

FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

JESSÉ LAGO DOS SANTOS

**O IMPACTO DAS AUTUAÇÕES FISCAIS NO COMPORTAMENTO DO
CONTRIBUINTE DO ICMS NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**VITÓRIA
2019**

JESSÉ LAGO DOS SANTOS

**O IMPACTO DAS AUTUAÇÕES FISCAIS NO COMPORTAMENTO DO
CONTRIBUINTE DO ICMS NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fucepe Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Rogério Dias Correia

**VITÓRIA
2019**

A minha família e amigos que sempre me incentivaram
a crescer e ser uma pessoa melhor.

JESSÉ LAGO DOS SANTOS

**O IMPACTO DAS AUTUAÇÕES FISCAIS NO COMPORTAMENTO DO
CONTRIBUINTE DO ICMS NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO**

Dissertação (Tese) apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em 10 de julho de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: ROGÉRIO DIAS CORREIA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: DANILO SOARES MONTE-MOR
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: FABIO YOSHIO SUGURI MOTOKI
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de evidenciar os impactos que as autuações fiscais provocam nos contribuintes do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado do Espírito Santo. Para tanto, foram utilizadas análises estatísticas de regressão em painel. A amostra foi composta pelas empresas do segmento varejista, no período de 2011 a 2016, obtida com a Secretária de Estado da Fazenda - SEFAZ. Os resultados encontrados sinalizam relação da autuação fiscal com a mudança de comportamento dos contribuintes. Após o terceiro trimestre da autuação fiscal os contribuintes passaram a recolher mais impostos, independente da natureza da autuação fiscal, quer seja por descumprimento de obrigação acessória ou principal.

Palavras-chave: Arrecadação; Comportamento; Autuação Fiscal; ICMS.

ABSTRACT

The present study has the objective of evidencing the impacts that the tax assessments cause on taxpayers of the Tax on Operations Related to the Circulation of Goods and on Provision of Interstate, Intermunicipal and Communication Services (ICMS) in the State of Espírito Santo. Statistical analysis of panel regression was used. The sample was composed by the companies from the retail segment, from 2011 to 2016, obtained from the Secretary of State for Finance - SEFAZ. The results show a relationship between the tax assessment and the taxpayer behavior change. After the third quarter of the tax assessment, taxpayers started to collect more taxes, regardless of the nature of the tax assessment, whether due to non-compliance with an ancillary or principal obligation.

Key-words: Collection; Behavior; Tax assessment; ICMS.

SUMÁRIO

Capítulo 1	8
1 INTRODUÇÃO	8
Capítulo 2	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 OBEDIÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
2.2 AUDITORIA FISCAL E IMPACTO DA AUTUAÇÃO	14
Capítulo 3	18
3 METODOLOGIA	18
Capítulo 4	22
4 RESULTADOS	22
4.1 RESULTADOS DA ESTATÍSTICA DESCRITIVA	22
4.2 RESULTADOS DO MODELO DE REGRESSÃO	23
Capítulo 5	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS	29

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a evidenciar os impactos que as autuações fiscais provocam nos contribuintes do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado do Espírito Santo.

Muitas pesquisas investigam a questão da autuação fiscal e seu efeito positivo como indutor de aumento do recolhimento dos tributos (HOOPES *et al.*, 2012; FILIPPIN *et al.*, 2013; DALFIOR JUNIOR, 2015). Por outro lado, há pesquisas que evidenciam o efeito negativo da autuação fiscal (ANDREONI *et al.*, 1998; GANGL *et al.*, 2014). Observam-se também trabalhos que afirmam que o efeito sobre o aumento do recolhimento, inicialmente positivo, se perde com o passar do tempo (NIU, 2011; DEBACKER *et al.*, 2018), bem como, os efeitos colaterais do excesso de auditoria sobre a conformidade das empresas (MENDOZA *et al.*, 2017).

No campo teórico, o presente trabalho justifica-se por examinar um assunto que permeia o mundo acadêmico há muitos anos (ALLINGHAM; SANDMO, 1972), apresentando ainda nos dias atuais, conclusões divergentes, conforme trabalhos de Andreoni *et al.* (1998), Niu (2011), Gangl *et al.* (2014). Além disso, estudos que abordam os impactos das autuações no comportamento dos contribuintes são escassos em função da dificuldade de obtenção de dados reais (POHLMANN *et al.*, 2006).

Para tanto, será utilizada regressão em painel com efeito fixo para análise dos dados dos contribuintes do segmento varejista, obtidos com a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Espírito Santo – SEFAZ-ES, do período de 2011 a 2016.

Utilizará ainda as informações de recolhimento do imposto, faturamento, autuações fiscais, dentre outras.

Os resultados encontrados, conforme será visto adiante, sinalizam relação da autuação fiscal com a mudança de comportamento dos contribuintes, visto que após o terceiro trimestre da autuação os contribuintes passaram a recolher mais impostos.

Considerando o momento de crise econômica vivenciado no Brasil, (DEDECÇA et al., 2014; BARBOSA FILHO, 2017) e o aumento das demandas sociais, nota-se, os esforços das Administrações Tributárias no sentido de aumentar a arrecadação dos tributos. Conforme é observado pelo recorde de autuações fiscais realizadas pela Receita Federal em 2017 (RECEITA FEDERAL, 2018).

Neste contexto, tal estudo pode ser importante na medida em que possibilite aos empresários, operadores da contabilidade, administração e direito conhecerem os efeitos da fiscalização. Tanto para considerarem os custos da conformidade fiscal e a realização de planejamento tributário pelo lado das empresas, como também subsidiar a elaboração de políticas de Administração Tributária e Desenvolvimento Econômico pelo lado dos estados.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 OBEDIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diversos estudos abordam a questão da obediência tributária e da evasão fiscal, tendo em Allingham e Sandmo (1972) os precursores das pesquisas que procuram entender as causas e motivações da desconformidade fiscal. Eles afirmam que a decisão de declarar rendimentos é uma decisão fundada em incerteza, uma vez que eventual omissão não motiva punição automática. De um lado, o governo fixa a alíquota do imposto e a penalidade, e, do outro, o contribuinte conhece a base real da sua renda, podendo ou não a declarar totalmente, em função da sua aversão ao risco e da probabilidade de detecção (CAGALA *et al.*, 2014).

Após 20 anos, Fischer *et al.* (1992) afirmaram que o modelo de Allingham e Sandmo (1972) era incompleto, pois se os contribuintes buscavam maximizar suas rendas ponderando os benefícios incertos, outros fatores além da probabilidade de detecção, alíquota e penalidade direcionariam os comportamentos destes.

Deste trabalho surge o modelo expandido, com a inclusão de variáveis não econômicas classificadas em: estruturais, demográficas, de atitudes e de oportunidade de desobediência. Assim, esse modelo apresenta variáveis econômicas, sociológicas e psicológicas (FISCHER *et al.*, 1992). Por fim, os autores afirmam que a possibilidade de detecção é elemento chave em diversos modelos de pesquisas.

Dito isto, para comprovar a aplicabilidade desta variável, foi observado que a baixa probabilidade de detecção – menor que 0,5% - de uma empresa brasileira ser auditada pela Receita Federal pode ser um estímulo à evasão (LAMAS, 2016).

A questão da obediência tributária começou a ser estudada e sistematizada na década de 70 do século passado, conforme acima. Contudo, antes disso, o direito e a sociologia já haviam se dedicado ao estudo da obediência às regras morais e legais que regem a vida em sociedade.

Do ponto de vista do direito, a obediência às leis deriva da existência de penas ou sanções, que são mecanismos de proteção ao cumprimento destas. As quais existem para que o Estado garanta segurança e ordem à sociedade, tutelando a coexistência dos interesses individualizados (BECCARIA, 1978).

No direito, a conformidade espontânea às leis busca inibir condutas delituosas. Tem como destinatário toda a coletividade, que deixa de cometer atos ilícitos por receio da aplicação das sanções penais (PRADO, 2017). Ou seja, esta teoria não tem condão de fazer justiça, mas sim inibir que crimes sejam praticados (BITENCOURT, 2016). Por outro lado, a prevenção especial, tem como objeto de estudo e destinatário a pessoa do delinquente, para que este indivíduo não volte a praticar atos contrários ao ordenamento jurídico-penal (BITENCOURT, 2016).

O bem jurídico que o direito tributário busca resguardar é um bem coletivo ou supraindividual, isto porque os impostos são a fonte de recursos indispensáveis para a prestação dos serviços públicos (DIB; GUARAGNI, 2012). Dessa forma, o ramo do direito, denominado de direito tributário penal dedica-se ao estudo das sanções não penais, enquanto o direito penal tributário cuida dos crimes propriamente dito (AMARO, 2016). As sanções administrativas e as sanções penais têm a mesma finalidade, inibir infrações, evidenciando o seu caráter de prevenção geral, e moldando o comportamento da coletividade (AMARO, 2016).

Os indivíduos deparam-se diariamente com o dilema de cumprirem ou não os deveres legais e com a possibilidade de sofrerem as sanções cabíveis pelo não

cumprimento. Tratando-se de tributos, o ilícito pode decorrer da ausência de pagamento (mora) ou do descumprimento de deveres formais (CARVALHO, 2016).

Portanto, a infração tributária é uma ação ou omissão decorrente do descumprimento dos deveres estabelecidos no ordenamento fiscal e as penas pecuniárias são normalmente fixadas em função do débito fiscal (CARVALHO, 2016). A palavra multa decorre do latim *mulcta*, que significa reproduzir, multiplicar, isto porque a sua fixação era determinada em função do dano ocasionado pelo delito (PRADO, 2017).

Assim como no direito penal, as sanções tributárias operam efeito psicológico, objetivando-se evitar que as infrações venham a ser praticadas. (CARVALHO, 2016). As sanções fiscais têm a finalidade de promover que a conduta seja conforme a lei e, por tal razão, oneraram o patrimônio do infrator. São um indutor de obediência e diferenciam-se das penas pecuniárias do direito penal pelo fato dessas possuírem o caráter indenizatório (PRADO, 2017).

Contudo, estudo realizado na Áustria por Gangl *et al.* (2014) demonstra que o excesso de auditoria e punição pode ser prejudicial e reduzir o cumprimento voluntário das obrigações tributárias em empresas recém-criadas. Isto ocorre por mitigar a motivação intrínseca (KIRCHLER *et al.*, 2008) e transformar a figura da sanção em apenas um custo ordinário da empresa, tamanha a sua frequência. Sendo assim, deixaria de ser um instrumento indutor de obediência.

Na mesma linha, apurou-se que o excesso de fiscalização provoca um efeito colateral inesperado (MENDOZA *et al.*, 2017). Isto porque a obediência tributária, inicialmente ascendente, em um ambiente de crescente fiscalização estatal, após certo patamar, apresentou resultado negativo em relação ao incremento fiscalizatório inicial.

Além disso, outros estudos sinalizaram que a obediência tributária também estaria relacionada à representatividade social e à qualidade dos serviços públicos ofertados. Isso indica que nas sociedades onde a percepção de representatividade é significativa e os serviços públicos são considerados compatíveis com os tributos pagos, a conformidade fiscal aferida é elevada (TORGLER, 2005; CUMMINGS *et al.*, 2009; DAUDE *et al.*, 2010).

Nesse raciocínio, nas sociedades onde os indivíduos pagam por serviços que deveriam ser prestados pelo Estado e não são, restou evidenciada baixa conformidade fiscal, por caracterizar quebra de contrato social (ALI *et al.*, 2014). Esse trabalho foi realizado na África do Sul, Quênia, Tanzânia e Uganda e evidenciou a relação positiva da educação e do conhecimento sobre os tributos com a conformidade fiscal.

Por falar em educação, pesquisa evidenciou que a crença que um aluno possuía sobre o nível de cola dos demais colegas era um fator determinante sobre o seu próprio comportamento futuro (MCCABE *et al.*, 2002).

Já estudos envolvendo economia e psicologia também evidenciaram que a percepção errônea do elevado nível de sonegação numa sociedade favorecia o aumento da sonegação. Pois o indivíduo que acreditava na sonegação generalizada, em pouco tempo, cedia ao suposto comportamento majoritário (WENZEL, 2005). Isto ocorre porque os indivíduos buscam adequação social dos seus comportamentos em relação aos grupos que fazem parte (MCGONIGAL, 2011).

2.2 AUDITORIA FISCAL E IMPACTO DA AUTUAÇÃO

A auditoria fiscal é um dos processos desempenhados pela Administração Tributária e consiste em verificar o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes. Busca-se constatar se as declarações, recolhimentos e operações condizem com a realidade (ALINK *et al.*, 2011).

Um programa de auditoria deve ter como meta, além da detecção de descumprimento pontual, a promoção do cumprimento voluntário, prevenção de infrações, apontamento de deficiência no sistema tributário e orientação (ALINK *et al.*, 2011).

Durante os trabalhos de auditoria fiscal, uma vez constatado descumprimento das normas tributárias em procedimento de auditoria, surge a obrigação do Estado de impor sanções tributárias. Pode também incorrer na necessidade legal de se apurar crimes contra a ordem tributária (MARTINS, 1998; SANTI, 1999; MARINS, 2002), apesar de nem sempre ser investigado. O que resulta em perda de um importante instrumento indutor de conduta (KERN, 2002).

Uma vez autuadas, é oportunizado o direito de defesa administrativa às empresas. Se procedente a ação fiscal, os valores são considerados créditos do estado. Contudo, pesquisa constatou que uma pequena parte das autuações são pagas e sua maior parcela segue o caminho da cobrança judicial, o que reduz a percepção de risco dos contribuintes (DIAS FILHO, 2003, FILIPPIN *et al.*, 2013).

Antes de adentrar no mérito do impacto da auditoria, convém destacar que a avaliação de impacto é uma abordagem que respalda programas ou ações fundamentadas em evidências, com foco voltado para a causalidade (GETLER, 2018).

Em 2017, conforme dados obtidos com a SEFAZ-ES, foram autuados 2.185 contribuintes, com o lançamento de R\$ 3,2 bilhões decorrentes de descumprimento às normas de regência do ICMS, que é principal fonte de receita própria do Estado (CONFAZ).

Em estudo realizado no estado do Espírito Santo com empresas autuadas do Simples Nacional, restou demonstrado o aumento de 11,68% nos recolhimentos destas empresas, nos três trimestres seguintes à autuação, mitigando a assimetria da informação entre fisco e contribuinte (DALFIOR JUNIOR, 2015).

Este estudo utilizou algumas variáveis enumeradas por Fischer *et al.* (1992), tais como localização geográfica, capital social, atividade da empresa, forma jurídica, tempo de abertura, quantidade de sócios e autuação fiscal como variáveis independentes, deixando a arrecadação como a variável dependente.

Os achados da pesquisa do Dalfior Junior (2015) corroboram com a literatura existente de Allingham e Sandmo (1972), Niu (2011) e ratificam os resultados de Hoopes *et al.* (2012) que demonstram que a fiscalização é capaz de restringir a evasão fiscal, desde que seja mais rigorosa.

Niu (2011), apesar de ter apurado incremento no recolhimento dos tributos por empresas após serem fiscalizadas, contribui com a literatura ao destacar que tais acréscimos não persistem ao longo do tempo. Esse trabalho foi realizado na região de Nova Iorque e revelou que após três anos da fiscalização, o recolhimento retorna aos níveis pré-auditoria.

Na mesma linha, Debacker *et al.* (2018) concluíram que os efeitos da auditoria fiscal são temporários em firmas menos estruturadas, quando se observa grande assimetria de informação entre fisco e contribuinte. Ao passo que Gangl *et al.* (2014)

apontam que empresas recém-criadas são impactadas negativamente por uma intensa fiscalização, de forma a reduzir a sua conformidade voluntária.

Filippin *et al.* (2013) evidenciam que os mecanismos estatais de exigência dos tributos, quando eficazes, transbordam seu efeito além da figura do autuado, aumentando a obediência tributária coletiva, por meio de um efeito adicional e indireto.

No presente estudo, com vistas a testar o impacto da autuação fiscal nas empresas do segmento varejista no estado do Espírito Santo, optou-se por seguir a linha corroborada pelos achados de Niu (2011), Hoopes *et al.* (2012) e Dalfior Junior (2015), que demonstraram a relação positiva entre autuação e arrecadação. A definição da teoria ocorreu em contraponto a existência de trabalhos controversos sobre a relação da autuação fiscal e o comportamento dos contribuintes.

Dito isto, temos a seguinte hipótese de pesquisa:

- H1 – Há aumento no recolhimento do ICMS por parte dos contribuintes autuados, após o procedimento de fiscalização.

Nesse sentido, tal pesquisa irá testar se há aumento de arrecadação do ICMS por parte das empresas autuadas, sendo esperado efeito positivo da autuação sobre a arrecadação do imposto, mediante mudança de comportamento dos contribuintes.

E por que o ICMS? Este imposto incide essencialmente sobre a circulação de bens e mercadorias, nos termos do art. 155, da Constituição Federal. No Espírito Santo são 73.617 contribuintes ativos, entre empresas do regime ordinário de apuração e do Simples Nacional, número atualizado em 31/12/2018. A escolha do ICMS para o presente estudo decorre da sua importância arrecadatária para os Estados (CONFAZ), sendo a principal fonte de recursos próprios. Destaca-se, ainda,

a sua relevância para os municípios, aos quais são destinados 25% do imposto arrecadado pelos estados (CARRAZZA, 2009).

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Com o intuito de verificar o impacto das autuações fiscais no comportamento dos contribuintes do regime ordinário de apuração do ICMS no estado do Espírito Santo, foram obtidos dados com a SEFAZ-ES do período de janeiro de 2011 a dezembro de 2016.

O recorte de dados inclui as empresas inscritas no estado, pertencentes ao segmento varejista e ativas no período. Entende-se por empresa ativa, para fins dessa pesquisa, aquela que atenda a uma das condições: apresente declarações de faturamento ou realize recolhimentos de ICMS, em um intervalo de três meses. Tal premissa, exclui da amostra empresas ativas no cadastro, mas sem nenhuma movimentação econômica registrada na base de dados. Após este procedimento, as empresas foram agregadas por raiz de CNPJ, com intuito de pesquisar a totalidade do grupo econômico formalmente constituído.

A análise dos dados foi realizada por meio do *software STATA*, obtendo-se os dados para elaboração das tabelas de estatística descritiva e de regressão em painel. Dito isto, o modelo de regressão será o de dados em painéis com efeito fixo de tempo e regional, conforme modelo a seguir:

$$Arrec_{it} = \beta_0 + \beta_1 Aut_{it-3} + \beta_2 Fat_{it} + Reg_{it} * \tau_\tau + \tau_\tau + \iota_i + \epsilon$$

No modelo, a arrecadação, $Arrec_{it}$ representa a variável dependente da empresa no tempo t , e os coeficientes de β_1 e β_2 representam os parâmetros que serão determinados sobre a arrecadação das empresas. A variável independente

autuação Aut_{it-3} , representa que a empresa foi autuada 3 meses antes. De acordo com H1, espera-se que o coeficiente de β_1 seja positivo.

O modelo de regressão a ser testado tem como principal variável a autuação, justificada pela literatura (ALLINGHAM; SANDMO 1972; ALM et al., 1992), pois mostrou influenciar o comportamento dos contribuintes.

Quanto às autuações, foram relacionadas todas as emitidas no período, excluindo-se as canceladas. Em relação ao objeto da autuação, pode-se dividir em duas naturezas de obrigações: as autuações por descumprimento de obrigações principais e as acessórias. A primeira decorre da falta do imposto e a segunda do descumprimento de obrigações formais, como as omissões de declarações e registros.

Diante das diferentes motivações de uma autuação, serão rodadas duas regressões, de um lado agrupadas todas as empresas autuadas apenas por ausência de pagamento do imposto – ICMS. E do outro, uma análise geral de todas as empresas autuadas, seja por ausência do imposto ou descumprimento de uma obrigação acessória. Tal levantamento visa aferir os impactos no comportamento dos contribuintes.

Variável	Descrição
Arrec	Variável dependente, que representa o recolhimento mensal total por raiz do CNPJ de empresa ou grupo autuado no mês t.
Aut	Variável independente <i>dummy</i> que indica se a raiz do CNPJ foi autuada no mês t. Atribuindo-se 1 (um) para aquelas que foram autuadas no período e 0(zero) para aquelas que não sofreram autuação.
Reg	Variável independente <i>dummy</i> , que assume 1 (um) para empresa situada na região metropolitana e 0 (zero) para aquelas situadas fora da região metropolitana de Vitória.
Fat	Variável independente, que representa o faturamento total por raiz de CNPJ no mês t.
ι	Efeito fixo
E	Erro
t	Tempo, expresso em mês.

Quadro 1: Variáveis da pesquisa

Fonte: Elaborada pelo Autor

Os dados foram extraídos de bases específicas da SEFAZ-ES, responsáveis pelas informações de cadastro geral, arrecadação, faturamento e autuações. Do cadastro foram retiradas informações qualitativas e quantitativas das firmas, tais como: data de início de atividade, quantidade de sócios, ramo de atividade, capital social, município e regime de pagamento.

Por sua vez, da base da arrecadação foram obtidos os respectivos recolhimentos do ICMS das empresas da amostra. Os valores considerados foram apenas os decorrentes das operações ordinárias, sendo excluídos do levantamento quaisquer recolhimentos decorrentes de taxas e IPVA. Ou até mesmo eventuais recolhimentos de multas ou impostos decorrentes de autuações fiscais.

Da base do faturamento foram retiradas as informações mensais declaradas pelas empresas como sendo seus respectivos faturamentos. Quanto às autuações fiscais, as informações foram retiradas do Sistema de Emissão e Controle de Auditoria Fiscal – SECAF, também da SEFAZ.

O grupo de tratamento apresenta empresas varejistas autuadas de janeiro de 2011 até dezembro de 2015, contudo utilizou-se as informações de faturamento e arrecadação deste grupo até o máximo de 12 meses após a última autuação, ou seja, dezembro de 2016. Já o grupo de controle é formado por todas as empresas varejistas não autuadas, do período de janeiro de 2011 até dezembro de 2016.

O grupo de tratamento perfaz um total de 1.994 empresas, contra as quais foram lavrados 5.160 autos de infração. O valor total alcançou R\$ 753.055.251,84, entre impostos devidos e multas decorrentes de infrações à legislação tributária, montante atualizado em 01/01/2019. Todos os dados foram inominados para preservar o sigilo fiscal dos contribuintes, sendo mantidos os valores históricos de faturamento e arrecadação.

O segmento varejista foi escolhido em função de possuir elevado número de contribuintes 6.917, cerca de 31% dos contribuintes ordinários do Estado do Espírito Santo em 31/12/2018. Bem como, ser composto por empresas de diversos segmentos econômicos. Tais como o comércio varejista de vestuário e acessórios, seguido pelo varejo de produtos alimentícios – supermercados, produtos farmacêuticos, restaurantes, lanchonetes, móveis e materiais de construção, dentre outros. Objetivando-se alcançar evidências do comportamento médio dos contribuintes.

A escolha do marco inicial, janeiro de 2011, coincide com o segundo ano após alteração no modelo de fiscalização promovida pela Secretaria da Fazenda. Caracterizada pelo encerramento dos postos de fiscalização em estradas e o direcionamento de recursos humanos e tecnológicos para fiscalização de estabelecimentos.

Esta alteração foi responsável por uma redução no quantitativo das pequenas autuações decorrentes de infrações detectadas nos antigos postos de fiscalização. Seguida pelo aumento investigativo sobre os estabelecimentos comerciais. Nesse sentido, ocorreu uma migração significativa das fiscalizações aleatórias para as direcionadas. Isso traz maior confiabilidade aos resultados da pesquisa, tendo em vista a predominância de uma política de fiscalização. O que segundo Mendoza *et al.* (2017) traduz-se em melhores resultados das pesquisas.

Convém destacar que, apesar da predominância de uma política de fiscalização, os dados do período estudado não excluem totalmente as fiscalizações aleatórias, sendo uma limitação ao presente trabalho.

Capítulo 4

4 RESULTADOS

4.1 RESULTADOS DA ESTATÍSTICA DESCRITIVA

No presente trabalho foram coletadas 313.972 observações de 13.790 empresas. Na Tabela 1, observa-se a estatística descritiva das observações coletadas.

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Variável	Média	Desvio	Mínimo	Máximo
Fat. Total (R\$)	1.022.544,00	6.507.870,00	0	873.000.000,00
Arrec. Total (R\$)	17.790,70	166.195,20	0	14.500.000,00

Fonte: Dados da pesquisa elaborados pelo autor.

O resultado da estatística descritiva acima demonstra grande heterogeneidade das empresas, diante da elevada variabilidade das medidas. Sendo esta a razão da conversão destas variáveis em logaritmo, como será visto adiante.

Com base nos dados acima, conclui-se que as empresas analisadas recolhem, em média, cerca de 1,73% do faturamento. Tal valor, aparentemente baixo, deve ser analisado à luz da sistemática dos débitos e créditos do ICMS e da substituição tributária. Observa-se que a média mensal de recolhimento ficou em R\$ 17.790,70, para uma média de faturamento de R\$ 1.022.544,00.

Os valores de faturamento e recolhimento zerados aparecem na amostra, pois o critério de seleção de empresa ativa, para fins deste trabalho, partiu da premissa que empresa ativa seria aquela que faturou ou recolheu em determinado período. Portanto, é possível que contribuintes tenham declarado e deixado de recolher em dado mês ou feito o inverso. Tal definição objetiva expurgar da base empresas formalmente ativas, mas sem movimentação.

Com isso, nota-se que a amostra estudada é composta por médios contribuintes, com faturamento médio mensal superior a 1 milhão de reais. Sendo o porte da empresa uma variável relevante quando se pesquisa comportamento do contribuinte (FISCHER *et al.*, 1992).

4.2 RESULTADOS DO MODELO DE REGRESSÃO

Para apurar o impacto no comportamento dos contribuintes após a autuação fiscal, medido pela arrecadação do ICMS (AREC) foram utilizadas regressões em painel com efeitos fixos de tempo e regional. Os resultados estão descritos na Tabela 2.

TABELA 2: DETERMINANTES DA ARRECADAÇÃO - PAINEL COM EFEITOS FIXOS								
Natureza da autuação Tempo após autuação	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	Todas				Tributo			
	3 meses	6 meses	9 meses	12 meses	3 meses	6 meses	9 meses	12 meses
3 meses	0.0601 (1.0965)	0.0568 (1.0786)						
último trim. (4-6m)		0.0628 (1.0507)						
6 meses			0.0728 (1.3585)					
último trim. (7-9m)			0.0956* (1.7775)					
9 meses				0.0858 (1.6183)				
último trim. (10-12m)				0.1459* ** (3.2148)				
3 meses					0.0765 (1.2656)	0.0743 (1.2516)		
último trim. (4-6m)						0.0833 (1.3030)		
6 meses							0.0730 (1.3488)	
último trim. (7-9m)							0.1385* ** (2.6860)	

9 meses								0.0869 (1.6272)
último trim. (10-12m)								0.1783* ** (3.5090)
ln(Faturam. tot.)	0.4708* ** (35.354 0)	0.4708* ** (35.354 4)	0.4707* ** (35.356 1)	0.4707* ** (35.348 0)	0.4708* ** (35.348 5)	0.4708* ** (35.345 0)	0.4707* ** (35.348 7)	0.4707* ** (35.345 5)
R2	0.1572	0.1572	0.1572	0.1573	0.1572	0.1572	0.1573	0.1573
AIC	864446	864443	864429	864403	864446	864442	864424	864402
Num. firmas	13790	13790	13790	13790	13790	13790	13790	13790
Obs.	313972	313972	313972	313972	313972	313972	313972	313972

t statistics in parentheses

Notas: Regressão em painel com efeitos fixos de firma. Erros-padrão clusterizados por firma.

R-sq é o Within R-sq.

Todas: refere-se a qualquer autuação, incluindo obrigações acessória.

Tributo: refere-se somente a autuações envolvendo exigência de tributos.

Todos modelos incluem efeitos fixos de mês e de regional X mês

* $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

Fonte: Dados de pesquisa, elaborado pelo autor.

Da análise da tabela acima, nota-se relação da autuação fiscal com a arrecadação, mostrando-se estatisticamente significativa e com efeito positivo, em linha com a hipótese da pesquisa. Tal resultado está alinhado com a literatura (HOOPES *et al.*, 2012; FILIPPIN *et al.*, 2013; DALFIOR JUNIOR, 2015), de que a autuação fiscal promove mudança de comportamento dos contribuintes, com impacto no aumento do recolhimento dos impostos.

Essa relação positiva da autuação com a arrecadação sinaliza que o recolhimento de impostos é incrementado com a fiscalização. Isto decorre provavelmente do ajustamento de conduta, bem como do medo das consequências de novas fiscalizações pela percepção de que está sendo monitorado. Tal relação é suportada nos estudos de Cagala *et al.* (2014).

Sobre o decurso do tempo entre a autuação fiscal e os efeitos nos níveis de recolhimentos, observa-se que ao contrário dos achados Niu (2011) e Dalfior Junior

(2015), que notaram incremento imediato no recolhimento após a fiscalização, no presente estudo, os resultados mostraram-se tardios.

Tal achado pode ser explicado pela sistemática do processo administrativo fiscal e da cobrança judicial que são morosos. E, em relação ao trabalho de Dalfior Junior (2015), pela diferença da amostra, ele utilizou empresas do Simples Nacional, enquanto o presente estudo as do regime normal de tributação.

O processo administrativo fiscal, que se inicia quando o contribuinte apresenta impugnação contra a sanção aplicada pelo fisco, tem decisão de julgamento em primeira instância em até 180 dias (SEFAZ-ES). Após esta fase, ainda existe uma instância recursal na esfera administrativa – o Conselho Estadual de Recursos Fiscais, quando, em síntese, os créditos tributários são definitivamente constituídos.

Já o processo judicial inicia-se com a execução fiscal ou com ações propostas pelos contribuintes. Nesta esfera, as decisões são mais morosas que o julgamento administrativo, e podem levar alguns anos, até a decisão definitiva, podendo caracterizar um desestímulo a uma célere adequação.

Associado a isto, a metodologia utilizada no presente estudo considerou o grupo econômico consolidado e não apenas as filiais isoladamente. Sendo assim, o grupo pode levar mais tempo para alterar o comportamento e implementar eventuais mudanças que se façam necessárias, com repercussão positiva no recolhimento de impostos.

Quanto ao faturamento, destaca-se que dada a relação intrínseca desta variável com a arrecadação, e do fato dela ser estatisticamente significativa e com efeito positivo, manteve-se praticamente invariável ao longo do período estudado. Isso reforça a relevância da variável autuação para explicar a arrecadação, pois nos

trimestres em que se mostrou significativa, a variável faturamento manteve-se inalterada.

Em relação aos tipos de autuações fiscais, conforme observa-se na Tabela 2, o efeito sobre a arrecadação se mostrou mais forte no grupo que identificou falta de recolhimento de impostos. Ao passo que todos os autos de infração analisados em conjunto, ou seja, incluindo-se as autuações por faltas decorrentes de obrigações acessórias, apesar da significância, sinalizaram mudança de comportamento, mas com menor efeito sobre a arrecadação das empresas pesquisadas.

De acordo com a literatura existente, a autuação fiscal aumenta a arrecadação, Allingham e Sandmo (1972), Alm et al. (1992). Portanto, em consonância com estes estudos, esperava-se que a análise das autuações por falta de imposto sinalizaria com mais intensidade para mudança de comportamento atrelada à arrecadação.

O menor impacto na arrecadação, quando se observa o conjunto dos autos, pode ser explicado pelo fato das obrigações acessórias não resultarem em efetivo ingresso de recursos. Apenas relacionam-se à falta de entrega de declarações ou registros. Contudo, não se pode desprezar um suposto impacto indireto na arrecadação das empresas em função do aumento da percepção de risco causado pela auditoria sofrida (DEBACKER *et al.*, 2018).

Ainda sobre os resultados encontrados, foi apurado incremento na arrecadação das empresas autuadas por todos os tipos de infração de 9,56% e 14,59%, no terceiro e quarto trimestres, respectivamente. Ao passo que foi apurado incremento da arrecadação das empresas autuadas por falta de recolhimento de imposto da ordem de 13,85% e 17,83%, no terceiro e quarto trimestres. Convém destacar que os percentuais apresentados acima não possuem caráter preditivo, apenas retratam os resultados encontrados para a amostra utilizada.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve o fito de verificar o impacto das autuações fiscais no comportamento dos contribuintes ordinários do ICMS, pertencentes ao segmento varejista no estado do Espírito Santo.

Foram encontradas evidências da relação positiva entre as variáveis autuação fiscal e faturamento com a variável arrecadação, em estudo realizado com dados secundários obtidos com a SEFAZ-ES.

Contudo, a demora evidenciada na alteração do comportamento dos contribuintes autuados, comparada a outras pesquisas, pode indicar a necessidade de ampliação de estudos para descortinar os motivadores da conformidade tardia. Por outro lado, o presente trabalho inovou ao incluir na metodologia o agrupamento das empresas autuadas pela raiz do CNPJ.

Em função dessa metodologia, é possível que os achados estejam impactados em função do tempo de resposta dos gestores das empresas autuadas diante dos resultados da fiscalização e das mudanças necessárias no grupo econômico. Sendo, o presente trabalho, um indicativo do comportamento verificado no segmento empresarial estudado.

A partir disto, tem-se um indicador para os gestores de políticas tributárias avaliarem a relevância da auditoria fiscal. Isto porque, independentemente dos resultados encontrados nos levantamentos fiscais (sejam faltas de obrigações principais ou acessórias), verificou-se efeito positivo sobre o recolhimento do ICMS. Possivelmente em função do aumento da percepção de monitoramento associada à aversão ao risco. Isto corrobora com os achados de Debacker *et al.*, (2018), os quais

afirmam que a redução da assimetria da informação e a probabilidade de detecção impactam no recolhimento dos tributos.

No aspecto teórico, o presente trabalho avançou nas pesquisas sobre Contabilidade e Administração Pública, ao investigar os efeitos da autuação fiscal sobre o comportamento dos contribuintes do ICMS no Estado do Espírito Santo. Valendo-se de bases de dados reais e apresentando evidências acerca das consequências dos tipos de infrações na vida empresarial dos contribuintes.

Finalmente, diante dos resultados encontrados, estudos futuros poderão avançar sobre as motivações da conformidade fiscal. Bem como, das razões do tempo de respostas e da duração dos efeitos da fiscalização, podendo ainda abordar variáveis de capital humano, investimentos em tecnologia, conhecimento, custos de captação de investimentos e capital de giro. Relacionando-se ainda à percepção de retornos dos serviços públicos pela sociedade.

REFERÊNCIAS

ALI, Merima; FJELDSTAD, Odd-Helge; SJURSEN, Ingrid Hoem. To pay or not to pay? Citizens' attitudes toward taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa. **World Development**, v. 64, p. 828-842, 2014.

ALINK, Matthijs; VAN KOMMER, Victor. **Handbook on tax administration**. IBFD, 2011.

ALLINGHAM, M.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323–338, 1972.

ALM, James; JACKSON, Betty R.; MCKEE, Michael. Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. **National Tax Journal**, p. 107-114, 1992.

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. **Journal of economic literature**, v. 36, n. 2, p. 818-860, 1998.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: **Saraiva**, 2016.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**, v. 31, n. 89, p. 51-60, 2017.

BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas, trad. A. Carlos Campanha, São Paulo: **J. Bushatsky**, 1978.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal, parte geral, V.1, **Editora Saraiva**, 2016.

CAGALA, Tobias; GLOGOWSKY, Ulrich; RINCKE, Johannes. A field experiment on intertemporal enforcement spillovers. **Economics Letters**, v. 125, n. 2, p. 171-174, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13ª edição. **São Paulo: Malheiros**, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. **Editora Saraiva**, 2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim do ICMS**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

CUMMINGS, Ronald G. et al. Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 70, n. 3, p. 447-457, 2009.

DALFIOR JUNIOR, Florentino. **Autuação fiscal e comportamento futuro dos contribuintes**: um estudo empírico no Espírito Santo. 2015. 35 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em

Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015.

DAUDE, Christian et al. **Taxation and more representation?: On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America**. Paris: OECD Publishing, 2010.

DEBACKER, Jason et al. Once Bitten, Twice Shy? The Lasting Impact of Enforcement on Tax Compliance. **The Journal of Law and Economics**, v. 61, n. 1, p. 1-35, 2018.

DEDECCA, Claudio Salvadori; TROVÃO, Cassiano José Bezerra Marques; SOUZA, Leonardo Flauzino de. Desenvolvimento e equidade: desafios do crescimento brasileiro. **Novos estudos CEBRAP**, n. 98, p. 23-41, 2014.

DIAS FILHO, José Maria. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal: propostas para otimizar a curva da receita usando conceitos de semiótica e regressão logística**. 2003. Tese de Doutorado. Tese (doutorado). FEA/USP, São Paulo.

DIB, Natália Brasil; GUARAGNI, Fábio André. O princípio da insignificância e os crimes contra a ordem tributária: linhas críticas à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Jurídica**, v. 1, n. 28, p. 378-405, 2012.

FILIPPIN, Antonio; FIORIO, Carlo V.; VIVIANO, Eliana. The effect of tax enforcement on tax morale. **European Journal of Political Economy**, v. 32, p. 320-331, 2013.

FISCHER, Carol M.; WARTICK, Martha; MARK, Melvin M. Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. **Journal of Accounting Literature**, v. 11, p. 1, 1992.

GANGL, Katharina et al. Effects of supervision on tax compliance: Evidence from a field experiment in Austria. **Economics Letters**, v. 123, n. 3, p. 378-382, 2014.

HOOPEES, Jeffrey L.; MESCALL, Devan; PITTMAN, Jeffrey A. Do IRS audits deter corporate tax avoidance?. **The Accounting Review**, v. 87, n. 5, p. 1603-1639, 2012.

KERN, Alexandre. O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária. Livraria do Advogado Editora, 2002.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008.

LAMAS, Rodrigo Abrantes. **Retorno Esperado da Evasão Fiscal para Empresas Brasileiras**. 2016. Tese de Doutorado.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. **Dialética**, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da sanção tributária. **Edição Saraiva**, 1998.

MCCABE, Donald L.; TREVINO, Linda Klebe; BUTTERFIELD, Kenneth D. Honor codes and other contextual influences on academic integrity: A replication and extension to modified honor code settings. **Research in higher Education**, v. 43, n. 3, p. 357-378, 2002.

MCGONIGAL, Kelly. **The willpower instinct: How self-control works, why it matters, and what you can do to get more of it**. Penguin, 2011.

MENDOZA, Juan P.; WIELHOUWER, Jacco L.; KIRCHLER, Erich. The backfiring effect of auditing on tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 62, p. 284-294, 2017.

NIU, Yongzhi. Tax audit impact on voluntary compliance. **Journal of Economic and Social Measurement**, v. 36, n. 4, p. 237-251, 2011.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e Política Tributária: uma abordagem interdisciplinar**. Ed. 2006.

PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal Brasileiro - parte geral**. São Paulo: RT, v. 1, 2017.

RECEITA FEDERAL. **Plano Anual de Fiscalização 2018**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/auditoria-fiscal>>. Acesso em: 20 de jul. 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário, Max Limonad**. São Paulo, 1999.

SEFAZ-ES. **Planejamento Anual 2018**. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/downloads/arquivos/Planejamento_ANUAL_da_Receita_Estadual_2S_2018.pdf> Acesso em: 20 de mai. 2019.

TORGLER, Benno. Tax morale and direct democracy. **European Journal of Political Economy**, v. 21, n. 2, p. 525-531, 2005.

WENZEL, Michael. Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention. **Journal of Economic Psychology**, v. 26, n. 6, p. 862-883, 2005.