

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FELIPPE MARINHO VIEIRA

RELAÇÃO ENTRE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E
AUTORREGULARIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

UBERLÂNDIA
SETEMBRO DE 2021

FELIPPE MARINHO VIEIRA

**RELAÇÃO ENTRE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E
AUTORREGULARIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Artigo apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, na Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Orientador: Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral Ávila

**UBERLÂNDIA
SETEMBRO DE 2021**

FELIPPE MARINHO VIEIRA

Relação entre Conformidade Tributária e Autorregularização da Receita Federal do Brasil

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral Ávila
Orientador

Prof. XXXXXXXXXXXX
Membro

Prof. XXXXXXXXXXXX
Membro

Uberlândia (MG), 15 setembro de 2021.

RESUMO

Os estudos presentes na literatura quanto ao projeto de autorregularização da Receita Federal do Brasil (RFB) ainda são embrionários. Considerando esta lacuna, a presente pesquisa teve o objetivo de identificar a relação entre a conformidade tributária e a autorregularização da RFB. O estudo limitou-se a abarcar pessoas físicas brasileiras que foram notificadas pela RFB, e a coleta de dados foi realizada através da busca de dados nos relatórios do plano anual de fiscalização da RFB, de 2015 a 2018. O teste de Correlação de Pearson foi utilizado para conhecer a relação entre as variáveis. Os achados apresentaram uma relação positiva entre conformidade tributária e autorregularização, sugerindo que, à medida que crescem as notificações em malha fiscal às pessoas físicas, aumenta também a arrecadação tributária. Revelaram, ainda, que o aumento na arrecadação foi oriundo da redução das restituições do imposto causadas pelas retificações de valores declarados com gastos relacionados à saúde. Conclui-se que, para a amostra estudada, a autorregularização influencia na conformidade tributária e que esta ação do Fisco, além de contribuir com a mitigação do custo de tal conformidade, auxilia a Administração Pública no delineamento de estratégias que busquem estimular tal conformidade a partir da análise do comportamento do contribuinte.

Palavras-chave: Autorregularização. Conformidade. Correlação.

ABSTRACT

Studies regarding the self-regulation project of the Federal Revenue of Brazil (FRB) are still embryonic. Considering this situation, the research aimed to identify the relation between tax compliance and self-regulation of the FRB. The study concerned Brazilian individuals who were notified by the FRB. Data were collected from reports of the annual inspection plan of the FRB from 2015 to 2018. Pearson's Correlation test explained the relationship between the variables. In this sense, the results showed a positive relation between tax compliance and self-regulation, suggesting the following: as individuals received notifications from the Federal Revenue of Brazil, the tax collection increased. They also showed that tax collection increased according to the reduction in tax refunds, which was caused by the rectification of health-related expenses.

Keywords: *Self-regulation. Conformity. Correlation.*

1 INTRODUÇÃO

Elisão fiscal, popularmente conhecida como planejamento tributário, é uma ferramenta que se desenvolveu junto com a sociedade empresarial capitalista das grandes empresas, nas quais os gestores se viram na necessidade de evitar o montante pago em impostos por meio de ferramentas lícitas e de lacunas na lei (BORGES, 2014). Ainda de acordo com este autor, atualmente, as pequenas e médias empresas entendem que, para se tornarem mais competitivas no mercado, precisam seguir os passos das grandes entidades. Logo, o planejamento tributário é praticado nas empresas por meio de uma gestão empresarial de tributos a fim de se inteirar das possibilidades legais e cabíveis para auxiliar na tomada de decisão que acarrete a redução de tributos (MARTINS, 2002; BORGES, 2014).

Por sua vez, a redução do montante de tributos pagos pelas entidades por vias ilegais, ou seja, na contramão do que prega o planejamento tributário, é chamada de evasão fiscal, muito conhecida pela população como sonegação de impostos.

Para Falcão (2002), a evasão fiscal é a nomenclatura utilizada para expressar o abuso de formas jurídicas. Nessa linha, Hanlon e Heitzman (2010) definem-na como sendo a adoção de práticas que visam à redução de tributos, sem observação da licitude.

Há uma linha tênue sobre as diferenças entre evadir e eludir, pois, em ambos os casos, a intenção do contribuinte é reduzir o valor pago ao Estado. A evasão ocorre por meio de sonegação, falsificação e omissão de dados e valores perante o Fisco, ao passo que a elisão se trata de um estudo que trabalha, principalmente, sobre a incidência do tributo, seu fato gerador (TÔRRES, 2005).

No Brasil, há uma predisposição ao não pagamento do tributo por vários motivos. Um deles é o fato de que o valor arrecadado não é aplicado na sociedade de forma corresponde ao montante pago pela população (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

No sentido de minimizar a sonegação fiscal no Brasil, a Receita Federal do Brasil, em 2012, instituiu o Projeto Malha Fiscal, com o objetivo de promover a autorregularização espontânea do contribuinte, ou seja, a correção do contribuinte de possíveis erros de preenchimento nas declarações e na apuração de tributos, antes do início de procedimento formal de fiscalização. A autorregularização é a possibilidade de o contribuinte sanar as divergências fiscais que o Fisco tenha selecionado, divergências estas que motivaram a emissão de comunicado encaminhado pelos Correios e também por meio eletrônico.

De acordo com o plano anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil (2019), promover a conformidade tributária é um dos processos de trabalho da cadeia de valor da instituição, tendo como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. A fiscalização prioriza as ações com foco nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar, “alertando” acerca de indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária. Portanto, a finalidade da autorregularização é aumentar o grau de conformidade tributária.

Assim, pode-se definir que a conformidade tributária é o cumprimento das normas fiscais. Para Smart (2012), nas últimas décadas, estudiosos desenvolveram pesquisas que buscaram investigar as razões para o não cumprimento das leis fiscais. O estudo de Allingham e Sandmo (1972) representa um marco para os estudos da sonegação fiscal. Ele assume o pressuposto da racionalidade dos indivíduos, pressuposto pelo qual a decisão de pagar ou sonegar resultava da avaliação do contribuinte entre o custo-benefício da ação ilícita, o risco de ser auditado e a magnitude da punição.

Dessa forma, o contribuinte é visto como um maximizador de utilidades, sendo capaz de assumir os riscos de descumprir com as normas fiscais quando os ganhos financeiros superassem os custos de evadir tributos.

Diante do exposto, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: qual a relação da conformidade tributária com a autorregularização da Receita Federal do Brasil? Nesse sentido, com vistas a responder tal questão, o estudo limitou-se à análise dos relatórios anuais de fiscalização da Receita Federal do Brasil disponíveis. Dessa maneira, o período de análise compreendeu os dados contidos nos relatórios do exercício de 2015 a 2018 e referentes às pessoas físicas brasileiras que foram notificadas por meio da malha fina.

Tendo em vista o problema de pesquisa colocado, o estudo objetivou identificar a relação da conformidade tributária e a autorregularização da Receita Federal do Brasil das pessoas físicas brasileiras.

A investigação se justifica por expor um tema que contribui com a eficácia da arrecadação tributária a partir de fatores econômicos, sociais e ambientais, colaborando com o Estado no sentido de identificar se a autorregularização gera resultados positivos ou apenas disfarça a prática de evasão fiscal. Assim, as contribuições do estudo são aplicáveis ao campo teórico por possibilitarem o avanço das teorias de Ciências da Administração e Contábeis e da produção acadêmica sobre o assunto, tendo em vista que auxiliam o refinamento conceitual e de pressupostos que podem reforçar a base dos estudos sobre a conformidade tributária. Também, do ponto de vista prático, a pesquisa demonstra que as ações estabelecidas pelo

Estado auxiliam na minimização da evasão fiscal. Nessa perspectiva, o presente estudo também contribui com a Administração Pública na determinação de estratégias que visem a estimular a conformidade tributária.

Vale ressaltar que as pesquisas sobre esse assunto no Brasil são ainda embrionárias, tendo em vista que têm se concentrado, em maior número, na autorregulação responsiva que ocorre na esfera dos tributos estaduais e municipais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Elisão e evasão fiscal

Para que possa existir um planejamento tributário eficaz das entidades empresariais, é necessário entender que todo o sistema da empresa precisa ser estruturado e planejado com vistas à redução da carga tributária de forma lícita. No entanto, os empreendedores acreditam que conseguem manter suas empresas apenas com o conhecimento que têm de mercado, o que é uma asserção falsa e falha (MAXIMIANO, 2006).

Nesse sentido, uma pesquisa feita em 2003, por meio de um questionário quanti-qualitativo na região de Passo Fundo (RS), com o intuito de mostrar como o empresário se atentava às questões de tributação de sua empresa, comprovou que a grande maioria dos sócios delegava funções tributárias a escritórios de contabilidade (58,33%) ou a contadores contratados pela empresa (37,50%), dando pouca importância a questões fiscais. No decorrer da década de 2003 para cá, muita coisa se transformou, e hoje um empresário que não se atenta ao tema não sobrevive nesse feroz mundo capitalista. É quase indiscutível que um bom planejamento tributário oferece a base para barganhar preços e reduzir custos, elevando, assim os preços de serviços e produtos. O planejamento tributário, alinhado a um bom planejamento empresarial, é uma das maneiras de uma empresa sobreviver em um país como o Brasil, onde as cargas tributárias são tão altas (OLIVEIRA et al., 2015).

A elisão fiscal (ou o planejamento tributário) no meio empresarial é a forma como a entidade planeja suas estratégias, usando como base o imposto, para reduzir, de forma legal, o montante pago e sem ferir a legislação. É uma prática organizacional preventiva para confrontar os possíveis efeitos futuros e para tentar oferecer um caminho menos oneroso para a mesma atividade (ROCHA; BARCELOS; ROCHA, 2016).

Nessa perspectiva, a elisão fiscal é questionada tendo em vista sua essência. Mesmo que ela não venha a causar dolo ao Estado, algumas frentes defendem que as empresas não podem usar desse artifício, uma vez que o princípio do não pagamento de impostos é o mesmo que rege a evasão fiscal, sendo que, em ambos os casos, o objetivo é a redução do tributo a pagar (ROCHA; BARCELOS; ROCHA, 2016).

De acordo com Ribeiro (2008), para caracterizar a elisão fiscal, os seguintes requisitos devem estar presentes de forma cumulativa: (I) prática de um ato jurídico, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte; (II) intenção única de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido; (III) identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo; (IV) proteção do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo; e (V) apresentação de uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.

Nessa linha, Gutierrez (2006) afirma que a elisão fiscal não é utilizada como um remédio após a incidência do tributo, mas como uma forma de prevenção, tendo em vista que sua atuação ocorre antes da incidência do fato gerador.

Por sua vez, no entanto, a caracterização da evasão fiscal consiste na ação ou omissão do contribuinte com fito de suprimir, reduzir ou até mesmo retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Conforme apresentado anteriormente, o Brasil é um país que tem tendências a evadir seus impostos, pelo fato de a população acreditar que a sua forma de distribuição para sociedade é falha. Isso é um problema que afeta diretamente a economia do país, considerando que, mesmo em um cenário de crise, 35,07% do Produto Interno Bruto foi recolhido em tributos no ano de 2019. Essa foi a maior arrecadação nos últimos 17 anos (FERNANDES, 2019); é um montante de grande representatividade e que sofre interferência de sonegação ou simulação, o que acaba prejudicando as ações do Estado perante o povo e reduzindo a equidade tributária (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Segundo Poço (2013), as razões sociais e sociológicas dão apoio moral para o não cumprimento da obrigação fiscal. Ainda, de acordo com Poço (2013), outros argumentos que justificam o ato de evadir impostos são os casos de corrupção, o desvio de impostos e um sistema fiscal injusto. Todos esses fatores fazem com que a população acredite que o montante arrecadado é muito superior ao que realmente retorna à sociedade em forma de benefícios.

Nessa perspectiva, Sá, Martins e Gomes (2014) argumentam que os fatores políticos, a satisfação do indivíduo, a confiança nos outros, a confiança institucional e a religiosidade também influenciam significativamente na propensão a práticas fiscais ilícitas.

Em suma, diante do exposto, pode-se afirmar que a diferenciação entre elisão e evasão é que, na evasão, o ato sempre será ilícito, sendo realizado por meio de fraude ou simulações, incorrendo sempre em distorções das informações transmitidas ao Estado e cometendo dolo ao fato gerador. A elisão fiscal, por sua vez, não é ilegal pelo fato de ela ser geralmente uma atitude que antecede o fato gerador, fazendo com que ele não ocorra e acarrete, assim, a não incidência do tributo. A elisão fiscal se utiliza de práticas lícitas e de estratégias legais com base na utilização de benefícios fiscais concedidos pelo próprio governo (entre eles, por exemplo, isenções ou reduções de taxas para determinados fins). Um exemplo é a zona franca de Manaus, no Amazonas, onde as taxas e tributos para certos tipos de empresas e certos tipos de serviço são reduzidos com o objetivo de estimular o desenvolvimento local.

Nessa perspectiva, a Receita Federal do Brasil instituiu a autorregularização, cuja finalidade é incentivar e facilitar a correção de irregularidades e, conseqüentemente, desestimular a evasão fiscal.

2.2 Autorregularização

A Receita Federal, em 2012, lançou o Programa Alerta, que consiste na oportunidade de autorregularização para que os contribuintes possam corrigir erros de preenchimento nas declarações e na apuração de tributos. A ideia é que o contribuinte se autorregule antes do início de procedimento formal de fiscalização (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Inicialmente, elegeram-se algumas operações para comunicar possíveis inconsistências e orientar os contribuintes quanto aos procedimentos para a autorregularização. Num primeiro momento, a Receita Federal, por meio de postagens e ações de comunicação oficial, alerta os contribuintes acerca de inconsistências nos dados informados por eles. Em seguida, as inconsistências são apuradas por meio do cruzamento dos dados disponíveis nos sistemas do Fisco. Embora os dados não constituam prova sobre a existência de infração à legislação tributária, é possível fazer a identificação de divergências entre os dados declarados pelo contribuinte e os dados obtidos por meio de terceiros ou em sistemas de controles fiscais especiais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Com essa iniciativa, a Receita Federal orienta os contribuintes a conferirem os dados transmitidos ao Fisco e, constatando equívocos, a promoverem a autorregularização de forma espontânea e livre de ônus fiscais. Portanto, a autorregularização, por meio da retificação das declarações apresentadas e sem a aplicação de multa de ofício, pode ser realizada pelo contribuinte desde que o procedimento fiscal não tenha se iniciado (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O Programa Alerta tem origem na experiência exitosa da malha de pessoa física, procedimento no qual, anualmente, cerca de 500.000 contribuintes se autorregularizam. Com isso, evitam-se milhares de autuações e consequentes discussões no âmbito administrativo e judicial, o que se apresenta como um benefício para o Fisco e toda a sociedade (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Conforme a Secretaria da Receita Federal (2012), é importante destacar que o Programa Alerta:

- 1º: Não altera as condições de espontaneidade do contribuinte para promover a retificação das declarações prestadas ao Fisco;
- 2º: Não atesta a regularidade fiscal para os contribuintes que não receberam a comunicação relativa a qualquer um dos programas fiscais;
- 3º: Não restringe a hipótese de autorregularização apenas aos contribuintes que receberam a comunicação da Receita Federal.

De acordo com Secretaria da Receita Federal do Brasil (2016), o objetivo do plano anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil é promover a conformidade tributária, que é um dos processos de trabalho da cadeia de valor, tendo como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal ou acessória. Assim, duas ações podem aumentar o grau conformidade e, por conseguinte, reduzir o custo de conformidade: ações de autorregularização e simplificação das obrigações acessórias.

Nesse sentido, a Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal (SUFIS), como destinatária das informações prestadas pelos contribuintes, tem buscado alertar os que sonegam intencionalmente: eles recebem um comunicado sobre indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Dessa forma, as ações instituídas pela Receita Federal do Brasil, além de simplificarem o processo de autorregularização e o cumprimento das obrigações acessórias, contribuem com a redução do custo de conformidade. Logo, com base em tais ações, espera-se que haja redução na evasão fiscal.

Conforme o levantamento de dados realizados por meio do plano anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil (2019), a Receita Federal do Brasil solicitou que as empresas avaliassem seus dados tributários referentes ao ano-calendário 2014, sinalizando que, entre os estados que mais deverão arcar com as autuações, estão: São Paulo, com mais de R\$ 318,68 milhões; Rio de Janeiro, com cerca de R\$ 140,65; e Bahia, com R\$ 63,31.

No plano anual de fiscalização (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019), a Receita Federal informou que os valores recuperados por seus auditores têm aumentado consistentemente. De 2013 para 2018, o valor adquirido cresceu de R\$ 9 milhões para R\$ 21,92 milhões. Enquanto isso, o crédito tributário recuperado passou de R\$ 85,70 milhões para R\$ 87,70 milhões entre 2017 e 2018. A tecnologia é apontada como a principal melhoria, tendo em vista a facilitação promovida pelos projetos e-Social, SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) e NF-e (Nota Fiscal Eletrônica).

Desde que estabeleceu a malha fiscal tributária, a Receita Federal do Brasil promoveu a autorregulização com o intuito de gerar uma arrecadação espontânea, reduzindo multas para as pessoas físicas e jurídicas, objetivando, assim, estabelecer uma relação de transparência e conformidade entre a sociedade e o Fisco (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

2.3 Fiscalização tributária no Brasil

Leão (2007) define fiscalização como o ato de vigiar, de examinar, de verificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, com o objetivo de avaliar a legalidade desses sob o ponto de vista tributário. É de competência da Administração Tributária o ato de fiscalizar, visando evitar danos ao erário ocasionados por meio da sonegação fiscal. Nesse sentido, os órgãos de fiscalização têm por missão específica o exercício de uma função de controle, de cumprimento das obrigações tributárias dirigida a uma pluralidade de situações, independentemente do eventual lançamento dos tributos em casos individualizados (XAVIER, 1997).

Em face do permissivo constitucional, a fiscalização tributária e a fiscalização tributária especial, no âmbito da competência tributária da União, estão previstas expressamente na Lei 9.430, de 27/12/1996 (BRASIL, 1996). O art. 196 do Código Tributário Nacional estabelece a forma do exercício de fiscalização e afirma que a autoridade deve lavrar os termos necessários para que se documente o início do procedimento e se especifique a legislação aplicável (BRASIL, 1966). Dessa forma, o Código Tributário

Nacional atribui a existência de apenas um tipo de exercício de fiscalização, qual seja, diligências no estabelecimento do contribuinte. Entretanto, a fiscalização pode ocorrer dentro da própria repartição fazendária, em postos fiscais, em alfândegas ou até mesmo nas ruas ou estradas onde ocorra o trânsito de mercadorias e no âmbito da União.

A fiscalização na forma apontada pelo Código Tributário Nacional é exercida quando diligências são realizadas no estabelecimento do contribuinte e se lavra um termo de início de ação fiscal, no qual se indica a legislação aplicável (BRASIL, 1966). O procedimento deve fixar o prazo máximo para a conclusão dos trabalhos fiscais. Por sua vez, a fiscalização dentro da própria repartição fazendária é realizada com base nas declarações prestadas pelo contribuinte, e, assim, a Administração Tributária pode constatar a prática de ilegalidades. Semelhante ocorre quando a fiscalização é feita em postos fiscais, em alfândegas ou até mesmo nas ruas ou estradas onde ocorra o trânsito de mercadorias. Nos contextos em que o ato de ilegalidade é cometido, a fiscalização ocorre de forma instantânea. Por fim, há a fiscalização especial, realizada no âmbito da União, de forma excepcional, em hipóteses especiais indicadas na própria lei.

Em relação à fiscalização exercida na repartição fazendária, por meio das declarações prestadas pelos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos anos de 1993 e 1994, divulgou estudos que mostraram o aumento no nível de evasão fiscal e seus efeitos sobre a equidade do sistema tributário brasileiro. Os estudos demonstraram que as empresas de grande porte e os contribuintes de maior patrimônio se beneficiaram da fragilidade da fiscalização e das deficiências da legislação tributária. Verificou-se que as empresas de grande porte deixaram de cumprir com suas obrigações tributárias, além de apresentarem desvios de comportamento, no que tange ao atraso de pagamento de tributos e aos recursos judiciais protelatórios. Com relação aos contribuintes de maior patrimônio, segundo os estudos realizados, 100% destes subdeclararam seus rendimentos (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

De acordo com o plano anual de fiscalização da Receita Federal, para o ano de 2015 e de 2016, 68% e 77% das autuações, respectivamente, foram destinadas aos grandes contribuintes por fazerem uso do planejamento tributário abusivo, visando elidir o pagamento dos tributos. No que tange aos contribuintes que são pessoa física e foram notificados por irregularidades no exercício do ano de 2014, 49% retificaram suas declarações para aumentar o imposto devido ou reduzir o valor a restituir, enquanto outros 51% foram autuados (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Ante o que foi exposto, verifica-se que a prática de atos fiscais ilícitos é permanente, fazendo-se necessária a atuação do Estado, exercida por meio da Administração Tributária, além do poder de polícia da fiscalização das atividades do contribuinte, com vistas a reduzir a sonegação fiscal. A sonegação só poderá ser combatida pela aplicação conjunta de fiscalização, imposição de sanções e medidas de fortalecimento da identidade constitucional (BOTELHO, 2005).

Um estudo realizado em 1992 pelo Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional (FMI, 1998) sobre a reforma da Administração Tributária constatou as principais causas de evasão fiscal: a percepção de que o sistema tributário é injusto, a complexidade da legislação fiscal, a iniquidade do sistema de penalidades, os baixos níveis de integridade e profissionalismo dos funcionários da administração e a fragilidade dos programas de fiscalização.

Desde então, a Receita Federal do Brasil, por meio da Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil (SUFIS), atua de forma a inibir a prática de atos fiscais ilícitos, mediante: (I) o monitoramento dos grandes contribuintes; (II) a promoção da conformidade tributária; (III) a realização de pesquisa e seleção dos sujeitos passivos que serão fiscalizados; e (IV) a realização da fiscalização, seja de natureza interna (revisão de declarações) ou externa (auditorias). A fiscalização da Receita Federal, nesse sentido, atua com o objetivo de garantir a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado e de combater a sonegação fiscal e os demais ilícitos tributários. Para atingir esses objetivos, todas as ações estão condicionadas ao tripé: (I) disponibilizar as melhores ferramentas tecnológicas; (II) capacitar continuamente cada profissional que atua nos respectivos processos de trabalho; e (III) disseminar o conhecimento produzido na organização (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Diante disso, percebe-se que a repressão à sonegação fiscal é uma atuação do Estado voltada a atender o interesse primário em fazer valer a livre concorrência e o interesse secundário em obter recursos para o funcionamento da estrutura pública. Portanto, a fiscalização tributária deve ser eficiente, no sentido de que não deve somente ser exercida com legalidade, mas produzindo resultados positivos para a Administração Pública, em seu modo de organizar, estruturar e disciplinar, e para a comunidade, por meio da prestação do serviço público (DI PIETRO, 2003; MEIRELLES, 2005).

2.4 Conformidade tributária e comportamento humano

Na perspectiva de Kirchler (2007), os determinantes do cumprimento das obrigações fiscais podem ser divididos em três categorias: a primeira é formada pelos fatores psicológicos, que compreendem as atitudes, a percepção de justiça e as características motivacionais associadas com o cumprimento das normas fiscais. A segunda é entendida pelos determinantes políticos, que compreendem a complexidade do sistema fiscal. E, por último, os fatores econômicos, relacionados à probabilidade de auditoria, que podem implicar punições.

Smart (2012) classifica as atitudes acerca da conformidade tributária em sanção formal e sanção informal. Para o autor, a relação à conformidade tributária está intrinsecamente vinculada à probabilidade de detecção e à severidade das punições.

Para Bobek, Roberts e Sweeney (2007), as normas sociais influenciam na conformidade tributária porque podem representar valores internalizados pelo indivíduo que direcionam as suas escolhas pautadas na crença e na ética, além de a conformidade poder resultar do comportamento de outras pessoas do convívio social.

A percepção de justiça por parte do contribuinte é outro fator relacionado ao comportamento do contribuinte na percepção dos autores. Bobek, Roberts e Sweeney (2007) afirmam que uma maior insatisfação por parte do contribuinte em pagar impostos pode resultar em uma menor conformidade tributária, tendo em vista que internaliza um sentimento de justiça por já ter contribuído o suficiente.

No que concerne à complexidade do sistema tributário, Kirchler (2007) conjectura que esta estimula a não observância das normas fiscais em função da dificuldade do contribuinte em se adequar às leis fiscais, tendo em vista que tal adequação implicaria ao contribuinte custos de conformidade tributária. Dessa forma, o contribuinte opta por evadir fiscalmente, em vez de assumir os custos para compreender e se ajustar à legislação.

Em face aos fatores econômicos, Siqueira e Ramos (2006) avaliaram o modelo de imposição adotado no Brasil no contexto do imposto de renda de pessoa física, com o objetivo de explicar como o comportamento do contribuinte determina o nível de evasão. Os resultados da pesquisa dos referidos autores mostraram que o aumento na probabilidade de detecção e nas punições reduz a evasão fiscal e que um aumento na alíquota marginal também contribuiria positivamente para diminuir a evasão.

Com isso, é perceptível que a evasão fiscal está intrinsecamente relacionada com o comportamento do contribuinte. Portanto, considerando que a autorregularização é a

possibilidade de o contribuinte sanar as divergências fiscais identificadas pelo Fisco, espera-se que o custo de conformidade seja mitigado, o que pode resultar em conformidade fiscal e, conseqüentemente, minimizar a prática de evasão fiscal.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A ênfase da presente pesquisa se dá na avaliação do sistema de controle utilizado pela Receita Federal do Brasil, que se baseia no cruzamento de informações das declarações enviadas pelos próprios contribuintes do imposto sobre renda à Administração Fiscal. Esse sistema é denominado de malha fiscal. Portanto, o estudo se dedica a identificar a relação entre conformidade tributária e a autorregularização da Receita Federal do Brasil, com foco nas pessoas físicas contribuintes do imposto de renda.

O propósito da pesquisa é medir a eficácia do cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos contribuintes quando eles são notificados pela Receita Federal do Brasil por meio da malha fina. Por mais que a relação entre Fisco e contribuinte seja entendida como uma imposição unilateral do Estado, considerando uma visão baseada em um relacionamento adequado, o contribuinte pode se autorregular, e os resultados podem ser mais consistentes do que uma atuação da Administração Fiscal (BARBOSA, 2017).

Esta pesquisa adota o método científico dedutivo definido por Lakatos e Marconi (2003) como um processo que busca explicar o conteúdo das premissas por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, analisando do pressuposto geral para a premissa particular. Quanto à abordagem técnica, o procedimento utilizado foi a coleta de dados secundária, por meio dos relatórios anuais de fiscalização da Receita Federal do Brasil.

A população que compõe o objeto de estudo abarca pessoas físicas potenciais que foram notificados pela Receita Federal do Brasil, conforme expresso nos relatórios anuais de fiscalização.

Para responder o objetivo geral, foi necessário, inicialmente, conhecer o plano anual de fiscalização disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (2019) referente ao período de 2015 a 2018. Com isso, partiu-se à identificação da quantidade de contribuintes que são pessoa física e que, por meio da malha fina, foram notificados a regularizarem sua situação tributária. Posteriormente, foi identificada a quantidade de contribuintes que optaram por se autorregular de forma a evitar penalidades advindas da fiscalização. Com base na

arrecadação e a partir da ação espontânea do contribuinte, foi possível conhecer a relação entre conformidade tributária e autorregularização, utilizando-se da Correlação de Pearson para medir a correção entre as variáveis.

Para conhecer a relação entre a autorregularização e a conformidade tributária, utilizou-se o Coeficiente de Correlação de Pearson (r), que varia de -1 a 1. O sinal indica direção positiva ou negativa do relacionamento, e o valor sugere a força da relação entre as variáveis. Uma correlação perfeita (-1 ou 1) indica que o escore de uma variável pode ser determinado exatamente ao se saber o escore da outra. De forma oposta, uma correlação de valor zero indica que não há relação linear entre as variáveis (PEARSON; FISHER; INMAN, 1994).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

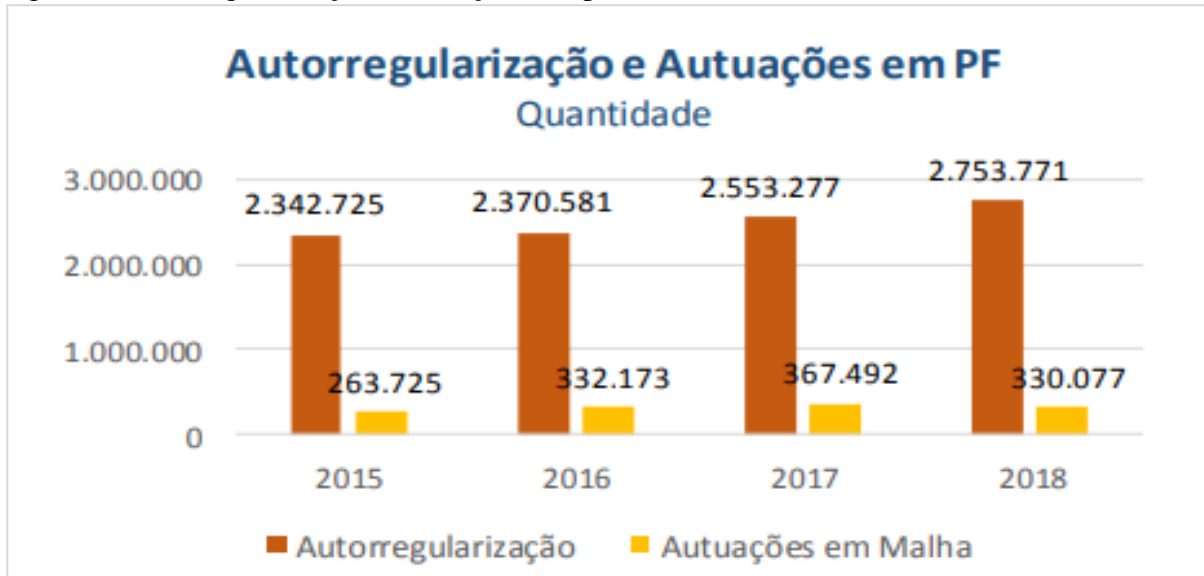
A partir dos dados coletados dos relatórios disponíveis no período de 2015 a 2018, foi possível fazer a análise descritiva conforme, a ser apresentada adiante.

A autorregularização somente é permitida caso o contribuinte a faça antes de ser notificado ou intimado pela Receita. Ela é feita por meio da declaração retificadora, que serve para a correção dos dados declarados. Para o contribuinte, a autorregularização, além de o deixar em conformidade com Estado, evita multa de 75% do imposto não pago apurado pela Receita. A autorregularização fica ativa até o início do procedimento fiscal; logo, o contribuinte que tiver inconformidades em anos anteriores também pode se autorregularizar (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

A Figura 1 demonstra a quantidade de contribuintes que procederam com a autorregularização e a quantidade de autuações fiscais no período de 2015 a 2018. Conforme se observa, no ano de 2015, 2.342.725 contribuintes se autorregularizaram. Em 2016, foram 2.370.581, ao passo que, em 2017, houve 2.553.277 autorregularizações e, em 2018, 2.753.771. Percebe-se um acréscimo de 17,5% em relação ao período ora analisado. Dessa forma, tem-se um crescimento considerável de contribuintes que se autorregularizaram. Tais números evidenciam que o governo está conseguindo elevar o grau de conformidade tributária a partir das notificações enviadas aos contribuintes do imposto de renda, permitindo a autorregularização por meio da retificação das declarações fiscais. As autuações na malha

fiscal oscilaram durante o período estudado; assim, espera-se que haja uma diminuição na quantidade de contribuintes sob autuações fiscais.

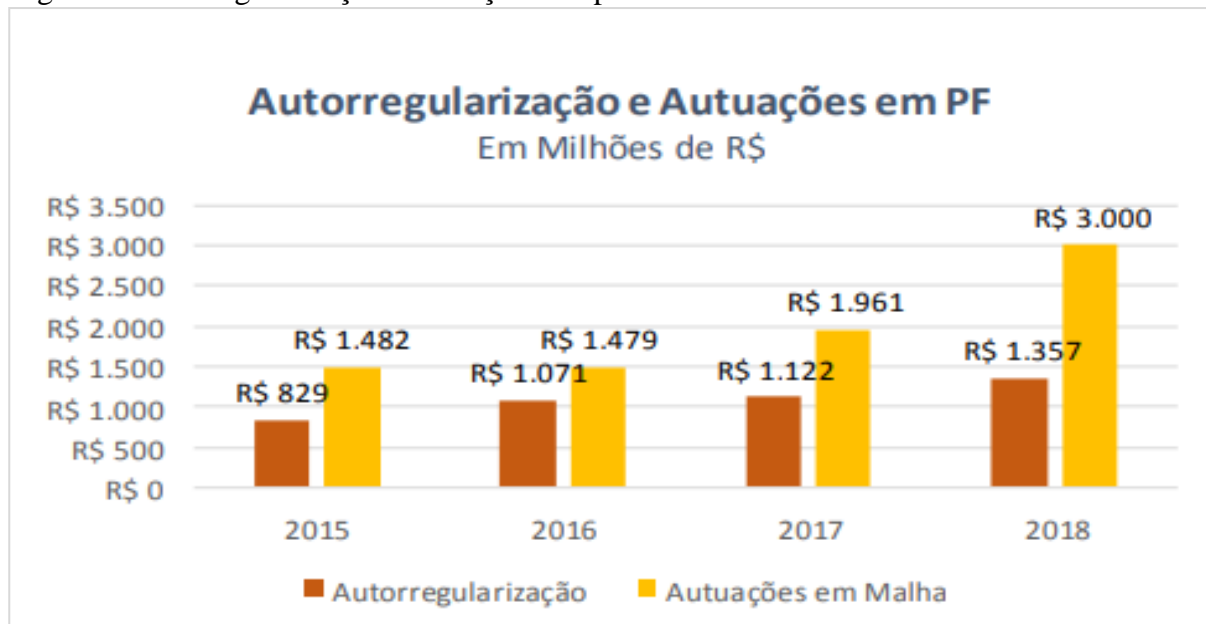
Figura 1: Autorregularização e autuações em pessoas físicas



Fonte: Receita Federal do Brasil (2019).

No que concerne ao volume de arrecadação, a Figura 2 demonstra sua composição no período de 2015 a 2018. Observa-se que houve uma evolução constante no referido período, evidenciando um acréscimo de 61% na arrecadação por meio da autorregularização. Enquanto isso, as autuações em malha fiscal geraram uma evolução na arrecadação de mais de 100%, quando comparado o período de 2015 e o de 2018. Por sua vez, a oscilação no período de 2015 a 2017 foi discreta. O objetivo da autorregularização é de que o valor apresentado em malha fiscal seja menor do que o valor autorregularizado. Presume-se, assim, que os valores autuados na malha fiscal ainda são maiores do que os autorregularizados, tendo em vista que a fiscalização ainda concentra sua força na revisão dos dados que acabam sendo identificados pela malha fiscal. Portanto, os presentes dados permitem conjecturar que as punições influenciam na decisão do contribuinte, o que corrobora com os achados de Smart (2012).

Figura 2: Autorregularização e autuações em pessoas físicas em reais



Fonte: Receita Federal do Brasil (2019).

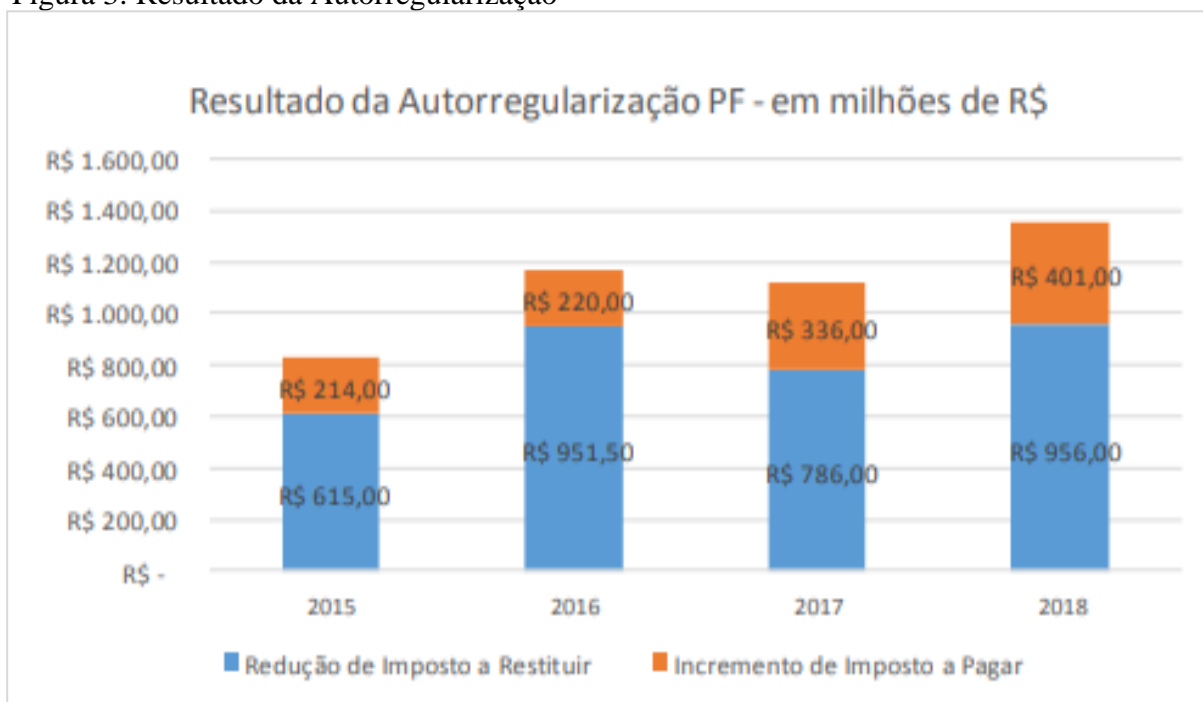
A autorregularização é uma estratégia eficaz para a população e para o governo, uma vez que ela dá a oportunidade de a pessoa física reavaliar o tributo caso tenha cometido algum erro ou deixado alguma informação passar despercebida. Ao mesmo tempo, o procedimento auxilia o governo na conformidade tributária, além de poder aumentar o montante de impostos a recolher por parte do contribuinte e diminuir o montante de restituições por parte do governo. Nesse sentido, percebe-se uma aproximação entre Fisco e contribuinte, o que pode mitigar o custo de conformidade tributária do contribuinte, tendo em vista que o Fisco indica ao contribuinte as possíveis falhas detectadas no cumprimento de suas obrigações.

A Figura 3, a seguir, demonstra o resultado da autorregularização em valores monetários. Os relatórios anuais da Receita Federal do Brasil revelaram que, em 2018, ano-base 2017, a autorregularização recuperou um valor total de R\$ 1,36 bilhão, dos quais R\$ 956 milhões corresponderam à redução das restituições de imposto de renda e R\$ 401 milhões corresponderam a um aumento no valor de imposto de renda a recolher. Ao analisar os últimos anos do programa de autorregularização, fica evidente que a maior parte do valor “ganho” com o programa advém da redução de impostos a restituir, que, em todos os anos pesquisados, foram superiores ao valor de impostos a recolher. Em 2018, ano-base 2017, o valor com ganho de imposto a restituir representou 70,44% do montante total recuperado. O ano de 2017, ano-base 2016, representou 70,05%, que totalizaram R\$ 786 milhões a restituir, contra R\$ 336 milhões a recolher. Em 2016, ano-base 2015, o valor a restituir representou 88,84% do montante recuperado, em que R\$ 951,5 milhões vieram de redução de restituição e

R\$ 220 milhões vieram do aumento de impostos a pagar. No ano de 2015, ano-base 2014, não foi diferente: 74,18% dos valores recuperados pelo Fisco vieram da redução de restituição de imposto, que representam, em números, R\$ 615 milhões do total desse ano.

Em face dos resultados apontados, é possível inferir que o procedimento de autorregularização contribui para minimizar os custos da conformidade tributária, permitindo ao contribuinte cumprir com as obrigações fiscais a partir das falhas apontadas pelo Fisco. Nesse sentido, os achados se assemelham aos apontados de Kirchler (2007), quando este afirma que a complexidade do sistema tributário desestimula a conformidade tributária.

Figura 3: Resultado da Autorregularização

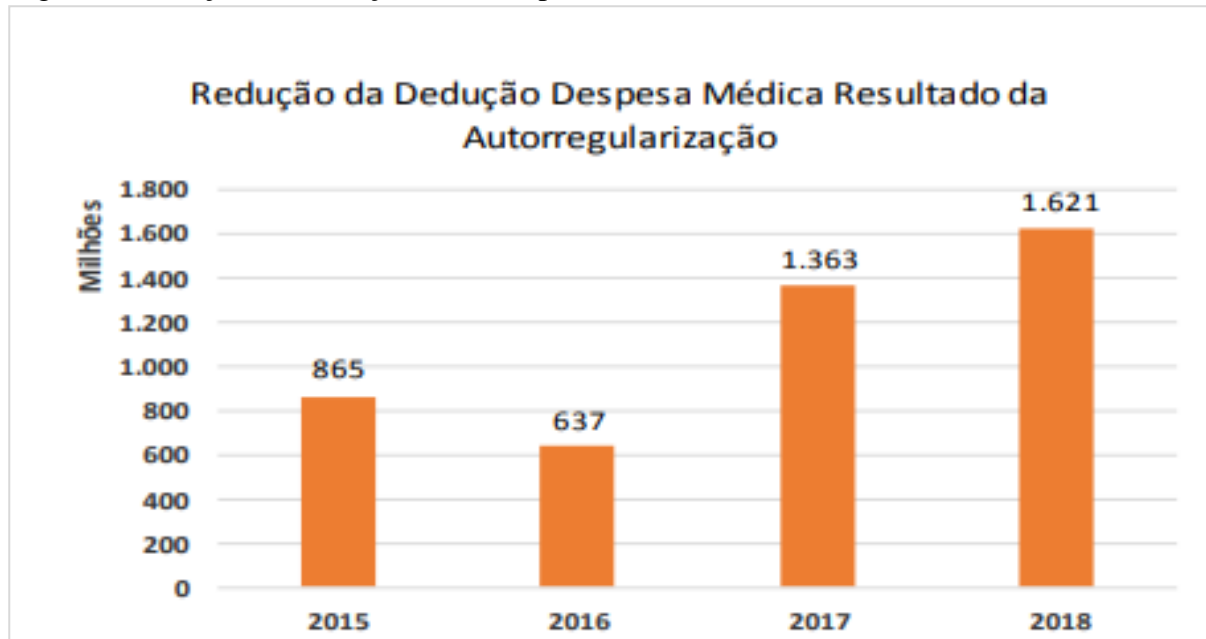


Fonte: Receita Federal do Brasil (2019).

A redução nas restituições de imposto de renda e o aumento de impostos de renda a pagar acontecem por dois fatores: aumento no valor declarado dos rendimentos recebidos no ano e redução dos valores de deduções pleiteadas, conforme demonstra a Figura 4. Esses achados permitem conjecturar que a conformidade tributária sofreu influência da mitigação dos custos de conformidade tributária, tendo em vista que as falhas identificadas pelo Fisco resultaram em regularização por parte do contribuinte.

Conforme a Figura 4, o Fisco pontuou como mais recorrente na autorregularização a despesa médica, que, em 2018, ano-base 2017, foi estimada em R\$ 1,62 bilhão. No ano de 2017, ano-base 2016, o valor foi de R\$ 1,363 bilhão; em 2016, ano-base 2015, foram R\$ 637 milhões; e, por fim, em 2015, ano-base 2014, R\$ 865 milhões.

Figura 4: Redução das deduções com despesa médica



Fonte: Receita Federal do Brasil (2019).

A partir da análise dos dados extraídos do plano anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil e levando em conta o problema de pesquisa exposto, pode-se dizer que a autorregularização interferiu na conformidade tributária do imposto de renda de pessoa física no Brasil, uma vez que, após a análise descritiva dos dados, referentes ao período de 2015 a 2018, foram obtidos resultados significativos. Além disso, os resultados encontrados permitem inferir que a conformidade tributária está relacionada com o comportamento do contribuinte.

Para conhecer a relação entre a conformidade tributária e a autorregularização, utilizou-se do Coeficiente da Correlação de Pearson, cujos dados estão explicitados no Quadro 1.

Tabela 1 – Correlação de Pearson

Variável		Total de declarações	Total de ARG	Atuações em malha	Valor arrecadado a partir da ARG	Valor atuado em malha	Valor arrecadado em ARG ¹	Valor arrecadado em ARG ²
Total de declarações	Coef. Correl.	1,000	-	-	-	-	-	-
	Sig.	.	-	-	-	-	-	-
	Nº de obs.	4	-	-	-	-	-	-
Total de ARG	Coef. Correl.	0,400	1,000	-	-	-	-	-
	Sig.	0,300	.	-	-	-	-	-
	Nº de obs.	4	4	-	-	-	-	-
Atuações em malha	Coef. Correl.	0,400	0,400	1,000	-	-	-	-
	Sig.	0,300	0,300	.	-	-	-	-
	Nº de obs.	4	4	4	-	-	-	-
Valor arrecadado a partir da ARG	Coef. Correl.	0,400	1,000**	0,400	1,000	-	-	-
	Sig.	0,300	.	0,300	.	-	-	-
	Nº de obs.	4	4	4	4	-	-	-
Valor atuado em malha	Coef. Correl.	-0,200	0,800	0,000	0,800	1,000	-	-
	Sig.	0,400	0,100	0,500	0,100	.	-	-
	Nº de obs.	4	4	4	4	4	-	-
Valor arrecadado em ARG ¹	Coef. Correl.	0,400	1,000**	0,400	1,000**	0,800	1,000	-
	Sig.	0,300	.	0,300	.	0,100	.	-
	Nº de obs.	4	4	4	4	4	4	-
Valor arrecadado em ARG ²	Coef. Correl.	0,800	0,800	0,200	0,800	0,400	0,800	1,000
	Sig.	0,100	0,100	0,400	0,100	0,300	0,100	.
	Nº de obs.	4	4	4	4	4	4	4

Coef. Corr. - Coeficiente de Correlação;

Sig. - Significância;

Nº de obs. - Número de Observações;

ARG - Autorregularização;

¹ - Incremento de imposto a recolher;

² - Redução de imposto a restituir.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme as informações apresentadas no Quadro 1, constata-se que existe uma alta correlação entre a autorregularização e o valor arrecadado em autorregularização. Pode-se conjecturar, portanto, que, para o período estudado, o teste demonstrou relação entre as variáveis, embora não tenha apresentado significância estatística devido à quantidade de observações. Dessa forma, à medida que se elevou a quantidade de contribuintes notificados por meio da malha fiscal, também aumentou o valor arrecadado em autorregularização.

No entanto, apesar de não apresentar significância estatística, os dados permitem pressupor que a autorregularização possibilitou ao contribuinte eliminar divergências fiscais apontadas pelo Fisco, que resultaram em conformidade fiscal. Desse modo, há evidências de que existe relação entre autorregularização e conformidade tributária.

Assim sendo, a autorregularização permite o contribuinte conhecer falhas fiscais identificadas pelo Fisco, possibilitando-lhe a redução dos custos de conformidade tributária. No entanto, pode tal processo estimular a não conformidade tributária, tendo em vista que o contribuinte age de forma racional, maximizando a utilidade esperada e considerando que o benefício econômico da adoção da prática fiscal ilícita supera os custos gerados em função das punições estabelecidas, caso seja detectado pelos agentes fiscalizatórios.

Diante do exposto, não há de se negar que os resultados encontrados corroboram com os estudos apresentados no estado da arte no que concerne à influência do comportamento do contribuinte sobre a conformidade tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No sentido de estimular a conformidade tributária no Brasil, no ano de 2012, a Receita Federal do Brasil instituiu o Projeto Malha Fiscal para promover a autorregularização espontânea por parte do contribuinte, o qual teria a oportunidade de corrigir possíveis erros de preenchimento nas declarações e na apuração do imposto.

Nesse sentido, a pesquisa empreendeu uma análise dos dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, por meio dos relatórios anual do Plano Plurianual, referentes ao período de 2015 a 2018. Por meio do teste estatístico de Correlação de Pearson, objetivou-se identificar a relação entre a conformidade tributária e a autorregularização da Receita Federal do Brasil de pessoas físicas brasileiras.

Os dados revelaram que houve um aumento constante na arrecadação, de 61%, no período de 2015 a 2018, por meio da autorregularização. Enquanto isso, as autuações em malha fiscal geraram uma evolução na arrecadação de mais de 100%, quando se comparou o período de 2015 a 2018. Esperava-se, contudo, que o aumento em arrecadação apresentado em autorregularização fosse superior ao valor apresentado em malha fiscal para que a estratégia da autorregularização alcance o objetivo estabelecido pela Receita Federal do Brasil. É perceptível que a estratégia da Receita Federal do Brasil contribui com a conformidade tributária e que o comportamento do contribuinte deve ser avaliado no estabelecimento de estratégias para a mitigação da não conformidade tributária.

Pressupõe-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil também atuou nas ações fiscalizatórias, o que proporcionou maior arrecadação, comparando-se com a evolução da

arrecadação em função da autorregularização. Os resultados permitem inferir que a autorregularização influenciou na conformidade tributária e que estas ações, além de contribuírem com a mitigação do custo de conformidade tributária, servem de reflexões para a esfera administrativa tributária levar em consideração o comportamento do contribuinte no estabelecimento de diretrizes e condutas que visem à inibição das práticas fiscais ilícitas.

Ademais, foi possível constatar que o volume recuperado em impostos por meio da autorregularização adveio da redução das restituições de imposto causadas pelas retificações de valores declarados com gastos em saúde. Esse achado contribui com o Fisco no sentido de estabelecer ações assertivas que visem punir o contribuinte que agiu com base na maximização da utilidade esperada, visando ao benefício econômico em detrimento do custo tributário, para que não estimule a não conformidade fiscal. Assim, a autorregularização deve ser uma ação do Fisco no sentido de reduzir os custos de conformidade tributária.

A partir da análise de Correlação de Pearson, apesar de não ter apresentando significância estatística em função da quantidade de observações, os dados não devem ser desprezados, uma vez que foi possível pressupor que existe relação entre conformidade tributária e autorregularização no Brasil para o período estudado. É possível demonstrar também uma relação positiva entre a autorregularização e a arrecadação, ou seja, à medida que se elevaram as notificações em malha fiscal, cresceu também o volume de arrecadação por meio da autorregularização.

As limitações desta pesquisa devem ser evidenciadas para que o devido cuidado seja provido na utilização dos resultados aqui apresentados. Embora a análise estatística tenha apresentado uma alta correlação entre as variáveis, percebe-se que não houve significância estatística, tendo em vista que apenas quatro períodos foram observados, o que pode gerar resultados diferentes quando aumentado o número de observações. Ainda que o estudo descritivo tenha sido feito com base nos dados coletados referentes ao período de 2015 a 2018, o estudo não pode ser generalizado para além da amostra estudada. Dessa maneira, recomenda-se que trabalhos futuros ampliem as observações iniciadas por esta pesquisa e que estudos vindouros se direcionem a um público-alvo definido, utilizando-se de outra metodologia de pesquisa. Sugere-se, para dar continuidade ao trabalho aqui iniciado, que sejam investigados os fatores comportamentais e determinantes da conduta fiscal de um indivíduo no contexto de conformidade tributária e evasão fiscal.

REFERÊNCIAS

- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 1, n. 3-4, p. 323-338, 1972.
- BARBOSA, J. C. M. **Análise da malha fiscal do Distrito Federal dentro do paradigma da regulação responsiva**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 9 nov. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 9 nov. 2021.
- BOBEK, D. D.; ROBERTS, R. W.; SWEENEY, J. T. The social norms of tax compliance: evidence from Australia, Singapore, and the United States. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 74, n. 1, p. 49-64, 2007.
- BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BOTELHO, P. A. M. D. **Sonegação fiscal e identidade constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FALCÃO, A. de A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- FERNANDES, D. Carga tributária bate recorde de 35,07% do PIB mesmo com a economia fraca. **Estadão**, São Paulo, 17 set. 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carga-tributaria-bate-recorde-de-35-07-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca,70002944416>>. Acesso em: 13 set. 2019.

FMI – Fundo Monetário Internacional. **World economic outlook**. Washington, D.C.: FMI, May 1998.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HANLON, M.; HEITZMAN, S. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 50, n. 2-3, p. 127-178, 2010.

KIRCHLER, E. **The economic psychology of tax behaviour**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEÃO, M. P. S. **O regime especial de fiscalização no direito brasileiro**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade Mineira de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2007.

MARTINS, J. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEARSON, K.; FISHER, R.; INMAN, H. F. Karl Pearson and R. A. Fisher on statistical tests: a 1935 exchange from Nature. **The American Statistician**, [Online], v. 48, n. 1, p. 2-11, 1994.

POÇO, M. L. C. **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico, Coimbra, 2013.

RIBEIRO, L. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 89-106, 2008.

ROCHA, J. E. A.; BARCELOS, L. R.; ROCHA, P. A. X. O planejamento tributário e a elisão fiscal. **Controle**, Ceará, ano 1, n. 1, p. 203-226, jun. 2016.

SÁ, C.; MARTINS, A.; GOMES, C. F. Tax morale, occupation and income level: an analysis of Portuguese taxpayers. **Journal of Economics, Business and Management**, [Online], v. 2, n. 2, p. 112-114, 2014.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano calendário de 2012**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Brasília, DF: Ministério da Fazenda; RFB, 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil de 2016 e resultados de 2015**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda; RFB, 2016.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório Anual de Fiscalização: resultados de 2019, plano de ação para 2020**. Brasília, DF: Ministério da Economia; RFB, 2019. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

SMART, M. **The application of the theory of planned behaviour and structural equation modelling in tax compliance behaviour: a New Zealand Study**. 2012. Tese (Doutorado em Filosofia em Contabilidade) – University of Canterbury, Christchurch, New Zealand, 2012.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul-set. 2006.

TÔRRES, H. T. Segurança jurídica em matéria tributária. *In*: MARTINS, I. G. da S. (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2005.

XAVIER, A. **Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.