

HUMANAS E SOCIAIS

V.10 • N.2 • 2024 • Fluxo Contínuo

ISSN Digital: 2316-3801

ISSN Impresso: 2316-3348

DOI: 10.17564/2316-3801.2024v10n2p229-244



DETERMINANTES DA CONFORMIDADE FISCAL VOLUNTÁRIA: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA E AGENDA DE PESQUISA

DETERMINANTS OF VOLUNTARY TAX COMPLIANCE: A SYSTEMATIC REVIEW AND RESEARCH AGENDA

DETERMINANTES DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO VOLUNTARIO: UNA REVISIÓN SISTEMÁTICA Y UNA AGENDA DE INVESTIGACIÓN

Wesllen Farias da Silva¹

David Bevilaqua de Sales Duarte Franco²

Leonardo Victor de Sá Pinheiro³

Alexandre Rabelo Neto⁴

RESUMO

Os estudos sobre determinantes do cumprimento fiscal ganharam relevância nas últimas décadas, considerando que tributos são as principais fontes de financiamento das políticas públicas. Desse modo, o objetivo deste estudo foi sistematizar a literatura empírica acerca dos fatores que influenciam a conformidade fiscal voluntária. Para isso, realizou-se uma busca nos periódicos indexados às bases de dados *Web of Science* e *Scopus*, no período de 2019 a 2023. Recorreu-se aos métodos de revisão sistemática de literatura para analisar as pesquisas publicadas sobre o assunto, utilizando do modelo 4W's de Rosado-Serrano, Paul e Dikova (2018). Foram identificadas 38 publicações que preencheram os critérios de inclusão, sendo 15 selecionadas para a presente revisão. Os resultados apontaram auditoria fiscal, taxas de imposto, penalidades fiscais, complexidade/simplicidade do sistema tributário, moral fiscal, normas sociais, percepções de justiça, justiça distributiva e processual, educação e literacia fiscal, serviço fiscal, reputação corporativa, propriedade empresarial como fatores determinantes da conformidade fiscal. Conclui-se destacando a importância da adoção de múltiplas estratégias para reforçar o cumprimento voluntário, ante a variedade de determinantes para a conformidade fiscal.

PALAVRAS-CHAVE

Conformidade Fiscal, Conformidade Voluntária, Revisão Sistemática.

ABSTRACT

Studies on the determinants of tax compliance have gained relevance in recent decades, considering that taxes are the main sources of financing for public policies. Therefore, the objective of this study was to systematize the empirical literature on the factors that influence voluntary tax compliance. To this end, a search was carried out in journals indexed in the Web of Science and Scopus databases, from 2019 to 2023. Systematic literature review methods were used to analyze the research published on the subject, using the model 4W's by Rosado-Serrano, Paul and Dikova (2018). 38 publications were identified that met the inclusion criteria, 15 of which were selected for the present review. The results indicated tax audit, tax rates, tax penalties, complexity/simplicity of the tax system, tax morale, social norms, perceptions of justice, distributive and procedural justice, education and tax literacy, tax service, corporate reputation, business ownership as factors determinants of tax compliance. It concludes by highlighting the importance of adopting multiple strategies to reinforce voluntary compliance, given the variety of determinants for tax compliance.

KEYWORDS

Tax Compliance, Voluntary Compliance, Systematic Review.

RESUMEN

Los estudios sobre determinantes del cumplimiento tributario han cobrado relevancia en las últimas décadas, considerando que los impuestos son la principal fuente de financiamiento de las políticas públicas. Por lo tanto, el objetivo de este estudio fue sistematizar la literatura empírica sobre los factores que influyen en el cumplimiento tributario voluntario. Para ello, se realizó una búsqueda en revistas indexadas en las bases de datos Web of Science y Scopus, de 2019 a 2023. Se utilizaron métodos de revisión sistemática de la literatura para analizar las investigaciones publicadas sobre el tema, utilizando el modelo 4W's de Rosado-Serrano, Paul y Dikova (2018). Se identificaron 38 publicaciones que cumplieron con los criterios de inclusión, de las cuales 15 fueron seleccionadas para la presente revisión. Los resultados indicaron auditoría tributaria, tasas impositivas, sanciones tributarias, complejidad/simplicidad del sistema tributario, moral tributaria, normas sociales, percepciones de justicia, justicia distributiva y procesal, educación y alfabetización tributaria, servicio tributario, reputación corporativa, propiedad empresarial como factores. determinantes del cumplimiento tributario. Concluye destacando la importancia de adoptar múltiples estrategias para reforzar el cumplimiento voluntario, dada la variedad de determinantes del cumplimiento tributario.

PALABRAS CLAVE

Cumplimiento Tributario, Cumplimiento Voluntario, Revisión Sistemática.

1 INTRODUÇÃO

A conformidade fiscal é a disposição de um indivíduo em pagar as suas obrigações e a medida em que cumpre as regulamentações fiscais (Andreoni *et al.*, 1998; Agusti;Rahman, 2023). Seu impacto na arrecadação tributária, no comportamento dos contribuintes, no dispêndio de recursos para detecção do incumprimento etc, a situam como central para algumas questões da economia pública (Alm, 2019).

O debate acerca do assunto vem sendo realizado há mais de cinco décadas e teve como marco o trabalho seminal de Allingham e Sandmo (1972) que, no conhecido paradigma da aplicação, postulou que o indivíduo cumpre suas obrigações tributárias apenas por medo de ser penalizado, numa abordagem que o considera como ser racional, que procura maximizar seus ganhos, tendo como plano de fundo a teoria da utilidade esperada.

Com o avanço da pesquisa acerca do assunto, a literatura acadêmica identificou que o comportamento de conformidade dos indivíduos não pode ser explicado por razões unicamente financeiras. Desse modo, estudos empíricos identificaram outros fatores que determinam o cumprimento das obrigações fiscais (Kirchler *et al.*, 2008; Alm, 2019).

Nesse sentido, o *Slippery-Slope Framework* (SSF), base de estudos modernos de conformidade fiscal (Agusti; Rahmal, 2023), procura explicar o cumprimento fiscal, integrando duas dimensões principais: a confiança nas autoridades e o poder das autoridades, relacionando-as com um clima de interação entre contribuintes e autoridades que pode variar de sinérgico a antagônico. A dimensão a ser melhorada nessa interação pode levar a um comportamento de conformidade fiscal voluntário (com o aumento na confiança) ou obrigatório (com o aumento no poder), conforme apontam Kirchler *et al.* (2008) e Batrancea *et al.* (2022).

O impacto de alguns fatores específicos reportados pela literatura como determinantes do cumprimento fiscal, a exemplo de serviço, confiança no governo, norma pessoal, norma social e religiosidade foram revisados por Dularif e Rustiarini (2022), que destacaram que a literatura costuma dividir as abordagens para conformidade fiscal em abordagem de dissuasão, na qual está centrado o paradigma da aplicação e não dissuasão, onde se situam os paradigmas do serviço e da confiança. Os autores referem-se a normal pessoal, normal social e religiosidade como fatores relacionados ao paradigma da psicologia fiscal.

Estudos anteriores dedicaram-se a avaliar o que motiva os indivíduos a pagar (ou a não pagar) suas obrigações fiscais (Alm, 2019). Fatores como justiça distributiva e processual (Van Dijke *et al.*, 2019); anistia fiscal (Oladele *et al.*, 2019) conhecimento fiscal, equidade, normas pessoais, qualidade do serviço fiscal (Nguyen, 2022); auditoria fiscal, taxas, normas sociais, percepção de justiça, complexidade fiscal, moral fiscal (Paleka;Vitezic, 2023); educação e literacia fiscal (Iqbal *et al.*, 2023; Agusti; Rahman, 2023) foram investigados como possíveis determinantes da conformidade fiscal.

Apesar do avanço na pesquisa sobre, observa-se a necessidade de mais trabalhos de sínteses de pesquisas sobre conformidade fiscal, com utilização das duas abordagens (Dularif; Rustiarini, 2022), sendo relevante assimilar quais são os fatores determinantes da conformidade fiscal voluntária. Nesse sentido, considerando a importância de compreender esses fatores, o presente estudo teve como objetivo sistematizar a literatura acerca dos determinantes da conformidade fiscal voluntária.

A literatura acadêmica recente tem ressaltado a importância prática da identificação dos fatores que determinam o cumprimento voluntário de obrigações tributárias, o que justifica esse trabalho (Alm, 2019; Dularif; Rustiarini, 2022). Além disso, o estudo é importante para reunir as evidências mais recentes acerca do que motiva o comportamento de conformidade fiscal voluntária.

Além desta introdução, o artigo está estruturado em mais três seções: a primeira, com os procedimentos metodológicos adotados na coleta, extração e síntese de resultados; a segunda dedicada à análise e síntese dos resultados da revisão sistemática; E, por fim, a seção de considerações finais, que inclui sugestões de pesquisas futuras sobre a temática em análise.

2 MÉTODO

Uma revisão sistemática de literatura serve de plataforma para pesquisas futuras, uma vez que sintetiza de forma explícita o conhecimento atual, sugerindo direcionamento para estudos futuros no campo que se propõe a pesquisar, podendo se tornar uma excelente adição à literatura (Paul; Criado, 2020). Nesse sentido, utilizou-se o modelo 4Ws (*What, Why, Where e How*) de Rosado-Serrano, Paul e Dikova (2018) para sistematizar a literatura acerca dos determinantes do cumprimento voluntário de obrigações tributárias, por meio de pesquisa exploratória, em uma abordagem qualitativa de pesquisa.

2.1 COLETA DOS DADOS E CRITÉRIOS DE INCLUSÃO E EXCLUSÃO

Inicialmente, utilizou-se como critérios de inclusão a busca somente de artigos científicos e revisões sistemáticas sobre o tema, com a utilização das bases de dados: *Scopus e Web of Science* (WOS), que estão entre as principais bases de dados bibliométricas (Paul; Criado, 2020). Primeiramente, foram buscados artigos e revisão sistemática da WOS, que abordavam a temática, utilizando-se as expressões em português “conformidade” and “fiscal” and “voluntária”, “conformidade” and “tributária” and “voluntária”, “cumprimento” and “fiscal” and “voluntário” e “cumprimento” and “tributário” and “voluntário”, não tendo sido encontrados resultados no idioma.

Realizou-se, em seguida, a busca de artigos de revisão e/ou científicos no idioma inglês, utilizando-se a expressão “*voluntary tax compliance*”, entre aspas, obtendo-se o resultado de 63 artigos, bem como, a combinação das palavras-chave com o operador booleano “AND”: “*voluntary AND “tax” AND “compliance*”, obtendo-se o total de 265 trabalhos, sendo este resultado o considerado para continuidade da pesquisa.

Em momento posterior, utilizou-se o filtro: ano de publicação, marcando-se a opção de 2019 a 2023, onde foi possível obter apenas 124 publicações. Em seguida, filtrou-se também artigos publicados so-

mente nos idiomas inglês e português (*Languages: English, Portuguese*), nas áreas de estudo *business economics, government law, social sciences other topics, sociology, psychology e public administration*, além de optar por artigos de acesso aberto (*all open access*), resultando em 50 trabalhos.

Quando da utilização da base de dados *Scopus*, não foram encontrados resultados para as combinações de palavras definidas no idioma português. Procedeu-se, então, à busca das palavras-chave “*voluntary*” and “*tax*” and “*compliance*”, encontrou-se o total de 333 artigos científicos. Destes, 135 foram publicados entre 2019 e 2023.

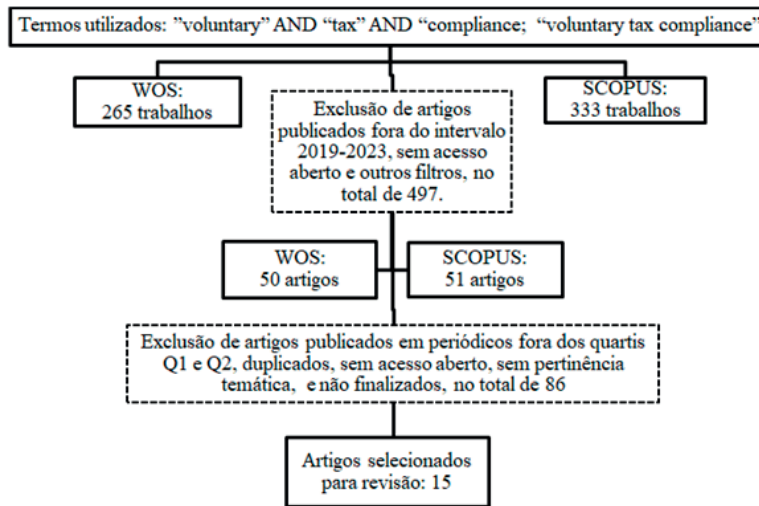
Em seguida, aplicou-se os filtros de idioma (*languages: english; portuguese*), além das áreas de estudo (*subject área*) *Economics, Econometrics and Finance, Social Sciences, Business, Management and Accounting, Arts and humanities, decision sciences e psychology*, além de estágio de publicação “*final*” (*publication stage: final*) e acesso aberto (*open access*), totalizando 51 artigos científicos que atenderam aos critérios de pesquisa.

Com isso, considerando-se as duas fontes, foram obtidos 101 trabalhos na seleção inicial, que passaram por uma nova filtragem, em que se optou apenas por trabalhos publicados em revistas de grande impacto, com base no fator de impacto realizada por meio do site da *Scimago Journal & Country Rank* (indicador SJR nos quartis Q1 e Q2), resultando em 38 trabalhos. Foram excluídos 63 trabalhos não enquadrados no critério.

2.2 EXTRAÇÃO E SÍNTESE DOS DADOS

Após a seleção de trabalhos para leitura, foram identificados e excluídos 13 trabalhos duplicados, indexados às duas bases utilizadas. Além desses, 1 foi excluído por não possuir acesso aberto, 1 por não se tratar de artigo final e 8 por falta de pertinência temática, conforme protocolo descrito na figura 1 abaixo.

Figura 1 – Artigos selecionados para revisão



Fonte: elaborado pelos autores (2024)

Desta forma, após aplicação dos filtros definidos e das exclusões por falta de pertinência temática, 15 artigos compuseram a revisão sistemática. Os principais resultados encontrados, com a utilização do método *4W's*, estão apresentados e discutidos na próxima seção.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O quadro 1 apresenta uma síntese dos resultados, identificando os autores, objetivos e principais resultados dos estudos que compuseram esta revisão. Observou-se uma série de determinantes do comportamento de conformidade fiscal dos contribuintes: serviço fiscal (Puklavec *et al.*, 2023; Dularif;Rustiarini, 2022), auditoria fiscal (Paleka;Vitezic, 2023; Nguyen, 2022; Alm, 2019), taxas de imposto, complexidade/simplicidade do sistema tributário (Paleka;Vitezic, 2023; e Hassan, 2021), moral fiscal (Paleka;Vitezic, 2023; Sebele MPofu, 2020), normas sociais e percepções de justiça (Paleka;Vitezic, 2023), educação/literacia fiscal (Agusti;Rahman,2023; Iqbal *et al.*, 2023) e a aplicação fiscais (Iqbal *et al.*, 2023); reputação corporativa e propriedade empresarial (Nguyen *et al.*, 2020); anistia fiscal (Oladele *et al.*, 2019), justiça distributiva e processual (Van Dijke *et al.*, 2019).

Quadro 1 - Síntese dos Resultados

Nº	Autores	Objetivos	Principais Resultados
1	Puklavec <i>et al.</i> (2023)	Identificar e classificar mensagens sobre tributação nas redes sociais; investigar se as concepções dos leigos sobre tributação refletem um clima tão sinérgico (vs. Antagônico).	Os resultados mostram que a maior frequência e, também, um aumento ao longo do tempo, é observada em tweets de Informação e serviços dedicados à partilha de informação sobre impostos; A conclusão do trabalho está alinhada com o pressuposto de que as atitudes positivas prevalecem no clima fiscal sinérgico e pode ser uma explicação potencial da razão pela qual os tweets no grupo Informação e Serviços foram menos retuitados; os grupos temáticos sobre Emoções, Execução e Opiniões sobre Política Fiscal mostraram grande variação em termos de valência.
2	Paleka e Vitezic (2023)	Examinar o impacto dos determinantes econômicos e psicológicos estabelecidos no cumprimento fiscal dos contribuintes da República da Croácia; examinar o impacto das características sociodemográficas dos contribuintes no seu cumprimento fiscal.	Os contribuintes não são um grupo homogêneo e são estimulados e motivados a cumprir as suas obrigações fiscais através de mecanismos muito diferentes; Identificou-se fatores significativos como auditoria fiscal, taxas de imposto, complexidade do sistema tributário, moral fiscal, normas sociais e percepções de justiça; o cumprimento das obrigações fiscais pode ser melhorado persuadindo e encorajando os contribuintes a cooperar. Assim, chegou o momento de os decisores políticos empregarem tais estratégias e estimular o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Nº	Autores	Objetivos	Principais Resultados
3	Iqbal <i>et al.</i> (2023)	Examinar o cumprimento fiscal no setor da energia através da lente de quatro paradigmas distintos: educação fiscal, serviços de apoio, aplicação da lei e eficiência administrativa.	As conclusões sublinham a importância de esforços direcionados para melhorar a educação e a aplicação fiscais, a fim de melhorar ainda mais o cumprimento das obrigações fiscais; os serviços de apoio não têm um impacto significativo no cumprimento fiscal do setor energético; há evidências da influência do paradigma da administração fiscal multidimensional no nível de cumprimento fiscal do setor.
4	Agusti e Rahman (2023)	Determinar o impacto da literacia fiscal, da confiança e do poder das autoridades fiscais no cumprimento voluntário das obrigações fiscais e na evasão fiscal, e investigar ainda o papel mediador da confiança e do poder.	Os resultados mostram o importante papel da literacia fiscal em influenciar positivamente a confiança e o poder das autoridades; que a confiança nas autoridades e no poder das autoridades fiscais melhoram significativamente o cumprimento voluntário das obrigações fiscais; que a literacia fiscal afeta significativamente o cumprimento voluntário (positivamente); que a confiança e o poder desempenham um papel na mediação do efeito indireto da literacia fiscal no cumprimento voluntário.
5	Nguyen (2022)	Examinar os fatores não econômicos que afetam o comportamento voluntário de cumprimento fiscal dos contribuintes nas pequenas e médias empresas (PME) do Vietnã.	A possibilidade de fiscalização e auditoria fiscal influencia fortemente o cumprimento fiscal voluntário; O conhecimento fiscal ainda é limitado, resultando em insuficiência na consciência e atitude em relação ao cumprimento fiscal; as normas sociais de muitos contribuintes apoiam a evasão fiscal; a equidade do sistema fiscal é afetada por atitudes hostis, podendo gerar situações negativas; as normas pessoais de muitos contribuintes não são boas e eles não consideram a conformidade fiscal como comportamento ético, mas apenas uma ação obrigatória conforme as disposições da lei; a qualidade dos serviços fiscais tem o efeito mais fraco sobre a conformidade fiscal voluntária.

Nº	Autores	Objetivos	Principais Resultados
6	Dularif e Rustiarini (2022)	Identificar a previsão teórica do impacto do serviço, da confiança no governo, da norma pessoal, da norma social e da religiosidade no cumprimento fiscal; identificar o impacto destes cinco fatores determinantes no cumprimento fiscal;	Os resultados de estudos não empíricos e empíricos foram relativamente consistentes com a previsão de teorias relacionadas. O serviço fiscal e a confiança no governo desempenham o papel mais crucial na orientação do comportamento dos contribuintes; norma social e religiosidade apresentaram resultados inconsistentes nos dois tipos de estudos; Nos estudos não empíricos, a variável confiança estava na posição superior, e 100% dos estudos previram que a maior confiança no governo melhorou o cumprimento fiscal, seguida pelo serviço fiscal, norma social e norma pessoal. Baseado nas conclusões dos estudos empíricos, melhorar o serviço fiscal e a confiança no governo foi provavelmente a forma mais eficaz de aumentar o cumprimento das obrigações fiscais.
7	Batrancea <i>et al.</i> (2022)	Investigar os pressupostos do SSF sobre contribuintes independentes em diferentes setores econômicos e mercados em 11 países.	O maior cumprimento fiscal pretendido foi desencadeado por maior confiança nas autoridades públicas; a confiança diminuiu a evasão fiscal global pretendida, tal como o poder, em menor grau; o poder das autoridades influenciou fortemente o cumprimento fiscal forçado; os contribuintes independentes estavam mais dispostos a pagar impostos voluntariamente quando operavam mais confiantes nas autoridades.
8	e Hassan <i>et al.</i> (2021)	Investigar as variáveis menos exploradas (moral tributária, simplicidade do cumprimento fiscal e percepção sobre gastos do governo) sobre o contribuinte individual no contexto do Paquistão;	Fatores econômicos (taxas e percepção sobre os gastos do governo), sociais (percepção de justiça), institucionais (simplicidade do cumprimento fiscal) e comportamentais (moral fiscal) afetam o cumprimento fiscal voluntário individual; Tais fatores influenciam significativamente o comportamento do contribuinte; a percepção de justiça não é um fator unidimensional e medeia significativamente a relação entre moral, simplicidade e comportamento de gastos e conformidade.
9	Sebele MPofu (2020)	Investigar a controversa relação causal dos ciclos viciosos e virtuosos da governação, da moral fiscal e do cumprimento fiscal, no setor informal (SI) do Zimbabué.	Existe uma relação significativa entre a qualidade da governação e a moral fiscal e o cumprimento fiscal do SI. A forma como o governo gasta as receitas fiscais, especialmente a qualidade e a quantidade de bens e serviços públicos fornecidos aos contribuintes em troca das suas contribuições fiscais, impulsiona o moral fiscal. Em última análise, isto influencia a escolha dos contribuintes entre cumprir os impostos ou evitá-los.

Nº	Autores	Objetivos	Principais Resultados
10	Nguyen <i>et al.</i> (2020)	Verificar os principais fatores que afetam o cumprimento das obrigações fiscais entre as empresas vietnamitas no Vietnã.	O cumprimento fiscal voluntário é diretamente afetado por três fatores – probabilidade de auditoria, reputação corporativa e propriedade empresarial; o cumprimento voluntário, em comparação ao forçado, tem um impacto mais poderoso na conformidade fiscal; não há provas da relação entre as normas pessoais e o cumprimento voluntário das obrigações fiscais; a propriedade empresarial é apontada como novo fator com impacto positivo no cumprimento voluntário das obrigações fiscais.
11	Inasius <i>et al.</i> (2020)	Analisar as percepções de cumprimento fiscal, concentrando-se na relação entre a percepção dos contribuintes sobre a confiança no governo e as percepções do poder do governo para induzir o cumprimento fiscal.	Aqueles com elevados níveis de confiança no governo eram mais propensos do que aqueles com baixos níveis de confiança a apoiar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais; A percepção de que o governo tem poder tributário foi mais importante para o cumprimento voluntário do que para o cumprimento forçado; neste último, a percepção não teve influência significativa; estudo fornece evidências de que as políticas de conformidade forçada são menos eficazes do que as políticas de conformidade voluntária.
12	Oladele <i>et al.</i> (2019)	Avaliar o grau em que a eficácia da auditoria fiscal, da sanção fiscal e da anistia fiscal no caso do Estado de Ondo, na Nigéria, influencia o cumprimento fiscal como um precursor para melhorar as receitas fiscais.	Verificou-se que estas variáveis influenciam, em certa medida, o cumprimento fiscal no estado de Ondo em diferentes graus, por enquanto, com exceção da anistia fiscal; Duas variáveis (auditoria fiscal e penalidades fiscais) foram consideradas estatisticamente significativas e poderiam induzir níveis variados de cumprimento fiscal de acordo com a teoria da dissuasão. Considerando que existe uma relação estatística, mas não significativa, entre a anistia fiscal e o cumprimento fiscal.
13	Van Dijke <i>et al.</i> (2019)	Testar se a justiça distributiva e processual interagem de forma substitutiva para prever o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, em uma amostra de contribuintes de renda da Etiópia e dos EUA.	A justiça distributiva e processual e a justiça foram identificadas como fatores que melhoram o cumprimento voluntário das obrigações fiscais; identificou-se o poder da autoridade fiscal como moderador limite da relação interativa; mostrou-se que procedimentos justos podem compensar a percepção de resultados injustos, desde que o poder da autoridade fiscal seja elevado. E que a integração destes fatores em dois climas fiscais extremamente divergentes tem, portanto, implicações teóricas e práticas relevantes.

Nº	Autores	Objetivos	Principais Resultados
14	Batrancea <i>et al.</i> (2019)	Fornecer evidências empíricas de um experimento, baseado em cenários de grande escala, testando o slippery-slope framework em 44 nações diferentes.	A confiança e do poder impactam de forma dinâmica em quatro dimensões do pagamento de impostos: cumprimento fiscal pretendido em geral, cumprimento fiscal voluntário, cumprimento fiscal forçado e evasão fiscal pretendida; a confiança nas autoridades e o poder das autoridades são determinantes importantes das intenções de cumprimento fiscal em todo o mundo, independentemente das coordenadas demográficas, dos sistemas econômicos, dos climas sociais, dos regimes políticos ou dos antecedentes culturais;
15	Alm (2019)	Analisar e avaliar o que aprendemos sobre o que motiva os indivíduos a pagar – ou a não pagar – as suas obrigações fiscais legalmente devidas	Os indivíduos são motivados por considerações financeiras estritamente definidas e baseadas individualmente como auditorias, sanções; contudo, também são motivados por considerações não financeiras como simpatia, empatia, culpa, vergonha e moralidade. Além de considerações sociais como por exemplo, normas sociais, bens públicos, votação, comportamento dos vizinhos. Também são motivados pela informação e pelas formas como processam essa informação.

Fonte: elaborado pelos autores (2024).

Observa-se que os autores identificam uma série de fatores que determinam o comportamento de conformidade fiscal, corroborando o que diz a literatura sobre o fato de as motivações serem multifacetadas (Iqbal *et al.*, 2023). Além disso, verifica-se que o comportamento de pode ser influenciado não só por motivações financeiras, mas também não financeiras, conforme evidenciado nos principais resultados das pesquisas aqui revisadas e discutidas a seguir.

3.1 Participantes das pesquisas, locais, contextos e metodologias utilizadas

As investigações acerca dos determinantes da conformidade fiscal vêm sendo conduzidas em vários contextos, a exemplo da realizada por Batrancea *et al.* (2019). Um fator que foi destacado nas pesquisas e que deve ser considerado nos estudos sobre conformidade fiscal é a existência de uma grande heterogeneidade entre os indivíduos, que é essencial para determinar o que a literatura chama de “casa cheia” de políticas para garantir a conformidade fiscal (Alm, 2019).

Nesse sentido, destaca-se que além da variedade de fatores investigados, os estudos que compuseram a revisão mostraram investigações em diferentes contextos, objetos e unidades de análise, o que proporciona uma compreensão mais ampla do que determina a conformidade fiscal. A exemplo dos estudos de Batrancea *et al.* (2019), que proporcionaram investigações em países dos 5 continentes.

Embora o foco da maioria das pesquisas anteriores tenha sido contribuintes individuais do imposto de renda, conforme relata Alm (2019), verificou-se que a literatura recente expandiu o horizonte das pesquisas. Sebele-Mpofu (2020) selecionou autoridades tributárias, peritos fiscais do Zimbabué

em um estudo com abordagem predominantemente qualitativa no qual, baseado na filosofia de pesquisa do interpretativismo, buscou explorar profundamente e dar uma visão mais completa do fenômeno da conformidade fiscal.

A pesquisa de Nguyen *et al.* (2020) teve como participantes contadores-chefes ou diretores financeiros de empresas Vietnamitas, utilizando-se da coleta de dados por meio de entrevistas; Oladele *et al.* (2019) utilizou como participantes-alvo funcionários da receita federal e da receita do Estado de Ondo, na Nigéria; Nguyen (2022) aplicou questionários a gestores e contabilistas fiscais de 400 PME do Vietnã.

O trabalho de Batrancea *et al.* (2019) ressaltou o fato de as intenções de cumprimento fiscal e a mitigação da evasão fiscal pretendida diferirem em contextos econômicos, sociodemográficos, políticos e culturais. Assim, esta revisão sistematizou resultados de estudos realizados em contextos diferentes países, como Estados Unidos e Etiópia (Djike *et al.*, 2019), Nigéria (Oladele *et al.*, 2019), Indonésia (Inasius *et al.*, 2020; Agusti; Rahman, 2023; Iqbal *et al.*, 2023), Zimbabué (Sebele-Mpofu, 2020), Vietnã (Nguyen *et al.*, 2020; Nguyen, 2022), Paquistão (e Hassan *et al.*, 2021), Croácia (Paleka; Vitezic, 2023)

Em relação às abordagens a pesquisa quantitativa foi a mais utilizada nos estudos analisados, com a prevalência da utilização de questionários como meios de coleta de dados a exemplo de Nguyem *et al.* (2020); Ibn Hassan *et al.* (2021); Iqbal *et al.* (2023). A abordagem mista foi utilizada no estudo de Sebele-Mpofu (2020), utilizando método quantitativo e qualitativo, tendo esse último prevalecido.

Quanto aos procedimentos utilizados, Puklavec *et al.* (2023) utilizaram a modelagem de tópicos para identificar e classificar mensagens sobre tributação nas redes sociais, Batrancea *et al.* (2019) utilizaram-se de dados de um estudo de cenário experimental; Inasius *et al.* (2020) e Nguyem *et al.* (2020) utilizaram-se de entrevistas, Ibn Hassan *et al.* (2021) e Agusti e Rahman (2023) utilizaram-se de questionários. Verifica-se assim, que além da variedade de determinantes, contextos e locais, são diversas as abordagens e procedimentos metodológicos que são e podem ser utilizados em trabalhos futuros acerca do tema em estudo.

3.2 AGENDA PARA PESQUISAS FUTURAS

Além de permitir uma síntese dos resultados da pesquisa recente sobre o comportamento de conformidade fiscal voluntária, esta revisão sistemática de literatura também pode servir como plataforma para pesquisas futuras, conforme dispõe Paul e Criado (2020). Ante a constatação de existência de heterogeneidade entre os contribuintes e de multifacetadas motivações para o cumprimento fiscal voluntário, estudos posteriores podem ser necessários para compreender os determinantes da conformidade fiscal em diferentes contextos.

Estudos anteriores sobre o cumprimento fiscal e cumprimento fiscal voluntário foram realizados em sua maioria em países desenvolvidos (Nguyen, 2022). Diante da dificuldade que países em desenvolvimento enfrentam em relação à (falta de) conformidade fiscal, conforme relatam os autores, estudos posteriores poderão ser aplicados ao contexto destas nações.

Alm *et al.* (2012) destacaram a existência de muitos paradigmas e perspectivas de investigação e a integração de resultados como caminho promissor a seguir. Nessa perspectiva sugere-se a realização de pesquisas que considerem uma ampla variedade de determinantes, além da utilização de mais abordagens metodológicas, como a qualitativa e a mista, conforme sugere Sebele-Mpofu (2020).

A investigação futura poderá utilizar outros tipos específicos de comportamento de não conformidade, como a não apresentação de uma declaração fiscal ou a entrega em atraso, conforme sugeriram Ibn Hassan *et al* (2021). Poderá, também, esclarecer se há fatores que possam esclarecer a existência de diferenças ou semelhanças que levem a supor a existência de características comuns no cumprimento fiscal por parte dos contribuintes (Paleka e Vitezic, 2023);

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a importância dos recursos para operacionalização de políticas públicas, a conformidade fiscal revela-se como elemento central para as finanças públicas. O presente trabalho teve como objetivo principal sistematizar a literatura que trata dos determinantes da conformidade fiscal voluntária.

Nesse sentido, os resultados apontaram a existência de motivações multifacetadas que determinam a conformidade fiscal, diante da heterogeneidade dos indivíduos responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais. Assim, a pesquisa apontou determinantes econômicos e não econômicos que influenciam no comportamento de conformidade fiscal.

Entre os fatores significativos apontados estão auditoria fiscal, taxas de imposto, penalidades fiscais, complexidade/simplicidade fiscal, moral fiscal, normas sociais, percepções de justiça, justiça distributiva e processual, educação e literacia fiscal, serviço fiscal, reputação corporativa, propriedade empresarial etc.

Ao identificar os principais fatores apontados na literatura recente, este estudo contribui com a academia, ao apontar as principais abordagens metodológicas utilizadas em trabalhos sobre a temática, os contextos e locais onde estão sendo desenvolvidos, além dos principais sujeitos. Essa sistematização contribui também com os formuladores e executores de políticas públicas no direcionamento de suas abordagens para incentivo à conformidade fiscal.

Embora tenha sido alcançado o objetivo estabelecido e identificadas as contribuições, este trabalho apresentou limitações: o estudo poderia ter sido mais abrangente, vez que limitou-se ao cumprimento fiscal voluntário. Estudos posteriores poderão sistematizar a literatura acerca do cumprimento fiscal, independente de se considerado voluntário ou forçado.

Pesquisas futuras poderão utilizar modelos apresentados pelos trabalhos aqui revisados, considerando o fato de que os ambientes fiscais nos países em desenvolvimento diferem daqueles dos países desenvolvidos (Djike *et al.*, 2019). A importância de novas pesquisas considerando as diferentes motivações para o comportamento de conformidade fiscal é que seus resultados podem fornecer sugestões aos governos em termos de estratégias apropriadas para melhorar a conformidade, conforme relata Batrancea *et al.* (2019).

REFERÊNCIAS

AGUSTI, R. R.; RAHMAN, A. F. Determinants of tax attitude in small and medium enterprises: Evidence from Indonesia. **Cogent Business and Management**, 10 (1). 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2160585>.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of public economics**, v. 1, n. 3-4, p. 323-338, 1972. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).

ALM, James. What motivates tax compliance?. **Journal of economic surveys**, v. 33, n. 2, p. 353-388, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/joes.12272>.

ALM, James; KIRCHLER, Erich; MUEHLBACHER, Stephan. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From enforcement to cooperation. **Economic analysis and Policy**, v. 42, n. 2, p. 133-151, 2012. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(12\)50016-0](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(12)50016-0).

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. **Journal of economic literature**, v. 36, n. 2, p. 818-860, 1998.

BATRANCEA, Larissa M. *et al.* A self-employed taxpayer experimental study on trust, power, and tax compliance in eleven countries. **Financial Innovation**, v. 8, n. 1, p. 96, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>.

BATRANCEA, Larissa *et al.* Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. **Journal of Economic Psychology**, v. 74, p. 102191, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>.

DULARIF, Muh; RUSTIARINI, Ni Wayan. Tax compliance and non-deterrence approach: a systematic review. **International Journal of Sociology and Social Policy**, v. 42, n. 11/12, p. 1080-1108, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IJSSP-04-2021-0108>.

E HASSAN, Ibn; NAEEM, Ahmed; GULZAR, Sidra. Voluntary tax compliance behavior of individual taxpayers in Pakistan. **Financial Innovation**, v. 7, p. 1-23, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s40854-021-00234-4>.

INASIUS, Fany *et al.* Tax compliance after the implementation of tax amnesty in Indonesia. **SAGE Open**, v. 10, n. 4, p. 2158244020968793, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/2158244020968793>.

IQBAL, M.; SUJANTO, Sujianto; AYUB, Daeng. Enhancing Tax Compliance in the Energy Sector: PLS-SEM Analysis of Tax Administration Strategies. **International Journal of Energy Economics and Policy**, v. 13, n. 6, p. 504, 2023. Disponível em: <https://www.econjournals.com/index.php/ijeeep/article/download/14623/7588/35051>.doi:10.32479/ijeeep.14623.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic psychology**, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>.

NGUYEN, Thu Hien. The impact of non-economic factors on voluntary tax compliance behavior: A case study of small and medium enterprises in Vietnam. **Economies**, v. 10, n. 8, p. 179, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/economies10080179>.

NGUYEN, Thu Hien *et al.* Determinants influencing tax compliance: The case of Vietnam. **The Journal of Asian Finance, Economics and Business**, v. 7, n. 2, p. 65-73, 2020. Disponível em: <https://db.koreascholar.com/Article/Detail/387137>.

OLADELE, Rotimi *et al.* Tax enforcement tools and tax compliance in Ondo State, Nigeria. **Academic Journal of Interdisciplinary Studies**, v. 8, n. 2, p. 27, 2019.

PALEKA, Hana; VITEZIĆ, Vanja. Tax Compliance Challenge through Taxpayers’ Typology. **Economies**, v. 11, n. 9, p. 219, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/economies11090219>.

PAUL, Justin; CRIADO, Alex Rialp. The art of writing literature review: What do we know and what do we need to know?. **International business review**, v. 29, n. 4, p. 101717, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101717>.

PUKLAVEC, Žiga *et al.* What we tweet about when we tweet about taxes: A topic modelling approach. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 212, p. 1242-1254, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2023.07.005>.

ROSADO-SERRANO, Alexander; PAUL, Justin; DIKOVA, Desislava. International franchising: A literature review and research agenda. **Journal of Business Research**, v. 85, p. 238-257, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.12.049>.

SEBELE-MPOFU, Favourate Y. Governance quality and tax morale and compliance in Zimbabwe’s informal sector. **Cogent Business & Management**, v. 7, n. 1, p. 1794662, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1794662>.

VAN DIJKE, Marius; GOBENA, Lemessa Bayissa; VERBOON, Peter. Make me want to pay. A three-way interaction between procedural justice, distributive justice, and power on voluntary tax compliance. **Frontiers in psychology**, v. 10, p. 459766, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.01632>.

Recebido em: 9 de Junho de 2024

Avaliado em: 20 de Agosto de 2024

Aceito em: 3 de Setembro de 2024



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

1 Mestrando em Administração Pública (PROFIAP) pela Universidade Federal do Piauí (UFPI).
Email: wesllenfarias.pi@gmail.com

2 Mestrando em Administração Pública (PROFIAP) pela Universidade Federal do Piauí (UFPI).
Email: davidbevilaqua@gmail.com

3 Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública – PROFIAP/UFPI. Doutor em Psicologia pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).
Email: leonardopinheiro@ufpi.edu.br

4 Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública – PROFIAP/UFPI. Doutor em Administração de Empresas pela UNIFOR.
Email: alexanderabelo@ufpi.edu.br

Copyright (c) 2024 Revista Interfaces Científicas - Humanas e Sociais



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

