

POLÍTICAS PÚBLICAS PARA MAIOR EFICÁCIA E CONFORMIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL: UM ESTUDO DE CASO¹

Eduardo Almeida Mota²

Luciano Quinto Lanz³

A discussão sobre finanças públicas tem se concentrado na análise de despesas, investimentos e receitas. Este trabalho foca nas políticas públicas para melhoria da eficácia e da conformidade tributária. A metodologia utilizada é o estudo de caso, com pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas, sobre a administração tributária do estado de São Paulo. O referencial teórico inclui modelos de planejamento e avaliação de políticas públicas; práticas de conformidade fiscal; estratégias de comunicação; e relacionamento com a sociedade. Os resultados demonstram que São Paulo implantou políticas para melhorar a fiscalização, diminuir fraudes, desvios e melhorar o relacionamento com os contribuintes. Entre essas políticas, temos serviços informatizados; indicadores de desempenho; e o Programa de Conformidade Tributária, com uma segmentação de contribuintes baseada em risco e comportamento de fornecedores, que utiliza incentivos à conformidade. As políticas podem ser replicadas para outros estados, no nível federal e municipal. Este artigo apresenta desafios, melhorias e oportunidades para pesquisas futuras.

Palavras-chave: finanças públicas; gestão pública; conformidade fiscal; efetividade; comunicação.

PUBLIC POLICIES TO IMPROVE EFFECTIVENESS AND COMPLIANCE OF STATE TAX ADMINISTRATION: A CASE STUDY

The discussion about public finances has been concentrating on expenses, investments and revenues analysis. This paper put the lights on public policies to improve efficiency and tax compliance. The methodology used is a case study, with document research and semi-structured interviews, about the São Paulo state Tax Administration. The theoretical framework includes planning and evaluation models of public policies; tax compliance practices; strategies of communication and relationship with society. The results demonstrate that São Paulo implemented policies to improve oversight, reduce fraud, deviations and improve relations with taxpayers. Among these we have computerized services; performance indicators; the tax compliance program, with risk-based taxpayer segmentation and supplier behavior, using compliance incentives. Policies can be replicated to other states, federal and municipal levels. The article presents challenges, improvements and opportunities for future research.

Keywords: public finances; public administration; tax compliance; effectiveness; communication.

POLÍTICAS PÚBLICAS PARA MEJOR EFICACIA Y CONFORMIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTATAL: UN ESTUDIO DE CASO

La discusión sobre las finanzas públicas se ha concentrado en el análisis de gastos, inversiones e ingresos. Este trabajo se centra en las políticas públicas para mejorar la eficacia y la conformidad

1. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/ppp57art4>

2. Auditor da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo. *E-mail:* <almeidamota@gmail.com>.

3. Chefe do Departamento de Conformidade e Prevenção a Fraudes do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). *E-mail:* <lqlanz@hotmail.com>.

tributaria. La metodología utilizada es el estudio de caso, con investigación documental y entrevistas semiestructuradas, sobre la Administración Tributaria del estado de São Paulo. El referencial teórico incluye modelos de planificación y evaluación de políticas públicas; prácticas de cumplimiento fiscal; estrategias de comunicación y relación con la sociedad. Los resultados demuestran que São Paulo implantó políticas para mejorar la fiscalización, disminuir fraudes, desvíos y mejorar la relación con los contribuyentes. Entre ellos tenemos servicios informatizados; indicadores de desempeño; el programa de cumplimiento tributario, con una segmentación de contribuyentes basada en riesgo y comportamiento de proveedores, utilizando incentivos a la conformidad. Las políticas pueden ser replicadas a otros estados, a nivel federal y municipal. El artículo presenta desafíos, mejoras y oportunidades para futuras investigaciones.

Palabras clave: finanzas públicas; gestión pública; conformidad fiscal; efectividad; comunicación.

JEL: E62; H83; H29; H21; D83.

1 INTRODUÇÃO

A discussão de políticas públicas nos últimos anos, mesmo quando associada ao planejamento e a execução orçamentária, tem se concentrado nas despesas, custos e investimentos. Poucos estudos têm avaliado as fontes de recursos para as políticas públicas, e quando o fazem buscam identificar fontes alternativas, *endownments*, parcerias público-privadas (PPPs), títulos e garantias de impacto social, entre outros. A melhoria das fontes tradicionais – notadamente a arrecadação tributária – tem sido tratada como um problema econômico-financeiro, de política fiscal, dissociado do estudo de políticas públicas.

Este estudo de caso tem por objetivo avaliar o Programa de Conformidade Fiscal da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (Sefaz), sob a ótica de elaboração, avaliação e comunicação de políticas públicas. O programa busca o aumento da eficácia da administração tributária, com o uso de uma classificação ostensiva de contribuintes baseado no risco de conformidade, combinada com o uso de incentivos ao bom comportamento tanto dos contribuintes quanto dos funcionários da administração tributária. O programa usa ainda uma série de ferramentas de tecnologia de informação e comunicação (TIC), associada ao conceito de “governo eletrônico”, além de estratégias de comunicação e relacionamento com a sociedade.

Não fazem parte do escopo do trabalho outros fatores que afetam a eficácia da arrecadação, por exemplo: guerra fiscal; sobreposição de competência entre entes federativos para cobrança de tributos, como Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS); e ausência de um cadastro único nacional de contribuintes. Tampouco faz parte da análise sugestões de reforma tributária, com redefinição de tributos e de sua distribuição, como a criação de impostos sobre valor agregado, sobre produtos, serviços e direitos.

Este artigo está organizado em seis seções, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta o quadro teórico utilizado que inclui modelos de planejamento e avaliação de políticas públicas; práticas de conformidade fiscal; estratégias de comunicação e relacionamento com a sociedade. A terceira seção apresenta a metodologia utilizada para o estudo do caso, com pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas. A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa, considerando o referencial teórico, os principais desafios e os riscos das políticas propostas. A quinta seção apresenta a discussão dos resultados e propõe um modelo para uso em outros entes federativos. A última seção apresenta considerações finais, oportunidades para melhoria das políticas públicas e para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Modelos de planejamento e avaliação de políticas públicas

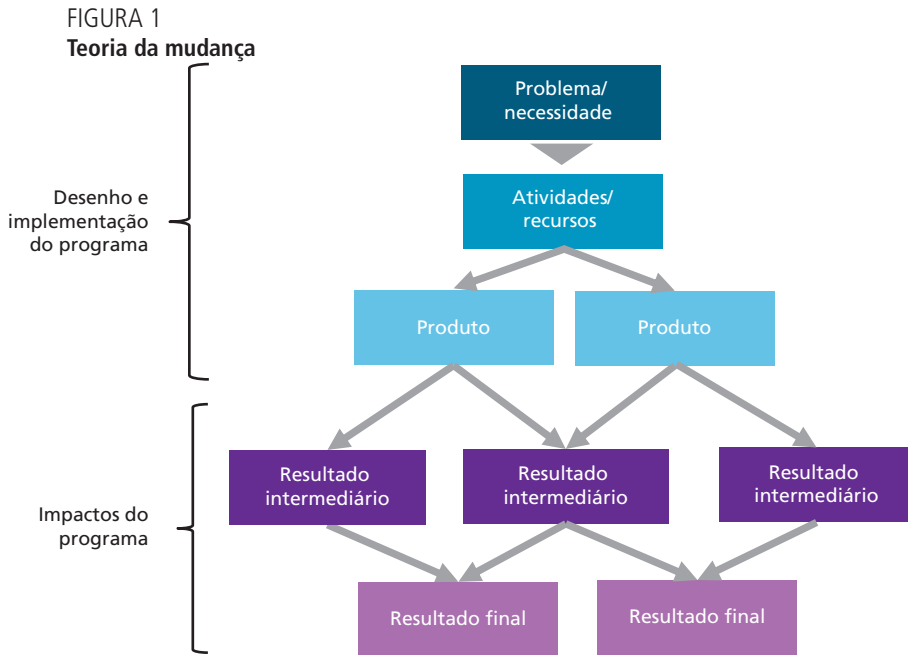
De acordo com Souza (2006, p. 5), política pública pode ser definida como a área do conhecimento que procura “colocar o governo em ação e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente)”. Para Lynn (1980), é um conjunto de ações governamentais que irão produzir efeitos específicos; segundo Peters (1998), é o somatório das atividades governamentais, que agem diretamente ou mediante delegação, e, dessa forma, influenciam a vida dos cidadãos. De acordo com Laswell (1936), políticas públicas implicam na busca pela resposta às seguintes questões: quem ganha o quê, por que e que diferença faz. Para Höfling (2001, p. 2) “é o Estado implantando um projeto de governo, através de programas, de ações voltadas para setores específicos da sociedade”.

Saravia (2006, p. 33), entende as políticas públicas como parte de um processo que compreende: i) agenda, que é a inclusão de uma necessidade nas prioridades do poder público; ii) elaboração, que é a especificação e delimitação do problema, com busca de alternativas, avaliação de seus efeitos e custos; iii) formulação, que é a seleção da alternativa mais adequada, com definição de metas e apresentação de justificativas jurídica, administrativa e financeira; iv) implementação, que consiste no planejamento dos recursos humanos, financeiros, materiais e de tecnologia para sua execução; v) execução, que são as ações e atividades para a efetiva implementação; vi) acompanhamento, que é o processo de regular de supervisão para verificar o atingimento dos objetivos e fazer as correções necessárias; e vii) avaliação, que é a mensuração e análise dos efeitos desta política sobre a população-alvo.

Segundo Ferraz (2017, p. 5), a avaliação de programas e políticas públicas pode ser classificada em cinco tipos, que podem ser resumidos em algumas perguntas, conforme a seguir descrito.

- 1) Avaliação de necessidades: identifica a natureza, o alcance e as causas de uma necessidade, descreve e define a população-alvo da política e determina a intervenção para solucionar a necessidade. *O programa está baseado em uma boa conceituação do problema que se busca solucionar?*
- 2) Avaliação teórica: avalia a teoria que embasa a política pública, para verificar se é viável e atende as necessidades da população-alvo. Compreende a descrição da teoria e a técnicas para avaliação de sua qualidade, como revisão da literatura, uso de painel de especialistas e entrevistas. *A teoria por trás do programa é factível?*
- 3) Avaliação de processos: avalia a implementação da política, se está ocorrendo segundo o planejado, cumpre os padrões determinados e permite alcançar os objetivos. Mede o “como” e o “por que”. Compreende monitoramento contínuo e frequente realizado durante a implementação e busca gerar evidências descritivas. *O programa está sendo implementado conforme planejado?*
- 4) Avaliação de impacto: avalia as mudanças que podem ser atribuíveis diretamente à política, considerando um contrafactual, verifica se foram obtidos os efeitos esperados sobre a população-alvo, procura identificar efeitos adversos. Mede o “quanto”. É uma avaliação pontual, limitada no tempo, desenhada antes da implementação, com resultados finais pós-implementação e que busca evidência causal. *O programa alcançou os objetivos para os quais foi desenhado?*
- 5) Avaliação de eficiência: compreende a análise de custo-benefício, realizada *ex-ante*; e a avaliação custo-efetividade, que compara mudanças na variável de impacto principal com os custos da política, realizada *ex-post*. *O impacto foi alcançado de maneira eficiente?*

Segundo Araújo (2017), a “teoria da mudança é uma descrição ampla e ilustrada” da política pública a implementar. A teoria parte da definição de um propósito, a mudança que o programa quer causar, e a partir daí constrói uma cadeia causal. A cadeia vai do problema/necessidade que se quer atacar até os resultados finais (figura 1). No processo, são definidas as premissas, os riscos e os indicadores, que permitem avaliar se cada fase está sendo bem-sucedida.



Fonte: Ferraz (2017).

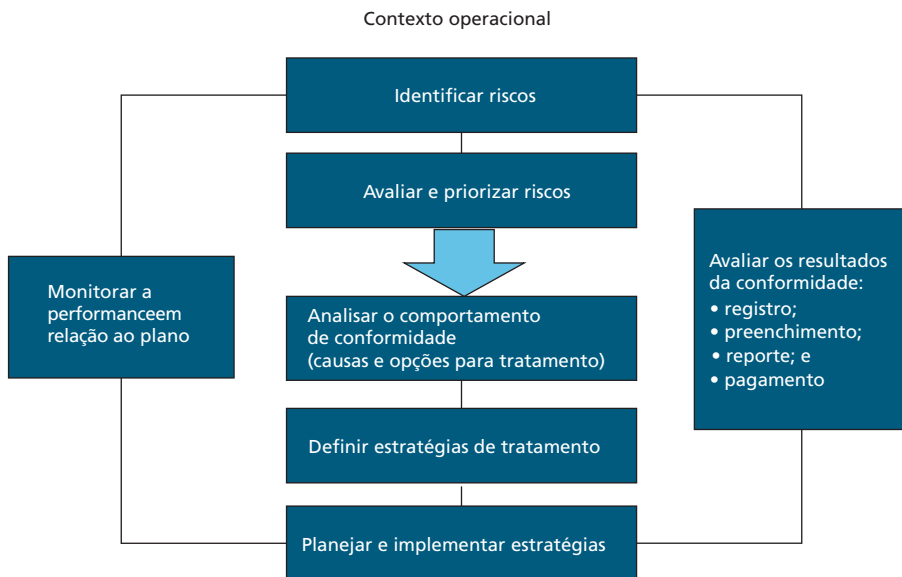
2.2 Práticas internacionais de conformidade tributária

Conformidade tributária pode ser definida como o cumprimento da legislação tributária e das obrigações acessórias decorrentes pelos contribuintes. Para Bird (2010), uma administração tributária efetiva tem três características essenciais: vontade política, uma estratégia clara e recursos adequados. As administrações tributárias devem facilitar a conformidade, utilizando: i) sistemas de registros/cadastros confiáveis para localizar os contribuintes; ii) processos para determinar as exigibilidades tributárias (administrativamente, por procedimentos feitos pelos próprios contribuintes ou informações de terceiros); iii) processos de pagamento simples, via sistema bancário que evite o contato direto com a administração; e iv) prover aos contribuintes serviços adequados. Por fim, apesar de muitas vezes ser necessário usar meios de forçar o cumprimento, via penalidades ou auditorias, boa parte das administrações tributárias tratam os contribuintes como criminosos potenciais, quando o ideal seria buscar uma abordagem colaborativa.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) propõe uma abordagem de gerenciamento de riscos (OECD, 2004, p. 8) – conforme apresentado na figura 2 – para facilitar o processo de conformidade, com benefícios para a autoridade tributária, como:

- base estruturada para planejamento estratégico;
- foco nas causas subjacentes (não sintomas) de descumprimento e na promoção de ações específicas para os principais riscos de conformidade fiscal, em vez da adoção da abordagem de “tamanho único”;
- maior eficiência e eficácia do programa (por exemplo, melhoria da conformidade com as leis tributárias levando ao aumento da cobrança de impostos e aos melhores serviços aos contribuintes);
- abordagem defensável que pode resistir ao escrutínio externo (por exemplo, por órgão de controle/auditoria externa); e
- fundamentação mais robusta para a avaliação baseada em evidências.

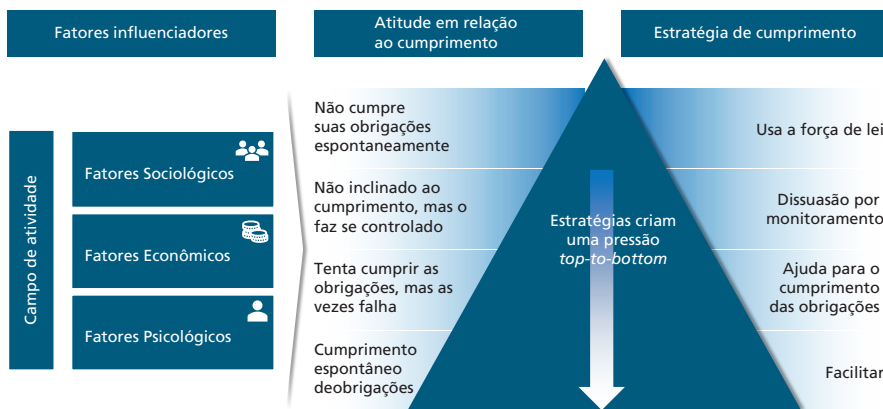
FIGURA 2

Processo de administração de risco de conformidade

Fonte: Adaptado de OECD (2004, p. 9).

A segmentação dos contribuintes é considerada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) como a “chave para adaptar as ações de execução e a prestação de serviços de contribuintes” (IMF, 2015). Usualmente, segmenta-se por porte, mas os programas de verificação baseados em risco estão se tornando mais comuns (Russell, 2010). OECD (2004) propõe que as administrações tributárias levem em conta a atitude dos contribuintes em relação ao cumprimento de impostos na elaboração de suas estratégias de ações (figura 3).

FIGURA 3
Perfil dos contribuintes



Fonte: Adaptado de OECD (2004).

Para USAID (2013, p. 27), estratégias eficazes de fiscalização executam cinco ações: i) identificar o grupo-alvo (agrupado por tamanho e comportamento) para determinar as prioridades da administração tributária, levando em consideração os contribuintes, os contadores e terceiros envolvidos na facilitação da conformidade; ii) determinar o que os contribuintes querem, através de entrevistas, pesquisas e outros procedimentos de coleta de dados; iii) estabelecer uma cultura organizacional de prestação de serviços aos contribuintes, com missão, visão e objetivos focados em “receita” e “serviço”; iv) implementar uma estratégia de serviços focada em *stakeholders* externos, usando canais de comunicação como internet, *e-mails*, mensagens de texto, quiosques interativos, telefone, cartas, distribuição em massa e atividades de divulgação; e v) implementar uma estratégia de serviços focada nos *stakeholders* internos.

Outra abordagem é a aplicação das melhores práticas em administração tributária. O primeiro passo é medir a maturidade da administração de acordo com padrões pré-definidos. A Ferramenta de Avaliação de Diagnóstico de Administração Tributária (em inglês, *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT*) propõe a avaliação do desempenho em nove dimensões: i) integridade da base do contribuintes registrados; ii) avaliação do risco de conformidade no sistema tributário; iii) apoio à conformidade voluntária; iv) preenchimento das obrigações; v) pagamento das obrigações; vi) precisão de relatórios; vii) adequação da resolução de litígio fiscal; viii) eficiência da administração tributária; e ix) nível de responsabilização e transparência (IMF, 2013).

O risco deste tipo de avaliação objetiva é expor ineficiências de gestão e estratégias mal elaboradas. É necessário um nível razoável de maturidade de gestão para se submeter a essa avaliação e publicar seus resultados.

2.3 Conformidade tributária no Brasil

Segundo Bertolucci (2005), os custos de conformidade à tributação no Brasil correspondiam a 0,75% do produto interno bruto (PIB) para as empresas, e 0,36% somente considerando os tributos federais. Para aperfeiçoar o controle, diminuindo os custos, seriam necessárias ações como: adoção de instrumentos estatísticos, especialmente análise discriminante, *cluster analysis* para identificar contribuintes com características atípicas a serem fiscalizados, aperfeiçoamento de sistemas de gestão, informação, contábil e orçamentária, com uso de conceitos de *Activity Based Costing*.

Para Costa (2012), um maior nível de conformidade financeira e fiscal pode melhorar o poder informativo dos lucros pela existência de incentivos para os gestores reduzirem o gerenciamento de resultados e a evasão fiscal. Uma maior conformidade também facilita auditorias, reduz o custo da fiscalização e aumenta a possibilidade de defesa de posições fiscais agressivas. Os fatores determinantes da conformidade financeira e fiscal são monitoramento, rentabilidade e características institucionais.

De acordo com Toporcov (2009), algumas formas de inibir a sonegação incluem detenção e punição, controle da corrupção, redução da regulação, critérios de auditoria, aumentar a percepção de risco de sonegação e influenciar as normas sociais. No Brasil faltam estímulos para que se mantenha a conformidade. Há ainda a necessidade de mudança na conduta dos fiscais, que contam com estabilidade no emprego e usualmente têm como incentivo à conformidade somente a remuneração variável, o que tem se mostrado insuficiente.

Segundo Passos (2010), para aumentar os índices de conformidade tributária, é necessário analisar o comportamento do contribuinte e identificar os fatores que induzem a desconformidade com a legislação. A simplificação do sistema tributário, além de diminuir os custos de conformidade e arrecadação, pode implicar na ampliação da base de arrecadação, o que pode criar oportunidades para redução de alíquotas de tributos.

Silva (2015) propõe a integração do “paradigma do crime”, que pressupõe o uso de gradação da severidade de punição combinado com a probabilidade de detecção; e do “paradigma de serviço”, que trata o contribuinte como cliente, gera um clima de confiança e cooperação, pelo aumento da observância voluntária.

Esta abordagem pode proporcionar uma melhor alocação de recursos, o que possibilita às autoridades um direcionamento de esforços para detectar aqueles contribuintes que requerem imposição coercitiva.

Miyoshi e Nakao (2012) conduziram um estudo de caso sobre os riscos relacionados à conformidade tributária de uma empresa no estado de São Paulo, com uso de análises qualitativa, quantitativa e metodologia do Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). Apesar das atividades de controle e resposta aos riscos tributários levarem a uma elevação de custos de conformidade, este impacto é mitigado pela redução à exposição a riscos tributários.

2.4 Estratégias de comunicação e relacionamento com a sociedade

Segundo Kondo (2002), os fluxos de comunicação entre governo e cidadão podem ser classificados como: informação, consulta e participação ativa.

Para Duarte (2007), é importante mapear os públicos de interesse e avaliar o padrão de relacionamento existente e desejável, cada um com: i) ambiente interno; ii) usuários de produtos e serviços; iii) formadores de opinião; iv) atores sociais e políticos; v) imprensa; e vi) sociedade em geral. Uma comunicação pública eficiente deve se estabelecer considerando quatro eixos centrais: transparência, acesso, interação e ouvidoria.

De acordo com Abranson e Means (2001), o *e-gov* envolve uma mudança na forma que o governo, com o uso das TIC, busca atingir seus objetivos. Assim, engloba a melhoria de processos, da governança, da eficiência e do processo de elaboração e monitoramento das políticas públicas, com aumento da transparência para a sociedade.

Gil-Garcia e Luna-Reyes (2008) propõem quatro definições de *e-government*: i) a provisão de informações, serviços e atividades na internet; ii) o uso da TIC no governo; iii) o redesenho do governo e de suas ações usando recursos de TIC; e iv) a melhoria do governo, com a otimização dos processos internos e do relacionamento com a sociedade civil. Considerando suas aplicações, podem existir três abordagens: administrativa, política e legal. Na categoria administrativa, temos o *e-serviço* e a *e-administração*, com elementos como *e-serviço*, *e-comércio*, *e-recursos humanos*, *e-licitações*. Por sua vez, na categoria política, temos a *e-democracia*, com elementos como *e-participação*, *e-voto*, *e-transparência*. Por fim, na abordagem legal, temos a categoria de *e-política pública*, com elementos como *e-governance*. Também é possível classificar o *e-government* considerando o *stakeholder* envolvido: governo para o cidadão (G2C), governo com o setor privado (G2B) e governo com governo (G2G).

Novelli (2006) analisa a relação governança e democracia. Na governança, os governos asseguram participação dos cidadãos na formulação e implementação de políticas, tornando-se mais eficientes, conforme essas políticas alcançam sustentabilidade política e legitimidade. Essa governança se reflete na democracia, à medida que a governança eficiente torna o Estado mais permeável à influência da sociedade, pela participação direta e pela representação.

3 METODOLOGIA

A metodologia principal de pesquisa utilizada é o estudo de caso único (Yin, 2013), conduzido junto à Sefaz e alguns dos seus principais *stakeholders* (secretário, secretário adjunto e coordenadores). A revisão da literatura para a construção do referencial teórico da pesquisa buscou identificar artigos em periódicos nacionais e internacionais, estudos, práticas e avaliações de organismos referência em administração tributária adequadas ao contexto brasileiro. A pesquisa foi desenvolvida no período de janeiro de 2017 a abril de 2018.

A primeira etapa, a pesquisa documental, teve a finalidade de identificar as ações para aumentar a eficácia e a conformidade da arrecadação tributária estadual e sua evolução ao longo do relacionamento entre a Sefaz, os contribuintes e outros *stakeholders* –Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp) e Conselho Estadual de Defesa dos Contribuintes (Codecon). Para isso, foi realizada uma pesquisa abrangendo alterações na legislação e nas comunicações que o programa propõe, incluindo os sítios da Sefaz, da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo (Alesp) e os portais especializados na área tributária.

Também foram realizadas cinco entrevistas compostas de dez questões padronizadas com gestores da Sefaz e partes interessadas. Um dos critérios para orientar a escolha dos entrevistados foi sua participação no programa, especialmente na elaboração e alteração do escopo da iniciativa, visando entender o processo. As entrevistas tiveram o objetivo de aprofundar os achados da análise documental. O roteiro semiestruturado de questões foi construído com o objetivo de esclarecer as percepções dos entrevistados em relação aos temas abordados no referencial teórico. O quadro 1, além da pergunta, apresenta seu objetivo, que pode ser relacionado com o referencial teórico da pesquisa, o que é melhor detalhado na análise dos resultados.

QUADRO 1
Roteiro de entrevista

Pergunta	Objetivo da pergunta
1. Como foi feito o processo de definição do escopo/agenda do Programa de Conformidade Tributária? Ele faz parte de uma política pública específica?	Entender como foi feita a definição do escopo (agenda, elaboração, formulação). Entender se o programa faz parte de uma política pública mais ampla.
2. Qual a base teórica e prática usada para estruturar o programa? Como ela se diferencia de outros programas de conformidade e políticas públicas de melhoria da eficiência? Explique.	Identificar as bases para a estruturação do programa. Identificar lições aprendidas com outros programas.
3. Quais as principais partes interessadas no projeto? Qual o papel de cada <i>stakeholder</i> ?	Identificar os principais <i>stakeholders</i> e seu papel no projeto.
4. Como era o relacionamento e a comunicação com os <i>stakeholders</i> e a sociedade como um todo?	Identificar as estratégias de relacionamento e comunicação com os <i>stakeholders</i> .
5. Que necessidades o programa atende? Quais os benefícios para os contribuintes? E para a administração tributária?	Identificar se foi feita avaliação de necessidades e quais os benefícios esperados (parte da avaliação teórica).
6. O programa está sendo implementado conforme planejado? Que mudanças, adaptações e limitações foram necessárias no programa? Por que elas ocorreram?	Identificar se existe avaliação de processos, as principais mudanças e sua causa.
7. Quais os principais riscos associados ao processo de implantação? E ao programa em si?	Identificar os riscos e como eles são classificados no projeto.
8. O que tem sido feito para gerar confiança dos contribuintes e demais <i>stakeholders</i> no programa?	Identificar as ações para estabelecer confiança no programa.
9. Como é o monitoramento e controle de riscos e processos do programa? Quais os principais mecanismos de controle usados?	Identificar como é o monitoramento e o controle de riscos.
10. Fale sobre o desempenho do programa em termos financeiros, de participação dos <i>stakeholders</i> e em termos de satisfação dos contribuintes?	Identificar a percepção de desempenho/impacto do programa.

Elaboração dos autores.

O quadro 2 apresenta a unidade/entidade e atribuição dos participantes que concordaram em participar da pesquisa. Os critérios de seleção dos sujeitos foram conveniência, acessibilidade e representatividade. Parte das entrevistas foi realizada pessoalmente, sendo neste caso gravadas e transcritas, e parte por escrito. A análise buscou identificar as percepções dos entrevistados sobre os principais tópicos abordados no programa.

QUADRO 2
Perfil dos respondentes

Identificação	Unidade/ <i>stakeholder</i>	Atribuição
E1	Secretário adjunto da Fazenda	Patrocinador do projeto.
E2	Codecon	Defender as necessidades de seus representados e contrapor o poder estatal.
E3	Fiesp	Defender os interesses da indústria na relação com o estado.
E4	Coordenadoria de Administração Tributária	Defender os interesses do Estado e executar o projeto final.
E5	Coordenadoria de Tecnologia e Gestão Estratégica	Defender os interesses do Estado e prover o suporte técnico para sua execução.

Elaboração dos autores.

Os dados obtidos nas entrevistas, por contemplarem opiniões, reflexões, interpretações e análises subjetivas dos sujeitos da pesquisa, exigiram tratamento qualitativo, método que possibilita sua compreensão e tradução, a fim de interpretar as colocações dos entrevistados.

Por tratar-se de um estudo de caso único com análise qualitativa, não se pode utilizar os resultados com o intuito de fazer generalizações estatísticas, já que o caso não representa uma amostra (Yin, 2013). São feitas apenas generalizações analíticas das suas proposições teóricas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para análise dos resultados, são verificadas as bases teóricas do programa, conforme constam em documentos internos, na legislação em vigor e proposta, além de publicações e artigos relacionados. Estas informações são comparadas em relação às respostas obtidas nas entrevistas junto aos *stakeholders*.

4.1 Resultados da análise documental

A base para definição do escopo inicial do projeto foi a avaliação das melhores práticas de comunicação e administração tributária. O primeiro foco da análise foi o portal de internet da Sefaz (Sefaz, 2018).

Seu novo portal foi lançado em janeiro de 2017 e procura apresentar uma organização reunida por assunto e direcionada conforme o público-alvo (*stakeholder*), cidadão, empresa ou servidor. O portal conta com diversos guias de usuário e manuais.

É possível identificar aplicações em todas as três abordagens identificadas por Gil-Garcia e Luna-Reyes (2008), administrativa, política e legal. Entre os elementos da categoria administrativa, temos vários *e*-serviços, além de licitações e chamadas públicas. Entre os elementos da categoria política temos a transparência e acesso à informação, com informações sobre: ações, programas e projetos; receitas; despesas; transferências de recursos; balanço geral do estado; quadros demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, haveres e dívida pública; tributos – legislação, benefícios e indicadores –; tribunal de impostos e taxas; compras públicas; empresas e fundações; servidores do Poder Executivo; e eventos e estudos. Na abordagem legal, temos a legislação e informações sobre a governança da Secretaria, as finanças do estado de São Paulo e diversas políticas públicas, acompanhadas pela Sefaz.

Entre as iniciativas de melhoria da eficácia temos a Nova Contabilidade Pública no estado de São Paulo e o programa de Conformidade Tributária “Nos Conformes”. Principal política para o setor, este programa compreende diversas ações reestruturantes: uma iniciativa integrada com programas de educação,

estímulo à comercialização por micro e pequenas empresas, como a Bolsa Eletrônica de Compras – BEC (Sefaz, 2017a); fortalecimento de cadeias produtivas; iniciativas de *e-serviço* (G2C) como o Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC), que tem mais de 800 mil credenciados (Sefaz, 2017b); melhorias nos processos da nota fiscal eletrônica (CIAT, 2018); entre outras.

A mais importante iniciativa é o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 25/2017 (Estado de São Paulo, 2017), que foi convertido na Lei Complementar (LC) nº 1.320/2018, em 6 e abril de 2018, e incorpora várias práticas reconhecidas internacionalmente. O projeto tem cinco princípios: i) simplificação do sistema tributário estadual; ii) boa-fé e previsibilidade de condutas; iii) segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; iv) publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e v) concorrência leal entre os agentes econômicos.

O projeto prevê a classificação nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (não classificado), com base nos seguintes critérios: i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta LC. Este tipo de classificação é compatível com a abordagem de OECD (2004) e as propostas de segmentação de Bertolucci (2005).

Para avaliação deste programa, foram analisados artigos publicados nos principais portais de direito e administração tributária, como Consultor Jurídico, Jota e Carta Forense, conforme consta a seguir.

Almeida (2017) argumenta que a conformidade fiscal baseada numa abordagem colaborativa entre fisco e contribuinte está inserida em um contexto mais amplo que inclui a iniciativa do Fórum sobre Administração Tributária (FTA), da OCDE, de 2013, de *cooperative compliance*; a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.598/2015, que estabelece uma espécie de *cooperative compliance* aduaneiro; e o próprio PLC nº 25/2017, em São Paulo.

Para Aguiar (2017), o PLC nº 25/2017 se guia por princípios de governança tributária e é compatível com o paradigma de serviço, que busca fomentar a confiança mútua, fundamentada na ética (Alm e Trogler, 2012). O PLC propõe, a partir da classificação de contribuintes, torná-los elegíveis a benefícios diferenciados ou restrições. O projeto é compatível com o *voluntary compliance*, com as estratégias de OECD (2015) e com a experiência australiana, embora ainda possa ser aprimorado com relação aos benefícios oferecidos.

Segundo Silveira (2017), o projeto se insere num contexto de complexidade, para um imposto que representa 20,5% da carga tributária total, é objeto de competição entre os estados pela arrecadação do ICMS nas operações interestaduais (Guerra Fiscal) e uma competição entre estado e município pela delimitação do campo de incidência do ICMS e do ISS. Além da esperada melhora no ambiente de negócios, o projeto fornece contrapartidas e sinaliza uma linha de orientação e autoregularização dos contribuintes. O autor alerta para riscos no processo de implantação, como a solução de questões de remuneração e motivação dos servidores, e mudança do foco de penalidade para conformidade.

Mauler (2017) apresentou as críticas mais contundentes ao projeto, quando este ainda se encontrava em consulta pública, como a visão de que a classificação de risco dos contribuintes deveria permanecer sigilosa por força de lei. Outra crítica apresentada foi em relação à limitação de benefícios que o projeto propõe, suprimindo direitos de contestação do contribuinte e poderia atingindo contribuintes de outros estados, o que estaria fora da competência do estado de São Paulo, entre outros itens.

Mota e Lanz (2017) analisam o PLC nº 25/2017 e identificam que está alinhado com o TADAT (IMF, 2013), e com as estratégias de USAID (2013). Os autores ressaltam as melhorias decorrentes do processo de consulta pública, que buscaram endereçar vários pontos criticados, em etapa anterior à submissão à Alesp, que ainda poderiam contribuir para a melhoria do programa.

4.2 Resultado das entrevistas

O Programa de Conformidade Tributária faz parte de uma iniciativa de melhoria dos serviços aos contribuintes, conforme proposto por Silva (2015), com uso de segmentação, conforme Passos (2010), Bertolucci (2005) e OECD (2004; 2015), mesmo que nem sempre seja identificada como uma política pública, na perspectiva de Saravia (2006). Segundo os entrevistados:

Entendemos o projeto como um programa que compõe a nova política pública tributária do estado de São Paulo, classificando contribuintes e destacando os bons pagadores (E2).

Política pública específica não saberia dizer, mas certamente no âmbito de uma Reforma da Administração Tributária na busca por maior eficiência e efetividade nas ações (E4).

O programa foi definido a partir da necessidade de aumentar a eficiência da arrecadação tributária. Entre as alternativas que identificamos para isso, aquele que parecia apresentar melhor relação custo benefício era a segmentação dos contribuintes segundo seu nível de conformidade. Verificamos que a maioria das administrações tributárias utilizavam primordialmente punições, embora o uso de incentivos fosse mencionado, mas sem exemplos práticos, daí surgiu a ideia de uma classificação ostensiva, baseada em incentivos. (E1)

Foram citadas as bases teóricas do programa, como já havia ocorrido nas análises de portais jurídicos e tributários. A definição do escopo inicial do projeto foram as melhores práticas internacionais de administração tributária, como o TADAT (IMF, 2013) e as recomendações de OECD (2004).

A espinha dorsal do programa é a construção de uma relação de confiança entre o fisco e os contribuintes. O programa foi baseado nas práticas de administração tributária preconizadas pelo TADAT do FMI e recomendações da OCDE. Temos participado de vários seminários de administração tributária e procuramos incorporar as políticas que tiveram sucesso em outras localidades a nosso programa (E1).

Nas entrevistas, foram mencionadas as características do programa, ressaltando as principais inovações que diferenciam essa iniciativa de outras implementadas ao redor do mundo, tais como o uso de incentivos, numa abordagem de alinhamento de interesses compatível com Costa (2012) e Toporcov (2009).

O modelo que estamos propondo tem como principal inovação um nível de transparência muito superior ao usual em administrações tributárias. A ideia é implementar uma classificação ostensiva de contribuintes, divulgada na Internet. A maioria das administrações tributárias usa esse tipo de classificação, mas ela é interna e serve para punir. Na nossa proposta o contribuinte que apresente consistência e conformidade receberá uma série de incentivos e facilidades, o que favorece o alinhamento de interesses e a confiança entre as partes (E1).

O Programa busca avançar na transparência tributária do estado de São Paulo, alinhando as práticas internas (Sefaz/fisco) à metodologia da OCDE com foco no emprego dos recursos de fiscalização de acordo com o risco apresentado pelo contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias, com a valorização de um papel mais estratégico por parte da Administração Tributária. O projeto assim reduzirá, inclusive, a assimetria de informações existentes no mercado, que favorecem uma concorrência desleal entre os contribuintes (E4).

Pelas entrevistas, percebe-se que o programa de conformidade é um produto melhorado em relação a iniciativas anteriores, mas que se aproveitou da experiência e lições aprendidas com outras iniciativas.

A base técnica é a Portaria CAT nº 115/14, que disciplina o controle de qualidade antecedente à lavratura de auto de infração e imposição de multa. O que, no nosso entender, é a aplicação sistêmica da conformidade fiscal para a melhoria da eficiência tributária (E2).

(...) não tenho conhecimento de outro programa de conformidade semelhante. De todo modo, como regra geral, um bom programa de práticas de conformidade de cumprimento da legislação deve também contribuir para a redução de despesas e custos no mesmo sentido, a conformidade de processos e procedimentos podem auxiliar a vedação de atividades corporativas que desvirtuem o estatuto ou contrato social, ou seja, é instrumento de governança corporativa (E3).

(...) esse programa inclui a administração tributária no papel central de “fazer acontecer” e construir o programa e as iniciativas, além de estimular a participação da sociedade, principalmente dos contribuintes do ESP. Sendo assim, maior participação dos agentes envolvidos. (E4).

Os principais *stakeholders* mapeados, numa abordagem compatível com Duarte (2007), foram o governo do estado; a própria Sefaz; os contribuintes, representados por entidades empresariais; e as associações de fiscais, sendo que estas foram uma das maiores fontes de resistência às mudanças propostas.

(...) os *stakeholders* são a própria Sefaz, onde temos a maioria das pessoas a favor, as entidades empresariais, que à medida que começaram a entender o projeto começaram a ficar favoráveis, com relação aos juristas há uma clara divisão entre aqueles que saúdam o projeto por sua abordagem colaborativa alinhada às melhores internacionais e aqueles que entendem que o projeto tem potencial de restringir direitos e prejudicar contribuintes. As entidades de fiscais também apresentaram resistência pela perda de poder discricionário na escolha de que contribuintes fiscalizarem (E5).

Os entrevistados mencionaram as estratégias de comunicação e relacionamento utilizadas com os diversos *stakeholders*. Percebe-se o uso de informação, consulta e busca por uma participação ativa no projeto, de forma semelhante aos fluxos descritos por Kondo (2002).

O Programa foi apresentado à Fiesp com antecipação, tivemos tempo de analisá-lo e apresentar sugestões de melhoria. Algumas foram acatadas. (E3).

Houve uma preocupação na implantação do projeto, antes mesmo do envio à Assembleia Legislativa de colocar o projeto em consulta pública. Foram feitas apresentações para entidades empresariais e formadores de opinião para explicar os benefícios esperados da nova abordagem. Várias sugestões da consulta pública que foi feita por meio da Internet foram incorporadas ao projeto. Houve uma discussão em portais especializados e a imprensa em geral foi informada e teve oportunidade de questionar os pontos em que o projeto levantava dúvidas (E5).

O projeto atende a necessidades de várias partes interessadas, com vários benefícios para os contribuintes, para a administração tributária e para a sociedade em geral.

Os principais benefícios para os contribuintes são a autorregularização tributária, a facilidade de uso de créditos tributários, uso de compensação no crédito tributário de ICMS de importação e a dispensa de várias autorizações. Mas acredito que a participação nos processos decisórios e na elaboração das políticas é a maior vantagem. Além disso, a classificação de risco deve melhorar o acesso ao crédito tanto para as empresas ancora, quanto para seus fornecedores por uma percepção de menor risco (E1).

A ideia da Sefaz é estimular os contribuintes que estão na base da pirâmide de risco a melhorar seu perfil e também aumentar sua segurança jurídica, atraindo mais investidores e ampliando seu mercado, além de formar cadeias de fornecedores em conformidade com o fisco, ou seja, o próprio mercado teria condições de analisar com quem está fazendo negócio. Com essa medida, a Sefaz pretende aumentar a simplicidade dos critérios de classificação dos contribuintes; elevar a segurança jurídica mediante a aplicação prospectiva dos critérios de classificação e estabilização das expectativas normativas institucionais na interpretação da legislação tributária do ICMS; melhorar a transparência dos critérios de conformidade do fisco; promover a concorrência leal realizada pela garantia de equilíbrio competitivo dos contribuintes em face da aplicação da legislação tributária; e solidificar a construção de ambiente de confiança legítima entre fisco e contribuinte (E2).

Preza pela autorregularização dos contribuintes, pela orientação e atendimento pela administração fazendária e pelo aprimoramento da atividade de fiscalização, além de prever medidas de engajamento dos servidores públicos da fazenda nas ações do programa, visando à concretização dos resultados almejados (E3).

Para os contribuintes: incentivo à autorregularização sem perda da espontaneidade no cumprimento de suas obrigações tributárias, e procedimentos diferenciados para ajudá-lo a cumprir suas obrigações tributárias, reduzindo seu custo de regularidade e focando na orientação. Para a administração tributária: maior racionalização de sua força fiscal, promovendo uma mudança cultural na relação fisco - contribuinte, alterando procedimentos fazendários, de forma que o foco da fiscalização passe a ser o da orientação tributária, dando ferramentas ao contribuinte para que ele regularize espontaneamente suas obrigações, tenha um comportamento tributário adequado e pague corretamente seus impostos. Assim, somente os “piores” contribuintes serão alvo da fiscalização repressiva constante (E4).

O programa está sendo implementado segundo as etapas planejadas, mas com atrasos. O relacionamento e a interação com os *stakeholders* levaram a mudanças e ajustes na proposta original, demonstrando participação ativa (Kondo, 2002).

O processo de consultas públicas levou a melhorias no projeto. Além disso, as críticas de alguns articulistas e sugestões de entidades empresariais, órgãos representativos de classes, incluindo os fiscais, resultaram em muitas adequações que em última análise tornam o programa mais colaborativo e eficiente (E1).

Os principais riscos previstos na teoria da mudança que suporta o programa, conforme o modelo descrito por Ferraz (2017) e na experiência internacional (OECD, 2004; IMF, 2013) têm sido enfrentados pela equipe.

O programa tem que preservar sua credibilidade com a transparência em todas as suas alterações e aperfeiçoamentos (E2)

Os principais riscos esperados, tais como contestações do modelo foram enfrentados com soluções como suspensão da divulgação do *score* nesses casos, além disso, a estrutura foi adequada para minimizá-los (E5).

Para gerar confiança, os entrevistados ressaltaram alguns itens identificados na própria análise documental, relacionados ao processo de comunicação, conforme Duarte (2007).

Apresentação antecipada do projeto. Seminários para dirimir dúvidas. Acreditamos que demais ações serão realizadas quando projeto de lei for aprovado (E3).

Os princípios norteadores do programa foram explicitados na própria lei proposta. O processo foi participativo. Foram feitas diversas apresentações a entidades representativas, cada consulta pública foi divulgada (E5).

O monitoramento e controle de riscos se baseia nas recomendações das principais entidades da área tributária e da experiência nacional (Miyoshi e Nakao, 2012) e internacional (IMF, 2004; OECD, 2013). No entanto, ainda não é possível avaliar indicadores objetivos de resultado, pois o PLC nº 25/2017 foi aprovado e promulgado como LC nº 1.320/2018, em 6 de abril de 2018, durante o processo de elaboração deste artigo.

5 DISCUSSÃO

A partir da análise documental e das entrevistas, é possível apresentar um panorama das características do programa sob a ótica de política pública, demonstrando o uso parcial do processo de avaliação proposto por Ferraz (2017) e Araújo (2017), conforme resumido a seguir.

- Avaliação de necessidade: a necessidade é melhorar a conformidade dos contribuintes e a eficácia da Administração, resultando em maiores receitas e menores custos para a administração e a sociedade. A população-alvo são os contribuintes e a administração interna do estado de São Paulo, as intervenções estão descritas nos diversos projetos e iniciativas expostos.
- Avaliação teórica: a teoria por trás do programa se baseia em experiências bem-sucedidas de outras administrações tributárias, nas recomendações da OCDE, do FMI e da USAID. A avaliação de especialistas expressa em artigos publicados também identifica a fundamentação teórica do programa.
- Avaliação de processos: o programa tem implantado controles e indicadores informatizados que contribuem para a eficiência dos processos, diminuição do erro humano, simplicidade e celeridade.
- Avaliação de impacto: apesar de ser possível medir ganhos em relação à situação anterior e nos casos de implantação por etapas – criação de grupos de controle – não é simples estabelecer um contrafactual adequado para alterações que afetam todos os contribuintes. Esse parece ser o principal desafio do programa.

- **Avaliação de eficiência:** a maior parte das implantações permite a avaliação de custo-benefício prévia. A avaliação de efetividade ainda necessita de mais tempo para sua avaliação e está relacionada à avaliação de impacto.

Os princípios do programa são compatíveis com os melhores princípios de conformidade tributária: os critérios buscam estimular a conformidade voluntária e os incentivos e benefícios propostos, apesar das críticas pontuais de alguns autores, e estão na direção correta. Há um propósito claro de mudar o paradigma tributário de uma abordagem “punitivista” para uma abordagem baseada em colaboração e alinhamento de interesses

O quadro 3 apresenta uma proposta de síntese das ações que pode ser usada como referência para implantação em outros entes da federação.

QUADRO 3

Proposta de modelo de estruturação de conformidade tributária

Ação proposta	Experiência de São Paulo	Fundamentação
Planejamento da Administração Tributária como política pública.	Agenda clara, com etapas definidas: reformulação do portal com segmentação por públicos, serviços e informações; melhoria de cadastros e bancos de dados, estímulo à conformidade; consultas públicas (PLC nº 25/2017) e plano de novas iniciativas (denúncia premiada, certificação de contadores e conformidade interna).	Definição de agenda, elaboração, formulação, implementação, execução, acompanhamento e avaliação (Saravia, 2006).
Criação de estrutura para avaliação	Bancos de dados (Nota paulista, BEC, DEC); uso de incentivos à adesão, definição de indicadores.	Avaliações de necessidade, teórica, de processos, impacto e eficiência (Ferraz, 2017)
Abordagem de serviços e uso de incentivos	Programas de educação, estímulo à comercialização por MPMEs. Orientações e serviços disponibilizados no portal.	Facilitar a conformidade (Bird, 2010). Cultura organizacional voltada para serviços e receita (USAID, 2013). Paradigma de serviço (Silva, 2015). Uso de incentivos (Costa, 2012; Toporcov, 2009)
Transparência e compartilhamento de informações	Site com informações por público-alvo e assunto. Classificação ostensiva de contribuintes.	Uso de TIC (Abranson e Means, 2001). Redesenho (Gil-Garcia e Luna-Reyes, 2008).
Segmentação de riscos	Análise de perfis e histórico de contribuintes e cadeias de fornecedores para segmentação de risco de conformidade.	Gerenciamento de riscos (OECD, 2004; Miyoshi e Nakao, 2012), segmentação (Russel, 2010; IMF, 2013). Análise de clusters, conceito ABC (Bertolucci, 2005).
Segmentação de partes interessadas (<i>stakeholders</i>)	Por público-alvo: cidadãos, e empresas e servidores. Segmentação por critérios de conformidade: adimplência, aderência da escrituração e conformidade dos fornecedores. Vai além da segmentação por porte.	Serviços G2C, G2B e G2G (Gil-Garcia e Luna-Reyes, 2008). Segmentação por risco e atitude em relação aos tributos (OECD, 2004; IMF, 2013; Passos, 2010).
Diálogo e criação de relacionamento com a sociedade	Notícias no portal da Sefaz, consulta pública, apresentação para entidades empresariais, discussão com academia e formadores de opinião.	Mapear e avaliar o relacionamento com os públicos de interesse (Duarte, 2007). Informação, consulta e participação (Kondo, 2002).
Uso de TIC para implantação de <i>e-government</i>	Bancos de dados, processos de pagamento simplificados. Novos canais de atendimento e relacionamento. Portal com licitações e chamadas públicas, acesso à informação, legislação e governança.	Sistemas para cadastro, segmentação e processamento dos contribuintes (Bird, 2010). Diversos canais de atendimento/serviço (USAID, 2013) Soluções online: abordagens administrativa, política e legal (Gil-Garcia e Luna-Reyes, 2008).

Elaboração dos autores.

Algumas ações adicionais planejadas para ampliar o ambiente de conformidade incluem as propostas de certificação de profissionais de contabilidade em ICMS, limite para utilização de créditos tributários (*stop-loss*), um programa de detecção de esquemas de fraude através de denúncias premiadas (*Whistleblower*); e um aumento dos controles internos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As análises indicam que o programa de conformidade tributária está sendo implantado com sucesso, conseguindo obter resultados preliminares positivos, apesar de algumas dificuldades nos prazos de implantação e resistência à mudança de parte dos *stakeholders*.

Esta percepção pode ser confirmada com o resultado das entrevistas e análise de documentos internos e externos, propostas de alteração na legislação, artigos em periódicos e portais da internet, e pelo sucesso na estratégia de comunicação com a sociedade.

O processo de desenho do programa seguiu as melhores práticas de administração tributária internacionais, e conseguiu aprimorá-las, com inovações como a maior transparência, pela proposta de uso de classificação ostensiva e pelo uso de incentivos como forma de alinhamento de interesses com os contribuintes e a sociedade.

Apesar de os indicadores de desempenho do programa ainda não estarem disponíveis publicamente, sua estruturação permite avaliações de impacto e de eficácia estruturadas com técnicas estatísticas, a partir da segmentação dos contribuintes.

Como principais limitações do estudo, temos a insuficiência de dados quanto aos indicadores de desempenho, a quantidade de entrevistados e um possível viés em sua avaliação, pela participação no processo. No entanto, pela combinação de análise documental com as entrevistas consegue-se minimizar o efeito destas limitações. A adoção da teoria da mudança como principal estratégia de avaliação de impacto de políticas públicas pelo governo federal e a replicação do programa em outros estados deve permitir a ampliação futura do escopo de avaliação, de forma a obter outras avaliações quanto às propostas da pesquisa.

Algumas oportunidades de melhoria identificadas são: no campo da comunicação e relacionamento, uma maior coordenação com a Assembleia Legislativa; maior ênfase no convencimento interno antes do lançamento das iniciativas; e implantação das políticas. Algumas ações ainda estão pendentes de implantação e/ou regulamentação, como a denúncia premiada e a certificação de contadores.

As oportunidades para pesquisas futuras incluem avaliações quantitativas sobre o efeito na arrecadação, nos custos da arrecadação e no cumprimento das regras de responsabilidade fiscal. A mesma pesquisa pode ser aplicada a outros entes da federação.

REFERÊNCIAS

- ABRANSON, M.; MEANS, G. E. E-government 2001- IBM endowment for the business government. Rowman & Littlefield Publishers, 2001. *In*: BALBE, R. R. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 2, n. 61, p. 189-209, 2010.
- AGUIAR, L. I. Transparência e conformidade: iniciativa da Fazenda de SP: Por uma mudança do paradigma atual da relação fisco-contribuinte. **Jota**, 21 ago. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/3voJ895>>.
- ALM, J.; TROGLER, B. **Do ethics matter?** Tax compliance and morality. New Orleans: Tulane Economics, 2012. (Working Paper, n. 1207). Disponível em: <<https://bit.ly/3nyRSHn>>. Acesso em: 2 abr. 2018.
- ALMEIDA, C. O. Fisco e contribuintes devem parar de se enfrentar e passar a cooperar. **Consultor Jurídico**, 18 nov. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2QU5d0t>>.
- ARAÚJO, C. M. **Teoria da mudança**. Brasília: J-Pal; Enap, 2017.
- BALBE, R. R. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 2, n. 61, p. 189-209, 2010.
- BERTOLUCCI, A, V. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil**: comparações internacionais e propostas de aperfeiçoamento. 2005. Tese (Doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.
- BIRD, R. Smart tax administration. Economic premise. **The World Bank – Economic Premise**, p. 1-5, 2010.
- CIAT – INTERNATIONAL CENTER FOR TROPICAL AGRICULTURE. **Electronic invoicing in Latin America**. Palmira: CIAT; BID, 2018.
- COSTA, P. S. **Implicações da Adoção das IFRS sobre a conformidade financeira e fiscal das companhias abertas brasileiras**. 2012. Tese (Doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- DUARTE, J. **Comunicação pública**. São Paulo: Atlas, 2007.
- ESTADO DE SÃO PAULO. Projeto de Lei Complementar nº 25/2017, de 16 de setembro de 2017. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. São Paulo, **Alesp**, 2017.

_____. Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. São Paulo, **Alesp**, 2018.

FERRAZ, C. **Por que avaliar o impacto de políticas públicas?** Brasília: J-Pal; Enap, 2017.

GIL-GARCIA, J. R.; LUNA-REYES, L. F. A brief introduction to electronic government: definition, applications and stages. **Revista de Administración Pública**, v. 43, n. 2, 2008.

HÖFLING, E. M. Estados e políticas (públicas) sociais. **Cadernos Cedes**, n. 55, p. 30-41, 2001.

IMF – INTERNATIONAL MONETARY FUND. **A Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)**. Washington: Multi-donor Trust Fund, 2013.

_____. **Current challenges in revenue mobilization: improving tax compliance**. Washington: IFM, 2015.

KONDO, S. E. **Transparência e responsabilização no setor público: fazendo acontecer**. Brasília: Mare, 2002. (Coleção Gestão Pública).

LASWELL, H. D. **Politics: who gets what, when, how**. Cleveland: Meridian Books, 1936.

LYNN, L. E. **Designing public policy: a casebook on the role of policy**. Santa Monica: [s.n.], 1980.

MAULER, I. Projeto de lei de transparência tributária camufla sanções políticas. **Consultor Jurídico**, 29 out. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/32RUxID>>.

MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 46-76, 2012.

MOTA, E. A.; LANZ, L. Q. Abordagem do Estado em São Paulo vai de “fisco-policia” para “fisco-cidadão”. **Consultor Jurídico**, 29 out. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/3tPO46G>>.

NOVELLI, A. L. O papel institucional da comunicação pública para o sucesso da governança. **Organicom**, v. 3, n. 4, p. 74-89, 2006.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Compliance risk management: managing and improving tax compliance – guidance note**. Paris: CTPA, 2004.

_____. **Tax administration 2015 comparative information on OECD and other advanced and emerging economies**. OECD, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/3euE0d2>>. Acesso em: 2 abr. 2018.

PASSOS, G. R. P. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

PETERS, B. G. Review: understanding governance: policy networks, governance, reflexivity and accountability by r. w. rhodes. **Public Administration**, n. 76, p. 408-509, 1998.

SARAVIA, E. Introdução à teoria da política pública. *In*: SARAVIA, E.; FERRAREZI, E. (Org.). **Políticas públicas – coletânea**. v. 1. Brasília: Enap, 2006.

SEFAZ – SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Bolsa Eletrônica de Compras turbina negócios de micro e pequenas empresas paulistas. **Portal Fazenda SP**, 2017a. Disponível em: <<https://bit.ly/3ezEvlU>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

_____. Com 800 mil credenciados, DEC é importante canal de comunicação eletrônica da Fazenda com. **Portal Fazenda SP**, 2017b. Disponível em: <<https://bit.ly/3ezEvlU>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

_____. **Portal Secretaria da Fazenda – Governo do Estado de São Paulo**. **Portal Fazenda SP**, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3ezEvlU>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

SILVA, F. P. **Observância tributária – integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal**. 2015. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

SILVEIRA, R. F. O projeto de conformidade tributária. **Jornal Carta Forense**, v. 37, p. 58-82, 2017.

SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, v. 16, p. 20-45, 2006.

TOPORCOV, P. F. **Evidências empíricas do efeito da Nota Fiscal Paulista e Alagoana sobre a Arrecadação Estadual**. 2009. Dissertação (Mestrado) Departamento de Economia, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

USAID – UNITED STATES AGENCY FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT. **Detailed guidelines for improved tax administration in Latin America and the Caribbean**. Washington: USAID; LPFM, 2013.

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. Londres: Sage, 2013.

Data de submissão: 4 nov. 2018.

Primeira decisão editorial em: 26 jun. 2019.

Última versão recebida em: 3 jul. 2019.

Aprovação final em: 8 jul. 2019.