

1 Introdução

O Brasil tem uma das piores legislações tributárias do mundo (Appy, 2015). A legislação tributária nacional é complexa, extensa e dinâmica. A diversidade de regimes, de alíquotas, de critérios e de normas dificulta a gestão tributária e a apuração dos valores a serem recolhidos (Andrade, 2015). No relatório *Doing Business 2020*, do Banco Mundial [BIRD] (2020), especificamente no *ranking* que mede o ambiente regulatório de 190 países em relação ao pagamento de tributos, o Brasil se encontra mal avaliado, na 184ª posição. A complexidade e a insegurança sobre as normas tributárias acarretam um elevado custo de apuração e de recolhimento de impostos (custo de conformidade), bem como geram um alto nível de contencioso – tanto administrativo quanto judicial (Appy, 2015). Dessa forma, a obscuridade do Sistema Tributário Nacional é apontada como um dos mais evidentes componentes do chamado “custo Brasil”, expressão que representa a hostilidade do ambiente de negócios do País em relação ao empreendedor.

Por essa razão, a reforma tributária é tema que rotineiramente frequenta a pauta política brasileira (Andrade, 2015). Em pesquisa realizada por Felício e Martinez (2018) junto a operadores do direito tributário, foi unânime a percepção de que é necessária uma reforma global do sistema tributário nacional. Por meio da reforma tributária, a sociedade almeja não só reduzir a carga tributária, mas, principalmente, reduzir a complexidade da legislação tributária nacional, tornando-a mais simples e facilitando, assim, o exercício da atividade econômica no País. Entretanto, fazer a reforma do nosso sistema tributário não é tarefa simples. Governos se sucedem, muito se discute sobre a reforma tributária, mas o Congresso Nacional não consegue realizá-la. Dessa forma, resta à sociedade continuar a carregar o pesado ônus do sistema tributário nacional.

Por outro lado, na busca pela eficiência e visando a uma melhor prestação dos serviços públicos, o Estado brasileiro tem desenvolvido sua capacidade inovadora. Em razão dos contextos político, social e econômico, os agentes públicos são cada vez mais pressionados a criarem soluções para os problemas que se apresentam (Ferreira & Farias, 2019). Segundo Kobylinska e Bigleri (2015), citando vários autores, os principais motivos para a implementação da inovação no setor público compreendem o aumento de eficiência, a melhoria da transparência da operação, bem como a maior qualidade e satisfação do contribuinte.

Nesse sentido, a Administração Tributária Federal tem inovado no que tange à gradual introdução do conceito de Conformidade Tributária, por meio do qual a atuação do Fisco em relação ao contribuinte passa a ser determinada em função da atitude deste em relação ao cumprimento das normas tributárias. Sob esse novo conceito, o Fisco tende a aplicar a força punitiva da Lei aos contribuintes que deliberadamente decidem pelo descumprimento de suas obrigações tributárias, ao passo que busca facilitar a satisfação dos deveres daqueles que demonstram a vontade de cumpri-los.

Ante tal contexto, formulam-se as seguintes questões de pesquisa: O processo de introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro o caracteriza como uma inovação? Quais os impactos dessa introdução sobre a relação existente entre o Fisco e os contribuintes nacionais? A premissa nesse trabalho é de que o ônus que o caótico sistema tributário impõe ao contribuinte brasileiro poderá diminuir de modo mais fácil e célere, também com a adoção de medidas administrativas, independentemente da incerta aprovação da tão esperada reforma tributária e, dentre essas medidas, o inovador conceito de Conformidade Tributária no Fisco pode representar um importante ponto de inflexão na relação entre o Fisco e o contribuinte.

Assim, o presente estudo tem por objetivo analisar a introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro à luz de um modelo teórico de inovação no serviço

público, avaliando os seus efeitos sobre a relação existente entre o Fisco e os contribuintes nacionais.

Apesar da relevância dessa temática, no Brasil são escassos os estudos sobre Conformidade Tributária, o que dificulta, por parte do Fisco, inovar nessa área. Em levantamento efetuado em 14 de abril de 2021, na base de dados Capes, com busca por palavras-chave com o argumento de pesquisa "conformidade tributária" ou "conformidade cooperativa" ou "compliance tributário" (sem restrição de período), foram retornados sete artigos. Destes, apenas cinco tratavam do assunto em questão. Em seguida, foi realizada a mesma pesquisa na base de dados EBSCOhost, na qual foram retornados cinco trabalhos. Destes, quatro tratavam do assunto em análise. Portanto, em relação às duas bases, foram encontrados apenas nove artigos tratando de Conformidade Tributária, e nenhum deles apresentava relação com o tema inovação.

Além dessa introdução, este artigo está estruturado da seguinte forma. De início, é feita uma revisão da literatura que o fundamenta, com destaque para o modelo conceitual de inovação no setor público selecionado para a análise, bem como para o conceito de Conformidade Tributária. Depois, é apresentada a metodologia da pesquisa, centrada na análise qualitativa dos dados coletados, seguida da discussão dos resultados do estudo, inclusive com a análise de uma ação de Conformidade Tributária levada a efeito pelo Fisco sobre um setor econômico do Estado do Ceará. Por fim, a última seção sintetiza as principais conclusões da pesquisa.

2 Referencial Teórico

Nesta seção, são abordados inicialmente aspectos relacionados à inovação no âmbito do setor público. Depois, é exposto o modelo conceitual que serve como fundamento para a presente pesquisa; e, por fim, o conceito de Conformidade Tributária é apresentado.

2.1 Inovação no Setor Público

O papel do Estado, no que tange à inovação, tem passado por mudanças. Apesar de a teoria econômica clássica restringir a ação estatal à correção de falhas de mercado, os governos têm atuado cada vez mais, tanto no fomento à inovação no setor privado quanto no desenvolvimento de capacidade inovadora própria (Cavalcante & Cunha, 2017). Em geral, as inovações no setor público buscam alcançar os seguintes objetivos: o aumento de eficácia e de eficiência; o enfrentamento de problemas sociais (desemprego e obesidade, por exemplo); o aumento da satisfação do cliente; além do envolvimento de cidadãos e parceiros privados (De Vries, Bekkers, & Tummers, 2016).

Desse modo, embora as pesquisas sobre inovação tenham surgido no âmbito do setor privado, recentemente tem sido percebido um maior interesse por estudos de inovação no setor público, o que, segundo Gallouj e Zanfei (2013), é explicado por três fatores: (i) *tecnológico*, em que as tecnologias de informação e comunicação permitem a adoção de modernos métodos de gestão pública; (ii) *econômico*, em que a inovação busca a redução de custos orçamentários sem perda de qualidade do serviço prestado; (iii) *sociodemográfico*, com foco no envelhecimento populacional, em problemas de saúde pública e em preocupações ambientais. Ademais, é relevante considerar que inovações no setor público podem ter impactos que extrapolem seus próprios limites (Demircioglu & Audretsch, 2017), o que também justifica o crescente interesse por pesquisas sobre inovação no setor público.

Assim como no contexto do setor privado, a inovação no setor público também pode assumir diversas caracterizações. De Vries et al. (2016) identificam quatro tipos de inovação no setor público: (i) *inovação de processo*, com foco na melhoria da qualidade e eficiência de

processos internos e externos; (ii) *inovação de produto ou serviço*, com ênfase na criação de novos serviços ou produtos públicos; (iii) *inovação de governança*, visando ao desenvolvimento de novas formas e processos para resolver problemas sociais específicos; (iv) *inovação conceitual*, com foco na introdução de novos conceitos, quadros de referência ou novos paradigmas que ajudem a reformular a natureza de problemas específicos, bem como suas possíveis soluções. Nessa classificação, o tipo *inovação de processo* se subdivide em dois: (a) *inovação de processo administrativa*, buscando a criação de novas formas organizacionais, a introdução de novos métodos e técnicas de gestão e novos métodos de trabalho; (b) *inovação de processo tecnológica*, com ênfase na criação ou no uso de novas tecnologias, introduzidas em uma organização para prestar serviços a usuários e cidadãos.

2.2 Mensuração da Inovação no Setor Público: Modelo Conceitual

Reconhecendo-se as especificidades dos objetivos e da atuação do setor público, em contraste com os do setor privado, nos últimos anos foram desenvolvidos vários modelos conceituais de inovação no setor público, para fins de aplicação em estudos quantitativos de larga escala, dentre os quais se destacam: (i) MEPIN, realizado entre 2008 e 2009 na Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia; (ii) *Innobarometer*, ocorrido em 2010 em 27 países da União Europeia; (iii) NESTA, feito em 2010 na Inglaterra; (iv) APSC, executado em 2011 na Austrália; (v) APSII, efetuado em 2012 na Austrália; (vi) *StatisticsSweden*, realizado em 2014 na Suécia; (vii) *InnovationBarometer*, ocorrido em 2014 na Dinamarca; (viii) *Universities*, aplicado entre 2015 e 2016 na Austrália e Nova Zelândia (Arundel, Bloch, & Ferguson, 2019).

No presente estudo, adota-se o modelo estabelecido no Manual de Copenhague (Bloch, 2011), desenvolvido no âmbito do projeto de pesquisa *Measuring innovation in the public sector in the Nordic countries (MEPIN)*, cujo objetivo foi desenvolver um modelo de mensuração para a coleta de dados internacionalmente comparáveis sobre inovação no setor público. A escolha desse modelo para esta pesquisa é justificada por três razões: (i) no Manual de Copenhague (Bloch, 2011), o conceito de inovação é acompanhado pela definição de quatro tipos de inovação (produto, processo, organizacional e comunicação), similarmente à tipologia presente no Manual de Oslo (OCDE, 2005), possibilitando certa comparabilidade com métricas de inovações do setor privado; (ii) o fato de o modelo ter sido desenvolvido especificamente para aplicação no setor público; e, (iii) ser perfeitamente aplicável à análise objeto deste trabalho, qual seja, a introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro.

O modelo conceitual do Manual de Copenhague (Bloch, 2011) inclui uma série de dimensões que buscam mensurar a inovação nas organizações do setor público. Ele compreende: (i) definição de inovação e seus tipos; (ii) atividades de inovação, internas ou externas, que levam à implementação de inovações; (iii) cooperação em inovação, reconhecendo a participação ativa de empresas ou outras organizações públicas em atividades de inovação; (iv) canais de informação para inovação, através dos quais o conhecimento é transferido para a organização pública; (v) quem desenvolveu a inovação; (vi) aquisições inovativas, que incentivam o desenvolvimento de produtos ou processos; (vii) forças indutoras da inovação, que impelem a organização pública a inovar; (viii) objetivos da inovação; (ix) fatores culturais que afetam a inovação; (x) barreiras à inovação.

Desta série de dimensões, foi selecionado subconjunto das consideradas relevantes para a análise da inovação objeto deste estudo: a introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro. São elas: (i) definição de inovação e seus tipos; (ii) forças indutoras da inovação; (iii) objetivos da inovação; (iv) cooperação em inovação; (v) quem desenvolveu a

inovação; (vi) fatores culturais que afetam a inovação. Em seguida, são apresentados esses tópicos conceituais.

A definição de inovação no setor público, de acordo com Petkovšek e Cankar (2013), combina a definição geral de inovação com o conceito geral de inovação e com os tipos individuais de inovação no setor público. Assim, inovação é definida como

a implementação de uma mudança significativa na forma como sua organização opera ou nos produtos que fornece. As inovações incluem mudanças novas ou significativas em serviços e bens, processos operacionais, métodos organizacionais ou a forma como sua organização se comunica com os usuários (Bloch, 2011, p. 14)¹.

Os tipos de inovação selecionados são quatro: (i) *inovação de produto*, que é a introdução de um serviço ou bem novo, ou significativamente melhorado, em comparação com os serviços ou bens existentes na organização, incluindo melhorias significativas no serviço ou em características do bem, no acesso do cliente ou na forma como ele é usado; (ii) *inovação de processo*, que é a implementação de um método de produção e prestação de serviços e bens, que seja novo, ou significativamente melhorado, em comparação com os processos existentes na organização, podendo envolver melhorias significativas em, por exemplo, equipamentos, habilidades e funções de suporte, como TI, contabilidade e compras; (iii) *inovação organizacional*, que é a implementação de um novo método de organização, ou trabalho de gestão, que difere significativamente dos métodos existentes na organização, inclusive melhorias novas ou significativas nos sistemas de gestão ou na organização do local de trabalho; e, (iv) *inovação de comunicação*, que é a implementação de um novo método de promoção da organização, ou de seus serviços e bens, ou novos métodos para influenciar o comportamento de indivíduos ou outros, devendo diferir significativamente dos métodos de comunicação existentes na organização.

As forças indutoras da inovação no setor público – que são aquelas que impelem a organização a inovar – elencadas são as seguintes: (i) *forças indutoras internas*, que são a gestão e o pessoal; (ii) *forças políticas*, que podem ser mudanças orçamentárias, novas leis ou regulamentos, novas prioridades políticas, e mudanças ou inovações implementadas em organizações parceiras ou de nível superior; (iii) *organizações públicas*; (iv) *empresas*, tanto como fornecedores quanto como clientes ou usuários; e, (v) *cidadãos*, como clientes ou usuários, mediante *feedback*, reclamações e influência de associações.

A terceira dimensão – objetivos da inovação no setor público – compreende: (i) enfrentar desafios sociais, como, por exemplo, problemas de saúde pública e desigualdades; (ii) cumprir novas regulamentações, políticas ou outras mudanças politicamente obrigatórias; (iii) melhorar a qualidade dos serviços ou bens; (iv) aumentar a eficiência; (v) melhorar a satisfação do usuário; (vi) melhorar os serviços *online*; e, (vii) melhorar as condições de trabalho dos funcionários.

Já a quarta dimensão selecionada – cooperação em inovação – sugere o seguinte rol de atores que podem cooperar com a organização pública em atividades de inovação: (i) empresas no papel de fornecedores (inclusive serviços de consultoria); (ii) empresas no papel de clientes/usuários; (iii) organizações públicas no papel de fornecedores (excluindo universidades /instituições de pesquisa governamentais); (iv) organizações públicas no papel de clientes/usuários (excluindo universidades/instituições de pesquisa governamentais); (v) universidades/instituições de pesquisa governamentais; (vi) outras organizações públicas; e, (vii) cidadãos no papel de usuários, outros.

No que se refere à dimensão “quem desenvolveu a inovação” consideram-se organizações internas e externas, como: (i) principalmente a própria organização; (ii) a

organização juntamente com empresas; (iii) a organização juntamente com outras organizações do setor público; e, (iv) principalmente por outras organizações do setor público ou empresas.

A sexta e última dimensão selecionada estabelece que fatores culturais podem afetar a inovação em distintos níveis: (i) estratégico e organizacional; e, (ii) gestão e pessoal. Os fatores culturais que influenciam a inovação em nível estratégico e organizacional são: (i) metas específicas para atividades de inovação; (ii) uma estratégia de inovação incluída na visão ou estratégia geral da organização; (iii) existência departamento/seção de Desenvolvimento; (iv) atividades de inovação organizadas como projetos, orientados por um grupo dedicado; e, (v) avaliações dos processos de inovação realizadas regularmente. Por sua vez, são os seguintes os fatores culturais que afetam a inovação em nível de gestão e pessoal: (i) gestores dão alta prioridade ao desenvolvimento de novas ideias ou novas formas de trabalho; (ii) alta direção ativa na liderança da implementação de inovações; e, (iii) funcionários têm parte de seu tempo dedicado a projetos de desenvolvimento/inovação.

Assim, o modelo definido para a análise da inovação objeto desta pesquisa compreende as seis dimensões supracitadas, sintetizadas na Tabela 1.

Tabela 1
Síntese do modelo

| Dimensões |
|---|
| Definição e tipos de inovação |
| Forças indutoras da inovação |
| Objetivos da inovação |
| Cooperação em inovação |
| Quem desenvolveu a inovação |
| Fatores culturais que afetam a inovação |

Nota. Fonte: Adaptado de Bloch (2011).

A partir desse modelo e definições, formula-se o modelo conceitual do estudo com as seguintes proposições para avaliação:

P1. A inovação caracterizada pela introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro alinha-se com a **definição e os tipos de inovação** definidos no modelo de Copenhague;

P2. A inovação caracterizada pela introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro respondeu às **forças indutoras da inovação** definidas no modelo de Copenhague;

P3. Os objetivos da inovação caracterizada pela introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro correspondem aos **objetivos da inovação** definidos no modelo de Copenhague;

P4. A inovação caracterizada pela introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro apresenta os atributos relativos à **cooperação em inovação** no modelo de Copenhague;

P5. A inovação caracterizada pela introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro apresenta diversos atores elencados na dimensão **quem desenvolveu a inovação** no modelo de Copenhague;

P6. Os **fatores culturais** que afetam a inovação, do modelo acima proposto, são aplicáveis à inovação correspondente à introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro.

2.3 Determinantes e Benefícios da Conformidade Tributária

A Conformidade Tributária visa aumentar o cumprimento voluntário da obrigação tributária, reduzindo custos para as partes e diminuindo o contencioso administrativo e judicial. Para que isso aconteça, é fundamental que Fisco e o contribuinte tenham uma relação com base na confiança e na transparência (Cremades et al., 2015; Russo, 2019).

Tal conceito surgiu, em parte, com o objetivo de aumentar a visão colaborativa entre a Administração Tributária e os contribuintes, se contrapondo à histórica relação de conflitos entre ambos (Owens, 2012; RFB, 2020). Constata-se também o emprego de outros termos para representar o conceito de Conformidade Tributária, como por exemplo Conformidade Cooperativa, ou ainda *Compliance* Tributário. Este último, embora seja mais difundido no âmbito do setor privado, eventualmente também pode ser encontrado nesse mesmo contexto.

A implantação da Conformidade Tributária demanda o conhecimento do comportamento tributário do contribuinte, já que entender por qual motivo os contribuintes cumprem ou não suas obrigações tributárias é uma questão fundamental para o órgão fiscal (OCDE, 2013). A seguir, verifica-se que a literatura apresenta diferentes motivos sobre o assunto.

O comportamento do contribuinte foi tratado pela primeira vez por Allingham e Sandmo (1972) com o artigo “Evasão do Imposto de Renda: Uma Análise Teórica”. O estudo teve como objetivo analisar a decisão individual do contribuinte e foi baseado nos estudos da economia da atividade criminosa proposto por Becker em 1968. Segundo os autores, a decisão do contribuinte é racional e baseada na escolha, que não é simples, entre duas estratégias: declarar o valor real da renda ou declarar um valor menor. Se declarar conforme a segunda opção e não for auditado pelo Fisco, ele terá feito uma escolha melhor do que a primeira. Caso seja auditado, terá feito uma escolha pior, pois haverá o acréscimo de multa.

Posteriormente, surgiram críticas advindas de outros autores, os quais entendiam que o enfoque econômico não era suficiente para explicar o comportamento do contribuinte. Assim, passaram a ser analisados outros aspectos, como social, psicológico e legal (Carer, Veloso, & Slavov, 2018).

Assim, quatro décadas depois, Alm, Kirchler e Muehlbacher (2012) resumiram os determinantes da Conformidade Tributária (Tabela 2), que foram sugeridos por pesquisas, com base nas perspectivas econômicas e psicológicas.

Tabela 2
Determinantes Econômicos e Psicológicos da Conformidade Tributária

| Perspectiva | Conclusões da pesquisa |
|--|---|
| Determinantes Econômicos | |
| Frequência de auditoria | Uma probabilidade mais alta incentiva a conformidade e uma probabilidade subjetiva parece ter mais impacto na conformidade do que uma probabilidade objetiva. |
| Multa | Uma multa mais alta tem algum efeito dissuasor. |
| Taxa marginal de imposto | Uma taxa de imposto marginal mais alta tem um efeito ambíguo sobre o cumprimento. |
| Renda | Uma renda mais alta tem um efeito ambíguo sobre a conformidade. |
| Oportunidade de evitar ou sonegar impostos | Os autônomos com amplas oportunidades de evasão provavelmente serão menos complacentes do que contribuintes com oportunidades mais limitadas |
| Determinantes Psicológicos | |
| Complexidade da legislação tributária | As leis tributárias são muito complicadas e, portanto, o cumprimento é difícil, mesmo que desejado. |

| | |
|----------------------|---|
| Atitudes | As atitudes são frequentemente tratadas como a fonte do moral tributário. |
| Normas pessoais | Valores internalizados (ou seja, a tendência pessoal de obedecer às leis) afetam a conformidade. |
| Normas sociais | As normas e valores em um ambiente social afetam a conformidade. |
| Normas de Sociedade | As normas e valores de uma sociedade como um todo afetam o cumprimento. |
| Justiça distributiva | A conformidade é afetada pela equidade horizontal (ou seja, a carga de imposto de um indivíduo em relação a outros com renda igual), equidade vertical (ou seja, a carga tributária individual em relação àqueles com mais ou menos capacidade de pagamento), e justiça cambial (ou seja, a carga tributária de um indivíduo em relação a recebimento de bens públicos financiados por receitas fiscais). |
| Justiça processual | A equidade dos procedimentos para a tomada de decisões fiscais relevantes (por exemplo, ter voz na formulação de políticas, transparência, consistência, neutralidade, justiça de interação entre autoridades e contribuintes) afeta a conformidade. |
| Justiça retributiva | A justiça da forma e severidade da punição imposta aos infratores fiscais afetam o cumprimento. |

Nota. Fonte: Adaptado de Alm et al. (2012).

Pela Tabela 2, percebe-se que o comportamento do contribuinte possui nuances que englobam, além dos fatores econômicos, fatores sociais, psicológicos e legais. Todos esses aspectos estão relacionados com os principais atores no jogo da Conformidade Tributária, como o governo, o contribuinte e a autoridade fiscal. Nesse contexto, destaca-se a norma social, que representa um padrão de comportamento de um determinado grupo. Ou seja, o indivíduo tende a se comportar como o grupo a que ele pertence. Ademais, a norma social também está alinhada com outras abordagens, como costumes, motivação intrínseca e moral tributária (Alm et al., 2012).

Além das ideias apresentadas, destaca-se a existência de outras teorias como: intenção de ação, ação fundamentada, dos jogos, das normas sociais, das recompensas, da capacidade organizacional. Todas completam a percepção de que o comportamento do contribuinte é influenciado por aspectos econômicos e não-econômicos (Carer et al., 2018).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por meio do Fórum de Administração Tributária (FTA), publicou o *Study into the Role of Tax Intermediaries*, o qual abordou o Relacionamento Aprimorado (*Enhanced Relationship*), que trata de uma relação, entre o Fisco e o contribuinte, que prioriza a colaboração em vez da histórica relação de confronto e tem como base a confiança mútua (OCDE, 2008).

O referido estudo indicou que, para relação de uma cooperação adequada, a Administração Tributária deve basear-se pelo: entendimento em consciência comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura por meio de divulgação e transparência, bem como capacidade de resposta. Quanto ao lado do contribuinte, busca-se divulgação e transparência em suas negociações (OCDE, 2008).

Assim, para o Fisco, os principais benefícios da Conformidade Tributária são: um relacionamento aprimorado, propiciando um contato com o contribuinte, baseado na confiança, compreensão mútua e transparência; compreensão do negócio, com maior aprofundamento dos

fiscais sobre a atividade, buscando prever com razoável confiança a situação da empresa em relação ao Fisco; melhor gestão de risco, com a possibilidade de antecipar os riscos emergentes e de ter uma abordagem mais efetiva em relação à não conformidade, por meio de técnicas de auditoria; obtenção de certeza antecipada, pois concentrar nas atividades atuais diminui o número de litígios e traz maior previsibilidade em relação ao rendimento tributário; redução de encargos administrativos e maior confiança no sistema tributário (De Simone, Sansing, & Seidman, 2013; Eberhartinger & Zieser, 2021; OCDE, 2013).

Seguindo a mesma linha, os principais benefícios da Conformidade Tributária para os contribuintes são: um relacionamento aprimorado, mantendo um contato com o Fisco baseado na confiança, compreensão mútua, transparência, trazendo menos incertezas sobre a atuação da Administração Tributária; melhor reputação, por meio de uma imagem pública de legitimidade e de justiça; melhoria da gestão de riscos, com capacidade de entender melhor o posicionamento do Fisco e de apresentar a ele maior compreensão, no que se refere ao negócio da empresa; obtenção de certeza antecipada, pois concentrar nas atividades atuais diminui o número de litígios e apresenta resolução de problemas mais rápidos; redução dos encargos administrativos, com a diminuição dos custos de conformidade e menor possibilidade de sofrer um procedimento fiscal (De Simone et al., 2013; Eberhartinger & Zieser, 2021; OCDE, 2013).

Em 2013, países como Alemanha, França, Itália, Portugal e Hungria não possuíam modelo formal de Conformidade Tributária, mas tinham inovações nesse sentido. No entanto, países como Austrália, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Holanda, Irlanda, Inglaterra e Japão já possuíam modelo formal (OCDE, 2013). No geral, a Conformidade Tributária não demanda alteração legislativa, sendo a ação realizada por meio de publicações definindo o funcionamento do acordo, ou entre acordos individuais entre contribuintes e a Administração Tributária (Almeida, 2017).

Um dos modelos de conformidade mais conhecidos é o da Administração Tributária Australiana, o qual busca compreender melhor o comportamento do contribuinte e os fatores que os influenciam, como: comerciais, industriais, tecnológicos e de dados, sociológicos, econômicos e psicológicos. Além disso, o modelo possibilita a aplicação da estratégia mais adequada por parte do Fisco (Australian Taxation Office, 2019).

O modelo australiano (Figura 1) apresenta, no lado esquerdo, as atitudes do contribuinte em relação à conformidade e, no lado direito, a estratégia a ser aplicada por parte do Fisco em cada situação. Assim, na base da pirâmide, quando o contribuinte está disposto a fazer a coisa certa, cabe à Administração facilitar o processo. No outro extremo (topo da pirâmide), quando o contribuinte opta por não cumprir sua obrigação tributária, cabe à Administração aplicar toda a força da lei.

O modelo destaca, também, o objetivo de criar pressão para que os contribuintes atuem na base da pirâmide. Além disso, é destacado que, quanto mais alto se está na pirâmide, maior é o custo de conformidade.

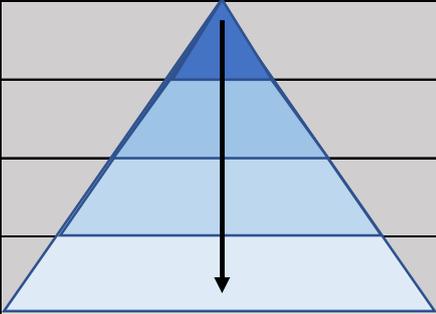
| ATITUDE DO CONTRIBUINTE | | ESTRATÉGIA DE CONFORMIDADE | |
|--|---|------------------------------|--|
| Decidiu não cumprir |  | Utilizar toda a força da lei | Alto ↑ Custo de Conformidade ↓ Baixo |
| Não deseja cumprir | | Dissuadir ao detectar | |
| Tenta cumprir, mas nem sempre consegue | | Ajudar a cumprir | |
| Deseja fazer a coisa certa | | Simplificar | |
| | Criar pressão para baixo | | |

Figura 1. Modelo de Conformidade da Administração Tributária Australiana

Fonte: Adaptado de Australian Taxation Office (2019).

Os elementos de avaliação de inovações no setor público, em conjunto com suas proposições em 2.2, bem como os benefícios da inovação em 2.3, balizarão as análises do caso estudado na presente pesquisa. Antes apresenta-se a metodologia do estudo.

3 Metodologia da Pesquisa

Trata-se de pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa. Utiliza, como técnicas de coleta de dados, as pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica forneceu o referencial teórico que apontou o modelo conceitual para avaliação da inovação no serviço público selecionada para este estudo, bem como apresentou os tópicos que permitem a compreensão do conceito de Conformidade Tributária.

A pesquisa documental foi efetuada sobre dois conjuntos de documentos. O primeiro correspondeu ao Planejamento Estratégico da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), disponível na Internet, cuja análise teve a finalidade de compreender a inserção do conceito de Conformidade Tributária na estratégia daquela organização pública. Assim, foram examinados os referenciais estratégicos (missão, visão de futuro e valores), bem como o mapa estratégico da RFB, relativos ao período de 2014 a 2023. O segundo conjunto de documentos pesquisados correspondeu a relatórios contendo os resultados de uma ação de Conformidade Tributária realizada, em 2019, em um setor econômico do Estado do Ceará, o qual possuía 577 contribuintes. Ressalte-se que os relatórios de resultados dessa ação continham apenas dados agregados em nível de setor econômico, sem a identificação individual de contribuintes, o que foi considerado suficiente para a análise objeto do estudo. Os dados foram coletados em uma unidade da RFB localizada no Ceará, escolhida pelo critério de conveniência dos pesquisadores.

O conteúdo dos dados coletados foi analisado de acordo com a técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2011), tendo por base o modelo conceitual definido, conforme o Manual de Copenhague (Bloch, 2011). As categorias pré-definidas para a análise de conteúdo corresponderam às dimensões do modelo conceitual, já apresentadas na subseção 2.2 e sintetizadas na Tabela 1. Com essa análise, buscou-se a avaliação da Conformidade Tributária como uma inovação no serviço público, bem como de seus impactos na minimização dos ônus impostos à sociedade pela complexa legislação tributária nacional.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

Nesta seção, são abordados inicialmente os resultados sobre as perspectivas que tratam da relação entre a estratégia da Receita Federal e a Conformidade Tributária. Depois, o resultado é demonstrado em relação à ação de Conformidade Tributária em um caso específico.

4.1 A Gestão estratégica da RFB e a Conformidade Tributária

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) passou a tratar estrategicamente da Conformidade Tributária, a partir de 2014, com a publicação da sua Cadeia de Valor. Nesse ano, por meio do macroprocesso *Fiscalização Tributária e Combate a Ilícitos*, foi criado o processo *Promover a Conformidade Tributária*, o qual “compreende atividades que reduzam os custos de conformidade dos contribuintes e induzam e fomentem o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principal e acessória” (RFB, 2016a, p. 23). De forma mais específica, o processo alcança iniciativas que incentivam a autorregularização dos contribuintes e a simplificação de obrigações tributárias.

Posteriormente, o Planejamento Estratégico da RFB que vigorou entre 2016 e 2020, passou a ter, em seus objetivos de processos, o tópico *Incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras*, que tinha como objetivo aumentar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e elevar a percepção de risco do contribuinte (RFB, 2016b).

O atual Planejamento Estratégico da RFB, com ciclo 2021-2023, traz um destaque significativo para a Conformidade Tributária, estando ela presente de forma explícita nos Objetivos Estratégicos e na Visão da instituição. Primeiro, com o objetivo *Ampliar a conformidade tributária e aduaneira em obediência à legalidade*. Quanto à nova Visão da instituição, foi descrita assim: “Sermos reconhecidos como essenciais ao progresso do país, engajados na inovação, na promoção da conformidade tributária e aduaneira e na oferta de serviços de excelência à sociedade” (RFB, 2020, p. 1).

Na RFB, a Conformidade Tributária tem se destacado de três formas (RFB, 2019a):

- Permissão para a autorregularização do sujeito passivo na malha fina do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), situação em que o contribuinte recebe um alerta de que sua declaração possui inconsistências, possibilitando sua retificação, caso seja necessário. Evita-se, assim, a abertura de procedimento fiscal com aplicação de multas;
- Acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes, em que a Receita Federal dá oportunidade para que o contribuinte se autorregule quando há identificação de distorções de arrecadação;
- Reunião de conformidade em setores específicos da economia.

Com base na análise dos dados e fundamentados no modelo conceitual definido nesse estudo, observa-se que a Conformidade Tributária na RFB pode ser **definida** como uma **inovação**, visto que está disposta na Cadeia de Valor e no Planejamento Estratégico da Instituição, bem como trata de mudanças significativas nos processos operacionais e na forma como ela se comunica com os sujeitos passivos. Tais dispositivos enquadram, também, **o tipo de inovação como de processo**, tendo em vista tratar-se de um novo método de prestação de serviço. Essas evidências confirmam a proposição P1.

Igualmente, os dispositivos da Conformidade Tributária, elencados na Cadeia de Valor e no Planejamento Estratégico da RFB, demonstram que os **fatores culturais dessa inovação** estão dispostos em nível estratégico e organizacional dentro da instituição em análise, o que confirma a proposição P6.

Quanto à **novidade da inovação**, apesar de outros países já possuírem modelo formal de conformidade cooperativa, constata-se que a introdução da Conformidade foi uma novidade na RFB. Portanto, diversas organizações e atores elencados na dimensão **quem desenvolveu a**

inovação, do modelo conceitual, são fontes da inovação na RFB, confirmando-se a proposição P5.

No que se refere às **forças indutoras da inovação da Conformidade Tributária na RFB**, encontram-se as organizações públicas e o cidadão. Entre as organizações (primeira força indutora), destaca-se a forte atuação da OCDE para a disseminação da Conformidade Cooperativa pelo mundo. Quanto à segunda força indutora (cidadão), constata-se que o maior conhecimento, no tocante à motivação do sujeito passivo para cumprir suas obrigações tributárias, resultou em um forte indutor para a implantação da Conformidade Tributária. Dessa forma, confirma-se a proposição P2.

4.2 Ação de Conformidade Tributária em um Caso Específico

No ano de 2019, a RFB realizou, no Ceará, ação de Conformidade Tributária em um determinado setor da economia, o qual possuía 577 contribuintes. A atividade teve como objetivos: demonstrar a forma transparente de atuação da RFB; promover a moral tributáriaⁱⁱ (Fisco e contribuintes); promover a educação fiscal; reduzir os litígios; bem como ampliar a autorregulização.

A referida ação foi baseada no processo da Cadeia de Valor *Promover a Conformidade Tributária*, bem como no processo *Incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras* do Planejamento Estratégico vigente à época (RFB, 2016a).

No final de 2018, haviam sido abertos procedimentos fiscais em sete contribuintes do setor em análise, que possuíam, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) relativas aos anos-calendário 2014 e 2015, omissão de rendimentos e dedução indevida de livro caixa. Posteriormente, após cruzamento de informações, a RFB constatou indícios de que o mesmo problema estava ocorrendo nas DIRPF de parte dos contribuintes desse setor, referentes aos anos-calendário 2015 a 2018.

Em um modelo de atuação tradicional da RFB, seriam abertas fiscalizações para examinar as maiores divergências encontradas. Por conta de limitação quantitativa de auditores-fiscais, os procedimentos de fiscalização que fossem abertos não teriam uma representatividade significativa em relação ao universo de contribuintes do setor, o que, por consequência, não acarretaria a mudança de comportamento necessária para atingir os objetivos desejados.

Assim, a RFB decidiu promover uma ação de Conformidade, a qual teve as seguintes etapas: conhecer melhor a atividade em análise, aprofundando-se tanto no negócio, quanto nos aspectos legais; estreitar a relação de cooperação com o órgão público fiscalizador da área, com o objetivo de fortalecer a ação e estabelecer troca de informações; promover encontros com as entidades de classe que representam o setor, com o objetivo de sensibilizar a categoria sobre a importância de estar em conformidade com as obrigações tributárias; realizar reunião conjunta de Conformidade Tributária com os contribuintes.

Esses elementos confirmam a proposição P4, já que a **inovação se desenvolveu em cooperação com outras organizações públicas**, a exemplo do órgão público fiscalizador do setor econômico, o que trouxe um fortalecimento da ação inovadora.

Na etapa de reunião com os contribuintes, foi apresentada, de forma transparente, a atuação da RFB, bem como a legislação fiscal, passando pela importância da moral tributária e da educação fiscal. Em seguida, foram identificadas as vantagens de estar em conformidade, como melhora na imagem perante a sociedade; redução de custos e do número de litígios; bem como menor possibilidade de sofrer um procedimento fiscal. Por outro lado, nessa ocasião também foram ressaltadas as desvantagens da não-conformidade, como piora na imagem perante a sociedade; aplicação de auto de infração com multas e, ainda, a possibilidade de haver Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

No final da reunião, houve oportunidade para esclarecer dúvidas dos contribuintes sobre procedimentos relativos à declaração do imposto, bem como a demonstração da forma correta de proceder a autorregularização. Durante o evento, foi estipulado o prazo de 60 dias para que os contribuintes realizassem a autorregularização, caso fosse necessário. A RFB informou que, após esse prazo, seria realizado novo cotejo de informações, com possíveis aberturas de procedimentos fiscais.

Esgotado o prazo de 60 dias para que os contribuintes efetuassem a autorregularização, a RFB realizou um novo cotejo, tendo sido verificado que tinha havido retificações de 170 declarações. No entanto, ainda havia contribuintes que não estavam em conformidade. Assim, a RFB decidiu abrir procedimentos fiscais sobre mais 21 contribuintes, em relação aos anos-calendário 2015 e 2016. No encerramento desses procedimentos, foram aplicados autos de infração, multas e Representações Fiscais para Fins Penais junto ao Ministério Público. Tal medida resultou em mais 223 retificações espontâneas de declarações.

Dando continuidade à análise, ao comparar os dados do segundo semestre de 2018 com o mesmo período de 2019, primeiro semestre após o início da ação de Conformidade Tributária, constatou-se que houve aumento de: 49% na arrecadação mensal do carnê-leãoⁱⁱⁱ; 970% em impostos parcelados; 330% em pagamentos de impostos em atraso.

Em julho de 2020, a RFB fez novo levantamento de dados no tocante aos anos-calendário de 2015 a 2018, período cujas DIRPF haviam sido enviadas, originalmente, antes do início da ação de Conformidade Tributária. Nesse levantamento, constatou-se que, dos 577 contribuintes do setor econômico em análise, 147 haviam retificado suas declarações após o início da ação de Conformidade, registrando um total de 393 declarações retificadas, o que resultou, nesse período, em um aumento de imposto declarado de 8,5%. Neste ponto, cabe ressaltar que a RFB havia constatado possível inconsistência nas declarações de parte dos contribuintes, e não em sua totalidade.

No entanto, verificou-se que o maior resultado foi referente à declaração do ano-calendário 2019, a qual foi enviada no ano seguinte ao da execução da ação de Conformidade Tributária. Comparando-a com a DIRPF do ano anterior, constatou-se um aumento de 23,30% no imposto declarado, o que, em conjunto com as demais informações apresentadas nesta subseção, indica um forte indício de mudança na cultura do setor econômico em análise. Desse modo, os dados apresentados sinalizam que os objetivos propostos para a ação de Conformidade Tributária foram alcançados. Esse resultado decorre da aplicação da ação de Conformidade Tributária, em conjunto com a tradicional abertura de fiscalizações.

Portanto, em relação à dimensão **objetivos da inovação** do modelo conceitual, constata-se que o objetivo *aumentar a eficiência* está alinhado com os resultados alcançados pela Conformidade Tributária da RFB. A constatação desse aumento, conforme os resultados acima, deriva também do fato de que, em um modelo tradicional de atuação da RFB, as fiscalizações que fossem abertas não teriam o mesmo impacto sobre o setor econômico que o obtido com a ação de Conformidade Tributária, o que confirma a proposição P3.

5 Considerações Finais

Neste estudo, buscou-se analisar a introdução do conceito de Conformidade Tributária no Fisco brasileiro sob a ótica de um modelo teórico de inovação no serviço público, avaliando os seus efeitos sobre a relação existente entre o Fisco e os contribuintes nacionais. Analisou-se, portanto, a Conformidade Tributária sob uma nova perspectiva, qual seja, a de uma inovação no setor público, para o que foi feito o seu exame sob a lente do modelo conceitual derivado do Manual de Copenhague (Bloch, 2011).

Os resultados mostram que a Conformidade Tributária é, de fato, uma inovação no setor público, segundo o modelo conceitual que serviu como referência para a análise. Ademais, a análise da ação de Conformidade Tributária efetuada sobre um determinado setor econômico demonstrou resultados alvissareiros. Primeiro, porque houve uma mudança na atitude do Fisco em relação aos contribuintes do setor econômico auditado. Uma vez constatada a situação irregular de uma parte desses contribuintes, em vez de multá-los, o Fisco inicialmente os esclareceu e permitiu a sua regularização sem medidas de caráter punitivo, reservando-as apenas para aqueles que não se regularizassem após o prazo estipulado. Contudo, essa não foi a única mudança. Os próprios contribuintes também mudaram seu comportamento em relação ao Fisco. O estudo revelou que nos períodos seguintes à execução da ação de Conformidade Tributária, os contribuintes aumentaram os valores de seus tributos pagos ou parcelados, o que indica que eles passaram a calcular corretamente os valores dos tributos.

Assim, ao tempo que se apresenta como uma inovação capaz de aumentar a eficiência do Fisco, a Conformidade Tributária também indica o surgimento de um novo paradigma na relação entre o contribuinte e o órgão arrecadador, baseando-se na confiança, compreensão mútua e transparência entre ambos. Além disso, ao permitir que o contribuinte possa regularizar sua situação antes da aplicação de medidas punitivas, a Conformidade Tributária se mostra como uma eficaz inovação no sentido de aliviar o fardo da obscura e complexa legislação tributária nacional sobre o contribuinte brasileiro.

Em síntese, os resultados desta pesquisa contribuem para firmar a compreensão de que pequenas mudanças realizadas em processos internos do Fisco – independentemente, portanto, dos benefícios potenciais de uma reforma tributária – podem reduzir o ônus imposto à sociedade pela complexa e confusa legislação tributária nacional.

Este estudo apresenta duas limitações. A primeira está relacionada ao fato de a pesquisa haver analisado os resultados da aplicação do conceito de Conformidade Tributária, a partir de dados de arrecadação do próprio Fisco. Com efeito, recomenda-se a realização de pesquisas que possam avaliar também a percepção dos contribuintes a respeito da eficácia desse novo conceito. A segunda limitação do estudo corresponde ao fato de haver abrangido apenas o Fisco federal e somente um determinado setor econômico do Estado do Ceará. Por essa razão, indica-se a realização de pesquisas futuras incluindo ações de Conformidade Tributária no âmbito dos Fiscos das esferas estadual e municipal, bem como em outros setores econômicos.

REFERÊNCIAS

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338.
- Alm, J., Kirchler, E., & Muehlbacher, S. (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 133–151.
- Almeida, C. O. F. (2017). Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 2, 58–82.
- Andrade, J. (2015). Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das Propostas de Emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. *Gestão e Sociedade*, 9(22), 832-852.
- Appy, B. (2015). Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. *Interesse Nacional*, 8(31), 65-81.
- Arundel, A., Bloch, C., & Ferguson, B. (2019). Advancing innovation in the public sector: aligning innovation measurement with policy goals. *Research Policy*, 48(3), 789–798.

- Australian Taxation Office (2019). *Compliance Model*. Recuperado em 11 dezembro, 2020, de <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo* (6a ed.). São Paulo: Almedina.
- BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento – Banco Mundial (2020). *Doing Business 2020: comparing business regulation in 190 economies*. Recuperado em 20 abril, 2021, de <https://www.doingbusiness.org/en/data/doing-business-score?topic=paying-taxes>
- Bloch, C. (2011). *Measuring public innovation in the nordic countries: Copenhagen Manual*. Copenhagen: The Danish Centre for Studies in Research and Research Policy (CFA).
- Carer, G., Veloso, C., & Slavov, T. (2018). Pesquisa sobre Comportamento do Contribuinte. *Anais do Workshop de contabilidade e tributação*, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 4.
- Cavalcante, P., & Cunha, B. (2017). É preciso inovar no governo, mas por quê? In P. Cavalcante et al. (Eds.). *Inovação no setor público: teoria, tendências e casos no Brasil* (pp. 15-32). Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada/Escola Nacional de Administração Pública.
- Cremades, L. et al. (2015). *Cooperative tax relationship or compliance: current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia*. The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT).
- De Simone, L., Sansing, R., & Seidman, J. (2013). When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial? *The Accounting Review*, 88(6), 1971-1991.
- De Vries, H., Bekkers, V., & Tummers, L. (2016). Innovation in the public sector: a systematic review and future research agenda. *Public Administration*, 94(1), 146–166.
- Demircioglu, M., & Audretsch, D. (2017). Conditions for innovation in public sector organizations. *Research Policy*, 46(9), 1681–1691.
- Demircioglu, M., & Audretsch, D. (2019). Public_sector_innovation: the effect of universities. *Journal of Technology Transfer*, 44, 596–614.
- Eberhartinger, E., & Zieser, M. (2021). The effects of cooperative compliance on firms' tax risk, tax risk management and compliance costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 1-54.
- Felicio, R., & Martinez, A. (2018). Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. *Revista Ambiente Contábil*, 11(1), 156-181.
- Ferreira, G. D., & Farias, J. S. (2019). Hackatons no setor público brasileiro: objetivos e resultados sob a ótica de agentes públicos promotores das iniciativas. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 17(1), 195-216.
- Gallouj, F., & Zanfei, A. (2013). Innovation in public services: filling a gap in the literature. *Structural Change and Economic Dynamics*, 27, 89–97.
- Kobylnska, U., & Bigleri, J. V. (2015). Public sector innovativeness in Poland and in Spain – comparative analysis. *International Journal of Contemporary Management*, 14(2), 7-22.
- OCDE (2005). *Oslo Manual: guidelines for collecting and interpreting innovation data - the measurement of scientific and technological activities*. Paris: OECD Publishing.
- OCDE (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD Publishing.
- OCDE (2013). *Co-operative compliance: a framework - from enhanced relationship to co-operative compliance*. Paris: OECD Publishing.
- Owens, J. (2012). Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation IBFD*, 516-518.

- Petkovšek, V., & Cankar, S. S. (2013). Public sector innovation in the European Union and example of good practice. *Proceedings of the Management, Knowledge and Learning International Conference*, 1329-1336.
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2016a). *Cadeia de valor da RFB – desdobramento e descrição*. Recuperado da Intranet da RFB.
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2016b). *Planejamento estratégico da RFB 2016-2019*. Recuperado em 11 dezembro, 2020, de <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/planejamento-estrategico>
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2016c). *Educação fiscal: conscientização da sociedade sobre os direitos e deveres fiscais*. Recuperado em 30 novembro, 2020, de <https://educacionfiscal.org/files/2016-08/Cartilha%20Educacao%20Fiscal%20PFP%20Com%20CAPATESTES%20v3.pdf>
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2019a). *Revista Fato Gerador, 17ª edição*. Recuperado em 11 dezembro, 2020, de https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_17ed_web.pdf/view
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2019b). *Manual do carnê-leão*. Recuperado do Programa de Apuração do IRPF com Recolhimento Mensal Obrigatório.
- RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2020). *Plano estratégico institucional 2021-2023*. Recuperado em 24 abril, 2021, de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>
- Russo, R. (2019). Risk management, internal control and cooperative compliance in taxation. In *The Future of Risk Management, Volume I* (pp. 329-350). Palgrave Macmillan, Cham.

ⁱ As definições das demais dimensões na sequência correspondem às apresentadas no modelo por Bloch (2011).

ⁱⁱ Moral tributária: conjunto de valores e princípios éticos que norteiam as ações, tanto da Administração Tributária como dos contribuintes (RFB, 2016c).

ⁱⁱⁱ Carnê-leão é a tributação sobre o IRPF, sob a forma do recolhimento mensal obrigatório, pelo contribuinte, pessoa física, residente no Brasil, que receber rendimentos de outra pessoa física ou do exterior (RFB, 2019b).