

**INFLUÊNCIA DO PODER LEGÍTIMO DA AUTORIDADE FISCAL SOBRE A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO EM EMPRESAS DE SERVIÇOS**

**CRISTIANE STOLLE**

cristianestolle@hotmail.com

**MOACIR MANOEL RODRIGUES JUNIOR**

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU - FURB

moacir\_ro@hotmail.com

# **INFLUÊNCIA DO PODER LEGÍTIMO DA AUTORIDADE FISCAL SOBRE A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO EM EMPRESAS DE SERVIÇOS**

## **INFLUENCE OF THE TAX AUTHORITY'S LEGITIMATE AUTHORITY ON TAX COMPLIANCE: A STUDY IN SERVICES PROVIDERS**

### **Resumo**

As pesquisas mundiais destacam inúmeros fatores que auxiliam a administração tributária pública a entenderem e combaterem o fenômeno da evasão fiscal. Dentre eles, destacam-se os poderes que a interação da autoridade fiscal e o contribuinte tem à conformidade fiscal tributária. Nesse sentido, o estudo descritivo e quantitativo avaliou a influência do poder legítimo da autoridade lançadora na conformidade tributária em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico. Partindo-se da análise do resultado do levantamento fiscal sob monitoramento realizado em 178 prestadores de serviços que se encontram em situação de desconformidade fiscal no imposto sobre serviço durante o exercício de 2016. Utilizando-se da estatística do *teste t* de amostras emparelhadas no SPSS® sobre declarações de notas fiscais a pessoas físicas e faturamento entre o ano anterior e posterior ao evento fiscal de monitoramento, observou-se que o poder legítimo influenciou cerca de 41% das empresas da amostra a retornarem à conformidade fiscal. Isso confirma que a presença dos fiscos resgata a moral e ética dos contribuintes, como uma ferramenta dinâmica que oportuniza a redução da evasão fiscal.

**Palavras-chaves: poder legítimo, autoridade fiscal, conformidade tributária.**

### **Abstract**

World surveys highlight numerous factors that help the public tax administration to understand and combat the phenomenon of tax evasion. Among them, the powers that the interaction of the tax authority and the taxpayer have with the fiscal tax compliance stand out. In this sense, the descriptive and quantitative study evaluated the influence of the legitimate power of the launching authority on the tax compliance in companies providing services on a specific fiscal event. Based on the analysis of the results of the tax survey under monitoring carried out on 178 service providers who are in a situation of tax non-compliance in the service tax during the 2016 fiscal year. Using the t-statistic of paired samples in SPSS® on tax return statements to individuals and billing between the year before and after the fiscal monitoring event, it was observed that the legitimate power influenced about 41% of the companies in the sample to return to tax compliance. This confirms that the presence of the tax authorities rescues the taxpayer morale and ethics, as a dynamic tool that allows the reduction of tax evasion.

**Keywords: legitimate power, tax authority, tax compliance.**

## **1 INTRODUÇÃO**

Um tema contemporâneo é a resistência que muitos contribuintes têm no dever de pagar os tributos. Este é um problema que perturba o estado de bem-estar social moderno (BRAAK, 1985). As pessoas estão perfeitamente dispostas a beneficiar-se dos serviços de governo, mas cada vez mais evitam o pagamento dos tributos, esvaindo a base de sustentação das políticas públicas (BECKER, 1968; BRAAK, 1985). A evasão fiscal constitui-se em ato deliberado e

intencional em pagar menos impostos do que a lei exige, ou seja, uma não conformidade tributária (HESSING; ELFFERS; WEIGEL, 1988).

Analisando as pesquisas sobre a desconformidade tributária, verifica-se que o tema tem sido fortemente destacado desde o trabalho seminal de Allingham e Sandmo (1972), Srinivasan (1973) e Yitzhaki (1974). Desde então, a evasão fiscal recebe inúmeras contribuições e crescente interesse dos pesquisadores, contribuintes e da administração tributária (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

Dhami e Al-Nowaihi (2010) destacaram que na literatura sobre a evasão fiscal e nas discussões sobre tributação ideal existem três vertentes principais de justificativa para conformidade tributária no campo econômico: a de busca da tributação ideal indicados por Cremer e Gahvari (1993) e Boadway, Marchand e Pestieau (1994); a necessidade da melhor estrutura fiscal de aplicação, a fim de induzir a verdadeira comunicação de rendimentos, de Cremer e Gahvari (1996), Marhuenda e Ortuno-Ortin (1997) e uma combinação ideal entre impostos sobre rendimento e o consumo de Chander e Wilde (1998), Richter e Boadway (2006).

O vasto panorama do estudo da evasão fiscal traz muitos autores que resgatam diversos fatores, os quais influenciam na conformidade tributária, além das justificações econômicas (CHANG et al., 1987, ALM et al. 1991, PARK; HYUN, 2003). Braak (1985) identificou fatores que incentivam a evasão fiscal, extraídos das teorias econômicas e sociológicas, dentre eles o “parasitismo”, entendido como o comportamento em que os cidadãos se beneficiam de despesas públicas e minimizam o pagamento de impostos; e a percepção da “má distribuição de renda”.

A literatura destaca que as práticas de sanções e auditorias fiscais, ou seja, o exercício do poder coercitivo, como principais incentivadores ao cumprimento fiscal, pelo sentimento de conformidade forçado e comportamental que obrigam ao pagamento dos tributos (BECKER, 1968; ALLINGHAM; SANDMO, 1972; ALM et al., 1991; ALM et al., 1995; SPICER; THOMAS, 1982; CUMMINGS et al., 2009; FORTIN et al., 2007; GERXHANI; SCHRAM, 2006; NYAGA et al., 2016; KIRCHLER et al., 2001; FELD; TYRAN, 2002).

Braak (1985) discorda que há um efeito psicológico das sanções ou do poder coercitivo sobre os contribuintes retornarem à conformidade fiscal. E, Schwartz e Orleans (1966) apontaram que a presença dos fiscos sob a perspectiva de um poder legítimo beneficiaria mais a conformidade tributária do que sob uma postura de poder coercitivo. Mas há evidências que os contribuintes que sofreram auditorias aleatórias demonstraram níveis significativamente mais elevados de conformidade do que contribuintes não auditados (SPICE; HERO, 1985)

Não obstante, elementos importantes da decisão à conformidade tributária atreladas ao regime de tributação apenas recentemente receberam alguma atenção em pesquisas (PICKHARDT; PRINZ, 2014). E isso se aplica principalmente no que se refere a interação dos agentes envolvidos no processo de tributação e a dinâmica que essas interações podem gerar (SCHWARTZ; ORLEANS, 1966; GANGL *et al.*, 2013; HOFMANN *et al.*, 2014; HARTL *et al.*, 2015).

Destaca-se, na literatura sobre evasão fiscal, a interação positiva à conformidade fiscal quando há aproximação entre contribuintes e fisco (PICKHARDT; PRINZ, 2014). Essa interação é hierarquicamente estruturada na medida em que a administração tributária pode impor leis fiscais e punir os contribuintes desviantes (CREMER; GAHVARI, 1996; MARHUENDA; ORTUNO-ORTIN, 1997; PICKHARDT; PRINZ, 2014.). Pode-se dividir a interação das autoridades fiscais em duas atuações; o uso do poder coercitivo, aquele que imputa a auditoria e a sanção; e o poder legítimo, aquele que decorre da percepção de que a autoridade fiscal está em uma posição de exigir o cumprimento fiscal (HARTL *et al.*, 2015).

Dessa forma, o estudo visa responder a seguinte questão: *Qual a influência do poder legítimo da autoridade fiscal na conformidade tributária do contribuinte?* Destaca-se como objetivo geral: Avaliar a influência do poder legítimo da autoridade lançadora na conformidade tributária em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico.

Como a motivação é de aferir a interação entre fisco e contribuintes, oportunizou-se a análise sobre empresas prestadoras de serviços que se encontravam em situações de desconformidade fiscal por não emitirem notas fiscais às pessoas físicas, no qual o efeito disso será mensurado pela quantidade de emissão dos documentos fiscais, *ex post* a visita das autoridades fiscais. O que se espera é identificar o grau de influência que detém o agente fiscal, numa observação isolada do poder legítimo (*ex post*), comparando isso às mesmas informações do exercício anterior, em que não houve o procedimento fiscal (*ex ante*).

Assim, o presente estudo pretende alargar a investigação sobre o impacto do poder legítimo das autoridades fiscais, que não são observados nos estudos nacionais e analisados em escassos estudos internacionais que aferiram os efeitos isolados do poder legítimo (SCHWARTZ; ORLEANS,1967; GANGL et al., 2013; HOFMANN et al., 2014; HARTL et al.,2015). Num contexto social, o estudo visa incrementar a importância da conscientização às administrações tributárias sobre a necessidade de mensuração de suas ações (controle) de maneira pontual. Além disso, contribuir ao debate científico sobre as influências que os custos de ocultação dos contribuintes e de detecção que autoridades fiscais representam no estado de bem-estar social (BAYER; SUTTER, 2009).

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo apresenta o referencial teórico direcionado ao estudo, em dois tópicos: evasão fiscal e suas principais teorias e o poder legítimo da autoridade fiscal. O intuito é apresentar as teorias e estudos que demonstrem os fatores que levam à conformidade tributária e qual a importância da atuação da auditoria fiscal para reduzir a evasão fiscal.

### 2.1 Evasão Fiscal e suas principais teorias

Segundo Kirchler e Wahl (2010) a conformidade fiscal representa o atendimento às leis tributárias que é materializado no ato dos contribuintes pagarem os tributos, ou seja, de forma voluntária (legítima) ou ainda quando é realizado na forma forçada (coercitiva), desde que o contribuinte pague o tributo. A não-conformidade ou evasão fiscal refere-se a falhas de cumprimento das obrigações fiscais, as quais podem ser intencionais ou não.

De fato, o fenômeno da evasão fiscal exige um estudo mais abrangente, dentre os quais destacam-se os aspectos comportamentais da conformidade tributária, que tem sido feito desde o estudo de Schmolders (1959). O autor incentivou a prática da análise psicológica, ajudando a resolver fenômenos em economia e finanças públicas, numa abordagem de “psicologia fiscal” que evidencia comportamentos que levam ao melhor cumprimento das obrigações fiscais. Bem como, constatou que o descumprimento fiscal é uma prática recorrente entre as nações e avaliou como cada país entende a sua participação no pagamento de tributos. Para Schmolders (1959), a conformidade tributária depende de um processo político estruturado e eficiente que envolve a interação entre contribuintes, legisladores, judiciários contadores e autoridades fiscais (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

A literatura sobre cumprimento fiscal e evasão fiscal está dividida em quatro grandes categorias de estudos, que consideram as interações entre a administração fiscal e os contribuintes nos seguintes temas (KIM, 2008):

**Quadro 1 – Categorias de estudos da evasão fiscal sobre interação contribuintes e autoridade administrativa**

<b>Categoria</b>	<b>Autores</b>	<b>Objeto estudo</b>
Investigação teórica das decisões de conformidade fiscal.	Allingham e Sandmo (1972), Pencavel (1979), Cowell (1981), Sandmo (1981) e Engel e Hines Jr. (1994)	Processo de decisão de cumprir ou não a legislação fiscal.

Exame empírico das decisões de conformidade fiscal	Clotfelter (1983), Graetz et al. (1986); Mookherjee; P'ng, (1989); Cremer et al. (1990) Beck et al. (1991); Sansing (1993); Cronshaw e Alm (1995)	A interação entre os contribuintes e as autoridades fiscais.
Análise de programas de auditoria	Alm et al. (1993); Erard e Feinstein (1996)	Investigar decisões de seleção de auditoria da agência fiscal
Estimativa empírica de magnitudes de evasão	Gutmann (1977); Macafee (1980); O'Higgins (1981), Pyle (1989), Feige (1989), Pissarides; Weber (1989), Plate <i>et al.</i> (1990); Erard (1993)	Estimar as magnitudes de evasão fiscal com vários tipos de técnicas de dados e econométricos.

Fonte: Kim (2008)

Os estudos e autores dispostos no Quadro 1 têm produzido um extenso corpo de pesquisa sobre a evasão fiscal, alicerçando seus estudos sobre teorias econômicas, no qual se destacam Allingham e Sandmo (1972), Srinivasan (1973) e Yitzhaki (1974), Allingham; Sandmo (1979), Witte e Woodbury (1985), que se pautaram nas teorias do crime de Becker (1968) e formaram a base da teoria da utilidade esperada, ou teoria padrão da evasão fiscal.

No conjunto, a teoria padrão da evasão fiscal esclarece que essa é entendida como um processo de decisão em que os contribuintes escolhem entre relatar honestamente seu rendimento, pagando os impostos efetivamente devidos, ou em relatar menos que o auferido para reduzir o valor pago em impostos. Os fatores determinantes à conformidade seriam os percentuais de alíquotas da legislação, a probabilidade de ser penalizados por multas ou sofrerem auditorias fiscais (CHANG; NICHOLS, 1987). A lógica da teoria padrão da evasão fiscal é a seguinte: o contribuinte escolhe declarar menos do que realmente auferir e nisso há uma recompensa, a poupança do tributo não recolhido. Contudo, reside a dúvida, tendo em vista que tal conduta pode ser detectado pelo fisco em auditorias, e sobre a eficácia dessa em identificar a fraude praticada pelo contribuinte e se haverá multas. Se forem mínimas as probabilidades de ocorrerem auditorias e multas, maiores a soma de tributos evadidos e economia das sombras dos contribuintes (ALLINGHAM; SANDMO, 1972, SRINIVASAN, 1973; YITZHAKI 1974; SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Bayer e Sutter (2009) investigaram a evasão fiscal sob a teoria padrão da evasão fiscal com enfoque na alta taxa tributária como força motriz para a quantidade de ocultação, multas e o aumento dos custos de detecção para as administrações tributárias. De fato, há custos para ambos os atores: de ocultação, para os contribuintes; e detecção, para a administração fiscal, que são necessários cada qual ao seu objetivo e causam perdas ao estado de bem-estar social. Os autores concluíram que tais perdas sob um concurso de ocultação-deteção dependem positivamente na taxa de imposto, mas não sobre a pena que é imposta em caso de sonegação de imposto detectada.

Alm *et al.* (1992) divergiu dos determinantes motivacionais à conformidade fiscal da teoria padrão da evasão fiscal e procurou identificar fatores efetivos que motivam os contribuintes a pagarem impostos honestamente e manter níveis crescentes de arrecadação tributária. Para os autores, muitos contribuintes encontram-se em conformidade tributária e pagam regularmente os seus tributos, independentemente da crença de que a evasão é crime ou sobre os possíveis riscos (multas), porque detém respeito ao estado de direito e sabem que o recolhimento de tributos é necessário para financiar os serviços e bens públicos que recebem. Frequentemente, em qualquer tipo de sistema tributário, os contribuintes se preocupam em como as autoridades fiscais lidam com a não-conformidade e os mecanismos que esses utilizam para o cumprimento legal (CROTTS; MCGILL, 1995).

## 2.2. Poder Legítimo da Autoridade Fiscal

É possível destacar que há uma evidente influência psicológica da auditoria fiscal no cumprimento da conformidade fiscal e, arrisca-se dizer, teoricamente, que a proximidade do fisco pode sim inculcar a redução da evasão fiscal (KIM, 2008). As definições de cumprimento voluntário, conformidade forçada, evasão e sonegação implicam diferentes motivos subjacentes do cumprimento fiscal. Voluntariamente os contribuintes são motivados a colaborar e evitar a sonegação fiscal (KIRCHLER; WAHL, 2010).

O desconhecimento das normas, complexidade tributária, a falta de desenvolvimento econômico do país, crises econômicas são fatores incentivadores à evasão fiscal (PINTO, CRUZ E ABRUNHEIRO, 2014) e os interesses oportunistas e/ou individuais denominados *free rider* (MCMILLAN, 1979; BRAAK, 1982). Outra questão advertida é de que a probabilidade de auditoria encoraja os contribuintes a evadirem (CROTTS; MCGILL, 1995).

A interação entre autoridade fiscal e contribuinte está hierarquicamente estruturada na medida que as autoridades devem aplicar leis fiscais e punir os contribuintes desviantes, sendo esse o cerne do processo de tributação (MUEHLBACHER et al., 2008). Essa situação inculcaria receio aos contribuintes e os influenciaria a declarar os seus verdadeiros rendimentos (PINTO; CRUZ; ABRUNHEIRO, 2014).

Se as oportunidades para evitar ou fugir dos tributos são percebidas com alta probabilidade de não serem efetivadas, bem como as multas e auditorias são consideradas remotas de ocorrer, a traição compensará o risco pelo não pagamento de tributos (KIRCHLER; WAHL, 2010). Siqueira e Ramos (2006) analisaram o comportamento do contribuinte e a evasão fiscal ante a declaração do IRPF sob a ótica da teoria de utilidade de Allingham e Sandmo (1972) e Yitzhaki (1974), indicando que aumentos nas probabilidades de auditoria, penalidades, alíquota marginal do imposto e na eficiência das auditorias das declarações reduzem a evasão deste tributo. Além disso, ficou evidente que há diferenças de comportamento entre regiões, demonstrando que grupos distintos de contribuintes avaliam de forma diferente os riscos da atividade de sonegação, parecendo conhecer bem as diferentes probabilidades de detecção.

Nesse sentido, a proximidade do fisco é indispensável, mas percebe-se que ele sozinho não garante uma arrecadação plena (MARQUES, 2008). Para isso, cada país propõe a sua legislação tributária, atribuindo a estrutura necessária (Fiscalização, Arrecadação, Judiciário, Legislativo) e as ferramentas para garantir minimamente a arrecadação tributária, tais como: sistema tributário e sua legislação, educação fiscal, quantidade de agentes fiscais (GRIN, 2014).

Marques (2008) mensurou a eficiência dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil do período de 1996 a 2006 e evidenciou que o aumento dos procedimentos de fiscalização e de arrecadação foram positivos ao combate da desconformidade fiscal, mas há ineficiência técnica na cobrança das dívidas tributárias, devido às inúmeras oportunidades de parcelamentos, que, aliados a baixa probabilidade de auditoria, incentivam a desconformidade fiscal. Assim, apesar dos estudos mostrarem resultados positivos a conformidade quando há uma interação entre os contribuintes e o fisco, nem sempre isso de fato ocorre (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

HARTL *et al.* (2015) destacaram que os poderes das autoridades fiscais se dividem em: poder coercitivo, que é o imputando a sanção; e o poder legítimo, sendo aquele que decorre da percepção de que a autoridade fiscal está na posição legal de exigir o tributo. Hofmann *et al.* (2014) analisaram os efeitos dos poderes coercitivo e legítimo, observando os seus efeitos individualmente e correlacionando-os positivamente com a conformidade tributária, constatando que o poder coercitivo sozinho detém maior retorno positivo porque não reduziu a confiança implícita nas autoridades fiscais, no clima de interação, e no cumprimento das obrigações fiscais. Contudo, em conjunto com o poder coercitivo, foi ofuscada, o que reivindica pesquisas com aprofundamento dessas perspectivas e os seus efeitos.

Hartl *et al.* (2015) constataram que descrições fornecidas pelas autoridades fiscais, por exemplo, em brochuras informativas e relatórios de mídia, têm uma influência positiva maior sobre as crenças em conformidade tributária do que as eventuais sanções e penas lavradas. Existe um liame entre a conformidade voluntária/forçada e a evasão/sonegação fiscal resultantes da interação entre confiança contribuintes nas autoridades e poder das autoridades para monitorar os contribuintes (KIRCHLER; WAHL,2010).

Para Kirchler e Wahl (2010) a confiança nas autoridades é a base da conduta de conformidade tributária: se alta, os contribuintes vão pagar os seus impostos. Em contraste, quando a confiança nas autoridades é baixa, os contribuintes são mais propensos a reter suas contribuições infringindo a lei e recaindo em sonegação fiscal. Quando a confiança é baixa, mas o poder das autoridades para efetivar auditorias e penalizar o comportamento errado é forte, é imposta a conformidade de contribuintes; no entanto, presume-se que os contribuintes estão motivados para reduzir os seus impostos ao alcance jurídico da lei e se envolver em evasão fiscal (dentro da lei), mas são dissuadidos de reduções ilegais.

Dessa forma, os contribuintes estariam mais dispostos a cooperar, porque eles aceitam as autoridades como um poder legítimo no exercício em prol a coletividade e atendem a legislação tributária quando são orientados pelas autoridades sobre o cumprimento das obrigações fiscais (PICKHARDT; PRINZ, 2014; ALM *et al.*, 2007, ALM, 2012; ALM, CHERRY, JONES; MCKEE, 2010).

No estudo de Hartl *et al.* (2015) dentre quatro cenários à conformidade fiscal: o impacto das “multas”, do “poder legítimo”, do “poder coercitivo” e “dos dois combinados”, apuraram que o montante da multa não afeta o pagamento dos impostos, enquanto as crenças, em relação ao poder da autoridade fiscal, influenciam de forma significativa as decisões de conformidade. Além disso, verificou que alta potência coercitiva, bem como a alta potência legítima afetam crenças no poder da autoridade fiscal e impactam mais positivamente a honestidade fiscal num mesmo grau de eficiência.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Como o propósito da presente pesquisa é explorar os fenômenos que envolvem práticas em ambientes naturais integrantes de um processo dedutivo (do geral para o particular), que observa a realidade objetiva e única, tendo um processo claramente definido, caracterizam num enfoque quantitativo (SAMPIERE *et. al.*, 2013). Quanto ao objetivo, a pesquisa é descritiva, porque propõe-se descrever, compreender e interpretar os fenômenos por meio de percepção e dos significados produzidos pelas experiências dos participantes (SAMPIERE *et. al.*, 2013, p.36).

Nesse contexto, propõe-se avaliar a influência do poder legítimo das autoridades lançadoras na conformidade tributária em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico. Elegeu-se como população para essa pesquisa empresas prestadoras de serviços integrantes do segmento contábil, com uma amostra específica e determinada como intencional por trabalhar com empresas que receberam visita do fisco municipal, do município em questão.

O intuito é, a partir das informações extraídas das Diligências efetuadas por autoridades fiscais operadas durante o período de 11 a 31/04/2016, evidenciar a percepção de que os mesmos estão em condições legais em exigir o cumprimento de declarar os informes por parte dos contribuintes. Isso será aferido através do confronto dos dados de relatórios fiscais analisados (Relatório consolidado e quantitativo das informações de faturamento e emissão de notas fiscais) entre dois períodos 2015 (*ex ante*) e 2016 (*ex post*), aferindo o *quantum* isso contribuiu para o aumento de arrecadação e em conformidade fiscal. Isso serve para avaliar a influência do poder legítimo da autoridade fiscal à conformidade tributária, em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico. Por essa razão, a amostra de estudo

foi realizada adotando-se critério de seleção intencional, ou seja, a amostra utilizada nesse artigo deu-se em 179 empresas que sofreram procedimento de diligência e que estão localizadas no maior município em movimentação econômica (PIB) do estado de Santa Catarina.

A força da variável – poder legítimo é utilizada sob uma investigação *ex-post*, ou seja, sobre informações declaradas por essas empresas no sistema de declaração mensal extraída do sistema de nota fiscal eletrônica “RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - RPS” e “QUANTIDADE DE NOTAS FISCAIS”. A sensibilidade será medida através do aumento ou não de quantidade de notas fiscais emitidas e faturamento daquele mês de 2016, utilizando-se como parâmetro o exercício anterior (2015), ou seja, *ex ante* do procedimento fiscal.

Extraíu-se, assim, toda a população de empresas visitadas em planilha do *Excel* sem a identificação dos contribuintes, para preservar as questões de sigilo fiscal e de posse dos dados quantitativos do referido segmento. Apurou-se, em seguida o faturamento, Base de Cálculo, Notas Fiscais emitidas para Pessoas Jurídicas e Físicas sobre totalização *ex ante* e *ex post* procedimento de monitoramento operado em 2016. Em seguida, foram extraídas o conjunto de variações positivas ou negativas, influenciadas pelos riscos de sofrerem ou não uma futura fiscalização e se decidiram optar pela conformidade tributária, o que testará as hipóteses sob a percepção de serem aceitas ou rejeitadas, dependendo do grau de certeza evidenciada.

Hipótese 1: Existe relação positiva entre a influência do poder legítimo da autoridade fiscal e o aumento da receita do contribuinte nas empresas diligenciadas.

Hipótese 2: Existe relação positiva entre a influência do poder legítimo da autoridade fiscal e o aumento da emissão de notas fiscais nas empresas diligenciadas.

Para aferir o efeito da influência do procedimento fiscal, a amostra foi dividida em dois grupos por períodos sob as mesmas empresas (do exercício fiscal 2015 e 2016) e será aplicada análise de comparação de médias entre os percentuais encontrados sobre as variáveis na condição *ex ante* (faturamento e emissão de notas fiscais de 2015) versus *ex post* sobre as emissões de notas fiscais e o faturamento de 2016. Para isso, será utilizado o teste *t* de *Student* de médias emparelhadas. Esse serve para verificar se as médias populacionais, a partir de duas amostras aleatórias relacionadas ( $X_1, \dots, X_n, Y_1, \dots, Y_n$ ) com distribuição normal, extraídas da mesma população, são ou não são significativamente diferentes. Além da normalidade dos dados de cada amostra, o teste exige que as variâncias de cada amostra sejam iguais entre si (homocedasticidade), observando o número de casos em cada grupo (maiores e menores) e as suas respectivas médias e desvio padrão (FÁVERO et al., 2009).

O teste *t* de médias emparelhadas é utilizado para comparar os resultados de um pré-teste com os resultados de pós teste em contexto experimental. As médias e as variâncias do grupo são comparadas em dois momentos diferentes:  $\bar{x}_1$  x  $\bar{x}_2$ . E servem para comparar os pré-testes ou pós testes de dois grupos que participam de uma investigação ou experimento. O valor de *t* é significativo quando os resultados são menores que 0,05 ou 0,01, mas isso depende da confiança selecionada. O software escolhido para fazer a análise será o SPSS®. O propósito é comparar os dois grupos através do valor de *t* ou o tamanho do efeito, que é uma medida que representa força da diferença de médias por meio de desvio padrão.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção realiza-se a análise da proposição e questionamento do estudo no contexto de aferir a influência do poder legítimo da autoridade fiscal na conformidade tributária do contribuinte. O intuito é de avaliar a influência do poder legítimo da autoridade lançadora na conformidade tributária em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico.

Através dos dados apurados da atuação fiscal, constatou-se preliminarmente que, das 178 empresas analisadas, 105 permaneceram sem quaisquer movimentações financeiras no que se refere às declarações de faturamento e notas fiscais a pessoas físicas. Assim, cerca de 59% dos prestadores de serviços diligenciados alegaram não prestar serviços a pessoas físicas



e permaneceram com uma base neutra, sendo que não apresentaram os efeitos do poder investigado (legítimo). Contudo, grande parte possui movimentação econômica no período e emite notas fiscais, mas em sua grande maioria a pessoas jurídicas, negando prestar serviços a pessoas físicas. De outra banda, a análise da amostra apresentou efeito de forma positiva em 73 empresas da amostra, *ex post* a visita dos fiscos.

Do total das empresas analisadas apenas 15 empresas emitiam notas fiscais para pessoas físicas no exercício anterior ao procedimento fiscal, o que representa 8% da amostra, ou seja, que declaravam algum faturamento ao fisco. Após o procedimento fiscal, esse número de contribuintes saltou para 109 empresas, o que representou um acréscimo de 726% no que se refere ao incremento de quantidade de empresas na amostra estudada. No tocante ao faturamento geral, o incremento representou 929% a mais dos ingressos financeiros nos cofres público em relação ao exercício de 2015, isto é, no período em que não houve o procedimento através das autoridades fiscais.

Utilizando-se do software SPSS e do uso de teste *t de Student* a partir de duas amostras emparelhadas, as empresas visitadas pelo fisco, demonstraram ser influenciadas pelo poder legítimo, tanto a emissão de notas fiscais como o total de base de cálculo sofreram variações significativas no resultados das médias, ou seja, tanto na quantidade de emissão de notas fiscais para pessoas físicas quanto na base de cálculo do imposto sobre serviço houveram variações significativas, conforme segue abaixo:

**Tabela 1 - Teste de amostras emparelhadas – Amostra total**

	Diferenças emparelhadas					t	df	Sig. (2 extremidades)
	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	95% Intervalo de Confiança da Diferença				
				Inferior	Superior			
Par 1 NF p/ PF em 2015 - NF p/ PF em 2016	-12,534	27,486	2,060	-16,59	-8,46	-6,084	178	,000
Par 2 BC ISS 2015 – BC ISS 2016	-1681,01	4832,66	362,22	-2395,84	-966,18	-4,641	178	,000

Fonte: Cálculos do estudo

O valor do teste *t* de amostras emparelhadas apresentou que o valor de *t* foi de -4,641 para análise da variável do efeito aumento da base de cálculo, o qual confirma a relação investigada à *Hipótese 1: Existe relação positiva entre a influência do poder legítimo da autoridade fiscal e o aumento da receita do contribuinte nas empresas diligenciadas*. Isso foi evidenciado na significância inferior a 0,05, sinalizando que as médias populacionais são diferentes, ou seja, que houve melhora no aumento da receita nas empresas após as visitas dos auditores fiscais nas empresas prestadoras de serviços e aumento de base de cálculo do imposto sobre serviço. Isso, em valores, representou um aumento de 929% em comparação ao exercício de 2015.

A mesma confirmação pode ser aferida em relação a hipótese 2, ou seja, se *existe relação positiva entre a influência do poder legítimo da autoridade fiscal e o aumento da emissão de notas fiscais nas empresas diligenciadas*, pois o valor do teste *t* de amostras emparelhada demonstrou pelo valor de -6,084, que se rejeita a hipótese nula com significância inferior a 0,05, conclui-se que as médias populacionais são diferentes e que houve aumento no número de notas fiscais nas empresa no exercício de 2016 por conta das diligências fiscais operadas em comparação ao exercício de 2015. Isso, em números, representou um aumento de 2.146% em comparação ao exercício anterior.

Em se tratando apenas das empresas que já haviam emitidos notas fiscais e faturamentos a fazenda municipal (15 empresas), fez-se uma análise em separado para ver se houve alguma alteração *ex post* a visita dos fiscos, que assim restou configurada:

**Tabela 2 - Teste de amostras emparelhadas – Empresas com movimentação *ex ante* e *ex post***

		Diferenças emparelhadas					t	df	Sig. (2 extremidades)
		Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	95% Intervalo de Confiança da Diferença				
					Inferior	Superior			
Par 1	NF p/ PF em 2015 - NF p/ PF em 2016	-20,73	35,38	9,13	-40,32	-1,13	-2,269	15	0,040
Par 2	BC ISS 2015 - BC ISS 2016	-3531,45	6121,58	1580,58	-6921,47	-141,43	-2,234	15	0,042

Fonte: Cálculos do estudo

O que se aferiu, estatisticamente e estratificando a amostra, é que quando já há uma percepção da responsabilidade moral e fiscal por parte dos contribuintes, ainda há uma forte influência do poder legítimo da autoridade fiscal, conforme análise da diferença das médias evidenciadas pelos resultados do teste *t* para ambas as hipóteses (-2,26 e -2,23) e aliado a percepção dos valores com significância inferiores a 0,05.

Com base nos dados primários, os aumentos de faturamento e notas fiscais nas empresas diligenciadas que já apresentavam valores declarados apresentaram um aumento de 385% na emissão de notas fiscais e na base de cálculo houve um incremento de 246%, após o procedimento fiscal. Em relação às empresas que apresentavam base zero na emissão de notas fiscais e faturamento, o resultado teve diferenças mais significativas que apuraram os valores superiores com -6,99 para notas fiscais e -4,54 para base de cálculo:

**Tabela 3 - Teste de amostras emparelhadas – Empresas com movimentação apenas *ex post***

		Diferenças emparelhadas					t	df	Sig. (2 extremidades)
		Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	95% Intervalo de Confiança da Diferença				
					Inferior	Superior			
Par 1	NF p/ PF em 2015 - NF p/ PF em 2016	-33,103	36,066	4,736	-42,587	-23,620	-6,990	58	,000
Par 2	BC ISS 2015 – BC ISS 2016	-4245,66	7107,65	933,2812	-6114,52	-2376,80	-4,549	58	,000

Fonte: Cálculo do estudo

Assim, mesmo a maioria da amostra investigada não demonstrarem um efeito significativo do poder legítimo da autoridade fiscal, há de se considerar que acordo com as informações repassadas não há o que ser declarado acerca de serviços a pessoas físicas, os mesmos alegaram em suas justificativas que os serviços foram reduzidos sob argumento do aumento da cultura e da disseminação de serviços gratuitos na internet, o que é efetuado pelos próprios clientes. Ademais o serviço prestado também pode ser realizado por outras pessoas que não necessariamente aos profissionais vinculados aos escritórios responsáveis pela pessoa

jurídica, e por isso os contribuintes focam no honorário mensal, e que emitem contra esses clientes.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo confirmou os achados da influência do poder legítimo da autoridade fiscal na conformidade fiscal tanto no quesito aumento de faturamento e base de cálculo, constante da primeira hipótese, como na segunda hipótese com a aferição do aumento de notas fiscais a pessoas físicas. Isso converge para os estudos de Marques (2008), Hartl *et al.* (2015), Crotts; McGill (1995) Pickhardt; Prinz (2014); Alm *et al.* (2007), Alm (2012); Alm, Cherry, Jones; Mckee (2010). Além disso, verificou-se que as altas potências de legitimidade afetam crenças no poder da autoridade fiscal e impactam mais positivamente a honestidade fiscal num significativo grau de eficiência.

Kirchler e Wahl (2010) dispuseram que se a confiança nas autoridades é alta, os contribuintes vão pagar os seus impostos. Em contraste, quando a confiança nas autoridades é baixa, os contribuintes são mais propensos a reter suas contribuições infringindo a lei e recaíndo em sonegação fiscal. A confiança foi entendida neste estudo como o poder das autoridades para efetivar auditorias e penalizar o comportamento errado é forte, mas o distanciamento disso e ausência do fisco em exigir os tributos pode fazer com que os contribuintes estejam mais motivados para reduzir os seus impostos ao alcance jurídico da lei e se envolver em evasão fiscal (dentro da lei), e isso é a base da teoria da dissuasão.

Apurou-se que os contribuintes estariam mais dispostos a cooperar porque eles aceitam as autoridades como um poder legítimo no exercício em prol a coletividade, e atendem a legislação tributária quando são orientados pelas autoridades sobre o cumprimento das obrigações fiscais. A teoria padrão da evasão fiscal, restou confirmada neste estudo, e é entendida como um processo de decisão onde os contribuintes escolhem entre relatar honestamente seu rendimento, pagando os impostos efetivamente devidos; ou em relatar menos que o auferido para reduzir o valor pago em impostos, e isso é sopesado na possibilidade de o fisco aplicar sanções e auditorias em procedimento fiscal, acaso não atendam as orientações.

Neste intuito, o estudo demonstrou a efetividade do poder legítimo da autoridade fiscal para ampliar recursos e estimular o atendimento a legislação tributária, sem custos onerosos ao bem-estar social, quando comparado a utilização do poder coercitivo, apenas com a ideia de que se respeitassem a legislação tributária poderiam ser poupados e excluídos da responsabilizada administrativa e penal pela sonegação fiscal ou por questões de visão moral e ética. Isso visa demonstrar que a autoridade fiscal detém as condições de exigir o tributo de forma legítima, sem demandas mais ofensivas e dispendiosas ao Estado, dando a oportunidade para que uma parcela dos contribuintes retorne à conformidade tributária.

Os resultados demonstrados pelas diferenças de declarações de faturamento e de emissão de notas fiscais indicaram que 41% das empresas foram influenciadas pelo poder legítimo, o que se materializou no aumento de suas declarações e de arrecadação tributária ao erário público. Isso alerta as administrações tributária sobre a imprescindibilidade da proximidade desse agente público para ampliar a arrecadação tributária.

O estudo demonstrou ainda que os contribuintes que aparentemente declaram valores aos erários merecem serem visitados e orientados e a influência positiva da proximidade das autoridades fiscais. Assim, a efetividade da arrecadação depende e muito da atuação onipresente destes junto aos contribuintes, seja através da oferta de serviços como orientação, aconselhamento ou pela sua vigilância que auxilia na manutenção dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos.

Em particular, o papel desse estudo é de fornecer *insights* sobre as influências do poder legítimo, e como isso possa ser disseminado como boa prática na administração pública, conciliando a construção no mundo fatídico e a realização de experiências locais pelos

praticantes e à produção científica, ou seja, aliando-se a prática e a teoria. A verificação da prática profissional, tais como aqueles operados por administrações tributária do governo municipal e a interação com os contribuintes, são aspectos significativos na construção de redes de apoio em torno de arrecadação tributária, pois melhoram não só questões de arrecadação mais de consciência moral e ética do contribuinte em relação a sua participação na manutenção do estado democrático e de sua manutenção.

Propõe-se, por derradeiro, que sejam operados mais estudos sobre a influência do poder legítimo combinado com o poder coercitivo, porque não há como desconsiderar que é por causa do receio de multas e auditorias fiscais que muitos contribuintes optam à conformidade fiscal. E que a cada dia mais haja o interesse da academia em estudos sobre as boas práticas de eficiência tributária em prol dos municípios no Brasil e no mundo, sob uma ótica simples e eficiente. No mais o estudo é limitado pela quantidade de empresas investigadas, e não possui o intuito de esgotar o assunto, mas sim aumentar a coesão social sobre o tema da evasão fiscal.

## REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G; SANDMO, A. Income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, 1 (3-4), 323-338.1972.

ALM, James et al. Tax morale and tax evasion in Latin America. **Andrew Young School of Policy Studies, Georgia University, International Studies Program, WP**, p. 07-32, 2007.

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

ALM, James. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. **International Tax and Public Finance**, v. 19, n. 1, p. 54-77, 2012.

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

ALM, James; JACKSON, Betty R.; MCKEE, Michael. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 22, n. 3, p. 285-303, 1993.

ALM, James; MCCLELLAND, Gary H.; SCHULZE, William D. Why do people pay taxes?. **Journal of public Economics**, v. 48, n. 1, p. 21-38, 1992.

ALM, James; SANCHEZ, Isabel; DE JUAN, Ana. Economic and noneconomic factors in tax compliance. **Kyklos**, v. 48, n. 1, p. 1-18, 1995.

BAYER, Ralph-C.; SUTTER, Matthias. The excess burden of tax evasion—An experimental detection—concealment contest. **European Economic Review**, v. 53, n. 5, p. 527-543, 2009.

BECK, Paul J.; DAVIS, Jon S.; JUNG, Woon-Oh. Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty. **Accounting Review**, p. 535-558, 1991.

BECKER, Gary S. Crime and punishment: An economic approach. In: **The Economic Dimensions of Crime**. Palgrave Macmillan UK, 1968. p. 13-68.

BOADWAY, Robin; MARCHAND, Maurice; PESTIEAU, Pierre. Towards a theory of the direct-indirect tax mix. **Journal of Public Economics**, v. 55, n. 1, p. 71-88, 1994.

CHANDER, Parkash; WILDE, Louis L. A general characterization of optimal income tax enforcement. **The Review of Economic Studies**, v. 65, n. 1, p. 165-183, 1998.

CHANG, Otto H.; NICHOLS, Donald R.; SCHULTZ, Joseph J. Taxpayer attitudes toward tax audit risk. **Journal of Economic Psychology**, v. 8, n. 3, p. 299-309, 1987.

CLOTFELTER, Charles T. Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. **The review of economics and statistics**, p. 363-373, 1983.

COWELL, Frank A. Taxation and labour supply with risky activities. **Economica**, v. 48, n. 192, p. 365-379, 1981.

CREMER, Helmuth; GAHVARI, Firouz. Tax evasion and optimal commodity taxation. **Journal of Public Economics**, v. 50, n. 2, p. 261-275, 1993.

CREMER, Helmuth; GAHVARI, Firouz. Tax evasion and the optimum general income tax. **Journal of Public Economics**, v. 60, n. 2, p. 235-249, 1996.

CREMER, Helmuth; MARCHAND, Maurice; PESTIEAU, Pierre. Evading, auditing and taxing: The equity-compliance tradeoff. **Journal of Public Economics**, v. 43, n. 1, p. 67-92, 1990.

CRONSHAW, Mark B.; ALM, James. Tax compliance with two-sided uncertainty. **Public Finance Review**, v. 23, n. 2, p. 139-166, 1995.

CROTTS, John C.; MCGILL, Gary A. Compliance with Local Option Lodging Taxes: Theory and Measurement Strategies. **Journal of Travel & Tourism Marketing**, v. 3, n. 4, p. 51-83, 1995.

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.

DHAMI, Sanjit; AL-NOWAIHI, Ali. Optimal taxation in the presence of tax evasion: Expected utility versus prospect theory. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 75, n. 2, p. 313-337, 2010.

ENGEL, E. M. R. A.; HINES, J. R. Retrospective Audits and Tax Evasion Dynamics in the United States, unpublished manuscript. Harvard Univ. 1994.

ERARD, Brian. Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. **Journal of Public Economics**, v. 52, n. 2, p. 163-197, 1993.

ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan S. Reporting Behavior and Audit Selection Decisions. **Unpublished manuscript. Yale School of Management**, 1996.

FEIGE, Edgar L. **The underground economies**, 1989.

FELD, Lars P.; TYRAN, Jean-Robert. Tax evasion and voting: An experimental analysis. **Kyklos**, v. 55, n. 2, p. 197-221, 2002.

FORTIN, Bernard; LACROIX, Guy; VILLEVAL, Marie-Claire. Tax evasion and social interactions. **Journal of Public Economics**, v. 91, n. 11, p. 2089-2112, 2007.

GANGL, Katharina et al. "How can I help you?" Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance. **FinanzArchiv: Public Finance Analysis**, v. 69, n. 4, p. 487-510, 2013.

GANGL, Katharina et al. The Dynamics of Power and Trust in the'Slippery Slope Framework'and its Impact on the Tax Climate. **Available at SSRN 2024946**, 2012.

GËRXXHANI, Klarita; SCHRAM, Arthur. Tax evasion and income source: A comparative experimental study. **Journal of Economic Psychology**, v. 27, n. 3, p. 402-422, 2006.

GRAETZ, Michael J.; REINGANUM, Jennifer F.; WILDE, Louis L. The tax compliance game: Toward an interactive theory of law enforcement. **Journal of Law, Economics, & Organization**, v. 2, n. 1, p. 1-32, 1986.

GRIN, Eduardo José. Trajetória e avaliação dos programas federais brasileiros voltados a promover a eficiência administrativa e fiscal dos municípios. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 2, p. 459-480, 2014.

GUTMANN, David. The cross-cultural perspective: Notes toward a comparative psychology of aging. **Handbook of the psychology of aging**, p. 302-326, 1977.

HARTL, Barbara et al. Does the Sole Description of a Tax Authority Affect Tax Evasion?- The Impact of Described Coercive and Legitimate Power. **PloS one**, v. 10, n. 4, p. e0123355, 2015.

HESSING, Dick J.; ELFFERS, Henk; WEIGEL, Russell H. Exploring the limits of self-reports and reasoned action: An investigation of the psychology of tax evasion behavior. **Journal of personality and social psychology**, v. 54, n. 3, p. 405, 1988.

HOFMANN, Eva et al. Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities. **Law & policy**, v. 36, n. 3, p. 290-313, 2014.

KANNIAINEN, Vesa; PÄÄKKÖNEN, Jenni. Do the catholic and protestant countries differ by their tax morale?. **Empirica**, v. 37, n. 3, p. 271-290, 2010.

KIM, Sangheon. Does political intention affect tax evasion?. **Journal of Policy Modeling**, v. 30, n. 3, p. 401-415, 2008.

KIRCHLER, Erich. Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. **The Journal of Socio-Economics**, v. 28, n. 2, p. 131-138, 1999.

KIRCHLER, Erich; MACIEJOVSKY, Boris; SCHWARZENBERGER, Herbert. Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income: An experimental analysis. **Humboldt: University of Berlin**, 2001.

KIRCHLER, Erich; WAHL, Ingrid. Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary tax compliance, enforced tax compliance, tax avoidance, and tax evasion. **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 3, p. 331, 2010.

MACAFEE, Kerrick. **A Glimpse of the hidden economy in the national accounts**. CSO, 1980.

MARHUENDA, Francisco; ORTUÑO-ORTÍN, Ignacio. Tax enforcement problems. **The Scandinavian Journal of Economics**, v. 99, n. 1, p. 61-72, 1997.

MARQUES, Marcos Silva Moreira. Eficiência da arrecadação de impostos e contribuições federais: uma abordagem com uso de fronteiras estocásticas. 2008.

MCMILLAN, John. The free-rider problem: a survey. **Economic Record**, v. 55, n. 2, p. 95-107, 1979.

MOOKHERJEE, Dilip; P'NG, Ivan. Optimal auditing, insurance, and redistribution. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 104, n. 2, p. 399-415, 1989.

MUEHLBACHER, Stephan et al. Uncertainty resolution in tax experiments: Why waiting for an audit increases compliance. **The Journal of Socio-Economics**, v. 41, n. 3, p. 289-291, 2012.

NYAGA, James Nyamu et al. Factors influencing tax revenue growth at Kenya Revenue Authority: A case of Meru station. **International Academic Journal of Economics and Finance**, v. 2, n. 1, p. 1-15, 2016.

O'HIGGINS, Michael. AGGREGATE MEASURES OF TAX EVASION-AN ASSESSMENT. 1. **British Tax Review**, n. 5, p. 286-302, 1981.

PENCAVEL, John H. A note on income tax evasion, labor supply, and nonlinear tax schedules. **Journal of Public Economics**, v. 12, n. 1, p. 115-124, 1979.

PICKHARDT, M., & SEIBOLD, G. Income tax evasion dynamics: Evidence from an agent-based econophysics model. **Journal of Economic Psychology**, 40, 147-160, 2014.

PINTO, Catarina; CRUZ, Sérgio Ravara; ABRUNHEIRO, Ligia. O comportamento fiscal dos contribuintes: revisão da literatura. **Estudos do ISCA**, n. 10, 2014.

PISSARIDES, Christopher A.; WEBER, Guglielmo. An expenditure-based estimate of Britain's black economy. **Journal of public economics**, v. 39, n. 1, p. 17-32, 1989.

PLATE, R. L. Bingham, GP; Cox, DR e Plumley AH . Income tax compliance research. **IRS**, April, 1990.

PYLE, David J. **Tax evasion and the black economy**. Springer, 1989.

RICHTER, Wolfram F.; BOADWAY, Robin W. Trading off tax distortion and tax evasion. **Journal of Public Economic Theory**, v. 7, n. 3, p. 361-381, 2005.

SAMPIERI, R.H; COLLADO, C. F; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. 5ª Ed. – Porto Alegre: Penso, 2013. P.334-336.

SANDMO, Agnar. Income tax evasion, labour supply, and the equity—efficiency tradeoff. **Journal of Public Economics**, v. 16, n. 3, p. 265-288, 1981.

SANSING, Richard C. Information acquisition in a tax compliance game. **Accounting Review**, p. 874-884, 1993.

SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: A new branch of public finance. **National Tax Journal**, v. 12, n. 4, p. 340-345, 1959.

SCHWARTZ, Richard D.; ORLEANS, Sonya. On legal sanctions. **The University of Chicago Law Review**, v. 34, n. 2, p. 274-300, 1967.

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

SLEMROD, Joel; GILLITZER, Christian. Insights from a Tax-systems Perspective. **CESifo Economic Studies**, p. ift015, 2013.

SPICER, Michael W.; HERO, Rodney E. Tax evasion and heuristics: A research note. **Journal of Public Economics**, v. 26, n. 2, p. 263-267, 1985.

SRINIVASAN, Thirukodikaval N. Tax evasion: A model. **Journal of public economics**, v. 2, n. 4, p. 339-346, 1973.

VAN DE BRAAK, Hans. Taxation and tax resistance. **Journal of Economic Psychology**, v. 3, n. 2, p. 95-111, 1983.

WITTE, Ann D.; WOODBURY, Diane F. The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. **National Tax Journal**, p. 1-13, 1985.

YITZHAKI, Shlomo. Income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of public economics**, v. 3, n. 2, p. 201-202, 1974.