

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA - UNIALFA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

EDUARDO FILICE CHAYB

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS TRIBUTÁRIOS,
ADVOGADOS E CONTADORES SOBRE A CONFORMIDADE
COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, NO
MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA-MG.**

Goiânia

2022

EDUARDO FILICE CHAYB

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS TRIBUTÁRIOS,
ADVOGADOS E CONTADORES SOBRE A CONFORMIDADE
COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, NO
MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA-MG.**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do Título de Mestre no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* Mestrado Profissional em Administração do Centro Universitário Alves Faria.

Linha de pesquisa: Tributação e Incentivos Fiscais

Orientador: Prof. Dr. Paulo Cesar Bontempo

**Goiânia – GO
PPGADM - UNIALFA
Setembro/2022**

Catálogo na fonte: Biblioteca UNIALFA

C512p

Chayb, Eduardo Filice

A percepção dos auditores fiscais tributários, advogados e contadores sobre a conformidade cooperativa tributária do imposto sobre serviços, no município de Uberlândia-MG. / Eduardo Filice Chayb. – 2022.

111 f.: il. 30cm.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Cesar Bontempo.

Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) – Mestrado Profissional em Administração. – Goiânia, 2022.

1. Conformidade cooperativa tributária. 2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 3. Percepção dos auditores fiscais tributários municipais, advogados e contadores. I. Bontempo, Paulo Cesar. II. UNIALFA. III. Título. **CDU: 351.713**

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU**

PROGRAMA

☐ MDR☒ MPA☐ MDIR

ATA DA BANCA EXAMINADORA

☐ QUALIFICAÇÃO☒ DEFESAAos 8 dias do mês de setembro de 2022, a partir das 19:00 horas, na salaRemota realizou-se a Banca Examinadora do trabalho abaixo identificado:A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS, TRIBUTÁRIOS E CONTADORES SOBREA CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS,NO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA MGDo(a) aluno(a): EDUARDO FILICE CHAYB

A Banca Examinadora foi composta pelos seguintes membros:

Prof.(a) Dr (a) Paulo Cesar Bontempo UNIALFA/OrientadorProf.(a) Dr (a) Francisco Carlos Barbosa dos Santos UNIALFA/MembroProf.(a) Dr (a) Afonso Carneiro Lima UNIFOR

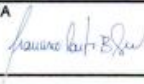
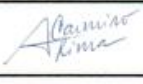
Feita a apresentação oral do Trabalho e tendo sido o(a) aluno(a) arguido(a) pela Banca Examinadora,

o (a) Professor(a) Orientador(a) e os Professores Membros da Banca procederam à avaliação do (a)

aluno(a) e decidiram:

Aprovado: X Aprovado com restrição Reprovado Incorporar as observações da banca examinadora

Por ser verdade, assinam a presente Ata, os membros da Banca Examinadora.

PROFESSOR ORIENTADOR	PROFESSOR MEMBRO	PROFESSOR MEMBRO
NOME	NOME	NOME
<u>Paulo Cesar Bontempo</u>	<u>Francisco Carlos B. dos Santos</u>	<u>Afonso Carneiro Lima</u>
ASSINATURA	ASSINATURA	ASSINATURA
		

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho e toda a minha vida à DEUS, meu refúgio, minha fortaleza, minha alegria, minha luz e salvação.

A minha linda esposa Laudiene, ao nosso anjinho Bill e a toda minha Família, por todo incentivo, apoio, carinho e amor.

AGRADECIMENTOS

À DEUS, pela sua infinita misericórdia, que me abençoou com mais esta conquista.

À minha esposa Laudiene, ao nosso anjinho Bill e a minha Família: minha mãe Eny (in memoriam), meu pai Tomaz, minhas irmãs Edilza e Edi, meu irmão Tomaz, sua esposa Viviane, minha sobrinha Vitória, meus sobrinhos, Vinícius, Filipe e Lucas, ao meu sogro e sogra João Luiz e Nair e ao meu colega de mestrado e futuro membro da Família Ricardo, por todo amor, carinho, apoio, incentivo, paciência, força e orações em todas as etapas deste trabalho. Essa vitória é também de cada um deles, gratidão eterna.

Ao meu orientador, professor Dr. Paulo Cesar Bontempo, pessoa abençoada por DEUS, por me acolher como seu orientando, por suas importantes revisões, sugestões e profissionalismo, uma pessoa maravilhosa.

Aos professores Dr. Francisco Carlos Barbosa dos Santos e Dr. Afonso Carneiro Lima que participaram da minha banca de defesa da dissertação e me honraram em apreciar o trabalho, concedendo pertinentes apontamentos que engrandeceram este estudo.

À Érica, assistente administrativa do Mestrado Profissional em Administração da UNIALFA, por todo o seu profissionalismo.

A todos Auditores(as) Fiscais Tributários(as), Contadores(as) e Procuradores(as) do Município de Uberlândia, pela contribuição, pelo apoio, incentivo e amizade, o meu muito obrigado.

E por fim, ao Sindicato dos Contabilistas de Uberlândia, na pessoa de seu Presidente Sr. Benedito Torres e sua assistente Daniela, e à OAB Minas Gerais, 13ª Subseção Uberlândia, também em nome de seu Diretor Presidente José Eduardo Batista e sua assistente Carla Soares, pela inestimável participação neste trabalho.

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo analisar, comparar e avaliar criticamente, a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores do Município de Uberlândia-MG, com relação à Conformidade Cooperativa Tributária (CCT), sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), identificando o seu conhecimento sobre o termo “Conformidade Cooperativa Tributária”, as “fontes de estímulos” e a “criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN. Para a construção do referencial teórico foram apresentados os conceitos que norteiam a pesquisa, inicialmente com uma breve abordagem sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, seguido das bases da Teoria Clássica e Racional das Administrações Tributárias, até a moderna estrutura do modelo de Conformidade Cooperativa Tributária aludida pela OCDE e por fim, com os estudos do modelo denominado de *Slippery Slope Framework*. A proposta metodológica se fundamentou em uma pesquisa exploratória, de caráter quantitativo, de natureza aplicada, com pesquisa de campo, tipo *survey*, utilizando-se uma amostra não probabilística por conveniência com os Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores do Município de Uberlândia-MG, bem como, de técnicas estatísticas de Análise de Correspondência, Análise de Resíduos Padronizados Ajustados e testes Qui-quadrado, com foco na tomada de decisão. Como resultado da pesquisa, verificou-se que 62,5% dos Auditores, 33,1% dos Advogados e 51,3% dos Contadores já ouviram falar do termo CCT. Ainda, que 50% dos Auditores e 44,4% dos Contadores consideram a CCT prioritária e 46,5% dos Advogados a consideram desejável. Em relação a fontes de estímulos a CCT do ISSQN, 77,4% dos respondentes consideraram o “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação” como extremamente importante, e por fim, no quesito criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN, 65,6% dos Auditores e 47% dos Contadores a consideram desejável e 53,4% dos Advogados a consideram prioritária.

Palavras-chave: Conformidade Cooperativa Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores.

ABSTRACT

The present study has the purpose of analyze, compare and critically evaluate the perception of Municipal Tax Auditors, Lawyers and Accountant of Uberlandia city – MG, According to Tax Cooperative Compliance (TCC) on Tax Service of Any Nature (TSAN), identifying its knowledge of the term Tax Cooperative Compliance (TCC), “the sources of stimuli” and “the creation of a propitious environment” a TCC of TSAN. In order to build the theoretical reference, it was presented the concepts that guide the research, initially with a brief approach about the Tax Service of Any Nature, followed by the bases of Classical and Rational Theory of Tax Administrations, until the modern structure of Tax Cooperative Compliance model alluded by OECD, and finally the model studies dominated of Slippery Slope Framework. The methodological proposal was based on exploratory research, quantitative character, applied nature, with a field survey, using a non probability sample by the convenience with the Tax Auditors, Lawyers and Accountants of Uberlândia city- MG, as well as, the statistical techniques of Correspondence Analysis, Adjusted Standard Residual Analysis and Chi-square tests, focusing on decision making. As the result of the research, it is said that 62.5% of Auditors, 33.1% of Lawyers and 51.3% of Accountants have already heard the term TCC. Also, that 50% of Auditors and 44.4% of Accountants considered the TCC a priority and 46,5% of Lawyers, considered desirable. Regarding to sources of stimuli the TCC of TSAN, 77.4% of the respondents considered the “Improvement of communication channels” as extremely important, and finally, in terms of creating a propitious environment to the TCC of TSAN, 65.6 % of Auditors and 47% of Accountants consider desirable and 53.4% of Lawyer consider it a priority.

Keywords: Tax Cooperative Compliance. Tax Service of Any Nature. Perception of Municipal Tax Auditors, Lawyers and Accountants.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - RELACIONAMENTO TRADICIONAL ENTRE O FISCO E OS CONTRIBUINTES	31
FIGURA 2 - PROCESSO DE GERENCIAMENTO DE RISCO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	34
FIGURA 3 - MODELO DE INFLUÊNCIAS DO CONTRIBUINTE	35
FIGURA 4 - PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA	36
FIGURA 5 - NUVENS DE PALAVRAS DAS QUESTÕES ABERTAS DO QUESTIONÁRIO	48
FIGURA 6 - FONTES DE ESTÍMULOS A CCT DO ISSQN - P4.....	65
FIGURA 7 - AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN - P7	71

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - QUESTIONÁRIO APLICADO	52
TABELA 2 - PERFIL DOS RESPONDENTES - IDADE	55
TABELA 3 - PERFIL DOS RESPONDENTES - GÊNERO	56
TABELA 4 - PERFIL DOS RESPONDENTES - FORMAÇÃO ACADÊMICA	57
TABELA 5 - PERFIL DOS RESPONDENTES - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	58
TABELA 6 - CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA - P1	59
TABELA 7 - CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA - P2	61
TABELA 8 - FONTES DE ESTÍMULOS A CCT DO ISSQN - P3	63
TABELA 9 - FONTES DE ESTÍMULOS A CCT DO ISSQN - P4	64
TABELA 10 - AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN - P5	67
TABELA 11 - AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN - P6	68
TABELA 12 - AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN - P7	69
TABELA 13 - TESTE QUI-QUADRADO - PERCEPÇÃO E CCT DO ISSQN	72
TABELA 14 - TABULAÇÃO CRUZADA - PERCEPÇÃO E CCT DO ISSQN	73
TABELA 15 - TESTE QUI-QUADRADO – PERC. E AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN	75
TABELA 16 - TABULAÇÃO CRUZADA – PERC. E AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN	75

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - PROBLEMA DE PESQUISA	21
QUADRO 2 - MATRIZ DE AMARRAÇÃO METODOLÓGICA.....	50
QUADRO 3 - MATRIZ DE AMARRAÇÃO DO PERFIL SOCIOECONÔMICO DOS RESPONDENTES	51

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - MODELO SLIPPERY SLOPE FRAMEWORK DO COMPORTAMENTO DE CONFORMIDADE FISCAL	42
GRÁFICO 2 - PERFIL DOS RESPONDENTES - IDADE	55
GRÁFICO 3 - PERFIL DOS RESPONDENTES - GÊNERO	56
GRÁFICO 4 - PERFIL DOS RESPONDENTES - FORMAÇÃO ACADÊMICA.....	57
GRÁFICO 5 - PERFIL DOS RESPONDENTES - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	58
GRÁFICO 6 - CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA - P1	60
GRÁFICO 7 - CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA - P2	62
GRÁFICO 8 - AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN - P5.....	67
GRÁFICO 9 - MAPA PERCEPTUAL ENTRE PERCEPÇÃO E CCT DO ISSQN	74
GRÁFICO 10 - MAPA PERCEPTUAL ENTRE PERCEPÇÃO E AMBIENTE PROPÍCIO A CCT DO ISSQN	76

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADV – Advogados

AFT – Auditores Fiscais Tributários

CCT – Conformidade Cooperativa Tributária

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Cont – Contadores

CTN – Código Tributário Nacional – Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OCEE - Organização para a Cooperação Econômica Europeia

RFB – Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Contextualização do tema	15
1.2	Problema de pesquisa	20
1.3	Objetivos do trabalho.....	20
1.3.1	Objetivo geral	20
1.3.2	Objetivos específicos	21
1.4	Delimitações do estudo	22
1.5	Justificativa, originalidade e relevância da pesquisa	22
1.6	Estrutura e organização do trabalho	24
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
2.1	Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN)	25
2.2	Do modelo tradicional da Administração Tributária a Conformidade Cooperativa.....	27
2.3	Conformidade Cooperativa Tributária	33
2.4	O modelo Slippery Slope Framework.....	41
3	METODOLOGIA	44
3.1	Delineamento da pesquisa	44
3.2	Levantamento e coleta de dados	49
3.3	Matriz de Amarração Metodológica	50
3.4	Procedimentos para análise e tratamento dos dados.....	51

4	ANÁLISE, DISCUSSÃO E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	53
4.1	Dos dados levantados	54
4.1.1	Perfil dos respondentes.....	54
4.1.2	Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN	59
4.1.3	Fontes de estímulos da CCT do ISSQN.....	62
4.1.4	Ambiente propício à CCT do ISSQN	66
4.2	Das medidas de associações	71
4.2.1	Associação entre as variáveis Percepção e CCT do ISSQN	71
4.2.2	Associação entre as variáveis Percepção e Ambiente propício a CCT do ISSQN.....	74
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
5.1	Sugestões de pesquisas futuras.....	86
6	REFERÊNCIAS.....	87
1	ANEXO A – LISTA ANEXA A LC Nº 116 DE 31/07/2003	93
2	APÊNDICE A – CARTA CONVITE AOS RESPONDENTES.....	108
3	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO.....	109

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Em 1961, foi criada a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sucedendo a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), com sede em Paris, pelos principais países europeus, entre eles a Alemanha, o Reino Unido e a França, e pelos Estados Unidos e Japão, definida originalmente como uma organização econômica intergovernamental que se dedicava a estimular o progresso econômico e o comércio mundial (OCDE, 2022a).

A partir dos anos 2000, com o avanço do processo de aproximação e integração entre as diversas nações e sociedades existentes no mundo, no âmbito político, social, cultural e econômico, bem como, pelo avanço da tecnologia e da mobilidade de capitais, na era da economia digital, o cenário mundial mudou e trouxe reflexos irreversíveis nas relações sociais e econômicas, com influência direta na forma de atuação das administrações tributárias. Neste novo contexto econômico, as administrações tributárias de vários países, lideradas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), desenvolveram ações coordenadas com o propósito de enfrentar esses novos desafios (OCDE, 2004; 2008; 2013).

Com esse objetivo de enfrentar os novos desafios, segundo relatório da OCDE (2017; 2019) as administrações tributárias têm procurado com o uso de técnicas avançadas de análises das percepções do comportamento dos contribuintes, descobrir padrões, fazer previsões, recomendações, projetar políticas e realizar intervenções adequadas a essa nova realidade. Essas informações comportamentais, são utilizadas cada vez mais para melhorar a relação entre o fisco e os contribuintes e estimular um ambiente favorável a conformidade tributária.

Mas, de início, os estudos sobre o tema da relação fisco versus contribuintes, sob a ótica da teoria clássica, repousaram apenas sobre a prática da sonegação tributária, tendo como base, a racionalidade econômica dos indivíduos, com destaque inicial para os trabalhos de Allingham e Sandmo (1972).

Essa abordagem tradicional, em que o fisco utilizava as fiscalizações, as autuações, a aplicação de autos de infrações, multas e sanções, como principais meios para pressionar o contribuinte a pagar os tributos e aumentar a percepção de presença e risco, gerava um sentimento de desconfiança mútua, de ressentimento, de sentimento de injustiça, de antagonismo e uma relação cada vez mais deteriorizada com o fisco (LEVINER, 2008). Tudo isso, levava o contribuinte a ter uma menor propensão em cumprir com as suas obrigações tributárias, levando principalmente a sonegação e a um alto custo de litigiosidade tributária administrativa e judicial para ambas as partes.

Outro grande destaque neste período, foram os estudos de Kirchler (2007) e Leviner (2008), que revelaram também, a existência de uma intrigante relação entre os diversos atores sociais, representados pelos contribuintes, seus advogados e contadores, juntamente com as autoridades fiscais (governo), interagindo e influenciando positivamente ou negativamente o ambiente fiscal.

Posteriormente, com uma abordagem multidisciplinar, a conformidade fiscal evoluiu abarcando não só a economia, mas o direito, a sociologia, a contabilidade e a psicologia, conforme demonstram os estudos de Kastlunger et al. (2011) e Kirchler et al. (2014).

Pelos estudos de Alm et al. (2012), a decisão de pagar ou não pagar tributos pelos contribuintes, reverberaram em diversas motivações e não somente na racionalidade econômica. Moralidade, altruísmo, culpa, vergonha, normas sociais, sentimento de justiça, confiança, moralidade fiscal, reciprocidade e patriotismo, dentre outros fatores, passaram a ser considerados e estudados no desenvolvimento do tema.

Kirchler et al. (2012), constataram que autoridades fiscais eram capazes de influenciar o contribuinte e seus principais assessores tributários quanto à conformidade fiscal e o nível de sonegação, quando através de um relacionamento aprimorado, de confiança mútua, de transparência das leis e da legitimidade do poder emanado. Toda essa interação e inter-relação afetava os níveis de conformidade tributária do contribuinte, tornando-o mais sensível e propenso ao pagamento dos tributos, criando-se um ambiente favorável de cooperação recíproca, de troca.

Neste sentido, ainda segundo estes autores, quando as autoridades procuram dar um tratamento equânime aos contribuintes, justo e respeitoso e orientam no sentido do cumprimento das normas, com transparência e clareza, oferecendo uma contraprestação dos impostos em serviços de qualidade e em investimentos sociais, os contribuintes tendem por seu turno, a cooperar e pagar seus tributos em dia. Paralelamente, o fracasso dessa relação poderia influenciar um comportamento negativo por parte dos contribuintes, favorecendo o distanciamento das autoridades fiscais e a sonegação tributária.

Segundo Rocha (2018), a percepção dos atores sociais (contribuintes, advogados e contadores) sobre como são tratados pelas autoridades tributárias (Estado), afetaria a sua predisposição em cooperar com essas. O perfil das autoridades tributárias ainda hoje, em sua grande maioria, afirma o autor, é pela fiscalização tradicional, por auditorias de um para um, em ações reativas, com medidas puramente de coerção.

Por fim, de grande contribuição foram os estudos Kirchler (2007), Wahl, Kastlunger e Kirchler (2010), Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011) e Alm et al. (2012), através do modelo *Slippery Slope Framework*, que distinguiu as conformidades tributárias voluntária e forçada e os trabalhos de Braithwaite (2009, 2011), através das posturas motivacionais cooperativas e não cooperativas, que vieram a influenciar o Fórum de Administração Tributária (FTA) da OCDE, na construção de uma nova relação entre as administrações tributárias e os contribuintes, através da Conformidade Cooperativa Tributária.

Assim, a OCDE (2013) propôs a Conformidade Cooperativa Tributária como uma alternativa ao relacionamento tradicional entre as Administrações Tributárias e os Contribuintes, como um modelo que procurava criar uma relação mais transparente e colaborativa entre o fisco e os contribuintes, estimulando o diálogo, a confiança e a redução de conflito entre eles, proporcionando uma melhora na apuração dos tributos, com a diminuição dos riscos tributários por parte dos contribuintes.

Rozas (2016), afirmou que a responsabilidade social das empresas na sociedade e a adesão a um modelo de conformidade cooperativa tributária, agregava valor e reputação e ajudava a reforçar a sua relação de confiança com a comunidade.

Ainda segundo o mesmo autor, a implementação de um modelo de conformidade cooperativa tributária, promovia uma melhoria no ambiente de negócios através dos incentivos aos empresários e investidores, calcados na redução dos litígios e riscos fiscais por parte das empresas, pela previsibilidade, confiança e celeridade para antecipar e resolver adequadamente eventuais dificuldades que poderiam surgir no cumprimento de suas obrigações tributárias.

No Brasil, iniciativas importantes surgiram após a criação do modelo de Conformidade Cooperativa Tributária criado pela OCDE (2013). Em 2018, o Estado de São Paulo, por exemplo, instituiu o Programa de Estímulo a Conformidade Tributária, “NOS CONFORMES”, Lei Complementar nº 1.320 (2018), que procurou criar condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre a Administração Tributária e os Contribuintes, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos princípios de: simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária, publicidade e transparência na divulgação dos dados e informações e concorrência legal entre os agentes econômicos.

Outra iniciativa importante, ocorreu na Receita Federal do Brasil em 2021, foi o lançamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal “CONFIA”, Portaria da RFB nº 28 (2021), que instituiu o funcionamento do respectivo programa, definindo a

Conformidade Cooperativa Fiscal como o relacionamento aprimorado entre a Administração Tributária e os Contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica, tendo como base a confiança justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes, com o objetivo de promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com a manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes.

Diante deste contexto, a presente dissertação propôs a realização de um estudo com o objetivo de compreender melhor a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores do Município de Uberlândia-MG, em relação à Conformidade Cooperativa Tributária, preconizada pela OCDE, sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, identificando o seu conhecimento sobre o termo “Conformidade Cooperativa Tributária”, “as fontes de estímulos” e a “criação de um ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN”.

Este estudo foi realizado por meio da análise dos resultados de uma pesquisa empírica (pesquisa de campo), de abordagem quantitativa, de natureza aplicada, do tipo *survey*, utilizando-se uma amostra não probabilística por conveniência. Após o pré-teste e a coleta de dados, foram realizados o tratamento e a análise univariada e bivariada de dados, em que foram estudados e apresentados as várias características da amostra coletada através de tabelas, gráficos e medidas-resumo para descrever o comportamento dessas variáveis, e ainda, se existiram ASSOCIAÇÕES entre as variáveis qualitativas nominais “PERCEPÇÃO (dos Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)” versus “CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO ISSQN” e “AMBIENTE PROPÍCIO A CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO ISSQN”, utilizando-se a Análise de Correspondência, Análise dos Resíduos Padronizados Ajustados e testes Qui-quadrado, com foco para a tomada de decisão (BARDIN, 2020; FÁVERO e BELFIORE, 2017; TABACHNICK, 2019).

De forma complementar, foi utilizada ainda, a análise temática na modalidade associada à técnica de nuvem de palavras no processamento dos dados qualitativos do trabalho (questões abertas). Segundo Vilela (2020), uma boa forma de ampliar e criar oportunidades de reflexão sobre o tema é o apoio da técnica de nuvem de palavras.

No tocante aos aplicativos, o estudo foi desenvolvido utilizando os softwares estatísticos IBM SPSS, de análise de dados qualitativo NVivo e da plataforma de pesquisa on-line *Survey Monkey*.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Qual é a percepção da Conformidade Cooperativa Tributária, preconizada pela OCDE, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores no Município de Uberlândia-MG?

1.3 OBJETIVOS DO TRABALHO

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desse estudo é analisar, comparar e avaliar criticamente, a percepção da Conformidade Cooperativa Tributária (CCT), aludida pela OCDE, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores, no Município de Uberlândia-MG, identificando o seu conhecimento sobre o termo “Conformidade Cooperativa Tributária”, as “fontes de estímulos” e a “criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN”, entre a Administração Tributária Municipal e os principais

assessores tributários no Município de Uberlândia (os Advogados e Contadores).

1.3.2 Objetivos específicos

- 1) Aferir as percepções dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e Contadores, quanto à CCT do ISSQN, no âmbito do Município de Uberlândia-MG;
- 2) Identificar as fontes de estímulos a CCT do ISSQN, entres os principais atores da área tributária no Município de Uberlândia-MG;
- 3) Analisar os pontos de convergência que podem favorecer a criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN, no Município de Uberlândia-MG, entre os Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores.

Quadro 1 - Problema de Pesquisa

TÍTULO	PROBLEMA DE PESQUISA	OBJETIVO GERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS
A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS TRIBUTÁRIOS, ADVOGADOS E CONTADORES SOBRE A CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, NO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA-MG.	Qual é a percepção da Conformidade Cooperativa Tributária, preconizada pela OCDE, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores no Município de Uberlândia-MG?	O objetivo geral desse estudo é analisar, comparar e avaliar criticamente, a percepção da Conformidade Cooperativa Tributária (CCT), aludida pela OCDE, em relação ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores no Município de Uberlândia-MG, identificando o seu conhecimento sobre o termo "Conformidade Cooperativa Tributária", as "fontes de estímulos" e a "criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN", entre a Administração Tributária Municipal e os principais assessores tributários no Município de Uberlândia (Advogados e Contadores).	1) Aferir as percepções dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e Contadores quanto à CCT do ISSQN no âmbito do município de Uberlândia-MG; 2) Identificar as fontes de estímulos a CCT do ISSQN, entres os principais atores da área tributária no município de Uberlândia-MG; 3) Analisar os pontos de convergência que podem favorecer a criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN, no Município de Uberlândia-MG, entre os Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores.

Fonte: Elaborado pelo autor.

1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O presente estudo objetivou conhecer e compreender um pouco mais sobre a percepção dos Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores sobre a Conformidade Cooperativa Tributária, para isso, a pesquisa limitou-se ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, no município de Uberlândia-MG, propondo fornecer novos elementos ao debate de um tema tão amplo.

Em temas complexos, que envolvem pesquisas sobre o comportamento humano, não é possível inferir que os resultados esgotam o tema, ao contrário, mais e mais pesquisas devem ser realizadas acumulando-se conhecimento e as conclusões devem ser vistas com cautela e frequentemente devem ser revisadas e ampliadas em razão de novas evidências (COZBY, 2003).

1.5 JUSTIFICATIVA, ORIGINALIDADE E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Siqueira e Ramos (2006) afirmam que o desenvolvimento econômico de um país pode ser comprometido de maneira significativa pela sonegação fiscal. Afinal, se os tributos são tão antigos quanto a história dos homens em sociedade, é indispensável a compreensão do comportamento dos contribuintes, pela busca do seu entendimento e cooperação, pelo seu contínuo aperfeiçoamento, sempre no sentido de trazer o equilíbrio e a justiça fiscal e social para toda a sociedade.

A arrecadação tributária é a principal fonte primária para o financiamento do Estado, para fazer frente aos gastos governamentais e viabilizar investimentos públicos necessários ao bem-estar social da população (AFONSO, 2012). Ainda segundo o mesmo autor, a política fiscal serve como instrumento de regulação da economia, melhor distribuição de renda e redução das desigualdades.

Sandmo (2012), considerava importante elevar no número de alternativas para que o fisco pudesse incentivar os contribuintes a cumprirem com as suas obrigações tributárias. Ainda segundo o autor, o Estado é corroído pela sonegação fiscal e que a falta desses recursos deflagra a perda da legitimidade social, sentida pelos cidadãos pela diminuição de prestações de serviços satisfatórios e essenciais.

A discussão deste tema e a sua implementação são de grande interesse e relevância para toda a sociedade e academia, já que todos são atingidos pelos tributos e os seus resultados positivos ou negativos retornam e são sentidos de várias formas pela sociedade. Muitos desses benefícios, são implementados principalmente através dessas políticas públicas, como por exemplo, maior qualidade da educação, saúde e segurança.

Para Santos (2016), os países que adotaram o estado de bem-estar social na sua Constituição é necessário aumentar o debate da melhora da arrecadação de tributos para reforçar alternativas do fisco, para que as autoridades fiscais incentivem a conformidade tributária, oferecendo cada vez mais serviços de qualidade a população.

No Estado de São Paulo, um ano após a instituição e o início do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, “Nos Conformes”, em maio de 2018, o programa arrecadou R\$ 1,45 bilhões em impostos (em caixa). Com uma meta inicial de arrecadação de R\$ 1 bilhão, o programa atingiu esse número em apenas 9 meses após a sua implantação. De maio de 2018 à dezembro de 2021, o programa arrecadou mais R\$ 4,6 bilhões no total, sem nenhum aumento da carga tributária, inaugurando assim, uma nova relação entre o Fisco e os Contribuintes, segundo a Coordenadoria da Administração Tributária, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (2022).

Concluindo, o presente estudo tem potencial para contribuir no debate e na gestão sobre as políticas públicas fiscais praticadas pelas autoridades fiscais, buscando-se um relacionamento aprimorado com os contribuintes e seus assessores tributários (advogados e contadores), baseados na confiança mútua, espírito de

colaboração e transparência, no sentido de trazer maior conformidade cooperativa tributária, com responsabilidade e compromisso social.

1.6 ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Neste capítulo inicial, pretende-se introduzir ao leitor, o tema e o problema de pesquisa, possibilitando-lhe compreender o contexto em que se insere esta pesquisa científica, além dos objetivos propostos, busca-se demonstrar a justificativa do trabalho, bem como a originalidade e a sua relevância no momento atual, abrangendo todo o estudo de forma macro.

No segundo capítulo, serão apresentados os fundamentos teóricos do estudo, destacando as principais características do ISSQN, a evolução do Modelo Tradicional das Administrações Tributárias até a moderna Administração Tributária, segundo a OCDE, baseada na estrutura da Conformidade Cooperativa Tributária e o Modelo *Slippery Slope Framework*, concebido por Kirchler (2007).

No terceiro capítulo, serão explicitados os procedimentos metodológicos, possibilitando ao leitor uma ampla visão da pesquisa científica, com destaque para a coleta de dados, os instrumentos aplicados e o tratamento dos dados realizados.

No quarto capítulo, os dados serão analisados, discutidos e apresentados por meio de tabelas, gráficos, medidas-resumo e medidas de associação para os dados qualitativos.

Finalmente, no quinto capítulo, serão feitas as considerações finais, com sugestões de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, serão apresentados os conceitos que norteiam a pesquisa, as bases teóricas do presente estudo que a sustentam, amparado pelos principais autores e publicações. Assim, a partir da revisão da literatura sobre o tema a Conformidade Cooperativa Tributária (CCT) é possível compreender a sua evolução e as principais discussões no âmbito nacional e internacional.

Na primeira parte, dá-se uma breve visão geral sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sua fundamentação, definição, aspectos material, temporal e espacial, bem como suas características específicas.

Na segunda parte, será abordado as bases da Teoria Clássica e Racional das Administrações Tributárias, os estudos mais importantes que deram origem e fundamentaram o desenvolvimento moderna estrutura de Conformidade Cooperativa Tributária.

E por fim, na terceira parte, são descritos os referenciais teóricos da literatura sobre a Conformidade Cooperativa Tributária, suas dimensões, características, estudos e aplicabilidade.

2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

A Constituição da República Federativa do Brasil (1988), estabelece no seu inciso III, do artigo 156, a competência tributária privativa dos Municípios em instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Em 31 de julho de 2003, foi sancionada a Lei Complementar nº 116 (2003) que regulamentou o referido artigo. Em seu artigo 1º, a LC nº 116 (2003) definiu o aspecto material do ISSQN (fato gerador) como sendo as prestações de serviços constantes da lista anexa a referida lei (anexo A), ainda que não constituíssem como a atividade preponderante do prestador de serviços.

Ainda na LC nº 116/2003, definiu o aspecto temporal como a efetiva realização dos serviços ou suas etapas concluídas. Na ótica espacial, definiu a incidência preponderantemente no local do estabelecimento do prestador dos serviços com algumas exceções definidas em seu art. 3º.

Mais, nos termos da legislação tributária, Código Tributário Nacional – CTN – Lei 5.172 (1966), em seu art. 119, o Município figura como sujeito ativo da obrigação tributária e pelo art. 121, o Contribuinte como sujeito passivo.

Quanto aos aspectos quantitativos do ISSQN, na LC nº 116 (2003) temos como a base de cálculo, o preço do serviço (art.7º), com uma alíquota incidente que pode variar dependendo do tipo do serviço, no mínimo de 2% e máximo de 5% (art. 8º e 8º-A da mesma Lei).

No Município de Uberlândia, o ISSQN foi regulamentado em 29 de dezembro de 2003, através da Lei Complementar Municipal nº 336 (2003).

2.2 DO MODELO TRADICIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A CONFORMIDADE COOPERATIVA

Segundo Allingham e Sandmo (1972), baseando na obra clássica de Becker (1968) sobre crime e punição, o contribuinte é visto como um indivíduo racional que busca maximizar a utilidade esperada, entre a aposta da evasão fiscal e o risco de ser descoberto, e consequentemente punido. Se a infração à lei for mais vantajosa em termos de benefícios econômicos, do que os riscos de detecção e de punição, ele pondera as utilidades esperadas, comparando cada opção e age declarando apenas parte de sua renda ou nenhuma.

Essa racionalidade econômica dos contribuintes, em que a ameaça de detecção e punição é o principal fator de influência nas decisões sobre o pagamento ou sonegação dos tributos é a principal base de sustentação dessa teoria e a justificativa para a conformidade tributária (ALM e TORGLER, 2011). Assim, a determinação em pagar tributos é uma decisão sob incerteza (MUEHLBACHER; KIRCHLER e SCHWARZENBERGER, 2011).

Neste contexto, em que o contribuinte constata que a evasão, omissão ou mesmo equívoco em sua declaração, não provoca a reação automática das autoridades fiscais e nem a imposição de penalidades, se depara com o seguinte dilema: ou obedece a lei, ou a desobedece e em caso de êxito, um ganho ou em caso de ser autuado, uma punição, que pode ser acentuada (KIRCHLER, 2007).

Ainda neste sentido, os contribuintes, usando a sua racionalidade econômica, consideram as oportunidades, os riscos e as probabilidades de desobedecerem a lei sem serem detectados e punidos, obtendo um lucro em razão do ato (MURPHY, 2008).

Por outro lado, as autoridades fiscais reconhecendo os pressupostos dessa racionalidade econômica clássica, aumentariam nos contribuintes, a percepção de risco em caso de evasão fiscal, com a frequência das auditorias e sanções, reprimindo

fortemente a adoção de condutas ilegais (ALM e TORGLER 2011).

Assim, na ótica das autoridades fiscais, um aumento na eficiência da detecção da infração e na imposição de penalidades, reduziria a evasão fiscal, favorecendo através do seu exercício de poder e de coerção, um aumento da arrecadação tributária (KIRCHLER, 2007).

Esse contexto policialesco, tem como consequência a criação de um ambiente onde prevalece o conflito entre as autoridades fiscais e os contribuintes. O primeiros procuram a todo custo aumentar a percepção dos contribuintes sobre os riscos envolvidos na prática da evasão fiscal e o outros procuram sempre uma distância segura das autoridades, desenvolvendo um comportamento aversivo (KIRCHLER, 2007). Esse comportamento aversivo por parte dos contribuintes e policialesco das autoridades, não favorecem a cooperação que é relegada a um segundo ou terceiro plano.

Essa teoria sofreu muitas críticas pelo fato de considerar a lógica puramente racional e econômica, desprezando outros fatores que influenciariam o comportamento dos contribuintes e a sua tomada de decisão. Segundo seus principais críticos, entre eles, Kirchler et al. (2014) e Alm e Torgler (2011), os contribuintes são influenciados pelo contexto social, moralidade, patriotismo, ética, confiança, entre outros fatores que fogem da lógica financeira.

Assim, na visão desses críticos, os contribuintes nem sempre se comportam de maneira racional e egoísta, nem sempre são orientados por resultados econômicos, razão pela qual suas ações não podem ser consideradas apenas por esse aspecto utilitarista.

Nesta mesma linha de pensamento, Alm et al. (2012), reafirma que as motivações dos contribuintes perpassam essa noção de racionalidade, que as motivações são afetadas também pelas normas sociais, confiança, justiça, equidade, reciprocidade e moral tributária.

Müehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011) e Müehlbacher e Kirchler (2013) observam que até mesmo a idade do contribuinte pode influenciar a conformidade tributária, já que segundo o que as pesquisas empíricas revelam, quanto mais velho for o indivíduo, menor será a sua inclinação para a prática de atos evasivos.

Ainda, Pickhardt e Printz (2015) em seus estudos sobre a dinâmica comportamental da evasão fiscal, identificam que as características individuais dos contribuintes e suas interações sociais, desempenham um papel de extrema importância para desconformidade fiscal. Segundo os autores, ao lado das características individuais, como a idade, o sexo, a educação e a personalidade, as normas pessoais interferem diretamente na moralidade tributária, complementando o cenário explicativo da sonegação fiscal.

Outro ponto de muita importância é a constatação de que há outros atores envolvidos na tomada de decisão do pagamento dos tributos, que não é um ato individual do contribuinte, que os advogados e contadores por exemplo, interagem neste processo complexo (ALM et al., 2012; KIRCHLER, 2007).

Alm, Kirchler, e Müehlbacher (2012) e Alm e Torgler (2011) afirmam ainda, que o papel das autoridades fiscais são decisivas neste processo. Que principalmente a comunicação, a confiança e a transparência desses agentes nas decisões sobre os tributos, na sua alocação, nos seus controles e sanções, são fatores relevantes que influenciam o comportamento dos contribuintes e a sua conformidade fiscal.

Assim, se o contribuinte tem um tratamento adequado pelas autoridades, incluindo respeito, dignidade e educação, e passa a ser visto pela administração tributária como um cliente, estabelecendo-se uma relação de respeito, confiança e cooperação, ele tende a uma maior conformidade fiscal (KIRCHLER, 2007).

Kirchler (2007), ressalta ainda, que esse clima de cooperação não depende unicamente da entrega de serviços públicos de qualidade, mas que também é imperativa a existência de leis simples e claras, orientação adequada sobre as regras

fiscais, distribuição equânime da carga tributária, justiça redistributiva, garantia de procedimentos administrativos apropriados e eficiente comunicação das normas. Destaca ainda, a promoção da colaboração, concomitante com o aprimoramento da moralidade tributária e que todos esses fatores favoreceriam em muito a conformidade fiscal, aumentando assim, a arrecadação tributária.

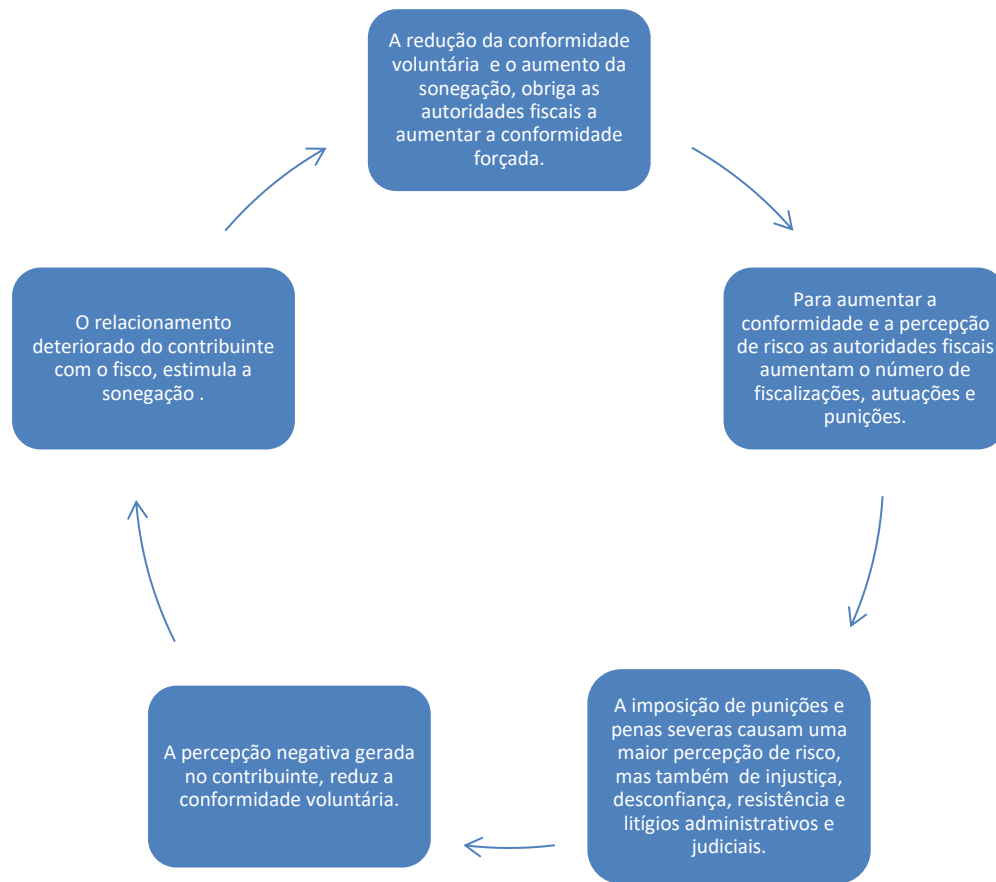
Ainda segundo Alm et al. (2012), os contribuintes reconhecem a necessidade dos tributos, que são utilizados para o bem comum e para o financiamento da atividade pública, mas que também eles podem discordar e ou duvidar da eficiência de sua alocação, ou suspeitar que outros contribuintes deixam de arcar com a sua quota-parte, criando assim um sentimento de injustiça. Em face dessa realidade, concluem que a forma como se dá a interação entre esses atores sociais, em especial os contribuintes e as autoridades fiscais, pode contribuir para criação de um ambiente de cooperação, que dependerá primordialmente da existência de um elevado nível de confiança.

Igualmente conclue Kirchler (2007), no sentido de que a conformidade voluntária depende prioritariamente da confiança entre as autoridades fiscais e os contribuintes, sendo influenciada principalmente pela percepção de justiça, de procedimentos fiscais justos, de interação respeitosa e das normas sociais.

Essa cooperação, pode ser aprimorada também quando as autoridades fiscais se mostram dispostas a colaborar com os contribuintes, no sentido de oferecerem ajuda de forma positiva, sempre buscando o diálogo aberto com o intuito de evitar o contencioso tributário (LEVINER, 2008).

Alm e Mühlbacher (2012), destacam que punições exageradas e ou excessivas por parte das autoridades fiscais, podem acarretar sérios problemas no relacionamento com os contribuintes, como a perda da confiança, mais resistência, mais litígios fiscais e custos elevados para administração tributária, bem como a perda de arrecadação voluntária e sonegação. Esse processo é ilustrado na Figura 1.

Figura 1 - Relacionamento tradicional entre o fisco e os contribuintes



Fonte: Elaborado pelo autor.

Leviner (2008), por outro lado, destaca que impor penalidades severas para poucos contribuintes é arbitrário e muito discriminatório, já que muitos praticam a sonegação, mas que apenas poucos são detectados e punidos, isso pode gerar um sentimento generalizado de injustiça, de falta de equidade. Neste contexto, o contribuinte que não honra suas obrigações tributárias e não é detectado e punido, muito provavelmente irá repetir esse comportamento no futuro, considerando que o risco de ser pego e punido é pequeno.

Verifica-se assim, um círculo vicioso em que as autoridades fiscais dada a reduzida cooperação dos contribuintes e a baixa conformidade tributária, tendem a aumentar a probabilidade de detecção e punição aos sonegadores, o que por outro lado, pela severidade das punições, aumenta a percepção de injustiça e de falta de

cooperação pelos contribuintes, prevalecendo um ambiente de alta desconfiança entre as partes, com um elevado custo financeiro e de pessoal por parte da administração tributária e aumento do contencioso e de evasão fiscal pelo contribuinte Alm et al. (2012).

Neste sentido, Kirchler (2007) pondera que as autoridades fiscais deveriam adaptar suas respostas aos sonegadores, considerando as suas diferentes categorias e características. Braithwaite (2009), defende ainda que as autoridades deveriam ser rigorosas ao lidar com sonegadores contumazes, ao passo que diante de contribuintes que adotem postura positiva e de cooperação, a ação deveria ser no sentido de auxiliar, de assistir, de oferecer suporte e apoio.

Leviner (2008), ao tratar do tema, sustenta que compete a administração tributária oferecer cooperação aos contribuintes visando reduzir ou evitar sensações de ressentimento, desconfiança ou antagonismos, promovendo assim, uma conexão entre ambos no intuito de aumentar a conformidade voluntária. Todavia, adverte que se tais práticas não forem suficientes, os agentes públicos devem ser firmes, porém justos. Assim, diferentes estratégias devem ser postas em prática, possibilitando que as autoridades fiscais, lidem de formas diferentes com os diversos tipos de comportamentos dos contribuintes (ALM et al., 2012).

Conclui Leviner (2008), que esse entendimento serve como estratégia inicial para a compreensão do comportamento do contribuinte e a necessidade de diversas estratégias no combate à evasão fiscal, pelas autoridades fiscais, considerando as várias categorias de contribuintes e os custos envolvidos no incentivo da conformidade fiscal voluntária e forçada.

Com base nos fundamentos teóricos abordados até aqui, podemos sintetizar algumas conclusões. Primeiramente, que pelo modelo econômico clássico, que prevê a racionalidade utilitarista do contribuinte, seu comportamento pode ser alterado pela percepção do risco de ser auditado e punido e que há muitos outros fatores que podem influenciá-los.

Segundo que, por parte das autoridades fiscais, um aumento da percepção de risco pelos contribuintes, pelo aumento das fiscalizações, auditorias e punições, gera maior conformidade tributária forçada e que por outro lado, ao se criar um ambiente mais cooperativo, com base na confiança e transparência, se pode incentivar a conformidade tributária voluntária, com um menor custo e aumento da arrecadação.

Terceiro, que a adoção de diferentes estratégias, considerando as várias categorias de contribuintes, pode complementar de maneira mais efetiva o combate a sonegação fiscal, proporcionando uma melhor alocação dos recursos e menor inadimplência fiscal.

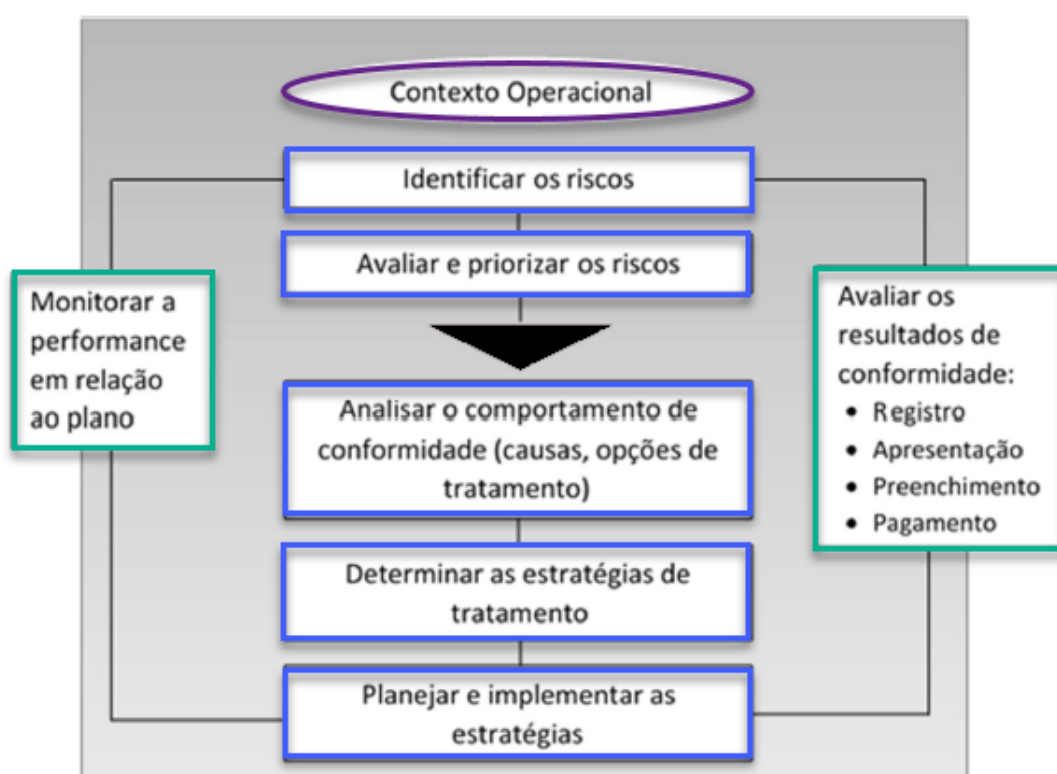
2.3 CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA

Em julho de 2002, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), criou através do seu Comitê de Assuntos Fiscais, o Fórum de Administração Tributária (*FTA – Forum on Tax Administration*), como um novo órgão subsidiário, suportado por dois subgrupos: Conformidade e Serviço ao Contribuinte. Desde então, o órgão realizou 14 plenárias, das quais fundaram as bases para a construção mundial de um novo modelo de relacionamento entre os fiscos e os contribuintes, OCDE (2013).

Aproveitando das experiências práticas das administrações tributárias dos países integrantes da OCDE, o subgrupo de Conformidade do FTA, em 2004, publicou uma nota de orientação com o objetivo de oferecer uma estrutura moderna para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária, OCDE (2004). Ainda na mesma orientação, a nota estabeleceu que a conformidade está primordialmente relacionada ao cumprimento pelos contribuintes, de suas obrigações tributárias e definiu inicialmente 4 obrigações para eles: registro no sistema; preenchimento completo e preciso das declarações tributárias; apresentação tempestiva das declarações tributárias e o pagamento das obrigações tributárias no prazo certo.

A nota, definiu o gerenciamento de risco de conformidade tributária, como um processo iterativo, estruturado para identificação, classificação, avaliação e tratamento dos riscos de conformidade, tudo para apoiar de forma mais clara e definida, as etapas para uma melhor tomada de decisão. Em seguida, foi proposto um modelo de trabalho para o gerenciamento de risco de conformidade, conforme ilustra a Figura 2.

Figura 2 - Processo de gerenciamento de risco de conformidade tributária

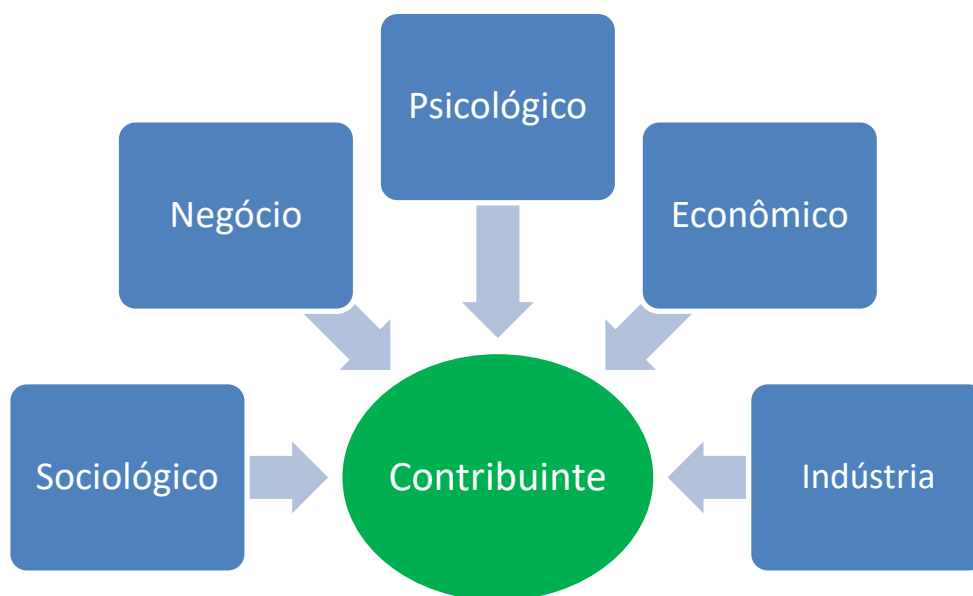


Fonte: OCDE – Compliance Risk Management (2004), adaptado pelo autor.

Mais, a OCDE (2004) declara ainda nesta nota, que muitas administrações tributárias, historicamente, abordaram a sonegação tributária, com estratégias convencionais, com programas de fiscalizações e auditorias, de forma reativa e cara, embora necessárias. Mas, que ignoram os fatores complexos, responsáveis por este comportamento dos contribuintes e que dificilmente serão tratados com êxito com uma única estratégia de ação. A orientação da OCDE, neste contexto, é no sentido de que as administrações tributárias dedicassem maior tempo para estudar e compreender os motivos que levavam a não conformidade tributária dos contribuintes, para aplicar

um conjunto de medidas e resposta, potencialmente mais eficientes e eficazes. Seria necessário desenvolver uma nova cultura organizacional. Na Figura 3, pode-se observar algumas influências sobre o contribuinte segundo a OCDE (2004).

Figura 3 - Modelo de influências do contribuinte



Fonte: OCDE (2004), adaptado pelo autor.

Seguindo ainda, as orientações da OCDE (2004), os riscos de conformidade tributária, deveriam ser tratados com as melhores práticas e estratégias, como por exemplo, incentivos para o contribuinte que cumprisse com as suas obrigações tributárias tempestivamente, mas que o punisse quando necessário e de maneira proporcional ao risco, aumentando e tornando visível a percepção de risco e atuação (poder) das autoridades tributárias. Na Figura 4, a OCDE (2004) exemplificou a pirâmide de conformidade tributária do contribuinte.

Figura 4 - Pirâmide de conformidade tributária



Fonte: OCDE – Compliance Risk Management (2004).

Em 2006, a OCDE (2006) pela plenária do Fórum de Administração Tributária (FTA), em Seul, revela suas preocupações com a governança corporativa e o papel desempenhado pelos intermediários tributários ou consultores tributários (os advogados e contadores), em relação a não conformidade tributária e a promoção de arranjos inaceitáveis para diminuição do pagamento de tributos. A OCDE destaca a grande importância dos consultores tributários nos programas de conformidade cooperativa tributária afirmando que é preciso envolvê-los desde o início e que isso exige igualmente uma mudança de postura e mentalidade, recomendando que eles também sejam treinados e capacitados continuamente.

Na sequência, a OCDE (2008), através da FTA, na cidade do Cabo, África do Sul, apresenta uma proposta liderada pela administração tributária do Reino Unido, um novo modelo de relacionamento com os contribuintes, denominado como “relacionamento aprimorado”, após estudos sobre esse modelo piloto nos EUA, Irlanda e Holanda. O objetivo deste modelo, era influenciar o relacionamento com as grandes corporações e os seus principais assessores tributários.

O modelo de “relacionamento aprimorado”, propõe um relacionamento mais colaborativo, baseado na confiança mútua, que pode se desenvolver com os contribuintes que cumprem a lei e que vão além das obrigações tributárias legais para trabalhar em regime de cooperação. De um lado, as administrações tributárias demonstrariam mais transparência, diálogo, imparcialidade, proporcionalidade e por outro lado, os contribuintes precisariam oferecer também, maior abertura e principalmente mais transparência e acesso as informações necessárias dos resultados da empresa, para que se fosse feito uma melhor avaliação do risco tributário.

Em 2012, em Buenos Aires, na Argentina, a plenária da FTA, OCDE (2012), com a participação de dirigentes e líderes de empresas, estabeleceram o compromisso de desenvolvimento de estratégias comuns, no sentido de oferecer maior consistência, eficiência e certeza tributária, e que um relacionamento deteriorado e adversarial com as administrações tributárias eram contrários a estes objetivos. O Fórum de Administração Tributária (FTA), também concordou que era preciso criar novas estratégias que resolvessem em menor tempo e recursos os problemas encontrados, ao mesmo tempo que incentivassem o cumprimento da conformidade tributária pelas empresas. Para que isso ocorresse, seria necessário a implementação de uma nova governança corporativa, com uma abordagem mais transparente entre ambas as partes.

Em julho de 2013, após os estudo do “relacionamento aprimorado” em 24 países, a OCDE (2013), propôs o modelo de “Conformidade Cooperativa”. O novo modelo levou em consideração as críticas que o modelo do relacionamento aprimorado havia recebido, além de acrescentar as experiências que as administrações tributárias haviam adquiridas neste processo, juntamente com a perspectiva do mundo empresarial. Ficou demonstrado e validado, que o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes, deveriam se basear principalmente em critérios objetivos e na confiança justificada.

Mais, um sistema de governança corporativa eficiente, com transparência e comunicação adequada, seriam considerados como parte integrante dessa relação cooperativa, bem como, uma gestão de controle e de riscos fiscais, de regulação responsiva e conduta tributária dos contribuintes.

Ainda segundo a OCDE (2013), a conformidade cooperativa, não garantia que não haveria conflitos, mas que eles seriam reduzidos e seriam resolvidos de maneira mais eficiente e com um custo menor. Além disso, a solução de conflitos, poderia ser resolvido através de meios alternativos, como a arbitragem e a mediação, o que contribuiria para uma maior imparcialidade e eficiência na resolução dos litígios tributários.

Por fim, os estudos da OCDE (2013), recomendam por parte das administrações tributárias, a implementação e o desenvolvimento dos princípios da nova governança pública, como parte do relacionamento com os contribuintes.

A partir de 2016, a OCDE pelo FTA, passou a priorizar a construção de administrações tributárias modernas, entendeu que os avanços da tecnologia, poderiam ser vistos como uma grande aliada na criação de oportunidades para o fortalecimento da conformidade tributária e que a globalização e a mobilidade de capitais poderiam ser muito bem aproveitados.

Rocha (2018), afirma em seus estudos que a reconstrução da confiança entre as administrações tributárias brasileiras e os contribuintes é essencial para reerguer o Sistema Tributário Nacional e que cabe ao Estado, dar os primeiros passos neste sentido.

Já Almeida (2017), reconhece que a conformidade cooperativa no Brasil, ainda é tímida, mas as bases de um autêntico sistema de conformidade cooperativa já haviam sido lançadas. Para o autor, este seria um instrumento importantíssimo para a redução dos elevados índices de litigiosidade tributária brasileira e que as estratégias de atuação reativas, após o fato ocorrido, principalmente caracterizado nas décadas de 1960 a 1990, não serviam mais para as administrações tributárias

como mecanismos para aumentar a eficácia arrecadatória. O autor destaca ainda, que no mundo globalizado, com maior facilidade de circulação de capitais e com os avanços tecnológicos, resumidos pelas economias digitais, os desafios são outros e exige maior interação com os contribuintes, melhores estratégias de atuação pelas autoridades tributárias, de forma proativa e com a conformidade cooperativa planejada.

A OCDE (2008, 2013) afirma que são muitos os benefícios que os programas de conformidade cooperativa podem trazer para os contribuintes, entre eles a oportunidade de resolução do contencioso administrativo e judicial de forma mais célere e de redução de seu risco tributário e consequentemente de seus custos. Outro ponto muito importante, destacado pela OCDE, é que as administrações tributárias poderiam implementar a conformidade cooperativa por meio de normas infralegais, sem a necessidade de alterações em normas de regulação ou de leis. O modelo conceitual de conformidade cooperativa da OCDE (2013), dispensa o processo legislativo como instrumento de criação.

A OCDE (2013) defende ainda, que o intuito da conformidade cooperativa não é fornecer um tratamento tributário mais vantajoso aos contribuintes participantes, proporcionando uma redução da carga tributária, mas atender ao princípio da igualdade. Ela defende que as administrações tributárias não precisam dar o mesmo tratamento a todos os contribuintes, apenas deve garantir que os contribuintes em situações semelhantes sejam tratados de forma igual e que eventuais diferenciações, devem ocorrer a partir de análises objetivas e concretas.

Na visão de Paulsen (2018), para que o princípio da igualdade seja analisado, é importante observar o objetivo a que se propõe essa diferenciação no tratamento dos contribuintes. Neste sentido, não parece haver dúvidas que o interesse não é só das administrações tributárias e dos contribuintes, mas de toda a sociedade que as obrigações tributárias estejam sendo cumpridas tempestivamente e que os contribuintes estejam pagando seus tributos em dia e no montante devido. Mais, que é de interesse público e geral que o contencioso administrativo e judicial seja reduzido a partir de uma maior certeza jurídica.

Ainda segundo o mesmo autor, é importante ressaltar que a diferenciação não é algo novo nas estratégias das administrações tributárias brasileiras, mas decorre de juízos de conveniência e de oportunidade, que por sua vez, se fazem necessários em virtude das análises de custo benefício e de limitação de recursos. Nas fiscalizações e auditorias, o fisco, há bastante tempo, se vale de critérios para definir quem ou quais grupos de contribuintes serão alvos de medidas fiscalizatórias e coercitivas.

Ainda sob o ponto de vista da isonomia, a OCDE (2013) indica que os programas de classificação de risco de conformidade, devem ter regras claras e objetivas para a sociedade, publicidade e condições para que todos os contribuintes possam cumprir e aderir ao programa para garantir uma diferenciação justificada do contribuinte. É preciso, ao se avaliar essa classificação, analisar o histórico tributário do contribuinte, verificar o seu cumprimento das obrigações principais e acessórias, o pagamento tempestivo dos tributos, o seu risco em cometer infrações tributárias ou mesmo, se o contribuinte consegue cumprir os pré-requisitos de uma relação mais colaborativa, de confiança mútua.

Segundo Rozas (2016), a implementação de um modelo de conformidade cooperativa tributária, promove uma melhora no ambiente de negócios através dos incentivos aos empresários e investidores, calcados na redução dos litígios e riscos fiscais por parte das empresas, pela previsibilidade, confiança e celeridade para antecipar e resolver adequadamente eventuais dificuldades que possam surgir no cumprimento de suas obrigações tributárias.

Ainda segundo o mesmo autor, a cada dia cresce a responsabilidade social das empresas na sociedade e a adesão a um modelo de conformidade cooperativa tributária, agrega valor e reputação, ajuda a reforçar a sua relação de confiança com a comunidade. Normalmente os países que têm implementado o programa, publicam no site de sua administração tributária, a relação das empresas participantes, elevando assim positivamente o seu compromisso público e imagem junto a sociedade e as outras empresas.

Segundo relatório da OCDE (2017, 2019), cada vez mais, as administrações tributárias têm sofisticado com o uso de técnicas avançadas de análises das percepções do comportamento dos contribuintes para descobrir padrões, fazer previsões, recomendações, projetar políticas e realizar intervenções. Essas informações comportamentais são utilizadas também para melhorar a imagem da administração tributária e a conformidade cooperativa voluntária.

Finalmente, o fato de uma administração tributária implementar um programa de conformidade cooperativa tributária, não significa que os contribuintes não serão mais fiscalizados ao aderirem ao programa, mas que as fiscalizações poderão ser adaptadas ao comportamento real de conformidade do contribuinte, se ele for positivo as auditorias fiscais seriam orientadoras, mais simples, caso contrário, gradualmente mais rigorosas. O ponto crucial da estratégia da conformidade cooperativa tributária, poderia ser resumida assim: cooperação se possível, fiscalização e coerção se necessário, OCDE (2013, 2019).

2.40 MODELO SLIPPERY SLOPE FRAMEWORK

Em 2007, Kirchler (2007) propôs um modelo complementar a Teoria Clássica sobre a racionalidade econômica dos contribuintes, integrando a perspectiva econômica e a psicológica em um único *framework*, o modelo denominado “*SLIPPERY SLOPE FRAMEWORK*”, operacionalizado posteriormente em pesquisas conduzida por Wahl et al. (2010) e Alm et al. (2012).

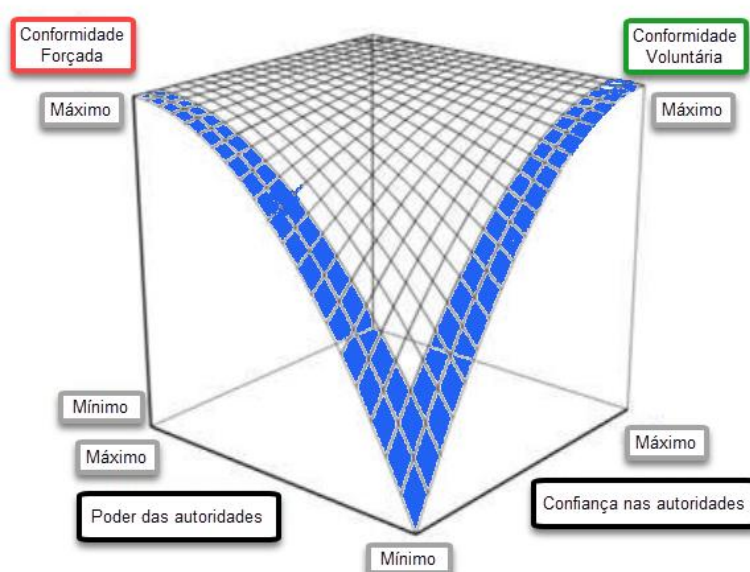
Esses pesquisadores revelaram que a conformidade fiscal voluntária depende mais da relação/interação entre os contribuintes, seus advogados e contadores, com as autoridades fiscais, em um clima de confiança, do que com medidas de dissuasão e de poder das autoridades fiscais. O ambiente e a forma em que se dá esta interação afeta o nível de conformidade fiscal e a cooperação entre esses atores, Muehlbacher et al. (2011).

Neste contexto, o foco do modelo *Slippery Slope Framework*, não é unicamente a coerção das autoridades fiscais em busca de conformidade fiscal, mas igualmente de aprimorar e desenvolver essa interação entre os principais atores envolvidos, visando promover a confiança mútua e a cooperação (ALM et al., 2012).

Este modelo, possibilita a avaliação da interação destes atores sociais, não focando apenas na suposta racionalidade econômica dos contribuintes, do poder legal das autoridades fiscais, mas igualmente na existência de uma interação que promove a confiança dos contribuintes, da percepção do poder das autoridades fiscais, que afetam a conformidade fiscal voluntária ou forçada, (KIRCHLER, KOGLER e MÜEHLBACHER, 2014).

Kirchler (2007), afirma que os atores sociais reagem conforme a abordagem dada pelas autoridades fiscais, de forma que em um ambiente de “polícia e ladrão”, a relação deteriora a possibilidade de cooperação e conformidade voluntária dos contribuintes. Por outro lado, se há confiança, respeito e transparência na relação, a cooperação e a conformidade voluntária tendem a aumentar, reduzindo a sonegação fiscal. Pode-se observar a representação gráfica de Kirchler no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Modelo Slippery Slope Framework do comportamento de conformidade fiscal



Fonte: Kirchler (2007), adaptado pelo autor.

Ainda, se os contribuintes não confiam no governo, nas autoridades fiscais, a relação entre eles é caracterizada pelo conflito, pela desconfiança mútua e consequentemente pela queda da arrecadação. Neste contexto, fiscalizações e autuações por parte das autoridades fiscais, aumentam a conformidade fiscal forçada, porém com um custo maior, com um aumento do contencioso e um ambiente de voluntariedade negativa por parte dos atores sociais (BRAITHWAITE, 2011).

Esse modelo foi amplamente testado em pesquisas empírica realizadas através de questionários on-line, respondido em diversos países como, Reino Unido, Áustria, República Tcheca, (MÜEHLBACHER, KIRCHLER e SCHWARZENBERGER, 2011), na Itália pelos pesquisadores (KASTLUNGER et al., 2013), na França (LEMOINE e ROLAND-LÉVY, 2012) e na Holanda, pelos pesquisadores (GANGL et al., 2013).

Os resultados dos estudos, avaliaram diferentes cenários, culturas, classes sociais, econômicas, faixas etárias, inclusive com indivíduos com preferências políticas de direita e esquerda (LOZZA et al., 2013).

Em síntese, os resultados destes estudos, demonstram a importância do clima interativo no ambiente fiscal, entre os atores sociais e as autoridades fiscais, segundo o qual, o nível de cooperação, confiança e percepção do poder das autoridades fiscais pelos contribuintes, afetam a conformidade fiscal voluntária ou forçada, aumentando a arrecadação tributária ou estimulando a sua sonegação.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A proposta metodológica desta dissertação, fundamenta-se em uma pesquisa empírica, com uma abordagem quantitativa, de natureza aplicada, com o intuito de compreender um pouco mais sobre a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores no Município de Uberlândia-MG, acerca da Conformidade Cooperativa Tributária (CCT), preconizada pela OCDE, sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O pesquisador deste trabalho é Auditor Fiscal Tributário do Município de Uberlândia-MG e desde 2012 atua nas fiscalizações do ISSQN da Administração Tributária Municipal. Possui ainda, amplo relacionamento com contribuintes, advogados, contadores e suas respectivas associações de classe, o que justifica a escolha da cidade de Uberlândia para a realização da pesquisa.

O município de Uberlândia, está localizado no interior de Minas Gerais, na região sudeste. Sua população, segundo estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), era de 706.597 habitantes em julho de 2021, sendo o município mais populoso da região do Triângulo Mineiro, o segundo de Minas Gerais e quarto do interior do Brasil.

Nos termos da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) do município, para o ano de 2021, o orçamento previsto foi de R\$ 3.301 bilhões, com uma previsão de arrecadação do ISSQN no valor de R\$ 287.459.501,00 e realizado em R\$ 356.095.435,75, com R\$ 68.635.934,75 milhões a mais que o previsto.

No tocante à coleta de dados, foi realizada uma pesquisa de campo, com levantamento tipo *survey*, com corte transversal, questionário online e pré-teste, com unidade de análise no indivíduo e amostra não probabilística por conveniência, com

grupos de Auditores Fiscais Tributários municipais, Advogados e Contadores, medidos em Escala Likert (JOHNSON, 2014; MALHOTRA, 2012; MARCONI e LAKATOS, 2021; PASQUALI, 2010).

Para Fávero et al. (2017), a elaboração do questionário e a definição das escalas de mensuração das variáveis qualitativas e quantitativas vai depender de diversos aspectos, incluindo os objetivos da pesquisa, a modelagem a ser adotada para atingir tais objetivos, o tempo estimado para aplicação do questionário e a forma de coleta de dados. Ainda, segundo o autor, dentre as escalas de medida, a escala de razão é a mais completa, no sentido de permitir o uso de todas as operações aritméticas, além das estatísticas descritivas. Mais, o autor diz que o tipo de variável coletada é essencial para escolha dos métodos de estatísticos a serem utilizados para analisar os dados e na representação gráfica de seus resultados.

O questionário (Apêndice B), foi estruturado com 4 dimensões (blocos de perguntas), a primeira sobre a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, a segunda sobre as Fontes de Estímulos a CCT, a terceira sobre o Ambiente Propício a CCT do ISSQN e quarta sobre o Perfil dos Respondentes, totalizando 11 questões abertas e fechadas.

A coleta de dados, com a pesquisa on-line (*survey*), com os grupos de Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores do município de Uberlândia, contou com a participação das seguintes organizações: Associação dos Auditores Fiscais Tributários do Município de Uberlândia (AAFTMU), da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) da 13ª Subseção-MG e do Sindicato dos Contabilistas de Uberlândia. O tamanho da amostra foi estimado para 41 Auditores Fiscais Tributários do município, 2.474 Advogados e 2.046 Contadores.

Após a realização do pré-teste e a coleta de dados, foram realizados o tratamento e a análise univariada e bivariada de dados, sendo apresentados as várias características da amostra coletada através de tabelas, gráficos e medidas-resumo para descrever o comportamento dessas variáveis, e ainda, se existem ASSOCIAÇÕES entre as variáveis qualitativas nominais “PERCEPÇÃO (dos

Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)” versus “CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO ISSQN” e “AMBIENTE PROPÍCIO A CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO ISSQN”, utilizando-se a Análise de Correspondência, Análise dos Resíduos Padronizados Ajustados e testes Qui-quadrado com foco para a tomada de decisão (BARDIN, 2020; FÁVERO e BELFIORE, 2017; TABACHNICK, 2019).

Segundo Fávero e Belfiore (2017), a análise bivariada tem como objetivo estudar as características e relações entre duas variáveis. As relações podem ser estudadas por meio da distribuição conjunta de frequências (tabela de contingência ou de classificação cruzada - *cross-tabulation*), representações gráficas, por meio de mapas perceptuais e diagramas de dispersão e medidas de associação para variáveis qualitativas ou de correlação para variáveis quantitativas.

A análise de correspondência é uma técnica de análise bivariada por meio da qual é estudada a associação entre duas variáveis qualitativas e entre suas categorias, bem como, a intensidade dessa associação a partir de uma tabela cruzada de dados, conhecida também por tabela de classificação cruzada, em que são dispostas em cada célula as frequências absolutas observadas para cada par de categorias das duas variáveis (FÁVERO e BELFIORE, 2017).

Ainda, segundo os mesmos autores, um dos principais objetivos da análise de correspondência é estudar a existência de associação estatisticamente significativa a determinado nível de significância entre duas variáveis categóricas e entre as categorias de cada uma, utilizando os testes do qui-quadrado (χ^2) e dos resíduos em tabelas de classificação cruzada. Em outras palavras, se o valor total da estatística χ^2 for maior que seu valor crítico, poderemos afirmar que existe associação estatisticamente significativa entre as duas variáveis categóricas, ou seja, a distribuição das frequências das categorias de uma variável segundo as categorias da outra não será aleatória, e, portanto, haverá um padrão de dependência entre essas variáveis.

Antes disso, ainda segundo Fávero e Belfiore (2017), é preciso elaborar um estudo mais aprofundado das relações entre as duas variáveis, com foco em suas categorias, fazendo uso dos resíduos padronizados e dos resíduos padronizados ajustados. Enquanto o teste χ^2 permite avaliar se a distribuição das frequências das categorias de uma variável segundo as categorias da outra é aleatória ou se há um padrão de dependência entre as duas, a análise dos resíduos padronizados ajustados, revela os padrões característicos de cada categoria de uma variável segundo o excesso ou a falta de ocorrências de sua combinação com cada categoria da outra variável.

Mais, para estes autores, tanto o estudo da associação entre as variáveis (teste χ^2) quanto para o dos padrões característicos de cada categoria de uma variável segundo o excesso ou a falta de ocorrências de sua combinação com cada categoria da outra variável (análise dos resíduos padronizados ajustados), é comum adotar, o nível de significância de 5% para o excesso de ocorrências em determinada célula, que corresponde a um resíduo padronizado ajustado com valor positivo superior a 1,96 (distribuição normal padrão).

Nesse sentido, caso determinada célula apresente um resíduo padronizado ajustado com valor superior a 1,96, poderemos caracterizar a associação entre as duas categorias correspondentes a ela (cada uma proveniente de uma variável). Sendo assim, tão importante quanto avaliar a existência de associação estatisticamente significativa entre duas variáveis categóricas é estudar a relação de dependência entre cada par de categorias, o que, inclusive, facilitará a análise do mapa perceptual a ser construído (FÁVERO e BELFIORE, 2017).

Segundo Greenacre (2008), as técnicas de análise de correspondência são métodos de representação de linhas e colunas de tabelas cruzadas de dados como coordenadas em um gráfico, chamado mapa perceptual, a partir do qual se podem interpretar as similaridades e diferenças de comportamento entre variáveis e entre categorias. Portanto, essas técnicas têm como principal objetivo avaliar a significância dessas similaridades, determinar coordenadas das categorias com base na distribuição dos dados em tabelas cruzadas e, a partir dessas coordenadas, construir

3.2 LEVANTAMENTO E COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada através da aplicação de uma pesquisa on-line (questionário), por meio da internet. Foram enviados links da pesquisa por e-mails institucionais das respectivas Associações, pelo e-mail do pesquisador e em vários grupos de whatsapp de cada categoria, utilizando-se como base a plataforma de pesquisa do *Survey Monkey*. Os mesmos questionários, foram enviados separadamente para cada grupo de Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores.

O questionário (Apêndice B) foi introduzido por uma carta convite (Apêndice A) e ao clicar no link da pesquisa, o respondente indicava sua intenção voluntária de participar da pesquisa e que estava consciente de suas condições.

Como cuidado ético, respeitando os termos do § único, art. 1º da Resolução nº 510 (2016), do Conselho Nacional de Saúde, que estabelece que pesquisas consultivas de opinião pública, que preserva o respondente com o anonimato e confidencialidade das informações fornecidas, estão dispensadas de análise ética dos Comitês de Ética. Assim, foi garantido na carta convite, o anonimato e a confidencialidade de todas as informações prestadas pelos respondentes.

A pesquisa on-line, foi iniciada em 08/06/2022, através da realização de um pré-teste, envolvendo 5 pessoas leigas, com formação acadêmica em nível de mestrado ou doutorado, para as análises semânticas, 3 Auditores Fiscais Tributários, 5 Advogados e 5 Contadores para as análises técnicas, com o objetivo de aperfeiçoar o questionário (MARCONI; LAKATOS, 2021) e finalizou em 08/07/2022, com 37 questionários respondidos pelos Auditores Fiscais Tributários Municipais, 193 dos Advogados e 149 dos Contadores.

A estruturação do questionário e das variáveis utilizadas, foram validadas para o contexto desta pesquisa e tiveram como base o modelo denominado *Slippery Slope Framework* criado por Kirchler (2007) e desenvolvido por Wahl, Kastlunger e Kirchler

(2010), Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011) e Alm et al. (2012).

3.3 MATRIZ DE AMARRAÇÃO METODOLÓGICA

Para garantir uma visão sistematizada e integrada da pesquisa, foi elaborado uma Matriz de Amarração Metodológica (Quadro 2) e uma Matriz de Amarração do Perfil Socioeconômico dos Respondentes (Quadro 3), possibilitando de forma transparente o exame sintético de sua estrutura, de sua coerência e do seu desenvolvimento, bem como, o resumo da estratégia metodológica adotada (TELLES, 2001).

Quadro 2 - Matriz de Amarração Metodológica

OBJETIVOS	VARIÁVEIS	QUESTÕES	REFERENCIAL TEÓRICO
Aferir as percepções dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e Contadores quanto à Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN no âmbito do Município de Uberlândia-MG;	Percepção (Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)	01) Você tem conhecimento sobre o significado do termo: "Conformidade Cooperativa Tributária"?	Alm e Muehlbacher (2012); Alm e Torgler (2011); Braithwaite (2009, 2011); Gangl et al. (2013); Kastlunger et al. (2013); Kirchler (2007); Kirchler, Kogler e Muehlbacher (2014); Lemoine e Roland-Lévy (2012); Leviner (2008); Lozza et al. (2013); Muehlbacher e Kirchler (2013); Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011); Murphy (2008); OCDE (2004, 2006, 2008, 2009, 2012, 2013, 2017, 2019); Pickhardt e Printz (2015); Wahl, Kaslunger e Kirchler (2010).
	Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN	02) Considerando uma resposta afirmativa na pergunta anterior, na sua opinião, como deveria ser a Conformidade Cooperativa Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) no município?	
Identificar as fontes de estímulos a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, entres os principais atores da área tributária no Município de Uberlândia-MG;	Percepção (Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)	03) Em relação as "FONTES DE ESTÍMULOS" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e os Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo?	
	Fontes de Estímulos a Conformidade Cooperativa Tributária	04) Na sua opinião, quais seriam as "FONTES DE ESTÍMULOS" mais importante a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN? Cite apenas 3.	
3) Analisar os pontos de convergência que podem favorecer a criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN, no Município de Uberlândia-MG, entre os Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores.	Percepção (Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)	05) Como você considera a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores?	
	Ambiente propício a Conformidade Tributária Cooperativa do ISSQN	06) Ainda em relação a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e os Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo?	
		07) Quais seriam as suas sugestões para a criação de um "ambiente favorável e propício a conformidade cooperativa tributária" entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores? Cite as 3 mais importantes.	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 3 - Matriz de Amarração do Perfil Socioeconômico dos Respondentes

	VARIÁVEIS	QUESTÕES	REFERENCIAL TEÓRICO
Perfil socioeconômico dos Auditores Fiscais Municipais, Advogados e Contadores.	Dados Socioeconômicos (Auditores Fiscais, Advogados e Contadores)	08) Qual é a sua idade? (em anos)	Johnson (2014); Malhotra (2012); Marconi e Lakatos (2021).
		09) Qual é o seu gênero?	
	Perfil dos Respondentes	10) Qual é o seu grau de formação acadêmica?	
		11) Quanto tempo (em anos) você tem de experiência profissional?	

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Segundo Fávero e Belfiore (2017), a estatística descritiva descreve e sintetiza as características principais observadas em um conjunto de dados por meio de tabelas, gráficos e medidas-resumo, permitindo ao pesquisador melhor compreensão do comportamento dos dados. A análise é baseada no conjunto de dados em estudo (amostra), sem tirar quaisquer conclusões ou inferências acerca da população.

Segundo Malhotra (2012), para o tratamento dos dados qualitativos, o primeiro passo é a seleção dos questionários válidos, seguido da preparação destes para edição, codificação e ajustes estatísticos.

Para as questões abertas, qualitativas, foi utilizado a técnica de análise de conteúdo de Bardin (2020), com o objetivo de compreender melhor o pensamento do respondente, através de uma análise sistemática e objetiva de suas respostas, com a seguinte sequência: (a) pré-análise; (b) exploração do material, (c) tratamento e interpretação dos dados.

A pesquisa on-line (questionário) permaneceu aberta para respostas por 30 dias, tendo sido iniciada em 08/06/2022, foi finalizada em 08/07/2022, na plataforma de pesquisa do *Survey Monkey*. Os dados (respostas) foram baixados em planilhas

do Microsoft Excel e tiveram os seguintes tratamentos de dados: (1) foram eliminadas as respostas utilizadas no pré-teste; (2) foram eliminadas as respostas incompletas (dados faltantes) e por fim (3), as respostas divergentes que sugeriram a falta de leitura ou entendimento equivocado, também acarretaram o descarte do respondente, este procedimento visou aumentar a coesão dos resultados.

Segundo Tabachnick e Fidel (2019), quando os dados omissos vierem do grupo sociodemográfico (idade, sexo, etc...), não se retira ou anula o respondente (o sujeito), somente se os dados vierem em branco da parte do questionário principal, das escalas propriamente ditas.

Na Tabela 1 - Questionário aplicado, podemos observar o resultado final da pesquisa, após os tratamentos dos dados com 86,48% de respostas válidas para os Auditores Fiscais Tributários (AFT), 76,68% para os Advogados (Adv) e 78,52% para os Contadores (Cont), totalizando 32, 148 e 117 respostas válidas respectivamente para cada categoria da amostra.

Tabela 1 - Questionário aplicado

RESPONDENTES	QUESTIONÁRIO APLICADO (TOTAIS)				%
	RESPOSTAS	PRÉ-TESTE	RESPOSTAS DESCARTADAS	RESPOSTAS COMPLETAS (VÁLIDAS)	
Leigos	5	5	0	0	
Auditores	37	3	2	32	86,48%
Advogados	193	5	40	148	76,68%
Contadores	149	5	27	117	78,52%

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 ANÁLISE, DISCUSSÃO E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Observa-se de início, que a pesquisa realizada neste trabalho, teve como base, o modelo denominado *Slippery Slope Framework*. Segundo Kirchler, Kogler e Muehlbacher (2014), este modelo possibilita a avaliação da interação entre as Autoridades Fiscais, os Contribuintes e seus Advogados e Contadores, não focando apenas na suposta racionalidade econômica dos Contribuintes, do poder legal das Autoridades Fiscais, mas igualmente na existência de uma interação que promove a confiança dos Contribuintes, da percepção do poder das Autoridades Fiscais, que afetam a Conformidade Fiscal Voluntária ou Forçada.

Esse modelo foi amplamente testado em pesquisas empírica realizadas através de questionários on-line, respondido em diversos países como, Reino Unido, Áustria, República Tcheca, (MÜEHLBACHER, KIRCHLER e SCHWARZENBERGER, 2011), na Itália pelos pesquisadores (KASTLUNGER et al., 2013), na França (LEMOINE e ROLAND-LÉVY, 2012) e na Holanda, pelos pesquisadores (GANGL et al., 2013).

Destaca-se ainda, que os resultados destes estudos, avaliaram diferentes cenários, culturas, classes sociais, econômicas, faixas etárias, inclusive com indivíduos com preferências políticas de direita e esquerda, (LOZZA et al., 2013).

A orientação da OCDE (2004), é no sentido de que as administrações tributárias dedicassem maior tempo para estudar e compreender os motivos que levavam a não conformidade tributária dos contribuintes, para aplicar um conjunto de medidas e resposta, potencialmente mais eficientes e eficazes, que seria necessário desenvolver uma nova cultura organizacional.

Ainda, segundo relatório da OCDE (2017, 2019), cada vez mais as administrações tributárias têm sofisticado com o uso de técnicas avançadas de análises das percepções do comportamento dos contribuintes para descobrir padrões, fazer previsões, recomendações, projetar políticas e realizar intervenções. Essas informações comportamentais são utilizadas também para melhorar a imagem da

administração tributária e a conformidade cooperativa voluntária.

4.1 DOS DADOS LEVANTADOS

A partir dos dados coletados e tratados, são apresentados neste capítulo, as análises da estatística descritiva associada às variáveis das questões estabelecidas na Matriz de Amarração Metodológica (Quadro 2). Assim, serão apresentadas inicialmente as análises dos respondentes quanto ao seu perfil socioeconômico (questões de nº 8 a 11), seguindo-se das análises das variáveis “Percepção (dos Auditores, dos Advogados e Contadores)” quanto à “Conformidade Cooperativa Tributária (CCT) do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)” (questões de nº 1 a 2), quanto às “Fontes de Estímulos a CCT do ISSQN” (questões de nº 3 a 4) e quanto ao “Ambiente propício a CCT do ISSQN” (questões de nº 5 a 7).

4.1.1 Perfil dos respondentes

Pickhardt e Printz (2015), em seus estudos sobre a dinâmica comportamental da evasão fiscal, identificam que as características individuais dos contribuintes, como a idade, o sexo, a educação, a personalidade, as normas pessoais e suas interações desempenham um papel de extrema importância para desconformidade fiscal.

Outro ponto de muita importância é a constatação de que há outros atores envolvidos na tomada de decisão do pagamento dos tributos, que não é um ato individual do contribuinte, que os advogados e contadores por exemplo, interagem neste processo complexo (ALM et al., 2012).

Assim, a partir dos dados extraídos das questões de nº 8 a 11, relativos aos dados socioeconômicos dos respondentes, pode-se observar na Tabela 2, as faixas de idade das respectivas categorias da amostra: de 26-61 anos para os Auditores, de 25-67 anos para os Advogados e de 25-65 anos para os Contadores.

Tabela 2 - Perfil dos respondentes - Idade

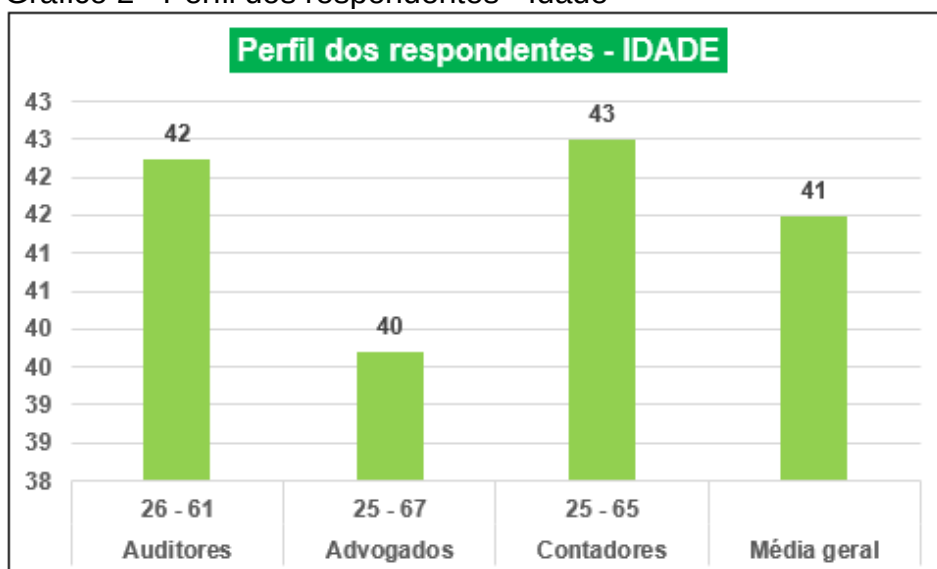
RESPONDENTES	PERFIL SOCIOECONÔMICO - QUESTÃO Nº 8 - QUAL A SUA IDADE?		TOTAL
	FAIXA ETÁRIA EM ANOS (MÍN E MAX)	MÉDIA GERAL (IDADE)	
Auditores	26 - 61	42	32
Advogados	25 - 67	40	148
Contadores	25 - 65	43	117
Total		41	297

Fonte: Elaborado pelo autor.

Müehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger (2011) e Müehlbacher e Kirchler (2013) observam que até mesmo a idade do contribuinte pode influenciar a conformidade tributária, já que segundo o que as pesquisas empíricas revelam, quanto mais velho for o indivíduo, menor será a sua inclinação para a prática de atos evasivos.

No Gráfico 2, pode-se observar a média de idade de 42 anos para os Auditores, 40 para os Advogados e 43 para os contadores, bem como, média geral de idade dos respondentes com 41 anos.

Gráfico 2 - Perfil dos respondentes - Idade



Fonte: Elaborado pelo autor.

No tocante ao gênero da amostra (Tabela 3), observa-se que 48,8% dos respondentes são masculinos, 50,8% femininos e 0,3% não binário.

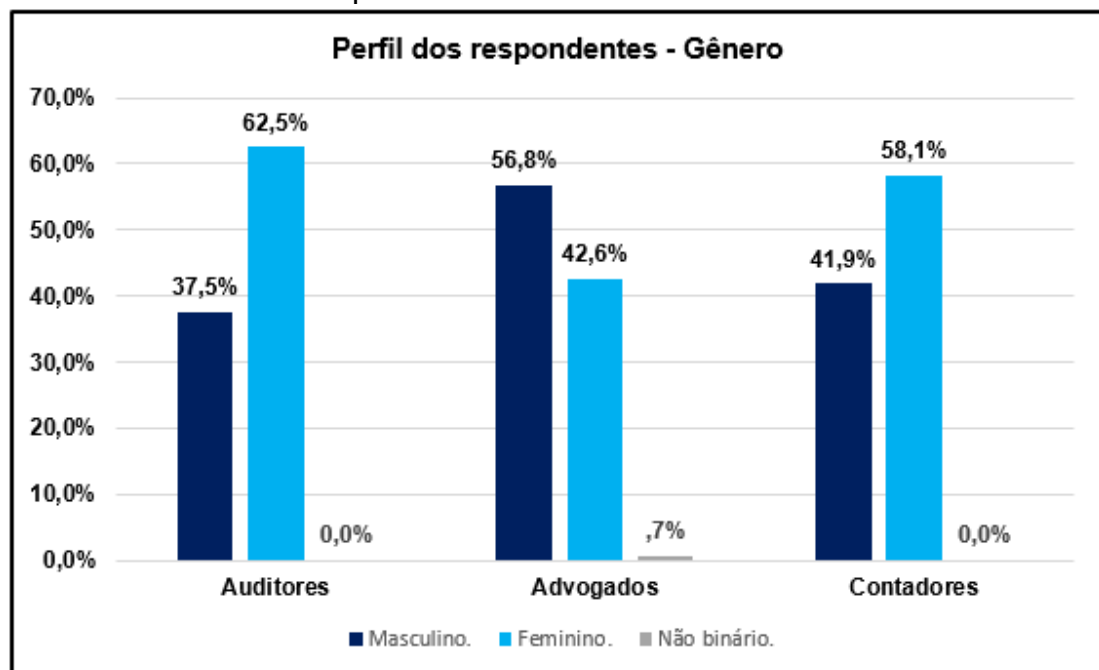
Tabela 3 - Perfil dos respondentes - Gênero

		"P9) Qual é o seu gênero?"			Total
		Masculino.	Feminino.	Não binário.	
Audidores	Total	12	20	0	32
	%	37,5%	62,5%	0,0%	100,0%
Advogados	Total	84	63	1	148
	%	56,8%	42,6%	,7%	100,0%
Contadores	Total	49	68	0	117
	%	41,9%	58,1%	0,0%	100,0%
Total		145	151	1	297
		48,8%	50,8%	,3%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 3, observa-se ainda, que entre os Auditores Fiscais Tributários 37,5% são do gênero masculino e 62,5% feminino, para os Advogados, 56,8% masculino, 42,6% feminino e 0,7% não binário e para os Contadores 41,9% masculino e 58,1% feminino.

Gráfico 3 - Perfil dos respondentes - Gênero



Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da Tabela 4, foi possível verificar que 9,4% dos respondentes possuem nível superior, 82,8% apresentam nível de especialização e/ou MBA e 7,7% possuem mestrado, doutorado ou pós-doutorado.

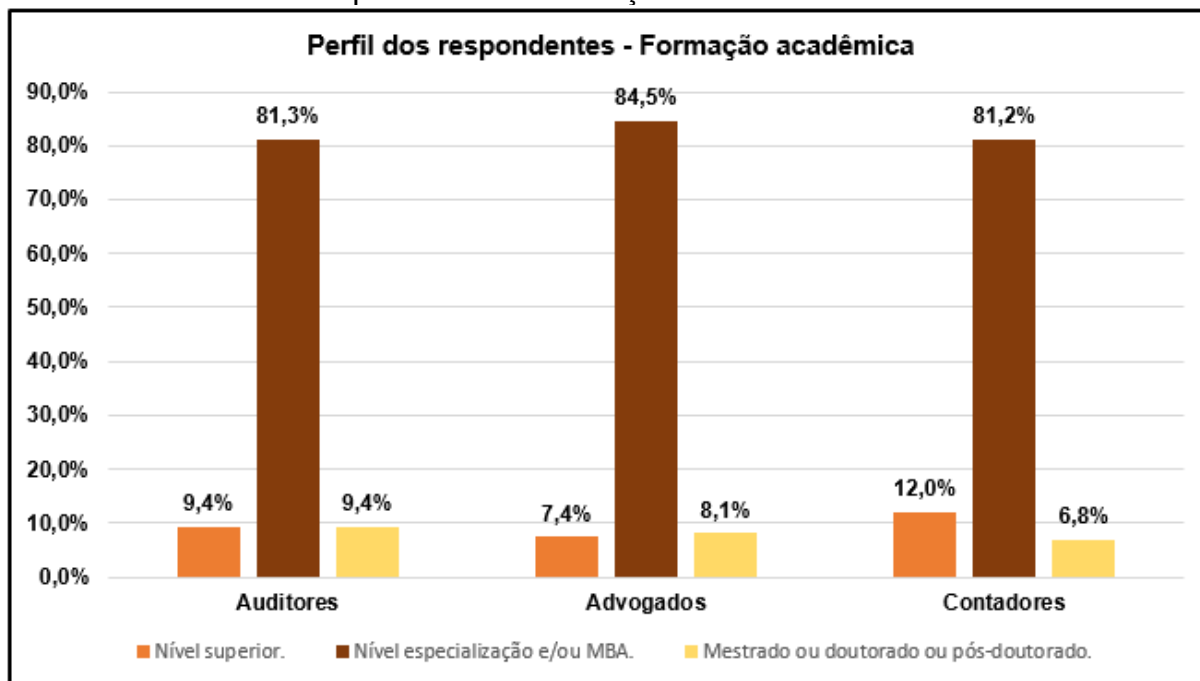
Tabela 4 - Perfil dos respondentes - Formação acadêmica

		"P10) Qual é o seu grau de formação acadêmica?"			Total
		Nível superior.	Nível especialização e/ou MBA.	Mestrado ou doutorado ou pós-doutorado.	
Auditores	Total	3	26	3	32
	%	9,4%	81,3%	9,4%	100,0%
Advogados	Total	11	125	12	148
	%	7,4%	84,5%	8,1%	100,0%
Contadores	Total	14	95	8	117
	%	12,0%	81,2%	6,8%	100,0%
Total		28	246	23	297
%		9,4%	82,8%	7,7%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Gráfico 4, ilustra a formação acadêmica dos respondentes. Observa-se que 81,3% dos Auditores têm a formação de nível especialização e/ou MBA, seguido de 84,5% dos Advogados e 81,2% pelos Contadores.

Gráfico 4 - Perfil dos respondentes - Formação acadêmica



Fonte: Elaborado pelo autor.

Finalizando o bloco de questões relativo aos dados socioeconômicos dos respondentes, observa-se na Tabela 5, que a média geral (em anos) é de 15 anos de experiência profissional.

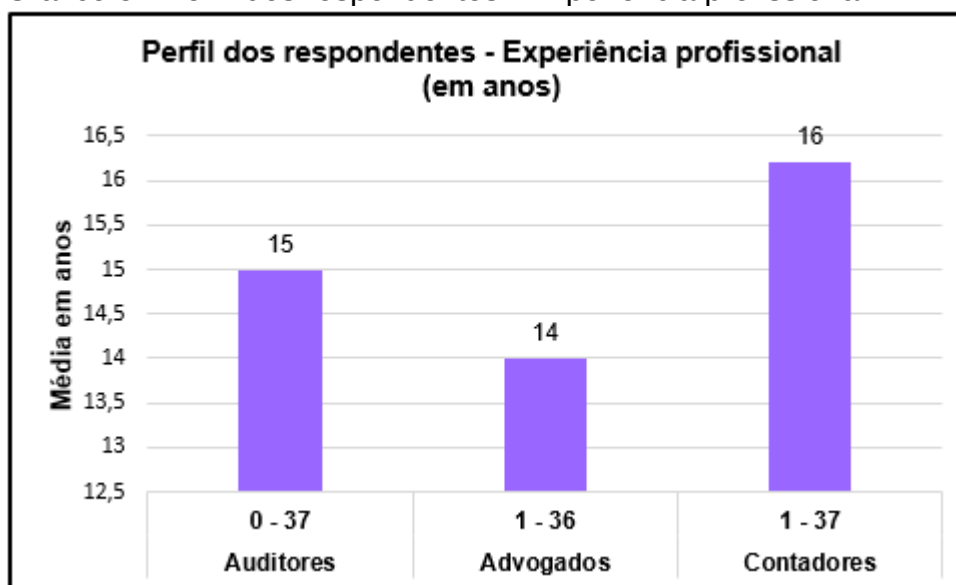
Tabela 5 - Perfil dos respondentes - experiência profissional

RESPONDENTES	PERFIL SOCIOECONÔMICO - QUESTÃO Nº 11 - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL		TOTAL
	TEMPO DE EXPERIÊNCIA EM ANOS (MÍN E MAX)	MÉDIA GERAL (ANOS)	
Auditores	0 - 37	15	32
Advogados	1 - 36	14	148
Contadores	1 - 37	16	117
Total	0 - 37	15	297

Fonte: Elaborado pelo autor.

Entre os Auditores, a média de tempo de experiência profissional (em anos) é de 15 anos, seguido pelos Advogados com 14 anos e pelos Contadores com 16 anos (Gráfico 5).

Gráfico 5 - Perfil dos respondentes - Experiência profissional



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.2 Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN

Com o objetivo de aferir as percepções dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores quanto a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, no âmbito do Município de Uberlândia, foram elaboradas as questões de nº 01 e 02 (Bloco de perguntas - Dimensão A).

Em 2006, a OCDE (2006), destaca a grande importância dos consultores tributários, advogados e contadores nos programas de conformidade cooperativa tributária afirmando é preciso envolvê-los desde o início e que isso exige igualmente uma mudança de postura e mentalidade, recomendando que eles também sejam treinados e capacitados continuamente.

Segundo Kirchler et al. (2012), quando as autoridades procuram dar um tratamento equânime aos contribuintes, justo e respeitoso e orientam no sentido do cumprimento das normas, com transparência e clareza, oferecendo uma contraprestação dos impostos em serviços de qualidade e em investimentos sociais, os contribuintes tendem por seu turno, a cooperar e pagar seus tributos em dia.

Na questão de nº 1, Tabela 6, pode-se observar que 43,4% dos respondentes já ouviram falar sobre a Conformidade Cooperativa Tributária, seguido de 35,4% que não conheciam, 15,8% conheciam um pouco e 5,4% que conheciam bem.

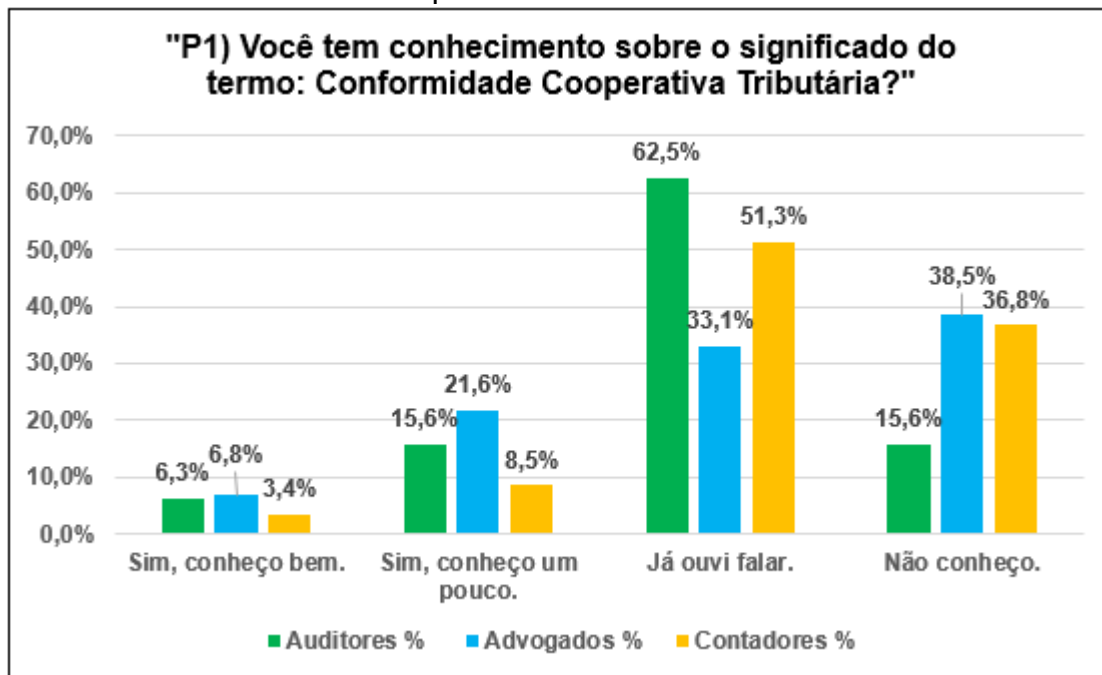
Tabela 6 - Conformidade Cooperativa Tributária - P1

		"P1) Você tem conhecimento sobre o significado do termo: Conformidade Cooperativa Tributária?"				Total
		Sim, conheço bem.	Sim, conheço um pouco.	Já ouvi falar.	Não conheço.	
Auditores	Total	2	5	20	5	32
	%	6,3%	15,6%	62,5%	15,6%	100,0%
Advogados	Total	10	32	49	57	148
	%	6,8%	21,6%	33,1%	38,5%	100,0%
Contadores	Total	4	10	60	43	117
	%	3,4%	8,5%	51,3%	36,8%	100,0%
Total		16	47	129	105	297
	%	5,4%	15,8%	43,4%	35,4%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Entre os Auditores, 62,5% já ouviram falar da CCT, seguidos pelos Advogados com 33,1% e os Contadores com 51,3%. Dos que não conhecem o significado do termo Conformidade Cooperativa Tributária, observa-se que: 15,6% são Auditores, 38,5% Advogados e 36,8% Contadores. (Gráfico 6).

Gráfico 6 - Conformidade Cooperativa Tributária - P1



Fonte: Elaborado pelo autor.

Em julho de 2013, após os estudos do “relacionamento aprimorado” em 24 países, a OCDE (2013), propôs o modelo de “Conformidade Cooperativa”. O novo modelo levou em consideração as críticas que o modelo do relacionamento aprimorado havia recebido, além de acrescentar as experiências que as administrações tributárias haviam adquiridas neste processo, juntamente com a perspectiva do mundo empresarial. Ficou demonstrado e validado, que o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes, deveriam se basear principalmente em critérios objetivos e na confiança justificada.

Iniciativa importante ocorreu na Receita Federal do Brasil em 2021, no lançamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal, “CONFIA”, Portaria da RFB nº 28 (2021), que instituiu o funcionamento do respectivo programa nos moldes da OCDE, definindo a Conformidade Cooperativa Fiscal, como o relacionamento

aprimorado entre a Administração Tributária e os Contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica, tendo como base a confiança justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes, com o objetivo de promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com a manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes.

Na questão de nº 2 (Tabela 7), 39,1% do total dos respondentes opinaram que a CCT do ISSQN, no Município de Uberlândia seria “Desejável”, seguido de 32,7% que seria “Prioritária”, 14,1% “Possível” e 14,1% “Não tenho opinião”.

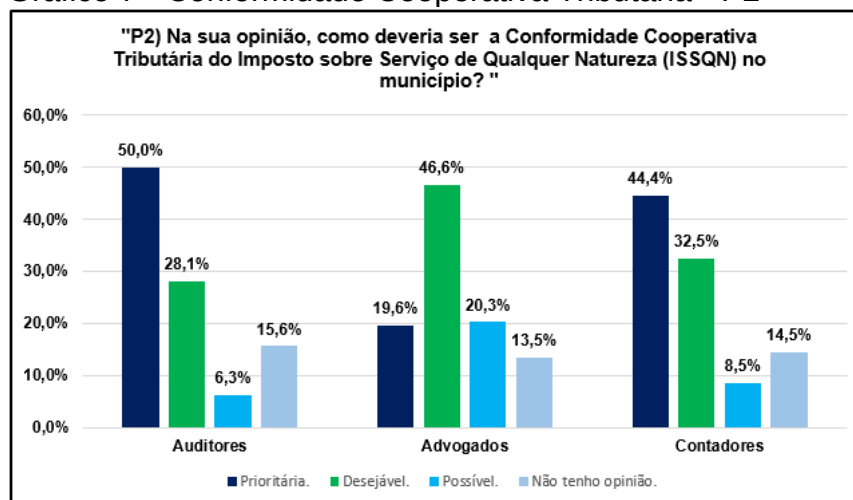
Tabela 7 - Conformidade Cooperativa Tributária - P2

		"P2) Na sua opinião, como deveria ser a Conformidade Cooperativa Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) no município? "				Total	
		Prioritária.	Desejável.	Possível.	Não tenho opinião.		
Auditores	Total	16	9	2	5	32	
	%	50,0%	28,1%	6,3%	15,6%	100,0%	
Advogados	Total	29	69	30	20	148	
	%	19,6%	46,6%	20,3%	13,5%	100,0%	
Contadores	Total	52	38	10	17	117	
	%	44,4%	32,5%	8,5%	14,5%	100,0%	
Total		97	116	42	42	297	
		%	32.7%	39,1%	14.1%	14,1%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Metade dos Auditores, expressaram que ela é “Prioritária”, com 19,6% entre os Advogados e 44,4% entre os Contadores. “Desejável” para 28,1% dos Auditores, 46,6% para os Advogados e 32,5% para os Contadores. “Possível” para 6,3% dos Auditores, 20,3% para os Advogados e 8,5% para os Contadores. Que “Não tenho opinião”, 15,6% para os Auditores, 13,5% para os Advogados e 14,5% para os Contadores. (Gráfico 7).

Gráfico 7 - Conformidade Cooperativa Tributária - P2



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.3 Fontes de estímulos da CCT do ISSQN

Com o objetivo de identificar as fontes de estímulos à CCT do ISSQN entre os principais atores da área tributária no Município de Uberlândia, foram desenvolvidas as questões de nº 3 a 4 (Bloco de perguntas - Dimensão B).

Segundo a OCDE (2004), os riscos de conformidade tributária, deveriam ser tratados com as melhores práticas e estratégias, como por exemplo, incentivos para o contribuinte que cumprisse com as suas obrigações tributárias tempestivamente, mas que o punisse quando necessário e de maneira proporcional ao risco, aumentando e tornando visível a percepção de risco e atuação (poder) das autoridades tributárias.

Kirchler et al. (2012), constataram que autoridades fiscais eram capazes de influenciar o contribuinte e seus principais assessores tributários quanto à conformidade fiscal e o nível de sonegação, quando através de um relacionamento aprimorado, de confiança mútua, de transparência das leis e da legitimidade do poder emanado.

Na Tabela 8, pode-se verificar entre todos os respondentes, que na percepção deles, o 1º lugar na classificação de importância, como “Extremamente importante”, está o “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação”, com 77,4% das respostas, em 2º “Atitude de resolução de problemas”, com 64,6%, em 3º “Redução da litigiosidade administrativa e judicial”, com 60,9%, em 4º “Simplificação da legislação tributária do ISSQN”, com 59,3%, em 5º “Ações de assistência mútua”, 57,2%, em 6º “Mais cooperação”, com 52,2%, em 7º “Código de boas práticas tributárias do ISSQN”, 51,9%, em 8º com “Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN”, 45,1%, em 9º “Fórum de diálogo ativo”, 43,8% e por fim em 10º “Autorregularização do ISSQN” com 42,4%.

Na visão de Paulsen (2018), é de interesse público e geral que o contencioso administrativo e judicial seja reduzido a partir de uma maior certeza jurídica.

Tabela 8 - Fontes de estímulos a CCT do ISSQN - P3

		P3) Em relação as "FONTES DE ESTÍMULOS" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e os Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo?					Total
		Nada importante.	Pouco importante.	Moderadamente importante.	Muito importante.	Extremamente importante.	
1. Ações de assistência mútua.	Total	1	2	19	105	170	297
	%	0,3%	0,7%	6,4%	35,4%	57,2%	100,0%
2. Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.	Total	0	0	12	55	230	297
	%			4,0%	18,5%	77,4%	100,0%
3. Atitude de resolução de problemas.	Total	0	0	7	98	192	297
	%			2,4%	33,0%	64,6%	100,0%
4. Autorregularização do ISSQN.	Total	1	2	30	138	126	297
	%	0,3%	0,7%	10,1%	46,5%	42,4%	100,0%
5. Código de boas práticas tributárias do ISSQN.	Total	0	1	13	129	154	297
	%		0,3%	4,4%	43,4%	51,9%	100,0%
6. Fórum de diálogo ativo.	Total	0	3	28	136	130	297
	%		1,0%	9,4%	45,8%	43,8%	100,0%
7. Mais cooperação.	Total	0	1	15	126	155	297
	%		0,3%	5,1%	42,4%	52,2%	100,0%
8. Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN.	Total	3	32	39	89	134	297
	%	1,0%	10,8%	13,1%	30,0%	45,1%	100,0%
9. Redução da litigiosidade administrativa e judicial.	Total	0	4	28	84	181	297
	%		1,3%	9,4%	28,3%	60,9%	100,0%
10. Simplificação da legislação tributária do ISSQN.	Total	0	2	12	107	176	297
	%		0,7%	4,0%	36,0%	59,3%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Alm, Kirchler, e Muehlbacher (2012) e Alm e Torgler (2011) afirmam que o papel das Autoridades Fiscais são decisivas neste processo de interação com os Contribuintes, Advogados e Contadores. Que principalmente a comunicação, a confiança e a transparência desses agentes nas decisões sobre os tributos, na sua alocação, nos seus controles e sanções, são fatores relevantes que influenciam o comportamento dos contribuintes e a sua conformidade fiscal.

Na percepção dos Auditores, Advogados e Contadores, questão de nº 4 (aberta), as 10 “Fontes de Estímulos” mais importantes a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, podem ser vistas na Tabela 9. Observa-se com 15,21% das respostas, está o “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação”, seguido com 12,08% para as “Ações de assistência mútua”, com 11,88% a “Simplificação da legislação tributária do ISSQN”, com 9,38% a “Mais transparência no relacionamento entre o Fisco e os Contribuintes”; com 6,88% “Diálogo aberto e ativo com os Contribuintes”, com 6,25% “Mais cooperação”, com 6,04%, “Código de boas práticas tributárias do ISSQN”, com 6,04% “Redução da litigiosidade administrativa e judicial”, com 5,83% “Atitude de resolução de problemas” e por fim, com 5,63% “Autorregularização do ISSQN”.

Tabela 9 - Fontes de estímulos a CCT do ISSQN - P4

P4) Na sua opinião, quais seriam as "FONTES DE ESTÍMULOS" mais importantes a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN? Cite apenas 3.	Total	%
1) Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.	73	15,21%
2) Ações de assistência mútua.	58	12,08%
3) Simplificação da legislação tributária do ISSQN.	57	11,88%
4) Mais transparência no relacionamento entre o Fisco e os Contribuintes.	45	9,38%
5) Diálogo aberto e ativo com os Contribuintes.	33	6,88%
6) Mais cooperação.	30	6,25%
7) Código de boas práticas tributárias do ISSQN.	29	6,04%
8) Redução da litigiosidade administrativa e judicial.	29	6,04%
9) Atitude de resolução de problemas.	28	5,83%
10) Autorregularização do ISSQN.	27	5,63%

Elaborado pelo autor.

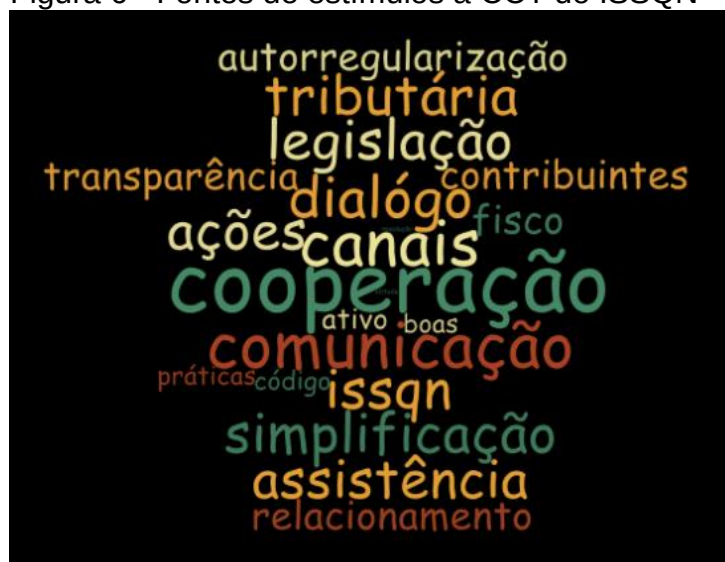
Segundo Kirchler (2007), se o contribuinte tem um tratamento adequado pelas autoridades, incluindo respeito, dignidade e educação, e passa a ser visto pela administração tributária como um cliente, estabelecendo-se uma relação de respeito, confiança e cooperação, ele tende a uma maior conformidade fiscal.

Kirchler (2007), ressalta ainda, que esse clima de cooperação não depende unicamente da entrega de serviços públicos de qualidade, mas que também é imperativa a existência de leis simples e claras, orientação adequada sobre as regras fiscais, distribuição equânime da carga tributária, justiça redistributiva, garantia de procedimentos administrativos apropriados e eficiente comunicação das normas. Destaca ainda, a promoção da colaboração, concomitante com o aprimoramento da moralidade tributária e que todos esses fatores, favoreceriam em muito a conformidade fiscal, aumentando assim, a arrecadação tributária.

A OCDE (2013), observou que um sistema de governança corporativa eficiente, com transparência e comunicação adequada, seriam considerados como parte integrante dessa relação cooperativa, bem como a uma gestão de controle e riscos fiscais, de regulação responsiva e conduta tributária dos contribuintes.

De forma complementar, para melhor visualização dos termos mais opinados pelos respondentes (questão aberta), foi utilizada a técnica de nuvem de palavras para se ilustrar as respostas obtidas com maior frequência na questão de nº 4 (Figura 6).

Figura 6 - Fontes de estímulos a CCT do ISSQN - P4



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.4 Ambiente propício à CCT do ISSQN

Kirchler et al. (2012), observaram que através de um relacionamento aprimorado, de confiança mútua, de transparência das leis e da legitimidade do poder emanado afetava os níveis de conformidade tributária do contribuinte, tornando-o mais sensível e propenso ao pagamento dos tributos, criando-se um ambiente favorável de cooperação recíproca, de troca.

No Brasil, a iniciativa do Estado de São Paulo, em 2018, que instituiu o Programa de Estímulo a Conformidade Tributária, “NOS CONFORMES”, Lei Complementar nº 1.320 (2018), procurou criar condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre a Administração Tributária e os Contribuintes.

Para analisar os pontos de convergência que podem favorecer a criação de um ambiente propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, no Município de Uberlândia, entre os Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores, questões de nº 5, 6 e 7 (Bloco de perguntas - Dimensão C), são apresentados a seguir os resultados obtidos.

Na Tabela 10, os respondentes consideram que a criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN é “Prioritária” com 47,5% das respostas, seguido de “Desejável” com 39,1%, “Possível” com 8,1% e “Não tenho opinião” com 5,4%.

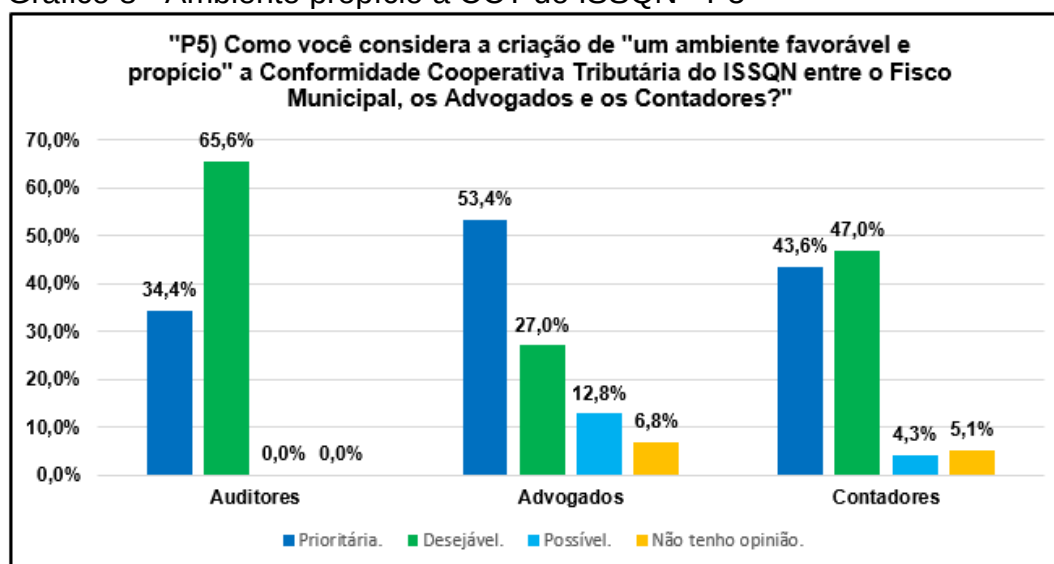
Tabela 10 - Ambiente propício a CCT do ISSQN - P5

		"P5) Como você considera a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores?"				Total	
		Prioritária.	Desejável.	Possível.	Não tenho opinião.		
Auditores	Total	11	21	0	0	32	
	%	34,4%	65,6%	0,0%	0,0%	100,0%	
Advogados	Total	79	40	19	10	148	
	%	53,4%	27,0%	12,8%	6,8%	100,0%	
Contadores	Total	51	55	5	6	117	
	%	43,6%	47,0%	4,3%	5,1%	100,0%	
Total		141	116	24	16	297	
		%	47,5%	39,1%	8,1%	5,4%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 8, pode-se observar que entre os Auditores, 34,4% consideram a criação deste ambiente como "Prioritária", seguido pelos Advogados, com 53,4% e pelos Contadores, com 43,6%. Para os Auditores, 65,6% consideraram a criação deste ambiente como "Desejável", para os Advogados, 27% e para os Contadores 47%.

Gráfico 8 - Ambiente propício a CCT do ISSQN - P5



Fonte: Elaborado pelo autor.

Muehlbacher et al. (2011), afirma que o ambiente e a forma em que se dá a interação entre as Autoridades Fiscais, os Contribuintes e seus Advogados e Contadores, afeta o nível de conformidade fiscal e a cooperação entre esses atores.

Alm et al. (2012), concluem que a forma como se dá a interação entre esses atores sociais, em especial os contribuintes e as autoridades fiscais, pode contribuir para criação de um ambiente de cooperação, que dependerá primordialmente da existência de um elevado nível de confiança.

Ainda, em relação a criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN no Município de Uberlândia, questão de nº 6, observa-se (Tabela 11), que na percepção dos Auditores Fiscais Tributários, Advogados e Contadores, os itens mais importantes entre os 4 listados abaixo, classificados como “Extremamente importante”, foram: Em 1º lugar, com 84,8% das respostas, “Mais segurança jurídica tributária do ISSQN”, em 2º lugar, com 71,7%, “Mais transparência nas ações e procedimentos”, em 3º lugar, com 66,3%, “Mais diálogo” e por fim em 4º lugar, com 56,9%, “Mais confiança mútua e justificada”.

Tabela 11 - Ambiente propício a CCT do ISSQN - P6

		P6) Ainda em relação a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo?					Total
		Nada importante.	Pouco importante.	Moderadamente importante.	Muito importante.	Extremamente importante.	
1. Mais diálogo.	Total	0	2	13	85	197	297
	%		0,7%	4,4%	28,6%	66,3%	100,0%
2. Mais confiança mútua e justificada.	Total	0	2	14	112	169	297
	%		0,7%	4,7%	37,7%	56,9%	100,0%
3. Mais transparência nas ações e procedimentos.	Total	0	0	3	81	213	297
	%			1,0%	27,3%	71,7%	100,0%
4. Mais segurança jurídica tributária do ISSQN.	Total	0	0	1	44	252	297
	%			0,3%	14,8%	84,8%	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Kirchler (2007), afirma que a conformidade voluntária depende prioritariamente da confiança entre as autoridades fiscais e os contribuintes, sendo influenciada principalmente pela percepção de justiça, de procedimentos fiscais justos, de interação respeitosa e das normas sociais.

Essa cooperação, pode ser aprimorada também quando as autoridades fiscais se mostram dispostas a colaborar com os contribuintes, no sentido de oferecerem ajuda de forma positiva, sempre buscando o diálogo aberto com o intuito de evitar o contencioso tributário (LEVINER, 2008).

Por fim, na Tabela 12, são apresentadas as sugestões dos respondentes para a criação de um ambiente favorável e propício a Conformidade Cooperativa Tributária entre o Fisco Municipal, os Advogados e Contadores. Dos 10 itens mais importantes, destacam-se: “Educação fiscal, cursos e palestras sobre a legislação tributária do ISSQN”, com 21,88% do total das respostas, “Mais diálogo”, com 17,29%, “Mais transparência nas ações e procedimentos”, com 14,38%, “Mais segurança jurídica tributária do ISSQN”, com 13,13% e “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação”, com 9,17%. Outro destaque muito importante e que não havia surgido na pesquisa, foi a opinião de que a “Adequação do sistema tecnológico”, com 7,29% das respostas, seria também de grande importância para a criação deste ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN.

Em 2016, OCDE pelo FTA, passou a priorizar a construção de administrações tributárias modernas, entendeu que os avanços da tecnologia, poderiam ser vistos como uma grande aliada na criação de oportunidades para o fortalecimento da conformidade tributária.

Tabela 12 - Ambiente propício a CCT do ISSQN - P7

P7) Quais seriam as suas sugestões para a criação de um "ambiente favorável e propício a Conformidade Cooperativa Tributária" entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores? Cite as 3 mais importantes.	Total	%
1) Educação fiscal, cursos e palestras sobre a legislação tributária do ISSQN.	105	21,88%
2) Mais diálogo.	83	17,29%
3) Mais transparência nas ações e procedimentos.	69	14,38%
4) Mais segurança jurídica tributária do ISSQN.	63	13,13%
5) Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.	44	9,17%
6) Adequação do sistema tecnológico.	35	7,29%
7) Mais cooperação.	33	6,88%
8) Mais confiança mútua e justificada.	30	6,25%
9) Simplificação da legislação tributária municipal.	29	6,04%
10) Mais benefícios e isenções.	21	4,38%

Fonte: Elaborado pelo autor.

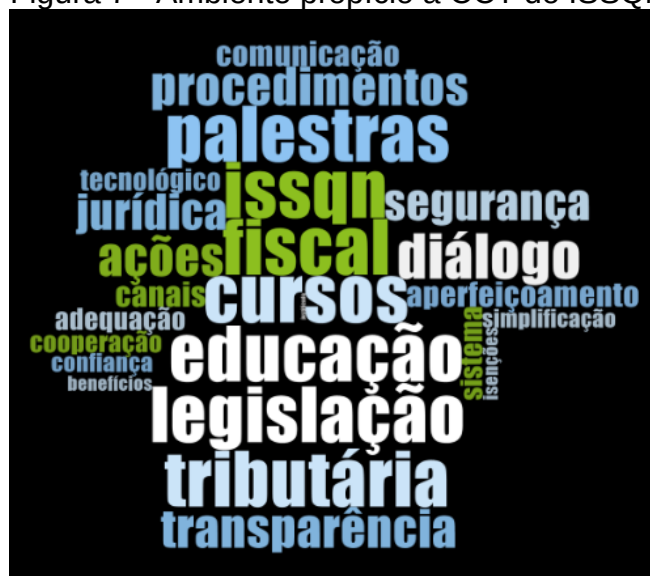
Leviner (2008) sustenta que compete a administração tributária oferecer cooperação aos contribuintes, visando reduzir ou evitar sensações de ressentimento, desconfiança ou antagonismos, promovendo assim, uma conexão entre ambos no intuito de aumentar a conformidade voluntária. Todavia, adverte que se tais práticas não forem suficientes, os agentes públicos devem ser firmes, porém justos. Assim, diferentes estratégias devem ser postas em prática, possibilitando que as autoridades fiscais, lidem de formas diferentes com os diversos tipos de comportamentos dos contribuintes (ALM et al., 2012).

Conclui Leviner (2008), que esse entendimento serve como estratégia inicial para a compreensão do comportamento do contribuinte e a necessidade de diversas estratégias no combate à evasão fiscal, pelas autoridades fiscais, considerando as várias categorias de contribuintes e os custos envolvidos no incentivo da conformidade fiscal voluntária e forçada.

A OCDE (2008, 2013) afirma que são muitos os benefícios que os programas de conformidade cooperativa podem trazer para os contribuintes, entre eles a oportunidade de resolução do contencioso administrativo e judicial de forma mais célere e de redução de seu risco tributário e consequentemente de seus custos.

Na Figura 7, visualiza-se a partir da técnica de nuvem de palavras, os termos mais utilizados na questão de nº 7, sobre as sugestões mais importantes na visão dos respondentes, para criação de um ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN no Município de Uberlândia.

Figura 7 - Ambiente propício a CCT do ISSQN - P7



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2 DAS MEDIDAS DE ASSOCIAÇÕES

Este capítulo apresenta a estatística descritiva envolvendo duas variáveis (análise bivariada). No item 4.2.1 se existe associação entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e a “Conformidade Cooperativa do ISSQN” e no item 4.2.2 se existe associação entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e a criação de um “Ambiente propício a Conformidade Cooperativa do ISSQN”.

4.2.1 Associação entre as variáveis Percepção e CCT do ISSQN

Foi pesquisada a existência de associação entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e a “Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN”, a partir da técnica de Análise de Correspondência, com a utilização do software SPSS *Statistics* 20.

Para elaboração do diagnóstico sobre a existência de associação estatisticamente significativa entre estas duas variáveis, foi realizado um teste Qui-quadrado. Conforme demonstra a Tabela 13, observa-se que o valor-p calculado obtido da estatística qui-quadrado foi consideravelmente menor que 0,05, portanto, foi possível rejeitar a hipótese nula de que estas duas variáveis se associaram de forma aleatória. Assim, ficou comprovado que existe associação estatisticamente significativa, ao nível de significância de 5%, entre a variável “Percepção” e “CCT do ISSQN”.

Tabela 13 - Teste qui-quadrado - Percepção e CCT do ISSQN

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	28,134 ^a	6	,000
Razão de verossimilhança	28,909	6	,000
Associação Linear por Linear	,721	1	,396
Nº de casos válidos	297		

Fonte: Dados da pesquisa.

Relativamente ao nível de Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores) e a Conformidade Cooperativa Tributária (CCT) do ISSQN (P2), observa-se na Tabela 14, que os resíduos padronizados ajustados, são maiores que “1,96” nas categorias de “Auditores” versus “Prioritária” com “2,2”, “Advogados” versus “Desejável” e “Possível” com “2,7” e “3,0” respectivamente e nas categorias “Contadores” versus “Prioritária” com “3,5”, concluindo-se que há associação entre estas categorias.

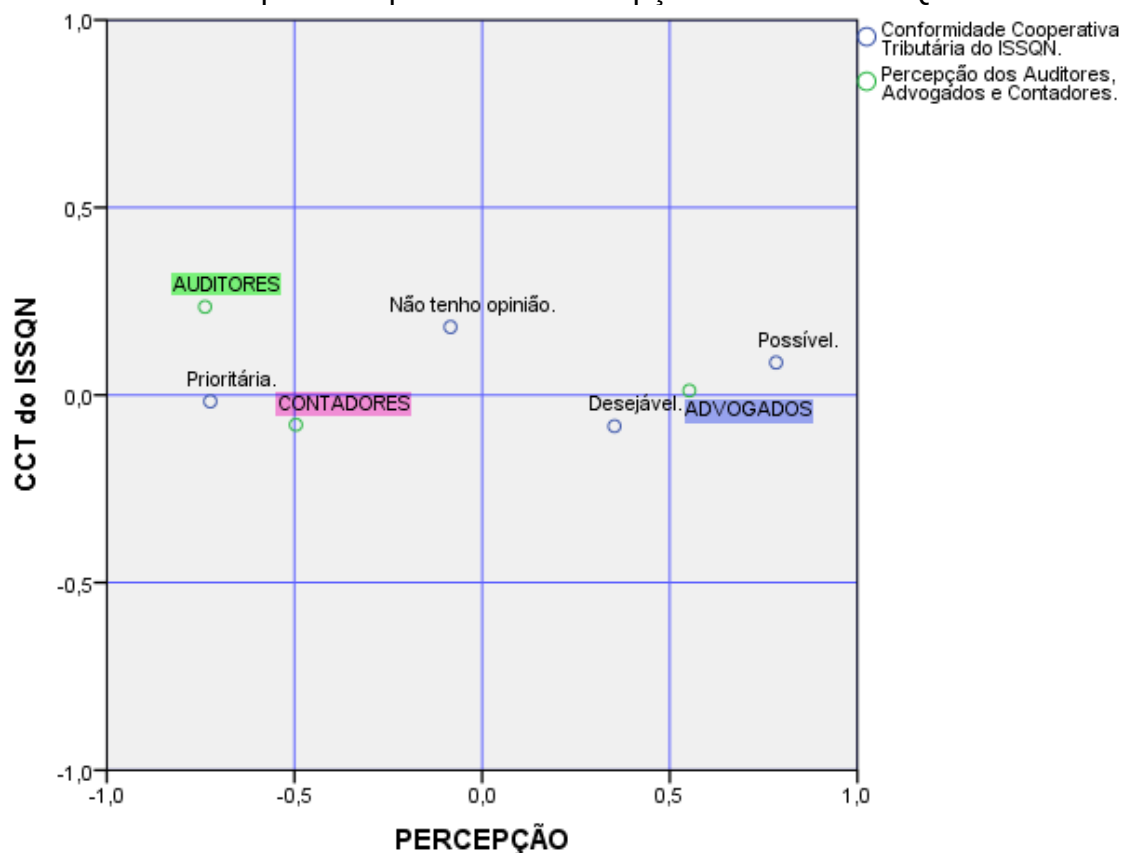
Tabela 14 - Tabulação Cruzada - Percepção e CCT do ISSQN

			"P2) Na sua opinião, como deveria ser a Conformidade Cooperativa Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) no município? "				Total
			Prioritária.	Desejável.	Possível.	Não tenho opinião.	
PERCEPÇÃO DOS:	AUDITORES	Contagem	16	9	2	5	32
		Contagem esperada	10,5	12,5	4,5	4,5	32,0
		Resíduos	5,5	-3,5	-2,5	,5	
		Resíduos padronizados	1,7	-1,0	-1,2	,2	
		Resíduos ajustados	2,2	-1,3	-1,4	,3	
	ADVOGADOS	Contagem	29	69	30	20	148
		Contagem esperada	48,3	57,8	20,9	20,9	148,0
		Resíduos	-19,3	11,2	9,1	-,9	
		Resíduos padronizados	-2,8	1,5	2,0	-,2	
		Resíduos ajustados	-4,8	2,7	3,0	-,3	
	CONTADORES	Contagem	52	38	10	17	117
		Contagem esperada	38,2	45,7	16,5	16,5	117,0
		Resíduos	13,8	-7,7	-6,5	,5	
		Resíduos padronizados	2,2	-1,1	-1,6	,1	
		Resíduos ajustados	3,5	-1,9	-2,2	,2	
	Total	Contagem	97	116	42	42	297
		Contagem esperada	97,0	116,0	42,0	42,0	297,0

Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 9, ilustra o resultado da análise de correspondência realizado entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e a “Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN”, quanto a classificação de: “Prioritária, Desejável, Possível, Não tenho interesse e Não tenho opinião”. O mapa ilustra a associação entre as categorias: “Auditores” e “Prioritária”, “Advogados” e “Desejável” e “Possível” e “Contadores” e “Prioritária”.

Gráfico 9 - Mapa Perceptual entre Percepção e CCT do ISSQN



Fonte: Dados da pesquisa.

4.2.2 Associação entre as variáveis Percepção e Ambiente propício a CCT do ISSQN

Uma segunda análise de correspondência foi realizada para verificar se houve associação entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e o “Ambiente propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN”.

Para elaboração do diagnóstico sobre a existência de associação estatisticamente significativa entre estas duas variáveis, foi realizado um teste qui-quadrado. Conforme demonstra a Tabela 15, o valor-p calculado obtido da estatística qui-quadrado foi consideravelmente menor que 0,05, portanto, foi possível rejeitar a hipótese nula de que estas duas variáveis se associaram de forma aleatória. Assim,

ficou comprovado que existe associação estatisticamente significativa, ao nível de significância de 5%, entre a variável “Percepção” e “CCT do ISSQN”.

Tabela 15 - Teste qui-quadrado - Percepção e Ambiente propício a CCT do ISSQN

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	26,859	6	,000
Razão de verossimilhança	30,589	6	,000
Associação Linear por Linear	,061	1	,805
Nº de casos válidos	297		

Fonte: Dados da pesquisa.

Relativamente ao nível de “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e o “Ambiente propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN (P5)”, observa-se na Tabela 16, que os resíduos padronizados ajustados, são maiores que “1,96” nas categorias de “Auditores” versus “Desejável” com “3,3”, “Advogados” versus “Prioritária” e “Possível” com “2,0” e “3,0” respectivamente e nas categorias “Contadores” versus “Desejável” com “2,3”, concluindo-se que há associação entre estas categorias.

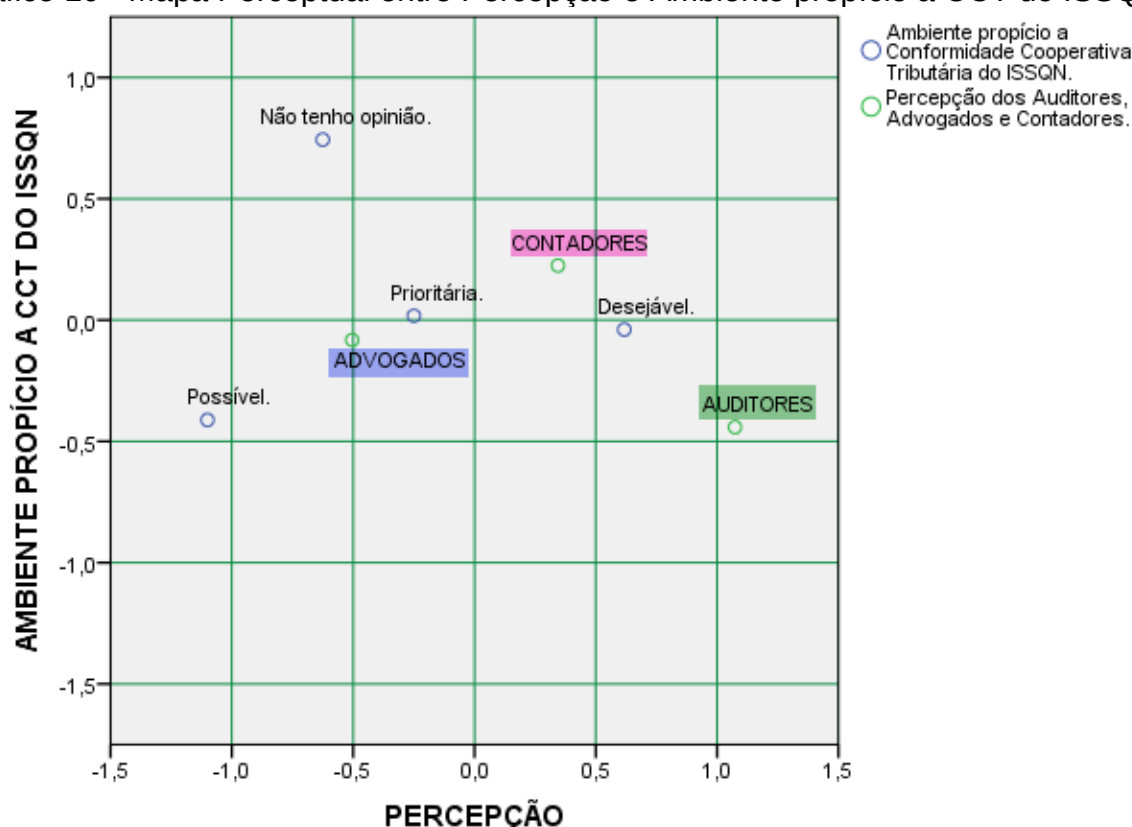
Tabela 16 - Tabulação Cruzada - Percepção e Ambiente propício a CCT do ISSQN

		"P5) Como você considera a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores?"				Total	
		Prioritária.	Desejável.	Possível.	Não tenho opinião.		
PERCEPÇÃO DOS:	AUDITORES	Contagem	11	21	0	0	32
		Contagem esperada	15,2	12,5	2,6	1,7	32,0
		Resíduos	-4,2	8,5	-2,6	-1,7	
		Resíduos padronizados	-1,1	2,4	-1,6	-1,3	
		Resíduos ajustados	-1,6	3,3	-1,8	-1,4	
	ADVOGADOS	Contagem	79	40	19	10	148
		Contagem esperada	70,3	57,8	12,0	8,0	148,0
		Resíduos	8,7	-17,8	7,0	2,0	
		Resíduos padronizados	1,0	-2,3	2,0	,7	
		Resíduos ajustados	2,0	-4,2	3,0	1,0	
	CONTADORES	Contagem	51	55	5	6	117
		Contagem esperada	55,5	45,7	9,5	6,3	117,0
		Resíduos	-4,5	9,3	-4,5	-,3	
		Resíduos padronizados	-0,6	1,4	-1,4	-,1	
		Resíduos ajustados	-1,1	2,3	-1,9	-,2	
	Total	Contagem	141	116	24	16	297
		Contagem esperada	141,0	116,0	24,0	16,0	297,0

Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 10, ilustra o resultado da análise de correspondência realizado entre as variáveis “Percepção (dos Auditores, Advogados e Contadores)” e o “Ambiente propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN (P5), quanto a classificação de: “Prioritária, Desejável, Possível, Não tenho interesse e Não tenho opinião”. O mapa ilustra a associação entre as categorias: “Auditores” e “Desejável”, “Advogados” e “Prioritária” e “Possível” e “Contadores” e “Desejável”.

Gráfico 10 - Mapa Perceptual entre Percepção e Ambiente propício a CCT do ISSQN



Fonte: Dados da pesquisa.

A partir das análises de correspondências, testes qui-quadrado e análises dos resíduos padronizados ajustados, realizados na amostra obtida pela pesquisa, pode-se admitir que há evidências de validade que a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores, sobre a Conformidade Cooperativa Tributária, preconizada pela OCDE, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, no Município de Uberlândia, é “Prioritária” para 50% dos Auditores, para os Advogados é “Desejável” e “Possível”, com 46,6% e 20,3% respectivamente e para os Contadores é “Prioritária” com 44,4%, com significância

estatística e associação entre estas variáveis (dependência).

Da mesma forma, pode-se concluir, que há evidências de validade que a percepção dos Auditores Fiscais, dos Advogados e dos Contadores, sobre a criação de um “Ambiente favorável e propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, entre o Fisco Municipal, os Advogados e Contadores”, é “Desejável” para 65,6% dos Auditores, “Prioritária” e “Possível” com 53,4% e 12,8% respectivamente para os Advogados e “Desejável” com 47,0% para os Contadores, com significância estatística e associação entre essas variáveis (dependência).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou aferir a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores, no Município de Uberlândia, sobre a “Conformidade Cooperativa Tributária (CCT), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)”, analisando, comparando e avaliando criticamente o seu grau de conhecimento sobre o tema, as fontes de estímulos e a criação de um ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN, entre o Fisco Municipal e os principais assessores tributários dos Contribuintes no Município de Uberlândia, os Advogados e os Contadores.

Destaca-se inicialmente, conforme o referencial teórico, que segundo a OCDE (2004), muitas administrações tributárias, historicamente, abordaram a sonegação tributária, com estratégias convencionais, com programas de fiscalizações e auditorias, de forma reativa e cara, embora necessárias. Mas, que ignoram os fatores complexos, responsáveis por este comportamento dos contribuintes e que dificilmente serão tratados com êxito com uma única estratégia de ação. A orientação da OCDE, neste contexto, é no sentido de que as administrações tributárias dedicassem maior tempo para estudar e compreender os motivos que levavam a não conformidade tributária dos contribuintes, para aplicar um conjunto de medidas e resposta, potencialmente mais eficientes e eficazes. Seria necessário desenvolver uma nova cultura organizacional.

Ainda, seguindo as orientações da OCDE (2004), os riscos de conformidade tributária, deveriam ser tratados com as melhores práticas e estratégias, como por exemplo, incentivos para o contribuinte que cumprisse com as suas obrigações tributárias tempestivamente, mas que o punisse quando necessário e de maneira proporcional ao risco, aumentando e tornando visível a percepção de risco e atuação (poder) das autoridades tributárias.

Mais, segundo relatório da OCDE (2017; 2019) as administrações tributárias têm procurado com o uso de técnicas avançadas de análises das percepções do comportamento dos contribuintes, descobrir padrões, fazer previsões, recomendações, projetar políticas e realizar intervenções adequadas a essa nova realidade. Essas informações comportamentais, são utilizadas cada vez mais para melhorar a relação entre o fisco e os contribuintes e estimular um ambiente favorável a conformidade tributária.

Neste sentido, este estudo buscou inferir no Município de Uberlândia, as bases para a Conformidade Cooperativa Tributária, preconizada pela OCDE, adaptada as características do Município, na percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, Advogados e Contadores.

Esta pesquisa ouviu, 100% dos Auditores Fiscais Tributários Municipais da ativa, com 32 respostas válidas, 148 dos Advogados e 117 dos Contadores (após o tratamento metodológico). Deste total, 62,5% dos Auditores eram do gênero feminino, 37,5% masculino, entre os Advogados, 56,8% era masculino e 42,6% feminino e entre os Contadores, 58,1% era feminino, com 41,9% masculino. A média de idade foi de 42 anos para os Auditores, 40 para os Advogados e 43 para os Contadores.

Ainda na descrição do perfil socioeconômico dos respondentes, 82,8% deles têm formação acadêmica em nível de especialização e/ou MBA, com média de experiência profissional de 15 anos para os Auditores, 14 para os Advogados e 16 para os Contadores, 15 anos em média no geral.

Com o objetivo específico de aferir a percepção dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores sobre o seu conhecimento do termo “Conformidade Cooperativa Tributária”, a pesquisa revelou que 43,4% dos respondentes já ouviram falar na CCT, 35,4% não conhecem o termo, 15,8% conhecem um pouco e 5,4% conhecem bem o termo.

Especificadamente, por categoria, 62,5% dos Auditores já ouviram falar da CCT, com 33,1% dos Advogados e 51,3% dos Contadores. Observa-se que mais da metade dos Auditores e Contadores já ouviram falar sobre a CCT, contra 38,5% dos Advogados que afirmaram que não conheciam o termo.

Ainda, na opinião dos respondentes, de como deveria ser a Conformidade Cooperativa Tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza no Município de Uberlândia, 32,7% responderam que ela deveria ser “Prioritária” e 39,1% “Desejável”, 14,1% “Possível” e 14,1% “Não tenho opinião”.

Neste quesito, a OCDE (2013) propôs a Conformidade Cooperativa Tributária como uma alternativa ao relacionamento tradicional entre as Administrações Tributárias e os Contribuintes, como um modelo que procurava criar uma relação mais transparente e colaborativa entre o fisco e os contribuintes, estimulando o diálogo, a confiança e a redução de conflito entre eles, proporcionando uma melhora na apuração dos tributos, com a diminuição dos riscos tributários por parte dos contribuintes.

Na amostra estudada de Auditores, Advogados e Contadores, com significância estatística e associação entre as variáveis “Percepção” e “CCT do ISSQN”, demonstrado a partir das Análises de Correspondências, testes Qui-quadrados e dos Resíduos Padronizados Ajustados, tem-se que: 50% dos Auditores a consideram como “Prioritária”, 46,6% “Desejável” e 20,3% “Possível” para os Advogados e 44,4% “Prioritária” para os Contadores.

Em relação as fontes de estímulos a CCT do ISSQN, entre os principais atores da área tributária no Município de Uberlândia (Auditores, Advogados e Contadores), a pesquisa revelou que na percepção deles, os itens considerados como “Extremamente importante” são:

- 1) (77,4%) - “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação”;
- 2) (64,6%) - “Atitude de resolução de problemas”;
- 3) (60,9%) - “Redução da litigiosidade administrativa e judicial”;
- 4) (59,3%) - “Simplificação da legislação tributária do ISSQN”;
- 5) (57,2%) - “Ações de assistência mútua”;
- 6) (52,2%) - “Mais cooperação”;
- 7) (51,9%) - “Código de boas práticas tributárias do ISSQN”;
- 8) (45,1%) - “Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN”;
- 9) (43,8%) - “Fórum de diálogo ativo; e
- 10) (42,4%) - “Autorregularização do ISSQN”.

Segundo Rocha (2018) a percepção dos atores sociais (contribuintes, advogados e contadores) sobre como são tratados pelas autoridades tributárias (Estado), afetaria a sua predisposição em cooperar com essas.

Mais, a pesquisa revelou ainda neste quesito, em questão aberta, quais seriam as fontes de estímulos mais importantes a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, na opinião dos Auditores, Advogados e Contadores, obtendo o seguinte resultado:

- 1) Aperfeiçoamento dos canais de comunicação (15,21% das respostas);
- 2) Ações de assistência mútua (12,08%);
- 3) Simplificação da legislação tributária do ISSQN (11,88%);
- 4) Mais transparência no relacionamento entre o Fisco e os Contribuintes (9,38%);
- 5) Diálogo aberto e ativo com os Contribuintes (6,88%);
- 6) Mais cooperação (6,25%);
- 7) Código de boas práticas tributárias do ISSQN (6,04%);
- 8) Redução da litigiosidade administrativa e judicial (6,04%);
- 9) Atitude de resolução de problemas (5,83%); e
- 10) Autorregularização do ISSQN (5,63%).

Destaque-se aqui, os estudos de Kirchler (2007) e Leviner (2008), que revelaram a existência de uma intrigante relação entre os diversos atores sociais, representados pelos Contribuintes, seus Advogados e Contadores, juntamente com as Autoridades Fiscais (Governo), interagindo e influenciando positivamente ou negativamente o ambiente fiscal.

Em relação a criação de um ambiente favorável e propício a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, entre o Fisco municipal, os Advogados e Contadores, este estudo demonstrou que: 47,5% dos respondentes, consideram esta criação como “Prioritária”, 39,1% como “Desejável”, 8,1% como “Possível” e 5,4% como “Não tenho opinião”.

Com significância estatística e associação entre as variáveis “Percepção” e “Criação de um ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN”, utilizando também as Análises de Correspondências, testes Qui-quadrados e dos Resíduos Padronizados Ajustados, tem-se que: entre os Auditores que 65,6% a consideram “Desejável”, 53,4% e 12,8% entre os Advogados a consideram “Prioritária” e “Possível” respectivamente e 47% entre os Contadores a consideram “Desejável”.

Mais, neste quesito ainda, “Criação de um ambiente propício a CCT do ISSQN”, a pesquisa analisou os pontos de convergências que poderiam favorecer a sua criação, demonstrando na percepção dos Auditores, Advogados e Contadores, o grau de importância dos itens a seguir, sendo:

- 1º (84,8%) - “Mais segurança jurídica tributária do ISSQN”;
- 2º (71,7%) - “Mais transparência nas ações e procedimentos”;
- 3º (66,3%) - “Mais diálogo”; e
- 4º (56,9%) - “Mais confiança mútua e justificada”.

Segundo Kirchler (2007), na ótica das autoridades fiscais, um aumento na eficiência da detecção da infração e na imposição de penalidades, reduziria a evasão fiscal, favorecendo através do seu exercício de poder e de coerção, um aumento da arrecadação tributária. Esse contexto policialesco, tem como consequência a criação

de um ambiente onde prevalece o conflito entre as autoridades fiscais e os contribuintes. O primeiros procuram a todo custo aumentar a percepção dos contribuintes sobre os riscos envolvidos na prática da evasão fiscal e o outros procuram sempre uma distância segura das autoridades, desenvolvendo um comportamento aversivo (KIRCHLER, 2007). Esse comportamento aversivo por parte dos contribuintes e policialesco das autoridades, não favorecem a cooperação que é relegada a um segundo ou terceiro plano.

Foi perguntado aos Auditores, Advogados e Contadores, em questão aberta, quais seriam as suas sugestões para a criação de um ambiente favorável e propício a CCT do ISSQN, no Município de Uberlândia, obtendo-se as seguintes respostas, na ordem de importância dada por eles:

1º lugar - com (21,88%) - “Educação fiscal, cursos e palestras sobre a legislação tributária do ISSQN”;

2º - (17,29%) – “Mais diálogo”;

3º - (14,38%) “Mais transparência nas ações e procedimentos”;

4º - (13,13%) – “Mais segurança jurídica tributária do ISSQN”;

5º - (9,17%) – “Aperfeiçoamento dos canais de comunicação”;

6º - (7,29%) – “Adequação do sistema tecnológico”;

7º - (6,88%) – “Mais cooperação”;

8º - (6,25%) – “Mais confiança mútua e justificada”;

9º - (6,04%) – “Simplificação da legislação tributária municipal”; e

10º - (4,38%) – “Mais benefícios e isenções”.

Segundo Rozas (2016), a implementação de um modelo de conformidade cooperativa tributária, promovia uma melhoria no ambiente de negócios através dos incentivos aos empresários e investidores, calcados na redução dos litígios e riscos fiscais por parte das empresas, pela previsibilidade, confiança e celeridade para antecipar e resolver adequadamente eventuais dificuldades que poderiam surgir no cumprimento de suas obrigações tributárias.

Siqueira e Ramos (2006) afirmam que o desenvolvimento econômico de um

país pode ser comprometido de maneira significativa pela sonegação fiscal. Que é indispensável a compreensão do comportamento dos contribuintes, pela busca do seu entendimento e cooperação, pelo seu contínuo aperfeiçoamento, sempre no sentido de trazer o equilíbrio e a justiça fiscal e social para toda a sociedade.

Se os contribuintes não confiam no governo, nas autoridades fiscais, a relação entre eles é caracterizada pelo conflito, pela desconfiança mútua e consequentemente pela queda da arrecadação. Neste contexto, fiscalizações e autuações por parte das autoridades fiscais, aumentam a conformidade fiscal forçada, porém com um custo maior, com um aumento do contencioso e um ambiente de voluntariedade negativa por parte dos atores sociais, (BRAITHWAITE, 2011).

Sandmo (2012), considera importante elevar no número de alternativas para que o fisco pudesse incentivar os contribuintes a cumprirem com as suas obrigações tributárias.

A OCDE (2013), defende que o intuito da conformidade cooperativa não é fornecer um tratamento tributário mais vantajoso aos contribuintes participantes, proporcionando uma redução da carga tributária, mas atender ao princípio da igualdade. Ela defende que as administrações tributárias não precisam dar o mesmo tratamento a todos os contribuintes, apenas deve garantir que os contribuintes em situações semelhantes sejam tratados de forma igual e que eventuais diferenciações, devem ocorrer a partir de análises objetivas e concretas.

Rozas (2016), afirmou que a responsabilidade social das empresas na sociedade e a adesão a um modelo de conformidade cooperativa tributária, agregava valor e reputação e ajudava a reforçar a sua relação de confiança com a comunidade.

Para Santos (2016), os países que adotaram o estado de bem-estar social na sua Constituição é necessário aumentar o debate da melhora da arrecadação de tributos para reforçar alternativas do fisco, para que as autoridades fiscais incentivem a conformidade tributária, oferecendo cada vez mais serviços de qualidade a população.

Já Almeida (2017), reconheceu que a conformidade cooperativa no Brasil, ainda era tímida, mas as bases de um autêntico sistema de conformidade cooperativa já haviam sido lançadas. Para o autor, este seria um instrumento importantíssimo para a redução dos elevados índices de litigiosidade tributária brasileira e que as estratégias de atuação reativas, após o fato ocorrido, principalmente caracterizado nas décadas de 1960 a 1990, não serviam mais para as administrações tributárias como mecanismos para aumentar a eficácia arrecadatória.

Rocha (2018), afirmou em seus estudos que a reconstrução da confiança entre as administrações tributárias brasileiras e os contribuintes é essencial para reerguer o Sistema Tributário Nacional e que cabe ao Estado, dar os primeiros passos neste sentido.

Ainda, o fato de uma administração tributária implementar um programa de conformidade cooperativa tributária, não significa que os contribuintes não serão mais fiscalizados ao aderirem ao programa, mas que as fiscalizações poderão ser adaptadas ao comportamento real de conformidade do contribuinte, se ele for positivo as auditorias fiscais seriam orientadoras, mais simples, caso contrário, gradualmente mais rigorosas. O ponto crucial da estratégia da conformidade cooperativa tributária, poderia ser resumida assim: cooperação se possível, fiscalização e coerção se necessário, OCDE (2019).

Neste sentido, os resultados deste estudo sobre as percepções do Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores, sobre a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN, no Município de Uberlândia, trazem valiosas informações e contribuições, com potencial para contribuir no debate e na gestão pública sobre as políticas fiscais praticadas pelas Autoridades Fiscais.

Concluindo, o Brasil tem um confuso e complexo sistema tributário em vigor, sendo um grande desafio a sua simplificação, assim, a implantação de um programa como o de Conformidade Cooperativa Tributária, aliado as experiências nacionais e internacionais, poderia propiciar um ambiente favorável a minimização desses problemas, como mais uma estratégia de gestão tributária, proporcionando um relacionamento adequado entre as Administrações Tributárias, os Contribuintes e seus Intermediários Tributários (os Advogados e Contadores), no sentido de oferecer maior garantia de segurança jurídica, melhora do ambiente de negócios, cumprimento voluntário das obrigações tributárias e por fim, entre outros tantos benefícios, uma melhor arrecadação tributária, com responsabilidade social, equidade e respeito ao cidadão.

5.1 SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS

Diante deste cenário de mudança nacional e internacional, na forma de atuação das administrações tributárias em relação os contribuintes, focado no novo modelo de Conformidade Cooperativa Tributária, sugere-se mais estudos quanto a adaptação destas experiências nacionais e internacionais para a aplicação a nível das Administrações Tributárias Municipais.

No contexto deste relacionamento aprimorado, colaborativo, de construção conjunta, confiança mútua e justificada, entre as Autoridades Tributárias, os Contribuintes e os seus Intermediários Tributários (Advogados e Contadores), sugere-se ainda, estudos no sentido de operacionalizar pesquisas anuais, sobre a percepção de grupos de Contribuintes e outros Intermediários, por atividade e semelhanças econômico-tributárias, com foco na Conformidade Cooperativa Tributária.

6 REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. **Keynes, crise e política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ALLINGHAM, M. G., & SANDMO, A. **Income tax evasion: a theoretical analysis**. *Journal of Public Economics*, v. 1, p. 323–338, 1972.
- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. **Income tax evasion: a theoretical analysis**. *Journal of Public Economics*, v. 1, p. 323–338, 1972.
- ALM, J., & TORGLER, B. **Do ethics matter? Tax compliance and morality**. *Journal of Business Ethics*, v. 101, p. 635–651, 2011.
- ALM, J., KIRCHLER, E., & MÜEHLBACHER, S. **Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation**. *Economic Analysis and Policy*, v. 42(2), p. 133–151, 2012.
- ALM, J., KIRCHLER, E., MÜEHLBACHER, S., GANGL, K., HOFMANN, E., KOGLER, C., & POLLAI, M. **Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior**. *CESifo Forum*, v. 13(2), p. 33–40, 2012.
- ALM, J. et al. **Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour**. *CESifo Forum*, v. 13, n. 2, p. 33–40, 2012.
- ALMEIDA, C. O. F. DE. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes**. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, p. 58–82, 2017.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 5. ed. São Paulo: Edições 70, 2020.
- BECKER, G. S. **Crime and punishment: an economic approach**. *Journal of Political Economy*, v. 76, p. 169–217, 1968.
- BRAITHWAITE, V. **efiance in taxation and governance: resisting and dismissing authority in a democracy**. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Ltda, 2009.
- BRAITHWAITE, V. **Resistant and dismissive defiance toward tax authorities**. In A. Crawford & A. Hucklesby (Eds.). *Legitimacy and compliance in criminal justice*. Abingdon: Routledge., 2011.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, DE 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 dez. 2021.

COZBY, P. C. **Métodos de pesquisa em ciências do comportamento**. [s.l.] Atlas, 2003.

DEVELOPMENT-OCDE, O. FOR E. C. AND. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. Disponível em: <<http://www.ocde.org/tax/forum-on-taxadministration/%0Apublications-and-products/compliance/33818656.pdf>>. Acesso em: 15 maio. 2022.

FÁVERO, LUIZ PAULO; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados**. 1. ed. ed. Rio de Janeiro: [s.n.].

GANGL, K., MÜEHLBACHER, S., GROOT, M., GOSLINGA, S., HOFMANN, E., KOGLER, C., ANTONIDES, G., & KIRCHLER, E. **How can I help you? Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance**. FinanzArchive: Public Finance Analysis, 69(4), p. 487–510, 2013.

GREENACRE, M. J. **La práctica del análisis de correspondencias**. Barcelona: Fundación BBVA, 2008., 2008.

JOHNSON, T. **Snowball Sampling: introduction**. In **Wiley StatsRef: Statistics Reference Online**. John Wiley & Sons, Ltd., 2014.

KASTLUNGER, B., LOZZA, E., KIRCHLER, E., & SCHABMANN, A. **Powerful authorities and trusting citizens: the slippery slope framework and tax compliance in Italy**. Journal of Economic Psychology, 34, p. 36–45, 2013.

KASTLUNGER, B., MÜEHLBACHER, S., KIRCHLER, E., & MITTONE, L. **What goes around comes around? Experimental evidence of the effect of rewards on tax compliance**. Public Finance Review, v. 39(1), p. 150–167, 2011.

KIRCHLER, E., KOGLER, C., & MÜEHLBACHER, S. **Cooperative tax compliance: from deterrence to deference**. **Current Directions in Psychological Science**. Current Directions in Psychological Science, v. 23(2), p. 87–92, 2014.

KIRCHLER, E. **The economic psychology of tax behaviour**. Cambridge University Press, 2007.

LEI COMPLEMENTAR Nº 1.320. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 2 jul. 2022.

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 8 dez. 2021.

LEI COMPLEMENTAR Nº 336, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. **Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e dá outras providências.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/mg/u/uberlandia/lei-complementar/2003/34/336/lei-complementar-n-336-2003-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-da-outras-providencias?q=336>>. Acesso em: 8 dez. 2021.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 8 dez. 2021.

LEMOINE, J., & ROLAND-LÉVY, C. **From the ‘slippery slope framework’ to ‘responsive regulation’.** In P. Cunningham & N. Fretwell (Eds.). *reating communities: local, national and global*, p. 727–739, 2012.

LEVINER, S. **An overview: a new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation.** *Regulation & Governance*, v. 2, p. 360–380, 2008.

LOZZA, E., KASTLUNGER, B., TAGLIABUE, S., KIRCHLER, E. **Political ideology and tax compliance.** *Journal of Social and Political Psychology*, 1(1), p. 51–73, 2013.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing (6th ed).** Porto Alegre: Bookman., 2012.

MARCELO, C.-M. DE E. DA S. **RESOLUÇÃO Nº 510.** Disponível em: <<http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>>. Acesso em: 14 maio. 2022.

MARCONI, M. DE A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico.** 9. ed. [s.l.] Atlas, 2021.

MÜEHLBACHER, S., & KIRCHLER, E. **Mental accounting of self-employed taxpayers: on the mental segregation of the net income and the tax due.** *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, v. 69(4), p. 412–438, 2013.

MÜEHLBACHER, S., KIRCHLER, E., & SCHWARZENBERGER, H. **Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework.** Eur J Law Econ, v. 32, p. 89–97, 2011.

MUEHLBACHER, S.; KIRCHLER, E.; SCHWARZENBERGER, H. **Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework.** European Journal of Law and Economics, v. 32, n. 1, p. 89–97, 2011.

MURPHY, K. Enforcing tax compliance: to punish or persuade? **Economic Analysis and Policy**, v. 1, p. 38, 2008.

OCDE. **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/>>. Acesso em: 3 jul. 2022a.

OCDE. **Tax Administration 2022.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-23077727.htm>>.

OCDE (2006). **Declaração Final de Seul.** Disponível em: <<http://www.ocde.org/ctp/administration/37463807.pdf>>. Acesso em: 16 maio. 2022.

OCDE (2008). **Study into the role of tax intermediaries.**

OCDE (2008). **Study into the role of tax intermediaries.** Disponível em: <<http://www.ocde.org/ctp/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 16 maio. 2022b.

OCDE (2012). **Declaração Final de Buenos Aires.** Disponível em: <<http://www.ocde.org/ctp/administration/tax7thmeetingoftheforumontaxadministration%0Astrengtheningtaxcompliancethroughcooperation.htm>>. Acesso em: 16 maio. 2022.

OCDE (2013). **Co-operative Compliance: A Framework.** [s.l.] OECD Publishing, 2013.

OCDE (2017). **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit.**

OCDE (2019). **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.**

PASQUALI, L. **Instrumentos psicológicos: manual prático de elaboração. Laboratório de Pesquisa em Avaliação e Medida (LabPAM) - Instituto de Psicologia. Brasília: Universidade de Brasília. Brasília, Distrito Federal: [s.n.].**

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 9 ed. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PICKHARDT, MICHAEL; PRINZ, A. **Behavioral dynamics of tax evasion—A survey**. *Journal of Economic Psychology*, v. 40, p. 1–19, 2015.

PORTARIA RFB Nº 28. **Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116970>>. Acesso em: 2 jul. 2022.

PROGRAMA “NOS CONFORMES” - GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Principais resultados do Programa “Nos Conformes”**. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>.

RIVADENEIRA, A.W., GRUEN, D.M., MULLER, M.J.& MILLEN, D. R. **Getting our head in the clouds: toward evaluation studies of tagclouds**. CHI '07: Proceedings of the SIGCHI Conference on Human Factors in Computing Systems, p. 995–998, 2007.

ROCHA, S. A. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 507–527, 2018.

ROZAS VALDÉS, J. A. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español**. 6. ed. [s.l.] IEF, 2016.

SANDMO, A. **An evasive topic: theorizing about the hidden economy**. *International Tax and Public Finance*, v. 19, n. 1, p. 2012, 2012.

SANTOS, M. A. C. DOS. **Evasão tributária, probabilidade de detecção e escolhas contábeis: um estudo à luz da teoria de agência**. [s.l.: s.n.].

TABACHNICK, L. S., & F. **Using multivariate statistics**. 7th ed. ed. Boston: [s.n.].

TELLES, R. **A efetividade da matriz de amarração de Mazzon nas pesquisas de administração**. *Revista de Administração da USP/RAUSP*, p. v. 36, n.4, 2001.

VILELA, R. B., RIBEIRO, A., & BATISTA, N. A. **Nuvem de palavras como ferramenta de análise de conteúdo: Uma aplicação aos desafios do mestrado**

profissional em ensino na saúde. *Millenium*, 2(11), p. 29–36, 2020.

WAHL, I., KASTLUNGER, B., & KIRCHLER, E. **Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “slippery slope framework”.** *Law & Policy* 32(4), p. 383–406, 2010.

1 ANEXO A – LISTA ANEXA A LC Nº 116 DE 31/07/2003

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios

virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.

6.06 - Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço

da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

11.05 – Serviços relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação

ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza. (Incluído pela Lei Complementar nº 183, de 2021)

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.

12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de

crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing). (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (franchising).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de

alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros

adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.

2 APÊNDICE A – CARTA CONVITE AOS RESPONDENTES

TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS

Convidamos o (a) Sr. (a) para participar da pesquisa sobre:

A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS TRIBUTÁRIOS, ADVOGADOS E CONTADORES SOBRE A CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, NO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA-MG.

Sob a responsabilidade do pesquisador Eduardo Filice Chayb visando à obtenção do título de Mestre em Administração pelo Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA).

O objetivo principal do estudo é analisar, comparar e avaliar criticamente, a percepção da Conformidade Cooperativa Tributária (CCT) do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), dos Auditores Fiscais Tributários Municipais, dos Advogados e dos Contadores no Município de Uberlândia-MG, identificando pontos de convergência e interesses entre a Administração Tributária Municipal e os principais assessores tributários no Município de Uberlândia (Advogados e Contadores), quanto a fonte de estímulos a CCT do ISSQN.

A partir do presente estudo, espera-se que os fatores para criação de um ambiente com mais transparência, diálogo, confiança mútua e cooperação entre o Fisco Municipal, os Contribuintes e seus principais assessores da área tributária no Município de Uberlândia, representados pelos Advogados e Contadores, sejam criados e melhor compreendidos, favorecendo uma Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN mais justa e equilibrada entre os Contribuintes, com benefícios para toda a sociedade.

A sua participação é muito importante e os resultados obtidos, poderão ser de grande ajuda no seu dia a dia. A pesquisa contém 13 questões e levará em média 7 minutos do seu tempo. Não será necessário se identificar e você poderá receber posteriormente as conclusões dela se assim desejar. Serão garantidos o sigilo e a privacidade dos respondentes. Informamos ainda, que a sua participação é voluntária.

Caso tenha alguma dúvida, você poderá enviá-la para o e-mail do pesquisador em: "eduardofilice@gmail.com".

Lembramos que se você optou por receber os resultados dessa pesquisa, em breve lhe enviaremos uma cópia das conclusões.

Para responder a pesquisa, clique abaixo no link ou siga pelo QR CODE:

https://pt.surveymonkey.com/r/Inicie_aqui_a_pesquisa_obrigado



Muito obrigado pelo seu tempo e por sua valiosa contribuição!

Atenciosamente,

Eduardo Filice Chayb
Mestrando em Administração
Tributação e Incentivos Fiscais

3 APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

	DIMENSÃO (Bloco de perguntas)	QUESTIONÁRIO
PERCEPÇÃO (AUDITORES FISCAIS, ADVOGADOS E CONTADORES)	A) CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA DO ISSQN	01) Você tem conhecimento sobre o significado do termo: "Conformidade Cooperativa Tributária"? () Sim, conheço bem. () Sim, conheço um pouco. () Já ouvi falar. () Não conheço. () Não tenho interesse.
		02) Na sua opinião, como deveria ser a Conformidade Cooperativa Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) no município? () Prioritária. () Desejável. () Possível. () Não tenho interesse. () Não tenho opinião.

	DIMENSÃO (Bloco de perguntas)	QUESTIONÁRIO																																																												
PERCEPÇÃO (AUDITORES FISCAIS, ADVOGADOS E CONTADORES)	B) FONTES DE ESTÍMULOS A CONFORMIDADE COOPERATIVA TRIBUTÁRIA	03) Em relação as "FONTES DE ESTÍMULOS" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e os Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo? Use a escala de 5 pontos, onde: (5=Extremamente importante, 4=Muito importante, 3=Moderadamente importante, 2=Pouco importante, 1=Nada importante). <table border="1"> <tbody> <tr> <td>1. Ações de assistência mútua.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>2. Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>3. Atitude de resolução de problemas.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>4. Autorregularização do ISSQN.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>5. Código de boas práticas tributárias do ISSQN.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>6. Fórum de diálogo ativo.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>7. Mais cooperação.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>8. Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>9. Redução da litigiosidade administrativa e judicial.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>10. Simplificação da legislação tributária do ISSQN.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> </tbody> </table>	1. Ações de assistência mútua.	5	4	3	2	1	2. Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.	5	4	3	2	1	3. Atitude de resolução de problemas.	5	4	3	2	1	4. Autorregularização do ISSQN.	5	4	3	2	1	5. Código de boas práticas tributárias do ISSQN.	5	4	3	2	1	6. Fórum de diálogo ativo.	5	4	3	2	1	7. Mais cooperação.	5	4	3	2	1	8. Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN.	5	4	3	2	1	9. Redução da litigiosidade administrativa e judicial.	5	4	3	2	1	10. Simplificação da legislação tributária do ISSQN.	5	4	3	2	1
		1. Ações de assistência mútua.	5	4	3	2	1																																																							
2. Aperfeiçoamento dos canais de comunicação.	5	4	3	2	1																																																									
3. Atitude de resolução de problemas.	5	4	3	2	1																																																									
4. Autorregularização do ISSQN.	5	4	3	2	1																																																									
5. Código de boas práticas tributárias do ISSQN.	5	4	3	2	1																																																									
6. Fórum de diálogo ativo.	5	4	3	2	1																																																									
7. Mais cooperação.	5	4	3	2	1																																																									
8. Mais incentivos fiscais e benefícios do ISSQN.	5	4	3	2	1																																																									
9. Redução da litigiosidade administrativa e judicial.	5	4	3	2	1																																																									
10. Simplificação da legislação tributária do ISSQN.	5	4	3	2	1																																																									
04) Na sua opinião, quais seriam as "FONTES DE ESTÍMULOS" mais importante a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN? Cite apenas 3. Resp 1: Resp 2: Resp 3:																																																														

	DIMENSÃO (Bloco de perguntas)	QUESTIONÁRIO																								
PERCEPÇÃO (AUDITORES FISCAIS, ADVOGADOS E CONTADORES)	C) AMBIENTE PROPÍCIO A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COOPERATIVA DO ISSQN	05) Como você considera a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores? () Prioritária. () Desejável. () Possível. () Não tenho interesse. () Não tenho opinião. 06) Ainda em relação a criação de "um ambiente favorável e propício" a Conformidade Cooperativa Tributária do ISSQN entre a Administração Tributária Municipal, os Advogados e os Contadores, como você classificaria a importância dos itens abaixo? Use a escala de 5 pontos onde: (5=Extremamente importante, 4=Muito importante, 3=Moderadamente importante, 2=Pouco importante, 1=Nada importante). <table border="1"> <tbody> <tr> <td>1. Mais diálogo.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>2. Mais confiança mútua e justificada.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>3. Mais transparência nas ações e procedimentos.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>4. Mais segurança jurídica tributária do ISSQN.</td> <td>5</td> <td>4</td> <td>3</td> <td>2</td> <td>1</td> </tr> </tbody> </table> 07) Quais seriam as suas sugestões para a criação de um "ambiente favorável e propício a conformidade cooperativa tributária" entre o Fisco Municipal, os Advogados e os Contadores? Cite as 3 mais importantes. Resp 1: Resp 2: Resp 3:	1. Mais diálogo.	5	4	3	2	1	2. Mais confiança mútua e justificada.	5	4	3	2	1	3. Mais transparência nas ações e procedimentos.	5	4	3	2	1	4. Mais segurança jurídica tributária do ISSQN.	5	4	3	2	1
1. Mais diálogo.	5	4	3	2	1																					
2. Mais confiança mútua e justificada.	5	4	3	2	1																					
3. Mais transparência nas ações e procedimentos.	5	4	3	2	1																					
4. Mais segurança jurídica tributária do ISSQN.	5	4	3	2	1																					

	DIMENSÃO (Bloco de perguntas)	QUESTIONÁRIO
DADOS SOCIOECONÔMICOS (AUDITORES FISCAIS, ADVOGADOS E CONTADORES)	D) PERFIL DOS RESPONDENTES	08) Qual é a sua idade? (em anos)
		Resp:
		09) Qual é o seu gênero?
		☐ Masculino. ☐ Feminino. ☐ Não binário. ☐ Agênero.
		10) Qual é o seu grau de formação acadêmica?
	☐ Nível Superior. ☐ Nível Especialização e/ou MBA. ☐ Nível Mestrado ou Doutorado ou Pós-doutorado.	
	11) Quanto tempo (em anos) você tem de experiência profissional?	
	Resp:	
	E) CONCLUSÃO	12) Você tem interesse em receber os resultados dessa pesquisa científica?
		☐ Sim. ☐ Não.
		13) Se você optou por receber os resultados dessa pesquisa, digite o seu e-mail abaixo:
		Resp: