

**FATORES DETERMINANTES PARA A SONEGAÇÃO FISCAL: a percepção de discentes ingressantes e concluintes do curso de Administração de uma instituição pública federal de ensino superior**

**THALYSON RENAN BITENCOURT MACHADO**

UFU - Universidade Federal de Uberlândia  
thalyson.renan@outlook.com

**LUCIMAR ANTÔNIO CABRAL DE ÁVILA**

UFU - Universidade Federal de Uberlândia  
lcavila@ufu.br

**MARCELO TAVARES**

Universidade Federal de Uberlândia  
mtavares@ufu.br

## Área Temática: Finanças

### **FATORES DETERMINANTES PARA A SONEGAÇÃO FISCAL: a percepção de discentes ingressantes e concluintes do curso de Administração de uma instituição pública federal de ensino superior do interior de Minas Gerais**

**RESUMO:** Este trabalho tem por objetivo identificar a percepção dos discentes do curso de Administração de uma instituição pública federal do interior de Minas Gerais acerca dos fatores determinantes para a sonegação fiscal, e verificar se existem diferenças entre as percepções de ingressantes e concluintes. A amostra compreende 282 discentes dos três primeiros e dos três últimos períodos dos turnos noturno e integral do referido curso. Os dados foram analisados por meio do Teste de *Mann-Whitney*, e revelaram que para os discentes são determinantes os seguintes fatores: carga tributária; má gestão dos tributos arrecadados; falta de um adequado planejamento tributário; ausência de um eficiente sistema de cobrança e punição pelo governo; fatores psicológicos. Por não terem sido identificadas diferenças estatísticas entre as percepções de ingressantes e concluintes em relação aos referidos fatores, pode-se afirmar que as percepções dos discentes são estatisticamente iguais. Já as opiniões a respeito da carga tributária no Brasil não é a mesma para todas as questões analisadas, pois em alguns casos as opiniões dos discentes são estatisticamente diferentes. Os resultados indicam que o fato de os discentes da amostra terem frequentado um curso superior em Administração não tem efeito sobre a percepção em relação aos fatores analisados.

**Palavras-chave:** Fatores Determinantes. Sonegação Fiscal. Tributos.

**ABSTRACT:** The present work has as an objective to identify the perception of the students of Administration of a public federal institution in Minas Gerais about the determinant factors for the tax evasion, and to verify whether there are differences between the perceptions of freshmen and graduates. The sample comprises 282 students from the first three and the last three periods of night and full shifts. The data were analysed in the Test of *Mann-Whitney*, and showed that for the students are determinants following factors: tax burden, bad management of the taxes collected, lack of a suitable tax planning, absence of an efficient charge system and punishment by the government; and psychological factors. Since no statistical differences were found between the perceptions of freshmen and seniors in relation to determinants for tax evasion, can be argued the perceptions of students are statistically equal. Have opinions about the tax burden in Brazil is not the same for all questions analyzed because in a few cases the opinions of students are statistically different. The results indicate that the fact that the students in the sample have attended a degree in business administration has no effect on perceptions in relation to analyzed factors.

**Keywords:** Determinants Factors. Tax Evasion. Taxes.

## 1 INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária representa a principal fonte das receitas públicas, cuja gestão e aplicação demandam esforços conjuntos dos órgãos da administração pública, como governos, Secretaria da Receita Federal, secretarias de estado de fazenda, secretarias municipais de arrecadação, entre outros (OLIVEIRA *et al.*, 2013), e que pode ser afetada pela prática de sonegação fiscal, a qual representa um impacto negativo na arrecadação tributária, principalmente em países com alíquotas consideradas altas e com má gestão da arrecadação pública, seja municipal, estadual, distrital ou federal (VALOR ECONÔMICO, 2014).

A sonegação é um problema recorrente e uma constante preocupação em razão de suas consequências econômicas para a arrecadação tributária, pois afeta o cumprimento dos compromissos financeiros do Estado e, no longo prazo, pode interferir na capacidade estatal de realizar uma justa distribuição tributária, fazendo com que os contribuintes deixem de cumprir suas obrigações fiscais (GROENLAND; VELDHOVEN, 1983).

Entre as principais causas da sonegação fiscal, tem-se, por exemplo, problemas financeiros das empresas, má gestão dos recursos públicos, aspectos psicológicos, cultura social, carga tributária, moral fiscal, falta de sintonia entre o Estado e o contribuinte, intervenções políticas, entre outros (CLOTFELTER, 1983; GROENLAND; VELDHOVEN, 1983; MYLES; NAYLOR, 1996; GRZYBOVSKI; HAHN, 2006; KIM, 2008; DELL'ANNO, 2009; BERNASCONI; CORAZZINI; SERI, 2014).

A disposição comportamental para a prática da sonegação fiscal engloba questões referentes à opção do contribuinte em cumprir a legislação tributária e os meios para melhorar tal cumprimento, considerando-se, pois, que a escolha do contribuinte em não pagar tributos e os esforços governamentais para eliminar fraudes dependem da aceitação das leis fiscais (VIHANTO, 2003). Na concepção de Groenland e Veldhoven (1983) as atitudes comportamentais que influenciam na decisão dos contribuintes em sonegar ou não são: personalidade, características comportamentais (oportunidade, questões socioeconômicas e sistema fiscal); conhecimento (fiscal e geral); e atitude fiscal (ética e justificativa para a sonegação fiscal, incidência e equidade das contribuições individuais, punição de sonegadores, justiça e tributação progressiva, avaliação do sistema fiscal, sonegação e fraude).

Jackson e Milliron (1986), por sua vez, estabeleceram alguns fatores determinantes para a sonegação fiscal, como: idade, sexo, escolaridade, nível e fonte de renda, ocupação, influência dos pares, alíquotas tributárias, sanções econômicas, complexidade, justiça, ética e moral. Entre os determinantes, os não econômicos têm maior impacto sobre a sonegação fiscal, de modo que, quanto menor é a complexidade e maior a formação geral, a fonte de renda, a justiça e a moral, menor é o nível de sonegação fiscal (RICHARDSON, 2006).

Segundo Grzybovski e Hahn (2006, p. 842), “por entender que os impostos pagos não são aplicados corretamente e a ela não retornam em forma de benefícios, para parte da sociedade as obrigações tributárias são fontes de conflito e de insatisfação”. A sociedade brasileira, em especial, é convicta de que o montante arrecadado com a tributação não é empregado em melhores condições de vida para a população. A incredibilidade na correta aplicação do tributo conjecturada com a perspectiva de aumento dos ganhos pessoais “fortalece a mentalidade de sonegação de impostos” (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006, p. 842).

A análise e compreensão dos fatores determinantes é uma questão de ordem pública, em razão do impacto ocasionado na arrecadação tributária estatal. Para tanto, faz-se necessário conhecer quais são esses fatores determinantes, principalmente no meio acadêmico, em razão de ser este o espaço mais adequado para discussão acerca de tal problema, no qual são realizadas pesquisas e, conseqüentemente, apontadas as possíveis causas e efeitos desse e de outros problemas, tributários ou não. Diante do exposto, esta pesquisa buscou responder o seguinte questionamento: qual a percepção dos discentes

ingressantes e concluintes do curso de Administração de uma instituição pública federal do interior do Estado de Minas Gerais acerca dos fatores determinantes da sonegação fiscal?

Nesse contexto, a presente pesquisa tem por objetivo geral identificar qual a percepção dos discentes ingressantes e concluintes do curso de bacharelado em Administração de uma instituição pública federal do interior de Minas Gerais acerca dos fatores determinantes para a sonegação fiscal. Concomitantemente ao objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (i) caracterizar, com base na literatura, os principais aspectos relacionados à sonegação fiscal; (ii) analisar a percepção dos discentes no que tange aos fatores determinantes para a sonegação fiscal; e (iii) verificar se existem diferenças entre as percepções dos discentes acerca dos referidos fatores.

A presente pesquisa justifica-se por estudar os fatores determinantes da sonegação fiscal, de modo a discutir um assunto pouco recorrente na academia e na literatura, em especial no Brasil. Além disso, este estudo tem sua relevância calcada na identificação e análise dos referidos fatores e a percepção destes por discentes do curso de Administração, os quais serão futuros profissionais da área de gestão e negócios, buscando identificar se há ou não lacunas a serem preenchidas na área acadêmica, de modo a contribuir para a redução da sonegação fiscal e com o consequente aumento da arrecadação pública.

Com esta pesquisa pretende-se, portanto, contribuir com a pesquisa nacional buscando-se apontar os fatores mais recorrentes que justificam a prática da sonegação fiscal, bem como, por analisar a percepção dos discentes e potenciais profissionais responsáveis pelo equilíbrio econômico-financeiro de uma organização, qual seja, a Administração.

O artigo está organizado em cinco seções. A primeira seção refere-se à introdução, na qual são apresentadas a contextualização, o problema e os objetivos da pesquisa. A segunda seção diz respeito à revisão da literatura, e aborda aspectos relacionados à sonegação fiscal e seus impactos sócio-econômico-financeiros, e aos fatores determinantes para tal prática. Na terceira seção é descrita a metodologia da pesquisa, com os procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados. Na quarta seção são apresentados os resultados da pesquisa. Na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

A relação entre o Estado e o contribuinte constitui uma obrigação tributária, compreendida como “a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador)” (OLIVEIRA *et al.*, 2013, p. 6), a qual pode ser principal ou acessória, decorrentes da lei, do objeto da obrigação e do fato gerador (BRASIL, 1966).

Conforme elencado no art. 3º da Lei n. 5.172/1966 (BRASIL, 1966), compreende-se por tributo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Como observado no texto do referido diploma legal, o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, o que faz com que muitos contribuintes busquem meios (legais ou ilegais) de reduzir a carga tributária a ser paga, como, por exemplo, a elisão e a sonegação fiscal (CASTRO *et al.*, 2011).

A diferença entre os mecanismos de elisão fiscal e de evasão fiscal, além da licitude dos atos praticados, repousa também no momento de sua prática, pois, conforme Oliveira *et al.* (2013, p. 25), “se o ato é praticado posteriormente à ocorrência do fato gerador, caracteriza-se uma evasão fiscal. Entretanto, se o ato ou omissão é praticado anteriormente à ocorrência do fato gerador, está-se perante elisão ou planejamento tributário”.

Como observado, existem mecanismos legais para a redução da carga tributária que podem ser adotados pelos contribuintes, em detrimento à prática ilegal da sonegação fiscal, como, por exemplo, a elisão fiscal, a qual é definida por Oliveira *et al.* (2013, p. 25), como “um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o que é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro”.

Entretanto, ainda que haja mecanismos legais que podem ser utilizados para a redução da carga tributária, muitos contribuintes optam pela sonegação fiscal, em razão de inúmeros fatores determinantes. Na concepção de Groeland e Veldhoven (1983), a sonegação fiscal corresponde a uma prática ilegal do contribuinte que resulta em um menor pagamento de tributos, frente ao montante devido. Oliveira *et al.* (2013, p. 25) afirmam que na sonegação fiscal “o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta”.

A prática da sonegação fiscal pode resultar na manutenção de normas gerais de conduta moral, em razão de seu efeito depreciativo às finanças públicas (GROENLAND; VELDHOVEN, 1983), de modo a tornar-se um impasse para a administração pública (KIM, 2008), podendo reduzir em até 25% a arrecadação tributária, com possibilidades de chegar a 50% em países em desenvolvimento, resultando em uma potencial perda de receitas, o que pode causar subfinanciamento de serviços públicos, além de representar uma injustiça social com os contribuintes que não sonegam (ORVISKA; HUDSON, 2002). São vários os fatores determinantes que ensejam a prática da sonegação fiscal. Nesse contexto, nesta pesquisa buscou-se apontar os principais fatores abordados na literatura.

## **2.1 Fatores Determinantes para a Prática da Sonegação Fiscal**

Segundo Vihanto (2003), a sonegação fiscal é resultado de uma escolha do contribuinte, o qual busca embasar tal decisão em inúmeros fatores, como, por exemplo, a alta carga tributária, a má gestão dos tributos, impacto econômico-financeiro no orçamento empresarial, entre outros. No Brasil a carga tributária é apontada como um dos principais fatores determinantes para a sonegação fiscal, cuja prática é compreendida como a “situação em que são utilizados meios ilegais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo (OLIVEIRA *et al.*, 2013, p. 25). Nessa linha, Bernasconi, Corazzini e Seri (2014) e Kim (2008) defendem a ideia de que o aumento da alíquota dos tributos reduz a renda do contribuinte e conseqüentemente torna-se um motivo para que este sonegue seus rendimentos, fazendo do aumento da carga tributária um estímulo à sonegação fiscal.

Segundo Myles e Naylor (1996) o aumento da alíquota dos tributos está ligado ao aumento da sonegação fiscal. Os autores destacaram os trabalhos de alguns pesquisadores como Yiatzhaki (1974), Clotfelter (1983) e Crane e Nourzard (1986), os quais analisaram a relação entre a prática de sonegação fiscal e a alta das alíquotas tributárias. Entretanto, para autores como Friedman, Kaufmann e Zoido-Lobaton (2000), os arranjos institucionais (burocracia, corrupção, sistema jurídico) são mais impactantes do que os próprios tributos, fazendo com que as empresas até aceitem impostos com alíquotas razoavelmente altas, mas resistam às exigências exorbitantes e arbitrárias, de modo que alguns contribuintes sonegam para reduzir o peso da burocracia e da corrupção, e não para fugir dos tributos (KIM, 2008).

A concepção de Oliveira *et al.* (2013), as conclusões de Bernasconi, Corazzini e Seri (2014) e a posição de Kim (2008) corroboraram com as considerações de Clotfelter (1983) e de Alm, McClelland e Schulze (1992) de que a carga tributária está relacionada à sonegação fiscal. A carga tributária, porém, não constitui o único fator determinante para a sonegação fiscal. Segundo Groenland e Veldhoven (1983), a sonegação fiscal é também influenciada

por fatores relacionados às atitudes comportamentais para a sonegação fiscal, como questões referentes à personalidade, às características comportamentais e ao conhecimento.

Outro fator determinante da sonegação fiscal está relacionado aos costumes sociais. Segundo Myles e Naylor (1996), a sonegação fiscal enquanto costume social é resultado em uma recompensa a quem que adere a esse comportamento social, cabendo ao contribuinte a escolha da prática de sonegar ou não. Os referidos autores constataram que a opção inicial do contribuinte, quando analisada individualmente, é pelo recolhimento de tributos. No entanto, quando a escolha é influenciada por críticas de sonegadores, o contribuinte opta por sonegar, constatando que a decisão de sonegar incita muitos outros contribuintes a tal prática, demonstrando a repercussão de tal comportamento social (MYLES; NAYLOR, 1996).

A escolha entre sonegar ou não sonegar resulta em um *psychic cost* (influenciado, por exemplo, pela acusação ou pelo medo de detecção), gerando diferentes classes sociais, compostas por pessoas que sonegam e por pessoas que não sonegam impostos. Uma pequena alteração na alíquota dos tributos é suficiente para a prática da sonegação fiscal, mesmo que tais alterações sejam aparentemente insignificantes (MYLES; NAYLOR, 1996).

Richardson (2006, p. 152) analisou a sonegação fiscal com base em dez fatores determinantes elencados por Jackson e Milliron (1986), quais sejam: “idade, gênero, educação, nível de renda, fonte de renda, taxas marginais dos impostos, complexidade, contato inicial com a autoridade fiscal e moral tributária”. Entre esses fatores, alguns autores, como Jackson e Milliron (1986) e Feinstein (1991), destacam a idade como o mais impactante, pois o contribuinte mais propenso à sonegação fiscal é aquele com idade menos avançada. Richardson (2006), por sua vez, constatou que a sonegação fiscal é mais influenciada por fatores não-econômicos, como a complexidade dos sistemas tributários, a educação, a fonte de renda, a moral e a fiscalização, os quais estão proporcionalmente relacionados ao nível de sonegação fiscal de determinada população.

A sonegação fiscal pode também estar relacionada ao intuito dos entes públicos governamentais de controlar a economia (KIM, 2008). Segundo o autor, os agentes políticos têm poder para controlar e/ou afetar a economia por meio do Ciclo de Negócios Políticos (*Political Business Cycle* – PBC). Um exemplo da influência que a política exerce sobre a economia é apresentado por Macrae (1977). Em anos anteriores às eleições a expectativa dos cidadãos em relação a emprego e inflação é reduzida; no entanto, em anos eleitorais os cidadãos são novamente induzidos a tal expectativa, pois são criadas situações que apresentam redução do desemprego e redução da taxa inflacionária (MACRAE, 1977).

Todavia, Kim (2008) destaca que embora o desemprego e a inflação sejam os principais meios utilizados para manipular a economia, não são os únicos, pois outros instrumentos podem ser utilizados, como, por exemplo, subsídios governamentais e políticas de concorrência, permitindo “[...] que os políticos no poder afetem implicitamente o comportamento da administração fiscal mesmo que seja o caso de os políticos não poderem influenciar diretamente a administração tributária” (KIM, 2008, p. 402, trad. livre). Ao seu tempo, Bernasconi, Corazzi e Seri (2014), afirmam que as intervenções políticas no combate à sonegação fiscal são prejudiciais, pois os contribuintes adaptam-se mais rapidamente ao corte dos tributos do que a um aumento destes, não reduzindo ou aumentando a sonegação fiscal.

Na concepção de Allingham e Sandmo (1972) o contribuinte sonega com o objetivo de maximizar seu lucro, considerando, entretanto, a probabilidade de ser autuado, o grau de aversão ao risco, a alíquota nominal do tributo e o valor das multas, se autuado. Segundo Vihanto (2003), a análise da questão econômica da sonegação fiscal abrange algumas questões referentes à opção do contribuinte em cumprir a legislação tributária e os meios para melhorar tal cumprimento, o que depende da aceitação das leis fiscais, decorrente de uma relação contratual entre o contribuinte e o Estado, o que faz com que o contribuinte espere por uma contrapartida pelo recolhimento de tributos, como segurança e saúde pública.

A sonegação é maior quando o contribuinte possui rendimentos de fontes pontuais e não sujeitas à tributação na fonte, e também quando possuem dependentes, pois, dessa forma, utilizam-se exageradamente de deduções fiscais. Além disso, a escolha pela sonegação fiscal é mais significativa quando essa prática já apresenta um histórico de bons resultados, sendo mais recorrente entre contribuintes jovens, recentemente ingressantes no mercado de trabalho, os quais não tinham, até então, responsabilidade pelo imposto de renda (VIHANTO, 2003).

A falta de planejamento tributário é outro fator determinante que pode fazer com que um contribuinte, por culpa ou dolo, opte por sonegar tributos, cuja situação é ainda mais ríspida em razão da falta de profissionais capazes de implementarem tal instrumento, pois profissionais de contabilidade, não estão ou não se sentem aptos a realizar atividades de planejamento tributário (SILVA; ÁVILA; MALAQUIAS, 2012).

Uma das alternativas de combate à sonegação fiscal, segundo Grzybovski e Hahn (2006), é a implantação de programas de educação fiscal, os quais possibilitariam ao contribuinte conhecer o aparato estatal, a função socioeconômica dos tributos, o montante da arrecadação tributária e, conseqüentemente, o acompanhamento da aplicação dos tributos.

Há quem recomende que a sonegação fiscal necessita ser combatida com o aumento dos custos esperados, em relação aos seus benefícios. Os custos podem ser apurados por meio do aumento da possibilidade de ser autuado pela sonegação e/ou com aumento do valor das multas quando descoberto o ilícito (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Com o aumento desses custos os contribuintes têm menos incentivos à sonegação fiscal (KIM, 2008).

A sonegação fiscal é um fenômeno complexo para os formuladores de políticas públicas (KIM, 2008). A identificação das principais causas da sonegação fiscal e o comportamento dos contribuintes em relação aos sistemas impositivos pode ser de grande relevância no desenvolvimento e implementação de novas políticas públicas estratégicas de combate à sonegação fiscal (SIQUEIRA; RAMOS, 2005).

[...] controlar os níveis de evasão fiscal deve ser um dos principais objetivos das autoridades tributárias. No entanto, fazer com que os contribuintes paguem corretamente os tributos é uma tarefa bastante árdua, dados os limites estruturais da economia, os diversos incentivos à atividade de sonegação e, em alguns casos, a aceitação social deste comportamento (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 400).

Sejam quais forem os fatores determinantes, a maioria dos modelos teóricos sobre a sonegação fiscal flui para o entendimento de que tal problema aumenta conforme eleva-se a renda (ORVISKA; HUDSON, 2002), embora alguns autores, como Yitzhaki (1974) e Clotfeldter (1983) defendam que a sonegação aumenta conforme a renda diminui. Segundo Richardson (2006), a identificação desses fatores pode auxiliar na implementação de políticas públicas de combate à sonegação fiscal, em especial no que tange à complexidade dos sistemas tributários, e auxiliar na melhoria da fiscalização e da arrecadação tributária.

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Em relação aos objetivos este estudo classifica-se como descritivo, pois descreve a percepção de discentes de uma instituição pública federal em relação aos fatores determinantes para sonegação fiscal. Segundo Silva (2010, p. 59), a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população, estabelecendo relações entre as variáveis” (SILVA, 2010, p. 59).

Quanto à coleta de dados, trata-se de um levantamento, realizado por meio da aplicação de um questionário. Na concepção de Gil (2000, p. 70), um levantamento caracteriza-se “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

No que diz respeito à abordagem do problema, este estudo classifica-se como quantitativo, com o emprego de ferramentas estatísticas para a análise dos dados. Na concepção de Martins e Theóphilo (2009, p. 61), a abordagem quantitativa caracteriza-se

“pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida à avaliação quantitativa, denominada pesquisa quantitativa, onde predominam mensurações”.

### 3.1 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário adaptado de um estudo realizado por Curcino, Ávila e Malaquias (2013), aplicado aos discentes dos três primeiros e dos três últimos períodos do curso de bacharelado em Administração de uma universidade pública federal localizada no interior do Estado de Minas Gerais, na qual o referido curso é ofertado nos turnos noturno e integral, distribuído em dez períodos letivos. Em razão de o questionário já ter sido aplicado e validado, não foram realizados pré-testes.

O questionário aplicado é composto por duas partes, com 26 questões distribuídas em três blocos: (1) perfil dos respondentes; (2) conhecimentos específicos; e (3) opinião dos respondentes (CURCINO; ÁVILA; MALAQUIAS, 2013). A primeira parte é formada por oito questões de múltipla escolha, as quais compõem o bloco 1 (perfil do respondente). A segunda parte é formada por dezoito questões, as quais compõem os blocos 2 (conhecimentos específicos) e 3 (opinião dos respondentes), cujas opções de respostas estão dispostas em uma escala de 1 a 5 (Escala de *Likert*), na qual 1 corresponde a “discordo totalmente” e 5 corresponde a “concordo totalmente”.

Após a coleta, os dados foram analisados quantitativamente por meio do teste de *Mann-Whitney*, que para Doane e Seward (2008, p. 706) “é um teste não-paramétrico para comparar duas populações, utilizando somente os postos dos dados de duas amostras independentes”, ou seja, é um teste para variáveis qualitativas de amostras ordinais independentes, que não demanda normalidade dos dados (DOANE; SEWARD, 2008). Com o teste *Mann-Whitney* foi possível testar as seguintes hipóteses, com base em um  $\alpha$  de 0,05:

- ✓  $H_0$ : discentes ingressantes e concluintes têm percepções estatisticamente iguais em relação aos fatores determinantes para sonegação fiscal.
- ✓  $H_1$ : discentes ingressantes e concluintes não têm percepções estatisticamente iguais em relação aos fatores determinantes para sonegação fiscal.

As respostas dos discentes ingressantes e concluintes foram analisadas de modo a comparar as medianas obtidas em cada um dos grupos e, assim, identificar se os discentes apresentam percepções estatisticamente iguais ou diferentes em relação aos fatores determinantes para a sonegação fiscal. Ressalta-se que não houve classificação por turno, mas apenas a segregação entre ingressantes e concluintes. Entretanto, a possibilidade de classificação por turno também foi avaliada. Todavia, a classificação adotada (ingressantes e concluintes) demonstrou-se mais apropriada para análise e apresentação dos resultados.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Perfil da Amostra

A amostra da presente pesquisa é composta por 282 discentes matriculados nos três primeiros e nos três últimos períodos do curso de bacharelado em Administração de uma instituição pública federal de ensino superior do interior de Minas Gerais, tanto do turno noturno quanto do integral. Cabe ressaltar que na instituição na qual a pesquisa foi aplicada o referido curso possui um tempo de duração de cinco anos, subdivididos em 10 períodos.

As informações da Tabela 01 demonstram a distribuição dos discentes de acordo com o período no qual estão matriculados.

Tabela 01 – Quantidade de discentes por período

Período	Frequência	Porcentual	Porcentagem Acumulada
1	66	23,4 %	23,4 %
2	46	16,3 %	39,7 %
3	46	16,3 %	56,0 %
8	56	19,9 %	75,9 %
9	36	12,8 %	88,7 %
10	32	11,3 %	100,0 %
Total	282	100,0 %	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Inicialmente foi identificado o perfil da amostra, com base das respostas do bloco 1 (perfil dos respondentes), conforme as informações constantes na Tabela 02, as quais não foram segregadas por período ou por turno (noturno/integral), mas sim de acordo com a situação do respondente (iniciantes/concluintes).

Tabela 02 – Perfil dos respondentes que compõem a amostra

Características dos Respondentes		Ingressantes	Concluintes	Total
Gênero	Feminino	82	74	156
	Masculino	76	50	126
Faixa Etária	Entre 16 e 18 anos	70	0	70
	Entre 19 e 21 anos	63	18	81
	Entre 22 e 25 anos	16	89	105
	Entre 26 e 30 anos	5	13	18
	Acima de 31 anos	4	4	8
Trabalha em alguma área relacionada ao curso	Sim	35	86	121
	Não	123	38	161
Total de respondentes		158	124	282

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Com base nas informações apresentadas na Tabela 02, percebe-se um maior domínio de discentes do sexo feminino, e que grande parte dos discentes ingressantes enquadra-se na faixa etária entre 16 a 18 anos, ao passo que a maioria dos discentes concluintes enquadra-se na faixa etária entre 22 e 25 anos. Além disso, é possível perceber que entre os ingressantes que exercem atividades remuneradas, apenas 22% trabalham em alguma área relacionada ao curso de Administração. Ademais, tem-se que aproximadamente dos concluintes 70% trabalham em áreas relacionadas ao curso.

## 4.2 Conhecimentos Específicos sobre a Sonegação Fiscal

Na Tabela 03 são apresentados os resultados do Teste de *Mann-Whitney* e as significâncias referentes à análise das respostas dos discentes em relação às questões do 2º bloco (conhecimentos específicos), quais sejam: questões 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14 e 17.

Com base nos resultados apresentados na Tabela 03 percebe-se que, considerando-se um nível de significância de 0,05, não foram identificadas diferenças entre as respostas, o que indica que as percepções dos discentes ingressantes e concluintes são estatisticamente iguais. Nesse contexto, rejeita-se a hipótese alternativa ( $H_1$ ) e aceita-se a hipótese nula ( $H_0$ ).

Esses resultados indicam que ingressantes e concluintes têm em comum a percepção de que a sonegação fiscal no Brasil é influenciada pela carga tributária, pela má gestão dos tributos arrecadados, pela falta de um adequado planejamento tributário, pela ausência de um eficiente sistema de cobrança e punição por parte do governo, e por fatores psicológicos. É comum também a percepção de que a sonegação fiscal interfere na distribuição de renda e afeta o crescimento do país. Todavia, os discentes concordam que os empresários brasileiros se preocupam com a correta apuração e recolhimento dos tributos, e que a sonegação fiscal poderia ser reduzida caso os contribuintes conhecessem a função social dos tributos.

Tabela 03 – Percepção dos discentes em relação às questões do 2º bloco

2º bloco – Conhecimentos Específicos	Teste de Mann-Whitney	Significância
A sonegação fiscal no Brasil interfere na distribuição de renda.	8733,5	0,1061
A sonegação fiscal no Brasil prejudica o crescimento do país.	9377,0	0,5149
Os empresários se importam com a correta apuração e recolhimento dos tributos.	9527,0	0,6837
A sonegação fiscal é influenciada pela carga tributária.	8777,5	0,1170
A sonegação fiscal é influenciada pela má gestão dos tributos arrecadados.	9258,0	0,4105
A sonegação fiscal é influenciada pela falta de um adequado planejamento tributário.	9335,0	0,4813
A ausência de um eficiente sistema de cobrança e punição por parte do governo influencia na prática de sonegação fiscal.	9476,0	0,6252
A sonegação fiscal é influenciada por fatores psicológicos.	9413,5	0,5616
Conhecer a função social dos tributos influenciaria na redução da sonegação fiscal.	9032,5	0,2470

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Embora o estudo de Curcino, Ávila e Malaquias (2013) tenha sido aplicado a alunos do Curso de Ciências Contábeis para analisar a percepção destes quanto à carga tributária no Brasil, os resultados encontrados pelos autores também indicaram que não necessariamente existem diferenças entre as respostas de discentes ingressantes e concluintes.

### 4.3 Opinião dos Respondentes sobre a Carga Tributária no Brasil

Na Tabela 04 são apresentados os resultados do Teste de *Mann-Whitney* e as significâncias referentes à análise da respostas dos discentes em relação às questões do 3º bloco (opinião dos respondentes), quais sejam: questões 1, 2, 3, 11, 12, 13, 15, 16 e 18.

Tabela 04 – Opinião dos discentes em relação às questões do 3º bloco

3º bloco – Opinião dos Respondentes	Teste de Mann-Whitney	Significância
O Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos.	9225,5	0,3307
Os tributos são necessários para a manutenção do país.	9376,0	0,5173
Os tributos são importantes para a educação, saúde e assistência social.	9793,0	0,9963
O objetivo financeiro dos tributos é prover as despesas do poder público.	8242,0	<u>0,0179</u>
O objetivo econômico dos tributos é a regulação do mercado e a circulação da moeda	8149,0	<u>0,0115</u>
O objetivo social dos tributos é distribuir riquezas e rendimentos.	9004,0	0,2324
No Brasil, a carga tributária é abusiva.	9303,0	0,3745
A aplicação de recursos acontece desigualmente no país.	8679,5	<u>0,0452</u>
A aplicação dos tributos arrecadados é coerente com as necessidades da população.	9632,5	0,7959

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Com base nos resultados apresentados na Tabela 04, percebe-se que, ao nível de significância de 0,05, foram identificadas diferenças entre as respostas das questões referentes ao objetivo financeiro dos tributos, ao objetivo econômico dos tributos e à aplicação dos

recursos públicos no país, questões 1, 2 e 16, respectivamente, o que indica que as percepções dos discentes não são estatisticamente iguais para todas as questões analisadas.

Por outro lado, as opiniões dos discentes são comuns no que se refere à afirmação de que o Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos, e de que a carga tributária brasileira é abusiva. Além disso, ingressantes e concluintes concordam que os tributos são necessários para a manutenção do país, e que são importantes para a educação, saúde e assistência social. Ademais, convergem no sentido de que o objetivo dos tributos é distribuir riquezas e rendimentos, e que a aplicação dos recursos é coerente com as necessidades da população.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tem por objetivo identificar qual a percepção dos discentes do curso de bacharelado em Administração de uma instituição pública federal do interior de Minas Gerais acerca dos fatores determinantes para a sonegação fiscal, e determinar se há ou não diferenças entre as percepções de ingressantes e concluintes. Para tanto, foram selecionados os discentes dos três primeiros e dos três últimos períodos do referido curso, tanto do turno noturno quanto do integral, compondo uma amostra de 282 indivíduos.

Os dados foram coletados por meio de um questionário adaptado do estudo de Curcino, Ávila e Malaquias (2013), composto por 26 questões e duas partes, cujas opções de respostas foram dispostas em escala de *Likert*. As questões foram distribuídas e analisadas em três blocos, a saber: (1) perfil dos respondentes; (2) conhecimentos específicos; e (3) opinião dos respondentes. Com isso, foi possível cumprir os objetivos propostos.

As questões sobre o perfil dos respondentes permitiram identificar a quantidade de discentes matriculados em cada semestre, o gênero, a faixa etária, bem como, quantos discentes trabalham em alguma área relacionada ao curso de Administração.

As respostas às questões sobre os conhecimentos específicos, que compõem o segundo bloco de questões, evidenciaram que as percepções dos discentes ingressantes e concluintes são estatisticamente iguais no que se refere aos fatores determinantes para a sonegação fiscal. Com base nos resultados obtidos a partir do teste de *Mann-Whitney*, foi possível inferir que na percepção dos discentes, tanto ingressantes quanto concluintes, são determinantes para a sonegação fiscal no Brasil os seguintes fatores: carga tributária; má gestão dos tributos arrecadados; falta de um adequado planejamento tributário; ausência de um eficiente sistema de cobrança e punição por parte do governo (para sonegadores); e fatores psicológicos.

Já as respostas às questões que compõem o 3º bloco, cujos resultados também foram obtidos a partir do teste de *Mann-Whitney*, evidenciaram que a opinião dos discentes quanto à carga tributária no Brasil não é a mesma para todas as questões analisadas, ou seja, em alguns casos as opiniões dos discentes são estatisticamente diferentes. As diferenças observadas dizem respeito ao objetivo financeiro dos tributos, ao objetivo econômico dos tributos e à aplicação dos recursos públicos no país. Em relação às demais questões do 3º bloco, as opiniões dos discentes são estatisticamente iguais.

De modo geral, com base nos resultados apurados, infere-se que os discentes, sejam eles ingressantes ou concluintes, possuem a mesma percepção acerca dos fatores determinantes para a sonegação fiscal, pois não foram identificadas diferenças estatísticas entre as percepções de ingressantes e concluintes em relação às questões sobre conhecimentos específicos, e também por serem identificadas poucas opiniões estatisticamente diferentes no que tange à carga tributária brasileira. Esses resultados indicam que o fato de terem frequentado um curso superior em Administração não tem efeito sobre a percepção dos discentes que compõem a amostra da presente pesquisa em relação aos fatores selecionados.

Os resultados apurados não permitem identificar o grau de compreensão dos discentes quanto aos seus conhecimentos em relação à sonegação fiscal, mas tão somente quanto aos fatores determinantes para a tal prática, sendo essa, portanto, a limitação do presente estudo.

Esse estudo delimitou-se a analisar a percepção de discentes matriculados nos três primeiros e nos três últimos períodos do curso de Administração de uma única IES. Assim, como proposta para estudos futuros, sugere-se que sejam realizadas outras análises sobre a percepção da sonegação fiscal com discentes de outros cursos da área de Ciências Sociais Aplicadas, como Ciências Contábeis e Economia, bem como, que se realizem pesquisas para identificar a percepção de empresários e outros contribuintes, quanto à sonegação fiscal.

## REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, vol. 01, p. 323-338, 1972.

ALM, J.; McCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? **Journal of Public Economics**, vol. 48, n. 1, p. 21-38, 1992.

BERNASCONI, M.; CORAZZINI, L.; SERI, R. Reference dependent preferences, hedonic adaptation and tax evasion: does the tax burden matter? **Journal of Economic Psychology**, vol. 40, p. 103-118, 2014.

BRASIL. Lei n. 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] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm) > Acesso em 07 jun. 2014.

CASTRO, F. A. V.; *et al.* **Gestão e Planejamento de Tributos**. Série Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

CLOTFELTER, C. Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns. **The Review of Economics and Statistics**, vol. 65, n. 03, p. 363-373, 1983.

CURCINO, G. M.; ÁVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. F. Percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, CRCSC, vol. 12, n. 23, p. 66-79, dez./mar. 2013.

CRANE, S. E.; NOURZAD, F. Inflation and tax evasion: an empirical analysis. **The Review of Economics and Statistics**, vol. 68, p. 217-223, 1986.

DELL'ANNO, R. Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness. **The Journal of Socio-Economics**, vol. 38, p. 988-997, 2009.

DOANE, D. P.; SEWARD, L. E. **Estatística Aplicada à Administração e à Economia**. Trad. Solange Andreoni e Helena de Castro. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

- FRIEDMAN, E. J. S.; KAUFMANN, D.; ZOIDO-LOBATON, P. Dodging the grabbing hand: the determinants of unofficial activity in 69 countries. **Journal of Public Economics**, vol. 76, p. 459-493, 2000.
- FEINSTEIN, J. S. An econometric analysis of income tax evasion and its detection. **The RAND Journal of Economics**, vol. 22, p. 14-35, 1991.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GROENLAND, E. A. G.; VELDHOVEN, G. M. Van. Tax evasion behavior: a psychological framework. **Journal of Economic Psychology**, vol. 03, p. 129-144, 1983.
- GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. Educação Fiscal: premissas para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, vol. 40, p. 841-864, set./out. 2006.
- JACKSON, B. R.; MILLIRON, V. C. Tax compliance research: findings, problems and prospects. **Journal of Accounting Literature**, vol. 05, p. 125-165, 1986.
- KIM, S. Does political intention affect tax evasion? **Journal of Policy Modeling**, vol. 30, p. 401-415, 2008.
- MACRAE, C. D. A political model of the business cycle. **Journal of Political Economy**, vol. 85, p. 239-263, 1977.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MYLES, G. D.; NAYLOR, R. A. A model of tax evasion with group conformity and social customs. **European Journal of Political Economy**, vol. 12, p. 49-66, 1996.
- OLIVEIRA, L. M.; *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**: textos e testes com as respostas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ORVISHKA, M.; HUDSON, J. Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen. **European Journal of Political Economy**, vol. 19, p. 83-102, 2002.
- RICHARDSON, G. Determinants of tax evasion: a cross-country investigation. **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, vol. 15, p. 150-169, 2006.
- SILVA, A. C. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, J. R. M.; ÁVILA, L. A. C. A.; MALAQUIAS, R. F. Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (on line)**, vol. 17, n. 3, p. 60-77, set./dez. 2012.
- SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista Economia Contemporânea**, vol. 9, n. 3, p. 555-581, set./dez. 2005.

VALOR ECONÔMICO. **Brasil já perdeu mais de R\$ 106 bi com sonegação de impostos neste ano.** Disponível em < <http://www.valor.com.br/brasil/3486322/brasil-ja-perdeu-mais-de-r-106-bi-com-sonegacao-de-impostos-neste-ano> > Acesso em 07 jun. 2014.

VIHANTO, M. Tax evasion and the psychology of the social contract. **Journal of Socio-Economics**, vol. 32, p. 111-125, 2003.

YITZHAKI, S. On the excess burden of tax evasion. **Public Finance Quarterly**, vol. 15, p. 123-137, 1974.