

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

IVAN RAFAEL FASSARELLA PEREIRA

**INCENTIVOS A OBEDIÊNCIA FISCAL NA PERCEPÇÃO DOS
PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO BRASIL**

**VITÓRIA
2018**

IVAN RAFAEL FASSARELLA PEREIRA

**INCENTIVOS A OBEDIÊNCIA FISCAL NA PERCEPÇÃO DOS
PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito obrigatório para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade Gerencial e Tributária.

Orientador: Prof. Doutor Antônio Lopo Martinez.

**VITÓRIA
2018**

IVAN RAFAEL FASSARELLA PEREIRA

**INCENTIVOS A OBEDIÊNCIA FISCAL NA PERCEPÇÃO DOS
PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito obrigatório para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade Gerencial e Tributária.

Aprovado em 13 de Abril de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Antônio Lopo Martinez
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)

Prof. Dr. Annor da Silva Junior
Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

Prof. Dr. Jorge de Souza Bispo
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

AGRADECIMENTOS

A minha família e amigos.

Aos professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, pelos valiosos ensinamentos e pelas indispensáveis críticas, que contribuíram para desenvolvimento e aperfeiçoamento deste trabalho.

Ao professor Antônio Lopo Martinez pela especial empatia e sensibilidade em orientar seus alunos.

“Da conduta de cada um depende o destino de todos”.

(Alexandre Magno)

RESUMO

Este estudo tem por objetivo avaliar a obediência fiscal dos contribuintes através da percepção dos contadores do Brasil, se as multas, a probabilidade de auditoria, as recompensas e anistia fiscal, são fatores que impactam a obediência fiscal dos contribuintes. Embasados por estudos anteriores, observa-se que o comportamento dos contribuintes foi analisado apenas pelo modelo racional econômico e pelo chamado paradigma do crime, que se apoiavam na ideia de que os contribuintes seriam infratores em potencial, aguardando apenas uma oportunidade para obter vantagens do sistema. Assim, dando importância a uma abordagem multidisciplinar que abranja outras áreas, como a sociologia, a psicológica e a própria área de ciências contábeis, este estudo utilizou-se de técnicas quantitativas, de forma a avaliar o comportamento dos contribuintes, mediante percepção dos contadores. O grau de obediência fiscal foi medido através de um questionário aplicado, mostrando maior ou menor obediência fiscal dos contribuintes em relação às variáveis em questão, conforme a percepção dos contadores. O período de estudo deu-se no segundo semestre de 2017, com 344 contadores no Brasil. Os achados da pesquisa indicam que a aplicação de punições e as multas são o mais significativo instrumentos para elevação da obediência fiscal, juntamente com a percepção de probabilidade de auditoria. Contraponto, corroborando com alguns autores, a aplicação sucessiva de programas de anistias fiscais desestimulam a obediência fiscal.

Palavras-chave: Obediência fiscal. Comportamento do contribuinte. Percepção dos contadores do Brasil.

ABSTRACT

The purpose of this investigation is to evaluate the tax compliance, with a view to understanding whether fines, the probability of auditing, the rewards and tax amnesty are factors that impact tax compliance in the perception of Brazil's accountants. Based on previous studies, it is observed that taxpayers' behavior was analyzed only by the rational economic model and the so-called crime paradigm, which relied on the idea that taxpayers would be potential criminals, waiting only for an opportunity to obtain some advantages from the system. Thus, giving importance to a multidisciplinary approach that covers other areas, such as sociology, the psychological and the accounting sciences itself, this study used quantitative techniques in order to evaluate the behavior of taxpayers, through the perception of accountants. The degree of tax compliance was measured through an applied questionnaire, showing greater or lesser tax compliance by taxpayers in relation to the variables in question, according to the accountants' perception. The study period was in the second half of 2017, with 344 accountants in Brazil. The results of the survey indicate that the application of penalties and fines are the most significant instruments to increase the tax compliance, together with the perception of audit probability. Counterpoint, corroborating with several previous authors, the successive application of fiscal amnesty programs discourages fiscal obedience.

Key-words: Tax compliance. Taxpayer behavior. Perception of Brazil's accountants.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Caracterização da amostra.....	31
Tabela 2: Correlação de <i>Pearson</i> das variáveis que compõem coeficiente de percepção de obediência fiscal.....	35
Tabela 3: Distribuição das variáveis de auditoria, penalidade, recompensa e anistia fiscal.....	36
Tabela 4: Diferença de médias da percepção de obediência fiscal por faixa etária..	39
Tabela 5: Diferença de médias da percepção de obediência fiscal das faixas de renda.....	39
Tabela 6: Diferença de médias da percepção da obediência fiscal em função do grau de instrução.....	40
Tabela 7: Diferença de médias da percepção da obediência fiscal por responsabilidade técnica.....	41
Tabela 8: Regressão linear da percepção obediência fiscal em função das características socioeconômicas contínuas.....	43
Tabela 9: Regressão linear da percepção da obediência fiscal em função das características socioeconômicas utilizando <i>dummies</i>	45
Tabela 10: Regressão linear da percepção da obediência fiscal em função das características socioeconômicas utilizando <i>dummies</i> – modelo 2.....	45

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	14
2.1 SOBRE O TEMA OBEDIÊNCIA FISCAL.....	14
2.1.1 Modelo econômico racional: auditoria e multas.....	14
2.1.2 Recompensas.....	16
2.1.3 Anistias fiscais.....	19
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	21
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	21
3.2 ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	22
3.3 COLETA DE DADOS.....	22
3.3.1 Estudo piloto e refinamento das medidas.....	23
3.3.2 Instrumento de coleta de dados.....	24
3.3.3 Construção dos itens.....	24
3.3.4 Critério de exclusão para pré-teste.....	25
3.4 ESTRUTURA DAS PERGUNTAS.....	25
3.4.1 Estrutura das respostas.....	26
3.4.2 Perguntas sócio econômicas.....	27
3.5 MODELO DE REGRESSÃO.....	27
4 RESULTADOS.....	30
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS.....	30
4.1.1 Análise da amostra.....	30
4.1.2 Distribuição de frequência do coeficiente de obediência fiscal.....	34
4.1.3 Análise de médias entre as características socioeconômicas e a percepção de obediência fiscal.....	34
4.2 ANÁLISE DOS INDICADORES SOCIOECONÔMICOS SOBRE A PERCEPÇÃO DE OBEDIÊNCIA FISCAL.....	41
5 CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS.....	51
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA ACADÊMICA.....	55

1 INTRODUÇÃO

Este estudo se concentra em analisar a obediência fiscal dos contribuintes na percepção dos profissionais contábeis do Brasil, cuja principal finalidade é entender se a obediência fiscal dos contribuintes pode ser impactada pelas variáveis: multas, probabilidade de auditoria, anistia fiscal e recompensas.

Nas últimas quatro décadas, o estudo sobre obediência fiscal evoluiu significativamente, Alm, McClelland e Schulze (1992), informam que estudo acerca do comportamento dos contribuintes e as razões de pagar os impostos ou não, tem tomado maior destaque na área acadêmica nos últimos tempos. Entretanto, segundo Siqueira e Ramos (2006), existem lacunas sobre quais seriam os aspectos que impactam na obediência fiscal, além dos aspectos punitivos.

Observa-se que os estudos sobre o assunto, fundamentam-se em sua maioria, nos aspectos punitivos da teoria clássica econômica racional, embasados na ideia de que para inibir a sonegação e aumentar a obediência fiscal, deveria ter como enfoque principal a aplicação de punição. Sobre o assunto Martinez (2014), relata a necessidade de realizar estudos que explorem outras variáveis que estimulariam a execução das obrigações fiscais pelos contribuintes, não relacionadas somente aos aspectos punitivos, como por exemplo, as variáveis de estímulo positivo, no caso um sistema de recompensas.

O estudo realizado por Choo et al (2016), levantou hipótese da existência de outros aspectos que também influenciam na obediência fiscal, além daqueles de natureza punitiva, como: moral tributária e patriotismo, todos associados à cultura e aos aspectos sociológicos e psicológicos da população. Em concordância com o exposto, Zilio (2010) afirma que estímulos positivos, a exemplo, a cultivo de

recompensas podem elevar a obediência fiscal, uma vez que, reforços positivos estimulam os indivíduos a repetirem determinado comportamento.

Além de que, a sensação de cooperação despertaria uma espécie de contrato psicológico comum, criando um cenário menos evasivo para o pagamento de impostos (ALM et al, 2012). Todavia, complementa Silva (2015) que os sistemas ou programas que isentam o pagamento tributário também possuem grande influência nas decisões dos indivíduos, incitando-os ao débito tributário. Neste caso, a visão da variável: anistia fiscal, como uma chance de aumentar a arrecadação tributária momentânea, não considera o comportamento negativo dos contribuintes em longo prazo, reforçando um comportamento transgressor.

Diante disto, com base no papel desempenhado pelos contadores, de auxiliar na tomada de decisão de seus usuários, inclusive naquelas do campo tributário intermediando muitas vezes a relação do contribuinte com o fisco, além de ser corresponsável pelas obrigações fiscais, a problemática dessa pesquisa consiste na seguinte abordagem: ***Multas, probabilidade de auditoria, anistia fiscal e recompensas incentivam a obediência fiscal dos contribuintes, na percepção dos contadores do Brasil?***

O objetivo deste estudo é investigar se as multas, a probabilidade de auditoria, as anistias fiscais e as recompensas são incentivos que afetam a obediência fiscal dos contribuintes na percepção dos contadores. Assim, busca-se expandir a discussão para além da abordagem econômica racional clássica, onde a oportunidade e avaliação de risco são os fatores decisivos para sonegar.

Este estudo de dissertação justifica-se na medida em que busca compreender quais os fatores que fazem com que os contribuintes paguem impostos. Tendo como proposta confirmar os pressupostos do modelo racional econômico, propostos por Allingham e Sandmo (1972), embasados pela Teoria do Crime de Becker (1968) e confirmados nacionalmente por Siqueira e Ramos (2006), que a elevação nas probabilidades de auditoria e nas multas minimiza a evasão fiscal. Entretanto, este modelo sofreu diversas críticas de diversos autores, como: Graetz e Wilde (1985) e Elffers (1991).

Segundo Elffers (2000), tendo em vista as lacunas de outras formas de incitar a obediência fiscal é necessário à implementação de mecanismos que não sejam coercitivos para solucionar a problemática social da questão, tendo em vista, que a punição não é único método para fazer que os contribuintes paguem seus impostos. Assim, esta dissertação além de confirmar os pressupostos do modelo racional, buscará constatar a existência que outros mecanismos que incitam à obediência fiscal, como os mecanismos de anistias fiscais e as recompensas.

Uma abordagem realizada a partir da percepção dos contadores sobre os incentivos da conduta tributária dos clientes/contribuintes considera a relevância do papel contábil, onde além da capacidade técnica, também aprecia suas habilidades humanas em entender como se relacionam os usuários da informação contábil, além de entender seu comportamento (DUARTE, 2008). Tal panorama amplia o papel dos profissionais contábil, do qual no uso de suas atribuições há a necessidade de entendimento sobre as interações e a adoção de atitudes proativas no âmbito fiscal, e a compreensão de problemas institucionais, sociais para que a evasão possa ser compreendida, para enfim ser combatida (LORDÊLO E FIGUEIREDO, 2005).

A motivação do estudo se deu na medida em que a compreensão dos incentivos, na percepção dos contadores, que impactam a obediência fiscal podem trazer novas abordagens para minimização da sonegação fiscal (GRAETZ E WILDE, 1985; ELFFERS, 1991). Como mencionado acima, nacionalmente, são raros os estudos que tratam do tema (SIQUEIRA E RAMOS, 2006; MARTINEZ, 2014), além de que se sabe que o custo social da manutenção de um sistema fiscal como tal, com abordagens que na sua maioria se baseiam em averiguação, auditoria e punição para fins arrecadatários, são demasiadamente altos.

Soma-se ao fato, que todas as abordagens acadêmicas sobre este assunto, tem se mostrado válidas, uma vez que, tributos e os custos de sua arrecadação afetam diretamente a sociedade como um todo. Reforça ainda, que o modo como opera o Governo influencia na obediência fiscal, assim como na transparência percebida e nos valores arrecadados. Além de que, a complexidade do sistema afeta diretamente na confiança dos contribuintes, influenciando suas decisões tributárias, e em contrapartida, refletem em um maior custo de arrecadação, Kirchler (2007) e Alm et al (2012).

Esta dissertação contribui para o preenchimento de lacunas e no avanço teórico, a explorar demais diretrizes que regem a obediência fiscal dos contribuintes no âmbito nacional sob a percepção dos contadores. Onde se faz valer a proximidade e compreensão dos anseios dos clientes, enquanto contribuintes, pelos profissionais de contabilidade, além da interação com o pagamento de impostos. Dessa forma, mesmo que superficialmente, o estudo é relevante devido ao fato de participar da discussão de um assunto relativamente recente em âmbito nacional, sobre os incentivos que podem afetar a obediência fiscal e consequentemente afetar o nível de sonegação nacional, sob o ponto de vista dos contadores.

Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica que fundamentou o estudo acerca do tema obediência fiscal, onde se fez o uso de dados primários, na finalidade de entender melhor o que influencia o comportamento dos contribuintes. Após foi criado um modelo de regressão, para elucidar as variáveis socioeconômicas com a percepção de obediência fiscal que os contadores têm em relação ao efeito das variáveis independentes.

Após os dados foram capturados através instrumento de questionário em plataforma *on-line*, sendo este aplicado em dois instantes, primeiramente para 09 e 39 contadores (pré-teste), logo foram realizados alguns ajustes no mesmo e foi aplicado novamente a 344 contadores do país, composto por 12 questões. Por fim, os dados coletados foram analisados por meio de técnica qualitativa, através de um plano descritivo.

Além da introdução, a dissertação será dividida em mais quatro capítulos conforme se segue: no capítulo dois tem-se o referencial teórico que sustenta o estudo; no capítulo três discutiu-se a metodologia usada nesta dissertação, no capítulo quatro tem-se a apresentação e discussão dos dados obtidos no estudo e capítulo cinco estão descritas as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O sistema tributário está baseado em premissas *posteriori* ao delito, não há ações de caráter preventivo e de estímulo para com o contribuinte. Naturalmente, dado fato acentua-se o antagonismo entre as partes. Entretanto, há existência de estudos que apontam fatores associados a premissas sociológicas, culturais e psicológicas (FREY E JEGEN, 2001) que contextualizam eventos *a priori* ao delito tributário, que incentivam a obediência fiscal.

A revisão literária mostrará inicialmente elementos da teoria da racionalidade econômica clássica aplicada aos contribuintes, como o monitoramento, a auditoria e as punições, sendo os mais relevantes fatores na decisão de pagar ou não os tributos. Após, apresentar-se-á demais enfoques sobre o tema, debatendo outros incentivos a obediência fiscal, além dos punitivos.

2.1 SOBRE O TEMA OBEDIÊNCIA FISCAL

2.1.1 Modelo econômico racional: auditoria e multas

Na visão de Crepaldi (2002) auditoria fiscal, é definida como apuração e análise das declarações tributárias de determinada entidade com a intenção de garantir a lealdade dos seus valores. Ademais Mayer e Gongora (2011), definem punição como uma ação que visa minimizar a possibilidade futura de certo comportamento ocorrer novamente.

Segundo Skinner (1953), punição pode ser definida como reforço negativo a uma resposta. No âmbito tributário as multas, dentre outras punições, são um dos mais expressivos instrumentos punitivos do fisco. Entretanto, Freitas (2007),

encontrou evidência em seu estudo de que as multas possuem menor eficiência quando comparadas a probabilidade de auditoria no tocante à obediência fiscal.

Segundo Alm e Torgler (2011); Alm, McClelland e Schulze (1992) e Leviner (2008), os contribuintes agem como se estivessem jogando, onde analisam os benefícios da sonegação fiscal e a probabilidade de serem pegos. Desta maneira, o cumprimento da obrigação fiscal acontece pelo receio de ser detectado e punido, através da avaliação de risco.

Conforme constatação do modelo formal proposto por Allingham e Sandmo (1972), os contribuintes baseiam-se na probabilidade e na percepção de sofrerem alguma auditoria e/ou punição, em que a decisão de pagar ou não os impostos engloba duas vertentes: declarar o seu rendimento real ou irreal. A escolha resulta na chance de serem investigados, vendo baixa probabilidade os indivíduos decidirão com bases econômicas, optando pela evasão.

Nesse sentido, Freitas (2007), afirma que se o contribuinte considerar a possibilidade de ser auditado baixa, ele se sentirá compelido a não quitar parte dos seus deveres fiscais. Alm (1991), narra que experimentos realizados mostram que os contribuintes que percebem como alta a probabilidade de auditoria apresentam maiores renda tributáveis. Segundo Murphy (2008), o enfoque econômico racional afirma que os contribuintes analisam os riscos e as vantagens, se acreditarem que a chance de serem descobertos é pequena quando comparado ao ganho financeiro, considerarão que o risco valerá a pena.

É importante frisar, que de acordo com Bobek e Halfield (2003), avaliação de riscos divergem de sujeito para sujeito, de maneira que certo contribuinte pode acreditar que a chance ser pego muito alta estaria mais suscetível à obediência fiscal (FELD E FREY, 2007). Alm e Torgler (2011) relatam que alto grau de

conservadorismo possui uma sólida relação com a obediência fiscal. Assim, é válido considerar que a probabilidade de ser pego e punido é embasada em percepções próprias, em sua maioria, não vão de acordo com a realidade, são então de natureza subjetiva.

De toda maneira, admitindo o modelo racional econômico, bem evidenciado por Allingham e Sandmo (1972), bastam os órgãos competentes transparecerem a sensação de um ambiente com alta probabilidade de detecção de fraude tributária, embora irreal, que os efeitos no comportamento do contribuinte serão os mesmos. O modelo racional, também já foi usado no Brasil. Siqueira e Ramos (2006), criaram um modelo similar ao Allingham e Sandmo (1972), onde o modelo em questão encontrou evidências positivas de que em um ambiente com a sensação constante de alto monitoramento de auditoria fiscal incentiva a obediência fiscal.

O conceito de paradigma do crime surge da concepção que os contribuintes são criminosos em potenciais que necessitam ser persuadidos coercitivamente a atenderem a legislação (ALM E TORGLER, 2011). Os modelos apresentados apostam somente na racionalidade econômica dos contribuintes por meios coercitivos, baseados na percepção de probabilidade auditoria e de serem punidos, não prioriza a consciência fiscal dos cidadãos, a fim de incentivar a obediência fiscal (KIRCHLER, 2007).

2.1.2 Recompensas

Segundo Alm e Torgler (2011), os usos de ferramentas de repreensão do modelo racional econômico são bons mecanismos iniciais na minimização da sonegação fiscal, mas não são suficientes. Entretanto, segundo Elffers (2000), o poder de coerção do governo não é o único método que influencia a obediência

fiscal, pois é observada a brecha de outros aspectos que impactam na decisão de sonegar ou não impostos.

Na concepção de Alm, Sanchez e Juan (1995), o risco de serem autuados e punidos são instrumentos iniciais coerentes, entretanto os autores acreditam ser preciso outros tipos de abordagens multifacetadas. Como por exemplo, demonstração de gratidão, por meio de recompensas realizadas pelos sistemas tributários competentes aos indivíduos que quitam com suas obrigações fiscais em dia (KASTLUNGER ET AL, 2011).

Desta forma Torgler (2003), relata que o mecanismo de recompensa é mais eficiente quando comparado às punições, em que para inibir comportamento transgressor promove-se o comportamento adequado. Estimulando a observância tributária com mecanismos recompensatório em detrimento ao uso isolado de instrumentos coercitivos. Por mais que não se tenha evidências empíricas da eficiência e eficácia em utilizar as recompensas como mecanismo que estimule a obediência fiscal sabe-se em princípio, quais são as bases de interação do comportamento humano (ALM E TORGLER, 2011; FELD E FREY, 2007).

Carvalho et al (2012) discorrem que mesmo tratando-se de um tema ligado à área econômica, se faz necessário considerar os aspectos sociológicos e psicológicos que até então, foram poucos explorados nos estudos anteriores sobre obediência fiscal. Na esfera da psicologia, no campo das ciências comportamentais, o comportamento é conceituado como uma resposta a diferentes interações do indivíduo e seu ambiente, através de estímulos que promovam ou reprimem comportamentos.

Nesta linha Skinner (1974), ampara que o comportamento do indivíduo decorre das alterações no mundo, pois os homens agem em sociedade, movidos

pelas respostas de suas ações, reforçando ou desestimulando comportamentos. Essa influência dá-se em razão de seus resultados, em que certo comportamento torna-se mais repetitivo, segundo os reforços recebidos, ainda que, os métodos de controle, quando tratado de reforços negativos tendem a se tornarem, ao longo do tempo, aversivos aos olhos dos indivíduos que o sofrem, tornando-os sabotadores do sistema (SKINNER, 1978).

Neste contexto, a exemplo, de uso de reforços positivos, pode-se ilustrar a experiência realizada por Baum (2006), onde motoristas infratores foram gratificados ao invés de punidos pela sua transgressão. O estudo concluiu que os motoristas sentiram-se especiais ao receberem recompensas, e, como consequências passaram a respeitar limites de velocidade, por exemplo. Desta forma, para melhor persuadir os contribuintes, existe a necessidade de adoções como: recompensa e aceitação social, que diminuem a precisão de imposição do reforço negativo imediato.

Em consonância com o exposto acima, Feld e Frey (2007) apontam que exposições, participações em eventos, valorização e evidência social, são mecanismos peculiares de recompensas que gratificam as pessoas por praticarem determinada atitude, compilando-os a um comportamento saudável socialmente. Martinez (2014) relata que os indivíduos receptores de recompensas positivas, vindas do fisco, aproximam-se muito da rejeição a evasão fiscal, que os que não recebem recompensas positivas.

Por fim, Zilio (2010) acrescenta que o reforço positivo eleva a possibilidade de determinando comportamento, impulsionado pelo mecanismo de recompensas. Observando que, em um dado contexto, havendo transgressores também há contribuintes obedientes, e se faz jus que estes sejam devidamente recompensados

com a intenção de estimular o comportamento, ao invés de unicamente utilizar-se de punição para inibir o comportamento dos que infringem a lei (TORGLER, 2008).

2.1.3 Anistias fiscais

Anistia pode ser encarada como a postergação de prazos das obrigações tributárias e /ou ações que atenuem as penalidades ou que venha reduzir valores de multas. Em alguns casos, pode até acometer a extinção do passivo tributário. Atualmente, os Programas de Recuperação Fiscal (REFIS) e Repatriação de Dívidas, são alguns dos exemplos mais comuns.

Nas palavras de Freitas (2007), as anistias fiscais impactam na decisão futura dos pagadores de impostos, onde o comportamento transgressor, quando não forem reprimidos ou até mesmo beneficiados, desestimulará a obediência fiscal. Slemrod (1985) e Silva (2015) acrescentam que a utilização de anistias fiscais é comum em diversos países, e possuem o propósito exclusivo de arrecadação sem custos elevados, deixando de considerar as consequências na obediência fiscal dos contribuintes em longo prazo.

De acordo com Freitas (2007) os efeitos das anistias fiscais sobre a evasão são diversos, os contribuintes honestos podem perceber as anistias como um tratamento privilegiado àqueles que não pagam seus tributos, reduzindo, desta forma a obediência dos contribuintes honestos. E, Marton (2003) concorda com a criação de mecanismos públicos que proíbam tal prática, pois é um insulto aos que pagam seus impostos em dia. Além de engendrarem nos contribuintes a sensação de que novas anistias ocorrerão, reduzindo, assim, a obediência futura (FREITAS, 2007).

Entretanto, ao seguir este tipo de conduta, é preciso que os órgãos se atentem ao fato que estarem criando no devedor a crença que é mais vantajoso não quitar os impostos em dia, pois ao postergar tal pagamento ele poderá ter oportunidade de futura anistia ou parcelamento (SILVA, 2015). Na visão de Posner (2000) programas de anistias fiscais, estão relacionados a governos instáveis, que optam pelo adiamento de fundos futuros para o atual, com a arrecadação, naturalmente isto gera no contribuinte determinada desconfiança. Contemplando os dados acima Feld e Frey (2007), informam que as anistias fiscais além de servirem como estímulo ao comportamento transgressor enfraquece o poder punitivo do estado, sendo duplamente negativo para a obediência fiscal.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Tem-se um estudo quantitativo, por meio de um plano de pesquisa descritiva, com a proposta de analisar se a auditoria, penalidade, recompensa e as anistias fiscais incentivam a obediência fiscal na visão dos contadores corresponsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscal de diversos contribuintes.

A pesquisa descritiva foi escolhida de propósito, pois o estudo buscou descrever e prever fenômenos associados à obediência fiscal dos contribuintes, sob a percepção dos profissionais de contabilidade do país. De acordo com Cooper e Schindler (2003), a técnica descritiva expõe fenômenos ou peculiaridades relacionadas com o público estudado, bem como faz estimativas, previsão de eventos do público que possui determinadas características, evidenciando associações entre diversas variáveis e mede as relações de origem e consequência entre elas.

No que tange a classificação dos dados, os mesmos fez o uso de dados primários, sendo os mesmos utilizados para alcançar a finalidade do estudo. Segundo Cooper e Schindler (2003), os dados primários tratam as informações mais relevantes, pois estas ainda não foram compreendidas por outra parte, elas compõem o fenômeno e conseqüentemente ajuda entendê-los.

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população é composta por contadores estabelecidos no Brasil que atuam diretamente no sistema tributário, respectivamente no cumprimento de suas obrigações para terceiros. Foi considerado para tanto, os profissionais de contabilidade que possuíam maior proximidade com o objetivo da pesquisa, aqueles

que lidam diretamente com o fisco e os contribuintes, por meio da prestação de serviço no campo tributário intermediando a relação/interação de ambas as partes, compreendendo e entendendo o comportamento deles. Soma-se ao fato, que estes profissionais são corresponsáveis pela realização das obrigações principais e sucessória de seus clientes.

A seleção da amostra foi formada pela disponibilidade dos dados, sendo uma amostragem caracterizada como não probabilística, por conveniência.

3.2 ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Para a coleta de dados foi desenvolvido um questionário autoaplicável com 12 itens (Apêndice A) auto administrado, com respostas fechadas, aplicado aos profissionais ligados à contabilidade e que prestam serviço no âmbito fiscal estabelecido no país que possuíam os respectivos contatos exposto online.

3.3 COLETA DE DADOS

Inicialmente, houve o envio por *e-mail* e aplicação impressa do questionário a diversos contatos de escritórios de contabilidade e empresas que atuam no território nacional, que possuíam profissionais que se enquadram no critério desta pesquisa. Os contatos de *e-mail* foram obtidos diretamente na página *on-line* das empresas que prestam serviço de contabilidade.

A plataforma utilizada para aplicação do questionário foi o Google Formulário, coletados por meio de *surveys* durante os meses de agosto a novembro de 2017, com o título de *Survey – Contabilidade Tributária*. Com a aplicação dos questionários foram obtidos 344 (trezentos e quarenta e quatro) respondentes,

totalizando este o tamanho da amostra. Salienta-se que, alguns questionários não foram devidamente preenchidos em sua totalidade, assim utilizou-se apenas aqueles que a ausência de respostas não comprometesse os resultados da pesquisa.

3.3.1 Estudo piloto e refinamento das medidas

O questionário foi aplicado em dois momentos iniciais, preenchidos inicialmente por 09 (nove) respondentes e 39 (trinta e nove) respondentes na segunda etapa. Posteriormente, foram discutidos aspectos gerais, como formato e sequência das respostas, ambiguidade, incompreensão e redundância.

Nesta etapa, após cada sujeito responder o questionário foi abordado pessoalmente, por telefone ou por *e-mail*, indagando-lhe sobre seu entendimento das questões apresentadas. Procurou-se averiguar alguma incompreensão dos termos apresentados, itens ou de palavras. Assim, houve alterações, conforme orientação dos respondentes, mais especificamente naquelas perguntas de natureza socioeconômicas.

A literatura cita diversos atributos usuais no processo de avaliação psicométricas. A serem utilizados critérios como objetividade, simplicidade, clareza, precisão e relevância. Buscou-se assim, eliminar termos com algum juízo de valor, palavras ambíguas e gírias populares. Em consenso, após as devidas alterações, os respondentes relataram pleno entendimento das questões.

A validação foi realizada a partir de um pré-teste, com comprovação experimental se o objeto de coleta de dados capturam o efeito ou comportamentos que se deseja estudar. O pré-teste teve como finalidade verificar se todos os itens

foram compreensíveis para todos os membros da amostra e se seus resultados descrevem o objeto de estudo buscado.

3.3.2 Instrumento de coleta de dados

A versão final manteve o formato por 12 questões. Em sua elaboração, seguiu-se a recomendação de alguns autores que tratam do tema.

Versando sobre os métodos de construção do questionário, declara Aaker et al (2001), que a construção do questionário é sempre imperfeita, pois seus processos carecem de exatidão que garantam boa qualidade, entretanto, bom senso em evitar ambiguidade e incompreensão são pontos importantes a serem levados em consideração, assim como a opinião do público alvo.

Importante destacar que, conforme orientação dos respondentes do grupo piloto as perguntas foram apresentadas de maneira aleatória.

3.3.3 Construção dos itens

As escalas de resposta não foram construídas ao acaso. Foram construídas a partir de busca teórica e literária de pesquisas parecidas como estudos realizados por Siqueira e Ramos (2016) e Elffers (1991), além de relatos e opinião do público alvo e da observação.

A observação e consulta ao público alvo foram úteis, tendo reunindo informações diversas. Em grande parte, a principal fonte de recurso utilizado foi à literatura, uma vez que, outras pesquisas similares e análogas de investigação do comportamento foram comumente consultadas.

Além do desenvolvimento dos itens, houve a construção do método de obtenção das respostas. A escala de resposta utilizada levou em conta a natureza das perguntas. Foi então adotada a escala baseada na escala *Likert*, narra Pereira (1999) que esta escala baseia-se nas premissas de relação entre os atributos de um objeto e sua representação ideológica. Seu sucesso reside no fato de reconhecer a oposição entre contrários, de reconhecer gradiente e reconhecer a situação intermediária.

Para que a pesquisa pudesse contemplar seus objetivos optou-se pela utilização dos termos seguintes: **Sempre – Quase Sempre – Algumas Vezes – Raramente – Nunca**, descrevendo assim quantitativamente a ocorrência de cada variável em relação à obediência fiscal.

3.3.4 Critério de exclusão para pré-teste

Os respondentes foram formados a partir de critérios mínimos de formação técnica ou graduados em ciências contábeis. Além de que, profissionalmente estes deveriam prestar serviços no campo tributários de qualquer espécie para terceiros, pessoas físicas/jurídicas, na situação de contribuintes do Brasil.

3.4 ESTRUTURAS DAS PERGUNTAS

As respostas foram obtidas na aplicação do questionário diretamente aos contadores, onde as respostas refletem sua percepção dos resultados de que cada variável teria na obediência fiscal de seus contribuintes, dentro daquilo que seria o comportamento conhecido e esperado pelos profissionais de contabilidade.

O questionário está dividido em 12 questões objeto da pesquisa. As perguntas de 01 a 03 referem-se à influência que a possibilidade de ser auditado exerce no comportamento do contribuinte. As perguntas de 04 a 06 correspondem à influência que multas e penalidades exercem, 07 a 09 referem-se à influência que a recompensas teria na obediência fiscal e 10 a 12 a influência de anistias fiscais na obediência fiscal, totalizando 03 perguntas para cada variável.

3.4.1 Estrutura das respostas

As respostas com as assertivas **Sempre** equivale a uma maior influência da variável sobre a obediência fiscal, com coeficiente 4, **Quase Sempre** possui coeficiente 3, **Algumas Vezes** coeficiente 2, **Raramente** coeficiente 1 e **Nunca** coeficiente 0 (nenhuma influência da variável sobre a obediência fiscal).

Salienta-se que, as perguntas referentes a anistias fiscais (10 a 12), pela sua natureza de estímulos positivos a transgressão onde sua aplicação reforça, em tese, a baixa obediência fiscal, onde os coeficientes de respostas estão invertidos. Desse modo a resposta **Sempre** possui o coeficiente de 0 (alta influência da variável na obediência fiscal), **Quase Sempre** coeficiente de 1, **Algumas Vezes** coeficiente de 2, **Raramente** coeficiente de 3 e **Nunca** com coeficiente de 4 (baixa influência da variável na obediência fiscal).

Ao final do questionário, espera-se, que por meio da soma aritmética das respostas referentes a cada variável seja possível avaliar quantitativamente, em escala a frequência da influência daquela variável na obediência fiscal dentro da percepção dos contadores. Sendo que, o valor máximo da escala será de 12 (alta influência da variável na obediência fiscal) e o menor 0 (nenhuma influência da variável na obediência fiscal).

3.4.2 Perguntas sócio econômicas

Como análise complementar, buscou-se levantar as variáveis socioeconômicas como: idade, renda, gênero, grau de instrução e número de empresas sob a responsabilidade técnica do contador. Acrescenta que, a inserção da indagação no que se refere ao “número de empresas sob responsabilidade técnica”, pela possibilidade de que este número possa afetar na qualidade e desempenho durante a prestação de serviço, influenciando no cuidado e na sua percepção da obediência fiscal de seus clientes/contribuintes.

Mesmo não se tratando do assunto principal da pesquisa, espera-se evidenciar se estas variáveis socioeconômicas se relacionam com a percepção do contador, uma vez que este é corresponsável pelo recolhimento tributário e sua prudência e zelo possui relação com o emprego de seu papel em orientar e participar na conduta tributária de seus clientes.

3.5 MODELO DE REGRESSÃO

Acrescendo o estudo, através da pontuação média obtida de cada variável estimou uma 5ª dimensão, denominada de variável “coeficiente de percepção de obediência fiscal”, a qual possui o coeficiente máximo de 48, considerados a soma total das escalas das demais variáveis. Onde aponta o total, em escala, da sensibilidade de obediência fiscal dos contribuintes na percepção do contador, em relação ao conjunto das variáveis multas, auditoria, anistia fiscal e recompensas.

Conforme Figura 1, que segue:



Figura 1: Estrutura da variável coeficiente de percepção de obediência fiscal.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Para tanto, assim têm-se o seguinte modelo (1):

$$CoefPercObedFiscal = \beta_0 + \beta_1 Rend + \beta_2 Form + \beta_3 Idad + \beta_4 Emp + \beta_5 Gen + erro(1)$$

Os dados foram estimados a partir da utilização de regressão para explicar a relação das Variáveis Socioeconômicas com a percepção de obediência fiscal que os contadores possuem em relação ao resultado das Variáveis Independentes: Multas, Probabilidade de Auditoria, Anistia Fiscal e Recompensas; detalhadas a seguir:

Variável	Descrição	Observação
Auditoria	Percepção de probabilidade de sofrerem auditoria	0 – Nunca; 1 – Raramente; 2 – Algumas Vezes; 3 - Quase Sempre; 4- Sempre.
Multas	Punição por erros no cumprimento das obrigações principais e acessórias	0 – Nunca; 1 – Raramente; 2 – Algumas Vezes; 3 - Quase Sempre; 4- Sempre.
Recompensas	Recompensa por boa conduta tributária	0 – Nunca; 1 – Raramente; 2 – Algumas Vezes; 3 - Quase Sempre; 4- Sempre.
Anistias Fiscais	Postergação de prazos das obrigações tributárias e/ou ações que atenuem as penalidades por infração	0 – Sempre; 1 - Quase Sempre; 2 - Algumas Vezes; 3 - Raramente; 4 – Nunca.
Coeficiente da Percepção de Obediência Fiscal	Coeficiente da percepção dos contadores dos efeitos das variáveis: Auditoria, Multas; Recompensa e Anistia Fiscal na conduta dos contribuintes.	0 – Nenhuma Obediência Fiscal - a - 48 Alta Obediência Fiscal.

Quadro 1: Classificação das variáveis independentes.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Variável	Descrição	Observação
Renda	Renda oriunda para prestação de serviço contábil	1 - 01 até 04 Mil reais; 2 - acima de 04 até 10 Mil reais; 3 - acima de 10 até 15 Mil reais; 4 - acima de 15 até 20 Mil reais; 5 - Acima de 20 Mil reais.
Formação	Grau de instrução	1 – Técnico; 2 – Graduado; 3 - Pós Graduado; 4 - Mestrado; 5 - Doutorado.
Idade	Faixa etária	1- 20 a 30 anos; 2 - 31 a 40 anos; 3 - 41 a 50 anos; 4 - 51 a 60 anos; 5 - Acima de 60 anos.
Empresas	Número de empresas que atende como contador	1 - Até 10 empresas; 2 - 11 a 20 empresas; 3 - 21 a 30 empresas; 4 - 31 a 40 empresas; 5 - Acima de 40 empresas.
Gênero	Sexo	1 – Masculino; 2 – Feminino.

Quadro 2: Classificação das variáveis socioeconômicas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 RESULTADOS

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

A análise das estatísticas está dividida em duas subseções, a primeira aborda a base de dados coletadas e a sua variabilidade. Já a segunda subseção, como análise complementar, investiga a relação das características socioeconômicas dos profissionais de contabilidade com a obediência fiscal da amostragem do grupo estudado. Para tanto, em todas as análises de dados e aplicações se fez o uso do *software* estatístico Stata 13.1.

4.1.1 Análise da amostra

Amostra estudada corresponde a 344 contadores, que foram coletados com intuito de caracterizar a população de contadores que atuam em âmbito nacional. A partir da Tabela 1 é possível analisar as características dessa amostra em questão. As perguntas constantes no questionário aplicado tinham como objetivo mensurar através da percepção dos contadores como se relacionam as decisões dos contribuintes no que tange as variáveis que constituirá o coeficiente de percepção de obediência fiscal e, ainda, se há relação do comportamento de seus clientes e as características socioeconômicas dos contadores.

A pesquisa se divide em duas partes, a primeira seção se refere às características individuais dos contadores, tais como sexo, idade, renda e o grau de instrução. E ainda, acrescentou informações sobre o número de empresas que este é responsável técnico, julgou-se relevante esta variável, pois esta pode interferir no acompanhamento e qualidade da prestação de serviço contábil.

Na Tabela 1, pode-se avaliar as características gerais e sócias econômicas da amostra.

TABELA 1: CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Variável		%
Sexo	Feminino	41
	Masculino	59
Grau de Instrução	Técnico	7
	Graduação	50
	Especialização	34
	Mestrado	8
	Doutorado	1
Idade	Até 30 anos	26
	31-40 anos	42
	41 – 50 anos	17
	50 – 60 anos	12
	Mais de 60 anos	3
Renda	R\$ 1000 – R\$ 40000	55
	R\$ 5000 – R\$ 10000	37
	R\$ 11000 – R\$ 15000	6
	R\$ 16000 – R\$ 20000	1
	Acima de R\$ 20000	1
Responsabilidade Técnica	Até 10 empresas	31
	De 11 a 20 empresas	30
	De 21 a 30 empresas	10
	De 31 a 40 empresas	10
	Mais de 40 empresas	19
		n 344

Fonte: Elaborado pelo autor.

No intuito de caracterização da amostra, foi analisada individualmente cada categoria. Do total de contadores coletados, 144 são mulheres (41,86%) e 200 são homens (58,14%), Gráfico 1. Ao comparar os resultados da amostra coletada com a última pesquisa sobre o perfil do contador realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade do Brasil no ano de 2012/2013, é possível observar semelhanças e proximidade com amostragem deste universo. Na amostra nacional 33,9% eram de contadores do sexo feminino e 66,1% do sexo masculino.

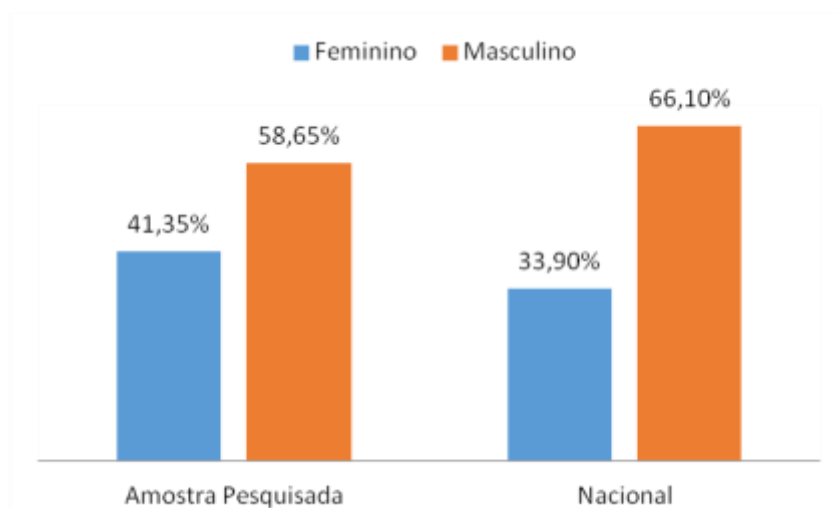


Gráfico 1: Análise comparativa do sexo da amostra com a nacional.
 Fonte: Conselho Federal de Contabilidade no Brasil, elaborado pelo autor, 2013.

Os contadores pesquisados apresentaram ainda faixas etárias variadas, com idades entre menos de 30 anos e superior a 60 anos. No qual, 25,95% tem idade até 30 anos, 41,69% entre 31 e 40 anos, 16,91% apresentam idades de 41 a 50 anos, 12,24% de 51 a 60 e apenas 3,21% possuem mais de 60 anos. Sendo, portanto a faixa mais frequente os indivíduos com idade entre 30 e 40 anos. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2013), a idade média dos contadores é de 40 anos, a pesquisa destaca ainda o rejuvenescimento da profissão, dado que em pesquisas anteriores as maiorias dos profissionais possuem mais de 40 anos de idade, o que também foi observado neste estudo.

Já em relação ao grau de instrução, Gráfico 2, a amostra contempla indivíduos que possuem formação técnica em contabilidade até contadores com doutorado. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2013), nos últimos anos ocorreu uma elevação considerável no número de contadores com doutorado e mestrado, estes que para os anos de 2009 a 2013 ocorreu um aumento de 400% no número de doutores e 318% o número de mestres. Na amostra pesquisada, os técnicos em contabilidade representam 7,02% do total, os graduados em

contabilidade 50% da amostra, os contadores que possuem especialização representam 34,21% do total e os que possuem mestrado 7,89% e os com doutorado apenas 0,88% da amostra, por mais que estes sejam graduados em ciências contábeis, não necessariamente possui doutorado nesta área, abrangendo também doutores em administração e direito. Os dados apresentam uma trajetória de distribuição que também se assemelha a nacional.

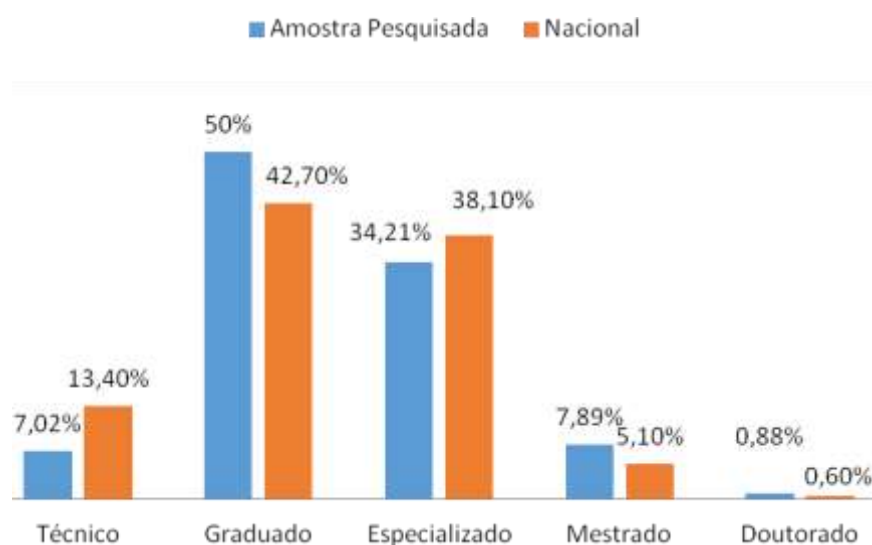


Gráfico 2: Análise comparativa do grau de instrução da amostra com a nacional
Fonte: Conselho Federal de Contabilidade no Brasil, elaborado pelo autor, 2013.

Em relação à renda, esta também se refere a uma variável qualitativa representada por 5 diferentes faixas de renda. A faixa de renda mais baixa está entre R\$1.000,00 até R\$ 4.000,00 reais, que se refere a 54,68% dos respondentes. Já 36,55% da amostra possuem faixa salarial de R\$ 4.000,00 até R\$ 10.000,00 e ainda, 6,14% apresentam renda entre R\$10.000,00 até R\$15.000,00. Os indivíduos com maiores rendas, os mais ricos da amostra são os indivíduos com faixas de renda de R\$ 15.000,00 até R\$ 20.000,00 e mais de R\$ 20.000,00, sendo 1,17% e 1,46% da amostra, respectivamente. Na pesquisa nacional 72,6% dos contadores

brasileiros nos anos de 2012/2013 tinha renda de até 10 salários mínimos (R\$6.220,00).

4.1.2 Distribuição de frequência do coeficiente de percepção da obediência fiscal

Amostra do estudo corresponde à resposta de 344 contadores. O coeficiente de Percepção de Obediência Fiscal está distribuído em uma escala 0 a 48. Os respondentes com maior percepção obtiveram um coeficiente de 38, ademais houve também resposta como o valor mínimo da escala, com 0 em percepção de obediência fiscal. No Gráfico 3, pode ser visto a distribuição da frequência das respostas deste conjunto.

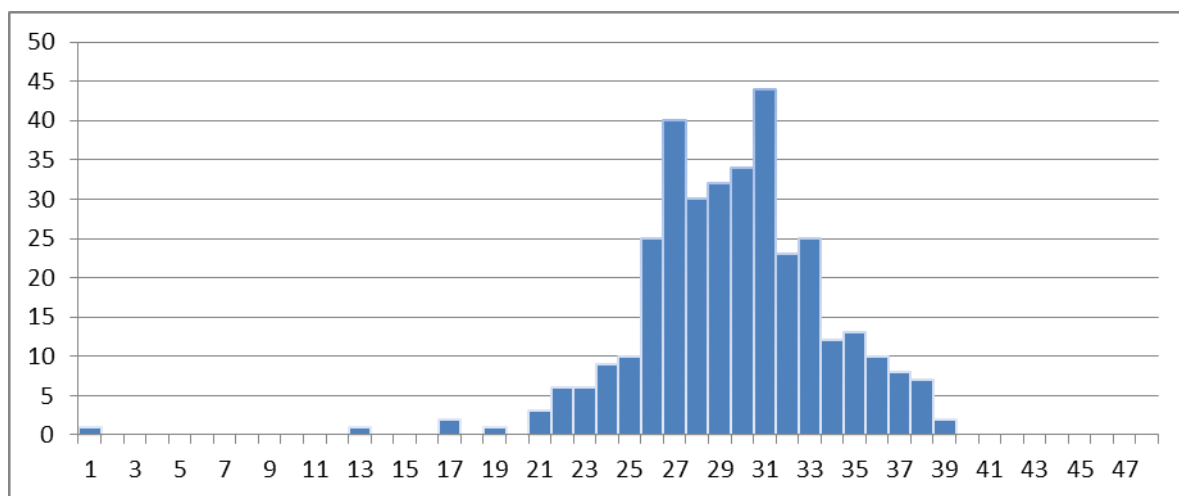


Gráfico 3: Distribuição de frequência.

Nota: Y = Número de respondentes; X = Coeficiente de Percepção da Obediência.

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.3 Análise de médias entre as características socioeconômicas e a percepção de obediência fiscal

Como abordada na revisão da literatura neste estudo, o coeficiente de percepção de obediência fiscal está caracterizada nesta pesquisa a quatro indicadores, a percepção de probabilidade de auditoria, penalidade, recompensas e

anistia fiscal. Para que um índice seja adequado, é necessário que as variáveis que o compõem sejam associadas, com o intuito de medir a correlação entre estas, então foi feito um teste de correlação (Tabela 2), o método aplicado é a Correlação de *Pearson* que mede a dependência linear entre duas variáveis. Assim, dado que existe relação estatística considerável entre todas as variáveis o indicador de obediência fiscal pode ser criado.

TABELA 2: CORRELAÇÃO DE PEARSON DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O COEFICIENTE DE PERCEPÇÃO DE OBEDIÊNCIA FISCAL

Correlação	Auditoria	Penalidade	Recompensa	Anistia fiscal
Auditoria	1,0000	0.3942	0.1986	-0.1879
Penalidade	0,3942	1,0000	0.6065	-0.3072
Recompensa	0.1986	0.6065	1,0000	-0.0944
Anistia fiscal	-0.1879	-0.3072	-0.0944	1,0000
n 344				

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como já mencionado, a percepção de obediência fiscal neste caso é o coeficiente resultante do somatório dos indicadores anistia fiscal, auditoria, penalidade e recompensas. Na Tabela 3 é possível analisar maiores detalhes do indicador e das variáveis que o compõem. O indicador penalidade apresenta o maior indicador médio, 9,03 pontos, sendo que os indicadores variam de 0 a 12 e, quanto maior o resultado maior a influência da variável sobre a percepção de obediência fiscal em relação à conduta dos contribuintes. Seguido pelo indicador de auditoria e recompensas com médias de 8,47 e 7,81 respectivamente. Já anistia fiscal apresentou o menor indicador, apresentando média de apenas 3,5 pontos, apresentando uma maior influência para desconformidade fiscal. A qual indica que a variável é percebida como um fator que afeta negativamente a obediência fiscal.

O resultado encontrado apresenta uma peculiaridade entre penalidade e auditoria, apesar dos valores médios sejam próximos nota-se que os indivíduos, na percepção dos contadores, estão mais preocupados com as penalidades resultantes

de suas ações, do que com as ações que podem descobrir a infração. Uma das possíveis justificativa, é que, em casos, as multas são aplicadas tempestivamente pelo descumprimento de alguma obrigação fiscal, como multas por mora, inconsistência etc.

Desta forma, ações dos indivíduos estudados divergem do relatados por Freitas (2007), que afirma que a auditoria está mais relacionada à obediência fiscal quando comparadas as multas. No entanto, auditoria e penalidades caminham juntas, assim quanto maior a probabilidade de ser auditado e/ou punido menos provável que a pessoa pratique o delito (FELD E FREY, 2007). Entretanto, como supracitado, vale salientar que, o fato pode ser devido a algumas punições como multas são geradas automaticamente e em imediato nos casos de atraso no recolhimento ou envio de obrigação acessória, não necessitando de intervenção humana.

TABELA 3: DISTRIBUIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE AUDITORIA, PENALIDADE, RECOMPENSA E ANISTIA FISCAL

	Média	Mediana	Moda	Mínimo	Máximo	Variância	Desvio Padrão	Nº itens
Penalidade	9,03	9	9	0	12	2,52	1,59	3
Auditoria	8,47	9	9	0	12	2,95	1,72	3
Recompensa	7,81	8	8	0	12	4,14	2,03	3
Anistia Fiscal	3,5	3	3	0	12	3,17	1,78	3
Coef. Per. da Obed. Fiscal	28,83	29	30	0	38	14,9	3,86	4
n 344								

Fonte: Elaborado pelo autor.

A recompensa apresenta valor abaixo dos quesitos penalidade e auditoria, entretanto, a relevância desta na decisão dos indivíduos ao escolher entre declarar corretamente para o fisco não deve ser desconsiderada, dado que o valor apresentado é considerável e de vasta importância. Vista que, o conceito de recompensa pragmaticamente ainda não está totalmente definida. Desta forma, diferentes ferramentas além de punições e auditorias devem ser utilizadas para que

haja maior obediência fiscal, dado a motivação gerada ao ser recompensado, induzindo o indivíduo a cumprir todas as suas obrigações (BAUM, 2006; MARTINEZ, 2014; ZILIO, 2010).

A anistia fiscal segundo a visão dos contadores apresenta o menor valor, pois as respostas variam dentre 0 e 12, a média de apenas 3,5 é percebida como uma indicação que a existência de anistia cria ou provoca pouca obediência fiscal assim como salientado Slemrod (1985). A reação dos indivíduos com relação à anistia fiscal pode ser associada a fato de que o mecanismo é visto como um privilégio dado a um infrator, além de vantajoso, estimulando e abrindo brechas para novas infrações, dado que os contribuintes honestos ficaram desmotivados a contribuir corretamente (FREITAS, 2007).

Assim, o coeficiente de percepção de obediência fiscal, que é a soma dos quatro indicadores apresentou um valor médio de 28,83, variando de 0 a 48 pontos. É interessante ressaltar que apesar das variáveis que formam o índice variarem de 0 a 12, nenhum contador apresentou o coeficiente máximo para todos os indicadores, assim, a percepção do contador, os mais prudentes em orientar os contribuintes, apresentou um coeficiente de percepção de obediência fiscal de 38 pontos em uma escala até 48. Sendo que quanto maior o valor do coeficiente, maior é a sua percepção em relação à obediência fiscal dos usuários contábeis.

É possível visualizar a variação da percepção da obediência fiscal, ao analisar diferentes características socioeconômicas dos respondentes. No Gráfico 4, encontram-se as médias da percepção de obediência fiscal separadas por sexo, a percepção de obediência média das mulheres é 0,32 maior que a dos homens, no entanto, ao realizar o teste de médias, teste t, a diferença não é estatisticamente significativa, indicando que não existe diferença na percepção de obediência fiscal

entre homens e mulheres. Este resultado se assemelha ao encontrado por Loe et al (2000), segundo os autores não existe diferença significativamente estatística das questões éticas e morais na conduta social e suas obrigações entre os sexos.

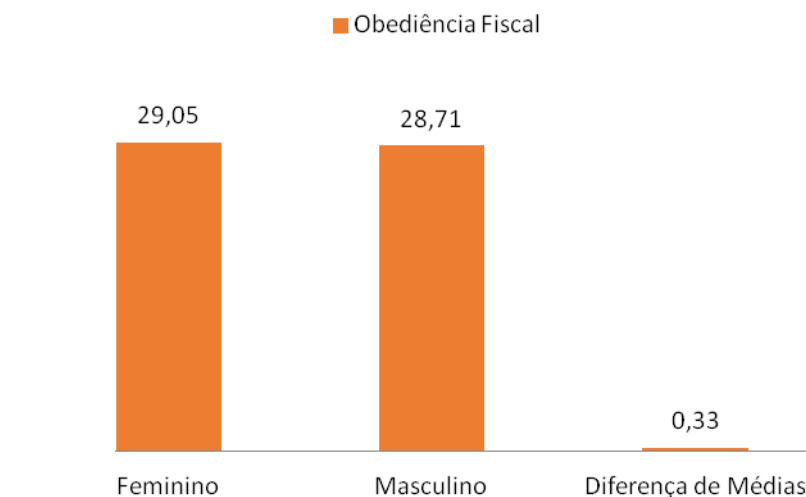


Gráfico 4: Diferença de médias entre os sexos na percepção de obediência fiscal.
Diferença de média. Teste t.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Outra característica socioeconômica abordada neste estudo é a idade dos contadores, sendo as médias apresentadas na Tabela 4. Diferente do caso da variável sexo que apresenta apenas duas categorias, a variável idade apresenta 5 categorias, assim a comparação das médias é realizada analisando o grupo em questão e as demais categorias como controle. Em relação à idade apenas a categoria mais de 60 anos se distingue das demais, apresentando uma média 1,88 menor. Ou seja, contadores com mais de 60 anos tende a possuir grau menor de percepção de obediência fiscal quando comparado aos demais. A menor percepção obediência fiscal nos contribuintes estudados, por idosos pode está relacionada a um maior descuido na realização das declarações, desatualização, e consequentemente menor importância em ser corresponsáveis por elas.

TABELA 4: DIFERENÇA DE MÉDIAS DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL POR FAIXA ETÁRIA

	Média da categoria (=1)	Média das demais categorias (=0)	Diferença de Médias
Até 30 anos	28,52	28,95	-0,43
31-40 anos	29,22	28,56	0,66
41 – 50 anos	28,59	28,88	-0,30
50 – 60 anos	29,00	28,81	0,19
Mais de 60 anos	27,00	28,88	-1,88*
n 344			

Diferença de média. Teste t.

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Buscou-se identificar também se existia diferença estatística entre as diferentes faixas de renda dos contadores. Na Tabela 5 encontram-se as médias para cada faixa de renda, a categoria de renda acima de R\$ 15.000,00 a R\$ 20.000,00 é a que apresenta maior valor médio de percepção de obediência fiscal, e os contadores que possuem renda acima de R\$ 20.000,00 possuem menor valor médio. No entanto, não existe diferença estatisticamente significativa entre estes.

TABELA 5: DIFERENÇA DE MÉDIAS DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL DAS FAIXAS DE RENDA

	Média da categoria (=1)	Média das demais categorias (=0)	Diferença de Médias
R\$ 1000 – R\$ 40000	28,63	29,09	-0,46
R\$ 5000 – R\$ 10000	29,04	28,72	0,32
R\$ 11000 – R\$ 15000	29,50	28,79	0,71
R\$ 16000 – R\$ 20000	30,00	28,82	1,18
Acima de R\$ 20000	27,00	28,85	-1,85
n 344			

Diferença de média. Teste t.

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: elaborado pelo autor.

Foi realizada ainda a comparação entre as médias da percepção de obediência fiscal em relação ao grau de instrução, Tabela 6. Nota-se que os contadores com especialização são os que apresentam maior valor médio de percepção de obediência fiscal. Já os contadores com doutorado apresentam menor percepção de obediência em relação aos demais, e ainda a diferença entre estes e

os demais é estatisticamente significativa, indicando que os contadores com doutorado possuem menor percepção de obediência fiscal. Acredita-se que a diferença se deve ao fato de apenas três contadores com doutorado responderam a pesquisa, assim, se algum destes percebe em seus clientes pouca obediência fiscal em relação às variáveis acarretam na redução do valor médio do grupo.

TABELA 6: DIFERENÇA DE MÉDIAS DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL EM FUNÇÃO DO GRAU DE INSTRUÇÃO

	Média da categoria (=1)	Média das demais categorias (=)	Diferença de Médias
Técnico	28,39	28,86	-0,47
Graduação	28,91	28,74	0,17
Especialização	29,04	28,72	0,32
Mestrado	28,08	28,89	-0,81
Doutorado	24,50	28,85	-4,35*
n 344			

Diferença de média. Teste t.

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: elaborado pelo autor.

A última característica socioeconômica relacionada à percepção de obediência fiscal se refere à responsabilidade técnica dos contadores, isto é, o número de empresas pelo qual o contador é responsável. Na Tabela 7, encontram-se as médias por faixa de responsabilidade, nota-se que os contadores responsáveis por até 10 empresas são os que apresentam maior responsabilidade técnica. Já os contadores responsáveis por 11 a 20 empresas ou ainda responsáveis por mais de 40 empresas apresentam um grau menor de percepção de obediência fiscal em relação às demais categorias. Assim, quanto maior o número de empresas que o contador é responsável menor será a percepção de cumprimento fiscal do contador e estariam mais favoráveis a correrem riscos ao participarem de eventuais descumprimentos, erros, de seus usuários de serviços fiscais.

TABELA 7: DIFERENÇA DE MÉDIAS DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL POR RESPONSABILIDADE TÉCNICA

	Média da categoria (=1)	Média das demais categorias (=0)	Diferença de Médias
Até 10 empresas	29,62	28,48	1,13**
De 11 a 20 empresas	28,78	28,86	-0,07**
De 21 a 30 empresas	28,59	28,87	-0,27
De 31 a 40 empresas	28,03	28,92	-0,88
Mais de 40 empresas	28,16	29,00	-0,84*
n 344			

Diferença de média. Teste t.

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir das médias analisadas entre os grupos, é possível afirmar que existe diferença na obediência fiscal quando consideramos a idade dos indivíduos, especificamente indivíduos mais velhos se preocupam menos, e percebem menos a obediência fiscal nos contribuintes em relação às variáveis. E ainda, os contadores mais escolarizados, com doutorado, apresentaram, contra-senso ao esperado, menor valor médio de obediência fiscal. Já em relação às empresas, quanto maior o número de empresas de responsabilidade do contador, menor será a obediência fiscal. No intuito, de analisar o efeito das propriedades acerca da obediência fiscal na próxima subseção serão realizadas regressões lineares.

4.2 ANÁLISE DOS INDICADORES SOCIOECONÔMICOS SOBRE A PERCEPÇÃO DE OBEDIÊNCIA FISCAL

Com o objetivo de analisar as relações dos indivíduos sobre a percepção de obediência fiscal, pressupondo que não somente as racionalidades econômicas dos agentes determinam as suas escolhas, mas que outros fatores podem ser associados à decisão de pagar ou não impostos. Para cumprir este objetivo as regressões serão estimadas por três modelos, sendo o coeficiente de percepção de

obediência fiscal a variável a ser explicada em todos os casos. E os seus regressores serão as características socioeconômicas dos contadores.

Na Tabela 8, encontra-se o Modelo 1 da regressão linear múltipla, construída considerando que as variáveis são contínuas exceto a variável de sexo que foi utilizada uma *dummy* que apresenta valor 1 se o contador é do sexo masculino e 0 caso contrário. As demais variáveis variam de 1 a 5 de acordo com as faixas categóricas, quanto maior o atributo maior o valor correspondente, seguindo as faixas abordadas na seção anterior.

Na regressão apresentada na Tabela 8 a variável masculina, idade e grau de instrução não foram estatisticamente significativas ao nível de até 10% de significância, indicando que não se pode atrelar nenhuma destas variáveis a obediência fiscal daquilo no que tange sua percepção ou risco de corresponsabilidade tributária de seus clientes. Este resultado se associa ao encontrado na seção anterior, inexistência de divergência estatística considerável entre as categorias.

Em relação às demais variáveis, a Renda é estatisticamente significativa, apresentando sinal positivo, o que indica quanto maior a renda do contador responsável pelo contribuinte maior será sua percepção de obediência fiscal, ou seja, uma unidade adicional na faixa de renda, ou seja, a mudança de faixa gera o aumento de 0,92 pontos na obediência fiscal. Portanto, quanto melhor remunerados forem os profissionais maiores serão sua percepção de obediência fiscal, desta forma percebem mais sensivelmente as nuances das variáveis, indicando um maior grau de comprometimento em conduzir e participar das responsabilidades tributárias de seus clientes. Zoldan et al (2013), destacam que o salário é um dos grandes

motivos da insatisfação com os trabalhos dos indivíduos e a qualidade que eles os fazem, afetando diretamente no desempenho de suas atribuições.

TABELA 8: REGRESSÃO LINEAR DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL EM FUNÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS CONTÍNUAS

Obediência Fiscal	Coefficiente	Erro Padrão	T	P-valor	95% Intervalo de Confiança	
Masculino	-0,28	0,45	-0,63	0,53	-1,16	0,6
Idade	-0,03	0,25	-0,12	0,91	-0,51	0,46
Grau de Instrução	-0,42	0,32	-1,31	0,19	-1,04	0,21
Renda	0,93	0,37	2,49	0,01	0,19	1,67
Responsabilidade Técnica	-0,52	0,16	-3,17	0	-0,85	-0,2
Constante	30	0,84	35,72	0	28,35	31,65
ANOVA				R ² 0,04		N 344

Diferença de média. Teste t.

Nota: Dummy 1 Masculino e 0 Feminino. Características como variáveis contínuas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O número de empresas que o contador é responsável mostra considerável significância estatística, ou seja, a responsabilidade técnica está relacionada com a obediência fiscal. A variável apresenta sinal negativo, indicado que quanto maior o número de empresas (maior a faixa em que o contador esta), menor será a sua a percepção de obediência fiscal. Desta forma, o acréscimo de uma unidade, indicando a mudança da faixa que neste caso varia de 10 em 10 empresas, reduz em 0,52 pontos a obediência fiscal. Referido dado pode indicar que há perda na qualidade e comprometimento na prestação de serviço no que tange a obediência fiscal dos clientes.

No entanto, a regressão realizada como na Tabela 8, não é a mais indicada, dado que não capta especificamente o efeito das variáveis, dado que variáveis coletadas como categóricas são tratadas como contínuas. A utilização impede que sejam observadas as diferenças entre cada categoria. Para analisar o efeito de cada categoria sobre a obediência fiscal e ainda as diferenças entre estas serão utilizadas as variáveis *dummies*, segundo Gujarati (2011) são variáveis binárias que apresentam valor 0 ou 1 e são utilizadas para classificar as categorias.

Ao utilizar variáveis *dummies* nas regressões é necessário um cuidado adicional, Gujarati (2011) ressalta que um dos principais cuidados é não cair na armadilha da variável *dummy*, essa ocorre quando todas as categorias são incluídas na regressão o que ocasiona o problema de colinearidade perfeita, ou seja, relação exata entre as variáveis. Assim, para evitar este problema pelo menos uma das categorias não será adicionada à regressão, esta é denominada categoria de base.

Na Tabela 09, encontram-se as demais regressões estimadas. No Modelo 2, todas as variáveis foram adicionadas à regressão, nota-se um grande número de variáveis não significativas apresentando uma semelhança com os resultados já encontrados. Nenhuma variável associada ao sexo, grau de instrução e renda mostraram resultados estatisticamente significativos, entretanto, diferente do Modelo 1, as *dummy* de idade entre 30 e 40 anos e a categoria mais de 60 anos foram estatisticamente significativas, mas apresentando sinal diferente do esperado.

Devido ao elevado número de variáveis sem significância estatísticas, sugerindo escassa ou nenhuma correlação com a percepção de obediência fiscal, viu-se a necessidade de criar mais um modelo foi regredido, Modelo 3, que será o foco principal desta análise. As variáveis explicativas do Modelo 3 foram escolhidas a partir da análise de média realizada na seção anterior e ainda ao resultado encontrado no Modelo 2. As *dummies* masculino, nível técnico e faixa etária de 50 a 60 anos não foram estatisticamente significativas. As demais variáveis apresentaram significância e ainda o sinal esperado.

TABELA 9: REGRESSÃO LINEAR DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL EM FUNÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS UTILIZANDO *DUMMIES*

Obediência Fiscal	Coeficiente	Erro Padrão	T	P-Valor	95% Intervalo de Confiança	
Masculino	-0,33	0,46	-0,72	0,47	-1,25	0,58
Técnico	7,67	4,87	1,57	0,12	-1,91	17,24
Graduação	7,80	4,83	1,62	0,11	-1,70	17,30
Especialização	7,66	4,79	1,60	0,11	-1,77	17,09
Mestrado	5,96	4,88	1,22	0,22	-3,65	15,58
R\$ 1000 – R\$ 40000	-5,25	3,90	-1,35	0,18	-12,93	2,42
R\$ 5000 – R\$ 10000	-4,23	3,87	-1,09	0,28	-11,85	3,40
R\$ 11000 – R\$ 15000	-2,09	3,97	-0,53	0,60	-9,91	5,73
R\$ 16000 – R\$ 20000	-1,06	4,37	-0,24	0,81	-9,65	7,53
Até 10 empresas	2,33	0,73	3,20	0,00	0,90	3,77
De 11 a 20 empresas	0,84	0,70	1,19	0,23	-0,54	2,21
De 21 a 30 empresas	1,44	0,92	1,57	0,12	-0,36	3,25
De 31 a 40 empresas	0,23	0,90	0,25	0,80	-1,55	2,00
Até 30 anos	2,11	1,58	1,33	0,18	-1,00	5,21
31-40 anos	2,87	1,55	1,86	0,07	-0,17	5,92
41 – 50 anos	2,19	1,56	1,41	0,16	-0,87	5,26
50 – 60 anos	2,94	1,55	1,90	0,06	-0,11	5,98
Constante	22,48	2,83	7,94	0,00	16,90	28,05
ANOVA					R ² 0,0885	n 344

Nota: Variáveis sócio econômicas como Dummies.

Fonte: Elaborado pelo autor.

TABELA 10: REGRESSÃO LINEAR DA PERCEPÇÃO DA OBEDIÊNCIA FISCAL EM FUNÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS UTILIZANDO *DUMMIES* – MODELO 2

Obediência Fiscal	Coeficiente	Erro Padrão	T	P-Valor	95% Intervalo de Confiança	
Masculino	-0,32	0,45	-0,70	0,48	-1,21	0,57
Técnico	-0,10	0,87	-0,12	0,91	-1,82	1,62
R\$ 1000 – R\$ 40000	-0,88	0,49	-1,80	0,07	-1,84	0,08
Até 10 empresas	1,56	0,50	3,12	0,00	0,58	2,54
31-40 anos	0,89	0,46	1,92	0,06	-0,02	1,81
51-60 anos	0,61	0,74	0,82	0,41	-0,85	2,06
Constante	28,62	0,56	51,18	0,00	27,52	29,72
ANOVA					R ² 0,0461	n344

Nota: Variáveis sócio econômicas como Dummies.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A variável de renda neste caso é a categoria de R\$ 1.000,00 até R\$ 4.000,00 que é uma *dummy* que apresenta valor 1 se o indivíduo possui essa faixa de renda e 0 caso contrário. Nota-se a partir da Tabela 10, que existe uma relação inversa entre essa categoria e a percepção de obediência fiscal, desta forma, indivíduos que possuem a faixa de renda de R\$ 1.000,00 a R\$ 4.000,00 possuem uma visão de obediência fiscal menor em 0,88 pontos quando comparado às demais categorias que os demais. Acredita-se que este resultado está atrelado que melhores salário

gera ao contador maior satisfação com o trabalho e maior zelo em conduzir a conduta de seus clientes, assim, este cumpriria especificamente todas as suas obrigações. Hunt e Osborn (2002), afirmam que a satisfação dos indivíduos com o trabalho pode estar associada a diversos fatores tais como salários, relação com os colegas, entre outros. Se os indivíduos estão satisfeitos consequentemente estarão motivados positivamente e realizarão um bom trabalho. Desta forma, podemos concluir que os profissionais com maiores salários estarão mais motivados apresentar resultado mais produtividade e com maior zelo e ainda difundirão uma maior observância fiscal na conduta dos clientes.

No que se refere às empresas, a variável utilizada é a de até 10 empresas, assim a análise foi realizada comparando os contadores que estão se categoria (valor igual a 1) e os demais que são responsáveis por mais empresas (valor igual a 0). Os contadores responsáveis por até 10 empresas apresentam uma correlação positiva com a obediência fiscal. Ou seja, o fato do contador está nesta categoria aumenta em 1,55 pontos a obediência fiscal em relação às demais categorias. Este resultado pode ser associado à sobrecarga de serviço na contabilidade, que no intuito de aumentar a renda passa a prestar serviço a um número maior de empresas, e assim poderá sobrecarregar toda contabilidade em detrimento a qualidade dos serviços.

A idade dos contadores, Tabela 10, é a última característica socioeconômica analisada. A faixa etária de 30 a 40 anos foi estatisticamente significativa e ainda apresenta uma relação positiva com a obediência fiscal. Assim, o fato do contador possuir essa faixa etária aumenta em 0,66 a obediência fiscal em relação às demais categorias.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa objetivou abordar a obediência fiscal através de quatro principais pontos: punição, auditoria, recompensas e anistia fiscal. Investigando se as variáveis em questão afetam de alguma maneira a obediência fiscal dos contribuintes, na percepção dos contadores.

A escolha da população para compor este estudo foi devido à importância e o papel de orientação e responsabilidade técnica pela execução dos deveres tributários que os contadores assumem junto aos contribuintes. Assim, a abordagem do estudo foi feita por meio de profissionais de contabilidade que prestam serviços no âmbito tributário estabelecidos em território nacional.

Mesmo que haja limitação nesta abordagem, salienta-se que se trata de um tema complexo, com escassas pesquisas sobre o assunto, onde se assumiu a importância do contador como sendo corresponsável direto no cumprimento das obrigações fiscais, além de que, o ofício de seu papel profissional abarca conhecer os anseios e fatores que afetam a conduta tributária de seus clientes.

Os resultados encontrados destacam a importância das multas, auditorias e recompensas na obediência fiscal. Mesmo que as demais variáveis também possuam grau de influência positiva no pagamento dos impostos devido, a aplicação de penalidades tem sido a variável de maior incentivo ao aumento do nível de obediência fiscal dos contribuintes.

Em contrapartida, ainda, é visto que os indivíduos são pouco encorajados a cumprir com as suas obrigações regularmente, ou estimulados negativamente, quando existem constantes aberturas de anistia fiscais.

Em relação a regressão realizada, às características socioeconômicas, os achados do estudo apontam que características ligadas ao trabalho, tais como renda e responsabilidade técnica estão associadas um grau maior de percepção de obediência fiscal, a qual pode refletir um maior engajamento técnico e preocupação por parte do profissional contábil em serem corresponsáveis pelas obrigações fiscais de seus clientes.

Portanto, profissionais melhores remunerados e sem sobrecarga de trabalho possuem uma maior preocupação com as questões fiscais, a reduzindo a desobediência de seus clientes. Já em relação as características individuais, apenas a idade apresentou correlação. Conclui-se que indivíduos entre 30 e 40 anos possuem maior obediência fiscal, este resultado pode ser associado a maior experiência dos sujeitos que compõe a faixa etária em questão comparado a indivíduos mais jovens, implicando em uma maior preocupação das consequências de suas ações.

Em relação as demais características abordadas neste estudo, não existem evidências de correlação entre o sexo e o grau de instrução do profissional com a obediência fiscal.

É importante destacar que os índices deste estudo são frágeis levando em consideração que se trata de um dos primeiros estudos a nível nacional, senão o primeiro a associar tais variáveis com a obediência fiscal. Soma-se ao fato, a abordagem no que se referem à relevância da utilização de reforço positivo, recompensas, como meio de incentivo a obediência fiscal e implicação para o combate a evasão tributária. Pois os indivíduos recompensados, conforme percepções dos contadores tenderão a renegar as infrações fiscais.

Assim, sugere-se um aprofundamento e a viabilização de métodos não usuais que possibilitem incentivos positivos aos indivíduos, de forma a elevar a obediência fiscal. E para tanto, antes é preciso compreender as razões que levam o indivíduo a não agirem somente dentro da perspectiva do paradigma do crime, onde todos os contribuintes são percebidos como um criminoso em potencial.

Dito isso, o sistema de recompensas é um mecanismo que precisa ser mais profundamente estudado em âmbito nacional, tendo em vista a pouca discussão em meios acadêmicos sobre outros fatores que influenciam na obediência fiscal, além dos punitivos. Pois, embora constitua uma necessidade real para a educação fiscal dos contribuintes como aspecto estimulante ao cumprimento das obrigações fiscais, as políticas públicas de combate à sonegação tem se limitado em prisma aos métodos coercitivos, e até então, insuficientes.

Dessa forma, há a necessidade de que além de fortalecer a repreensão, se inaugure outros meios que conduza os contribuintes a pagarem seus impostos voluntariamente. Paralelamente, o desenvolvimento deste estudo acompanhou pesquisas internacionais e raras pesquisas nacionais que explorem os aspectos tributários intrínsecos ao caso do Brasil no que tange obediência fiscal.

Para melhor visualização dos resultados segue abaixo um esquema dos principais achados deste estudo, sob a percepção dos contadores do Brasil:

Auditoria	A variável Auditoria, junto à aplicação de penalidade influencia diretamente no grau de obediência fiscal, na opinião dos contadores.
Penalidades	A variável penalidade, como multas, apresenta o maior indicador médio no incentivo à obediência fiscal. Mesmo que alguns autores apontem a auditoria como fator com maior determinação, no caso específico do Brasil, as multas foram percebidas como variável de maior influencia. Dado fato pode estar associado à estrutura tributária do país. Vista que, as penalidades, como as multas podem ser aplicadas instantaneamente quando há algum descumprimento na obrigação fiscal, sem a efetiva necessidade de intervenção humana.
Recompensa	A presença de algum meio de recompensa é encarada como uma incitação à obediência fiscal na intuição dos contadores. Onde Impactará nas decisões tributárias dos contribuintes, reforçando um comportamento positivo. Embora que, por ser uma pauta recente, o conceito de recompensa pragmaticamente ainda não esteja totalmente definido.
Anistia Fiscal	A presença de Anistias Fiscais é percebida como um fator que afeta negativamente a obediência fiscal na visão dos contadores. Uma vez que, podem despertar nos contribuintes a sensação de descaso com os contribuintes regulares, além de reforçar um comportamento negativo em longo prazo por apresentar vantagens ao contribuinte infrator.
Faixa Etária	Os contadores de 30 e 40 anos percebem maior obediência fiscal. Este resultado pode estar associado a maior experiência dos indivíduos que compõem esta faixa etária em questão e amadurecimento profissional quando comparado a indivíduos mais jovens, implicando em uma maior preocupação das consequências de suas ações e responsabilidade assumida.
	Os profissionais contábeis com idade superior a 60 anos tende a possuir menor grau de percepção de obediência fiscal quando comparado a demais faixa etária. A menor percepção obediência fiscal nos contribuintes estudados, por idosos pode está relacionada a um maior descuido na realização das declarações, desatualização, e conseqüentemente menor importância em ser corresponsáveis por elas.
Responsabilidade Técnica	Já em relação às empresas, quanto maior o número de empresas de responsabilidade do contador, menor será percebida a obediência fiscal. Este resultado pode ser associado a sobrecarga de trabalho em detrimento do quesito qualidade acerca dos serviços prestados.
Renda	Acredita-se que este resultado está atrelado que melhores salário gera ao contador maior satisfação com o trabalho e maior zelo em conduzir a conduta de seus clientes, além de possibilitar aquisição de novos recursos, assim, este cumpriria especificamente todas as suas obrigações.

Quadro 3: Esquema dos principais achados do estudo.

Fonte: Elaborado pelo autor.

REFERÊNCIAS

AAKER, David A.; KUMAR, V.; LEONE, Robert P.; DAY, George S. **Marketing research**. 7 ed. New York: John Wiley & Sons, 2001.

ALLINGHAM, Michel G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972.

ALM, James. A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. **The Accounting Review**, v. 66, n. 3, p. 577-593, 1991.

_____.; KIRCHLER, Erich.; MUEHLBACHER, Stephan.; GANGL, Katharina.; HOFFMANN, Eva.; KOGLER, Christoph.; POLLAI, Maria. **Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour**. CESifo Forum 2/2012

_____.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? **Journal of Public Economics**, v. 48, n. 1, p. 21-38, 1992.

_____.; TOGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. **Journal of Business Ethics**, v. 101, p. 635-651, 2011.

_____.; SANCHEZ, Isabel.; JUAN, Ana. Economic and noneconomic factors in tax compliance. **Kyklos**, v. 48, p. 3-18, 1995.

BAUM, Willian Mattos. **Compreender o behaviorismo: comportamento, cultura e evolução**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

BECKER, Gary. Crime and punishment: an economic approach. **Journal of Political Economy**, v. 76, p. 169-217, 1968.

BOBEK, Donna Donna.; HATFIELD, Ricardo Carlos. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. **Behavior Research in Accounting**, v. 15, p. 13-38, 2003.

CARVALHO, Géssica Rodrigues.; SILVA, Daiana Rodrigues.; ALMEIDA, Fernanda Matos de Moura Almeida.; MOURA, Rafael de Matos.; PINTO JÚNIOR, Dário Moreira. Sistemas de recompensa e suas influências na motivação dos funcionários: estudo em uma cooperativa capixaba. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Tema: Gestão, Inovação e Tecnologia para a sustentabilidade. IX SEGeT 2012.

CHOO, Lawrence CY.; FONSECA, Miguel A.; MYLES, Gareth D. Evidence from a real effort tax compliance experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 124, n. 1, p. 102-114, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2013.

COOPER, Donald.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2002.

DUARTE, Roberto Dias. **Big brother fiscal na era do conhecimento**: como a certificação digital, SPED NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. Belo Horizonte: Ideas work, 2008.

ELFFERS, Henk. Income Tax Evasion: Theory and Measurement. **Erasmus Centre for Sociolegal Tax Research**. Deventer: Kluwer, 1991.

_____. But Taxpayers Do Cooperate! In: VUGHT, M. Van et al. (Ed.). Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, **States and Organization**. London: Routledge, 2000.

FELD, Lars P. FREY, Bruno S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. **Law & Policy**, v. 29, n. 1, p. 102-120, 2007.

FREITAS, Adriano Brito R. **Fatores condicionantes da evasão tributária**: uma revisão da análise da contribuição para o financiamento da previdência social. 80f. Dissertação (Mestre em Administração) - Universidade Federal de Brasília – UNB, Brasília, 2007.

FREY, Bruno; JEGEN, Reto. Motivation Crowding Theory: a Survey of Empirical Evidence. **Journal of Economic Surveys**, p. 589-611, 2001.

GRAETZ, M.; WILDE, L. L. The Economic of Tax Compliance: Facts and Fantasy. **National Tax Journal**, 38, p. 355-363, 1985.

GUJARATI, Damodar.; PORTER, Dawn. **Econometria Básica-5**. AMGH Editora, 2011.

HUNT, James.; OSBORN, Richard. **Fundamentos do comportamento organizacional**. São Paulo: Bookman 2002.

FREY, Bruno.; JEGEN, Reto. Motivation Crowding Theory: a Survey of Empirical Evidence. **Journal of Economic Surveys**, p. 589-611, 2001.

KASTLUNGER, Barbara.; MÜEHLBACHER, Erick.; KIRCHLER, Erich.; MITTONE, Luigi. What goes around comes around? Experimental evidence of the effect of rewards on tax compliance. **Public Finance Review**, v. 39, n.1, p. 150-167, 2011.

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

_____.; KOGLER, Caos.; MÜEHLBACHER, Erick. Cooperative tax compliance: from deterrence to deference. **Current Directions in Psychological Science**, v. 23, n. 2, p. 87-92, 2014.

LEVINER, Sagit. An overview: a new era of tax enforcement **Responsive Regulation**. v. 2, p. 360-380, 2008.

LOE, Terry W.; FERRELL, Linda; MANSFIELD, Phylis. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. **Journal of Business Ethics**, v. 25, p. 185-204, 2000.

LORDÊLO, Marcio.; FIGUEIREDO, Ana Cristina. A Atuação responsável do contador frente à restauração da confiança, da transparência e da ética para fortalecer a fé pública. 26ª CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE. **Anais...** Salvador, BA. CIC, 2005.

MAYER, Paulo Cesar Moras.; GONGORA, Maura Alves Nunes. Duas formulações comportamentais de punição: definição, explicação e algumas implicações. **Acta comport**, v. 19, n. 4, pp. 47-63.

MARTON, Rios. Reflexões sobre a sonegação tributária. **Perspectivas contemporâneas para o direito**. Brasília: Editora Universa, 2003.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. **Cad. Fin. Públ.**, Brasília, n. 14, p. 327-342, 2014

MURPHY, Kevin. Enforcing tax compliance: to punish or persuade? **Economic Analysis and Policy**, v. 38, n.1, 2008.

POSNER, Eric Amom. Law and social norms: the case of tax compliance. **Virginia Law Review**, v. 86, p. 1781-1819, 2000.

PEREIRA, Júlio Cesar Ricardo. **Análise de dados qualitativos**: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais. São Paulo: Edusp, 1999.

SIQUEIRA, Marcelo L.; RAMOS, Francisco S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Econ. Aplic.**, v. 10, n. 3, p. 399-424, 2006

SILVA, Fábio Pereira. **Observância tributária**: integrando os paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. 185 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Universidade São Paulo - USP, São Paulo, 2015.

SKINNER, Burrhus Frederic. **Ciência e comportamento humano**. São Paulo: Martins Fontes, 1953 (Obra original publicada em 1953), 2003.

_____. **Sobre o behaviorismo** (10a ed.) (M. P. Villalobos, trad.) São Paulo: Cultrix (Obra original publicada em 1974), 2006.

_____. **Ciência e comportamento humano**. 4 ed., São Paulo: Martins Fontes, 1978.

SLEMROD, Joel. An empirical test for tax evasion. **The Review of Economics and**

Statistics, v. 67, n. 2, p. 232-23, 1985.

TORGLER, Benno. **Beyond punishment**: a tax compliance experiment with taxpayers in Costa Rica. **Revista de Analisis Economico**, v. 18, n. 1, p. 27-56, 2003.

_____. What do we know about Tax Fraud? An overview of Recent Developments. **Social Research.**, v. 75, n. 4, p. 1.239-1.270, Winter 2008.

ZILIO, D. **A natureza comportamental da mente**: behaviorismo radical e filosofia da mente. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2010.

ZOLDAN JUNIOR, W.A.; BERTOL, I.; PEGORARO, R.; FABIAN, E.L.; ZAVASCHI, E. & VIDAL VÁZQUEZ, E. Rugosidade superficial do solo formada por escarificação e afetada pela erosividade da chuva. **R. Bras. Ci. Solo**, v. 32, p. 353-362, 2013.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA ACADÊMICA

QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CONTADORES

1. Idade:

- ☐ 20 a 30 anos
- ☐ 31 a 40 anos
- ☐ 41 a 50 anos
- ☐ 51 a 60 anos
- ☐ Acima de 60 anos

2. Gênero:

- ☐ Masculino
- ☐ Feminino

3. Grau de Instrução:

- (1) Técnico
- (2) Graduado
- (3) Pós Graduado
- (4) Mestrado
- (5) Doutorado

4. Renda:

- (1) 01 até 04 Mil reais
- (2) acima de 04 até 10 Mil reais
- (3) acima de 10 até 15 Mil reais
- (4) acima de 15 até 20 Mil reais
- (5) Acima de 20 Mil reais

5. Responsabilidade técnica por:

- (1) Até 10 empresas
- (2) 11 a 20 empresas
- (3) 21 a 30 empresas
- (4) 31 a 40 empresas
- (5) Acima de 40 empresas

PERCEPÇÃO DOS CONTADORES

Assinale apenas uma assertiva para as questões abaixo:

1. O investimento em tecnologia pelo Fisco influência no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

2. O cruzamento de informações realizado pelo Fisco influencia no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

3. A divulgação dos números de autuações realizadas pelo Fisco influencia no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

4. A aplicação de multas e juros por mora no envio de declaração em atraso influencia no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

5. A aplicação de multas e juros por mora no valor do imposto recolhido em atraso influencia no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

6. A aplicação de Multas e penalidade no valor de imposto declarado de forma incorreta influencia no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

7. A concessão de maior prazo para pagamento de impostos para contribuintes regulares influenciará no comportamento dos

contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

8. Cerimônia e homenagens públicas para os contribuintes em situação regular influenciarão no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

9. Benefício de qualquer espécie concedido pelo Fisco a contribuintes em situação regular influenciará no comportamento dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

10. Os contribuintes são influenciados pelas chances de novos REFIS no pagamento de impostos.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

11. A adesão ao REFIS é uma decisão estratégica do contribuinte motivada por outros fatores, além das dificuldades de pagamento tributário.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca

12. Os Programas de Regularização Tributária (PRT), como REFIS estimulam a inadimplência dos contribuintes.

- ☐ Sempre
- ☐ Quase Sempre
- ☐ Algumas Vezes
- ☐ Raramente
- ☐ Nunca