

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC**  
**GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MELISSA FERNANDES SILVA**

**ANÁLISE DOS FATORES RELACIONADOS À EVASÃO FISCAL NO SETOR  
DE SERVIÇOS BRASILEIRO**

**UBERLÂNDIA – MG**

**2023**

**MELISSA FERNANDES SILVA**

**ANÁLISE DOS FATORES RELACIONADOS À EVASÃO FISCAL NO SETOR  
DE SERVIÇOS BRASILEIRO**

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

Orientador: Prof. Dr. Rafael Borges Ribeiro

**UBERLÂNDIA – MG**

**2023**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>5</b>
1.1 Definição do problema.....	6
1.2 Objetivos.....	6
1.2.1 Objetivo Geral.....	6
1.2.2 Objetivos Específicos.....	7
1.3 Justificativa.....	7
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>8</b>
2.1 Arrecadação e planejamento tributário.....	8
2.2 Licitude <i>versus</i> ilicitude fiscal.....	10
2.3 Determinantes da evasão fiscal.....	12
<b>3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>14</b>
3.1 Método e técnicas de análise.....	11
3.2 Composição da amostra final.....	16
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>17</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>19</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>20</b>

## RESUMO

O presente artigo teve como objetivo analisar a evasão fiscal em empresas de serviços, cujos níveis de evasão são impactados por fatores institucionais, econômicos e comportamentais. A finalidade da pesquisa é enriquecer o entendimento das distintas percepções sobre a ética da evasão fiscal. Como metodologia de pesquisa, utilizou-se estatística descritiva e análise de correlação de Pearson com o intuito primeiramente de descrever os dados e, posteriormente, encontrar possíveis associações entre a evasão fiscal e as variáveis apontadas pela literatura em outros setores empresariais, tais como o tamanho das empresas, valor dos intangíveis, dívida total bruta e rentabilidade. A pesquisa adotou estratégia quantitativa para análise quantitativa dos dados que foram extraídos da base Econômica. Como resultados, observou-se que variáveis como tamanho, valor da dívida bruta e rentabilidade estão relacionados positivamente com o nível de evasão fiscal das empresas brasileiras do setor de serviços, sendo que o fenômeno da evasão fiscal dimana em sérios prejuízos notadamente pela falta de justiça fiscal, pelo aumento do déficit orçamentário e pela economia informal sobretudo em países em desenvolvimento. Para estudos futuros, sugere-se que sejam examinadas outras variáveis como estrutura de propriedade e nível de governança, ainda não exploradas pela literatura. Assim, conclui-se pela relevância da análise proposta em relação ao seu escopo conceitual, isto é, os determinantes da evasão fiscal, ao utilizar os dados existentes e de produção científica para aduzir novos aportes para a pesquisa acadêmica.

**Palavras-chave:** Evasão fiscal. Setor de serviços. Variáveis.

## ABSTRACT

This article aimed to analyze tax evasion in service companies, whose evasion levels are impacted by institutional, economic and behavioral factors. The purpose of the research is to enrich the understanding of different perceptions about the ethics of tax evasion. As a research methodology, descriptive statistics and Pearson's correlation analysis were used with the aim of firstly describing the data and, later, finding possible associations between tax evasion and the variables pointed out by the literature in other business sectors, such as size of companies, value of intangibles, total gross debt and profitability. The research adopted a quantitative strategy for quantitative analysis of the data that were extracted from the Economática base. As a result, it was observed that variables such as size, gross debt value and profitability are positively related to the level of tax evasion of Brazilian companies in the service sector, and the phenomenon of tax evasion leads to serious losses, notably due to the lack of justice tax, the increase in the budget deficit and the informal economy, especially in developing countries. For future studies, it is suggested that other variables such as ownership structure and level of governance, which have not yet been explored in the literature, be examined. Thus, it is concluded that the proposed analysis is relevant in relation to its conceptual scope, that is, the determinants of tax evasion, by using existing data and scientific production to add new contributions to academic research.

**Keywords:** Tax evasion. Service sector. Variables.

## 1 INTRODUÇÃO

Os textos das Constituições democráticas aduzem a previsão como a principal fonte de financiamento do Estado, que constitui um dever de cidadania e de exercício da solidariedade social. No entanto, para uma vasta parcela da população, além de os tributos pagos não serem adequadamente aplicados, o retorno do governo para a sociedade não é condizente devido aos elevados tributos arrecadados e aos constantes episódios de corrupção governamental (MCGEE; TYLER, 2006).

Nessa óptica, algumas obrigações tributárias são fontes de insatisfação, sendo a evasão fiscal consequente de um conflito entre o interesse do Estado em arrecadar mais e o interesse consciente, espontâneo, doloso ou intencional dos contribuintes em recolherem o mínimo de exação de forma ilícita, visando anular, evitar, limitar ou atrasar o pagamento do tributo devido (TORGLER, 2005).

A sonegação de impostos torna a evasão fiscal um problema comportamental que compromete a capacidade do governo de levantar receitas, na medida em que reduz a capacidade do ente público de suprir serviços pertinentes e implementar investimentos necessários para um melhor desempenho de sua gestão (TORGLER, 2005).

Neste âmbito, o planejamento tributário apresenta-se como a forma mais eficaz de reduzir os tributos. Estudos de Rizzi (2014) e de Gonçalves, Nascimento e Wilbert (2016), por exemplo, ao apontarem e elucidarem os riscos da evasão fiscal, favorecem a literatura existente na esfera tributária. Com a finalidade de diminuir o pagamento de tributos no íntimo dos pretextos legais, o planejamento tributário é reputado como o procedimento aceito na seara de um conjunto de sistemas legais. Tal planejamento é considerado um direito admitido aos contribuintes, contanto que realizado por meios legais, uma vez os tributos são importantes contributos para políticas de desenvolvimento da população, para a força de trabalho e para a economia (HARARI; SITBON; DONYETS-KEDAR, 2013).

Enquanto a elisão pode derivar da lei ou de lacunas da própria lei, a evasão fiscal ocorre por meios ilegais com o intuito de não pagar o tributo, que não é sanção de ato ilícito. Assim, não poderá o legislador colocar abstratamente o ilícito como gerador de obrigações tributária ou dimensionar o montante devido em razão da ilicitude (PAULSEN, 2017).

Em termos gerais, apenas se tributam situações lícitas, já que o tributo não é sanção a ato ilícito. O dever de pagar tributo surge com a ocorrência, no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei, isto é, o fato gerador.

## **1.1 Definição do problema**

O conflito entre cidadão e poder público no pagamento de tributos manifesta-se de vários modos, sendo a evasão fiscal, na ótica da administração tributária, a conduta mais preocupante, por ser comum a todos os sistemas tributários. Não obstante, estando correlacionada a elevados níveis de corrupção, a carga tributária pode coadjuvar para o aditamento da evasão fiscal (TORGLER, 2005).

Ademais, a sonegação de impostos suscita preocupações quanto aos padrões de conduta, denotando que a evasão fiscal deve ser analisada tanto sob a perspectiva econômica ou de finanças públicas, como baseada em uma perspectiva ética e demográfica. Em outros termos, “a ética tributária implica a existência de um sistema justo, tanto no tocante à imposição tributária quando no que se relaciona à destinação do produto da arrecadação dos tributos” (MARINS, 2005, p.127).

Para promover a prestação de serviços como educação, saúde e segurança, as instituições governamentais dependem da disponibilidade financeira, que, em grande parte, é oriunda das arrecadações tributárias. A identificação das causas determinantes da evasão fiscal é, portanto, indispensável para nortear as administrações tributárias na formulação de políticas promotoras da justiça fiscal na procura de recursos para os entes públicos. Neste diapasão, considerando a existência de uma extensa gama de fatores condicionantes da evasão fiscal, o problema condutor do presente estudo consiste na seguinte questão: Quais são os determinantes da evasão fiscal do setor de serviços das empresas brasileiras?

A pesquisa busca responder tal questionamento segundo os objetivos que se seguem.

## **1.2 Objetivos**

### *1.2.1 Geral*

Analisar os determinantes da evasão fiscal das empresas brasileiras com a finalidade de identificar os efeitos dessa sonegação no setor de serviços.

### *1.2.2 Específicos*

- a) Compreender a relação entre arrecadação e planejamento tributário no tocante às medidas referentes à economia legal de tributos;
- b) Descrever os expedientes utilizados pelos contribuintes para abrandar a sua carga tributária;
- c) Explicar os fatores determinantes da evasão fiscal de empresas prestadoras de serviços no Brasil.

### **1.3 Justificativa**

No Brasil, e em específico no setor de serviços, objeto do presente estudo, justifica-se pela necessidade de definir estratégias para reduzir a evasão fiscal por parte dos governos (federal, estadual e municipal) com o intuito de contribuir para uma política tributária equânime entre os contribuintes e, conseqüentemente, capaz de promover a maximização dos resultados da empresa.

Sob o ponto de vista teórico, espera-se que este estudo contribua para avançar na literatura sobre o tema Evasão Fiscal analisando as principais formas de sonegação nas empresas do setor de serviços. Acredita-se que este estudo coopere para o progresso da literatura sobre o tema evasão fiscal, salientando as cardinais variáveis correlacionadas com a sonegação fiscal.

Sob o ponto de vista prático, espera-se que o estudo contribua para as empresas e para o fisco planejarem as suas estratégias tributárias, com respaldo em informações mais tenazes e com maior clareza das razões relacionadas com a evasão fiscal no setor de serviços brasileiro. A utilização de empresas de capital aberto justifica-se pela possibilidade de obtenção de dados da pesquisa por meio de fontes secundárias e pelo fato de que estas empresas possuem maior acesso as informações.

Este estudo estrutura-se em cinco seções. Na seção 1 apresentam-se o problema de pesquisa, os objetivos do estudo, as contribuições esperadas e as justificativas. Na seção 2, apresenta-se o referencial teórico, apontando os principais conceitos relativos ao Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Determinantes da Evasão Fiscal. A seção 3 dedica-se aos aspectos metodológicos do estudo, abordando a tipologia de pesquisa e os dados encontrados mediante a mesma. Na seção 4 são apresentados os resultados da pesquisa e suas

limitações. Na seção 5, são apresentadas as considerações finais relacionando-as aos objetivos propostos. E por fim, são apresentadas as referências.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

No Brasil, com fulcro na análise dos artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal de 1988, verificam-se cinco espécies tributárias, a saber: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria (art. 145), o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A). Posto isso, nesta seção são apresentados os principais conceitos relativos ao Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Determinantes da Evasão Fiscal. O propósito é evidenciar que a evasão fiscal embarga a instituição de políticas econômicas de desenvolvimento, assim como a perda de legitimidade do poder público e a subsequente abertura para o desacato às demais leis para além da tributária.

### **2.1 Arrecadação e planejamento tributário**

A geração de recursos é essencial para o setor público, sendo a arrecadação tributária a sua principal fonte de receita. Segundo dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional (1966), o tributo é cobrado por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, havendo a ocorrência do fato gerador do tributo, o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário, que constitui o ato administrativo vinculado e obrigatório por parte do Estado.

O supracitado artigo aduz três espécies de tributos, enquanto a Constituição Federal de 1988, apresenta duas espécies. Deste modo, o “tributo contém cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Assim, pode-se dizer que todo imposto é tributo, mas nem todo tributo é imposto” (HABLE, 2017, p. 3).

Entender o tributo como uma prestação pecuniária compulsória significa afirmar que a compulsoriedade é uma peculiaridade basilar do dever de pagar tributos, pois não se trata de uma obrigação consensual ou facultativa, mas de uma imposição originada unilateralmente como corolário do poder atribuído ao Estado. Essa compulsoriedade processa-se da natureza legal da obrigação tributária (MAZZA, 2017).

Sob este prisma, o sistema tributário desenvolve-se a partir de influências políticas, econômicas e sociais. Sua relevância procede da necessidade de uma configuração institucional que manifeste ao setor público recursos e fatores que oportunizem a utilização da política tributária com objetivos de crescimento e estabilização. Em todo o mundo, há uma infinidade de tipos diferentes de tributos que são impostos pelos governos, e “todos eles em diferentes graus exigem que os contribuintes e outros voluntariamente cumpram com as leis fiscais e remetam os impostos ao governo” (MCCOON, 2011, p. 3).

Já os custos de conformidade à tributação (*compliance costs of taxation*) correspondem ao custo de tempo e recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Tais custos englobam, entre outros, atividades como pesquisas e treinamentos, cálculo e retenção de impostos e contribuições, atendimento a fiscalizações, preenchimento de declarações e gastos em planejamento tributário. E, dada a complexidade e constante transformação da legislação pátria para reparar as suas falhas internas, o planejamento tributário requer profissionais qualificados e aptos a identificar a melhor alternativa legal (FABRETTI, 2009).

O objetivo do planejamento tributário é refrear legalmente os encargos da empresa quanto aos gastos com tributos. Para isso, busca protelar e inclusive evitar o pagamento de tributos, atenuando e, por consequência, potencializando os lucros das empresas conforme as normas aceitas (CREPALDI, 2017). Esse planejamento consiste em um conjunto de medidas atinentes à economia legal de tributos, considerando-se as possíveis mudanças céleres e eficazes, na hipótese de o fisco alterar as regras fiscais (DOMINGUES, 2000).

Associada à falta de informação acerca da legislação tributária está a escassa difusão de procedimentos legais para planejar a incidência e o pagamento dos tributos, de modo a assegurar a apuração adequada dos valores devidos ao poder público e a possível maximização dos lucros. Assim, o planejamento tributário “objetiva o que qualquer outro planejamento visa: a eficiência, em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei” (CASTRO, 2002, p. 6).

Toda empresa dispõe de uma estrutura de custos, na qual está incorporado o custo tributário, o que configura boa parcela do consumo do lucro. Com a meta de diminuir tais custos, “houve a necessidade de buscar meios legais, meios esses que possibilitassem a redução do custo tributário. Nasce então, a figura do planejamento tributário, onde se dá o ato de projetar o pagamento do tributo” (SOUSA, 2021, p. 66).

O planejamento tributário constitui um estudo preventivo das diversas modalidades de tributação existentes no Brasil e averigua cada uma delas para, em sua apuração, verificar a

maior economia no recolhimento de impostos. Ressalte-se, no entanto, que o planejamento tributário é considerado válido somente quando realizado em consonância com a legislação tributária vigente.

## **2.2 Licitude *versus* ilicitude fiscal**

Em geral, os contribuintes tendem a minimizar a sua carga tributária licitamente por meio de um planejamento tributário, denominado elisão fiscal, ou ilicitamente, anulando ou diminuindo a carga tributária com a evasão fiscal, que é também conhecida como sonegação. Denomina-se elisão fiscal a economia tributária derivada da “adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei” (FABRETTI, 2005, p. 153).

Observe-se que a elusão fiscal constitui uma atitude intermediária entre a ilicitude e a licitude de tal ato. A elusão fiscal ocorre quando, a pretexto de praticar uma conduta lícita, o contribuinte age com abuso de forma, ou por meio de uma conduta simulada ou fraudulenta, visando afastar dissimuladamente a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, o “ato é aparentemente lícito, mas esconde a real ocorrência do fato gerador. Aplica-se então a norma antielisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN e, por isso, alguns autores a chamam de elisão ilícita ou ineficaz” (CARNEIRO, 2016, p. 524).

Na elisão fiscal são utilizados meios legais anuídos ou não proibidos na norma, objetivando a efetivação do negócio com o menor ônus possível. Nesse sentido, trata-se de um conjunto de procedimentos com previsão legal ou não vedados por ela para “diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos” (AMARO, 2002, p. 49).

Ademais, a conduta do contribuinte pode ser um fazer ou um deixar de fazer, desde que ambas sejam condutas lícitas, sendo assim, estarão amparadas pelo direito e serão consideradas válidas. A adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que visem “diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. Dá-se através de expedientes, omissivos ou comissivos, que evitam licitamente a prática do fato imponible da obrigação tributária” (MARINS, 2002, p. 31).

Como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, a elisão fiscal ambiciona a um patamar de legalidade que a separe da evasão, embora seja tênue a linha divisória entre elas. Adversamente à elisão, a evasão fiscal é uma prática que infringe as normas vigentes. Equivale à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, tratando-se de um ato que busca economia de modo ilícito na carga tributária. Em outros termos, a evasão tributária “é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão” (MARINS, 2002, p. 30).

A evasão fiscal é a forma de economia fiscal praticada ulteriormente à incidência do fato gerador do tributo, desconsiderando a legislação tributária e objetivando a restrição e a dissimulação de uma obrigação já existente para o fisco. Assim, a evasão fiscal pode ser concebida como uma perspectiva do nível de “cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes para pagar impostos decorrentes do comportamento dos indivíduos e das organizações de uma nação, influenciados por suas leis, hábitos, costumes e instintos” (KIRCHLER; WAHL, 2010, p. 3).

A evasão fiscal impacta duplamente a economia de um país. Primeiro, ao arrecadar aquém do previsto, prejudica o andamento e o desenvolvimento econômico; segundo, torna-se meio de concorrência desleal entre as empresas, cuja informalidade pode malograr as demais empresas do setor. Logo, por prejudicar a eficiência econômica, a equidade tributária e as ações de política econômico-tributária, a evasão fiscal compromete o funcionamento generalizado da economia. Deste modo, o controle dos níveis de evasão fiscal deve constituir um dos objetivos primaciais das autoridades tributárias (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

A tendência à evasão fiscal no Brasil esteia-se no entendimento de que o governo não aplica de modo eficiente os valores arrecadados. À luz da ética, o exame do comportamento inclinado à sonegação pode aclarar os elos entre variáveis culturais e essa propensão, cujo grau difere-se em conformidade com o país, a idade, o gênero, a religião, a instrução etc. (MCGEE; TYLER, 2006).

A Teoria Institucional aquiesce a verificação da evasão fiscal e dos influxos das instituições, sobretudo ao considerar que pagar voluntariamente impostos depende dos valores culturais, sociais e econômicos das nações. Destarte, a realização das obrigações fiscais é atingida por fatores diversos nos países, tais como leis, normas, costumes e valores socioculturais (ALM; KIRCHLER; MUEHLBACHER, 2012).

Outrossim, a evasão fiscal pode ser entendida como a cultura fiscal dos países, representando as relações entre instituições formais e informais e o comportamento dos

indivíduos em cumprirem suas obrigações tributárias (CHIARINI; MARZANO; SCHNEIDER, 2013).

O cumprimento ou não da legislação fiscal é dado pelas interações, nas quais “no núcleo do jogo, as autoridades fiscais interagem com os contribuintes de forma hierárquica e altamente formalizados. Ao lado do cumprimento das obrigações fiscais, a evasão fiscal é também uma estratégia de contribuintes neste jogo” (PICKHARDT; PRINZ, 2014, p. 3).

E, por ser a tributação um processo assaz estruturado de entidades institucionalizadas, o comportamento fiscal dos indivíduos subordina-se à incorporação e ao influxo das estruturas sociais, normas e funções econômicas. Nesse corolário, os sistemas formais, a complexidade legal, a carga tributária, os valores, crenças e culturas partilhados podem instigar os contribuintes a cumprirem ou não suas obrigações fiscais.

### **2.3 Determinantes da evasão fiscal**

Vários fatores influenciam o comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal tanto no Brasil como no exterior, o que ocorre a partir de recompensas internas e externas. Estas últimas explicam a compreensão do comportamento humano sob o ponto de vista econômico, enquanto as recompensas internas revelam a internalização das normas sociais, as quais diversificam endogenamente com o ambiente em que o indivíduo está inserido (MAZAR; ARIELY, 2006).

Os indivíduos internalizam as normas e os valores da sociedade aproveitando-as como referência interna para ponderar o próprio comportamento. As premissas que podem nortear a dimensão da recompensa são a menor probabilidade de ser detectado e a menor punição. Admite-se, dessa forma, que a relação entre benefícios esperados com a desonestidade e a propensão à desonestidade seja linear (MAZAR; ARIELY, 2006).

Já a perspectiva de custo-benefício externo verifica-se quando as pessoas agem de forma honesta ou desonesta, a começar das ações destinadas a maximizar seus próprios interesses. Todavia, em termos psicológicos, e para além de considerações de cunho financeiro, as decisões englobando desonestidade são sugestionadas pelas recompensas internas (MAZAR; AMIR; ARIELY, 2008).

Um fator determinante da moral tributária é a crença pessoal do contribuinte. Neste contexto, a religiosidade pode constituir um expressivo decisório da percepção do contribuinte sobre o cumprimento fiscal. A ideia tonifica-se pela convicção de que quanto

maior o grau de religiosidade do indivíduo, maior sua predisposição para a conformidade fiscal, já que as doutrinas eclesíásticas têm a tendência de nortear o homem para uma reflexão moral sobre o que é certo e o que é errado (NICHITA; BATRÂNCEA, 2012).

Nesse quadro, a culpa e o remorso podem admoestar cidadãos na forma de sanções internas quando da violação das normas sociais. Além disso, normas sociais, sentimento de justiça, custo de conformidade tributária e interação entre contribuinte e autoridade fiscal constituem os fatores determinantes para a evasão fiscal, podendo esta ser entendida como as ações que intentam a redução de tributos, independentemente da licitude (HANLON; HEITZMAN, 2010).

É fato que alguns indivíduos valorizam a ética e sua integridade moral, que, além de ser pessoal, é intransferível, independentemente de julgarem o sistema tributário adequado ou não. Porém, contribuintes que vislumbram a injustiça sobre o quanto pagam de tributos em cotejo a quanto a sociedade recebe em retorno por serviços prestados pelo ente público auxiliam a responder questões de tomadas de decisão e propiciam evidências de seu comportamento. A percepção sobre como os recursos públicos são gastos, concatenada ao dever cívico e a fatores sociológicos, culturais e psicológicos, pode imiscuir-se positiva ou negativamente sobre o nível de conformidade fiscal (RODRIGUEZ-JUSTICIA; THEILEN, 2018).

A análise das variáveis corrupção e transparência com destaque no comportamento do governo tem comprovado que quanto maior o nível de transparência fiscal de um país, menor é a percentagem de corrupção. Em outros termos, o respeito mútuo entre contribuintes e autoridades fiscais amplia o nível de cumprimento das obrigações fiscais, e a confiança nas autoridades se reflete positivamente sobre a redução da evasão fiscal (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

Diante disso, algumas organizações têm adotado o método de trabalho de *compliance*, cuja tradução do inglês é “conformidade” para atuarem de acordo com as diretrizes determinadas pelos órgãos públicos e, conseqüentemente, evitar penalizações. A *compliance* tem importância como deferência às normas e também para a sociedade e as empresas prestadoras e produtos e serviços de um modo geral. Agir em conformidade com as normas obsta punições, o que possibilita à organização alcançar seus objetivos de maneira organizada (LAMBOY, 2018).

Os métodos de *compliance* perfilhados pelas empresas visam reduzir ou mesmo proscriver os riscos fiscais. Transcendendo objetivos preventivos, o método *compliance* expande-se a objetivos reativos, que, além de estarem em consonância com as leis, exercem

um trabalho de prevenção de riscos apurando condutas ilícitas e aplicando as devidas medidas corretivas (MARTINS, 2020).

Ademais, o aumento da economia paralela é outro importante indicador que ajuda a compreender a evasão fiscal no setor de serviços, uma vez que as atividades informais comprovam as dificuldades na legalização do negócio e a possibilidade de isenção ou redução da carga tributária. Com isso, os governos preocupam-se demasiadamente com a possibilidade de os contribuintes evadirem impostos, seja por meio da subavaliação de receitas, seja por intermédio da superestimação de despesas (BERDIEV; SAUNORIS, 2018).

Como a fiscalização dispõe de potenciais efeitos sobre a moral tributária, torna-se habitual a adoção de auditorias e penalidades mais austeras como política de coação ante a evasão fiscal. Com isso, havendo o aumento da inclinação para punir violações, também aumenta a motivação para declarar os rendimentos de forma justa e fidedigna (FILIPPIN; FIORIO; VIVIANO, 2013).

Nesse sentido, o crescimento da complexidade da legislação, por meio de excessivos pormenores na abertura de empresas, assim como nas normas tributárias e nas exigências de informações e custos por parte da fiscalização, está peremptoriamente vinculado ao aumento da evasão fiscal. Impende salientar que as ações punitivas tendem a afetar o grau de cumprimento de uma norma, enquanto a punição não dilucida todo tipo de prática ilícita. Isso, porque o cumprimento de uma norma é uma ação complexa e pode ser instigada por recompensas dadas ao indivíduo.

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Posto que o objetivo principal deste estudo é analisar os fatores ou características das empresas que se associam com a evasão fiscal nas empresas prestadoras de serviços, a presente pesquisa, de caráter descritivo e quantitativo, discute a prática da arrecadação de impostos e o planejamento tributário para compreender os determinantes da evasão fiscal sob a égide da ilicitude, em contraponto à elisão fiscal.

O estudo tem característica positivista, pelo fato de analisar os fatos a partir de suas inter-relações mediante observações sistemáticas, considerando como real somente aquilo que pode ser observado, examinado e demonstrado por meio de aplicação empírica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Assim, a pesquisa procura explicar por meio do levantamento de dados e técnicas estatísticas, as variáveis que se relacionam com a evasão fiscal das empresas brasileiras de capital aberto. Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva, por utilizar procedimentos formais e sistemáticos com o objetivo de obter respostas para a adoção do problema formulado de forma investigativa, na tentativa de descobrir, a frequência com que um fenômeno juntamente com suas características e relações ocorre em relação a outros (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007). Utilizou-se do método de levantamento de dados, especificamente da base de dados extraídos do programa Economática®, sendo este método considerado por Gil (2010) como apropriado para pesquisas quantitativas.

### 3.1 Método e técnicas de análise

Em relação à técnica de análise, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, por meio da análise de dados extraídos da base de dados da Economática. Para o tratamento dos dados, a pesquisa empregou a estatística descritiva e a correlação para descrever os dados e identificar as possíveis relações ou associações entre as variáveis das empresas do setor de Serviços listadas na B3 no período de 2016 a 2020, com exceção das empresas do setor financeiro devido às suas peculiaridades. Este período foi escolhido para análise pois ocorreram eventos importantes no cenário nacional tais como: impeachment da presidenta Dilma, reforma da previdência, início da crise do Coronavírus, queda da taxa de juros e dólar em alta. Estes eventos geraram instabilidade no mercado financeiro e conseqüentemente para as empresas e por estes motivos podem ter afetado o nível de evasão fiscal das empresas.

Em relação ao tratamento dos dados, a pesquisa utilizou-se inicialmente da estatística descritiva e da correlação para compreender a ocorrência de determinantes da evasão fiscal no processo de arrecadação e planejamento tributário das empresas prestadoras de serviços.

A fim de determinar a variável dependente (evasão fiscal) dos modelos estatísticos, foi utilizada como proxy a fórmula de *Book Taxes Differences* (BTD) empregada por Ferreira *et al.* (2012) e Santos e Rezende (2020), descrita a seguir:

$$\text{BTD} = \text{Lucro Societário antes do IR} - \text{Provisão para IR e CSLL} / \text{Alíquota de IR} + \text{CSLL}$$

### 3.2 Composição da amostra final

A tabela 1 apresenta a composição da amostra inicial e da amostra final, apontando que em função de dados faltantes de algumas variáveis foram excluídas 644 observações (*missing values*) e também em função de dados extremos (*outliers* considerados acima ou abaixo de 1,5 interquartil) foram excluídas 83 observações. A amostra final foi composta por 1.211 observações.

Tabela 1 – Amostra do estudo

Item	Nº de observações
Quantidade inicial de dados	1938
Exclusão de empresas por <i>missing values</i>	644
Exclusão de <i>outliers</i>	83
<b>Total observações amostra final</b>	<b>1211</b>

Fonte: elaboração própria

O Quadro 1 a seguir apresenta as variáveis utilizadas no estudo, (AT, ROA, MTB, INTG, DIV, BTM). Assim, são descritos os respectivos critérios de mensuração, e os autores que empregaram estas variáveis nos estudos relacionados à evasão fiscal.

Quadro 1 – Variáveis do estudo

Variáveis	Denominação	Proxy	Autores que usaram essa variável
<b>LOGAT</b>	Logaritmo do Ativo Total	Todo o Ativo da empresa.	Liu e Cao (2007), Pereira (2020), Dyreng et al. (2008), Ramalhosa (2015) e Gallemore & Labro(2015).
<b>ROA</b>	Retorno sobre o Ativo	Rentabilidade	Santos e Rezende (2020), Rego (2003), Liu e Cao (2007), Pereira (2020), Dunbar et al (2010), Schuh, et al (2018), Potin et al (2016) e Lietz (2013).
<b>INT</b>	Intangível	Todo intangível da empresa.	Santos e Rezende (2020), Liu e Cao (2007), Rego (2003), Dunbar et al (2010).
<b>DIV</b>	Dívida	Débitos totais.	Santos e Rezende (2020), Pereira (2020), Schuh et al (2018), Dunbar et al (2010) e Lietz (2013).
<b>BTM</b>	Book Tax Difference	Diferença entre lucro contábil e lucro tributável.	Ferreira et al (2012) e Santos e Rezende (2020)

Fonte: elaboração própria.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Abaixo segue a estatística descritiva dos dados por meio do cálculo da média, desvio padrão, valores mínimo e máximo das variáveis escolhidas para compor a amostra, no caso, AT (Ativo), ROA (Retorno sobre o Ativo), Book Taxes Differences (BTD), Dívida Total (DIV), Intangível (INT) e Market to Book (MTB). Destaca-se que os valores dos ativos foram transformados para logaritmo na base 10, com o objetivo de reduzir a amplitude e o atenuar o desvio-padrão dos dados.

Variável	Média	Desv. Padrão	Mínimo	Máximo
INT	1764757	4635978	-1.56e+07	2.57e+07
PROVIR	84618.19	252850.9	-2166469	3789817
DIV	2904709	2904709	6410058	6.82e+07
BTD	76.602	1432300	-1.57e+07	2.62e+07
LOGAT	6.171818	1.169565	1.2	8.3
ROA	-7.107851	57.5919	-938.3	4.8

Em seguida, foi desenvolvido o teste de correlação para analisar o comportamento e a associação entre variáveis. A matriz de correlação visa apresentar a relação e o comportamento das variáveis do estudo, e quanto mais próximo dos extremos, ou seja, 1 e -1, mais forte é a correlação entre as variáveis (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

Tabela 4 - Matriz de correlação das variáveis do estudo

	btd	logat	divbruta	lair	roa	intl
btd	1					
logat	0.088**	1				
divbruta	0.0597**	0.4558	1			
lair	0.8906***	0.2286	0.3584	1		
roa		0.5141	0.068**	0.0946***	1	

	0.0696**					
			0			
intl	0.2054	0.3684	0.4092	0.3208**	0.0608**	1

Primeiramente, destaca-se que para a execução do teste de correlação de Pearson incluiu-se os valores de significância na matriz de correlação com o objetivo de fornecer uma informação adicional importante, permitindo avaliar a confiabilidade das correlações observadas e identificar aquelas que são estatisticamente significativas.

A matriz de correlação, mostra que a variável BTM, apresentou associação positiva e estatisticamente significativa ao nível de 5% com as variáveis LOGAT (Logaritmo do Ativo Total), DÍVBRUTA (Dívida Total Bruta), LAIR (Lucro antes do Imposto de Renda) ROA (Rentabilidade Operacional dos Ativos). A métrica Book-Tax differences (BTM), é calculada pela diferença entre o lucro tributário e o lucro societário. Assim, a interpretação da BTM é que quanto maior for a BTM, mais agressivas as empresas são na prática de evasão fiscal. Ou seja, quanto maior a BTM maior é a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributário

É possível que empresas maiores, com dívida maior e mais rentáveis tendem a sonegar mais tributos no setor de serviços. Uma explicação para este fato pode ser que empresas maiores possuem mais facilidade em gerenciar seus fluxos de caixa, por terem grande capacidade de investimento e, ao mesmo tempo, maiores dívidas. Com isso, o nível de complexidade destas empresas pode dificultar a ação fiscalizatória do fisco. Além disso, estas empresas podem possuir estratégias de participarem de refinanciamento de dívidas tributárias.

No entanto, é importante destacar que a evasão fiscal pode ser influenciada por outros fatores, tais como as políticas de financiamento adotadas pelas empresas, as condições econômicas do mercado, estrutura de propriedade, níveis de governança e também as estratégias empresariais que não são explícitas nos demonstrativos contábeis.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo consistiu em analisar quais os determinantes da evasão fiscal das empresas brasileiras, observando os efeitos dessa sonegação no setor de serviços,

que é fundamental para o funcionamento da economia. Para isso, realizou-se uma revisão de literatura sobre o tema, buscando estudos que pudessem expressar o estado da arte do assunto. A partir da busca pelos principais estudos relacionados ao assunto, buscou-se as principais variáveis analisadas de diversos setores, porém em períodos não analisados no presente estudo.

Desse modo, observou-se que a matriz de correlação foi uma ferramenta útil para entender as relações entre as variáveis estudadas.

A partir da análise da matriz de correlação, observou-se que algumas relações entre as variáveis estavam associadas à evasão fiscal. No entanto, é importante destacar que a evasão fiscal é um fenômeno complexo que envolve muitos fatores, incluindo as práticas contábeis e fiscais adotadas pelas empresas. Este fato ocasiona uma das principais limitações do presente estudo.

É importante ressaltar que correlação não implica causalidade e, portanto, outras análises devem ser realizadas em estudos futuros para entender melhor as relações entre as variáveis e seus possíveis impactos no comportamento das empresas, tais como análise de regressão com dados em painel e testes de hipóteses. Além disso, outras variáveis relevantes podem ser incluídas nas análises para fornecer uma visão mais completa e robusta sobre o tema, tais como nível de governança, estrutura de propriedade e nível de investimento em tecnologia.

Por fim, é importante destacar que a evasão fiscal é um problema grave que afeta não apenas as finanças públicas, mas também a sociedade em geral. A adoção de políticas públicas efetivas para combater a evasão fiscal é fundamental para garantir a justiça fiscal e o bem-estar social.

## REFERÊNCIAS

ALM, J.; KIRCHLER, E.; MUEHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From enforcement to cooperation. **Economic Analysis and Policy**, v. 42, n. 1, p. 133-151, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva 2002.

BERDIEV, A. N.; SAUNORIS, J. W. What drives entrepreneurs underground? The role of tax morale. **Applied Economics Letters**, p. 1-5, 2018.

BRASIL. **Lei nº 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. Diário Oficial da União, Brasília, v. 7, 27 out. 1966. Seção 1.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Planejamento Tributário: A Lógica do Sistema e o Manicômio Jurídico Tributário**. Ordem dos Advogados do Brasil/Seção Santa Catarina. Nº 106. Caderno de Temas Jurídico, p. 6/7. Florianópolis: maio de 2002.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHIARINI, B.; MARZANO, E.; SCHNEIDER, F. Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Long-Run Aspects in Italy. **European Journal of Law and Economics**, v. 35, n. 2, p. 273-293, 2013.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade. **Congresso Brasileiro de Contabilidade**, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>. Acesso em: 18/08/2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Normas antielisão**. Disponível em: <http://www.tributarita.org.br>. Acesso em: 17/08/2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FÁVERO, Luiz Paulo Lopes; BELFIORE, Patrícia Prado. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com excel, SPSS e stata**. Rio de Janeiro: Elsevier: 2017.

FERREIRA, F.R.; MARTINEZ, A. L.; COSTA, F. M.; PASSAMANI, R. Book-tax differences e gerenciamento de resultados no mercado de ações do Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 5, p. 488- 501, 2012.

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

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, R. S.; NASCIMENTO, G. G.; WILBERT, M. D. Os efeitos da subvenção governamental frente à elisão fiscal e a geração de riqueza. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 15, n. 45, p. 34-48, maio/ago. 2016.

HABLE, José. **O Sistema Tributário Nacional nos cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os Sobreprincípios da segurança jurídica e da Justiça Fiscal**. Reforma Tributária: Ipea-OAB/DF, Rio de Janeiro, p. 268, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8634/1/O%20Sistema.pdf>. Acesso em: 18/08/2022.

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

HARARI, Moran; SITBON, Ofer; DONYETS-KEDAR, Ronit. Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel. **Accountancy Business and the Public Interest**, v. 12, p. 1-46. 2013.

KIRCHLER, Erich; WAHL, Ingrid. Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 1, p. 331-346, 2010.

LAMBOY, Christian Karl de. **Manual de compliance**. 1. ed. São Paulo: Via Ética, 2018.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARINS, James [Coord.]. **Tributação e política**. Curitiba: Juruá, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009

MARTINS, Camila Saldanha. **Governança e compliance**. Curitiba: Contentus, 2020.

MAZAR, N., Amir, O.; ARIELY, D. (2008). The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. **Journal of Marketing Research**, 45(6), 633-644.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MCCOON, Mark. Tax Compliance in Latin America: a cross country analysis. **Journal of Finance & Accountancy**, v. 7, n. 1, p. 1-16, 2011.

MCGEE, R. W.; TYLER, M. Tax evasion and ethics: a demographic study of 33 countries. **Social Science Research Network (SSRN)**, p. 1-20. 2006.

NICHITA, R.-A.; BATRÂNCEA, L.-M. The implications of tax morale on tax compliance behavior. **Annals of the University of Oradea: Economic Science Series**, v. 21, n. 1, p. 739-744, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 201.

PICKHARDT, Michael; PRINZ, Aloys. Behavioral dynamics of tax evasion. **Journal of Economic Psychology**, v. 40, n. 1, p. 1-19, 2014.

RIZZI, Ângela Onzi. **Limites do Planejamento Tributário**: diferença entre elisão e evasão fiscal. Rio Grande do Sul 2014. Disponível em:  
<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entreelisao-e-evasao-fiscal,46906.html>. Acesso em: 19/08/2022.

RODRIGUEZ-JUSTICIA, D.; THEILEN, B. Education and tax morale. **Journal of Economic Psychology**, n. 64, p. 18-48, 2018.

SANTOS, R.; REZENDE, A. Determinantes da evasão fiscal em instituições financeiras: evidências do Brasil e dos Estados Unidos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, 2020.

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

SOUSA, Valdivino Alves de. **Redução da carga tributária das empresas de forma lícita: planejamento tributário**. 1. ed. São Paulo: Clube de autores, 2021.

TORGLER, B. (2005). Tax morale in Latin America. **Journal of Public Finance and Public Choice**, 122(1-2), 133-157.