

Cumprimento Fiscal: Fatores que Influenciam a Solicitação de Nota Fiscal pelos Contribuintes em Portugal

João Minas Pinheiro¹ 
Tiago Andrade Diogo² 
António Samagaio³ 

Resumo

Objetivo – Este estudo analisa o comportamento de cidadãos em relação à emissão de notas fiscais de vendas no contexto da colaboração com a Administração Tributária portuguesa para o cumprimento fiscal. Especificamente, abordamos duas questões da pesquisa: i) identificamos os determinantes da solicitação de notas fiscais com ou sem o número de identificação fiscal por contribuintes únicos; e (ii) identificamos características sociodemográficas que estão associadas a esses comportamentos.

Referencial teórico – Esta pesquisa se baseia nos insights do trabalho sobre cumprimento fiscal e do trabalho empírico sobre as motivações dos contribuintes para solicitar nota fiscal de vendas.

Metodologia: O estudo utilizou o método de pesquisa e os dados foram coletados por meio de um questionário disponibilizado em uma plataforma eletrônica. O estudo emprega análise de componentes principais e análise de clusters em uma amostra de 240 contribuintes individuais portugueses.

Resultados: Os resultados mostram que solicitar nota fiscal é um fenômeno complexo, já que está associado a motivações intrínsecas (como normas sociais) e extrínsecas (como benefícios fiscais) dos contribuintes. Os resultados também indicam que a “loteria da nota fiscal” é um fator pouco relevante. Nosso estudo identificou quatro fatores que sintetizam os comportamentos dos contribuintes: índice de influência positiva, índice de inibição, índice de descomprometimento/distância e índice de indulgência. Além disso, os resultados mostram que a grande heterogeneidade de comportamentos dos contribuintes, já que cinco clusters foram identificados, bem como a influência de algumas características sociodemográficas (idade e educação), devem ser consideradas na interpretação dos comportamentos.

1. Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal.
2. Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, ADVANCE, Lisboa, Portugal
3. Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, ADVANCE, Lisboa, Portugal

Como citar:

Pinheiro, J. M., Diogo, T. A., Samagaio, A. (2021). Cumprimento fiscal: fatores que influenciam a solicitação de nota fiscal pelos contribuintes em Portugal. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 23(4), p.619-634

Recebimento:

29/07/2020

Aprovação:

03/03/2021

Editor responsável:

Prof. Dr. Ilídio Lopes

Processo de avaliação:

Double Blind Review

Revisores:

Cidália Lopes; Um dos revisores decidiu não divulgar sua identidade.



Revista Brasileira de Gestão de Negócios

<https://doi.org/10.7819/rbgn.v23i4.4133>

Implicações práticas e sociais da pesquisa: Os resultados obtidos podem ser utilizados pelo governo e pela autoridade fiscal na concepção e implementação de medidas atuais e/ou futuras para combater a evasão fiscal e para interagir com os contribuintes.

Contribuições: Este trabalho contribui para o conhecimento das razões que levam os cidadãos a cooperar com as autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, revelando que a atitude de pedir uma nota fiscal com o número de identificação fiscal é um fenômeno complexo. Portanto, o estudo nos permite ampliar o conhecimento sobre as recompensas positivas do cumprimento fiscal, que é um campo pouco estudado da pesquisa fiscal.

Palavras-chave: Nota fiscal, cumprimento fiscal, comportamento dos contribuintes, benefícios fiscais.

I Introdução

Os impostos são certamente a fonte mais importante de receita para os governos. A arrecadação de receitas tributárias é um dos maiores problemas dos países de todo o mundo. De um lado, os governos tendem a realizar alguns esforços para reduzir a perda de arrecadação tributária. Entretanto, por outro lado, a maioria dos contribuintes tenta otimizar seus débitos fiscais utilizando planejamento fiscal, evasão/fraude fiscal ou ações para evitar a cobrança de impostos. O principal objetivo é sempre reduzir os débitos fiscais.

As administrações fiscais não podem contar com o cumprimento fiscal por parte de todos os contribuintes já que, embora a maioria deles deseje pagar sua parte (Diogo, 2018; Kirchler, 2007), alguns contribuintes se envolvem em ações ilegais para reduzir seus débitos fiscais (Alm, 2019). Sobre esse tema, Lamberton, De Neve e Norton (2018) argumentam que a maioria dos contribuintes prefere não pagar impostos, resultando em um hiato tributário – perda de arrecadação tributária devido ao não cumprimento fiscal (veja por exemplo o hiato tributário de £31 bilhões no Reino Unido – Her Majesty's Revenue & Customs [HMRC], 2020). Richardson e Sawyer (2001) nos alerta sobre o crescente hiato tributário, tornando-o uma importante questão a ser discutida por todos os governos.

Nos últimos anos, a Administração Tributária portuguesa (ATP) adotou várias medidas para reduzir o não cumprimento fiscal e promover a cooperação dos contribuintes com a administração tributária para melhorar o cumprimento fiscal voluntário. Em 2012, o governo português ordenou que a maioria das empresas utilizasse sistemas de emissão eletrônica de notas fiscais e de relatórios automáticos. Ao mesmo tempo, a ATP criou um sistema eletrônico – e-fatura – para os contribuintes monitorarem suas deduções fiscais a qualquer momento. O sistema e-fatura foi crucial para manter o hiato tributário baixo, especialmente o hiato do imposto sobre valor acrescentado (IVA). Há dois

pontos a serem destacados: i) o hiato do IVA português tem decrescido desde a implementação do e-fatura (13,7% em 2014 para 7% em 2019 – sempre abaixo do total da UE, 14,3% em 2014 para 9,6% em 2019) (Centro de Pesquisa Social e Econômica [CASE], 2020) e ii) o e-fatura rendeu um prêmio para Portugal em 2013 – o Prêmio CIO. O e-fatura possibilitou aos contribuintes individuais deduzir 15% do IVA suportado em alguns setores de atividade mais propensos a integrar a economia informal com a condição de que os contribuintes pedissem uma nota fiscal com seu número de identificação fiscal (NIF). Em 2014, o governo português foi além e apresentou à população uma loteria fiscal para desencorajar os comportamentos impróprios relacionados à economia informal, permitindo que os contribuintes pudessem ganhar prêmios como carros (anteriormente) e títulos do tesouro. Entretanto, essa ação cooperativa dos cidadãos não é obrigatória, uma vez que eles não são obrigados a solicitar uma nota fiscal com seu NIF.

Em 2011, Portugal solicitou um plano de ajuda financeira, um acordo que comprometeu Portugal a aumentar sua carga tributária significativamente. Esse contexto tornou urgente que o sistema de e-fatura e outras medidas adotadas pela ATP induzisse o aumento da arrecadação tributária de maneira efetiva. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é analisar o comportamento dos cidadãos em relação à emissão de notas fiscais de vendas no contexto da colaboração com a ATP para o cumprimento fiscal. Especificamente, abordamos duas questões da pesquisa: i) identificamos os determinantes da solicitação de notas fiscais com ou sem o NIF por contribuintes únicos; e (ii) identificamos características sociodemográficas que estão associadas a esses comportamentos. A análise do fator componente principal e a análise de clusters foram utilizadas para realizar a análise. Ambos os métodos foram empregados em uma amostra de 240 cidadãos portugueses cujos dados foram coletados por meio de um questionário.

Feld, Frey e Torgler (2006) destacaram que há uma quantidade limitada de evidência empírica e experimental

para investigar em detalhes o impacto das recompensas positivas sobre o cumprimento fiscal. Além disso, a escassa literatura sobre cumprimento fiscal examina o impacto individual de um incentivo específico (como loterias) na solicitação de nota fiscal com o NIF. Exceto por Wilks, Cruz e Sousa (2019), a literatura não analisa os vários fatores que podem influenciar esses comportamentos. Uma melhor compreensão das atitudes e comportamentos dos contribuintes é crucial para a promoção da cooperação entre contribuintes e administrações tributárias (Mitu, 2016). Além disso, a identificação do comportamento dos contribuintes é muito importante ao abordar o não cumprimento fiscal (Devos, 2014). Este trabalho, portanto, tem o objetivo de apresentar novos insights sobre o que motiva os cidadãos a cooperar com a autoridade tributária no combate à evasão fiscal.

Após esta seção introdutória, a seção 2 apresenta a revisão da literatura; a seção 3 apresenta o modelo, as variáveis e a amostra da pesquisa; a seção 4 apresenta os resultados empíricos; a seção 5 tem enfoque na discussão; e a seção 6 traz as conclusões, as contribuições e os temas para pesquisas futuras.

2 Revisão da literatura

2.1 Cumprimento fiscal

O principal objetivo da arrecadação de impostos é satisfazer as necessidades financeiras do governo (Pereira, 2018). Os impostos também são um tema importante para a sociedade em razão das normas sociais (Bobek, Hageman & Kelliher, 2013; Bobek, Roberts & Sweeney, 2007), uma vez que os impostos são o principal item dos contratos sociais (Brockmann, Genschel & Seelkopf, 2015). Quanto mais efetivas as autoridades tributárias forem em gerenciar o cumprimento fiscal, menor será o hiato tributário (Richardson & Sawyer, 2001). O hiato tributário “a diferença entre o imposto arrecadado e o imposto que deveria ter sido arrecadado” (HMRC 2012, p. 3). Essa definição também é compatível com aquela utilizada pelo IRS (Raczkowski, 2015). As principais referências na literatura apresentam as principais características da definição acima do conceito de hiato tributário (Robbins & Kiser, 2020). O HMRC utilizou uma definição mais antiga: “o hiato tributário mede o montante de impostos que não é arrecadado ou, alternativamente, o montante não corrigido de não conformidade” (Palan, Murphy & Chavagneux, 2010, p. 66). De acordo com Murphy (2008) e o ponto de vista do HMRC, o montante

devido de impostos a ser pago pode ser decomposto em dois componentes: 1) a parte devida se a letra da lei for cumprida; e 2) a parte devida se o espírito da lei também for cumprido. Essa situação pode nos levar a um hiato tributário específico – o hiato previsto – como:

“...a diferença entre o imposto base ou a alíquota tributária declarada para as empresas e a alíquota de imposto que elas de fato pagam. Esse hiato é uma medida da diferença entre a contribuição que a sociedade espera que as empresas façam por meio do pagamento de impostos e o que é de fato pago.” (Murphy, 2008, p. 4).

Aumentar o nível de cumprimento fiscal é agora um desafio importante para as autoridades tributárias e os governos de todo o mundo (Agbetunde, Akinrinola & Odinakachi, 2020).

Em relação à definição de cumprimento fiscal, não há uma única definição universalmente aceita (Devos, 2014). Vários autores apresentam suas próprias definições de cumprimento fiscal (Balestrino & Galmarini, 2003; Borrego, 2015; Devos, 2014; Diogo, 2018; James & Alley, 2002; Kirchler, 2007; McBarnet, 2001; McKerchar, 2003; Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos [OECD], 2010; Roth, Scholz & Witte, 1989). Com base nesses autores, Diogo (2018) afirma que o cumprimento fiscal ocorrerá quando os contribuintes apresentarem, no devido tempo e cumulativamente, suas declarações de imposto de renda com o valor real da renda ganha e das despesas, fiscalmente aceito e apoiado; pagarem o montante devido até o final do período de pagamento voluntário e cumprirem as obrigações acessórias previstas nos códigos tributários.

Em relação à pesquisa sobre cumprimento fiscal, Antinyan e Asatryan (2020) argumentam que há várias revisões excelentes da literatura como Alm (2019), Andreoni, Erard e Feinstein (1998), Slemrod (2007; 2019) e Slemrod e Yitzhaki (2002). Além disso, podemos mencionar Borrego (2015) e Diogo (2018) por pesquisa sobre cumprimento fiscal em Portugal e Devos (2014) na Austrália. Borrego (2015), Devos (2014) e Diogo (2018) identificaram duas principais abordagens teóricas à cumprimento fiscal: 1) teoria da dissuasão econômica; e 2) modelos de psicologia fiscal e social.

A teoria da dissuasão econômica está vinculada à teoria do crime econômico de Becker (1968) que levou aos trabalhos de Allingham e Sandmo (1972), Srinivasan (1973) e Yitzhaki (1974). A teoria da dissuasão econômica pressupõe que os contribuintes são racionais em objetivar

a maximização de sua utilidade esperada. Para maximizar sua utilidade esperada, os contribuintes terão que decidir se estão dispostos a reportar toda a receita ou a arriscar serem auditados e multados em caso de receita não declarada. Para dissuadir os contribuintes do não cumprimento fiscal intencional, as principais medidas, em termos de legislação tributária, são as multas, constituindo uma das variáveis do modelo AS e a realização de auditorias tributárias com uma probabilidade associada. Os modelos de cumprimento fiscal, baseados em teoria econômica, ainda incutem controle e punição dos contribuintes faltosos como medidas para educar e impedir os contribuintes de faltar com suas obrigações fiscais (Chu, 1990; Kirchler, 2007; Sanson, Montgomery, Gault, Gridley & Thomson, 1996). Desde os trabalhos de Allingham e Sandmo (1972) e Yitzhaki (1974), vários estudos foram desenvolvidos com base na teoria da dissuasão econômica. Entretanto, esses estudos compreenderam inadequadamente o comportamento de cumprimento fiscal devido à pouca confiabilidade de suas previsões (Alm, 2019; Borrego, 2015; Devos, 2014; Diogo, 2018). Allingham e Sandmo (1974) e Yitzhaki (1974), no entanto, contaram com mais de 6400 e 1500 citações, respectivamente, utilizando o Google Scholar.

No caso da psicologia social, ele foi utilizado para desenvolver um mecanismo para compreender o comportamento humano. Os modelos de psicologia social objetivam analisar como as pessoas moldam suas expectativas e como elas influenciam suas escolhas pessoais, com vários estudos tendo sido realizados no campo dos procedimentos metodológicos e dos determinantes do cumprimento fiscal. (Borrego, 2015; Devos, 2014; Diogo, 2018; McKerchar, 2003).

Um estudo descoberto sobre a abordagem da psicologia fiscal e social é o de Schmolders (1959) que apresenta o conceito de mentalidade fiscal – “...*resistência individual à tributação direta*” (Schmolders, 1959, p. 342) – que pode variar entre os países. É importante também mencionar o estudo de Strümpel (1969), que introduz uma variável concebida – disposição para cooperar – em um modelo de cumprimento fiscal. Durante os anos 1970, outros estudos foram desenvolvidos, em particular o de Spicer (1974), que desenvolveu um conceito de equidade da troca (Devos, 2014). A partir dos anos 1980, é crucial mencionar a pesquisa de Icek e Ajzen, que apresenta a teoria da ação justificada e a teoria do comportamento planejado (Ajzen & Fishbein, 2005), segundo as quais o comportamento dos contribuintes é influenciado por suas intenções – atitudes para o comportamento e sua consciência das normas subjetivas. As normas subjetivas

também se tornaram um tópico de interesse de pesquisa no campo do cumprimento fiscal (Onu & Oats, 2016). Outras variáveis emergiram ao longo do tempo, como a ênfase na complexidade fiscal e na moral fiscal.

Em relação à complexidade fiscal, Jackson e Milliron (1986) a introduziram como uma variável-chave do cumprimento fiscal. Como o objetivo do governo é promover o cumprimento fiscal voluntário para aumentar a eficiência da administração tributária, devemos notar que alguns atos de descumprimento podem ser divididos entre descumprimento involuntário e intencional. O primeiro pode surgir quando os contribuintes têm dificuldade em lidar com a legislação tributária devido à falta de conhecimento ou de habilidades para aprender sobre as questões tributárias. Em relação a esse tópico, podemos citar Borrego, Lopes e Ferreira (2017) que argumentam por meio de uma pesquisa realizada em Portugal que os profissionais da área tributária, um ator muito importante no sistema tributário (Pickhardt & Prinz, 2014), são mais propensos ao descumprimento quando são responsáveis por obrigações tributárias de empresas médias em um contexto de alta complexidade fiscal. Além disso, os autores mostram evidências de que o descumprimento intencional ocorre quando os funcionários são pressionados por seus clientes bem como por seus empregadores (empresas com um departamento financeiro responsável pela contabilidade e por questões tributárias).

Em relação à moral fiscal, Schwartz e Orleans (1967) realizaram um estudo pioneiro sobre essa variável. Sá (2013) cita Cummings, Martinez-Vazquez, McKee e Torgler (2009, p. 448) para apresentar a definição de moral fiscal como “...a motivação intrínseca de pagar impostos resultante da obrigação moral de pagar impostos como uma contribuição para a sociedade.”. Sá, Gomes e Martins (2016) apresentam o fator da moral fiscal composta por cinco tipos: demográfica, econômica, sociológica e comportamental, psicológica e política. Com relação à medição da moral fiscal, vários autores utilizam questões retiradas da World Values Survey (Pesquisa Mundial de Valores) (Daude, Gutierrez & Melguizo, 2013; Diogo, 2018; Sá et al., 2016).

2.2 Motivações para solicitar uma nota fiscal de venda

Os governos, com a cooperação das administrações tributárias, têm um incentivo para desenvolver estratégias visando aumentar as receitas fiscais, especialmente quando persiste um déficit no orçamento. Há um conjunto de variáveis que podem motivar os contribuintes a cumprir e cooperar com

as administrações tributárias. Essas variáveis foram estudadas por vários pesquisadores ao longo dos anos (Devos, 2014).

Uma estratégia comum de empresários envolvidos em fraude do IVA consiste em não emitir notas fiscais e não registrar transações, assim economizando a quantia correspondente ao IVA (Fabbri & Wilks, 2016). Em muitos países, notas fiscais com o NIF são consideradas uma evidência bem documentada da existência de uma transação tributável (Hemels & Fabbri, 2013). Uma vez que a nota fiscal tenha sido emitida, é muito difícil omitir a ocorrência da venda, bem como evitar sua entrega ao governo.

O IVA, como outros impostos indiretos, é real e objetivo porque não considera as condições e a situação pessoal dos contribuintes (Pereira, 2018). Além disso, ele não dá aos contribuintes nenhum senso de propriedade (Lamberton et al., 2018). A dificuldade de os contribuintes entenderem as contrapartes associadas ao pagamento dos impostos não simplifica o processo de conscientização relacionado à importância e à necessidade de solicitar uma nota fiscal. Sem a intervenção específica do governo, os clientes/contribuintes não só não recebem os benefícios, mas também enfrentam grandes pressões sociais e custos morais ao solicitar uma nota fiscal se a regra social orienta a não solicitar a nota fiscal (Hemels & Fabbri, 2013).

A evasão do IVA é amplamente disseminada e envolve significativas perdas fiscais (Webley, Adams & Elffers, 2006). Assim, vários países procuram incentivar os contribuintes a solicitar notas fiscais para forçar os vendedores a declarar e repassar os impostos devidos ao governo. Um incentivo efetivo para a solicitação de notas fiscais permite ao governo uma grande economia de recursos utilizados na supervisão de contribuintes faltosos. Os contribuintes assumem o papel de fiscais não remunerados que trabalham para o governo, promovendo o cumprimento fiscal (Hemels & Fabbri, 2013).

Para estimular a emissão de notas fiscais, alguns países (como Bélgica e Itália) tentaram forçar os contribuintes a solicitar uma nota fiscal por meio da imposição de sanções, porém, essa solução foi difícil de implementar e resultou inefetiva (Fabbri & Wilks, 2016). Andreoni et al. (1998) observaram que o uso da “vara” como medida coercitiva para implementar o cumprimento fiscal pode não ter o impacto desejado no longo prazo.

Dado o problema disseminado da fraude fiscal do IVA (Webley et al., 2006), há um interesse crescente em medidas baseadas em recompensa que complementem as ferramentas tradicionais de dissuasão (Feld & Frey, 2007). Recompensas podem ser mais efetivas do que punições

para eliminar comportamento indesejado ou para motivar o comportamento desejado, já que são percebidas como medidas de apoio (Torgler, 2003). Recompensas podem ser materiais ou imateriais (Brockmann et al., 2015).

As recompensas materiais mais conhecidas são as loterias. Essas recompensas foram implementadas em alguns Estados-membros da União Europeia, como Malta (1997), Eslovênia (2013) e Portugal (2014) (Fooker, Hemmelgarn & Herrmann, 2014). O incentivo é transformar a nota fiscal em um bilhete de loteria, dando aos contribuintes a chance de participar de um sorteio (Fooker et al., 2014). De acordo com o autor, os custos incorridos pelas administrações tributárias, o custo de pagar os prêmios e gerenciar a loteria, são em alguns casos ultrapassados pela receita adicional obtida com o aumento da base tributável e por um efeito de cidadão-policial que detecta empresas que cometem fraude tributária do IVA. Além disso, a loteria fiscal pode também servir para outros fins, como servir como um veículo de comunicação aos cidadãos para enfatizar a importância de pagar impostos (Fooker et al., 2014). Alm, Jackson e McKee (1992) realizaram um estudo experimental de campo sobre loterias fiscais. Os resultados sugerem que uma loteria aumenta efetivamente o cumprimento fiscal em relação a estratégias de recompensa alternativa (recompensas fixas versus menos auditorias). Entretanto, essa experiência se torna irrealista, já que a probabilidade de ganhar é extremamente alta e o prêmio é baixo; hoje em dia, as loterias fiscais são caracterizadas por uma baixa probabilidade de ganhar e um alto valor do prêmio. Altas recompensas são materialmente atrativas, porque os contribuintes tendem a desvalorizar a baixa probabilidade de ganhar o prêmio. Os contribuintes geralmente julgam a atratividade das loterias pelo tamanho do prêmio e não pela probabilidade de sucesso (Perez & Humphreys, 2013).

Em 1980, os bolivianos foram incentivados a pedir nota fiscal ao receber um benefício fiscal ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) para compensar parcialmente o IVA pago (Bird, 1992). Entretanto, a medida não teve sucesso devido ao pouco incentivo para solicitar nota fiscal e a possibilidade de um acordo entre o contribuinte e o vendedor para não pagar o IVA, dividindo a diferença entre ambos. Sendo assim, se a recompensa não for alta o suficiente, os contribuintes não ficarão motivados a pedir uma nota fiscal (Hemels & Fabbri, 2013).

Recompensas imateriais objetivam aumentar a propriedade dos contribuintes dando a eles a capacidade de alocar as receitas fiscais para fins específicos (Brockmann et al.,

2015). De acordo com os autores, as contribuições à seguridade social são talvez o exemplo mais comum. Na Espanha, por exemplo, é possível para os contribuintes individuais alocar 0,7% do IRPF para a Igreja Católica, organizações de caridade e outras organizações (European Research Network on Philanthropy, sem data). Portugal tem uma medida similar, que permite que os contribuintes aloquem 0,5% de seu IRPF devido em favor de uma instituição privada de solidariedade social ou de uma instituição religiosa.

Recentemente, Wilks et al. (2019) descobriram que a solicitação de uma nota fiscal com NIF em Portugal se devia ao desejo de obter benefício fiscal, percepções de justiça e dever cívico. Entretanto, os autores declaram que os estudos futuros deveriam acrescentar outras variáveis que permitam que o tema seja explorado com maior profundidade.

3 Desenho da pesquisa

3.1 Modelo da pesquisa

O modelo da pesquisa se baseia em duas questões: i) quais são os fatores que motivam a solicitação de nota fiscal com NIF?; e ii) como as características sociodemográficas dos contribuintes se combinam para explicar esse comportamento? Com base na revisão da literatura, este estudo considera que o comportamento dos contribuintes é influenciado pelo dever moral, recompensas, entre outras motivações, e que as ações fiscais são afetadas por combinações de atributos sociodemográficos.

O objetivo desta pesquisa é produzir conhecimento que ajude a compreender e explicar uma realidade social materializada na solicitação de nota fiscal pelo contribuinte com ou sem NIF. Assim, o trabalho começou por meio da condução de um estudo exploratório, através de um processo de *brainstorming* entre os autores e dois especialistas em tributação, com o objetivo de ajudar na construção do questionário. Então, um estudo quantitativo foi realizado que começou com a coleta de dados por meio do questionário e da análise dos resultados para obter a resposta para os dois objetivos específicos.

3.2 Pesquisa

O cumprimento fiscal, bem como o comportamento do contribuinte, tem sido estudado com base em diferentes metodologias (Kirchler & Wahl, 2010). Kazemier e Van Eck (1992) relatam que quando são buscadas informações sobre o comportamento do contribuinte e a fraude fiscal, os questionários são a melhor ferramenta. Na mesma linha, Kirchler

e Wahl (2010) destacam que o método de pesquisa que utiliza questionários é a técnica mais utilizada para a coleta de dados nos estudos sobre cumprimento fiscal. A ferramenta desta pesquisa é caracterizada por ser um método direto (Schneider, 2005) que permite coletar informações detalhadas sobre a dinâmica subjacente ao cumprimento fiscal (Andreoni et al., 1998). Além disso, o método de pesquisa por meio de questionários é um instrumento poderoso para explorar os fenômenos relativamente complexos e multifacetados que ocorrem em seu contexto natural (como medir percepções, crenças que motivam os comportamentos), mantendo um grau de padronização necessário para a análise quantitativa e para melhorar a especificação da teoria (Speklé & Widener, 2018). Na pesquisa sobre tributação, a coleta de dados por meio de questionários tem sido dominante desde os anos 1980 (Diogo, 2018).

Entretanto, embora os dados dos questionários frequentemente contenham muitas informações sociodemográficas e comportamentais úteis dos contribuintes, a confiabilidade dos dados sobre evasão fiscal é altamente suspeita, já que os indivíduos podem não se lembrar de suas decisões ao elaborar suas declarações de renda, não são totalmente sinceros ou não representam todos os contribuintes (Alm, 2012). Sendo um assunto delicado e para obter respostas honestas dos contribuintes, todos os participantes foram informados sobre a confidencialidade das respostas e o objetivo puramente acadêmico do questionário. O questionário foi aplicado a contribuintes individuais residentes em Portugal.

O primeiro estágio compreendeu a elaboração de uma versão primária do questionário, baseada em um processo de *brainstorming* utilizando uma linguagem escrita adequada para os participantes em potencial e escolhendo perguntas que pareciam mais apropriadas (Hill & Hill, 2008). Qualquer desses aspectos constitui uma etapa diferenciada na construção do questionário. Em razão disso, existe uma possibilidade potencial de falha frequentemente verificada ao se utilizar esse método de coleta de dados (Foddy, 1996).

Para garantir que todas as questões fossem adequadamente compreendidas pelos participantes, bem como para assegurar que não houvesse problemas com a escrita, o segundo estágio consistiu no pré-teste do questionário, como sugerido por Sekaran e Bougie (2016), aplicado a um número limitado de voluntários em maio de 2017. O questionário foi entregue impresso em papel, no qual os voluntários relataram suas sugestões, dificuldades encontradas no questionário e o tempo que levaram para respondê-lo. Com base nas sugestões coletadas, o questionário sofreu algumas alterações importantes: 1) algumas perguntas foram reformuladas; 2) certas palavras

também foram alteradas para uma melhor compreensão; e 3) algumas questões foram excluídas para reduzir o tempo de resposta e um limite máximo de 20 minutos foi definido naquele nível.

Quando o questionário foi finalizado, ele foi distribuído eletronicamente, sem a presença do pesquisador, porque tal presença poderia ser considerada intrusiva e limitaria a expressão integral dos participantes, considerando a natureza sensível do assunto. Essa situação poderia levar à obtenção de dados distorcidos que representariam inadequadamente a realidade (Alm, 2012; Borrego, 2015; Diogo, 2018). A aplicação do questionário foi realizada por meio da plataforma Google Forms, cujos dados foram coletados entre maio e agosto de 2017.

3.3 Variáveis da pesquisa

O questionário foi dividido em duas seções para coletar dados das variáveis independentes e dependentes. Na primeira seção, começamos com uma questão introdutória que buscava compreender quão frequentemente os contribuintes solicitavam uma nota fiscal com NIF. Então, identificamos os vários fatores que podem influenciar a solicitação de

nota fiscal com ou sem NIF – a variável dependente. Embora Wilks et al. (2019) tenham considerado seis razões para a solicitação de nota fiscal com NIF, utilizamos um questionário com 19 motivações, medidas em uma escala Likert de 7 pontos, sendo 1 “nenhuma influência” e 7 “total influência”. Embora os 19 itens sejam uma inovação desta pesquisa, seguimos estudos internacionais na área de cumprimento fiscal que medem as questões com base em uma escala Likert de 7 pontos (Jimenez & Iyer, 2016). A Tabela 1 detalha os determinantes.

A literatura identificou várias variáveis sociodemográficas (Devos, 2014; Torgler, 2007). Com base nesses autores, a segunda seção compreende questões que permitem aos participantes ser caracterizados em termos sociodemográficos, a saber, sexo, idade, formação, treinamento sobre tributação e nível de renda – variáveis independentes. A variável do treinamento sobre tributação se refere à situação do participante em relação a ter qualquer treinamento no campo da tributação. A variável do nível de renda expressa o grau de conforto que o contribuinte tem em relação à sua renda.

Nosso estudo é um trabalho quantitativo e exploratório e, obviamente, a validade interna e da medição

Tabela 1
Determinantes da solicitação de nota fiscal com ou sem NIF

Determinantes	N	Mín.	Máx.	Média	Desvio padrão
Loteria da e-fatura	224	1	7	2,09	1,78
Aumentar o benefício fiscal e assim contribuir para um possível reembolso do IRPF	228	1	7	5,22	2,09
Garantir que os impostos que pagamos sejam entregues ao governo	229	1	7	4,33	2,09
Poder destinar parte dos impostos para instituições sem fins lucrativos	217	1	7	3,55	1,97
É um dever do cidadão, que aumenta a justiça e contribui para combater a fraude e a evasão fiscal	227	1	7	4,92	2,09
Não é justo pagar mais impostos porque há contribuintes que não cumprem suas obrigações fiscais	220	1	7	5,03	2,14
É um dever moral	224	1	7	4,68	2,17
Bens e serviços faturados tiveram um montante reduzido	208	1	7	4,21	2,36
Proximidade do vendedor/prestador de serviço	218	1	7	2,95	2,13
Não me lembro do NIF	210	1	7	2,08	1,97
Vergonha	211	1	6	1,52	1,25
Fila muito grande de pessoas atrás de mim	213	1	7	1,95	1,58
Benefício de um preço menor no bem/serviço	212	1	7	2,97	2,25
Considera “certo” não pagar impostos?	205	1	7	1,55	1,30
Não tenho reembolso do IRPF ao fazer a declaração de imposto de renda	205	1	7	2,60	2,15
Estou insatisfeito com o uso dos impostos pagos pelos contribuintes	213	1	7	2,66	2,24
Preguiça	207	1	7	2,29	1,86
Não dar trabalho ao vendedor/prestador de serviço	208	1	7	1,79	1,53
O vendedor/prestador de serviço não está familiarizado com o sistema de faturamento	202	1	7	1,74	1,43

são temos relevantes. Com esse objetivo, algumas técnicas foram utilizadas para reduzir o erro na resposta (uma reunião de *brainstorming* entre os pesquisadores do projeto, um pré-teste do questionário, uma carta de apresentação que explica o objetivo da pesquisa, consistência da classificação da escala Likert, redação do ensaio) e erro da não resposta (procedimentos de acompanhamento e menção a um estudo desenvolvido em um projeto de pesquisa acadêmica).

3.4 Amostra

A população-alvo deste estudo seriam todos os contribuintes individuais residentes em Portugal e que fizeram compras em 2017. A população da pesquisa é um segmento da população-alvo caracterizada por dois elementos adicionais: o uso de aplicativos digitais para responder ao questionário; e ser um membro de uma rede social (Facebook) ou ser parte da rede alumni ISEG. A amostra compreendeu 240 respostas válidas. A Tabela 2 mostra as características sociodemográficas da amostra. Em primeiro lugar, em relação ao sexo, 56,3% dos participantes são do sexo feminino e 43,8% do sexo masculino. Com base em Clotfelter (1983), os contribuintes foram agrupados em quatro faixas etárias. A amostra teve idades variando de 19 a 76 anos; a idade média foi 41 anos. Descobriu-se também que quase 70% dos participantes tinham entre 30 e 65 anos de idade. Em relação ao nível educacional dos participantes, a maioria tinha educação superior (73,8%). Além disso, mais da metade da amostra não tinha treinamento em tributação (61,7%). Quanto ao nível de renda, a tipologia adotada na Pesquisa Social Europeia foi seguida, já que perguntar sobre renda monetária pode constranger o participante e desencadear uma resposta desonesta. Os resultados mostram que a maioria dos participantes diz que pode viver com sua atual renda (47,5%) ou viver confortavelmente com sua renda atual (27,5%) e 19,2% dizem ter dificuldades para viver com sua renda atual.

4 Resultados empíricos

4.1 Estatística descritiva

Os resultados revelam que 60% dos participantes solicitam entre 1 a 7 notas fiscais com NIF por semana, aproximadamente 23% solicitam entre 8 a 14 notas fiscais com NIF por semana e 10% não pedem uma nota fiscal com NIF. Em relação às atividades nas quais os contribuintes pedem uma nota fiscal com NIF para obter um benefício fiscal no IRPF (equivalente à porção

Tabela 2
Características sociodemográficas da amostra

Item	N	%
Sexo		
Masculino	105	43,8
Feminino	135	56,3
Idade		
Menor ou igual a 29 anos	67	27,9
Entre 30 e 45 anos	84	35,0
Entre 45 e 65 anos	82	34,2
Maior ou igual a 66 anos	7	2,9
Treinamento em tributação		
Sim	92	38,3
Não	148	61,7
Formação		
Ensino básico	15	6,2
Ensino secundário	48	20,0
Ensino superior	177	73,8
Renda		
Renda permite viver confortavelmente	66	27,5
Suficiente para viver	114	47,5
Difícil viver com a renda atual	46	19,2
Muito difícil viver com a renda atual	14	5,8

do IVA pagável sobre certas despesas), os resultados destacam o grande peso das acomodações, alimentação e setor similar (87,1%) e oficinas mecânicas, peças e acessórios para carros (63,7%). Nos setores restantes, os participantes pedem menos notas fiscais.

A Tabela 1 mostra a estatística descritiva dos determinantes da solicitação de nota fiscal com ou sem NIF pelos contribuintes. O principal determinante está relacionado ao benefício fiscal no IRPF (média de 5,22), mostrando uma motivação econômica para a solicitação da nota fiscal com NIF. Além disso, é importante destacar as altas médias relacionadas aos determinantes associados às normas sociais, como garantir que os impostos pagos sejam entregues ao governo; é um dever do cidadão que aumenta a justiça e contribui para combater a fraude e a evasão fiscal; não é justo pagar mais impostos porque há contribuintes que não cumprem suas obrigações fiscais; e é um dever moral. Descobrimos, portanto, que os contribuintes são muito influenciados por motivações intrínsecas a solicitar uma nota fiscal com NIF. Finalmente, o montante reduzido de bens parece ser um fator que influencia a inscrição do NIF na nota fiscal. Os dados dos 19 determinantes especificados na pesquisa apresentam

um alfa de Cronbach de 0,88, mostrando que há boa consistência interna.

4.2 Análise multivariada

Em uma primeira etapa, analisamos a variabilidade das variáveis através do Box-Plot para identificar possíveis valores atípicos. Os fatores “Vergonha” e “Consideram ‘certo’ não pagar impostos?” tiveram valores atípicos graves o suficiente e, portanto, foram excluídos da análise multivariada. A partir de então, nosso estudo utilizou a análise do fator componente principal para extrair os fatores com autovalor maior do que 1. O método de rotação das variáveis é o método Varimax ortogonal com fator de carregamento superior a 0,4. Quatro fatores foram identificados explicando 62% da variância (Tabela 3). A estatística KMO com 0,776 e o teste de Bartlett com valor $p < 0,001$ não sustentam a hipótese da existência de uma matriz de identidades e, conseqüentemente, a análise do componente principal é um método apropriado de análise. A designação desses quatro fatores é a seguinte: índice de influência positiva (Fator 1), índice de inibição (Fator 2), índice de descomprometimento/distância (Fator 3) e índice de indulgência (Fator 4).

A Figura 1 mostra a associação entre os quatro fatores como sexo, formação, idade, renda e treinamento

sobre tributação dos participantes. Os resultados mostram que as características presentes nas variáveis dicotômicas sexo e treinamento em tributação têm comportamento oposto nos quatro fatores, porém, todos os valores são próximos à média zero. Exceto por dois casos, os resultados mostram que a influência dos fatores é moderada entre as características sociais analisadas (pontuação entre -0,25 e 0,25) e que não há diferenças estatisticamente significativas entre as categorias. A primeira exceção diz respeito ao nível educacional, onde aqueles com o menor nível de educação concordam mais fortemente que os fatores positivos influenciam a solicitação de uma nota fiscal do que aqueles com maiores qualificações acadêmicas [$t(52,517) = 2,538; p < 0,05$]. A segunda exceção relata um relacionamento inverso entre a concordância com a indulgência (fator 4) na solicitação da nota fiscal com relação à idade [Kruskal Wallis (2) = 12,559; $p < 0,01$], isto é, participantes mais velhos concordam menos com os itens de indulgência do que os participantes mais jovens.

O desvio padrão associado a cada determinante identificado na Tabela 1 mostra uma grande heterogeneidade nas respostas. Devos (2014) e Torgler (2007) afirmam que os fatores sociodemográficos determinam o comportamento fiscal dos contribuintes. O comportamento fiscal é, entretanto,

Tabela 3
Principais fatores que influenciam a solicitação de nota fiscal

Itens	Carregamentos padronizados	Alfa de Cronbach	Variância explicada
Fator 1 - Índice de influência positiva		0,832	21,69
É um dever do cidadão que aumenta a justiça e contribui para combater a fraude e a evasão fiscal	0,864		
É um dever moral	0,851		
Garantir que os impostos que pagamos sejam entregues ao governo	0,766		
Não é justo pagar mais impostos porque há contribuintes que não cumprem suas obrigações fiscais	0,712		
Poder destinar parte dos impostos para instituições sem fins lucrativos	0,605		
Aumentar o benefício fiscal e assim contribuir para um possível reembolso do IRPF	0,470		
Fator 2 - Índice de inibição		0,729	15,25
O vendedor/prestador de serviço não está familiarizado com o sistema de faturamento.	0,854		
Não dar trabalho ao vendedor/prestador de serviço	0,824		
Fila muito grande de pessoas atrás de mim	0,440		
Fator 3 - Índice de descomprometimento/distância		0,701	14,12
Estou insatisfeito com o uso dos impostos pagos pelos contribuintes	0,801		
Não tenho reembolso do IRPF ao fazer a declaração de imposto de renda	0,790		
Benefício de um preço menor no bem/serviço	0,531		
Preguiça	0,524		
Fator 4 - Índice de indulgência		0,592	10,99
Bens e serviços faturados tiveram um montante reduzido	0,829		
Proximidade do vendedor/prestador de serviço	0,619		

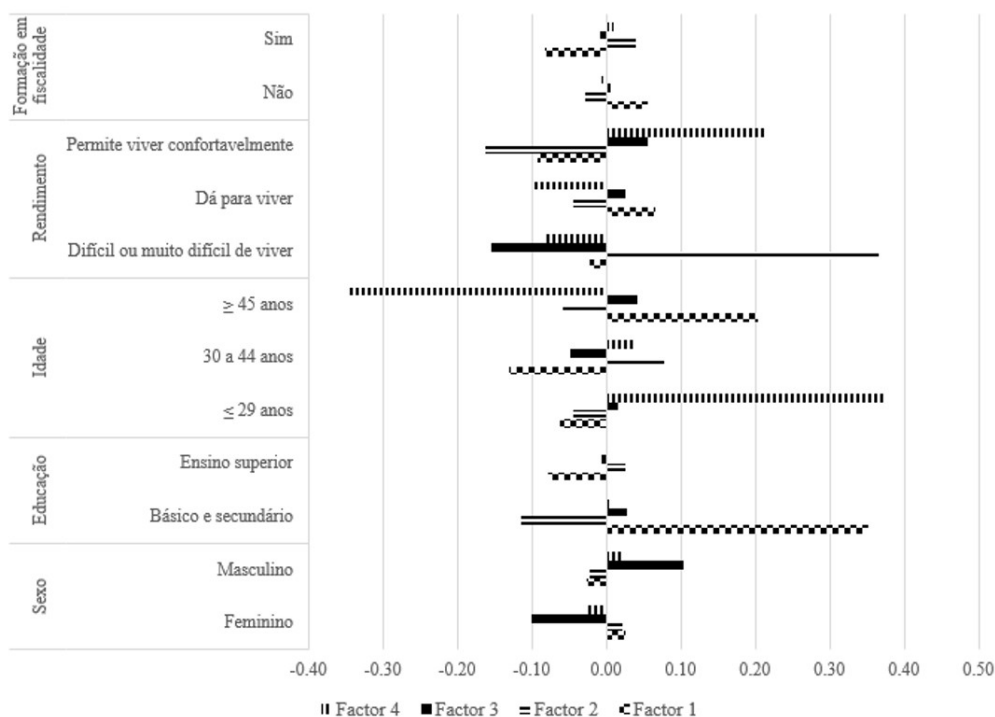


Figura 1. Caracterização social dos fatores

um fenômeno complexo e dinâmico, que pode interagir de maneiras diferentes com as características sociodemográficas dos contribuintes. Consequentemente, a análise de clusters permitirá uma visão mais holística da matéria, uma vez que a combinação de várias características sociodemográficas dos contribuintes pode ser associada a comportamentos idênticos em relação à solicitação de nota fiscal com ou sem NIF. Portanto, utilizamos uma análise de clusters em duas etapas, que é uma técnica concebida para criar configurações, taxonomias e grupos estratégicos (Fiss, 2011). Esse método pressupõe que em uma amostra similar, objetos ou casos diferentes podem coexistir. O objetivo é organizar os casos em grupos, onde haja alto grau de similaridade entre os casos no mesmo grupo e grandes divergências entre casos pertencentes a grupos diferentes (Janssens, Wijnen, Pelsmacker & Kenhove, 2008). Os casos são classificados em clusters diferentes com base em seus valores em um conjunto de atributos (Pastor, 2010). Na primeira etapa, várias análises de clusters hierárquicos utilizando o método de variância mínima de Ward e a distância Euclidiana quadrada sugeriram uma solução de cinco clusters. Todas as medidas foram padronizadas neste trabalho. A segunda etapa realiza a análise de clusters K-médias, com base em valores centroides da análise hierárquica anterior como sementes. A Tabela 4 apresenta a solução final da análise de clusters.

A solução inclui dois grupos com a mesma dimensão (clusters 1 e 3), dois com dimensões similares

(clusters 2 e 4) e um grupo menor (cluster 5). O cluster 1 inclui casos que mostram maior índice de influência positiva e um menor índice de indulgência na solicitação de nota fiscal. O cluster 2 apresenta pontuação negativa em todos os fatores, com ênfase especial no índice de influência positiva na solicitação de nota fiscal com NIF. Então, os casos incluídos nesse grupo indicam que a solicitação de nota fiscal com ou sem NIF foi pouco influenciada pelos quatro fatores identificados neste estudo. O cluster 3 compreende os casos com um baixo índice de inibição e um alto índice de distância na solicitação da nota fiscal. O cluster 4 contém os casos com altos índices de indulgência e de inibição, bem como participantes com índice de descomprometimento menor. Finalmente, o cluster 5 inclui os casos com maiores índices de descomprometimento e inibição.

Os clusters 1 e 3 têm características sociodemográficas opostas, como mostrado na Tabela 5. O cluster 1 tem a maior representação de mulheres, indivíduos mais velhos, contribuintes com nível educacional básico e secundário, indivíduos que acham difícil ou muito difícil viver com a renda atual e com treinamento sobre tributação. O cluster 3 tem a maior representação de homens, os indivíduos mais jovens com as maiores qualificações acadêmicas, indivíduos que vivem razoável ou confortavelmente com sua renda atual e sem treinamento no campo tributário.

Tabela 4
Resultados da análise de clusters

Configuração	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5	Valor F ANOVA
Índice de influência positiva	0,651	-1,425	0,198	0,142	0,179	39,945*
Índice de inibição	-0,392	-0,029	-0,674	0,613	1,865	49,896*
Índice de descomprometimento/distância	-0,604	-0,341	0,857	-0,795	1,397	61,213*
Índice de indulgência	-0,775	-0,415	0,432	1,151	-0,330	35,731*
N	41	29	41	27	15	

Nota: * $p < 0,001$

Tabela 5
Caracterização social dos clusters (%)

		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
Sexo	Feminino	32,1	21,8	20,5	17,9	7,7
	Masculino	21,3	16,0	33,3	17,3	12,0
Idade	≤ 29 anos	14,6	14,6	39,0	24,4	7,3
	30 a 44 anos	26,2	23,0	23,0	19,7	8,2
	≥ 45 anos	37,3	17,6	21,6	9,8	13,7
Formação	Ensino Fundamental e Médio	35,7	10,7	32,1	14,3	7,1
	Ensino superior	24,8	20,8	25,6	18,4	10,4
Renda	Muito/difícil de viver	33,3	20,0	6,7	26,7	13,3
	Suficiente para viver	27,6	15,8	30,3	15,8	10,5
	Vive confortavelmente	21,3	23,4	34,0	14,9	6,4
Treinamento em tributação	Não	26,4	16,5	30,8	15,4	11,0
	Sim	27,4	22,6	21,0	21,0	8,1

5 Discussão dos resultados

Os resultados mostram que a solicitação da nota fiscal está associada a motivações intrínsecas dos contribuintes relacionadas às normas sociais, viver em comunidade (*por ex.* é um dever do cidadão que aumenta a justiça e contribui para combater a fraude e a evasão fiscal). Como segundo achado, a motivação extrínseca é evidenciada no comportamento do contribuinte de ser positivamente influenciado essencialmente pela existência de um benefício fiscal no IRPF a ser pago. Como descoberto por Wilks et al. (2019), nossos resultados também indicam que a “loteria da nota fiscal” (uma medida implementada em vários países) é um fator pouco relevante nas solicitações de nota fiscal pelos contribuintes. A literatura indica que comportamentos indesejados dos contribuintes podem ser minimizados através de recompensas materiais ou imateriais (Brockmann et al., 2015); porém se a recompensa não for alta o suficiente, os contribuintes não serão induzidos a solicitar uma nota fiscal (Hemels & Fabbri, 2013). Nesse contexto, os resultados de nosso estudo corroboram a importância do incentivo material do benefício fiscal, em detrimento do outro incentivo da “loteria da nota fiscal”. Esse resultado é contrário à visão de alguns autores (Alm et al., 1992; Fooker et al.,

2014), que argumentam que a loteria poderia ter um efeito positivo no cumprimento fiscal, um fato que nosso estudo não corroborou. De fato, recompensas positivas podem, sob certas condições, substituir motivações baseadas na ameaça ou na norma para o cumprimento fiscal (Fooker et al., 2014). Enquanto o medo excessivo das autoridades fiscais pode alienar os contribuintes, recompensas excessivas podem também inadvertidamente erodir o cumprimento através da redução do valor da dissuasão das auditorias e multas ou obscurecendo o caráter obrigatório da tributação. Obviamente, os governos devem tornar o cumprimento fiscal o mais simples possível. Contudo, eles não precisam necessariamente torná-lo positivamente recompensador para o contribuinte individual. Algumas atividades podem ter o poder de construir uma comunidade precisamente porque não são completamente indolores, incluindo a morte e a tributação.

Nosso estudo identificou quatro fatores que sintetizam os comportamentos dos contribuintes em relação à solicitação de nota fiscal com ou sem NIE, a saber, o índice de influência positiva, o índice de inibição, o índice de descomprometimento/distância e o índice de indulgência. Esses resultados sugerem que várias motivações do contribuinte afetam o sucesso de uma medida fiscal visando a solicitação de uma nota fiscal

com o NIF. Esse achado deve ser considerado ao se avaliar o sucesso ou o fracasso de qualquer política fiscal que promova a cooperação voluntária. A ausência de um único fator-chave mostra que o estudo do comportamento fiscal é relevante na concepção e implementação de medidas para combater a evasão fiscal. Além dos fatores anteriormente identificados por Wilks et al. (2019) – benefícios fiscais, percepções de justiça e dever cívico –, a Administração Tributária não deveria desconsiderar a importância de outras motivações, como a proximidade do vendedor/prestador de serviço ou a insatisfação com o uso feito dos impostos pagos pelos contribuintes.

A análise de clusters identificou diferentes grupos de contribuintes utilizando quatro fatores identificados neste estudo, mostrando que os indivíduos são complicados, motivados por diferentes razões e responsivos de maneiras diferentes (Alm, 2019). Os resultados também mostram que esse procedimento de clusterização se diferencia entre os grupos em suas características sociodemográficas, a saber, idade e formação. Os resultados confirmam que combinações diferentes de atributos sociodemográficos afetam o comportamento dos contribuintes de solicitar uma nota fiscal com ou sem o NIF. Vários estudos mostram que o cumprimento fiscal depende de atributos sociodemográficos (Devos, 2014), porém, esses trabalhos indicam maior heterogeneidade no comportamento do contribuinte individual (Alm, 2019). Os resultados reforçam que o contribuinte é uma criatura social, cujos comportamentos exibem uma diversidade marcada por suas características que evoluem ao longo do tempo.

6 Conclusões

O estudo encontrou evidência de que a solicitação de nota fiscal é um fenômeno complexo, uma vez que está associado a motivações intrínsecas e extrínsecas dos contribuintes. Além disso, os resultados mostram que combinações diferentes de atributos sociodemográficos afetam o comportamento dos contribuintes de solicitar uma nota fiscal com ou sem o NIF. Esse resultado sugere a presença de um comportamento heterogêneo dos contribuintes na solicitação da nota fiscal.

Este trabalho apresenta duas contribuições teóricas e práticas. Em primeiro lugar, o combate à evasão fiscal permanece sendo uma questão contemporânea considerando suas implicações para o desenvolvimento econômico dos países. Este trabalho contribui para o conhecimento das razões que levam os cidadãos a cooperar com as autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, revelando que a atitude de pedir uma nota fiscal com o NIF é um fenômeno complexo. Os resultados sugerem

que os vários fatores que são ponderados pelo contribuinte, bem como suas características sociodemográficas, devem ser considerados na interpretação dos comportamentos. Como mencionado por Feld et al. (2006), há uma quantidade limitada de evidência empírica e experimental para investigar em detalhes o impacto das recompensas positivas sobre o cumprimento fiscal. Nosso estudo contribui para esse campo fiscal relativamente inexplorado, através da identificação dos comportamentos dos contribuintes na solicitação da nota fiscal com o NIF por despesas incorridas em certos setores de atividade e aqueles que os levam a adotar atitudes opostas, isto é, não solicitar a nota fiscal.

Em segundo lugar, este trabalho também oferece implicações práticas. Compreender o comportamento dos contribuintes é crítico para prever sua reação à introdução de normas e outras medidas de cooperação fiscal voluntária. Assim, os resultados obtidos podem ser utilizados pelo Governo e pela autoridade tributária na concepção e implementação de medidas atuais e/ou futuras para combater a evasão fiscal e para interagir com os contribuintes

No entanto, este estudo possui três possíveis limitações. Em primeiro lugar, embora os questionários sejam um método amplamente utilizado para analisar as decisões dos contribuintes com relação ao cumprimento fiscal (Kirchler & Wahl, 2010), a confiabilidade dos dados coletados pode ser um tanto quanto questionável (Alm & Torgler, 2011). A natureza sensível da informação no campo da tributação pode resultar em respostas não confiáveis (Jackson & Milliron, 1986). Além disso, o relacionamento entre as atitudes e o comportamento nem sempre é direto; não é incomum as pessoas não se comportarem conforme “proclamam”. Em segundo lugar, a amostra deste trabalho não é representativa da população de contribuintes individuais e de residentes em Portugal não isentos do IRPF, portanto qualquer extrapolação dos achados pode ser considerada inválida. Em terceiro lugar, a interpretação dos resultados deve considerar a dimensão cultural, tornando difícil extrapolá-la para outros contextos culturais muito diferentes. A literatura é fértil em estudos que mostram uma forte associação entre comportamento fiscal e cultura nacional (Guerra & Harrington, 2018; Richardson, 2008).

Este estudo foi realizado a partir da perspectiva do consumidor, isto é, o indivíduo que compra um bem ou serviço. Para a pesquisa futura, seria interessante e benéfico conduzir um estudo empírico a partir da perspectiva do vendedor. A predisposição do vendedor de emitir uma nota fiscal pode também ser influenciada por certos fatores, como o setor e a rentabilidade. Um estudo a partir da perspectiva

do vendedor permitirá às autoridades tributárias compreender os fatores que induzem o comportamento fiscal.

Referências

- AGBETUNDE, L. A., AKINRINOLA, O. O., & ODINAKACHI, I. (2020). A survey of religiosity, tax morale and compliance among micro, small and medium scale enterprises in Nigeria. *Journal of Taxation and Economic Development*, 19(1), 35-49.
- AJZEN, I., & FISHBEIN, M. (2005). The influence of attitudes on behavior. In D. Albarracín, B. T. Johnson, & M. P. Zanna (Eds.). *The handbook of attitudes* (pp. 173-221). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates Publishers.
- ALLINGHAM, M. G., & SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3), 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), 54-77.
- ALM, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388.
- ALM, J., JACKSON, B. R., & MCKEE, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- ALM, J., & TORGLER, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- ANDREONI, J., ERARD, B., & FEINSTEIN, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- ANTINYAN, A. & ASATRYAN, Z. (2020). *Nudging for tax compliance: A meta-analysis*, CESifo, [Working Paper No. 8500]. Munich: Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo).
- BALESTRINO, A. & GALMARINI, U. (2003). Imperfect tax compliance and the optimal provision of public goods. *Bulletin of Economic Research*, 55(1), 37-51.
- BECKER, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76(1), 169-217.
- BIRD, R. M. (1992). Tax reform in Latin America: A review of some recent experiences. *Latin American Research Review*, 27(1), 7-36.
- BOBEK, D. D., HAGEMAN, A. M., & KELLIHER, C. F. (2013). Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 115(3), 451-468.
- 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), 49-64.
- BORREGO, A. C. (2015). *Tax compliance and tax complexity in Portugal: essays on the perception of tax professionals* (Doctoral thesis). Universidade do Minho, Braga, Portugal. Retrieved from <http://hdl.handle.net/1822/38474>
- BORREGO, A. C., LOPES, C. M. M., & FERREIRA, C. M. (2017). Tax professionals' profiles concerning tax noncompliance and tax complexity: Empirical contributions from Portugal. *eJournal of Tax Research*, 15(3), 424-456.
- BROCKMANN, H., GENSCHEL, P., & SEELKOPF, L. (2015). Happy taxation: Increasing tax compliance through positive rewards?. *Journal of Public Policy*, 36(3), 1-26.
- Center for Social and Economic Research (2020). *Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report* [Database], September 2020. Warsaw.
- CHU, C. Y. (1990). Plea bargaining with the IRS. *Journal of Public Economics*, 41(3), 319-33.
- CLOTFELTER, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373.
- CUMMINGS, R. G., MARTINEZ-VAZQUEZ, J., MCKEE, M., & TORGLER, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
- DAUDE, C., GUTIERREZ, H., & MELGUIZO, A. (2013). What drives tax morale? A focus on emerging economies. *Review of Public Economics*, 207(4), 9-40.
- DEVOS, K. (2014). *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*. Dordrecht: Springer.

- DIOGO, T. R. A. (2018). *A Interação entre os contribuintes singulares e a administração fiscal e o seu impacto no cumprimento Fiscal* (Doctoral dissertation). Universidade de Lisboa. Lisboa, Portugal.
- FABBRI, M., & WILKS, D. C. (2016). Tax Lotteries: The crowding-out of tax morale and long-run welfare effects. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 19(2), 1-19.
- FELD, L. P. & FREY, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102-120.
- FELD, L. P., FREY, B. S., & TORGLER, B. (2006). *Rewarding honest taxpayers? Evidence on the impact of rewards from field experiments*. Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2006-16, Zürich: CREMA.
- FISS, P. C. (2011). Building better causal theories: a fuzzy set approach to typologies in organization research. *Academy of Management Journal*, 54(2), 393-420.
- FODDY, W. (1996). *Como perguntar: Teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*. Oeiras: Celta.
- FOOKEN, J., HEMMELGARN, T., & HERRMANN, B. (2014). *Improving VAT compliance – random awards for tax compliance* [Working Paper No. 51-2014]. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- GUERRA, A., & HARRINGTON, B. (2018). Attitude-behavior consistency in tax compliance: A cross-national comparison. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 156, 184-205.
- HEMELS, S., & FABBRI, M. (2013). “Do You Want a Receipt?” Combating VAT & RST Evasion with Lottery Tickets. *Intertax*, 41, 430-443.
- Her Majesty’s Revenue & Customs (2012). *The UK Tax Gap*. London: HMRC.
- Her Majesty’s Revenue & Customs (2020). *Measuring tax gaps 2020 edition – Tax gap estimates for 2018-19*. London: HMRC.
- HILL, M. M. & HILL, A. (2008). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
- JACKSON, B. R., & MILLIRON, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5(1), 125-161.
- JAMES, S. & ALLEY, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- JANSSENS, W., WIJNEN, K., PELSMACKER, P. de, & KENHOVE, P. VAN (2008). *Marketing research with SPSS*. Essex: FT Prentice Hall.
- JIMENEZ, P., & IYER, G. S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting*, 34(September), 17-26.
- KAZEMIER, B., & VAN ECK, R. (1992). Survey investigations of the hidden economy: Some methodological results. *Journal of Economic Psychology*, 13(4), 569-587.
- KIRCHLER, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. New York: Cambridge University Press.
- KIRCHLER, E., & WAHL, I. (2010). Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331-346.
- LAMBERTON, C. P., DE NEVE, J.-E., & NORTON, M. I. (2018). The power of voice in stimulating morality: Eliciting taxpayer preferences increases tax compliance. *Journal of Consumer Psychology*, 28(2), 310-328. doi:<https://doi.org/10.1002/jcpy.1022>
- MCBARNET, D. (2001). *When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*. Australian National University, Centre for Tax System Integrity [Working Paper No. 18]. Retrieved from <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/41635/2/WP18.pdf>
- MCKERCHAR, M. (2003). The impact of complexity upon tax compliance – A study of Australian personal taxpayers. *Australian Tax Research Foundation*, 39(1), 1-223.
- MITU, N. E. (2016). Taxpayer behaviour: Typologies & influence factors. *Revista de Stiinte Politice*, (49), 77-87.
- MURPHY, R. (2008). *How to calculate the tax not paid by multinational corporations*. Norfolk: Tax Research LLP.

- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2010). *Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Group: Understanding and Influencing Taxpayers' compliance Behavior*. Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/46274278.pdf>
- ONU, D., & OATS, L. (2016). Paying tax is part of life: Social norms and social influence in tax communications. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124(1), 29-42.
- PALAN, R., MURPHY, R., & CHAVAGNEUX, C. (2010). *Tax havens: How globalization really works*. Cornell Studies in Money. Ithaca, NY: Cornell University Press.
- PASTOR, D. A. (2010). Cluster analysis. In G. R. Hancock, & R. O. Mueller, (Eds.), *The reviewer's guide to quantitative methods in the social sciences* (pp. 41-54). New York: Routledge.
- PEREIRA, M. (2018). *Fiscalidade* (6th ed.). Coimbra: Almedina.
- PEREZ, L., & HUMPHREYS, B. (2013). The 'who and why' of lottery: Empirical highlights from the seminal economic literature. *Journal of Economic Surveys*, 27(5), 915-940.
- PICKHARDT, M., & PRINZ, A. (2014). Behavioral dynamics of tax evasion – A survey. *Journal of Economic Psychology*, 40(1), 1-19.
- RACZKOWSKI, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics & Management*, 21(3), 58-72.
- RICHARDSON, G. (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17(2), 67-78.
- RICHARDSON, M., & SAWYER, A. J. (2001). A Taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Australian Taxation Forum*, 16(2), 137-320.
- ROBBINS, B., & KISER, E. (2020). State coercion, moral attitudes, and tax compliance: Evidence from a national factorial survey experiment of income tax evasion. *Social Science Research*, 91, (1-21).
- ROTH, J. A., SCHOLZ, J. T., & WITTE, A. D. (1989) (eds.). *Taxpayer compliance: An agenda for research*. 1st ed., Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- SÁ, C. I. B. (2013). *Fatores determinantes da moral tributária em Portugal: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais* (Doctoral thesis). Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal.
- SÁ, C., GOMES, C. & MARTINS, A. (2016). Tax morale dimensions analysis in Portugal and Spain. World Academy of Science, Engineering and Technology. *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 10(12), 3863-3869.
- SANSON, A., MONTGOMERY, B., GAULT, U., GRIDLEY, H., & THOMSON, D. (1996). Punishment and behaviour change: An Australian Psychological Society position paper. *Australian Psychologist*, 31(3), 157-165.
- SCHMÖLDERS, G. (1959). Fiscal psychology: A new branch of public finance. *National Tax Journal*, 12(4), 184-193.
- SCHNEIDER, F. (2005). Shadow economies around the world: what do we really know?. *European Journal of Political Economy*, 21(3), 598-642.
- SCHWARTZ, R., & ORLEANS, S. (1967). On legal sanctions. *University of Chicago Law Review*, 34(2), 274-300.
- SEKARAN, U., & BOUGIE, R. (2016). *Research methods for business: A skill building approach* (7th ed.). Chichester, West Sussex: John Wiley & Sons.
- SLEMROD, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- SLEMROD, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904-954.
- SLEMROD, J., & S. YITZHAKI (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. J. Auerbach, & M. Feldstein (eds.), *Handbook of Public Economics*, (Vol. 3, Cap. 22, pp. 1423-1470). Amsterdã: Elsevier.
- SPEKLÉ, R. F., & WIDENER, S. K. (2018). Challenging issues in survey research: discussion and suggestions. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 3-21.
- SPICER, M. W. (1974). *A behavioral model of income tax evasion* (Doctoral dissertation). The Ohio State University, Columbus, United States.

SRINIVASAN, T. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346.

STRÜMPPEL, B. 1969. The contribution of survey research to public finance. In: A. T. Peacock (eds.), *Quantitative Analysis in Public Finance* (pp. 13-32), New York: Praeger.

TORGLER, B. (2003). Tax morale, rule-governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*, 14(2), 119-140.

TORGLER, B. (2007). *Tax Compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

WEBLEY, P., ADAMS, C., & ELFFERS, H. (2006). Value added tax compliance. In E. J. McCaffery, J. B. Slemrod (Eds.), *Behavioral public finance* (pp. 175-205). New York: Russell Sage Foundation.

WILKS, D. C., CRUZ, J., & SOUSA, P. (2019). "Please give me an invoice": VAT evasion and the Portuguese tax lottery. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 39(5/6), 412-426.

YITZHAKI, S. (1974). A note on Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.

Agências de fomento:

Tiago Andrade Diogo e António Samagaio agradecem o apoio financeiro da Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT, Portugal) por meio do Centro de Pesquisa Avançada (projeto UID/SOC/04521/2020).

Conflito de interesse:

Os autores não possuem conflito de interesse a declarar.

Copyright:

A RBGN detém os direitos autorais deste conteúdo publicado.

Análise de plágio:

A RBGN realiza análise de plágio em todos os seus artigos no momento da submissão e após a aprovação do manuscrito por meio da ferramenta iThenticate.

Autores:

1. João Minas Pinheiro, Mestre em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal.

E-mail: joao.minas.pinhoero@gmail.com

2. Tiago Andrade Diogo, Doutor em Gestão, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, ADVANCE, Lisboa, Portugal.

E-mail: tiagodiodigo@iseg.ulisboa.pt

3. António Samagaio, Doutor em Gestão, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, ADVANCE, Lisboa, Portugal.

E-mail: antonio.samagaio@iseg.ulisboa.pt

Contribuições dos autores:

1º autor: Definição do problema de pesquisa; Desenvolvimento das hipóteses ou questões da pesquisa (estudos empíricos); Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalho teórico); Definição dos procedimentos metodológicos; Coleta de Dados; Revisão da literatura; Análise estatística; Revisão crítica do manuscrito; Redação do manuscrito.

2º autor: Definição do problema de pesquisa; Desenvolvimento das hipóteses ou questões da pesquisa (estudos empíricos); Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalho teórico); Definição dos procedimentos metodológicos; Revisão da literatura; Análise estatística; Revisão crítica do manuscrito; Redação do manuscrito.

3º autor: Definição do problema de pesquisa; Definição dos procedimentos metodológicos; Análise estatística; Análise e interpretação dos dados; Revisão crítica do manuscrito; Redação do manuscrito.