

O QUE MOTIVA AS FRAUDES FISCAIS DAS EMPRESAS?

Miguel Carlos Ramos Dumer (UFES-PPGAdm) - prof.migueldumer@gmail.com

Liliana Catani Brambati (DOCTUM - Guarapari) - liliana.cat.bram@gmail.com

Ariana Marchezi de Souza (UFES-PPGAdm) - arianamds@yahoo.com.br

Beatriz Gobbi (UFES-PPGAdm) - admbeatriz@gmail.com

Resumo:

A pressuposição de uma relação conflitante de agência entre proprietário e agente, com base na ideia de que cada um busca maximizar seu próprio bem-estar, aliado a ao fato de que alguns gestores buscam meios obscuros para atingir tais objetivos, torna necessário investigar os motivos que levam os gestores a agirem de forma oportuna e fraudulenta, principalmente no que tange ao descumprimento das obrigações tributárias, ou seja, as fraudes fiscais. Desta forma, o presente estudo objetivou identificar fatores que motiva gestores do município de Guarapari/ES ao não cumprirem suas obrigações tributárias. A amostra foi composta por 51 gestores, respondentes do questionário com indagações fundamentadas na literatura sobre o tema. Os principais resultados evidenciam os fatores que motivam as fraudes fiscais, os mais representativos são o desapontamento com os gestores do estado para o exercício da função de administração pública, e ainda o anseio de acumulação financeira na forma de obtenção de maiores lucros.

Palavras-chave: *Comportamento do Contribuinte. Fraude Tributária. Evasão Fiscal.*

Área temática: *GT-07 O Dark Side das Organizações: Crimes, Violência e Má Conduta no Ambiente Corporativo*

1 INTRODUÇÃO

O meio corporativo é amplamente “frequentado” por profissionais dispostos a maximizar o próprio bem estar, de tal forma que o vislumbre gerado por esse anseio motivou o que fora consagrado pela teoria da agência, proposta por Akerlof (1970) e amplamente evidenciada por diversos pesquisadores, por meio da qual uma entidade (principal) contrata e/ou delega a outra entidade ou pessoa (agente) para agir em favor da primeira, ou seja, alinhada com seus interesses. Não obstante, esse esforço cooperativo, às vezes, redundam em interesses divergentes (HENDRIKSEN; BREDA, 1999). E isso se intensifica quando as pessoas são remuneradas não simplesmente pelo que elas fazem, mas sim quando as tarefas que cumprem estão relacionadas a alguma meta pré-definida pelo principal. Isso faz com que os agentes, no caso, entrem em um jogo no qual jogar (e ganhar) se trata de saber gerir suas metas (JENSEN; MECLINKG, 1976).

Assim, ainda que a literatura sobre contabilidade societária esteja recheada de evidências de práticas relacionadas e contabilidade criativa e gerenciamento de resultados visando interesses específicos (MARTINEZ, 2001), deve-se dar atenção aos desvios maquinados no âmbito da contabilidade tributária, principalmente no que diz respeito à evasão fiscal.

Essas práticas, presentes em grande parte das organizações brasileiras, porém não assumidas e/ou travestidas com outros nomes, se traduzem no exercício de atos ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para fugir dos pagamentos de tributos, chamada de evasão fiscal (IBFD, 2002). Por outro lado, o planejamento tributário permite a prática conhecida como elisão fiscal, que compreende a prática de atos lícitos visando estritamente à economia de tributos, e, em uma perspectiva funcional, é considerada por muitos como uma importante ferramenta na gestão da empresa com objetivo de proporcionar condições seguras para que a empresa prepare e conduza seu controle sistema tributária com o menor custo (TORRES, 1997; SOARES, 2008).

Não obstante, o Brasil é caracterizado por uma complexa legislação tributária que acaba por obrigar os contribuintes a realizarem estudos e planejamentos tributário-estratégicos, visando minimizar o peso da tributação em seus custos (ANSOFF, 1993). E, aliado a isso tudo, os contribuintes ainda se veem obrigados a dispensarem tempo e recursos com preenchimento e envio de diversas informações na forma de obrigações acessórias. Informações essas que demandam custos, algo que, pela teoria subjacente, é evitado pelos gestores, quando estes visam maximizar seu próprio interesse.

Porém, dois aspectos se apresentam ambíguos e obscuros, o primeiro é o limite em que uma conduta e/ou planejamento transita no limiar da elisão e evasão, ou seja, um intenso debate sobre até onde as práticas de planejamento tributário deixam de ser lícitos e adentram no ilícito (ESTRELLA, 2001). O segundo, e menos abordado, procura compreender o que permeia e motiva os anseios dos gestores na busca voraz por redução de custos via mitigação ilegal da carga tributária que vá além da tradicional – e porque não, desgastada – abordagem funcionalista que é baseada na maximização da utilidade esperada, “(...) certamente incapaz de explicar este comportamento” (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 562).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVOS

Desta forma, considerando esse ambiente de interesses diversos e conflitantes, e ainda a falta de estudos que demonstrem a situação comportamentalista de forma regionalizada, este estudo busca responder a seguinte questão-problema:

Quais são os principais fatores que motivam os gestores de organizações da cidade de Guarapari/ES ao não cumprimento das obrigações tributárias?

Assim, o objetivo geral do trabalho é identificar os principais fatores que motivam os gestores da referida cidade a não cumprirem suas obrigações tributárias. E para responder ao problema de pesquisa, faz-se necessário atender aos seguintes objetivos específicos:

- Identificar o perfil das empresas da amostra;
- Identificar o perfil dos gestores dessas empresas;
- Identificar e analisar a percepção desses gestores quanto ao não cumprimento das obrigações tributárias.

Desse modo, espera-se trazer uma abordagem crítica para a literatura sobre planejamento tributário, evasão fiscal e comportamento do contribuinte, em especial das organizações privadas com fins lucrativos, na medida em que pretende identificar, sob a perspectiva de seus gestores, quais os fatores que motivam as fraudes de sonegação fiscal; isto na tentativa de compreender e expor condutas à margem das normas e leis, por vezes velada e obscurecida pela dinâmica voraz da redução de custos, sem levar em consideração práticas “marginais” presentes no cotidiano destas relações, que a corrente dominante de supostas certezas atribuídas às organizações.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este estudo parte do reconhecimento da existência de uma relação entre proprietário (dono/investidor) e agente (gestor), cujos propósitos tendem a ser contrastantes, de modo que cada um buscará maximizar seu próprio bem-estar, conforme proposto pela Teoria da Agência. E, dessa divergência surgirão custos e ainda conflitos de interesses (JENSEN; MECKLING, 1976). Nessa lógica, alguns gestores buscarão meios obscuros para atingir esses objetivos. Assim, antes de discutirmos a Teoria da Agência, evidenciaremos a necessidade do melhor entendimento dos desvios de conduta como parte integrante das organizações e não como algo externo a ela o que, nos estudos organizacionais, é entendido como “*O dark side das organizações*”.

2.1 O *DARK SIDE* DAS ORGANIZAÇÕES

Por muito tempo e, grande parte do que se ouve atualmente no mundo corporativo, está associado ao bom e velho costume de atribuir ao ambiente econômico externo a culpa de tudo que é prejudicial às organizações. Em outras palavras, a teoria organizacional dominante ditou claramente que tudo aquilo considerado nocivo estaria do lado de fora das organizações; entretanto, recentemente o lado sombrio tem sido reconhecido não somente como um fenômeno externo, mas como algo inerente a práticas cotidianas organizacionais (Linstead *et al.*, 2014).

Griffin e O’Leary-Kelly (2004) e Linstead *et al.* (2014) dividiram os comportamentos do lado escuro em duas categorias: as prejudiciais à terceiros e as nocivas à organização, as quais podem estar associadas a custos específicos e mensuráveis (absenteísmo e *turnover*, roubo ou destruição de ativos/propriedade e violações de leis, códigos e regulamentos) e a custos financeiros de difícil mensuração como comportamentos inadequados relacionados ao gerenciamento de impressão.

Linstead *et al.* (2010) apontaram alguns temas relacionados ao *dark side* das organizações, por exemplo: crimes corporativos, manipulação e conspiração política, além do abuso de poder, agressão, extorsão, violência, perigo e risco nas organizações. A temática a ser desenvolvida no presente artigo abordará a vertente de crimes corporativos, especialmente no âmbito da ocorrência de práticas como corrupção, crimes contra o consumidor/comprador organizacional, suborno e fraudes. O comprador, figura central de um processo crucial das

organizações - compras e gestão de suprimentos - detém de certa autonomia e poder nos processos de negociação, o que propicia uma discussão crítica acerca de suas atividades.

Vale ressaltar que os estudos com abordagens de temas críticos podem contribuir para a abertura desse campo ao desvelar o lado oculto, as estruturas de controle e dominação e as desigualdades nas organizações (PECI; ALCADIPANI, 2006). Frente ao exposto, qualquer tentativa de compreender e denunciar as práticas e condutas à margem das normas contribui para o redirecionamento dos estudos organizacionais a reflexão e mudanças, não apenas para a reprodução do *status quo* (AKTOUF, 2005), desconsiderando práticas “marginais” presentes no cotidiano organizacional, de modo a florescer ainda mais a áurea de glórias e sucessos atribuída às organizações pelo *mainstream*.

2.2 TEORIA DA AGÊNCIA

A teoria da contabilidade parte da premissa de que uma empresa baseia-se principalmente em uma relação contratual entre as partes interessadas no negócio. Ou, como bem define Martinez (1998, p. 2), “a firma é visualizada como um grande feixe (teia) de contratos que se intercalam e cruzam em vários sentidos e entres diferentes partes da organização”.

E nessa relação, encontra-se a teoria da agência, que propõe uma análise dos conflitos, bem como dos custos, que surgem quando há a separação da propriedade e o controle do patrimônio das organizações. É fácil enxergar tal dissociação quando se pensa nas sociedades por ações, por meio das figuras do acionista (chamado de *principal*) e gestor (chamado de *agente*). Assim, à medida que o acionista aumenta e diversifica a alocação de sua riqueza, isto é, investindo em mais empresas, diminui-se a possibilidade dele acompanhar a forma como tal recurso é gerenciado (JENSEN; MECKLING, 1976).

Outro exemplo para representar tal relação seria pensar que, com o tempo, em diversas empresas, o número de pessoas envolvidas aumentará, bem como o número de contratos. Logo, o proprietário sentirá a necessidade de delegar determinadas funções a um administrador ou gerente para que este o auxilie na gestão do negócio. Sobre esse caso, Jensen e Meckling (1976) explicam que existirá conflito nessa relação de agência a partir do momento em que os interesses começarem a divergir. No princípio da relação, na visão dos mesmos autores, uma entidade contrata outra(s) – pessoa(s) e/ou entidade(s) – para agir em favor da primeira, ou seja, deve existir um alinhamento de interesse e ação efetiva. E esse esforço cooperativo às vezes redundando em interesses divergentes. E mais, seria impossível manter tal relação, com a certeza de que as ações tomadas estariam de acordo com os interesses do principal, sem a existência de custos para isso.

Algo que a seminal publicação de Berle e Means (1932) já tratava ao mencionar que o poder do agente aumenta à medida que se diversifica a riqueza do principal, abrindo margem para ações que satisfaçam os interesses desses. Para Jensen e Meckling (1976), isso acontece quando as pessoas são remuneradas não simplesmente pelo que elas fazem, mas sim quando as coisas que fazem estão relacionadas a alguma meta.

Pensando por essa linha, alguns gestores buscam meios obscuros para atingir tal objetivo. Assim, ainda que a contabilidade societária seja recheada de práticas de gerenciamento de resultados (MARTINEZ, 2001), deve-se dar atenção aos desvios maquinados no âmbito da contabilidade tributária, principalmente no que diz respeito à prática da evasão fiscal.

2.3 ELISÃO, EVASÃO E FRAUDE TRIBUTÁRIA

A elisão compreende a prática de atos lícitos ocorridos antes da incidência tributária, de maneira a se obter autêntica economia de tributos, quer seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, quer seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma

tributária ou diminuindo o tributo a ser recolhido pelo contribuinte (MOREIRA, 2003; SOARES, 2008). A elisão é realizada tipicamente por meio de transações estruturadas de forma a minimizar a responsabilidade tributária. Em alguns casos, a elisão é impulsionada pela legislação que concede um tratamento tributário favorável a atividades específicas, em contraste com aquelas submetidas aos princípios gerais de tributação (SIQUEIRA, 2004).

Compreende-se a evasão como prática de atos que ocorrem de forma simultânea ou posteriormente à incidência tributária, nela utilizam-se meios ilícitos (fraude, sonegação, falsidade) para fugir dos pagamentos de tributos (SOARES, 2008). Desta forma, define-se a evasão fiscal como uma deficiência de arrecadação, por meio da diferença entre os pagamentos efetivos e a obrigação legalmente prevista. (FRANZONI, 1999).

Em contraste com essa situação, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos. Assim, a evasão fiscal é aplicada para a economia de impostos atingida por meios ilegais, onde se inclui a não declaração da renda passível de tributação ou de transações efetuadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos (IBFD, 2002).

Para Sá e Hoog (2005, p.19), “fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejada, com a finalidade, de obter proveito com prejuízo de terceiros”. Nessa lógica, elisão fiscal é um tipo de fraude tributária, onde o ato doloso prejudica a sociedade, representada pelo governo instituído.

A evasão e elisão fiscal são fenômenos sociais que de forma simultânea aparecem com a imagem do imposto, não importando o grau de desenvolvimento econômico ou cultural do povo, pois o objetivo de sempre pagar menos impostos é uma constante na sociedade. São características técnicas de não obediência à norma tributária. Para desviar-se do tributo, o contribuinte escolhe acessos alternativos desviantes do campo da tributação, fugindo ao alcance da norma tributária, ou, caso já estiver no campo da incidência, utiliza-se de meios ilícitos para evitar, diminuir ou retardar o recolhimento do imposto devido (GRZYBOVSKI; HAHN; 2006).

2.4 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Conforme Grzybovski e Hahn (2006), os governos instituídos de um país necessitam de recursos para cumprir suas funções e atingir seus objetivos. Uma das principais fontes de recursos existentes são os tributos. Nesta conjuntura se insere o problema relativo ao grau de compreensão dos empresários a respeito da importância do recolhimento espontâneo dos impostos e da sua utilização, planejando promover ideias que diminuam a sonegação e a evasão fiscal. Além disso, é necessário sensibilizar as pessoas a respeito do impacto socioeconômico do tributo, a relevância do correto cumprimento das obrigações tributárias e o direito de verificação e fiscalização das atividades públicas na aplicação das verbas oriundas dos tributos.

Os autores ainda comentam que em alguns países, entre eles o Brasil confia em um sistema tributário fundamentado na conformidade espontânea, ou seja, espera-se que os contribuintes entendam e exerçam as suas obrigações tributárias. Contudo, sob tal sistema, é inevitável que alguns contribuintes não o exerçam. Como exemplo, alguns contribuintes podem deixar de realizar o pagamento de determinado imposto apresentando falsas declarações, onde ocultam do órgão responsável partes das suas atividades. Alguns destes também poderão sonegar o imposto involuntariamente, pelo fato de não entenderem as suas devidas obrigações. Contudo, ainda que involuntariamente, observa-se a ocorrência da sonegação.

2.6 MOTIVOS DA SONEGAÇÃO FISCAL

Como um elemento complexo, a evasão fiscal pode ser considerada sob uma variedade de perspectivas. Essa atitude obscura do contribuinte pode ser impulsionada por diversos fatores, dentre eles sua disposição com as entidades públicas, os aspectos da justiça tributária, a prevalência das normas sociais e a possibilidade de que a sonegação fiscal esteja sendo detectada e punida (LETTIERI, 2004).

Após revisão de literatura, foram identificadas e selecionadas quatro abrangentes motivações para opção dos gestores pela sonegação de tributos, como segue:

I – Entende-se que os impostos pagos não são utilizados corretamente e não retornam como benefícios para sociedade. Para parte dos contribuintes as obrigações tributárias são a matriz de insatisfação, ou seja, consideram que **o estado é um gestor desprovido de eficiência no trato das verbas públicas oriundas dos tributos** (GRZYBOVSKI; HAHN; 2006);

II - No Brasil, devido a alta carga de tributação, o pequeno padrão de retorno social e os inúmeros casos de utilização de verba pública em esquemas de, é preponderante o costume cultural de não cumprimento das obrigações tributárias. “Uma das pressuposições envolve o desconhecimento da importância do Estado como regulador da vida em sociedade e dos tributos como mantenedores da ‘máquina pública’” (GRZYBOVSKI; HAHN; 2006, p. 842). Permitindo identificar como causa **o desconhecimento da relevância das funções do estado;**

III – “Em termos econômicos, os problemas de evasão originam-se do fato de que as variáveis que determinam a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são comumente observáveis”. Ou seja, um usuário/interessado externo a organização não possui observação exata de qual a seria o “(...) valor real da base tributária (...)”, o que impossibilita o conhecimento perfeito da responsabilidade tributária de cada indivíduo ou organização (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 558). Em suma, o motivo sugerido se refere ao fato de **os órgãos fiscalizadores não saberem exatamente quanto à empresa deve pagar de tributos**, o que se caracteriza como uma relação de assimetria de informação entre os gestores (usuários internos) e o governo no interesse do cumprimento da legislação para o bom estar da sociedade (usuários externos);

IV – Racionalmente os empresários tendem a otimizar o resultado econômico, uma forma se dá pela redução dos custos, entre eles os tributos (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006). Além disso, o empresário brasileiro convive com uma carga tributária elevada e complexa que, se mal planejada, pode comprometer a sobrevivência das empresas (DAIN, 1995). Neste ambiente, costuma ser preponderante para o gestor optar pela forma tributária menos onerosa. Para Vasconcellos e Garcia (2006) os impostos podem ser considerados como custos da atividade fim da empresa, sendo assim representam redução do resultado econômico. Desta forma os empresários racionalmente tendem a otimizar o resultado da organização, uma forma se dá pela redução dos insumos/custos, o que permite concluir que os gestores são estimulados ao não cumprimento da carga tributária para **maximização dos lucros da empresa** (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho pode ser caracterizado quanto a seus objetivos como descritivo que, para Cervo e Bervian (2002, p. 66), é um tipo de pesquisa que “[...] desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

Para tanto, a pesquisa foi dividida em duas etapas: Na primeira, foi realizada uma revisão de literatura sobre os temas abordados. Na segunda etapa, um total de cinquenta e um (51) gestores de empresas responderam a um questionário composto por perguntas avaliando o perfil dos gestores, características dos empreendimentos, e suas percepções sobre a

efetividade das motivações para o não cumprimento das obrigações tributárias descritas na literatura.

Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003), por meio de abordagens diretas, realizadas no 2º semestre de 2014, com gestores que possuíam disponibilidade e manifestaram aceitação ao convite realizado, todos localizados no município de Guarapari –E.S.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DAS EMPRESAS

A tabela 1, abaixo, aponta de forma resumida o perfil das empresas da amostra. De modo específico, o *Quadro A* observa o tamanho das empresas; o *Quadro B* verifica características específicas; e o *Quadro C* analisa a modalidade tributária da empresa.

TABELA 1 - PERFIL DAS EMPRESAS DA AMOSTRA

PERFIL	FREQUENCIA	%
Parte A - Tamanho da Empresa (nº Funcionários)		
0-4	23	45.10%
5-9	13	25.50%
1-10	6	11.80%
15-19	3	5.90%
20-24	3	5.90%
50-54	3	5.90%
Total	51	100.00%
Parte B – Características da Empresa		
Único proprietário	17	33.33%
Um dos Proprietários	32	62.75%
Funcionário Contratado	2	3.92%
Outro	0	0.00%
Total	51	100.00%
Parte C - Modalidade Tributária		
MEI	2	3.92%
SIMPLES	29	56.86%
Lucro Presumido	19	37.25%
Lucro Real	1	1.96%
Não Souberam	0	0.00%
Total	51	100.00%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se nos resultados sobre o perfil das empresas da amostra uma maioria (45,1%) de empresas pequenas, com até 4 funcionários. Parte B, verifica-se que em 32 dos 51 entrevistados, o gestor se figura como um dos proprietários da empresa. E que em apenas 2 casos, o gestor advém de uma contratação externa. Ademais, confirmando a maioria composta por empresas pequenas, no Parte C, a maior frequência observada foi para a opção pelo SIMPLES, representando 56,8% da amostra.

4.2 PERFIL DOS GESTORES

A tabela 2 evidencia de maneira resumida as principais características dos gestores que compõem a amostra deste estudo. Desta forma, o Parte A apresenta a faixa de idade; o Parte B, o nível de escolaridade; o Parte C demonstra quanto dos gestores possui ao menos curso técnico; o Parte D segrega a amostra pelo gênero; e por último, o Parte E, de maneira cruzada, demonstra a experiência média como gestor, segregada por gênero.

TABELA 2 - PERFIL DOS GESTORES DA AMOSTRA

CARACTERÍSTICAS	FREQUÊNCIA	%
Parte A - Faixa de Idade		
de 22 a 29 anos	12	23.50%
de 30 a 35 anos	22	43.10%
de 36 a 48 anos	10	19.60%
de 50 a 60 anos	7	13.70%
Total	51	100.00%
Parte B - Escolaridade		
Primário Incompleto	0	0.00%
Primário Completo	0	0.00%
Fundamental Completo	0	0.00%
Médio Completo	17	33.30%
Graduação Completa	32	62.70%
Pós-Graduação Completa	2	3.90%
Total	51	100.00%
Parte C- Curso Técnico		
Sim	36	70.60%
Não	15	29.40%
Total	51	100.00%
Parte D - Gênero		
Masculino	17	33.33%
Feminino	34	66.67%
Total	51	100.00%
Parte E - Experiência Média como Gestor (em anos) x Gênero		
Masculino	4.1	
Feminino	8.2	
Média	6.8	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise dos resultados permite inferir que, quanto à idade dos gestores entrevistados, a maior parte possui idade entre 30 e 35 anos, representando 43,1% dos respondentes.

No que se refere à escolaridade, nenhum dos entrevistados interrompeu os estudos no ensino fundamental. Cabe destacar que a pesquisa revelou que mais da metade dos entrevistados possui nível superior completo (62,7%) e apenas 3,9% pós graduação completa. Além da Graduação, 70,6% dos gestores possuem curso técnico, sendo que, na maior parte dos entrevistados, tratam-se de cursos relacionados com o tipo do empreendimento.

Sobre o gênero, ressalta-se a participação majoritariamente feminina entre os gestores entrevistados (66,67%). Mulheres essas que também apresentaram uma média consideravelmente superior em anos de experiência como gestora, em relação aos homens.

Evidenciando de maneira analítica, a tabela 3 aponta os cursos nos quais os gestores da amostra são graduados, seguido de suas frequências.

TABELA 3 - PERFIL DOS GESTORES QUANTO AO CURSO DE GRADUAÇÃO

CURSO DE GRADUAÇÃO	FREQUENCIA	%
Administração	9	18%
Arquitetura	2	4%
Ciência da Computação	1	2%
Ciências Contábeis	6	12%
Direito	3	6%
Economia	2	4%
Educação Física	2	4%
Engenharia Civil	1	2%
Farmácia	4	8%
Farmácia e Bioquímica	1	2%
Fisioterapia	2	4%
Pedagogia	1	2%
Sistemas de Rede	1	2%
Não Possui	16	31%
TOTAL	51	100%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) em negrito estão às três respostas mais citadas.

Dentre estes que possuem o nível superior completo (32 em um total de 51), destacam-se os cursos de Administração com 18%, Ciências Contábeis 12%, Farmácia com 8% e Direito com 6%.

É possível perceber a predominância de gestores do gênero feminino com 66,67% na condução dos negócios, enquanto 33,33% das empresas são geridas por homens.

4.3 Percepção sobre o não cumprimento das obrigações tributárias

No intuito de atender ao principal objetivo deste estudo, as próximas tabelas evidenciam os resultados obtidos por meio da aplicação do questionário aos gestores da cidade de Guarapari/ES. Ressalta-se que foi utilizada uma escala *likert* para as afirmativas que avaliam a percepção dos motivos para o não cumprimento da carga tributária, sendo (01) a opção “discordo totalmente” e (09) “concordo totalmente”. Isso quer dizer que os números entre 02 e 08 servem para descrever situações intermediárias e que quanto mais próximo de 09 for a resposta, também maior será a concordância com as motivações apresentadas e quanto mais próximo de 01, menor será a concordância.

Depois disto, nas etapas de tratamento e tabulação dos dados captados, essa escala foi transformada em três faixas de pontos, no intuito de facilitar a interpretação dos resultados nas tabelas.

A tabela 4 aponta a percepção dos gestores quanto ao não cumprimento das obrigações tributárias devido à ineficiência do trabalho do estado:

TABELA 4 – GESTÃO NÃO EFICIENTE DO ESTADO E O NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

FATOR	FREQUÊNCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
O estado é um gestor pouco eficiente das verbas públicas	1	7	43
	2.0%	13.7%	84.3%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha representam o percentual em relação ao total de observações.

Percebe-se que na afirmativa “*Minha empresa deve pagar poucos tributos (impostos, taxas, etc.) porque o Governo (federal, estadual ou municipal), na figura dos gestores públicos, é um mal administrador das verbas recolhidas com os tributos, ou seja, eu não enxergo retornos no formato de benefícios para sociedade*”, 43 respondentes (84,3%) apontaram total desapontamento com a função do estado como gestor eficiente dos recursos.

A tabela 5 indica a percepção dos gestores quanto ao não cumprimento das obrigações tributárias devido à necessidade de a empresa auferir maiores lucros.

TABELA 5 – MAXIMIZAÇÃO DOS LUCROS E O NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

FATOR	FREQUÊNCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
Obter maiores lucros	6	7	38
	11.8%	13.7%	74.5%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações.

As respostas à afirmativa “*Minha empresa deve pagar poucos tributos (impostos, taxas etc.) para assim obter maiores lucros*” indicam que grande parte dos gestores (74,5%) justifica com veemência o não cumprimento das obrigações tributárias com a prerrogativa de que, sem essa prática, seria mais difícil atingir o estágio ideal de evolução financeira.

Evidenciando a percepção dos gestores quanto ao não cumprimento das obrigações tributárias devido ao desconhecimento das funções do Estado, a tabela 6 demonstra os seguintes resultados:

TABELA 6 - DESCONHECIMENTO DAS FUNÇÕES DO ESTADO E O NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

FATOR	FREQUENCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
Desconhecer as funções do Estado	10	23	18
	19.6%	45.1%	35.3%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações.

Observa-se que para afirmativa “*Minha empresa deve pagar poucos tributos (impostos, taxas, etc.) porque desconheço as funções do Governo (federal, estadual ou*

municipal) como regulador da vida social”, as observações foram um tanto quanto equilibradas, com um total de 45,1% para a região mediana dos pontos da escala *likert*.

Isso leva ao entendimento de que alegação de desconhecimento do papel do Estado não é unânime para motivar o descumprimento das obrigações fiscais. E devido a esse equilíbrio, investigou-se a segregação dos resultados em grau de instrução dos gestores. Os resultados aparecem na tabela 7:

TABELA 7 - DESCONHECIMENTO DAS FUNÇÕES DO ESTADO E GRAU DE INSTRUÇÃO

Faixas de pontos	Médio completo	Graduação completa	Pós-graduação completa	Total	%
1-3	2 <i>20.0%</i>	7 <i>70.0%</i>	1 <i>10.0%</i>	10	19.6%
4-6	6 <i>26.1%</i>	17 <i>73.9%</i>	0 <i>0.0%</i>	23	45.1%
7-9	9 <i>50.0%</i>	8 <i>44.4%</i>	1 <i>5.6%</i>	18	35.3%
Total	17	32	2	51	100.0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert, segregado entre os graus de instrução; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações de cada escala de pontos.

Os resultados apontam uma predominância dos graduados na discordância da afirmativa de que o desconhecimento das funções do Estado justifica o não cumprimento das obrigações tributárias. Para a classe mediana, mais uma vez o percentual foi consideravelmente maior (73,9%) para os que se encontram no nível de graduados. E, confirmando o senso comum, na classe que “concorda” com essa justificativa, 50% dos respondentes possui apenas o grau de ensino médio completo. No entanto, é curioso o percentual de 44,4% de graduados que alegam concordar com essa alegação.

Dando sequência, a tabela 8 evidencia a percepção dos gestores da amostra quanto ao não cumprimento devido ao entendimento de que o Estado não obtém informações suficientes para aplicar seus tributos:

TABELA 8 – ASSIMETRIA DE INFORMAÇÕES E NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

FATORES	FREQUÊNCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
Estado não conhece as informações necessárias para arrecadação dos tributos.	38 <i>74.5%</i>	7 <i>13.7%</i>	6 <i>11.8%</i>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações.

Nota-se que para afirmativa “*Minha empresa deve pagar poucos tributos porque os órgãos fiscalizadores do Governo não sabem exatamente quanto a empresa deveria pagar, ou seja, o Governo não conhece exatamente algum(s) item(s) como o total das vendas, das compras, do lucro, ou o total do estoque*”, predomina a noção de discordância de que o próprio Estado não detém informações suficientes para cobrar impostos. Logo, isso não caracteriza motivo para o descumprimento das obrigações tributárias.

A tabela 9 indica os resultados do questionário para a prerrogativa de que o empresário deve recorrer a meios escusos para atingir seus objetivos e, desta forma, ludibriar o fisco, não cumprindo com suas obrigações, enquanto contribuinte.

TABELA 9- UTILIZAÇÃO DE MEIOS ILÍCITOS PARA NÃO O CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TIBUTÁRIAS

FATORES	FREQUÊNCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
Empresário deve pagar utilizando métodos FORA da lei	45	3	3
	88.2%	5.9%	5.9%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações.

Indo ao encontro da legitimidade, no que tange a afirmativa “*O empresário brasileiro deve pagar o mínimo possível de tributos, mesmo que para isso utilize métodos fora da lei*”, os resultados da tabela 9 evidenciam que a maioria discorda dessa afirmativa, representado 88,2% da amostra. No entanto, é verificável o fato de 5,9% dos respondentes alegarem que concordam com essa prática de desvio de conduta tributária.

Por fim, a tabela 10 sinaliza os resultados para a afirmativa contrária à última, isto é, utilizar-se de meios lícitos para pagar menos tributo.

TABELA 1 - UTILIZAÇÃO DE MEIOS LÍCITOS PARA NÃO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TIBUTÁRIAS

FATORES	FREQUÊNCIA NOS PONTOS - ESCALA LIKERT		
	1 a 3	4 a 6	7 a 9
Empresário deve pagar utilizando métodos DENTRO da lei	0	1	49
	0.0%	2.0%	98.0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: (i) Os números na linha superior correspondem à frequência em cada ponto da escala likert; e (ii) os números da segunda linha (em itálico) representam o percentual em relação ao total de observações.

Para a afirmativa “*o empresário brasileiro deve pagar o mínimo possível de tributos, mesmo que para isso utilize métodos dentro da lei*”, observa-se a predominância de um comportamento condizente com as boas práticas e que vai também ao encontro do pensamento de que a diminuição da carga tributária deve ser fruto de um bom planejamento tributário.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar os principais fatores que motivam os gestores do município de Guarapari/ES a não cumprirem suas obrigações tributárias. Para isso, foi necessário identificar o perfil das empresas da amostra, o perfil dos gestores dessas empresas, e, principalmente, identificar e analisar a percepção desses gestores quanto ao não cumprimento das obrigações tributárias.

A investigação partiu das ideias da teoria da agência que pressupõe uma relação entre proprietário (dono/investidor) e agente (gestor) com propósitos contrastantes, de modo que cada um busca maximizar seu próprio bem-estar. E dessa divergência surgirão custos e ainda conflito de interesses (JENSEN; MECKLING, 1976). Aliado a esse pensamento, alguns gestores buscam meios obscuros para atingir esses objetivos. Desta forma, faz-se necessário

dar atenção aos desvios de conduta praticados por eles na ordem tributária, principalmente no que diz respeito à evasão fiscal.

Assim, o estudo foi desenvolvido por meio da aplicação de um questionário com perguntas fechadas, direcionado aos gestores de empresas privadas com fins lucrativos, localizadas na referida cidade. Com um percentual de retorno de 81% (51 respostas de 63 questionários entregues), os resultados da pesquisa permitem fazer algumas considerações sobre a amostra analisada. Ressalta-se a não generalização dos resultados, tendo em vista a extração não aleatória da amostra.

Os resultados sobre o perfil dos gestores apontaram uma predominância (43,1%) da faixa etária de 30 a 39 anos de idade. Ainda, que grande parte das empresas (56,8%) opta pelo Simples como regime de tributação. Um dado que chama atenção é o fato de que 31% dos gestores não possui ensino superior. E sobre os graduados, os cursos são bastante diversificados, apesar de os mais frequentes serem administração e ciências contábeis, com 18 e 12%, respectivamente.

Sobre o principal objetivo do trabalho, os resultados indicaram que 43 respondentes (84,3%) demonstraram total desapontamento com a função do estado como gestor eficiente dos recursos; ainda, que grande parte dos gestores (74,5%) justifica o não cumprimento das obrigações tributárias com a prerrogativa de que, sem essa prática, seria mais difícil a empresa evoluir financeiramente.

Esse resultado coloca em evidência o alinhamento de interesses dos gestores com o crescimento da empresa, isto é, do dono. Deve-se ressaltar que a teoria da agência e os diversos estudos realizados em seguida, tanto no ambiente norte-americano, quanto no resto do mundo, utilizam, de maneira geral, dados de empresas com ações publicamente negociadas. Dessa forma, o presente trabalho também pretende contribuir com a ampliação da investigação.

Outro fator apontado como justificativa para o descumprimento da obrigação tributária é o desconhecimento da função do Estado. Observou-se que a alegação predomina entre aqueles gestores que não possuem nível superior, porém com participação considerável daqueles que o possuem.

Em resumo, não foi possível apontar claramente os fatores que motivam, de maneira geral, os gestores a descumprirem as obrigações tributárias, haja vista a diversidade cultural presente na amostra. Desta forma, apontam-se como limitações da pesquisa a seleção por conveniência da amostra e o número restrito de fatores, talvez influenciado pelas características metodológicas abordadas.

Assim, ficam como sugestões para futuras pesquisas a realização de entrevistas em profundidade, por meio das quais os gestores terão maior liberdade para expressar suas percepções sobre o tema. Ressalta-se que, até o momento, não foram encontrados trabalhos com proposições semelhantes. Logo, sugere-se também a realização de estudos desse tipo em outras regiões, para futura comparação com os resultados encontrados neste trabalho.

Por fim, em consonância com o estudo de Linstead *et al.* (2014), a presente pesquisa destaca a necessidade do melhor entendimento dos desvios de conduta como parte integrante das organizações e não como algo externo a ela, haja visto que os gestores responsáveis pelas práticas tributárias, aqui em análise, são figuras centrais de um processo essencial das organizações frente a sociedade. Deste modo, espera-se responsabilidade dos gestores, e não práticas que levem a situações ilegais que desviem a organização de suas funções sociais.

REFERÊNCIAS

AKERLOF, G. A. The market for “lemons”: quality uncertainty and the market mechanism. *Quarterly Journal of Economics*, v.84, n.3, p.488-500, 1970.

AKTOUF, O. Ensino de administração: por uma pedagogia para a mudança. **Organizações & Sociedade**, v.12, n.35, p.151-159, out./dez., 2005.

ANSOFF, H. I. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. New York: Macmillan, 1932.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DAIN, S. **A experiência internacional e a especificidade brasileira**. Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação. São Paulo: Fundap/Ieso, p. 20-41, 1995.

ESTRELLA, A. L. C. Elisão – evasão fiscal – déficit fiscal: a norma antielisão e seus efeitos - artigo 116, parágrafo único, do CTN. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.225, p.195-216, jul./set. 2001. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47573>>. Acesso em: 10. mar. 2016.

FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. **Working Paper** n.6.020, University of Bolonha, Italy. 1999. Disponível em: <<http://spazioweb.inwind.it/franzoni/papers/6020book.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2015.

GRIFFIN, R. W.; O'LEARY-KELLY, A. M. **The dark side of organizational behavior**. San Francisco: Jossey-Bass, 2004.

GRZYBOVSKI, D. HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas 1999.

IBDF. **International tax glossary**. Amsterdam: IBDF, 1998. SACHACALMON. Disponível em <<http://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/Events/Tax-Evasion-and-Fraud-EU>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v.3, n.4, p.305–360, 1976.

LETTIERI, M. **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil**. 2004. Tese (Doutorado em Teoria Econômica). Departamento de Economia, PIMES, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. Disponível em: <<http://www.liber.ufpe.br/teses/arquivo/20041027100928.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2015.

LINSTEAD, S.; MARÉCHAL, G.; GRIFFIN, R. Special Issue on “The Dark Side of Organization”. **Organization Studies**, Call for Papers, v.31, p. 997-999, 2010.

LINSTEAD, S.; MARECHAL, G.; GRIFFIN, R. Theorizing and researching the dark side of organization. **Organization Studies**, v.35, p.165-188, 2014.

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

MARTINEZ, A. L. **“Gerenciamento” dos resultados contábeis**: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

_____, A. L. Agency theory na pesquisa contábil. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD , 22, 1998. **Anais...** Foz do Iguaçu (PR), set. 1998. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad1998-ccg-12.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

MOREIRA, A. M. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira do Direito Tributário**, Belo Horizonte, vol.21, p.11-17, mar./abr., 2003. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2015.

PECI, A.; ALCADIPANI, R. Demarcação científica: uma reflexão crítica. **Organizações & Sociedade**, v.13, n.36, jan./mar., 2006.

SÁ, A. L.; HOOG, W. A. Z. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SIQUEIRA, M. L. RAMOS, F. S. A economia da sonegação teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**. Rio de Janeiro, v.9, n.3, set./dez., 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04>>. Acesso em: 11 out. 2015.

SOARES, M. J. **Gestão tributária**: um estudo sobre a prática de planejamento tributário adotada por indústrias paranaenses. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade. Universidade Federal do Paraná. CURITIBA, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D011.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

VASCONCELOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. **Fundamentos da economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.