



## Conformidade tributária e comportamento do contribuinte: uma análise dos fatores que explicam a observância tributária à luz da Teoria do Comportamento Planejado.

**Gilberto Magalhães da Silva Filho**

UFPB – Universidade Federal da Paraíba  
*gmfcontabilidade@hotmail.com*

**Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante**

UFPB – Universidade Federal da Paraíba  
*gmfcontabilidade@hotmail.com*

**Emanoel Truta do Bomfim**

UFPB – Universidade Federal da Paraíba  
*emanoeltruta@hotmail.com*

**Paulo Amilton Maia Leite Filho**

UFPB – Universidade Federal da Paraíba  
*pmaiaf@icloud.com*

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

28/03/2017

Aprovação:

19/04/2018

Editor responsável pela  
aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do  
artigo:

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

*Double Blind Review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial,  
pode ser feita desde que citada a fonte.

### Resumo

A presente pesquisa teve como objetivo identificar quais fatores explicavam o comportamento do contribuinte em relação à conformidade tributária, tendo como sustentação teórica a teoria do comportamento planejado (TCP). A amostra da pesquisa se formou por 236 profissionais de Contabilidade da Paraíba e de Santa Catarina, que responderam a um questionário eletrônico com 48 perguntas categorizadas em uma escala do tipo *Likert* de 7 pontos. O modelo da pesquisa teve por base a TCP, que considera que as atitudes, as normas subjetivas e a percepção de controle influenciam as intenções comportamentais, que, por sua vez, determinam o comportamento do indivíduo. Como extensão da TCP, consideraram-se fatores relacionados ao governo (regime de penalidades, sistema tributário e autoridades tributárias) que poderiam influenciar o comportamento do contribuinte, conforme os modelos econômicos clássicos. A técnica de análise da pesquisa foi a modelagem de equações estruturais, que buscou verificar as diversas interações entre as variáveis latentes do modelo. Os resultados demonstraram que as atitudes, normas subjetivas e percepção de controle se mostraram estatisticamente significantes em relação às intenções de comportamento, e estas se apresentaram como forte preditor do comportamento em relação à conformidade tributária, o que demonstra a validade teórica da TCP.

**Palavras-chave:** Conformidade tributária. Comportamento. Teoria do Comportamento Planejado.



DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rc&c.v10i1.51458>

## TAX COMPLIANCE AND TAXPAYER BEHAVIOR: AN ANALYSIS OF FACTORS EXPLAINING TAX OBSERVANCE IN THE LIGHT OF THE PLANNED BEHAVIOR THEORY

### ABSTRACT

This study aimed to identify which factors explained the behavior of taxpayer in relation to tax compliance, having as theoretical support the theory of planned behavior (TPB). The survey sample consisted of 236 accounting professionals from Paraíba and Santa Catarina, who answered an electronic questionnaire with 48 questions categorized on a 7-point Likert scale. The research model was based on TPB, which considers that attitudes, subjective norms and perception of control influence the behavioral intentions, which, in turn, determine the behavior of the individual. As an extension of TPB, factors related to government (penalties regime, tax system and tax authorities) that could influence the behavior of taxpayer according to the classic economic models were considered. The research analysis technique was the structural equations modeling, which sought to verify the various interactions between the latent variables of the model. The results showed that attitudes, subjective norms and perception of control were statistically significant in relation to behavioral intentions, and these presented as a strong predictor of behavior in relation to tax compliance, which demonstrates the theoretical validity of TPB.

**Keywords:** Tax compliance. Behavior. Theory of planned behavior.

### 1 Introdução

O papel do Estado na sociedade moderna é garantir o bem-estar social, mediante a prestação de bens e serviços para a população em geral. As ações do Estado resultam em custos, que serão financiados pela cobrança de tributos sobre o acréscimo de riqueza que os indivíduos geram, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Muitas são as discussões resultantes da cobrança de tributos, a saber: alta carga tributária, legalidade da cobrança de tributos, custo de conformidade tributária, elisão fiscal, sonegação fiscal etc. O foco deste trabalho gira em torno da conformidade ou não das leis tributárias no contexto da evasão fiscal.

No Brasil, as empresas sonegam cerca de R\$ 200 bilhões anuais; nos Estados Unidos da América, no ano de 2006, o nível de evasão fiscal foi estimado em US\$ 450 bilhões (Amaral et al., 2009; Alm, 2012). Segundo McKerchar (2001), o problema da não observância fiscal é uma preocupação internacional e representa um desafio para os gestores políticos, autoridades fiscais e, finalmente, para a sociedade. “Em termos econômicos, os problemas de sonegação originam-se do fato de que as variáveis que definem a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são frequentemente observáveis” (Siqueira & Ramos, 2005, p. 558).

Essa relação entre contribuinte e governo apresenta um problema de assimetria de informação, em que o contribuinte sabe o exato montante de sua riqueza gerada, mas não necessariamente declara, e o governo pode não saber o real montante da obrigação tributária do indivíduo. Diante desse cenário, o objetivo do governo e autoridades tributárias (AT) é criar mecanismos com o intuito de dissuadir o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias. Por outro lado, na literatura se levantam discussões sobre o que motiva ou desmotiva a conformidade tributária.

Nas últimas quatro décadas, desenvolveu-se um grande número de estudos que buscaram investigar as razões para o não cumprimento das leis fiscais (Smart, 2012). O estudo de Allingham e Sandmo (1972) representa o marco para os estudos da sonegação fiscal. O estudo tomou por base a Teoria de Becker (1968) sobre crime e punição, sendo assumido o pressuposto da racionalidade dos indivíduos, pelo qual a decisão de pagar ou sonegar resultava da avaliação entre o benefício financeiro e o risco de ser auditado e a gravidade da punição.

O contribuinte é visto como um maximizador de utilidades, e, para os casos em que os ganhos financeiros superassem os custos de evadir tributos, o indivíduo poderia estar inclinado a descumprir as regras tributárias. Essa visão baseada no modelo econômico, que os autores acima desenvolveram, deu origem a uma vasta gama de estudos que buscaram verificar os motivadores da decisão de pagar tributos.

Contudo, com o avanço das pesquisas que tratam da evasão fiscal, a abordagem econômica tradicional tem sido alvo de algumas críticas, que residem no fato de que o enfoque econômico racional não explicava ou explicava parcialmente o comportamento dos contribuintes (Silva, 2015).

Alm (2012) complementa, o exposto no parágrafo anterior, ressaltando que o comportamento da observância fiscal é complexo e resulta da interação de vários elementos que não se reflete na simplicidade do modelo de Allingham e Sandmo (1972). Fatores relacionados ao próprio indivíduo e ao ambiente no qual ele está inserido influenciariam o seu comportamento, por exemplo: valores morais, sentimento de culpa, sensação de dever cívico, ética, cultura, pressão social, hábitos e costumes, dentre outros aspectos.

Sendo assim, a premissa sustentada no trabalho é que o comportamento do contribuinte resulta da interação de fatores internos (características próprias), de fatores externos (governo e autoridades tributárias) e de aspectos do ambiente (cultura, pressão social, comportamento dos membros daquela comunidade), e a teoria utilizada para direcionar o estudo é a TCP, desenvolvida por Ajzen (1988) e amplamente utilizada em pesquisas relacionadas ao comportamento, tendo surgido no campo da Psicologia Social com o objetivo explicar os fatores preditores do comportamento.

Diante do exposto, o problema da pesquisa assim se definiu: **Quais fatores explicam o comportamento dos contribuintes em relação à observância tributária, à luz da Teoria do Comportamento Planejado?** O objetivo geral deste trabalho é verificar quais os fatores que explicam o comportamento do contribuinte em relação à observância tributária. Os objetivos específicos são: (a) identificar na literatura as variáveis associadas ao comportamento do contribuinte, que explicam a conformidade tributária; (b) demonstrar a aplicabilidade da TCP, para explicar a conformidade tributária; e (c) verificar quais as variáveis (externa, interna ou do ambiente) que mais fortemente se associam ao comportamento do contribuinte.

Como prováveis contribuições do estudo, destacam-se: (a) teórica: demonstrar a aplicabilidade da TCP em pesquisas relacionadas à conformidade tributária e o seu potencial de prever o comportamento do contribuinte; não existem evidências do seu uso em pesquisas nacionais; (b) científica: pesquisas relacionadas ao comportamento do contribuinte e a observância tributária, no cenário nacional, ainda são escassas (F. Silva, 2015); e (c) social: contribuir para o debate do desenvolvimento de políticas públicas fiscais.

Este artigo se encontra estruturado da seguinte forma: posteriormente à seção introdutória, apresenta-se o referencial teórico pertinente à temática pesquisada, seguido dos procedimentos metodológicos e, na sequência, da análise dos dados e as considerações finais.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Determinantes da conformidade tributária**

Desde o trabalho pioneiro de Allingham e Sandmo (1972), a literatura que trata da observância tributária e dos fatores que poderiam explicar o comportamento do contribuinte apresentou uma significativa expansão. Os estudos que floresceram dessa temática têm sido alvo de investigação de diversas ciências (Economia, Contabilidade, Psicologia, Direito etc.). O pressuposto assumido pelos estudos que sucederam ao trabalho seminal é que o aumento da dissuasão (fiscalização e sanção) reflete em uma maior conformidade, que seria resultado do medo de ser penalizado pelo descumprimento.

No entanto, ao longo dos anos, os estudos baseados no modelo econômico clássico têm sido alvo de julgamentos por parte dos pesquisadores que consideram que os modelos não eram capazes de explicar a conformidade ou não conformidade em relação às leis tributárias, e, como resultado, desenvolveram-se modelos híbridos, formados por variáveis econômicas e não econômicas, para explicar o comportamento dos contribuintes (McKerchar, 2001).

No entender de Kirchler (2007), podem-se dividir os determinantes do cumprimento das obrigações fiscais em três categorias: o primeiro grupo é formado pelos fatores psicológicos, que compreendem atitudes, diferentes tipos de normas, percepção de justiça, além de características motivacionais relacionadas com o cumprimento fiscal. O segundo grupo é formado pelos determinantes políticos, que compreendem a complexidade do sistema fiscal ou a política fiscal. E, por último, os determinantes econômicos, como o efeito da probabilidade de auditoria, sanções aplicadas, *tax rate* etc. A seguir, apresentar-se-ão alguns estudos sobre cada um desses grupos, no entanto, destaca-se não ser objetivo deste trabalho esgotar toda a literatura pertinente.

A atitude influencia o comportamento individual, e diz respeito ao julgamento ou nível de inclinação para agir positivamente ou negativamente dada uma situação específica. Alguns estudos reconhecem que a atitude influencia significativamente a conformidade fiscal (Chan et al., 2000, citado por Batrancea, Nichita & Batrancea, 2015). Sendo assim, espera-se uma menor conformidade fiscal para indivíduos que julguem de maneira positiva um comportamento evasivo, do que para indivíduos com atitudes negativas. Podem-se entender as atitudes como características pessoais do contribuinte que o tornam mais propenso ou não a realizar um determinado comportamento.

As atitudes são divididas em dois grupos (sanção formal e sanção informal). São exemplos de variáveis que buscam medir as atitudes em relação à conformidade tributária: probabilidade ou certeza de detecção, probabilidade ou certeza de punição, severidade de punição, *tax moral*, dever cívico, sentimento de culpa etc. (Smart, 2012). O estudo de Bobek, Roberts e Sweeney (2007) teve como objetivo identificar a influência das normas sociais na conformidade tributária em diferentes países. Segundo os autores, as normas sociais podem representar valores internalizados pelo indivíduo que direciona as suas escolhas (crença, ética), além de resultar da percepção ou análise do comportamento de outras pessoas (parentes, amigos, etc.). Os autores concluíram que as normas sociais ajudam a explicar as intenções de comportamento em relação à conformidade tributária.

Outro aspecto abordado nos estudos diz respeito à percepção de justiça por parte do contribuinte em relação às autoridades tributárias, no que tange às suas ações e penalidades impostas. Sendo assim, uma maior insatisfação por parte do contribuinte pode resultar em uma menor conformidade, diante da perda de legitimidade das autoridades tributárias, na visão dos indivíduos.

Murphy (2005) realizou um estudo na Austrália que teve como propósito verificar o tratamento aplicado pelas AT na regulação e punição dos contribuintes que, de alguma forma, adotaram certo tipo de prática de planejamento tributário que feria alguma lei fiscal. O autor realizou um *survey* com 2.292 contribuintes australianos. O foco do estudo foi analisar se a adoção de procedimentos justos pela autoridade tributária resultava em uma maior cooperação e cumprimentos das obrigações tributárias, e os resultados indicaram que a percepção sobre o tratamento aplicado pela AT influenciava a percepção da legitimidade das ações da autoridade tributária, refletindo no comportamento em relação à conformidade tributária.

Já o segundo grupo de fatores reportado por Kirchler (2007) se refere a questões relacionadas à complexidade das leis tributárias e ao tipo de política fiscal. A não observância fiscal pode resultar da dificuldade dos contribuintes em se adequar às regras fiscais, ao passo que quanto maior a complexidade das leis fiscais, menor o nível de conformidade.

Reforçando o exposto no parágrafo anterior, Saad (2014) concluiu, em seu estudo com contribuintes da Nova Zelândia mediante realização de entrevistas, que os entrevistados apresentavam baixo conhecimento sobre o sistema do Imposto de Renda, sendo esse sistema considerado excessivamente complexo. No que diz

respeito ao comportamento de conformidade, os participantes afirmaram que a atitude, a percepção de controle comportamental, a complexidade e as percepções de justiça contribuíram para o não cumprimento dos contribuintes.

E, por último, apresentam-se os fatores relacionados aos modelos econômicos clássicos, em que a probabilidade de auditoria e as sanções impostas representam os determinantes do comportamento dos contribuintes. O uso dessas ferramentas de dissuasão tem sido adotado por diversos países, inclusive o Brasil, denominada de política tributária de imposição, cujo objetivo é estimular uma observância tributária forçada. Conforme Silva (2015), as políticas fiscais baseadas nesse tipo de modelo consideram o contribuinte como um criminoso em potencial (paradigma do crime), e o objetivo do Estado reside em criar leis direcionando o comportamento e fazendo uso de força para punir os transgressores.

O estudo de Siqueira e Ramos (2006) avaliou o modelo de imposição adotado no Brasil no contexto do Imposto de Renda Pessoa Física, com o objetivo de explicar como o comportamento do contribuinte determina o nível de evasão desse imposto. Para isso, os autores desenvolveram uma extensão do modelo seminal de Allingham e Sandmo (1972), e os resultados mostraram que o aumento na probabilidade de auditoria e nas punições aplicadas reduz a evasão fiscal, e que um aumento na alíquota marginal também contribuiria positivamente para mitigar a evasão.

Os estudos que buscaram investigar a conformidade tributária e o comportamento dos contribuintes fizeram uso de diversas teorias derivadas principalmente das Finanças Comportamentais, da Economia e da Psicologia. São exemplos de algumas dessas teorias: Teoria da Agência (Jensen & Meckling, em 1976), Teoria da Equidade (J. Stacy Adams), Teoria da Comparação Social (Leon Festinger), Teoria dos Prospectos (Kahneman & Tversky, em 1979), Teoria da Dissuasão ou Intimidação e Teoria do Behaviorismo Radical (Skinner). A presente pesquisa fará uso da TCP, cuja essência será abordada no tópico seguinte.

## **2.2 Teoria do Comportamento Planejado**

Existem diversos modelos apresentados na literatura que buscam entender a relação entre atitudes e comportamento. A Teoria da Ação Racional (TAR) e a TCP representam as principais teorias que buscam explicar essa relação. Fishbein e Ajzen (1975) desenvolveram a TAR e, de acordo com os autores, o comportamento pode ser explicado pelas intenções comportamentais, que seriam o principal preditor do comportamento, sendo estas influenciadas pela atitude e pelas normas subjetivas.

Segundo a TAR, o determinante do comportamento é o estágio que antecede a ação, chamada de intenção comportamental. De acordo com Ajzen (1985), a intenção comportamental representa o grau de disposição que uma pessoa tem para a realização do comportamento, contudo, a ligação entre intenções e comportamento não representa uma perfeita relação, ao passo que nem toda intenção pode resultar em um comportamento.

Além de influenciar o comportamento, a intenção comportamental é influenciada pela atitude e pelas normas subjetivas. No que diz respeito à atitude, Moutinho e Roazzi (2010) consideram as atitudes como sendo aspectos pessoais do indivíduo, que lhes permitem julgar o comportamento como sendo algo bom ou ruim, e quanto mais benéfico for o seu julgamento, maior será a sua intenção em realizá-lo.

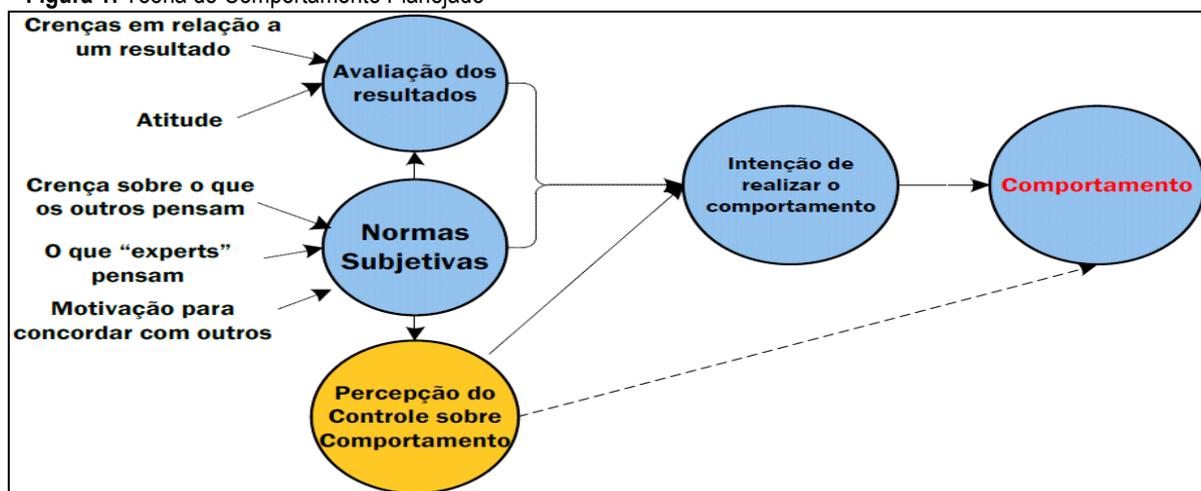
Já as normas subjetivas dizem respeito à percepção do indivíduo sobre a pressão social para executar (ou não executar) um determinado comportamento. Caso o indivíduo perceba que as pessoas próximas a ele (amigos, parentes) apoiam o comportamento, ele se torna mais propenso a agir nessa direção; no entanto, se ele percebe que as pessoas desaprovam um determinado comportamento, ele teria uma tendência menor em executar esse comportamento (Ajzen, 1991).

Apesar de amplamente aceita, a TAR tem sido objeto de questionamentos, pois outras variáveis, como hábito e ações passadas, influenciam o comportamento. Desse modo, uma ação realizada no passado e as

consequências (positivas ou negativas) dessa ação poderiam determinar um comportamento futuro. Sendo assim, para uma pessoa que decide subdeclarar a sua declaração de Imposto de Renda, caso venham a serem detectadas e punidas pela Receita Federal, as consequências de sua ação poderiam influenciar o seu comportamento na declaração de Imposto de Renda do ano seguinte. “As intenções comportamentais refletem de fato somente a motivação a agir, enquanto a execução de uma ação não depende somente desta, mas também do maior ou menor controle sobre o comportamento” (Moutinho & Roazzi, 2010, p. 283).

Diante das limitações e críticas feitas à TAR, Ajzen (1985) desenvolveu a TCP como sendo a extensão da TAR, em que o comportamento é determinado pela intenção comportamental e esta sofre influência das autoridades tributárias e normas subjetivas e da percepção de controle. Este último atributo diz respeito ao nível de dificuldade ou facilidade de se realizar determinada ação, em que, caso um contribuinte perceba uma maior facilidade em subdeclarar sua renda, isso poderia motivar um comportamento oportunista. Baseado em Almeida (2013), é importante notar que a percepção de controle (PC) sobre o comportamento está relacionada de duas maneiras distintas. Indiretamente através do impacto nas intenções dos sujeitos e também diretamente influenciando o comportamento. A Figura 1 apresenta um esboço teórico da TCP.

Figura 1: Teoria do Comportamento Planejado



Fonte: Almeida (2013)

### 3 Metodologia

#### 3.1 População e Amostra

A presente pesquisa tem com objetivo verificar os fatores que influenciam o comportamento em relação à observância tributária. Os sujeitos da pesquisa são profissionais de Contabilidade, e a escolha desse grupo específico tomou por base a afirmação de Hamid (2014), que reconhece que os contadores têm um importante papel no sistema tributário (ST), como “advogado” de seus clientes e como intermediário para as autoridades tributárias (AT). Os profissionais de Contabilidade atuam intermediando as informações (contábeis, fiscais, relativas à folha de pagamento) a serem reportadas às autoridades, avaliam a legislação no sentido de reduzir, legalmente, a carga tributária que recai sobre os seus clientes, além de ser, também, contribuinte de fato.

Para a realização do estudo, solicitou-se, mediante contato via *e-mail*, a todos os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) (27), que disponibilizassem o instrumento da pesquisa com os contatos de seus profissionais. Concordaram em contribuir com a pesquisa apenas os CRCs da Paraíba (PB) e de Santa Catarina (SC).

Segundo informações do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o estado da PB possui cerca de 6.403 profissionais ativos e o estado de SC 20.906. A seleção da amostra se deu de forma não probabilística e por conveniência. Coletaram-se 264 respostas, das quais 28 foram excluídas, pois estavam incompletas ou ausentes, de modo que a amostra final totalizou 236 participantes (78 da PB e 158 de SC), totalizando 11.328 observações.

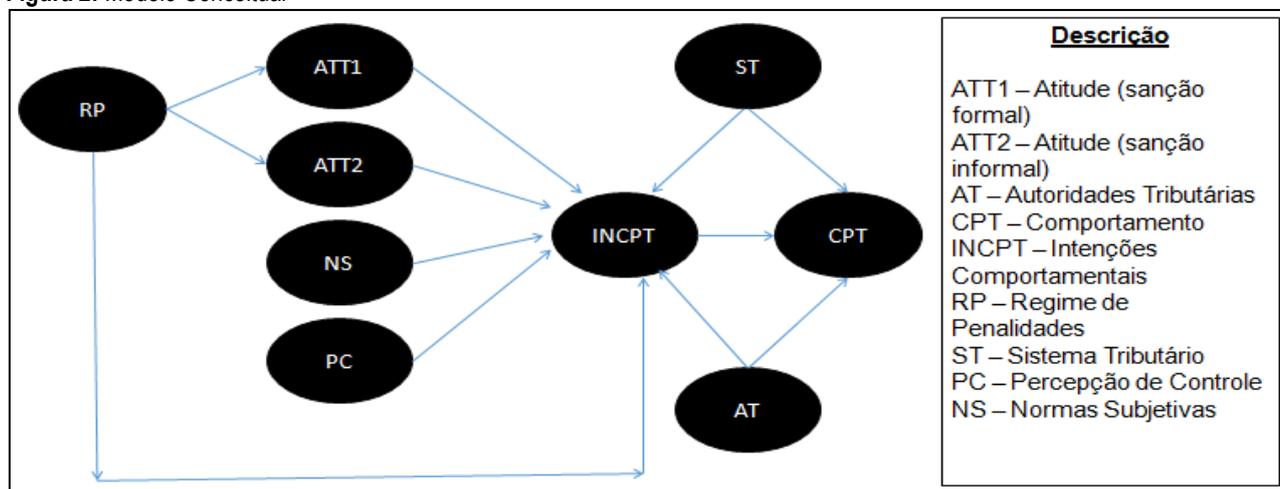
### 3.2 Instrumento da pesquisa

O instrumento utilizado para coleta de dados foi um questionário desenvolvido por Smart (2012), com algumas adaptações (ver Figura 2, a seguir). A estrutura do instrumento se divide em duas partes: a primeira tem como objetivo identificar o participante da pesquisa, formada por questões do tipo gênero, idade, profissão, anos de experiência e grau de escolaridade. Já a segunda parte do questionário é formado por 48 itens (questões) que mensuram 8 construtos, cada item é apresentado em uma escala do tipo *Likert* de 7 pontos, com o objetivo de medir as variáveis latentes.

### 3.3 Modelo conceitual e descrição das variáveis

O modelo da pesquisa tomou por base o modelo teórico da TCP, sendo adicionados outros construtos (variáveis latentes ou não observadas), quais sejam: regime de penalidades (RP), sistema tributário (ST) e autoridades tributárias (AT), conforme Figura 2.

Figura 2: Modelo Conceitual



**Nota:** O questionário original é formado por 12 construtos, além de uma análise adicional; na presente pesquisa, consideraram-se apenas as questões relativas aos 8 constructos apresentados nesta figura.

**Fonte:** Elaboração própria.

A explicação e interpretação do modelo é feita da seguinte forma: as atitudes (ATT1 e ATT2), as normas subjetivas (NS) e a percepção de controle (PC) influenciam as intenções de comportamento dos contribuintes (INCP1 e INCP2), e estas seriam o preditor do comportamento (CP). Por conseguinte, a percepção em relação ao regime de penalidades (RP) aplicado pelas autoridades tributárias (AT) influenciam as atitudes dos contribuintes (ATT1 e ATT2) e também influenciam a intenção de comportamento (INCP). Uma visão favorável ou não das autoridades tributárias (ATs) podem influenciar as intenções de comportamento (INCP1 e INCP2),

influenciando o comportamento (CP) em relação à observância tributária. A percepção em relação ao ST (justiça, custos de conformidade e simplicidade do ST) também poderá influenciar o INCP1, o INCP2 e o CP.

A Figura 2 representa o modelo conceitual, desenvolvido conforme estudo de Smart (2012). A Figura 3 apresenta as variáveis que compõem cada construto do modelo, seguidas das suas explicações.

Figura 3: Descrição das variáveis

| Constructo   | Variáveis  | Sinal Esperado          | Interpretação  |
|--|--|-------------------------|--|
| Comportamento (CP)   | CP   | -                       | -  |
| Intenções de Comportamento (INCP)  | INCP1; INCP2                                       | + (efeito no CP)        | A INCP irá influenciar positivamente o comportamento de conformidade fiscal (Smart, 2012).                                       |
| Atitudes 1 (ATT1)  | Severidade da punição                              | + (efeito na INCP)      | ATT1 em relação a sanção formal influencia positivamente a INCP (Smart, 2012).   |
|  | Certeza de detecção                                | + (efeito na INCP)      |  |
|  | Certeza de punição                                 | + (efeito na INCP)      |  |
| Atitudes 2 (ATT2)  | Sentimento de culpa                                | + (efeito na INCP)      | ATT2 em relação a sanção informal influencia positivamente a INCP (Smart, 2012).   |
|  | Dever cívico                                       | + (efeito na INCP)      |  |
|  | Obrigação moral                                    | + (efeito na INCP)      |  |
|  | Normas subjetivas                                  | + (efeito na INCP)      |  |
| Percepção de Controle (PC)   | Oportunidade                                       | + (efeito na INCP)      | Menor grau de controle comportamental percebido irá influenciar positivamente a INCP (Smart, 2012).                              |
|  | Dificuldade financeira                             | + (efeito na INCP)      |  |
|  | Denúncia por terceiros (bancos, empregadores etc.) | + (efeito na INCP)      |  |
| Normas Subjetivas (NS)   | Expectativa dos referentes                         | + (efeito na INCP)      | Percepção de que prevalece o cumprimento tributário pela população em geral irá influenciar positivamente a INCP (Smart, 2012).  |
|  | Comportamento dos referentes                       | + (efeito na INCP)      |  |
|  | Resposta dos referentes                            | + (efeito na INCP)      |  |
| Sistema Tributário (ST)  | Justiça do sistema tributário                      | + (efeito na INCP/CP)   | Visão favorável do sistema tributário terá um impacto positivo nas INCP e no CP (Smart, 2012).                                   |
|  | Custos de conformidade                             | + (efeito na INCP/CP)   |  |
|  | Simplicidade do sistema tributário                 | + (efeito na INCP/CP)   |  |
| Percepção em Relação às Autoridades Tributárias (AT)                                     | AT1; AT2; AT3; AT4                                 | + (efeito na INCP/CP)   | Visão positiva da autoridade fiscal irá influenciar positivamente o comportamento de conformidade fiscal e a INCP (Smart, 2012). |
| Regime de Penalidades (RP) – efetividade, justiça ou injustiça na aplicação das punições | RP1 – RP10   | +(efeito nas ATTS/INCP) | Percepção positiva dos regimes de penalidades irá influenciar positivamente as ATTS e a INCP (Smart, 2012).                      |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As atitudes (ATTS) são divididas em dois tipos: o primeiro diz respeito à atitude, baseado em sanção formal (ATT1): severidade da punição e certeza de detecção; já o segundo grupo é formado pela sanção informal (ATT2), sendo mensurada pelas seguintes variáveis: sentimento de culpa, dever cívico e obrigação moral. As normas subjetivas (NS) representam a influência dos grupos de referência (amigos, parentes) que podem influenciar o comportamento do indivíduo. As variáveis que mensuram as NS são: expectativa dos referentes, comportamento dos referentes e resposta dos referentes.

As variáveis que tratam da percepção de controle (PC) são: oportunidade, dificuldade financeira e denúncia por terceiros. Em relação ao regime de penalidades (RP) foram consideradas as seguintes variáveis: eficácia do regime de penalidade; justiça do RP e injustiça na aplicação das penalidades. Já em relação às autoridades tributárias (AT), as variáveis utilizadas foram: percepção em relação à AT e ao sistema tributário - ST (justiça do ST, custos de conformidade tributária e simplicidade do ST).

As intenções de comportamento (INCP) foram mensuradas por dois itens (INCP1 e INCP2), apresentando-se um cenário hipotético que buscou verificar qual a probabilidade do respondente em declarar o montante devido em sua declaração de Imposto de Renda e a vontade de pagar o montante correto de imposto. O comportamento (CP) diz respeito ao cumprimento das obrigações fiscais passadas, sendo questionado ao participante o percentual de sua renda que foi declarada na sua última declaração de imposto.

### **3.4 Validade do instrumento**

A validação da consistência interna tem como propósito verificar a homogeneidade dos itens dentro da escala. Freitas e Rodrigues (2005) afirmam que um dos procedimentos estatísticos mais utilizados no processo de mensuração da consistência interna de um instrumento de pesquisa é o emprego do alfa de Cronbach.

Os valores do alfa variam de 0 a 1, e quanto mais próximo de 1, maior a evidência de consistência interna. Nunnally (1978, citado por Hoss & Caten, 2010) recomenda um nível mínimo de 0,7 para o alfa de Cronbach, e comenta que para pesquisas exploratórias, o alfa pode ser reduzido para 0,6, de acordo com os dados da pesquisa. Depois de realizado o teste de consistência interna, o *output* obtido foi um escore de 0,75, que indica uma boa consistência interna do instrumento da pesquisa, conforme a literatura pertinente.

### **3.5 Técnica de análise**

Para verificar quais os fatores que explicam o comportamento do contribuinte em relação à observância tributária, empregou-se o modelo de equações estruturais (*Structural Equation Modeling* – SEM). A aplicação do SEM nesse estudo justifica-se devido a relação de causalidade entre as variáveis do modelo (comportamento, intenção de comportamento, atitudes, percepção de controle, normas subjetivas, sistema de tributação, entre outras), onde tanto as dependentes são influenciadas pelas independentes, como o contrário pode ocorrer. Além disso, segundo Marôco (2010), o modelo de equações estruturais é aplicável em alguns casos onde o pesquisador pode se deparar com modelos que têm uma ou mais variáveis dependentes, ou, ainda, em relações em que uma variável é dependente em uma situação e independente noutra, ou seja a modelagem de equações estruturais permite abordar relações simultâneas de dependência. Conforme J. Silva (2006), esse método é particularmente útil quando a variável dependente se torna independente em relações subsequentes de dependência.

A SEM é formada por um conjunto de técnicas, cuja semelhança reside no fato de apresentarem um modelo linear geral de relacionamento entre variáveis. Regressão múltipla, correlação canônica, análise fatorial, análise de caminho, *Analysis of Variance* (ANOVA) e *Multivariate Analysis of Variance* (MANOVA) representam casos especiais da SEM (Brei & Liberali Neto, 2006).

Basicamente, quando se trabalha com SEM, podem existir quatro tipos de relações causais (causais diretas, causais indiretas, relações espúrias e associação sem correlação). Nas relações causais diretas, “A” influencia “B” ou vice-versa; já nas causais indiretas, “A” influencia “B”, que influencia “C”, ou seja, “A” influencia “C” indiretamente; nas relações espúrias, “A” influencia “B” e também influencia “C”; e na associação sem correlação, “A” influencia e também é influenciada por “B”, e não se pode definir a relação (indireta ou espúria) das duas variáveis com “C”.

As relações definidas no modelo de SEM tem como ponto de partida um modelo teórico, a teoria oferece o ponto central dessa técnica (Maruyama, 1998). Desse modo, o seu objetivo reside na tentativa de validar ou refutar a teoria que explica as relações definidas no modelo.

A SEM é formada por variáveis observadas e não observadas (latentes), o modelo irá demonstrar a relação das variáveis não observadas com as variáveis latentes e, também, a relação entre os construtos

latentes. Segundo Marôco (2010), os pressupostos dos modelos de SEM são: independência das observações, normalidade multivariada, covariâncias amostrais não nulas e ausência de *outliers*. Os pressupostos garantem a validade do modelo, apesar de nem sempre ser possível atender a todos os pressupostos.

Ainda segundo Marôco (2010), serão apresentados os pressupostos e a interpretação de cada um deles: (a) independência das observações: a escolha de amostras aleatórias permite que observações de sujeitos diferentes sejam independentes entre si, a violação desse pressuposto pode resultar na não significância de um parâmetro que na população se mostraria significativa; (b) normalidade multivariada: as variáveis observadas devem apresentar distribuição normal; (c) covariâncias amostrais não nulas: as variáveis observadas referentes a um construto latente devem apresentar algum tipo de associação; e (d) ausência de *outliers*: a presença de *outliers* pode inflacionar ou reduzir as covariâncias entre as variáveis.

Diante do exposto, a presente pesquisa fará uso do modelo de equações estruturais a partir da análise de caminho (*path analysis*), cujo modelo de relações entre as variáveis latentes foi apresentado no tópico 3.3 e teve como respaldo teórico a TCP.

## 4 Análise dos Dados

### 4.1 Identificação dos Respondentes

Com base na amostra da pesquisa, formada pelos 236 questionários válidos, respondidos pelos profissionais de Contabilidade devidamente registrados nos CRCs da PB e de SC, inicialmente tabularam-se as repostas obtidas em planilha eletrônica e, em seguida, os dados foram tratados em um *software* estatístico para a realização da análise descritiva.

A primeira parte do questionário teve como objetivo caracterizar os participantes da pesquisa, além de apresentar o termo de consentimento em participar da pesquisa. Conforme reportado na Tabela 1, quando considerado o sexo dos participantes, mais de 60% pertenciam ao sexo masculino. Em relação à idade, as faixas etárias que apresentaram maior concentração de respondentes foram: de 25 a 35 anos, seguida de 35 a 45 anos, conforme exposto na Tabela 1, a seguir. Este resultado indica que os contabilistas participantes desta pesquisa são na maioria jovens e do sexo masculino, sugerindo que a profissão contábil está em constante renovação de seus profissionais.

Tabela 1: Perfil dos Respondentes

| IDADE             | N          | %            |
|-------------------|------------|--------------|
| Menor que 25 anos | 26         | 11,0         |
| 25 – 35 anos      | 103        | 43,6         |
| 35 – 45 anos      | 54         | 22,9         |
| 45 – 55 anos      | 40         | 16,9         |
| Maior que 55 anos | 13         | 5,5          |
| <b>Total</b>      | <b>236</b> | <b>100,0</b> |
| SEXO              | N          | %            |
| Feminino          | 93         | 39,4         |
| Masculino         | 143        | 60,6         |
| <b>Total</b>      | <b>236</b> | <b>100,0</b> |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Tabela 2, a seguir, apresentam-se as informações em relação ao nível de escolaridade e o Estado de origem dos respondentes. Quanto à escolaridade dos participantes, foi possível perceber que, dos 236 respondentes, 46% possuíam algum curso de especialização, 10% dos participantes possuíam a titulação de

mestre e apenas três doutores responderam à pesquisa, conforme Tabela 2. O grande número de especialistas demonstra que os profissionais de Contabilidade estão cada vez mais buscando o aperfeiçoamento e capacitação, não se limitando apenas a uma formação básica.

Tal resultado pode ser explicado pelo nível de desenvolvimento econômico do Estado de Santa Catarina, que apresenta uma maior participação na geração de riqueza do país, possibilitando um maior grau de instrução dos profissionais catarinenses em relação aos paraibanos, uma vez que em relação ao estado em que reside o respondente, houve uma superioridade dos participantes de SC (20.906), o que pode ser justificado pela superioridade em relação ao número de profissionais ativos daquele estado, quando comparado com a PB (6403).

**Tabela 2:** Grau de escolaridade e estado em que residem os profissionais

| <b>ESCOLARIDADE</b> | <b>N</b>   | <b>%</b>     |
|---------------------|------------|--------------|
| Graduação           | 87         | 36,9         |
| Especialização      | 109        | 46,2         |
| Mestrado            | 25         | 10,6         |
| Doutorado           | 3          | 1,3          |
| Técnico             | 12         | 5,1          |
| <b>Total</b>        | <b>100</b> | <b>100,0</b> |
| <b>ESTADO</b>       | <b>N</b>   | <b>%</b>     |
| Paraíba             | 78         | 33,1         |
| Santa Catarina      | 158        | 66,9         |
| <b>Total</b>        | <b>236</b> | <b>100,0</b> |

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

E, por último, concluindo a primeira parte da análise do perfil dos respondentes, foi questionado aos participantes qual o cargo ocupado e o tempo de experiência naquela atividade. De acordo com a Tabela 3, percebe-se que 71,2% exerciam o cargo de contador e 4,2% atuavam como auxiliar. Já em relação ao tempo de experiência em atividades relacionadas à Contabilidade, 43,2% dos participantes possuem mais de 20 anos de experiência e 23,7% têm entre 15 e 20 anos de experiência.

**Tabela 3:** Cargo ocupado e tempo de experiência

| <b>EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL</b> | <b>CARGO</b> |             |            |            |                     |            | <b>TOTAL</b> |             |
|---------------------------------|--------------|-------------|------------|------------|---------------------|------------|--------------|-------------|
|                                 | Contador     | Auxiliar    | Auditor    | Docente    | Empresário contábil | Outros     | <b>N</b>     | <b>%</b>    |
| Menos de 2 anos                 | 3            | 1           | 1          | 0          | 0                   | 2          | <b>7</b>     | <b>3,0</b>  |
| De 2 até 10 anos                | 21           | 0           | 5          | 0          | 0                   | 7          | <b>33</b>    | <b>13,9</b> |
| De 10 até 15 anos               | 24           | 2           | 5          | 0          | 2                   | 5          | <b>38</b>    | <b>16,2</b> |
| De 15 até 20 anos               | 42           | 4           | 4          | 1          | 0                   | 5          | <b>56</b>    | <b>23,7</b> |
| Mais de 20 anos                 | 78           | 3           | 1          | 6          | 5                   | 9          | <b>102</b>   | <b>43,2</b> |
| <b>Total</b>                    | <b>N</b>     | <b>168</b>  | <b>10</b>  | <b>16</b>  | <b>7</b>            | <b>7</b>   | <b>28</b>    | <b>236</b>  |
|                                 | <b>%</b>     | <b>71,2</b> | <b>4,2</b> | <b>6,8</b> | <b>3,0</b>          | <b>3,0</b> | <b>11,9</b>  | <b>100</b>  |

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os resultados expostos na Tabela 3 indicam que os profissionais de contabilidade em sua maioria atuam como contadores e são considerados experientes, sugerindo que são contabilistas preparados para as demandas do mercado.

## 4.2 Análise do Modelo de Equações Estruturais

A segunda parte do questionário é formada pelos 48 itens que medem as variáveis latentes do modelo, e para verificar as relações entre cada construto, fez-se uso da modelagem de equações estruturais, estimada por meio de um *software* estatístico.

A primeira parte da análise tem como objetivo verificar o ajuste geral do modelo, por meio das medidas de qualidade de ajuste. As medidas de ajuste geral do modelo se dividem em: (1) medidas de ajuste absoluto, que indicam o ajuste geral do modelo; (2) medidas de ajuste incremental, que comparam o modelo proposto ao modelo nulo – aquele que é ponto de referência ou padrão de comparação – e (3) medidas de ajuste parcimonioso, que compara o ajuste do modelo aos parâmetros estimados necessários para alcançar um nível específico de ajuste. A análise das medidas de ajuste do modelo permite verificar se o modelo teórico pode ser confirmado frente aos dados observados. Existem três tipos de medidas de ajuste gerais do modelo: (Hair Jr et al., 2005).

A interpretação das medidas de ajuste é feita da seguinte maneira. As medidas de ajuste absoluto determinam o grau em que o modelo construído é capaz de prever com o menor erro possível a matriz de variância-covariância ou a matriz de correlação utilizada na modelagem. Medidas incrementais de ajuste são indicadores da qualidade, que possibilitam comparar modelos distintos. E por último as medidas de ajuste de parcimônia relacionam o nível de ajustamento do modelo com o número de coeficientes necessários para alcançar esse nível de ajuste (De Bem, 2010).

A Figura 4 apresenta o resultado do teste de ajustamento do modelo, e conforme sua análise é possível perceber que o índice de ajuste geral do modelo se mostrou adequado conforme a literatura pertinente, contudo as medidas de ajuste incremental apropriada, indicando que o modelo teórico construído não permite a comparação com outros modelos.

**Figura 4:** Resultado do Teste de Ajustamento do Modelo

|                                | Medida  | Valor Aceitável   | Resultado | Interpretação |
|--------------------------------|---|---|-----------|---------------|
| Medidas de Ajuste Absoluto     | Qui-quadrado  | Quanto menor melhor   | 2753,30   | Ajustado      |
|                                | Índice de qualidade do ajuste (GFI)                                   | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito)                             | 0,633     | Ajustado      |
|                                | Raiz do erro quadrático médio de aproximação (RMSEA)                  | Valores inferiores a 0,08   | 0,084     | Ajustado      |
| Medidas de Ajuste Incremental  | Índice ajustado de qualidade do ajuste (AGFI)                         | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito), recomenda-se acima de 0,90 | 0,598     | Não Ajustado  |
|                                | Índice de Tucker-Lewis (TLI) ou Índice de ajuste não-ponderado (NNFI) | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito), recomenda-se acima de 0,90 | 0,402     | Não Ajustado  |
| Medidas de Ajuste Parcimonioso | Índice de ajuste comparativo (CFI)                                    | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito)                             | 0,410     | Ajustado      |
|                                | Índice de ajuste incremental (IFI)                                    | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito)                             | 0,440     | Ajustado      |
|                                | Índice de ajuste relativo (RFI)                                       | Varia de zero (ajuste nulo) a 1 (ajuste perfeito)                             | 0,296     | Ajustado      |
|                                | Critério de informação Akaike (AIC)                                   | Varia de zero (ajuste perfeito) a um valor negativo (ajuste nulo)             | 2951,27   | Ajustado      |

Fonte: Adaptado de Hair Jr. et al. (2005).

Conforme reportado na Figura 5, a primeira parte da análise demonstra a influência das variáveis latentes na INCP. Os resultados apontam que as ATT influenciam positivamente a INCP e se mostrou significativa no modelo da pesquisa, indicando que tanto as ATT em relação às sanções formais quanto às ATT em relação às sanções informais explicam a INCP em relação à conformidade ou não das leis tributárias.

Estas evidências estão de acordo com o reportado na literatura, sugerindo que as atitudes influenciam as intenções do comportamento dos contribuintes em relação a conformidade tributária (Chan et al., 2000).

**Figura 5:** Resultado do Modelo de Equações Estruturais

| Variável              | Efeito | Coefficiente | Nível de significância |
|-----------------------|--------|--------------|------------------------|
| <b>Efeito na INCP</b> |        |              |                        |
| ATT1                  | +      | 0,274        | ***                    |
| ATT2                  | +      | 0,825        | ***                    |
| NS                    | +      | 0,230        | **                     |
| PC                    | -      | -0,240       | ***                    |
| RP                    | -      | -0,355       | NS                     |
| AT                    | -      | -0,019       | NS                     |
| ST                    | +      | 0,082        | NS                     |
| <b>Efeito no CP</b>   |        |              |                        |
| INCP                  | +      | 0,670        | ***                    |
| PC                    | -      | -0,055       | NS                     |
| AT                    | -      | -0,309       | NS                     |
| ST                    | +      | 0,614        | *                      |
| <b>Efeito na ATT1</b> |        |              |                        |
| RP                    | +      | 3,316        | NS                     |
| <b>Efeito na ATT2</b> |        |              |                        |
| RP                    | +      | <b>0,077</b> | <b>NS</b>              |

**Nota:** \*  $p < 0,10$ ; \*\*  $p < 0,5$ ; \*\*\*  $p < 0,1$ ; NS = não significante.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2016).

Observa-se na Figura 5 que o NS apresenta um efeito positivo e estatisticamente significativo sobre as INCP, os resultados demonstram que a crença e as pressões sociais exercidas pelo grupo referente são eficazes em influenciar as intenções individuais de cumprir (ou não cumprir) com as obrigações fiscais. Esse resultado é consistente com os resultados reportados por Smart (2012).

Os resultados mostram que a PC influencia negativamente as INCP, indicando que quanto maior a dificuldade de estar em conformidade com as leis fiscais, menos inclinado o indivíduo estaria em cumprir com tais regras, e quando considerada a influência da PC sobre o CP, esta não se mostrou significativa. Os resultados podem ser corroborados pelo estudo de Bobek e Hatfield (2003), que encontraram uma relação significativa entre PC e intenções de conformidade em um dos três cenários utilizados para o estudo.

As variáveis que tratam da percepção do contribuinte em relação ao RP, ST e as ATs não se mostraram significante em relação às intenções de conformidade, e os resultados contradizem os achados de Smart (2012). Uma provável explicação para os resultados é de que os respondentes não consideram aspectos relacionados ao governo como determinantes da decisão de cumprir ou não com as leis fiscais.

Sumarizando, analisou-se a influência da INCP sobre o comportamento do contribuinte, e os achados da pesquisa sugerem que a INCP representa um preditor do comportamento em relação à conformidade tributária validando a TCP. Quanto maior a INCP, mais inclinado o contribuinte estaria em cumprir com as regras fiscais. Os achados da pesquisa estão alinhados com os estudos de Bobek e Hatfield (2003), Trivedi, Shehata e Mestelman (2004) e Smart (2012).

## 5 Considerações finais

A presente pesquisa teve como objetivo identificar quais fatores explicavam o comportamento do contribuinte em relação à conformidade tributária, tendo como sustentação teórica a TCP, teoria esta amplamente utilizada em pesquisas que buscam entender os preditores do comportamento. Para atingir o objetivo proposto, realizou-se um *survey*, e teve como público-alvo os profissionais de Contabilidade, tendo em vista o importante papel desempenhado por esses agentes no sistema tributário, seja intermediando informações ou atuando como contribuinte de fato.

O modelo da pesquisa tomou por base as interações definidas na TCP, sendo acrescentados mais três atributos (percepção em relação aos regimes de penalidades, sistema tributário e autoridades tributárias) que poderiam explicar o comportamento em relação à conformidade tributária.

As implicações dos resultados da pesquisa demonstram que para a amostra investigada os indivíduos estão dispostos a cumprir suas obrigações tributárias para evitar os efeitos da moral fiscal em sua consciência (sanções informais). Além disso, ameaça de ser pego e punido pelas autoridades tributárias (por sanções formais) motivaria uma maior propensão à conformidade tributária, o que confirma a premissa assumida pelos modelos clássicos, propostos por Becker (1968) sobre crime e punição. Os resultados também fornecem suporte para a aplicação do modelo teórico da TCP para prever o comportamento do contribuinte

O comportamento em relação à conformidade dos contribuintes é um fenômeno complexo que envolve a interação de diferentes fatores, as conclusões deste estudo, evidencia a influência de crenças e atitudes sobre o comportamento de conformidade, o que poderia potencialmente contribuir para um modelo de conformidade fiscal mais integrado. No entanto, é necessária a realização de novos estudos para se desenvolver um modelo mais abrangente de conformidade fiscal.

Os resultados deste estudo demonstraram que as normas influenciaram significativamente as intenções do grupo investigado em cumprir suas obrigações tributárias. Portanto, se um indivíduo percebe que seus referentes importantes geralmente não obedecem (normas subjetivas), ou se os contribuintes em geral não cumprem, então é mais provável que o nível de conformidade do indivíduo seja menor.

Compreender os tipos de experiências encontradas pelos contribuintes sujeitos aos regimes de penalidades por incumprimento de impostos é igualmente importante para as autoridades fiscais. Este conhecimento permitirá que as autoridades fiscais revejam como seus processos estão afetando as atitudes dos contribuintes em relação à autoridade tributária e, em última análise, ao comportamento de conformidade subsequente.

As autoridades fiscais estão continuamente buscando estratégias para aumentar o nível de conformidade fiscal, o que geraria maiores receitas. O desenho de políticas fiscais que produzam um resultado maior exige a compreensão do comportamento de conformidade dos contribuintes. Isso inclui testar a eficácia dos modelos tradicionais de conformidade baseados na teoria econômica baseados em sanções legais ou formais e em outras formas de respostas para combater a inconformidade fiscal.

O que demonstra a necessidade de tais agentes concentrarem-se além da execução legal e em sanções formais (por exemplo, auditorias e penalidades) passar a focar também nos fatores pessoais dos contribuintes. Buscando promover os aspectos positivos da conformidade fiscal e comunicar aos contribuintes em geral que cumprir plenamente as leis tributárias é a norma na sociedade, procurando que criar uma consciência do prejuízo que o incumprimento de impostos causa a sociedade como um todo.

Como limitação da pesquisa, pode-se destacar alguns pontos. (a) amostra investigada: consideraram-se apenas os profissionais de Contabilidade dos estados da Paraíba e de Santa Catarina, não permitindo, assim, generalização, pois os achados se limitaram apenas à amostra investigada; (b) questionário: o uso de questionário em pesquisas que buscam captar um provável comportamento do respondente pode não ser o procedimento mais correto, o uso de um experimento controlado talvez fosse mais adequado, mas, devido a

uma limitação de espaço e recursos, tornou-se inviável; e (c) agentes da pesquisa: consideraram-se como contribuintes os profissionais de Contabilidade, partindo da suposição de que os indivíduos não são iguais e apresentam fatores motivacionais distintos, e os resultados não permitem comparações longitudinais com outros grupos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se investigar outros grupos que ocupem um importante papel no sistema tributário, como, por exemplo, advogados, administradores, auditores etc. Também se recomenda a realização de estudos em ambientes controlados, além de se incluírem outras variáveis que podem influenciar o comportamento (incentivos e recompensas por parte do governo, nível de corrupção, cultura etc.).

## Referências

- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: a theory of planned behavior. In: Kuhl J., & Beckmann J (Eds.). *Action control: from cognition to behavior*. Springer-Verlag, Berlin, pp. 11-39.
- Ajzen, I. (1988). *Attitudes, personality, and behavior*. Milton Keynes, UK: Open University Press.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, pp. 179-211.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, pp. 323-338.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), pp. 54-77.
- Almeida, G. O. (2013). *Valores, atitudes e intenção empreendedora: um estudo com universitários brasileiros e cabo-verdianos*. Tese de Doutorado em Administração de Empresas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Amaral, G. L., Olenike, J. E., Amaral, L. M. F., & Steinbruch, F. (2009). *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. Curitiba: IBPT. Recuperado em 6 março, 2017, de <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>.
- Batrancea, L. M., Nichita, R. A., & Batrancea, I. (2013). Understanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12(1), pp. 201-210.
- Becker, G. (1968). Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy*, 76, pp. 169-217.
- Bobek, D. D., & Hatfield, R. C. (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), pp. 13-38.
- Bobek, D. D., Roberts, R. W., & Sweeney, J. T. (2007). The social norms of tax compliance: evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74(1), pp. 49-64.
- Brei, V. A., & Liberali Neto, G. (2006). O uso da técnica de modelagem em equações estruturais na área de marketing: um estudo comparativo entre publicações no Brasil e no exterior. *Revista de Administração Contemporânea*, 10(4), pp. 131-151.
- De Bem, A. B., Lanzer, E. A.; Tambosi Filho, E.; Sanchez, O. P.; & Bernardi Junior, P. (2011). Validade e confiabilidade de instrumento de avaliação a docência sob a ótica dos modelos de equação estrutural. *Avaliação*, 16(2), pp. 375-401.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention, and behavior: an introduction to theory and research*. Reading, MA, USA: Addison-Wesley.
- Freitas, A. L. P., & Rodrigues, S. G. (2005). A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. *Anais do Simpósio de Engenharia de Produção*, Bauru, SP, Brasil, 12.
- Hair Jr, J. F.; Anderson, R. E.; Tathan, R. L.; & Black, W. C. (2005). *Análise multivariada de dados*. (5a ed). Porto Alegre: Bookman.
- Hamid, S. A. (2014). *Tax compliance behaviour of tax agents: a comparative study of Malaysia and New Zealand*. Doctor of Philosophy in Accounting, University of Canterbury, Canterbury, Christchurch, New Zealand.
- Hoss, M., & Caten, C. S. T. (2010). Processo de validação interna de um questionário em uma survey research sobre ISO 9001: 2000. *Produto & Produção*, 11(2).
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Marôco, J. (2010). *Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software & aplicações*. Pêro Pinheiro, Portugal: ReportNumber.

- Maruyama, G. M. (1998). *Basics of structural equation modeling*. London: Sage Publications.
- McKerchar, M. (2001). Why do taxpayers comply-past lessons and future directions in developing a model of compliance behaviour. *Austl. Tax F.*, 16, p. 99.
- Moutinho, K., & Roazzi, A. (2010). As teorias da ação racional e da ação planejada: relações entre intenções e comportamentos. *Avaliação Psicológica*, 9(2), pp. 279-287.
- Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of Law and Society*, 32(4), pp. 562-589.
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
- Silva, F. P. (2015). *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação de Mestrado em Ciências, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Silva, J. S. F. (2006). *Modelagem de equações estruturais: apresentação de uma metodologia*.
- Siqueira, M. L., & Ramos, F. S. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, 9(3), pp. 555-581.
- Siqueira, M. L., & Ramos, F. S. (2006). Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada*, 10(3), pp. 399-424.
- Smart, M. (2012). *The application of the theory of planned behaviour and structural equation modelling in tax compliance behaviour: a New Zealand Study*. Doctor of Philosophy in Accounting, University of Canterbury, Canterbury, Christchurch, New Zealand.
- Trivedi, V. U., Shehata, M., & Mestelman, S. (2004, 9 August). Attitudes, incentives, and tax compliance. *McMaster University Department of Economics Working Paper Series*, Hamilton, Ontario, Canada. Recuperado em 6 março, 2017, de <http://socserv.mcmaster.ca/econ/rsrch/papers/archive/2004-08.pdf>.

## **DADOS DOS AUTORES**

### **Gilberto Magalhães da Silva Filho**

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Professor da Universidade Federal do Maranhão - UFMA

Endereço: Cidade Universitária

CEP: 58.051-900 - João Pessoa/PB – Brasil

E-mail: [gmfcontabilidade@hotmail.com](mailto:gmfcontabilidade@hotmail.com)

Telefone: (83) 3216-7285.

### **Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante**

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP)

Professor do departamento de contabilidade da UFPB e do programa de Pós-graduação em contabilidade da UFPB

Endereço: Cidade Universitária

CEP: 58.051-900 - João Pessoa/PB – Brasil

E-mail: [gmfcontabilidade@hotmail.com](mailto:gmfcontabilidade@hotmail.com)

Telefone: (83) 3216-7285.

**Emanoel Truta do Bomfim**

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Professor da Faculdade de Campina Grande - FACCG

Endereço: Cidade Universitária

CEP: 58.051-900 - João Pessoa/PB – Brasil

E-mail: emanoeltruta@hotmail.com

Telefone: (83) 3216-7285.

**Paulo Amilton Maia Leite Filho**

Doutor em economia pelo Programa Integrado em economia e sociologia (PIMES) - UFPE

Professor do departamento de economia da UFPB e do programa de Pós-graduação em contabilidade da UFPB

Endereço: Av. Eutiquiano Barreto 820, ap. 1320 - Manáira

CEP: 58038-311 - João Pessoa/PB – Brasil

E-mail: pmaiaf@icloud.com

Telefone: (83) 99958-8487

**Contribuição dos Autores:**

| Contribuição   | Gilberto Silva Filho | Paulo Cavalcante | Emanoel Bomfim | Paulo Leite Filho |
|--|----------------------|------------------|----------------|-------------------|
| 1. Concepção do assunto e tema da pesquisa   | √                    |                  |                |                   |
| 2. Definição do problema de pesquisa   | √                    | √                |                |                   |
| 3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos) | √                    | √                |                |                   |
| 4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)     |                      |                  |                |                   |
| 5. Desenvolvimento da plataforma teórica   | √                    |                  | √              |                   |
| 6. Delineamento dos procedimentos metodológicos  |                      |                  |                | √                 |
| 7. Processo de coleta de dados   | √                    |                  |                |                   |
| 8. Análises estatísticas   | √                    |                  | √              | √                 |
| 9. Análises e interpretações dos dados coletados   | √                    |                  | √              | √                 |
| 10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa                                       | √                    |                  | √              |                   |
| 11. Revisão crítica do manuscrito  | √                    | √                | √              | √                 |
| 12. Redação do manuscrito  | √                    |                  |                |                   |