	0.200***	0.279*	0.335***	0.135	0.123	0.325***
Valor do crédito tributário pago/parcelado	0.169***	0.109**	0.203***	0.110*	0.208***	0.093***	0.249***	0.133**	0.225*	0.109**	0.216***

Notas: Esta tabela apresenta os parâmetros do impacto estimado e a significância estatística. Na coluna (1) se apresentam os parâmetros estimados para a amostra completa, nas colunas (2) – (11) se apresentam os parâmetros estimados para diferentes subamostras indicadas em nomes das colunas. Cada célula da tabela corresponde a uma regressão. Os resultados para as variáveis relacionadas com correções são apresentados no Painel 1, os resultados para as variáveis relacionadas com crédito tributário são apresentados no Painel 2. As estimativas para as variáveis binárias são realizadas sem incluir as variáveis de controle, as estimativas para variáveis monetárias incluem os seguintes controles: indicador do ano do início da atividade, os indicadores da Regional do contribuinte, e o valor declarado na linha de base, e o indicador do ano da declaração (exceção colunas (2) e (3)). Nas regressões para a divergência em lugar do valor declarado se inclui o valor da divergência na linha de base. Todas as variáveis monetárias são transformadas utilizando IHST. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.

8 JUSTIFICATIVA DA PROPOSTA DE REGULAMENTAÇÃO

O procedimento de Autorregularização no Estado do Pará ainda carece de regulamentação. O § 5º do Art. 11-A da Lei Estadual nº 6.182/1998 atribuiu ao Poder Executivo a responsabilidade de emitir normas complementares relacionadas a este procedimento, o que ainda não ocorreu. Este estudo gerou insumos através da pesquisa documental, revisão bibliográfica e do experimento realizado para elaboração de uma minuta de regulamentação.

Quanto ao tipo de mensagens, as evidências têm demonstrado que o teor dissuasivo tem maior poder sobre a conformidade em relação à equidade, regras sociais, morais, patriotismo ou relacionadas a altruísmo. Por isso sugerimos a inclusão de um dispositivo que trate do teor do comunicado e que deve conter as consequências do não atendimento e as respectivas penalidades.

Evidências do estudo realizado por Bando *et al.* (2021) demonstraram que o detalhamento de informações em poder do fisco para os contribuintes potencializa de forma relevante o atendimento, por isso sugerimos que a regulamentação disponha que o fisco deverá enviar as informações com o maior nível de detalhe que for possível, conforme experimento realizado neste estudo.

Quanto à forma de comunicação, sugerimos continuar com a utilização do Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC), que conforme a legislação estadual é a forma prioritária de interação do fisco com os contribuintes e possui um baixo custo de utilização, porém com alguns aprimoramentos. A principal melhoria necessária é que a mensagem atinja um número maior de contribuintes, pois ficou evidenciado que quanto maior o número de contribuintes cientes maior o impacto desejado da ação. Para que isso possa ocorrer sugerimos que a SEFA/PA utilize outros meios de comunicação para informar que existem mensagens relevantes e de interesse do contribuinte no seu DEC.

Para o experimento foram enviadas mensagens de *WhatsApp* para os números de contato dos responsáveis legais dos contribuintes, porém não obtivemos um resultado de ciência superior ao já observado em mensagens anteriores. Suspeitamos que isso ocorreu por falta de atualização dos dados dos contribuintes, pois estes são incluídos no ato do cadastro e não sofrem atualização. Sugerimos que esses dados sejam obrigatoriamente atualizados periodicamente.

A SEFA/PA lançou em fevereiro de 2023 um aplicativo para dispositivos móveis e incluir as mensagens do DEC no aplicativo poderia potencializar o alcance das mensagens.

Ortega e Scartascini (2015b) descobriram que a personalização da comunicação com o contribuinte potencializa o resultado da ação. Quanto a este ponto precisamos ponderar que o processo de Autorregularização tem o objetivo de impactar o maior número de contribuintes com o menor custo possível. O fato de enviarmos dados detalhados já gera uma percepção de personalização, porém durante o procedimento este contato entre a autoridade fiscal e o contribuinte pode ser intensificado. Sugerimos que a regulamentação disponha que cada processo de Autorregularização tenha um Auditor Fiscal responsável que terá atribuição de utilizar todos os meios necessários para que o contribuinte tome ciência que possui a oportunidade de regularizar o caso identificado sem a imposição da multa punitiva. Além disso, que atribua ao Auditor a obrigação de emitir um parecer conclusivo, caso o contribuinte retifique sua declaração, informando se foi suficiente para a regularização do caso. Também atribua ao mesmo Auditor a responsabilidade para emitir um parecer análise com uma possível justificativa do contribuinte. Estas atribuições aproximarão o Fisco, através dos seus Auditores, aos contribuintes e poderão trazer efeitos semelhantes aos percebidos por Ortega e Scartascini (2015b).

A seguir apresentamos a minuta do decreto regulamentador do procedimento de Autorregularização.

Além do decreto regulamentador do procedimento, sugerimos um documento de alinhamento estratégico interno da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará a ser publicado pelo Subsecretário da Administração Tributária.

Este documento tratará das estratégias que devem ser consideradas para a utilização mais eficiente do procedimento.

O experimento evidenciou que contribuintes com divergências acima da mediana, que foi de R\$ 11.157,84 (tabela A1) por declaração mensal, possuem maior propensão à regularização. Kleven *et al.* (2011) demonstraram que o risco de auditoria influencia na tomada de decisão do contribuinte e por isso sugerimos que contribuintes com divergências acima da mediana recebam na mensagem de Autorregularização que já foram selecionados para Auditoria Fiscal, o que poderá potencializar o resultado. Contribuintes abaixo da mediana também receberão mensagens dissuasivas, mas a informação será de que será fiscalizado de acordo com rotina de programação das ações fiscais, de competência da Diretoria de Fiscalização.

Sugerimos também neste documento que a Autorregularização seja utilizada para períodos mais próximos do fato gerador, pois ficou demonstrado no experimento que alcançou resultados significativamente melhores.

9 MINUTAS DOS INSTRUMENTOS NORMATIVOS

DECRETO Nº _____, DE _____ DE _____ DE 2023.

Dispõe sobre os procedimentos relativos à Autorregularização de que trata o art. 11-A da Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado do Pará, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARÁ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 135, inciso V, da Constituição Estadual, e considerando o disposto no § 5º do art. 11-A da Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado do Pará, e dá outras providências;

DECRETA:

Art. 1º A comunicação sobre a constatação de indício de irregularidade ocorre antes de iniciado o procedimento fiscal tendente à aplicação de penalidades legais, para que o contribuinte regularize obrigação não cumprida nos termos previstos na legislação tributária.

§ 1º A comunicação de que trata o *caput*:

I - não configura início de procedimento administrativo, conforme disposto no art. 11, e não afasta os efeitos da espontaneidade de que trata o art. 7º, todos da Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado do Pará, e dá outras providências;

II - por se tratar de ação institucional da Secretaria de Estado da Fazenda, não poderá ser expedida por iniciativa individual do servidor.

§ 2º A manutenção da espontaneidade, na hipótese da Autorregularização, se restringe às inconsistências descritas na comunicação de que trata o *caput* deste artigo.

§ 3º A comunicação de que trata o *caput* deste artigo será efetivada por meio do Domicílio Eletrônico do Contribuinte - DEC, por Auditor Fiscal de Receitas Estaduais - AFRE designado para acompanhar o processo, conforme disposto na legislação vigente.

Art. 2º O indício de irregularidade no cumprimento das obrigações tributárias será verificado pela Diretoria de Fiscalização - DFI mediante análise automatizada dos dados constantes nos sistemas informatizados da Secretaria de Estado da Fazenda.

§ 1º A verificação de que trata o *caput* deste artigo deverá considerar, prioritariamente:

I - estabelecimentos constituídos há mais de 2 (dois) anos;

II - períodos mais próximos do fato gerador.

§ 2º A DFI poderá, excepcionalmente, por meio de processo administrativo específico, autorizar o titular da Coordenação Executiva Regional ou Especial da Administração Tributária e Não Tributária a proceder ao levantamento de que trata o *caput* deste artigo.

§ 3º O titular da Coordenação Executiva Regional ou Especial da Administração Tributária e Não Tributária poderá propor à DFI, análise automatizada de dados, devidamente motivada.

Art. 3º A comunicação para a Autorregularização deverá indicar a omissão ou inconsistência detectada, de forma detalhada, e sua fundamentação legal.

Art. 4º O prazo para o saneamento da irregularidade será de 30 (trinta) dias, contado da data em que se considera feita a comunicação, podendo ser prorrogável por igual período a critério da autoridade fiscal responsável.

Parágrafo único. Decorrido o prazo de que trata o caput sem a devida regularização, o contribuinte estará sujeito ao início de procedimento administrativo e as penalidades previstas na legislação.

Art. 5º Considera-se saneada a irregularidade constante da comunicação quando o contribuinte:

- I - regularizar a omissão ou inconsistência;
- II - pagar ou parcelar o imposto, se devido, com os acréscimos decorrentes da mora;
- III - comprovar a não pertinência da omissão ou inconsistência constante da comunicação.

Parágrafo único. O Auditor Fiscal de Receita Estadual designado deverá emitir parecer conclusivo quanto às hipóteses previstas neste artigo.

Art. 6º A comunicação para a Autorregularização, ainda que já expedida, será considerada sem efeito nas seguintes hipóteses:

- I - ações fiscais decorrentes de ordem judicial ou de recomendação do Ministério Público;
- II - reincidência, entendida esta como a prática de uma mesma irregularidade já indicada pela Administração Tributária, ao mesmo contribuinte, em comunicação não atendida, no intervalo de 3 (três) anos;
- III - ocorrência de dolo, fraude, simulação ou conduta dissimulada.

Art. 7º As normas complementares, se necessárias, serão disciplinadas em ato do titular da Secretaria de Estado da Fazenda.

Art. 8º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio do Governo, de de 2023.

HELDER BARBALHO
Governador do Estado

PORTARIA Nº _____, DE _____ DE ABRIL DE 2023

Dispõe sobre os procedimentos relativos ao monitoramento das malhas fiscais de Autorregularização, criadas para identificar indícios de irregularidades, conforme previsto no art. 11-A da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998.

O **SUBSECRETÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**, considerando o disposto no art. 11-A da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado do Pará e dá outras providências, e o disposto nos arts. 10, 50 e 52 da Instrução Normativa nº 0008, de 14 de julho de 2005,

R E S O L V E:

Art. 1º. A Diretoria de Fiscalização, no exercício de suas atribuições, planejará as malhas fiscais que serão executadas juntamente com a Diretoria do Ambiente Analítico e definirá qual tipo de malha e o momento que serão executadas.

Parágrafo único. Deverão ser priorizados períodos mais próximos do fato gerador.

Art. 2º. A Diretoria do Ambiente Analítico irá processar e encaminhar as malhas fiscais para as unidades executivas (CERAT e CEEAT).

Art. 3º. A notificação encaminhada ao contribuinte deverá conter o máximo de informações disponíveis e seu conteúdo terá caráter dissuasivo informando as consequências legais do descumprimento e penalidades previstas na legislação.

Art. 4º. As CERAT's e CEEAT's, ao receberem as malhas fiscais encaminhadas pela Diretoria de Ambiente Analítico deverão:

Realizar uma análise sobre a pertinência do caso podendo excluir o contribuinte da Malha Fiscal de forma motivada.

Notificar os contribuintes em até 30 dias após o seu recebimento.

Art. 5º. Decorrido o prazo concedido ao contribuinte para regularização, sem que este tenha realizado qualquer ação, o procedimento de Autorregularização se encerrará automaticamente, ficando o contribuinte sujeito:

I - para divergência superior a 35.000 (trinta e cinco mil) Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA, ao início, imediato, de procedimento administrativo e a aplicação das penalidades cabíveis previstas na legislação vigente;

II - para divergência inferior a 35.000 (trinta e cinco mil) UPF-PA, o contribuinte será incluído na rotina de programação das ações fiscais, de competência da Diretoria de Fiscalização.

Art. 6º. Caso o contribuinte apresente uma justificativa ou retifique suas declarações o Auditor Fiscal responsável pelo caso deverá emitir um parecer conclusivo.

Art. 7º. Caso o contribuinte não tome ciência de fato através do Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC, o Auditor Fiscal responsável pelo caso deverá utilizar outros meios de comunicação para que a mensagem chegue ao contribuinte.

Art. 8º. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial do Estado.

Belém, de _____ de 2023

Eli Sosinho

Subsecretário da Administração Tributária

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação entre a administração tributária e os contribuintes é historicamente tensa e conflituosa e tem uma razão clara para que seja, pois é o órgão do Estado responsável por cobrar a parte do patrimônio, da renda ou do consumo das pessoas na parcela pactuada pela sociedade através da Constituição Federal e da legislação aplicada.

A Administração Tributária recebeu o poder de coerção para que possa cumprir o objetivo arrecadador, mas está ficando claro que para atingir o melhor resultado o modelo regulatório deve ser multifacetado com diferentes estratégias para cada perfil de risco dos contribuintes. Como Kirchler (2007) defende, o ambiente regulatório deve combinar duas formas de relação entre o Fisco e os Contribuintes, que são poder e confiança. Para os contribuintes resistentes a Administração Tributária deve exercer seu poder coercitivo, e para os contribuintes que querem se manter em conformidade deve ser criado um ambiente colaborativo. Essas ideias também estão alinhadas com Nabais (1998), que defende que o imposto não pode ser considerado apenas um poder do estado ou um sacrifício do cidadão, mas um contributo indispensável para a vida em sociedade, e que o imposto não deve ser apenas legal, mas também legítimo e esta legitimidade tem forte relação com um ambiente colaborativo entre o ente público e o ente privado.

Neste sentido, este estudo propôs uma nova ferramenta para a Administração Tributária, que utiliza a colaboração entre o fisco e o contribuinte em busca da conformidade fiscal.

Os paradigmas da relação tributária estão mudando no Estado do Pará e uma das evidências que temos foi a alteração da produtividade dos Auditores Fiscais. Antes da publicação da Lei Estadual nº 9.156/2020, grande parte do adicional de produtividade dos servidores era relacionada à participação nas multas tributárias. Atualmente, a produtividade dos servidores é aferida de acordo com sua atividade laboral que é muito mais complexa e abrangente do que multar contribuintes. Esta alteração foi fundamental para permitir a inclusão de abordagens colaborativas, pois orientar o contribuinte gera pontos para produtividade.

Foi demonstrado que o procedimento de Autorregularização contribui favoravelmente para o aumento da percepção de risco dos contribuintes, pois, por ser menos burocrático, não ter a formalidade do procedimento de fiscalização tradicional e utilizar tecnologia e ciência de dados, tem o poder de impactar um número significativamente maior de contribuintes do que o procedimento tradicional.

O procedimento contribui também para a arrecadação do Estado do Pará. Foi demonstrado no experimento que o recolhimento de ICMS foi 22,7 pontos percentuais superior no grupo estudado que no grupo de controle. Este resultado foi alcançado com a amostra completa do estudo e sem as otimizações propostas. É um resultado bastante significativo, tendo em vista o baixo custo da intervenção.

O ponto que o procedimento demonstrou menor impacto foi na prevenção de litígios, tendo em vista que, considerando a amostra completa, a quantidade de contribuintes que optaram por regularizar foi 10 (dez) pontos percentuais superior no grupo estudado que no grupo de controle. Isto quer dizer que muitos contribuintes serão auditados e autuados com a possibilidade da geração de contencioso fiscal.

Para melhorar os efeitos da Autorregularização, uma das ações possíveis é melhorar os incentivos. Como demonstrado neste estudo, os contribuintes não tinham nenhum benefício em relação ao Auto de Infração caso optassem por pagar o imposto gerado integralmente e apenas 6% de redução caso optassem por parcelar em até 30 (trinta) parcelas.

Avaliar o impacto da redução de 70% sobre a multa punitiva incluída pela Lei Estadual nº 8.869/2019 seria uma das alternativas. Como demonstrado na revisão da literatura, o caráter dissuasivo e o medo gerado pela possibilidade de auditoria é um fator relevante para a conformidade e o desconto excessivo em caso de um Auto de Infração que é um ato administrativo minucioso e complexo pode distorcer esta percepção. As estratégias para alcançar a conformidade evitando ao máximo o litígio devem ser progressivas e as estratégias de Autorregularização e desconto sobre o auto de infração estão colidindo.

A forma de seleção dos contribuintes para o procedimento de Autorregularização proposta por este estudo é um bom ponto de partida, mas fica a sugestão para próximos estudos de uma implementação mais ampla de análise dos contribuintes e definição do seu perfil de risco, alinhada com as leis de conformidade de São Paulo e de outras unidades da federação e das recomendações da OCDE.

A regulamentação do procedimento de Autorregularização com as melhores práticas aprendidas com estudos de outras jurisdições e com os aprendizados gerados pela análise de impacto realizada com contribuintes paraenses proporcionará potencialmente resultados ainda melhores que os já identificados, mas será importante aprender e aperfeiçoar as práticas a cada ciclo em que o procedimento for aplicado.

REFERÊNCIAS

- ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Taxation: critical perspectives on the world economy**, v. 3, p. 323-338, 1972.
- ALM, James. What motivates tax compliance?. **Journal of Economic Surveys**, v. 33, n. 2, p. 353-388, 2019. Disponível em: <https://repec.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1903.pdf>. Acesso em: 23 set 2022.
- ALM, James *et al.* Why do people pay taxes? **Journal of public Economics**, v. 48, n. 1, p. 21-38, 1992.
- ALM, James; SANCHEZ, Isabel; JUAN, Ana de. **Economic and noneconomic factors in tax compliance**. 1995.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA (ABJ). **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**: relatório final de pesquisa. São Paulo: Banco Interamericano de Desenvolvimento; Receita Federal, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf. Acesso em: 4 dez. 2022.
- BANDO, Rosangela *et al.* May I calculate your taxes?: the effect of bookkeeping on tax compliance under a simplified regime. **Inter-American Development Bank**, n. 11381, 2021.
- BERGMAN, Marcelo; NEVAREZ, Armando. Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento. **Política y gobierno**, v. 12, n. 1, p. 9-40, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.org.mx/pdf/pyg/v12n1/1665-2037-pyg-12-01-9.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2022.
- BÉRGOLO, Marcelo L. *et al.* Tax audits as scarecrows: evidence from a large-scale field experiment. **National Bureau of Economic Research**, Cambridge, 2017. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w23631/w23631.pdf. Acesso em: 28 nov. 2022.
- BRAITHWAITE, Valerie. A New approach to Tax Compliance. **Taxing democracy**, p. 1-11, 2003b. Disponível em: https://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/BraithwaiteV_TaxDem-Ch1_0.pdf. Acesso em: 29 dez. 2022.
- BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with tax authorities: motivational postures and non-compliant actions. **Taxing democracy**, p. 15-39, 2003a. Disponível em: https://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/BraithwaiteV_TaxDem-Ch2_0.pdf. Acesso em: 21 nov. 2022.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 31 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 13 nov. 2022.

BURBIDGE, J. B.; MAGEE, L.; ROBB, A. L. Alternative transformations to handle extreme values of the dependent variable. **J Am Stat Assoc.**, v. 83, n. 401, p. 123-127, 1988. Disponível em: <https://moscow.sci-hub.se/3593/99822fd1a502a6db077e162a1d85349a/burbidge1988.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

CASTRO, Juan Francisco *et al.* Spillovers and long-run effects of messages on tax compliance: experimental evidence from Peru. **IZA DP**, n. 13974, dez. 2020. Disponível em: <https://docs.iza.org/dp13974.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2022.

CASTRO, Lucio; SCARTASCINI, Carlos. Tax Compliance and enforcement in the pampas. evidence from a field experiment. **IDB Working Paper Series**, v. 472, dez. 2013. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/tax-compliance-and-enforcement-pampas-evidence-field-experiment>. Acesso em: 20 nov. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Justiça em números**. Brasília, DF: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Contribuintes ativos de ICMS**. [202-]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/contribuintes>. Acesso em: 9 dez. 2022.

DOING Business. **The World Bank**. 2020. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/home>. Acesso em: 20 dez. 2022.

GOMES NETO, Carlos Augusto. Simplificação e a transformação digital na relação com o contribuinte. **Diretoria de Arrecadação, Cobrança e Recuperação de Dívida (DICAR)**. 2022. Disponível em: <https://www.cogef.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/04/07-Transformacao-Digital-Carlos-Augusto-SP.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2022.

KETTLE, Stewart *et al.* Behavioral interventions in tax compliance: evidence from Guatemala. **World Bank Policy Research Working Paper**, n. 7690, 2016.

KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behaviour**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

KLEVEN, Henrik Jacobsen *et al.* Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. **Econometrica**, v. 79, n. 3, p. 651-692, 2011.

MACKINNON, J. G.; MAGEE, L. Transforming the dependent variable in regression models. **Int Econ Rev.**, p. 315-339, 1990. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2526842>. Acesso em: 26 dez. 2022.

MOGOLLON, Monica; ORTEGA, Daniel; SCARTASCINI, Carlos. Who's calling? The effect of phone calls and personal interaction on tax compliance. **International Tax and Public Finance**, v. 28, p. 1302-1328, 2021. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09655-4>. Acesso em: 2 nov. 2022.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 1998. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/409?mode=full>. Acesso em: 9 nov. 2022.

NOTA FISCAL DE CONSUMIDOR ELETRÔNICA (NFCe). **Estatísticas**. 2022. Disponível em: <http://nfce.encat.org/estatisticas/>. Acesso em: 6 dez. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Study into the role of tax intermediaries. **OECD iLibrary**. 10 mar. 2008. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en. Acesso em: 10 dez. 2022.

ORTEGA, Daniel; SCARTASCINI, Carlos. Don't blame the messenger: a field experiment on delivery methods for increasing tax compliance. **Inter-American Development Bank (IDB)**, Washington, DC, 2015a. (IDB Working Paper Series, 627). Disponível em: <https://doi.org/10.18235/0000204>. Acesso em: 3 nov. 2022.

ORTEGA, Daniel; SCARTASCINI, Carlos. **Who's calling?** The effect of phone calls as a deterrence mechanism. Washington, DC; United States: Inter-American Development Bank; Mimeographed document, 2015.

PARÁ. **Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989**. Lei do ICMS. 13 jan. 1989. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=335795>. Acesso em: 14 dez. 2022.

PARÁ. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-Tributários do Estado do Pará e dá outras providências. 31 dez. 1998. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf. Acesso em: 12 nov. 2022.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA). **Anuário estatístico de receitas do Estado do Pará**: 2014. Belém: SEFA, 2015. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/ANUARIO_SEFA_2014.pdf. Acesso em: 10 nov. 2022.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA). **Balanco Geral do Estado do Pará**. 2021. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/receitas-despesas/131-receitas-despesas/contabilidade-geral/18605-balanco-geral-2020>. Acesso em: 13 dez. 2021.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA). **Diagnóstico realizado pela Diretoria de Fiscalização da SEFA/PA**. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

PENCE, K. M. The role of wealth transformations: an application to estimating the effect of tax incentives on saving. **BE J Econ Anal Policy**, v. 5, n. 1, 2006.

POMERANZ, Dina. No taxation without information: deterrence and self-enforcement in the value added tax. **American Economic Review**, v. 105, n. 8, p. 2539-2569, ago. 2015. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20130393>. Acesso em: 8 nov. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório Anual de Fiscalização 2021-2022**. 1 nov. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/view>. Acesso em: 28 nov. 2022.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Lei nº 1.320, de 6 de abril de 2018**. Nos conformes. 7 abr. 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/185824>. Acesso em: 13 dez. 2022.

APÊNDICE A – RESULTADOS ADICIONAIS

Tabela A1 - Estatísticas descritivas das variáveis principais do impacto

Descrição da variável	Média (1)	Desvio padrão (2)	Mediana (3)	Min (4)	Max (5)	Amostra (6)	% zeros (7)
Painel A: Linha de base							
ICMS declarado	59649.78	354476.81	0.00	0.00	22119595.88	8429	55.72
Divergência ICMS calculado-declarado	32663.38	84248.17	11157.84	1000.51	3192400.00	8429	0.00
Painel B: Correções realizadas							
ICMS declarado	64040.62	365266.86	0.00	0.00	22119595.88	8429	50.77
Correção do ICMS	4390.83	48818.36	0.00	-869371.66	2548606.27	8429	92.40
Divergência ICMS calculado-declarado	28272.60	71369.66	9540.80	0.00	3192400.00	8429	4.44
Painel C: Crédito tributário apuração normal							
Crédito tributário pago	1262.19	31995.04	0.00	0.00	1592312.88	8429	98.80
Crédito tributário total (gerado e pago)	1510.28	32242.56	0.00	0.00	1592312.88	8429	97.57

Notas: Esta tabela apresenta as estatísticas descritivas das variáveis monetárias principais para a amostra do trabalho (8429 declarações). No Painel A se apresentam os valores das estatísticas das variáveis na linha de base, no Painel B se apresentam as estatísticas das variáveis relacionadas com correções nas declarações na linha de seguimento, no Painel C se apresentam as estatísticas das variáveis relacionadas com crédito tributário na linha de seguimento. Todas as variáveis são expressas em Reais. Os estatísticos são indicados nos nomes das colunas. A coluna (7) mostra a percentagem das observações que têm valor zero.

Tabela A2 - Impacto da intervenção para as variáveis monetárias expressas em níveis

Descrição da variável	Efeito estimado (1)	Desvio padrão (2)	P-value (3)	Amostra (4)	Média experimental (5)	Média controle (6)
Painel 1: Correções nas declarações						
Correção do ICMS	3688.164**	[1813.513]	0.0422	8429	6073.352	2700.707
Divergência ICMS calculado-declarado	-2645.541*	[1547.269]	0.0876	8429	28489.591	28054.625
Painel 2: Crédito tributário apuração normal						
Valor do crédito tributário total (pago + gerado)	1959.447	[1424.138]	0.1692	8429	2796.071	218.674
Valor do crédito tributário pago	1823.150	[1408.366]	0.1958	8429	2476.680	42.209

Notas: Esta tabela apresenta as estatísticas e diferenças estimadas entre os grupos de tratamento e controle no nível da declaração para as variáveis monetárias do impacto não transformadas. Os resultados para as variáveis relacionadas com correções se apresentam no Painel 1 e para as variáveis relacionadas com crédito tributário no Painel 2. A coluna (1) apresenta coeficientes estimados, a coluna (2) erros padrão com cluster no nível do grupo empresarial, a coluna (3) mostra o P-value do teste estatístico da igualdade do parâmetro na coluna (1) a zero, na coluna (4) se apresenta o número das observações, e nas colunas (5) e (6) se mostram as médias do grupo tratado e controle, respectivamente. Cada fila corresponde a uma regressão do modelo (1), cuja variável dependente é indicada na primeira coluna da tabela. As estimativas incluem os seguintes controles: indicador do ano do início da atividade, o indicador do ano da declaração, os indicadores da Regional do contribuinte, e o valor do ICMS declarado na linha de base. Na regressão para variável da divergência em lugar do valor declarado se utiliza o valor da divergência na linha de base. Significância estatística * 10%, ** 5%, *** 1%.