

**Será que a Intenção Leva ao Comportamento? estudo com contribuintes pessoas físicas em relação a uma ação de conformidade tributária**

**THALES VINICIUS SANTIAGO BEZERRA**  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

**ODERLENE VIEIRA DE OLIVEIRA**  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

**LUCAS LOPES FERREIRA DE SOUZA**  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

Agradecimento à órgão de fomento:  
Agradecimentos à Receita Federal do Brasil

## Será que a Intenção Leva ao Comportamento? estudo com contribuintes pessoas físicas em relação a uma ação de conformidade tributária

### 1 Introdução

No exercício de sua soberania, o Estado necessita de recursos financeiros para garantir o funcionamento de suas atividades. Embora haja a possibilidade de atuar diretamente na economia, a forma mais comum adotada pelos países capitalistas para suprir essa necessidade é por meio da tributação (MACHADO, 2010). Conforme apontado por Solichin e Astuti (2021), o tributo é considerado a principal fonte de recursos financeiros para a composição do orçamento estatal, demonstrando sua confiabilidade. No caso do Brasil, a arrecadação tributária em 2019 atingiu o montante de R\$ 2,4 trilhões, representando uma carga tributária bruta de 33,17% do Produto Interno Bruto (PIB) (TESOURO NACIONAL, 2020). Diante desse contexto, fica evidente a relevância da Administração Tributária para o Estado.

A forma de cumprimento da obrigação tributária é dividida em voluntário (*voluntary compliance*) ou por meio de coerção (*enforced compliance*). Essa distinção é bastante relevante, uma vez que, no *enforced compliance* existe um custo significativo para ambos os interessados (OCDE, 2010). E, nesse contexto, é pertinente destacar que, as ações de conformidade tributária, foco desta pesquisa, são as de caráter voluntário (*voluntary compliance*).

A ação de conformidade visa melhorar o cumprimento da obrigação tributária, reduzindo custos para as partes e diminuindo o contencioso administrativo e judicial (CREMADES *et al.*, 2015; RUSSO, 2019). Para sua implantação efetiva, é fundamental conhecer o comportamento dos contribuintes. Ou seja, é necessário que haja um aprofundamento dos motivos que levam os contribuintes a cumprirem ou não suas obrigações tributárias (OCDE, 2013).

E, para analisar o comportamento desses contribuintes, a Teoria do Comportamento Planejado (TCP) – que visa a explicar o comportamento humano por meio das intenções comportamentais – e o modelo *Slippery Slope* - que parte do pressuposto de que o cumprimento da obrigação tributária é capaz de ser atingido com o aumento nos níveis de poder e confiança na administração tributária – são utilizados por diversos autores e em vários países.

A TCP foi aplicada, com foco na conformidade tributária, inicialmente, por Bobek e Hatfield (2003), em estudo com contribuintes dos Estados Unidos e, posteriormente, por Benk, Cakmak e Budak (2011) em estudo com contribuintes da Turquia, por Smart (2013) em estudo com contribuintes da Nova Zelândia, por Taing e Chang (2021) em estudo com contribuintes do Camboja e por Arham e Firmansyah (2021) em estudo com contribuintes da Indonésia.

Já o modelo *Slippery Slope* foi aplicado por Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011) em estudo com contribuintes da Áustria, Reino Unido e República Tcheca, por Lemoine e Roland-Lévy (2012) em estudo com contribuintes da França, por Budak *et al.* (2012) em estudo com contribuintes da Turquia, por Lozza *et al.* (2013) em estudos com contribuintes da Itália, e Gangl *et al.* (2013) em estudo com contribuintes da Holanda.

Assim, na presente investigação, optou-se por adotar conjuntamente a Teoria do Comportamento Planejado (TCP) e o modelo *Slippery Slope*, com o intuito de abordar de forma abrangente o comportamento do contribuinte, conforme demonstrado por Malik e Younus (2019) e Seran, Baridwan e Rosidi (2020). Nesse sentido, o presente estudo levanta a seguinte questão de pesquisa: Em uma ação de conformidade tributária, como os preditores (atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária) influenciam a intenção de estar em conformidade?

Assim, o objetivo geral desta pesquisa consistiu em avaliar o comportamento do contribuinte em uma ação de conformidade tributária por meio da análise da influência dos preditores (atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária) na intenção de se estar em conformidade e, por consequência, verificar se a intenção de se estar em conformidade, de fato, contribui no comportamento de estar em conformidade tributária.

Assim, a presente pesquisa mostra-se relevante, pois trata-se de um tema emergente e que ao mesmo tempo começa a ser realidade nos principais Fiscos do Brasil. Além disso, o trabalho também possui relevância prática, à medida que pode servir como direcionamento para futuras ações de conformidade tributária, seja ela implantada pela União, Estado, Distrito Federal ou Municípios; como também relevância acadêmica, à medida que visa a contribuir para as teorias do comportamento do contribuinte.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Teoria do Comportamento Planejado (TCP)**

Segundo a TCP, o comportamento humano é explicado pelas intenções comportamentais, que seriam as ações iniciais do comportamento. A TCP antevê e explica o comportamento volitivo do ser humano em contextos específicos e pode ser justificado por três fatores: atitude em relação ao comportamento; normas subjetivas; e controle comportamental percebido (AJZEN, 1991). Nesse sentido, a intenção indica a prontidão de um sujeito em um comportamento específico (WU; ZHU, 2012). No entanto, não existe uma relação perfeita de intenção comportamental e ação, embora represente um certo grau de disposição para realizar determinado comportamento (AJZEN, 1985).

A atitude possui um grande destaque na explicação do comportamento de um indivíduo em seu ambiente (MUSTIKASARI, 2007), e diz respeito à influência pessoal sobre o comportamento, correspondendo ao julgamento do indivíduo para realização deste, como bom ou ruim, isto é, admitindo ser a favor ou não de uma determinada ação (MOUTINHO; ROAZZI, 2010). Na esfera tributária, quanto mais positiva for a atitude do contribuinte no que diz respeito ao cumprimento da obrigação tributária, maior será a intenção de estar em conformidade (NURINA, 2010). Assim, tem-se a primeira proposição da presente pesquisa.

- Proposição 1 (P1) – A atitude positiva do contribuinte contribui na intenção de estar em conformidade tributária.

As atitudes podem ser baseadas em sanções não legais, quando estão ligadas à moral tributária (HANNO; VIOLETTE, 1996; KORNHAUSER, 2006; TORGLER, 2007), ou baseada em sanções legais, quando ligadas à percepção de penalidades (CARNES; ENGLEBRECHT, 1995; MACIEJOVSKY; KIRCHLER; SCHWARZENBERGER, 2001; RICHARDSON; SAWYER, 2001). Já às normas subjetivas dizem respeito quanto à percepção de uma pessoa pode mudar por conta das crenças e comportamentos específicos de indivíduos e grupos. E, como esses grupos sociais podem influenciar nas suas motivações e decisões (AJZEN, 1991).

As normas subjetivas possuem um efeito positivo na intenção de comportamento, pois os desejos de um indivíduo são influenciados pelo ambiente no qual o contribuinte está situado (AJZEN, 1991). Essa intenção pode ser maior ou menor quando um indivíduo percebe que existe aprovação ou desaprovação de um determinado comportamento por parte de uma pessoa considerada importante pelo próprio indivíduo (ARMITAGE; CONNER, 2001). Nesse contexto, emerge a segunda proposição.

- Proposição 2 (P2) – As normas subjetivas positivas, em relação à conformidade fiscal, contribuem na intenção de estar em conformidade tributária.

Quanto ao controle comportamental percebido, este se refere ao grau de controle que um indivíduo percebe que tem para realizar determinada ação. No aspecto tributário, esse

fator não está relacionado com grau de facilidade ou dificuldade que determinado contribuinte tenha para burlar as leis tributárias, mas sim, com o controle que ele acredita que tem para realizar um comportamento específico. Assim, o controle comportamental percebido afeta a intenção do contribuinte no cumprimento da obrigação tributária (BOBEK; HATFIELD, 2003). Nesse sentido, um controle comportamental percebido alto, tende a gerar uma forte relação entre a intenção e o comportamento (ARMITAGE; CONNER, 2001). O referido controle é tão relevante que pode tanto estar associado com a intenção, quanto diretamente com o comportamento (AJZEN, 2002). Assim, emerge a terceira e a sexta proposição.

- Proposição 3 (P3) – O controle comportamental percebido positivo, em relação à conformidade fiscal, contribui na intenção de estar em conformidade tributária.
- Proposição 6 (P6) – A intenção comportamental positiva contribui no comportamento de estar em conformidade tributária.

## 2.2 O modelo *Slippery Slope*

Os pesquisadores Kirchler, Hoelzl e Wahl (2008) propuseram o modelo *Slippery Slope*, o qual parte do conceito de que o clima tributário em uma sociedade pode variar de clima antagônico, cuja relação dos contribuintes e as autoridades fiscais é de uns contra os outros, a clima sinérgico, onde ambos atuam juntos. O modelo parte do pressuposto de que o cumprimento da obrigação tributária pode ser atingido com o aumento nos níveis de poder (de forma imposta) e confiança (de forma voluntária), sendo essas dimensões dependentes. Desta forma, em seguida, é apresentado a ideia referente ao cumprimento da obrigação tributária sob a perspectiva do poder da autoridade tributária e da confiança na autoridade tributária, nos quais são associados fatores de dissuasão econômica com fatores psicológicos (GANGL; HOFMANN; KIRCHLER, 2015).

O poder da autoridade tributária está ligado à percepção dos contribuintes sobre a capacidade dos servidores do Fisco em detectar ilegalidades. De um modo geral, possui relação direta com o orçamento que o governo destina para o Fisco e com a legislação tributária. Quanto à confiança na autoridade tributária, entende-se como ideia geral da sociedade, de forma individual ou coletiva, de que as autoridades tributárias são benevolentes e atuam em busca do bem comum (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008). Esse poder é dividido em coercitivo e legítimo. No primeiro, o contribuinte é conduzido contra sua vontade, com o predomínio de auditorias e multas. No segundo, existe uma autoridade aceita e possui relação com a percepção de um sistema tributário transparente e justo (BRADFORD *et al.*, 2014; KIRCHLER; WAHL, 2010; TURNER, 2005; TYLER, 2006).

Quanto à confiança, esta é dividida em dois critérios: baseada na razão e implícita. O primeiro parte de critérios objetivos do indivíduo, no qual a autoridade tributária pode ser confiável. No segundo, a confiança do contribuinte ocorre de forma inconsciente e natural (CASTELFRANCHI; FALCONE, 2010; GANGL *et al.*, 2019).

Conforme o modelo, onde há fraco poder da autoridade tributária e baixa confiança na autoridade tributária é provável que haja redução no cumprimento das obrigações tributárias. Havendo alto poder com baixa confiança, tende a ter aumento no cumprimento da obrigação tributária coercitiva. Por outro lado, havendo alta confiança com fraco poder, tende a ter aumento no cumprimento da obrigação tributária voluntária. Ou seja, o alto cumprimento pode resultar das duas perspectivas, no entanto, existe a diferença qualitativa entre conformidade coercitiva e voluntária. (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

Perante esse contexto, emergem as proposições 4 e 5 de pesquisa.

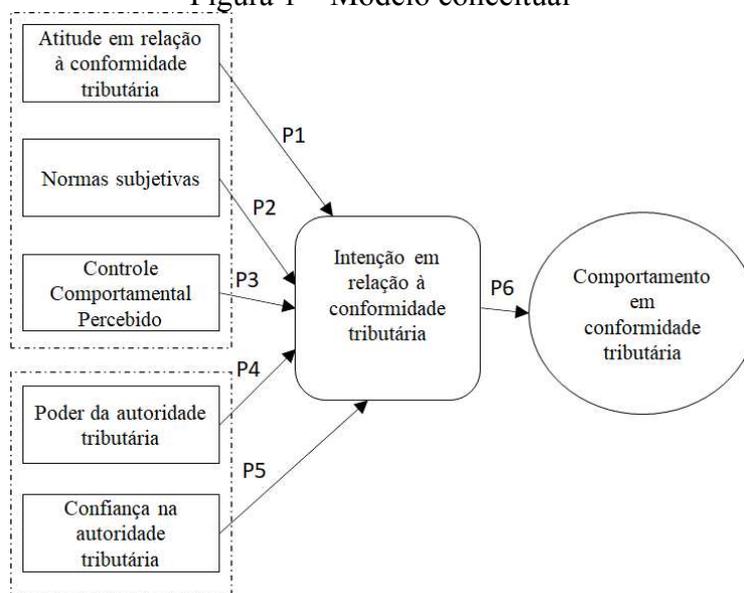
- Proposição 4 (P4) – A percepção positiva do contribuinte, sobre o poder da autoridade tributária, contribui na intenção de estar em conformidade tributária.
- Proposição 5 (P5) – A percepção positiva do contribuinte, sobre confiança na autoridade tributária, contribui na intenção de estar em conformidade tributária.

Na prática, poder e confiança possuem relações dinâmicas onde um pode influenciar o outro. Um aumento nas auditorias e multas de forma deliberada pode diminuir a confiança do contribuinte honesto. No entanto, se o aumento de auditorias ocorrer com foco no combate às fraudes e com base na justiça fiscal, tende a haver um aumento de confiança nas autoridades tributárias. De modo semelhante, um aumento na confiança pode gerar incremento no poder, pois o trabalho do Fisco fica facilitado quando tem o apoio da população (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

### 3 Modelo Conceitual

No modelo, atentou-se para o exposto por Egmond e Bruel (2007), no entendimento de que a TCP não é suficiente para descrever o comportamento humano, pois trata-se de um fenômeno complexo, razão por que é mais interessante explorá-la com o apoio de outras teorias integrativas. A própria TCP diz estar aberta para a inclusão de preditores adicionais que influenciem na intenção e no comportamento (AJZEN; 1991).

Figura 1 – Modelo conceitual



Dessa forma, além dos preditores atitude, normas subjetivas e controle comportamental que emergiram da TCP, visando a entender o comportamento dos contribuintes, foram incluídos os preditores poder da autoridade tributária e a confiança na autoridade tributária oriundos do Modelo *Slippery Slope*. Assim, os preditores dessas duas teorias selecionadas foram combinados em um modelo unificado, conforme exposto na Figura 1.

### 4 Metodologia

Trata-se de pesquisa documental e descritiva, com abordagem qualitativa-quantitativa. Com a abordagem qualitativa, buscou-se explicar o comportamento do contribuinte tendo como base suas intenções comportamentais. Com a abordagem quantitativa, buscou-se averiguar as alterações no imposto devido do setor em análise, após a ação de conformidade tributária implantada pela Receita Federal Brasileira (RFB), a fim de entender o comportamento do contribuinte também tendo como base suas intenções comportamentais. Assim optou-se por trabalhar com as duas abordagens por entender que a compreensão do contexto do problema alinhado com quantificação dos dados traria uma visão completa para o fenômeno (MALHOTRA, 2021).

A fase quantitativa foi realizada sobre base de dados longitudinais da RFB relativa a uma ação de conformidade tributária, realizada no ano de 2019, com contribuintes pessoas físicas, de um determinado setor econômico do estado do Ceará, contendo um total de 531 contribuintes, referente a uma população de 630 contribuintes que fazem parte do setor selecionado. Os dados eram referentes aos anos-calendário entre 2015 e 2019, período

trabalhado na ação. Essa fase teve por base a comparação, dentro de cada ano, do imposto devido antes e após a ação, bem como do *tax gap*. Ademais, foi realizado o teste de Wilcoxon. Essas análises foram realizadas por meio do *software* SPSS v. 28. Esse setor possui receita anual por volta de 330 milhões de reais. Cabe registrar que, em respeito ao Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF), aprovado pela Portaria RFB n. 4.820, de 19 de novembro de 2020, o referido setor não será divulgado.

Já a fase qualitativa, foi viabilizada por meio de entrevistas semiestruturadas (LAVILLE; DIONNE, 1999) com os contribuintes que participaram da ação de conformidade tributária. O roteiro de entrevista teve como diretrizes as categorias Teoria do Comportamento Planejado (com as subcategorias Atitude, Normas Subjetivas, Controle Comportamental Percebido) e Modelo Slippery Slope (com as subcategorias Poder da Autoridade Tributária e Confiança na Autoridade Tributária).

Esta fase qualitativa teve como foco a compreensão da intenção do contribuinte de estar em conformidade com a legislação tributária que foi construída com suporte na leitura das percepções dos entrevistados, por meio da lente teórica da TCP com o apoio de preditores adicionais oriundos do Modelo *Slippery Slope*, conforme o modelo conceitual da pesquisa (Figura 1). No total, nove contribuintes participaram das entrevistas. Nesse quantitativo de entrevistados, funcionaram como parâmetro as orientações de Minayo (1994) a qual dispõe que, na pesquisa qualitativa, a amostra ideal não atende a critérios numéricos, mas a múltiplas dimensões da totalidade; e de Bardin (2016), que dispõe sobre o critério de exaustividade.

A escolha dos contribuintes entrevistados se deu aleatoriamente, por meio de indicações da associação do setor e dos próprios entrevistados. As entrevistas foram realizadas virtualmente, entre as datas de 02/10/2021 e 15/10/2021, por meio da plataforma Microsoft Teams. Antes de cada entrevista, foi entregue aos contribuintes, o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, que foi assinado virtualmente tanto pelo pesquisador, quanto pelos contribuintes. As entrevistas foram gravadas com a devida autorização. Ao mesmo tempo que a entrevista ocorria, a transcrição era realizada pela plataforma Microsoft Teams. No total, foram geradas, originalmente, 205 páginas de transcrição na extensão *docx*.

Nessa fase, optou-se pela Análise de Conteúdo. Segundo Bardin (2016). Nessa análise, considerando que foram geradas 205 páginas de transcrição, fez-se uso do *software* NVivo, versão release 1.5.1, visando a ter maior proximidade com os dados e com a codificação. Dessa forma, para melhor análise com a utilização do *Software* NVivo, foi realizada limpeza e edição das entrevistas, que resultou no montante de 44 páginas.

## 5 Resultados e Análises

### 5.1 Imposto devido antes e após a ação de conformidade

No que se refere à análise da ação de conformidade, é tomada por base a comparação, dentro de cada ano, do imposto devido antes e após a ação, bem como do *tax gap*. Ademais, é realizado o teste de Wilcoxon. Por meio dessas análises, compreende-se como se deu o comportamento do contribuinte no que diz respeito ao cumprimento voluntário da obrigação tributária e, por consequência, o aumento espontâneo do imposto devido.

Tabela 1 – Comparação do imposto devido

Ano- Calendário	Imposto Devido-Antes	Imposto Devido-Depois	Diferença- Absoluta	Diferença- Percentual
2015	36.504.284,30	37.765.362,40	1.261.078,10	3,45%
2016	30.872.767,90	33.458.777,10	2.586.009,20	8,38%
2017	31.006.409,10	34.717.941,90	3.711.532,80	11,97%
2018	31.664.435,90	34.935.838,50	3.271.402,60	10,33%
2018/2019	31.664.435,90	37.376.006,10	5.711.570,20	18,04%

Assim, a análise foi realizada comparando as Tabelas 1, 2 e 3, dentro de cada ano. Tais análises têm o objetivo de verificar, se o comportamento dos contribuintes participantes da ação, está alinhado com o comportamento dos entrevistados na análise qualitativa. Vale destacar que os valores das Tabelas 1, 2 e 3 foram inflacionados utilizando-se o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para dezembro de 2019.

Tabela 2 – Comparação do *tax gap* estimado

Ano- Calendário	GAP Estimado- Após	GAP Estimado- Antes	Diferença- Absoluta	Diferença- Percentual
2015	8.761.028,30	7.622.094,50	-1.138.933,80	-13,00%
2016	6.174.553,60	4.136.950,90	-2.037.602,70	-33,00%
2017	5.271.089,70	2.213.857,60	-3.057.232,10	-58,00%
2018	4.433.021,00	1.728.878,20	-2.704.142,80	-61,00%
2019	4.485.120,80			

De início, verifica-se, pelo teste de Wilcoxon (Tabela 3), que em todos os anos, os resultados encontrados antes e após a ação de conformidade possuem diferença estatisticamente significativa, tendo em vista que nível de significância foi menor do que 0,05.

Tabela 3 - Teste de Wilcoxon

	Imposto Devido 2015-Antes - Imposto Devido 2015-Após	Imposto Devido 2016-Antes - Imposto Devido 2016-Após	Imposto Devido 2017-Antes - Imposto Devido 2017-Após	Imposto Devido 2018-Antes - Imposto Devido 2018-Após	Imposto Devido 2018-Antes - Imposto Devido 2019-Após
Z	-5,892	-6,167	-8,595	-7,627	-6,255
Significância Sig. (2 extremidades)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

É importante destacar que, para se ter a real dimensão do que significa o imposto devido antes e após a ação, é necessário que esse valor seja relativizado em relação ao tamanho do *tax gap* estimado. Segundo Warren (2018), além da importância de se estimar as perdas fiscais, o *tax gap* tem a capacidade de conectar o desempenho do Fisco com o comportamento do contribuinte. No presente estudo, o *tax gap* estimado foi realizado, pela Receita Federal, por meio de cruzamento de informações.

Desse modo, em 2015, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 3,45%, o que representa um acréscimo de R\$ 1.261.078,10 (Tabela 1). Esse acréscimo configura uma redução de 13% em relação ao *tax gap* estimado (Tabela 2). Em 2016, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 8,38%, o que representa um acréscimo de R\$ 2.586.009,20 (Tabela 1). Esse acréscimo configura uma redução de 33% em relação ao *tax gap* estimado (Tabela 2).

Em 2017, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 11,97%, o que representa um acréscimo de R\$ 3.711.532,80 (Tabela 1). Esse acréscimo configura uma redução de 58% em relação ao *tax gap* estimado (Tabela 2). Em 2018, o imposto devido, após a ação de conformidade, teve um aumento de 10,33%, o que representa um acréscimo de R\$ 3.271.402,60 (Tabela 1). Esse acréscimo configura uma redução de 61% em relação ao *tax gap* estimado (Tabela 2). Em relação a 2019, não existe o imposto devido antes, pois os contribuintes enviaram suas declarações após a ação de conformidade. Dessa forma, foi utilizado, como parâmetro, o imposto devido de 2018 antes da ação. Com essa análise, verifica-se um aumento de 18,04%, o que representa um acréscimo de R\$ 5.711.570,3 (Tabela 1).

De tal modo, percebe-se que, após a ação de conformidade, houve um acréscimo no imposto devido de R\$ 10.830.022,70, entre os anos de 2015 e 2018. Além disso, no ano de 2019, houve um acréscimo estimado em R\$ 5.711.570,30, o que totaliza o montante de R\$

16.541.593,00 (Tabela 1). Para se ter um parâmetro do que isso representa, o orçamento inicial, do Município de Fortaleza/CE, previsto na LOA de 2019 para a Secretaria Municipal do Turismo de Fortaleza foi de R\$ 17.047.001,00 (FORTALEZA, 2021, *online*). Um valor bem próximo do alcançado com a ação de conformidade tributária.

Registra-se, neste passo, o fato de que o crescimento no imposto devido é resultado do aumento do cumprimento voluntário da obrigação tributária por parte dos contribuintes, sendo esse um dos maiores objetivos das ações de conformidade tributária, conforme dispõem Gribnau (2015) e Szudoczky e Majdanska (2017).

Com base na análise apresentada, verifica-se que, em termos de valores, a adesão sobre a autorregularização foi aumentando entre os anos de 2015 e 2019. Embora não seja possível afirmar o motivo desse aumento, é crível a ideia de que parte desse fato decorre da decadência tributária. Conforme Ibrahim (2011), a decadência é o instituto jurídico que extingue o direito pelo decurso do lapso temporal. No Brasil, normalmente, o Fisco possui cinco anos para efetivar o lançamento do crédito tributário (CARVALHO, 2017). Assim, quanto mais próximo o tributo estava da decadência, menor foi a adesão à autorregularização. Tal análise, vai ao encontro da teoria de Allingham e Sandmo (1972), a qual afirma que a decisão do contribuinte é racional.

## 5.2 Intenção do contribuinte de estar em conformidade

O perfil dos contribuintes entrevistados é apresentado na Tabela 4. No total, participaram da pesquisa nove contribuintes, com tempo de atuação na área variando de nove a 44 anos, todos com nível superior completo. Dessa forma, três atuavam em Fortaleza (capital do Estado) e os outros seis em municípios distintos do Ceará.

Tabela 4 – Perfil dos entrevistados

Entrevistado	Município	Escolaridade	Data Entrevista	Tempo de Atuação no Setor (em anos)
Nº 1	Fortaleza	Superior Completo	02/10/2021	44
Nº 2	São Gonçalo do Amarante	Superior Completo	02/10/2021	24
Nº 3	Fortaleza	Superior Completo	07/10/2021	20
Nº 4	Fortaleza	Superior Completo	07/10/2021	9
Nº 5	Pentecoste	Superior Completo	08/10/2021	9
Nº 6	Russas	Superior Completo	08/10/2021	20
Nº 7	Pacatuba	Superior Completo	11/10/2021	25
Nº 8	Itapipoca	Superior Completo	13/10/2021	23
Nº 9	Itaitinga	Superior Completo	15/10/2021	23

Com a utilização do *software* NVivo, foram gerados códigos de acordo com os preditores da intenção, apresentados no modelo conceitual da pesquisa. Cada código foi agrupado em seu tema, conforme Figura 1. Nesse universo, é mister destacar que segundo Ajzen e Fishbein (2004) a importância relativa dos preditores da intenção variam de comportamento para comportamento e de população para população.

### 5.2.1 Atitudes dos contribuintes em relação à intenção de se estar em conformidade tributária

Esta seção tem o objetivo analisar a Proposição 1. Este tema foi dividido em duas categorias: sanções legais, quando ligadas à percepção de penalidades (CARNES; ENGLEBRECHT, 1995; MACIEJOVSKY; KIRCHLER; SCHWARZENBERGER, 2001; RICHARDSON; SAWYER, 2001); e sanções não legais, quando ligadas à moral tributárias (HANNO; VIOLETTE, 1996; KORNHAUSER, 2006; TORGLER, 2007). O resultado dessas categorias avaliadas como positivas ou negativas, faz com que o indivíduo desenvolva sua atitude em relação à conformidade tributária (AJZEN, 2011).

Quanto às sanções não legais, verifica-se que os entrevistados percebem uma contribuição positiva quando pagam seus impostos, bem como uma obrigação moral em pagá-los. Tal afirmação é corroborada pelo Entrevistado E2:

É lógico que sim. Lógico que se formos analisar, pagar imposto não é bom, mas, quando a gente sai na rua e vê o benefício, não tem outra forma dele chegar à população se não for através dos impostos. [...] Por exemplo, em relação à vacina nessa pandemia, se não fosse o Sistema Único de Saúde (SUS), se não tivesse os impostos, não teríamos condição de ter a vacina para toda população. Lógica, as pessoas que têm dinheiro iriam se vacinar e as pessoas que não têm, não iriam se vacinar. (E2).

Embora os entrevistados sintam uma obrigação moral em pagar os tributos, eles acreditam que não exista essa mesma obrigação moral por parte da sociedade. De igual maneira, acreditam que, de um modo geral, os contribuintes não sentem culpa por deixarem de pagar determinado tributo. Tal afirmação é corroborada respectivamente pelo Entrevistado E1 quando menciona que, “*Não. De maneira geral a sociedade não pensa o mesmo (obrigação moral em pagar o tributo). Acho que por isso mesmo que existe tanta disparidade*”; e pelo Entrevistado E4 ao relatar que “[...] *depende do motivo para deixar de cumprir, o indivíduo que não quer pagar não sente culpa nenhuma, pelo contrário, ele acha que se deu bem. Acho que na maioria das vezes não sente culpa*”.

Parte desse entendimento, pela sociedade, referente à ausência de obrigação moral em pagar o tributo e a ausência no sentimento de culpa por não o pagar, é explicável pela percepção de não haver uma contraprestação adequada nos serviços prestados pelo Estado, conforme se depreende por meio da fala do Entrevistado E5 quando diz que, “[...] *o que revolta um pouco, como sociedade, é que poderia ter algo a mais, o problema não é pagar o tributo, mas sim como ele é gasto*”; e pelo Entrevistado E7 ao falar que “[...] *o problema não é pagar imposto, é ele não se reverter da forma mais adequada para o contribuinte*”. Esse pensamento vai ao encontro do que afirmam Corrêa (1996) e Rua (2000), para quem a sociedade brasileira tem internalizado que o valor arrecadado pelo governo não se reverte em melhorias para a população.

No que se refere às sanções legais, verifica-se que os entrevistados entendem que os contribuintes devem ser fiscalizados e penalizados, caso não estejam em conformidade com a legislação tributária, consoante observado na fala do Entrevistado E9, exposta a seguir:

Com certeza deve ser fiscalizado. Acho que não é justo, assim como eu procuro contribuir dentro dos parâmetros legais, não acho justo contribuir em demasia. Na minha concepção, acho que pago demais, em detrimento de pessoas que não pagam. Essas pessoas devem ser fiscalizadas. A Receita, o Ministério Público, a Procuradoria da Fazenda Nacional, devem atuar com os rigores da lei.

Quanto à decisão de estar em conformidade com a legislação tributária, verifica-se que os entrevistados entendem que os contribuintes são influenciados pela possibilidade de serem fiscalizados e sofrerem sanções. Tal afirmação vai ao encontro do descrito por Allingham e Sandmo (1972) e é corroborada pelo Entrevistado E4 quando relata que, “*Acredito que sim, se você sabe que pode ter fiscalização, você acaba tentando andar mais na linha, você fica talvez mais preocupado em cumprir corretamente, evitando assim qualquer problema*”.

Ante o exposto, aceita-se a Proposição 1, na qual a atitude, em relação à conformidade fiscal, contribui positivamente na intenção comportamental. Esses achados somam-se aos estudos anteriores de Benk, Cakmak e Budak (2011) e Novianti e Dewi, (2018) que tiveram resultados semelhantes.

### **5.2.2 Normas subjetivas em relação à intenção de se estar em conformidade tributária**

Esta seção tem o objetivo de analisar a Proposição 2. De acordo com Ajzen (1991) as normas subjetivas possuem um efeito positivo na intenção de comportamento, pois os desejos de um indivíduo são influenciados pelo ambiente no qual o contribuinte está situado.

No ciclo de convivência mais próximo dos entrevistados, existe uma divisão entre pessoas que são favoráveis ao pagamento dos tributos e pessoas que são contra, como se perceber na fala do Entrevistado E3:

Convivo tanto com gente da iniciativa privada, como com os servidores públicos que de modo geral contribui, até mesmo porque é retido na fonte. O servidor público

por fazer parte da máquina pública e ter como fonte pagadora dos seus subsídios o próprio poder público, de uma forma em geral ele contribui achando bom, achando que a contribuição é justa. Já quem é da iniciativa privada tem outra visão, a maior parte das pessoas, infelizmente, pensa dessa forma: - a gente não tem contraprestação nenhuma do Estado, é um absurdo, pago um absurdo de imposto de renda, pago um absurdo de tributos federais, estaduais e municipais, e não tenho conta prestação nenhuma.

Sobre a possibilidade de essas pessoas próximas deixarem de pagar seus imposto se tiverem oportunidade, também existe uma divisão de opiniões, como se nota no relato do Entrevistado E6:

Isso entra no aspecto de formação, existe pessoas com formação ética e imbuída de valores que são contra a sonegação mesmo que não haja uma fiscalização mais efetiva. Outras, que não têm esse nível de valores, e que estão mais voltadas para a “lei de Gerson” e se sentem felizes de conseguir ludibriar o Fisco. É triste perceber isso.

Assim, verifica-se que, de um modo geral, os entrevistados não são influenciados pelas pessoas próximas sobre o aspecto de estarem ou não em conformidade com a legislação tributária, como observa-se no exposto pelo Entrevistado E7, quando comenta que “*As pessoas próximas não me influenciam. Respeito o posicionamento de cada um, mas o que eu tenho que seguir são as leis*”; e pelo exposto na fala do Entrevistado E9 “*Não me influenciam, tenho a minha concepção, acredito que a gente deve pagar*”.

Diante do exposto, rejeita-se a Proposição 2, na qual as normas subjetivas, em relação à conformidade fiscal, contribuem na intenção comportamental. Esses achados somam-se aos estudos anteriores de Anjani e Restuti (2016), Hidayat e Nugroho (2010), Malik e Younus (2019) e Sekti e Latifah (2019) que tiveram resultados semelhantes. Segundo Hidayat e Nugroho (2010), embora haja pressão social, o fator moral individual é um dos fatores dominantes na influência da intenção. Na mesma linha, Anjani e Restuti (2016) descrevem que a pressão social não afetaria um indivíduo que a ignorasse intencionalmente. Esses achados são consistentes com o que foi relatado pelos entrevistados.

### **5.2.3 Controle comportamental percebido em relação à intenção de se estar em conformidade tributária**

Esta seção tem o objetivo de analisar a Proposição 3. O controle comportamental percebido refere-se ao grau de controle que um indivíduo percebe que tem para realizar determinada ação. No aspecto tributário, esse fator não está relacionado com o grau de facilidade ou dificuldade que determinado contribuinte tenha para burlar as leis tributárias, mas sim, com o controle que ele acredita que tem para realizar um comportamento específico. Assim, o controle comportamental percebido afeta a intenção do contribuinte no cumprimento da obrigação tributária (BOBEK; HATFIELD, 2003).

Sobre a análise dessa proposição, infere-se que a percepção de controle, dos entrevistados, reduziu entre os momentos antes e após a ação de conformidade, conforme mencionado pelo Entrevistado E8 ao relatar que “*[...] antes da ação de conformidade realmente era possível (está em desacordo com a legislação tributária) porque não tinha essa ligação entre os órgãos*”.

Além disso, verifica-se que a percepção de controle está relacionada com a intenção do contribuinte de estar em conformidade com a legislação tributária, segundo se observa na fala do Entrevistado E1 ao apontar que “*O sistema é muito bom, as pessoas que sonegam sabem que estão se arriscando*”; e pelo Entrevistado E6 ao mencionar que “*[...] tentar ocultar os ganhos não é inteligente*”; e, também, pelo E8 “*[...] acho que o sistema hoje pega a maioria (dos contribuintes que andam em desacordo com a legislação tributária)*”.

Diante do exposto, aceita-se a Proposição 3, na qual o controle comportamental percebido, em relação à conformidade fiscal, contribui na intenção comportamental. Esses

achados somam-se aos estudos anteriores de Smart (2013) e Malik e Younus (2019) que tiveram resultados semelhantes.

#### **5.2.4 Poder da autoridade em relação à intenção de se estar em conformidade tributária**

Esta seção tem o objetivo analisar a Proposição 4. O poder da autoridade tributária está ligado à percepção dos contribuintes sobre a capacidade dos servidores do Fisco em detectar ilegalidades (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008). Ele é dividido em coercitivo e legítimo. No poder coercitivo, o contribuinte é conduzido contra sua vontade, com o predomínio de auditorias e multas, ao passo que, no poder legítimo, existe uma autoridade aceita e possui relação com a percepção de um sistema tributário transparente e justo (BRADFORD *et al.*, 2014; KIRCHLER; WAHL, 2010; TURNER, 2005; TYLER, 2006;).

Originalmente, o poder da autoridade tributária, apresentado no Modelo *Slippery Slope*, não faz parte dos preditores da TCP. No entanto, entende-se ser oportuno adicioná-lo entre os preditores, pois são capazes de influenciar na intenção e no comportamento do contribuinte. Isto porque os níveis de poder da autoridade tributária, estão relacionados com o cumprimento da obrigação tributária (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

Com base nas informações levantadas, percebe-se que, de um modo geral, os entrevistados têm que a abordagem da RFB, nos procedimentos fiscais, é positiva. Conforme se nota pela fala do Entrevistado E1 – *“Já fui fiscalizada. Fui muito bem atendida. Tive que levar uns documentos na Receita Federal. Levei no horário que foi marcado. Deu tudo certinho, depois o fiscal me ligou para dar o feedback de que estava tudo ok. Eu acho que deve ser assim mesmo”* e pelo E6 *“Recebi, por duas vezes, a cartinha chamando para comparecer à Receita Federal a fim de regularizar a situação e foi bem tranquilo. Tive uma boa percepção nesses dois contatos.”*

Além disso, infere-se que a atuação da RFB, no que se refere às punições e aos incentivos, contribuem na intenção do contribuinte. Conforme verificado na fala do Entrevistado E2 – *“Tem em que ter a fiscalização mesmo. Nós brasileiros, nós seres humanos, temos que, infelizmente, nos sentir fiscalizados. Mas, quanto tem incentivo, as pessoas aderem com mais facilidade. É do ser humano isso. É importante ter as duas medidas”*; e pela fala do Entrevistado E3:

Acho que, infelizmente, a punição é necessária. A punição, sem dúvida nenhuma, obriga quem está fora a trilhar o caminho certo. Você sabe que a punição é bem mais severa e que sai bem mais caro. Com certeza incentiva e estimula quem está agindo de forma indevida, agir de forma correta.

O incentivo também é bacana. E como se tivesse dado uma segunda chance. [...] É como se você desse um prazo maior antes de efetivamente punir ou partir para uma política de fiscalização mais severa.

Diante do exposto, aceita-se a Proposição 4, na qual a percepção do contribuinte, sobre o poder da autoridade tributária, contribui na intenção comportamental. Esses achados somam-se aos estudos anteriores de Djajanti (2020) que tiveram resultados semelhantes.

#### **5.2.5 A confiança na autoridade em relação à intenção de se estar em conformidade tributária**

Esta seção tem o objetivo analisar a Proposição 5. A confiança na autoridade tributária está ligada a ideia da sociedade, de maneira individual ou coletiva, de que as autoridades tributárias são benevolentes e atuam em busca do bem comum (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008). Ela se divide em dois critérios: baseada na razão e implícita. O primeiro parte de critérios objetivos do indivíduo, o qual entende que a autoridade tributária pode ser confiável. No segundo, a confiança do contribuinte ocorre de maneira inconsciente e natural (CASTELFRANCHI; FALCONE, 2010; GANGL *et al.*, 2019).

Entende-se ser oportuno adicionar a confiança na autoridade tributária entre os preditores a medida que são capazes de influenciar na intenção e no comportamento do

contribuinte, uma vez que os níveis de confiança na autoridade tributária, estão relacionados com o cumprimento da obrigação tributária (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

Desse modo, analisando as entrevistas, percebe-se que a RFB é vista, de forma unânime, entre os entrevistados, como um órgão de confiança. Conforme verificado no relato do Entrevistado E2 – “*Total. Todo mundo confia na Receita Federal. Confio mais na Receita Federal do que na polícia*”, e pelo E3 “*Com certeza, a Receita Federal é um órgão de confiança*”.

Também vista, de forma unânime, entre os entrevistados, que a atuação da RFB é vista benéfica para sociedade. Conforme verificado no exposto pelo Entrevistado E8 – “[...] *acho que só traz benefícios, pois o contribuinte é levado a estar em conformidade*” – e pelo Entrevistado E9 – “[...] *ela é fundamental, porque se não houvesse a Receita Federal para fazer seu papel de fiscalizar e punir, quando necessário, boa parte da população não iria pagar o imposto e não haveria prestação de serviços públicos*”.

Diante do exposto, aceita-se a Proposição 5, na qual a percepção do contribuinte, sobre confiança na autoridade tributária, contribui na intenção de estar em conformidade tributária. Esses achados somam-se aos estudos anteriores de Malik e Younus (2019) que tiveram a resultados semelhantes.

### 5.2.6 A intenção comportamental positiva em relação à conformidade tributária

Esta seção tem o objetivo de analisar a Proposição 6. Embora amplamente utilizada em diversas áreas do conhecimento (SANTOS; ALMEIDA, 2018), a TCP é objeto de críticas por não haver estudos robustos que relacionem a conexão entre a intenção comportamental e o próprio comportamento. Dessa forma, não se pode ter certeza de que as intenções comportamentais levem aos comportamentos (BARUCH-MORDO *et al.*, 2009; MILLER, 2017).

No entanto, esta pesquisa tem a capacidade de compreender todo ciclo, (preditores, intenção e comportamento), pois, com base no banco de dados extraído da RFB, é possível, de fato, saber qual foi o comportamento dos entrevistados em relação à conformidade tributária. Conforme se verifica na Tabela 5.

Tabela 5 – Intenção e conformidade dos entrevistados

Entrevistado	Intenção de conformidade		Situação	
	Antes da ação	Depois da ação	Antes da ação	Depois da ação
Nº 1	7	7	Está em conformidade	Está em conformidade
Nº 2	5	7	Não está em conformidade	Está em conformidade
Nº 3	7	7	Está em conformidade	Está em conformidade
Nº 4	6	7	Está em conformidade	Está em conformidade
Nº 5	4	7	Não está em conformidade	Está em conformidade
Nº 6	6	7	Não está em conformidade	Está em conformidade
Nº 7	7	7	Está em conformidade	Está em conformidade
Nº 8	7	7	Não está em conformidade	Está em conformidade
Nº 9	3	6	Não está em conformidade	Está em conformidade
<b>Média</b>	<b>5,78</b>	<b>6,89</b>		
<b>% Média</b>	<b>82,54%</b>	<b>98,41%</b>		

De acordo com a Tabela 5, verifica-se que, em nota de 1 a 7, referente à intenção de se estar em conformidade com a legislação tributária, os entrevistados possuíam, antes da ação, um média de 5,78, que representa 82,54% do potencial máximo de intenção. Após a ação, essa média passou para 6,89, que representa 98,41% do potencial máximo de intenção de estar em conformidade. Nesse ponto, inferir-se que, com exceção das normas subjetivas, os demais preditores (atitude, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária) contribuíram na intenção de se estar em conformidade.

Analisando a intenção em relação ao comportamento, verifica-se que, antes da ação, quando a intenção estava avaliada com 82,54% do potencial máximo, 44,4% dos entrevistados estavam em conformidade com a legislação tributária. Após a ação, quando a intenção estava avaliada com 98,41% do potencial máximo, 100,00% dos entrevistados estavam em conformidade com a legislação tributária. Ou seja, quanto maior foi a intenção, maior foi o comportamento de se estar em conformidade com a legislação tributária.

Diante do exposto, aceita-se a Proposição 6, na qual a intenção comportamental positiva, contribui no comportamento de estar em conformidade tributária. Tal afirmação vai ao encontro de Novianti e Dewi (2018) e Seran, Baridwan e Rosidi (2020).

## **6 Conclusão**

Esta pesquisa teve, como objetivo geral, compreender o comportamento do contribuinte em uma ação de conformidade tributária por meio da análise da influência dos preditores (atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária) na intenção de se estar em conformidade e, por consequência, verificar se a intenção de se estar em conformidade, de fato, contribui no comportamento de estar em conformidade tributária. Para tanto, utilizou-se uma abordagem qualitativa-quantitativa.

Quanto à análise quantitativa, identificou-se na pesquisa que, após a ação de conformidade, houve um acréscimo no imposto devido de R\$ 16.541.593,00, entre os anos de 2015 e 2019. Além disso, pelo teste de Wilcoxon, verificou-se que, em todos os anos analisados, houve diferença estatisticamente significativa entre o imposto devido antes e após a ação de conformidade.

Ademais, sobre o desempenho do Fisco na ação de conformidade, o melhor resultado é medido pela redução do *tax gap*. Desse modo, verificou-se que, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, houve uma redução significativa do *tax gap* de 13%, 33%, 58% e 61% respectivamente.

Sobre o comportamento do contribuinte com base na TCP, com preditores adicionais baseados no modelo *Slippery Slope* –, identificou-se na pesquisa que os preditores da intenção atitudes, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária contribuem positivamente na intenção comportamental de se estar em conformidade com a legislação tributária.

Assim, se confirmaram as Proposições P1 – a atitude positiva do contribuinte, contribui na intenção de estar em conformidade tributária, P3 – o controle comportamental percebido positivo, em relação à conformidade fiscal, contribui na intenção de estar em conformidade tributária, P4 – a percepção positiva do contribuinte, sobre o poder da autoridade tributária, contribui na intenção de estar em conformidade tributária e P5 – A percepção positiva do contribuinte, sobre confiança na autoridade tributária, contribui na intenção de estar em conformidade tributária.

Quanto ao preditor normas subjetivas, foi identificado que não influencia positivamente na intenção comportamental de se estar em conformidade com a legislação tributária. Assim foi rejeitada a Proposição P2 – a norma subjetiva positiva, em relação à conformidade fiscal, contribui na intenção de estar em conformidade tributária.

Sobre a intenção, foi destacado que existem críticas à TCP por não se haver certeza se a intenção realmente leva ao comportamento (BARUCH-MORDO *et al.*, 2009; MILLER, 2017). No entanto, esta pesquisa teve a capacidade de compreender todo ciclo, (preditores, intenção e comportamento), pois, com base no banco de dados extraído da Receita Federal, foi possível, de fato, saber qual foi o comportamento dos entrevistados em relação à conformidade tributária. Denotando assim, uma contribuição deste experimento para essa discussão.

Dessa forma, verificou-se que, em nota de 1 a 7, referente à intenção de se estar em conformidade com a legislação tributária, os entrevistados possuíam, antes da ação, um média de 5,78, que representa 85,54% do potencial máximo de intenção. Após a ação, essa média passou para 6,89, que representa 98,41% do potencial máximo de intenção de estar em conformidade. Nesse ponto, verificou-se que, com exceção das normas subjetivas, os demais preditores (atitude, controle comportamental percebido, poder da autoridade tributária e confiança na autoridade tributária) contribuíram na intenção de se estar em conformidade.

Além disso, percebeu-se que, antes da ação, quando a intenção estava avaliada com 82,54% do potencial máximo, 44,4% dos entrevistados estavam em conformidade. Após a ação, quando a intenção estava avaliada com 98,41% do potencial máximo, 100,00% dos entrevistados estavam em conformidade. Ou seja, quanto maior foi a intenção, maior foi o comportamento de se estar em conformidade com a legislação tributária. Assim, se confirmou a Proposição P6 – a intenção comportamental positiva, contribui no comportamento de estar em conformidade tributária.

Diante dos resultados obtidos, é possível concluir que a atitude positiva do contribuinte, a percepção de controle comportamental, a confiança e o poder atribuído à autoridade tributária são preditores determinantes para a formação da intenção comportamental de estar em conformidade. No entanto, constatou-se que as normas subjetivas não apresentaram relação significativa com a intenção de conformidade fiscal.

Assim, destaca-se que esta pesquisa ofereceu contribuições práticas para a melhoria de futuras ações de conformidade tributária que venham a ser implementadas em âmbito federal. A contribuição teórica relevante que esta pesquisa trouxe para a TCP, justamente no ponto que ela mais é alvo de críticas, que é a incerteza se a intenção, de fato, leva ao comportamento, pois, com base no banco de dados extraído da Receita Federal Brasileira, foi possível constatar que quanto maior a intenção, maior o comportamento de se estar em conformidade com a legislação tributária.

Este estudo apresenta como limitação a disponibilidade de dados restritos à Receita Federal Brasileira, o que pode limitar a generalização dos resultados para outras populações ou contextos. Além disso, vale ressaltar que a análise do comportamento do contribuinte em relação à conformidade tributária pode ser influenciada por fatores individuais, culturais e socioeconômicos que não foram abordados neste estudo.

Desta forma, com base nos achados desta pesquisa, sugere-se a realização de estudos futuros que explorem os seguintes aspectos: investigar a influência de outros preditores, além dos analisados neste estudo, na intenção de estar em conformidade tributária, como a percepção de equidade, a conscientização dos benefícios públicos e a compreensão das consequências legais; e explorar as diferenças entre diferentes grupos de contribuintes, como indivíduos de diferentes faixas de renda, setores de atividade econômica ou regiões geográficas, a fim de identificar possíveis variações nos preditores e comportamentos de conformidade tributária.

## REFERÊNCIAS

- AJZEN, I. From intentions to actions: a theory of planned behavior. **IAction Control**. Springer, Berlin, Heidelberg, p. 11-39, 1985.
- AJZEN, I. The theory of planned behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 50, n. 2, p. 179-211, 1991.
- AJZEN, I. Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior1. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 32, n. 4, p. 665-683, abr. 2002.
- AJZEN, I. The theory of planned behaviour: reactions and reflections. **Psychology & Health**, v. 26, n. 9, p. 1113-1127, 2011.
- AJZEN, I.; FISHBEIN, M. **Questions raised by a reasoned action approach**: comment on ogden (2003). 2004.

ALINK, M.; VAN KOMMER, V. **Manual de administración tributaria**. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2011.

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Taxation: Critical Perspectives on the World Economy**, v. 3, p. 323-338, 1972.

ALM, J.; SOLED, J. A. W (h)ither the Tax Gap. **Wash. L. Rev.**, v. 92, p. 521, 2017.

ANJANI, D. N.; RESTUTI, M. M. D. Analisis faktor-faktor kepatuhan wajib pajak orang pribadi pelaku usaha pada KPP pratama salatiga. **Berkala Akuntansi Dan Keuangan Indonesia**, v. 1, n. 2, 2016.

ARHAM, A.; FIRMANSYAH, A. The role of behavioral theory in the research of msmes tax compliance in indonesia. **Riset**, v. 3, n. 1, p. 417-432, 2021.

ARMITAGE, C. J.; CONNER, M. Efficacy of the theory of planned behaviour : A meta-analytic review. **British Journal of Social Psychology**, v. 40, n. 2001, p. 471-499, 2001.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **Compliance model**. 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>. Acesso em: 10 jul. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARUCH-MORDO, Sharon *et al.* A tool box half full: how social science can help solve human-wildlife conflict. **Human Dimensions of Wildlife**, v. 14, n. 3, p. 219-223, 2009.

BENK, S.; CAKMAK, A. F.; BUDAK, T. An investigation of tax compliance intention: a theory of planned behavior approach. **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences**, v. 28, n. 28, p. 180-188, 2011.

BOBEK, D. D.; HATFIELD, R. C. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. **Behavioral Research in Accounting**, v. 15, n. 1, p. 13-38, 2003.

BRADFORD, B. *et al.* What price fairness when security is at stake? Police legitimacy in South Africa. **Regulation & Governance**, v. 8, n. 2, p. 246-268, 2014.

BUDAK, T. *et al.* Power and trust as determinants of voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the slippery slope framework from Turkey. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 4, p. 1499-1505, 2012.

CARNES, G. A.; ENGLEBRECHT, T. D. An investigation of the effect of detection risk perceptions, penalty sanctions, and income visibility on tax compliance. **The Journal of the American Taxation Association**, v. 17, n. 1, p. 26, 1995.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTELFRANCHI, C.; FALCONE, R. **Trust theory: a socio-cognitive and computational model**. New York, NY: John Wiley & Sons, 2010.

CORRÊA, A. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei no 8.137/90**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CREMADES, L. *et al.* Cooperative tax relationship or compliance: current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. **The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT)**, 2015.

DJAJANTI, A. Developing the voluntary taxpayer compliance: the scale of the tax authority's power, trust and the fairness of the tax system. **Indonesian Journal of Business and Entrepreneurship (IJBE)**, v. 6, n. 1, p. 86-86, 2020.

EGMOND, C.; BRUEL, R. **Nothing is as practical as a good theory**. Analysis of theories and a tool for developing interventions to influence energy-related behavior. 2007. Disponível em: [http://www.cres.gr/behave/pdf/paper\\_final\\_draft\\_CE1309.pdf](http://www.cres.gr/behave/pdf/paper_final_draft_CE1309.pdf). Acesso em: 25 abr. 2021.

FORTALEZA. **Portal da transparência de Fortaleza**. [2021]. Disponível em: [https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos\\_pdfs/sepog/LOA/LIVRO\\_LOA\\_2019\\_FIN AL.pdf](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/arquivos_pdfs/sepog/LOA/LIVRO_LOA_2019_FIN AL.pdf), Acesso em: 10 nov. 2021.

FRANZONI, L. A. **Tax evasion and tax compliance**. 1998. Disponível em: <http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2021.

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

GANGL, K.; HOFMANN, E.; KIRCHLER, E. Tax authorities' interaction with taxpayers: a conception of compliance in social dilemmas by power and trust. **New ideas in Psychology**, v. 37, p. 13-23, 2015.

GANGL, K. *et al.* The relationship between Austrian tax auditors and self-employed taxpayers: Evidence from a qualitative study. **Frontiers in Psychology**, v. 10, p. 1034, 2019.

GRIBNAU, Hans. Horizontal monitoring: some procedural tax law issues. **Tax Assurance, Deventer**: Kluwer, 2015.

HANNO, D. M.; VIOLETTE, G. R. An analysis of moral and social influences on taxpayer behavior. **Behavioral Research in Accounting**, v. 8, p. 57-75, 1996.

HIDAYAT, W.; NUGROHO, A. A. Studi empiris theory of planned behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. **Jurnal Akuntansi dan Keuangan**, v. 12, n. 2, p. 82-93, 2010.

IBRAHIM, F. Z. **Curso de direito previdenciário**. Niterói: Impetus, 2011.

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

KIRCHLER, E.; WAHL, I. Tax compliance inventory TAX-I: designing an inventory for surveys of tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 3, p. 331-346, 2010.

KORNHAUSER, M. E. A tax morale approach to compliance: recommendations for the IRS. **Fla. Tax Rev.**, v. 8, p. 599, 2006.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

LEMOINE, J.; ROLAND-LÉVY, C. From the slippery slope framework to responsive regulation. **Creating Communities: National And Global**, London: CiCe, p. 727-739, 2012.

LOZZA, E. *et al.* The relationship between political ideology and attitudes toward tax compliance: The case of Italian taxpayers. **Journal of Social and Political Psychology**, v. 1, n. 1, p. 51-73, 2013.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editoras Ltda, 2010.

MACIEJOVSKY, Boris; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. **Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income**. 2001. Disponível em: <https://edoc.hu-berlin.de/bitstream/handle/18452/4162/16.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 ago. 2021.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MALIK, Muhammad Shaukat; YOUNUS, Sabah. Determinants of tax-compliance behaviour explored by slippery slope framework and theory of planned behaviour: an evidence from small business owner. **Journal of Management Sciences**, v. 6, n. 2, p. 33-47, 2019.

MILLER, Zachary D. The enduring use of the theory of planned behavior. **Human Dimensions of Wildlife**, v. 22, n. 6, p. 583-590, 2017.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo: Hucitec, 1994.

MOUTINHO, K.; ROAZZI, A. As teorias da ação racional e da ação planejada: relações entre intenções e comportamentos. **Avaliação Psicológica**, v. 9, n. 2, p. 279-287, 2010.

MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011.

MUSTIKASARI, Elia. Kajian empiris tentang kepatuhan wajib pajak badan di perusahaan industri pengolahan di surabaya. **Simposium Nasional Akuntansi X**, v. 26, 2007.

NOVIANTI, Agnes Findia; DEWI, Nurul Hasanah Uswati. An investigation of the Theory of Planned Behavior and the role of Tax Amnesty in tax compliance. **The Indonesian Accounting Review**, v. 7, n. 1, p. 79-94, 2018.

NURINA, Latifah. **Kajian empiris tentang kepatuhan Wajib pajak orang pribadi Di kota Surakarta**. Skripsi. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, 2010.

OCDE. **Tax compliance and tax accounting systems, centre for tax policy and administration**. 2010.

OCDE. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013.

OCDE. **Tax administration 2019: Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies**. Paris: OECD Publishing, 2019.

RFB. **Revista Fato Gerador**. 17. ed., dez. 2019. Disponível em: [https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg\\_17ed\\_web.pdf/view](https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_17ed_web.pdf/view). Acesso em: 11 dez. 2020.

RFB. **Portaria RFB nº 4820, de 19 de novembro de 2020**. Aprova o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (e-MSF). 2020.

RFB. **Resultado anual da fiscalização – resultados de 2019 e plano de ação para 2020**. 2020.

RICHARDSON, M.; SAWYER, A. J. A taxonomy of the tax compliance literature: further findings, problems and prospects. **Austl. Tax F.**, v. 16, p. 137, 2001.

RUA, Maria das Graças. **Estado, governo e administração pública e a questão social brasileira**. Brasília, DF: Esaf, 2000. (Textos).

RUSSO, Ronald. Risk management, internal control and cooperative compliance in taxation. **The Future of Risk Management**, Palgrave Macmillan, Cham, v. 1, p. 329-350, 2019.

SANTOS, Edicreia Andrade dos; ALMEIDA, Lauro Brito de. Seguir ou não carreira na área de contabilidade: um estudo sob o enfoque da Teoria do Comportamento Planejado. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 114-128, 2018.

SEKTI, A. D. P.; LATIFAH, H. Theory of Planned Behavior Application on Personal Tax Compliance Behavior In Indonesia. **Eurasia: Economics & Business**, v. 11, n. 29, 2019.

SERAN, Y. F. A.; BARIDWAN, Z.; ROSIDI, R. Corporate taxpayer compliance: slippery slope framework and planned behavior theory approaches. **International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding**, v. 7, n. 6, p. 334-347, 2020.

SMART, M. Applying the theory of planned behaviour and structural equation modelling to tax compliance behaviour: a New Zealand study. **Journal Ph. D Candidate**, New Zealand, University Of Canterbury, 2013.

SOLICHIN, M. R.; ASTUTI, S. Tax payment intention using theory of planned behavior approach. **Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan**, v. 10, n. 1, p. 11-19, 2021.

SZUDOCZKY, R.; MAJDANSKA, A. Designing co-operative compliance programmes: lessons from the EU State aid rules for tax administrations. **British Tax Review**, n. 2, 2017.

TAING, H. B.; CHANG, Y. Determinants of tax compliance intention: focus on the theory of planned behavior. **International Journal of Public Administration**, v. 44, n. 1, 2021.

TESOURO NACIONAL. Estimativa da carga tributária bruta no Brasil - 2019. **Tesouro Nacional**, v. 2014, n. Gfsm 2014, p. 1-6, 2020.

TORGLER, Benno. Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis. **Edward Elgar Publishing**, Northampton, MA, 2007.

TURNER, John C. Explaining the nature of power: a three-process theory. **European Journal of Social Psychology**, v. 35, n. 1, p. 1-22, 2005.

TYLER, Tom R. **Why people obey the law**. Princeton: Princeton University Press, 2006.

WARREN, Neil. Estimating tax gag is everything to an informed response to the digital era. **eJTR**, v. 16, p. 536, 2018.

WU, Y.; ZHU, W. An integrated theoretical model for determinants of knowledge sharing behaviours. **KYBERNETES**, v. 41, n. 10, p. 1462-1482, 2012.