

DETERMINANTES DO VAT GAP: PERCEPÇÃO DOS CONTRIBUINTES**Luís Gustavo Chiarelli De Sousa***Universidade De São Paulo (Ribeirão Preto)***Amaury José Rezende***Universidade De São Paulo (Ribeirão Preto)***Resumo**

A crise financeira internacional iniciada em 2008 trouxe como consequência a redução generalizada do consumo, causando, por sua vez, a queda no faturamento e na lucratividade das empresas, valores esses regularmente utilizados como base de cálculo para grande parte dos tributos. A consequente redução da receita pública exigiu que os governos aumentassem a austeridade fiscal a fim de garantir o equilíbrio das suas contas, considerando o incontável aumento das despesas públicas. Ainda como obstáculo a essa pretensão de equilíbrio fiscal existe o tax gap, diferença entre a hipotética arrecadação definida na legislação fiscal como possível e aquela que tempestivamente é recolhida aos cofres públicos, resultante da ineficiência arrecadatória das autoridades tributárias e da evasão fiscal (MAZUR; PLUMLEY, 2007)

No Brasil, a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED tinha como um dos seus objetivos o aumento da captação das informações dos contribuintes, o que possibilitaria a maior eficiência das autoridades fiscais e, conseqüentemente, a redução do tax gap. Tal ferramenta deu prioridade aos tributos sobre o consumo, característica marcante dos países emergentes, diferentemente dos países desenvolvidos que concentram a sua tributação sobre a renda e sobre o patrimônio (KEEN; SMITH, 2006), o que motivou esse trabalho a se concentrar no ICMS, tributo mais relevante no modelo arrecadatário adotado pelo país.

Sousa (2018), ao analisar a percepção dos agentes fiscais em relação à influência do SPED sobre o tax gap do ICMS, registrou que houve uma influência positiva quando considerados os principais determinantes do tax gap apresentados pela literatura, que são a legislação, o tax compliance, a tecnologia e a fiscalização. Registra ainda que estes determinantes são também aplicáveis ao cenário brasileiro e adequados à interpretação do tax gap dos VATs.

Na contramão, trabalhos pretéritos, como o estudo de Bird e Zolt (2008), colocam em dúvida o fato de que maiores monitoramento e fiscalização aumentem o compliance e a arrecadação, sendo que BIRD (2015) registra ainda o custo administrativo e de compliance associados à cobrança de tributos, questionando a sua eficácia.

Dada a incerteza sobre os efeitos do monitoramento fiscal sobre a arrecadação, surge a questão de pesquisa: na percepção dos contribuintes, o aumento do monitoramento fiscal contribui para a redução do tax gap dos VATs?

Assim, o objetivo geral deste estudo é avaliar, a partir da visão dos contribuintes, se a influência das inovações técnicas e gerenciais advindas com o SPED impactou o tax gap do

TÍTULO: DETERMINANTES DO VAT GAP: PERCEPÇÃO DOS CONTRIBUINTES**ÁREA TEMÁTICA: AUDITORIA E TRIBUTOS (AT)**

Problema, Objetivos e Questão de pesquisa

O equilíbrio fiscal de um governo é um dos alicerces para a sua boa gestão, mas diversos fatores afetam a eficiência da arrecadação, como é o caso do *tax gap*, que representa sobretudo a evasão fiscal e a ineficiência das autoridades tributárias. Visando reduzir a queda nas suas receitas e assim atingir a sua otimização, os países têm optado pela implementação do monitoramento fiscal mais agudo e o aumento da importância das fiscalizações, seguindo a indicação da literatura dominante (ALLINGHAM; SAMDMO, 1972; CASABURI; TROIANO, 2015; POMERANZ, 2015; LEDERMAN, 2018). No Brasil, a implementação do monitoramento fiscal materializou-se com o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, que teve como um dos seus objetivos a redução da assimetria informacional com os contribuintes, o que possibilitaria a maior eficiência das autoridades fiscais e, conseqüentemente, a redução do *tax gap*.

Na contramão, o estudo de Bird e Zolt (2008) coloca em dúvida o fato de que maiores monitoramento e fiscalização aumentassem o *compliance* e a arrecadação. BIRD (2015) faz referências aos custos administrativos e de *compliance* associados à cobrança de tributos, questionando a sua eficácia. Assim, dada a incerteza sobre os efeitos do monitoramento fiscal sobre a arrecadação, considerando também que em algumas situações esse aumento da arrecadação pelo monitoramento exige a adoção de políticas complementares (JOHNSON; MASCLET; MONTMARQUETTE, 2008), surge a questão de pesquisa: na percepção dos contribuintes, o aumento do monitoramento fiscal contribui para a redução do *tax gap* dos VATs?

Desta forma, o objetivo geral deste estudo é avaliar, a partir da visão dos contribuintes, se a influência das inovações técnicas e gerenciais advindas com o SPED impactou o *tax gap* do ICMS no Estado de São Paulo.

Relevância do estudo

A análise da percepção dos contribuintes sobre o *tax gap* em um ambiente com um aumento do monitoramento fiscal ganha notoriedade e relevância uma vez que as suas respostas podem gerar *insights* para que seja possível o desenvolvimento de ferramentas para o combate do *tax gap* (LEDERMAN, 2018), reduzindo os impactos das frequentes crises econômicas enfrentadas pelos países, assim como também é importante para a consolidação das literaturas que abordem sobre o persistente problema da evasão fiscal, sua extensão e o seu comportamento (ALLINGHAM; SANDMO, 1972).

Na mesma direção, essas respostas sobre o comportamento dos contribuintes orientam os estudos sobre as políticas a serem desenvolvidas pelas autoridades governamentais a fim de aprimorar o sistema tributário, visando uma arrecadação mais eficiente (MCMANUS; WARREN, 2006).

Limitações e delimitações do estudo

De uma forma geral existem limitações decorrentes da análise situacional e territorial, ou seja, o estudo foi desenvolvido para a verificação da influência de um evento específico, o SPED, e a coleta de dados ocorrerá com os contribuintes de um única unidade federativo, o que impede que essa pesquisa tenha seus dados generalizados para outras situações ou governos.

Com relação à população estudada, qual seja, os contribuintes do Estado de São Paulo, deve-se considerar o volumoso número de empresas estabelecidas no Estado e que essa pesquisa será elaborada com base nas respostas de uma pequena proporção. Com isso, uma nova aplicação do questionário poderá gerar resultados diferentes aos indicados neste trabalho.

Por fim, haverá limitação quanto aos estudos dedutivos para a formação das hipóteses de pesquisa, uma vez que as literaturas existentes não abordam especificamente sobre as questões tratadas neste estudo.

Fundamentação teórica (literatura essencial)

O *tax gap* é definido como a diferença entre o montante do imposto devido pelos contribuintes no termo da legislação e o montante que é tempestivamente recolhido (MAZUR; PLUMLEY, 2007). A sua formação se dá por componentes mutuamente exclusivos: não apresentação de declarações, declarações de valores menores que os devidos e não pagamento dos tributos no prazo (TODER, 2007).

No que se refere ao *enforcement* e sua relação com o *tax gap*, tema que ganhou destaque na literatura a partir da década de 1970, em específico quanto à compreensão da evasão fiscal, cita-se a obra de Allingham e Sandmo (1972). O estudo abordou sobre a relação entre os tributos e seus riscos com o objetivo de analisar a decisão do contribuinte sobre a possibilidade de evadir-se dos tributos e em qual medida. Os autores tratam a declaração dos tributos uma decisão sob incerteza, uma vez que a declaração de valores menores que os reais não traz uma resposta imediata das autoridades sob a forma de penalidade. A decisão sobre a evasão tributária inclui o quanto o contribuinte está disposto a sonegar considerando a probabilidade de fiscalização e a penalidade envolvida. O estudo, por apresentar um primeiro modelo que fosse representativo sobre a soneração fiscal, tornou-se paradigma para os estudos posteriores sobre o tema.

Em desacordo com a linha predominante sobre o *tax gap*, que tem como paradigma a obra de Allingham e Sandmo (1972), há a interpretação de que a redução da evasão fiscal não pode ser abordada apenas como o aumento das penalidades e da frequência das auditorias, uma vez que as penalidades podem não surtir o efeito desejado, induzindo a um ambiente propício para o suborno e para a corrupção, gerando menor recolhimento dos impostos e queda nos níveis de confiança das instituições. A redução da evasão fiscal exige a compreensão do comportamento dos contribuintes em sua decisão sobre o *tax compliance* (CUMMINGS ET AL, 2009).

Nesta linha, o modelo básico do comportamento individual de *compliance* implica que os indivíduos racionais tendem a declarar renda menor que a real nos casos em que as informações de terceiros com os quais se relaciona e as fontes de rendas dos empregadores são imperfeitas (ALM, 2019). Em outras palavras, a maneira mais evidente de aumentar o *tax compliance* é exigir informações de terceiros para que as mesmas possam ser confrontadas (LEDERMAN, 2009). Assim, com o objetivo de possuir mais informação, um dos principais problemas para os decisores políticos de países de economias emergentes é encorajar níveis elevados de *tax compliance* (CUMMINGS ET AL, 2009).

No que se refere aos VATs, Pomeranz (2015) indica que esses deixam um rastro de papel mais forte, gerando mais informações para as autoridades fiscais para a cobrança dos impostos e, outras ferramentas que fornecem informações sobre o faturamento *online*, como o sistema implantado no Brasil, pode fornecer ainda mais.

Bergman e Navarez (2006) analisaram as informações de declarações dos VATs e os dados de fiscalização a fim de avaliar o impacto destas fiscalizações na conformidade das empresas estabelecidas em países com sistemas tributários semelhantes e notaram diferentes desempenhos na arrecadação, sendo que um país possuía evasão do VAT de quase o dobro do outro. Uma das respostas possíveis é que a execução da fiscalização afasta a ameaça de detecção e ela não é mais percebida como grave entre os evasores entrincheirados, sendo esse resultado contrário aos resultados daqueles que indicam evidências convincentes de que um alto risco de detecção desencoraja a não conformidade (ALLINGHAM; SANDMO, 1972).

Contudo, há de se considerar que a tecnologia nas fiscalizações permite que os auditores fiscais tenham informações suficientes e atualizadas dos contribuintes, permitindo que sejam utilizadas informações de setores públicos e privados, incluindo aqui informações do setor financeiro (BIRD; ZOLT, 2008).

Associado ao aumento do *tax compliance*, o monitoramento contínuo e sistemático das operações eletrônicas do contribuinte, como é o caso do projeto SPED, pode possibilitar a redução da evasão fiscal. Johnson, Masclet e Montmarquette (2008) registram, entretanto, que o aumento do monitoramento sob um tributo poderia conduzir a evasão a outro tributo menos monitorado, onde essa recharacterização seja possível.

Existe uma literatura que cresce rapidamente que aborda sobre as intervenções que melhoram a tecnologia de fiscalização, tais como a uso de declarações de terceiros para a verificação cruzada ou o uso de melhores algoritmos de auditoria, que registram que a tecnologia pode reduzir substancialmente a evasão fiscal (CASABURI; TROIANO, 2015).

Uma das funções da administração tributária é reunir informações de diversas fontes, públicas ou privadas, com o intuito de confrontar com as informações transmitidas pelo contribuinte. Contudo, todo esse volume de informação não é útil sem um sistema eficiente de monitoramento ou de estrutura de TI para coleta e armazenamento de dados (BIRD; ZOLT, 2008).

O VAT provavelmente é o tributo com maior potencial de ganho com a implementação da tecnologia, por permitir a verificação cruzada das compras de um contribuinte com as vendas de outros. Poucos países em desenvolvimento adotaram essa sistemática para identificar valores informados a menor ou fraudes e assim, esses países com menor avanço tecnológico são os que mais terão a ganhar (BIRD; ZOLT, 2008).

Método

Esse trabalho busca avaliar, através da percepção dos contribuintes, os eventuais impactos do SPED na redução do *tax gap* dos VATs e garantir a comparabilidade com os resultados obtidos com o estudo desenvolvido por Sousa (2018) que aferiu a percepção dos agentes fiscais e, portanto, serão mantidas as hipóteses desenvolvidas, assim como os indicadores que darão base à metodologia a ser aplicada.

A coleta dos dados será efetuada através da aplicação de questionários eletrônicos encaminhados a gestores fiscais e contábeis responsáveis pela escrituração de contribuintes paulistas do ICMS, utilizando-se a técnica *snowball*, em um só momento, não sendo de interesse para este estudo o prolongamento da análise da percepção no tempo. A coleta da amostra iniciará com os ex-alunos graduados em ciências contábeis na USP que atue nas funções mencionadas. Os questionários terão a sua estrutura baseada na escala de *Likert*.

Além da estatística descritiva, a análise dos dados coletados será efetuada com a utilização da modelagem PLS (*Partial Least Squares*). A adoção dessa modelagem considera a necessidade do estudo em avaliar variáveis não observáveis (variáveis latentes). A modelagem de equação estruturada - SEM é um conjunto de técnicas multivariadas que combinam características da análise fatorial e regressão, possibilitando analisar simultaneamente a relação entre as variáveis de mensuração e as variáveis latentes, assim como a relação entre as variáveis latentes (HAIR et al., 2014).

Para este trabalho, com base nos determinantes do *tax gap* registrados na literatura, será montado um modelo estrutural para a apresentação dos constructos e as suas relações com o *tax gap*, considerando que a redução do *tax gap* é uma variável latente, a ser mensurada a partir de quatro dimensões (legislação, fiscalização, *tax compliance* e tecnologia).

Contribuição e impacto esperado

O resultado desse trabalho apresenta três contribuições principais para a literatura que trata sobre *tax gap* e *tax compliance*. Em primeiro lugar, permitirá conferir se a implementação do *tax compliance* e do monitoramento fiscal mais agudo são capazes de contribuir com a redução do *tax gap* dos VATs. Contribui também com a apresentação de elementos que indiquem a sensibilidade dos contribuintes a determinada política fiscal, apoiando o direcionamento dos esforços da administração tributária. E, por fim, contribui com novos *insights* para o desenvolvimento de modelos para a mensuração do *tax gap*, cálculo esse ainda alvo de muitas críticas pelos governos, embora já preparado e divulgado por diversas administrações tributárias.

Em abordagem macro, o estudo expõe a relevância do persistente problema da evasão fiscal, em especial nos momentos de crise econômica, fazendo-se necessário consolidar as literaturas que abordem sobre a extensão do problema assim como o seu comportamento, de forma que seja possível o desenvolvimento de ferramentas para o seu combate.

Por fim, a percepção do *tax gap* pelos contribuintes possibilita analisar o seu comportamento frente à implementação do *enforcement* em questão, o SPED, permitindo a comparação com a expectativa que lhe foi dada quanto à sua capacidade no auxílio da redução do *tax gap*. Complementarmente, a escolha do ICMS colabora na compreensão da lacuna sobre o *tax gap* nos tributos sobre o consumo (VAT), principal modelo de tributação em uma economia emergente.

Principais referências

Artigos de periódicos:

Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338.

Ahmi, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 355-388.

Bergman, M., & Nevarez, A. (2006). Do audits enhance compliance? An empirical assessment of VAT enforcement. *National tax journal*, 817-832.

Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2008). Technology and taxation in developing countries: from hand to mouse. *National Tax Journal*, 791-821.

Bird, R. M. (2015). Improving tax administration in developing countries. *Journal of Tax Administration*, 1(1), 23-45.

Casaburi, L., & Troiano, U. (2016). Ghost-house busters: The electoral response to a large anti-tax evasion program. *The Quarterly Journal of Economics*, 131(1), 273-314.

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.

Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., & Kuppelwieser, V. G. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). *European business review*.

Johnson, C. A., Masclet, D., & Montmarquette, C. (2008). The effect of perfect monitoring of matched income on sales tax compliance: An experimental investigation. CIRANO-Scientific Publications, (2008s-17).

Lederman, L. (2009). Reducing information gaps to reduce the tax gap: when is information reporting warranted. *Fordham L. Rev.*, 78, 1733.

Lederman, L. (2018). Does Enforcement Reduce Voluntary Tax Compliance. *BYU L. Rev.*, 623.

Mazur, M. J., Plumley, A. H., & Plumpley, A. H. (2007). Understanding the tax gap. *National Tax Journal*, 569-576.

McManus, J., & Warren, N. (2006). The case for measuring tax gap. *eJTR*, 4, 61.

Pomeranz, D. (2015). No taxation without information: Deterrence and self-enforcement in the value added tax. *American Economic Review*, 105(8), 2539-69.

Toder, E. (2007). What is the tax gap. *Tax Notes*, 117(4), 367-378.

Dissertações e teses:

Sousa, L. G. C. D. (2018). *Determinantes do tax gap do ICMS: uma análise sob a ótica dos agentes fiscais do Estado de São Paulo* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).