



Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal

Brazilian tax complexity and its influence on tax evasion

Marcos Vinícius dos Santos ¹

Hugo Leonardo Menezes de Carvalho ²

Lucimar Antônio Cabral de Ávila ³

Resumo

O presente estudo teve por objetivo avaliar a relação entre a complexidade tributária brasileira e o nível de evasão do país. Estudos internacionais que já verificaram essa relação não foram conclusivos em seus resultados, apesar de, preponderantemente, os resultados apontarem para uma forte interação entre complexidade e evasão fiscal. A presente pesquisa contribui no país ao testar se a complexidade tributária, enquanto um determinante internacionalmente reconhecido da evasão fiscal, possui influência significativa no nível de sonegação tributária. Para tanto, utilizou-se de modelo de regressão linear múltipla, seguindo o método já utilizado em estudos internacionais, com uma amostra de dados de evasão fiscal, complexidade tributária, carga tributária e percepção de corrupção captadas no Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial e Transparência Internacional, no período de 2005 a 2015. Os resultados revelaram que a complexidade tributária não apresentou significância estatística para explicar o comportamento da evasão fiscal brasileira, fato divergente da teoria clássica a respeito da interação entre essas variáveis. Além disso, observou-se que a carga tributária foi

¹ Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Ceuma. Rua Josué Montello, nº 1, Renascença II, CEP: 65075-120, Campus Anil São Luís. E-mail: marcosviniciuscodo21@hotmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6619-9441>

² Doutor em Ciências Contábeis. Universidade Ceuma. Rua Josué Montello, nº 1, Renascença II, CEP: 65075-120, Campus Anil São Luís. E-mail: menezesdecarvalho@gmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8373-5202>

³ Doutor em Administração. Universidade Federal de Uberlândia. Av. João Naves de Ávila, 2121, Santa Mônica, Uberlândia - MG, CEP: 38408-100. E-mail: lcavila@ufu.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8244-155X>

o único determinante no nível de evasão da amostra tratada. Com isso, o estudo apresenta que o tratamento da complexidade tributária brasileira talvez não tenha a dimensão que se é comumente idealizada quando associam a sua participação no contexto de evasão fiscal. Desta forma, o trabalho inaugura os estudos empíricos sobre complexidade tributária brasileira, permitindo que dados do Brasil possam ser melhor conhecidos e debatidos por acadêmicos, governos e empresas na melhoria do conexto tributário nacional.

Palavras-chave: Complexidade Tributária. Determinante. Evasão Fiscal. Brasil.

Abstract

This study aimed to evaluate the relationship between the Brazilian tax complexity and the level of evasion of the country. International studies that have already verified this relationship were not conclusive in their results, although, preponderantly, the results point to a strong interaction between complexity and tax evasion. This research contributes in the country by testing whether tax complexity, as an internationally recognized determinant of tax evasion, has a significant influence on the level of tax evasion. For this, we used a multiple linear regression model, following the method already used in international studies, with a sample of data of tax evasion, tax complexity, tax burden and perception of corruption captured in the International Monetary Fund, World Bank and Internatinal Transparency, from 2005 to 2015. The results revealed that the tax complexity did not present statistical significance to explain the behavior of Brazilian tax evasion, a fact that diverges from the classical theory regarding the interaction between these variables. In addition, it was observed that the tax burden was the only determinant in the evasion level of the treated sample. Thus, the study shows that the treatment of Brazilian tax complexity may not have the dimension that is commonly idealized when associating their participation in the context of tax evasion. Thus, the work inaugurates empirical studies on Brazilian tax complexity, allowing data from Brazil to be better known and debated by academics, governments and companies in improving the national tax context.

Keywords: Tax Complexity. Determinant. Tax evasion. Brazil.

Introdução

É importante entender, como premissa básica, que qualquer sistema tributário possui uma complexidade intrínseca (JENSEN; WOHLBIER, 2012). No entanto, embora se reconheça uma certa complexidade do sistema tributário, o excesso desse elemento tem

muitos efeitos adversos, como, por exemplo, práticas de não-conformidade tributária intencional e não intencional (EVANS, 2012). Assim, existe a possibilidade de existirem diferenças entre os pagamentos efetivos e a obrigação legalmente prevista, que pode pautar-se em medidas lícitas ou irregulares decorrentes dessa complexidade (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Nessa linha, “ponto importante com relação a essa complexidade do Sistema Tributário, é que quanto maior ela for, maior serão as possibilidades para se escapar das cobranças impostas por meio da sonegação fiscal” (FRANCO, 2015, p. 25).

A ligação entre complexidade e evasão fiscal parte, portanto, do pressuposto de que um sistema de tributação excessivamente complexo cria mais situações de assimetria de informação entre os contribuintes e as autoridades fiscais, em ambos os sentidos (JENSEN; WOHLBIER, 2012). Os problemas decorrentes dessa assimetria é que acabam por evidenciar a chamada agência tributária (SLEMROD, 2005) e utilizar, de forma preponderante, o arcabouço da Teoria da Agência (JACKSON; MILLIRON, 1986). Sob essa perspectiva teórica diversos estudos internacionais objetivaram testar essa relação.

O estudo realizado por Richardson (2006) analisou, em nível de 45 países, alguns determinantes e a evasão fiscal, concluindo que a complexidade tributária é um dos principais elementos explicativos do comportamento evasivo. Em linha semelhante, Saad (2014) identificou, analisando o comportamento de contribuintes neozelandeses, que a complexidade tributária é vista como um fator para o comportamento de não conformidade no pagamento de tributos. Esses estudos acabaram por corroborar a hipótese básica da literatura sobre o tema.

Todavia, a confirmação desse pressuposto não foi uniforme. A pesquisa de Heyndels e Smolders (1995) não encontrou significância na relação entre complexidade e evasão fiscal. Do mesmo modo, o estudo de Torgler (2005) não identificou a complexidade, mas sim a carga tributária e a corrupção como determinantes significativos para explicação da evasão fiscal nacional. Essa divergência de resultados já havia sido apontado por Cuccia e Carnes (2001), ou seja, de que a evidência empírica a respeito de uma relação entre complexidade e conformidade era mista nos estudos existentes.

Para além desses resultados inconclusivos, no contexto tributário brasileiro, dois pontos são recorrentemente tratados em termos de tributação: a complexidade do sistema tributário (JACOB, 2018) e o tamanho da carga tributária (SIQUEIRA, 2011). Contudo, os estudos nacionais ainda não avançaram no sentido de testar os pressupostos teóricos em nível nacional, mas sim, e não menos importante, tratarem de aspectos mais conceituais. Nessa seara, pesquisa de Souza et al. (2009) aponta que a complexidade encontra-se associada ao conjunto de tributos e leis existentes, diferenciação de regras tributárias e a forma de

recolhimento. De forma complementar, Siqueira e Ramos (2005) destacam que o Brasil possui “um sistema tributário baseado na conformidade voluntária, ou seja, espera-se que os contribuintes compreendam e cumpram as suas obrigações tributárias. Entretanto, sob tal sistema, é inevitável que alguns contribuintes não o façam” (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 575).

Nota-se, portanto, que o ambiente tributário brasileiro possui a complexidade como uma característica importante e, normalmente, associada à redução irregular dos tributos (AFONSO; CASTRO, 2016), mas que, apesar disso, não possui pesquisas empíricas sobre o tema. Essa escassez, apesar da crescente complexidade da legislação tributária com impacto material nas atividades empresariais, é uma oportunidade interessante de pesquisa tributária (SHTROMBERG, 2019).

Nessa linha, Jacob (2018) expõe a complexidade tributária como um elemento de estudo cujo potencial ainda não foi totalmente desenvolvido, especialmente com dados de países em desenvolvimento como o Brasil, carecendo de pesquisas empíricas que possam evidenciar melhor as relações existentes na tributação. Esse cenário reforça a necessidade e relevância do presente estudo no âmbito brasileiro. Diante dessa lacuna, o presente trabalho tem o seguinte problema de pesquisa: Qual a relação entre a complexidade tributária brasileira e o nível de evasão fiscal do país?

Desta forma, o objetivo é avaliar a relação entre a complexidade tributária brasileira e o nível de evasão do país, evidenciando o nível de complexidade e evasão do país. Com essa avaliação, o presente estudo avança na forma de abordar a complexidade tributária, bem como proporciona identificar se o comportamento do caso brasileiro segue os estudos clássicos internacionais que relacionam a complexidade tributária com maiores níveis de evasão fiscal, fornecendo subsídios teóricos para o desenvolvimento desse tema em âmbito nacional, inserindo o Brasil nesse contexto de pesquisa de maneira a comparar os padrões com aqueles de outros países semelhantes. Em termos práticos, a evidenciação de dados brasileiros e suas análises de complexidade contribui para que empresas e governos tenham mais elementos para harmonizar a relação tributária existente, especialmente em um momento de discussão de reforma tributária nacional.

Referencial Teórico

2.1 Complexidade Tributária e Evasão Fiscal

Segundo Tanzi (2017) um sistema tributário complexo implica em um modelo difícil de entender, executar e é menos estável. Já Slemrod (2005) aponta que não há consenso sobre o que constitui a complexidade tributária, mas sim sobre os aspectos dela decorrentes: o aumento dos custos com profissionais para interpretação das leis tributárias, as formas de recolhimento dos tributos e a presença de quantidade excessiva de leis tributárias e mudanças constantes. Em linha semelhante, Evans e Tran-Nam (2010) incluem como formas de complexidade o número de todos os impostos em vários níveis de governo em um país, a legibilidade da legislação tributária e os custos operacionais fiscais (a soma dos custos administrativos e de conformidade fiscal decorrentes do atendimento à legislação).

Pelo conjunto desses elementos, nas últimas décadas, os sistemas fiscais de muitos países tornaram-se claramente complexos, levando às questões de saber se a complexidade é um mal necessário para eles ou se poderia ter sido evitado em grande parte por diferentes projetos tributários (WALPOLE, 2015). Apesar da literatura sobre tributação em nível de países ter reconhecido que a complexidade da tributação é um fator importante, as suas implicações ainda precisam ser aprofundadas (KRAUSE, 2000).

Nota-se que os potenciais efeitos da complexidade tributária são conhecidos, mas estudos nacionais ainda são reduzidos no sentido de testar sua real influência na evasão fiscal. Nessa linha, alguns estudos analisaram a complexidade tributária de seus países. Strader e Fogliasso (1989) já sugeriam que o Japão, o Reino Unido, a França, a Itália e os EUA, todos tinham um sistema tributário altamente complexo. Lopes (2008) forneceu elementos sobre a complexidade do sistema tributário de Portugal concluindo tratar-se de um sistema complexo e difícil de aplicar. Já Sapiei, Kasipillai e Eze (2014) verificaram que a complexidade tributária da Malásia influenciavam consistentemente a probabilidade de comportamento evasivo. Evans e Tran-Nam (2010), em relação a Austrália, indicam que não há evidências de que o nível de complexidade fiscal no país tenha se reduzido como resultado de qualquer grande nos últimos 30 anos, apesar das iniciativas de simplificação tributária realizadas pelos governos.

No caso brasileiro, a complexidade ainda não foi tratada em relação à evasão fiscal. Contudo, pesquisa já se indicaram a complexidade brasileira como um elemento importante de análise. Lanzana (2004) menciona que as obrigações relacionadas à carga tributária

determinam o foco fiscal da contabilidade e suscitam dúvidas se de fato as empresas estão motivadas a apresentar resultados reais em detrimento do interesse primordial das empresas em minimizar o seu ônus tributário.

Já os estudos de Vello e Martinez (2014) e Gomes (2016) trataram da complexidade sob o ponto de vista da forma de planejamento tributário existente no Brasil, ante a complexidade do sistema tributária e das estruturas de governanças das empresas, sugerindo que, apesar do ambiente tributário brasileiro, organizações com estruturas de governança corporativa são incentivadas a seguirem práticas lícitas de planejamento tributário. Desse modo, a mesma lei ou procedimento pode ser avaliado de forma diferente, dependendo das características contextuais e pessoais/empresariais, inclusive para o correto cumprimento das obrigações, mesmo em um ambiente de complexidade (TANZI, 2017).

Quanto a evasão fiscal, a literatura tem mostrado ser um sério problema, complexo e que deve ser alvo de estudos que possam indicar formas e ajustes para mitigá-lo (FRANZONI, 1998). De uma forma geral, a evasão fiscal pode ser dada pelo diferença entre a responsabilidade tributária teórica devida de acordo com a legislação tributária e a receita real arrecadada (MCMANUS; WARREN, 2006). No entanto, as fontes de diferenças fiscais são variadas e complexas, intencionais ou não, e diferem para cada tipo de imposto e países (KHLIF; ACHEK, 2015). Sendo o comportamento evasivo influenciado por diversos aspectos, desenvolveram-se estudos no sentido de captar a relação da evasão com as variáveis que afetam a forma como os contribuintes sonogam (CLEMENTE; LÍRIO, 2017). A indicação da complexidade tributária ser um determinante da evasão fiscal já havia sido apontada por Jackson e Milliron (1986), ao consolidarem 14 determinantes-chave da evasão incluiu a complexidade. Estes incluem: idade, sexo, educação e status de ocupação (determinantes demográficos), nível de renda, fonte de renda, alíquotas marginais, sanções e probabilidade de detecção (determinantes econômicos) e complexidade, imparcialidade, contato com a autoridade fiscal, conformidade pares e ética ou moral fiscal (determinantes comportamentais).

A relação entre a evasão fiscal e seus possíveis determinantes tem como suporte teórico inicial o modelo de Allingham e Sandmo (1972). Nesse modelo, o contribuinte é dado como um avesso ao risco, o agente maximizador de lucro líquido esperado que tem a possibilidade sub-relato de sua renda, mas ao fazê-lo, enfrentaria uma certa probabilidade de ser detectado e punido (CHRISTIE; HOLZNER, 2006). No presente estudo, um modelo teórico poderia ser configurado, contudo, ante a variedade de interferências e em busca do objetivo proposto, o presente estudo tratou a questão da complexidade como um dado já existente e que pode ser

sua relação testada com a evasão fiscal (CHRISTIE; HOLZNER, 2006), uma vez que o modelo de Allingham e Sandmo (1972) pressupõe analisar o indivíduo impulsionado exclusivamente pela maximização de sua utilidade e não o conjunto nacional. Outro fator que incompatibilizava os estudos empíricos com variáveis individuais foi o fato de que a métrica de mensuração da evasão fiscal foi construída em nível de países (RIEDEL, 2018).

Desta forma, os estudos empíricos sobre evasão fiscal passaram a abordar e incorporar determinantes nacionais, possibilitando a ampliação do conhecimento e a utilização pelos governos dos seus resultados (KHLIF; ACHEK, 2015). Sendo assim, tendo a complexidade como uma característica que pode aumentar a oportunidade de evitar impostos (COSKUN; SAVASAN, 2009) essa abordagem nacional é suportada pela literatura do tema e fundamentada nos problemas decorrentes dos conflitos de agência advindos da relação contribuinte-governo. Dessa forma, o governo pode ser tido como o principal, enquanto a empresa é o agente (REINGANUM; WILDE, 1985). Na mesma linha, Cowell (1990) também considera um modelo de principal-agente a relação tributária entre governo e contribuinte. Essa relação tributária é denominada de agência tributária por Crocker e Slemrod (2005), ampliando a perspectiva teórica desse tema, baseada nos problemas de agência.

Em função das possibilidades de potenciais efeitos da complexidade tributária e da intereção que pode existir com outros determinantes evasivos, a associação entre complexidade tributária e evasão fiscal não é empiricamente clara, o que pode ser comprovado pelos resultados diversos de estudos como Heyndels e Smolders (1995) e Cuccia e Carnes (2001). Assim, na busca pela melhor explicação para o contexto de evasão de um país, outros elementos se apresentam como potencialmente significativos, é o caso da carga tributária e da corrupção (TORGLER, 2005).

A respeito da carga tributária brasileira, conforme destaca Afonso e Castro (2016), ela apresenta-se excessiva comparando-a com a de países em desenvolvimento. Isso se deve ao fato de que a análise de uma carga tributária deve ser confrontada com a necessidade de gasto público e não apenas com o percentual da carga. A teoria, evidenciada pela chamada curva de Laffer, “estabelece que existe um nível máximo da alíquota que maximiza a receita do governo e, ao ultrapassar esse nível, a receita tende a diminuir devido aos desestímulos por parte dos contribuintes em pagar os tributos” (FRANCO, 2015, p. 39). Logo, a instituição de uma carga tributária realmente excessiva fomenta a prática evasiva e o aumento da prática de atividades informais (AFONSO; CASTRO, 2016).

Já para a percepção de corrupção de um país, quanto maior ela for, a tendência é de que as pessoas não se intimidem e cometam desvios, como a evasão fiscal (TORGLER, 2005).

Isso porque embora a corrupção e a evasão fiscal sejam problemas distintos e separados, eles podem facilmente tornar-se entrelaçados e reforçadores (ALM, MARTINEZ-VAZQUEZ; MCCLELLAN, 2016). A burla do pagamento devido dos impostos é um tipo de desvio e como tal coaduna-se com o comportamento corruptivo, cujas ações deveriam ser de proteção do Estado e seus serviços prestados à população. Por essa razão, o presente estudo utilizará essas duas variáveis no modelo de análise como forma de controle do teste de verificação da hipótese central a respeito da complexidade tributária.

2.2 Hipóteses do Estudo

Para o presente estudo, como já apresentado, a complexidade tributária é comumente analisada sob a ótica da assimetria informacional e das suas consequências como a possibilidade de comportamento evasivo. Com isso, a hipótese teórica central seguiu a literatura clássica de que existem incentivos para se evadir em um ambiente de complexidade tributária excessiva. Sendo assim, a complexidade está positivamente associado ao crescimento dos níveis de evasão, levando a seguinte hipótese de teste: **H0 - Quanto maior a complexidade tributária de um país, maior a evasão fiscal.**

Como forma de controle, o modelo incluirá ainda as variáveis de carga tributária e corrupção. Segundo Siqueira e Ramos (2006, p. 400), a carga tributária brasileira é elevada e “há um sentimento generalizado de que o governo não aplica eficientemente os valores arrecadados, contribuindo para um aumento do desejo de sonegar”. Essa relação entre carga tributária e evasão já havia sido investigada por Clotfelter (1983) que identificou a existência de uma relação entre carga tributária marginal e a evasão fiscal com enfoque para os retornos dos indivíduos. Entretanto, o efeito de alíquotas tributárias maiores no nível agregado de evasão é ambíguo, pois, a depender de fatores como o patamar preexistente de tributação, a eficácia de fiscalização tributária e a entrega do bem público, o contribuinte pode legitimar essa tributação maior (COWELL, 1990). Por essa razão, o estudo incluirá a seguinte hipótese 1 a ser verificada: **H1 – Quanto maior a carga tributária de um país, maior a evasão fiscal.**

Já em reação à corrupção, Torgler (2005) analisou como a carga tributária, uma vez correlacionada a altos níveis de corrupção, pode interferir nas percepções dos indivíduos sobre a conformidade tributária e contribuir para o aumento da evasão fiscal, tendo encontrado que há a presença de comportamento evasivo em ambientes de alto níveis de corrupção. Isso porque embora a corrupção e a evasão fiscal sejam problemas distintos e separados, eles podem facilmente tornam-se entrelaçados e reforçadores (ALM; MARTINEZ-VAZQUEZ;

MCCLELLAN, 2016). Ademais, “a evasão fiscal é facilitada pela corrupção e a corrupção é facilitada pela complexidade fiscal” (TANZI, 2017, p. 144). Com isso, para que se possa ter uma melhor compreensão das interações entre essas variáveis e os seus efeitos, em conjunto, na evasão fiscal tem-se a hipótese 2 a ser testada: **H2 - Quanto maior a percepção de corrupção de um país, maior a evasão fiscal.**

Procedimentos Metodológicos

A literatura existente sobre complexidade tributária utiliza-se, principalmente, de estudos empíricos (HEYNDELS; SMOLDERS, 1995). De forma que Jackson e Milliron (1986) já haviam sumarizado 4 (quatro) principais formas de abordagem metodológica (surveys, experimentos, modelos analíticos e modelos de regressão) para análise da conformidade tributária. Sendo que os modelos de regressão eram sugeridos como ferramenta importante para pesquisa futuras e validação dos testes nesse campo de estudo (RICHARDSON; SAWYER, 2001).

Por essa razão, para verificar a relação existente entre a complexidade tributária e a evasão fiscal, utilizou-se análise de regressão linear múltipla, conforme estudos semelhantes de Torgler (2005), Richardson (2006) e Desai, Dyck e Zingalesc (2007), com as seguintes variáveis: índice de evasão fiscal (EF), complexidade tributária (Comp_x), carga tributária (CT) e corrupção do País (Corr).

Nesse conjunto, a variação de evasão fiscal é a variável resposta e as demais são variáveis independentes escolhidas em razão da hipótese central que se pretende testar e das alternativas de resultado, carga tributária e corrupção, encontradas pelo estudo de Torgler (2005) sendo incorporadas como variáveis de controle.

Para além do método de regressão, o estudo inclui também uma análise descritiva com a evolução dos indicadores ao longo do período analisado e uma comparação entre o Brasil e países do G20, uma vez que esse grupo pode ser uma amostra de prudente de determinadas similaridades como tamanho da economia que influenciam na forma de tributação desses países.

3.1 Definição da Amostra e Coleta dos Dados

A coleta de dados ocorreu por meio de dados secundários coletados por meio de base de dados disponíveis, a saber: variável evasão fiscal – relatório do FMI (MEDINA;

SCHNEIDER, 2018); variável complexidade tributária – índice fornecido pelo Relatório de Competitividade Global do Fórum Econômico Mundial (*The Global Competitiveness Report*); variável carga tributária – *Tax Revenue* do Banco Mundial e variável corrupção – Índice de Percepção a Corrupção da Transparência Internacional.

A variável dependente, evasão fiscal, terá como fonte de dados a chamada *shadow economy* pelo modelo apresentado pelo FMI no estudo conduzido por Medina e Schneider (2018), uma vez que, os pesquisadores costumam usar estimativas da economia paralela para representar o valor da evasão fiscal. Essa variável foi utilizada como fator dependente pelo estudo de Richardson (2006).

Como métrica da complexidade tributária, será utilizado o indicador divulgado pelo Relatório de Competitividade Global do Fórum Econômico Mundial. Essa medida é frequentemente utilizada em estudos nacionais (AWASTHI; BAYRAKTAR, 2015), pois torna uniforme as análises sobre complexidade, apesar das diferenças tributárias estruturais e normativas de cada país.

A utilização da medida de carga tributária divulgada pelo Banco Mundial e variável corrupção e do índice de Percepção a Corrupção fornecido pela organização Transparência Internacional deu-se pelo poder de comparação possibilitada por essas medidas e por serem amplamente utilizadas e validadas nas pesquisas empíricas internacionais.

A amostra utilizada refere-se a dados do Brasil no período 2005 a 2015, uma vez que a disponibilidade de dados de complexidade originou-se em 2005 e a última informação disponível refere-se ao ano de 2015.

3.2 Especificação do Modelo

Os dados coletados foram tabulados e tratados nos softwares Excel e SPSS. Com isso, foi estimado o seguinte modelo econométrico:

$$EF = \beta_0 + \beta_1 \text{Comp}x + \beta_2 \text{CT} + \beta_3 \text{Corr} + \varepsilon_i$$

Em que:

EF – índice de evasão fiscal;

β_0 - intercepto do modelo de regressão;

Comp x – complexidade tributária;

CT – carga tributária;

Corr – corrupção;

ε_i - termo de erro aleatório do modelo.

Com esse modelo, será possível verificar as relações existentes entre as variáveis, bem como testar a hipótese teórica indicada nesse estudo.

Resultados e Discussões

4.1 Análise Descritiva

Inicialmente, são apresentadas as estatísticas descritivas para delinear o comportamento das variáveis no período analisado de 11 anos. Desta forma, pode-se observar a evolução dos indicadores no tempo, bem como o padrão médio do Brasil. Para se ter um parâmetro de comparabilidade, foi incluída a média de cada variável, considerando os países do G20, conforme mostra a Tabela 1.

Indicador	Brasil		G20
	Variação 2005-2015	Média	Média
Evasão Fiscal	-8,45%	35,12	17,95
Complexidade	-18,19%	16,59	8,85
Carga Tributária	-22,41%	14,37	13,77
Corrupção	4,88%	41	53,79

Tabela 1 – Evolução dos Indicadores

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O indicador de evasão fiscal fornecido pelo FMI varia entre 6 e 70, de forma que quanto menor, melhor. O Brasil apresentou 35,12 de média no período, tendo uma redução de 8,45%, evidenciando uma melhoria do indicador. Em uma análise comparativa, a média da evasão dos países do G20 é de 17,95, o que coloca o Brasil bem acima da média do grupo, apesar da redução verificada no período analisado. Isso sugere que há consonância de dados com o exposto por Siqueira e Ramos (2006) que o Brasil possui alto índice de evasão fiscal, fazendo sentido testar suas possíveis causas.

No tocante à complexidade tributária, o indicador tem intervalo de 0 para o menos complexo e 30 para o mais complexo. O Brasil possui média de 16,59 e no período 2005-2015 experimentou uma melhoria de 18,19% no indicador; contudo, ainda se encontra acima da média dos países do G20, que é de 8,85. Nesse ponto, tem-se um cenário semelhante àquele indicado por Sousa, Tannuri-Pianto e Santos (2008) de que tributação mais complexas facilitam a evasão fiscal, o que sustenta a verificação da hipótese central desse estudo.

A carga tributária coletada no Banco Mundial é dada como um percentual do produto interno bruto dolarizado do país. Assim, a carga brasileira teve média de 14,37, acima, mas próximo da média dos países do G20.

Por fim, o indicador de corrupção brasileiro teve média de 41, com variação no índice em 4,88%, enquanto a média do G20 é de 53,79.

Nota-se que o Brasil apresenta indicadores de evasão fiscal, complexidade tributária e carga tributária acima da média dos países do G20, confirmando as indicações de Jacob (2018) e Siqueira (2011).

4.2 Análise das Correlações

Realizada a análise descritiva, passou-se à análise das correlações entre as variáveis utilizadas na pesquisa, de maneira a evidenciar a direção e intensidade das interações, conforme apresentado na Tabela 2.

	EF	CompX	CT	Corr
EF	1			
CompX	0,19771	1		
CT	0,76794	0,45196	1	
Corr	-0,22158	-0,57020	-0,36889	1

Tabela 2 - Matriz de Correlação das Variáveis Analisadas

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se na Tabela 2 que não há alta correlação entre as variáveis explicativas, uma vez que os coeficientes de correlação entre as regressoras não foram superiores a 0,8, pelo que se assume a ausência de multicolinearidade entre elas (GUJARATI, 2006).

Por outro lado, os sinais permitem identificar as direções das interações entre a variável resposta e as variáveis explicativas, de maneira que complexidade tributária (CompX), carga tributária (CT) e corrupção (Corr) apresentam correlação positiva com o índice de evasão fiscal (EF) como esperado. Isso porque, teoricamente, quanto maior a complexidade, a carga tributária e a corrupção, maior seria a evasão. A Tabela 3 resume as direções encontradas e as compara com aquelas esperadas.

Variáveis Independentes	Direção da Correlação com a Variável Dependente	
	Esperada	Encontrada
CompX	Positiva	Positiva
CT	Positiva	Positiva
Corr	Positiva	Positiva

Tabela 3 - Comparação entre as Correlações Esperadas e Encontradas

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Cabe explicar que a variável corrupção apareceu com sinal negativo na correlação uma vez que a escala de mensuração desse índice é invertida, ou seja, quanto maior o índice, menos corrupto é o país. Assim, tem-se o comportamento esperado em relação a evasão fiscal. No mais o Brasil, apesar de ter reduzido a evasão fiscal do período, piorou sua percepção de corrupção. Todavia, estes resultados devem ser analisados com cautela, uma vez que, em todas as relações, os valores encontrados são baixos, revelando uma relação fraca ou moderada em termos de explicação da variação resposta pela regressoras (GUJARATI, 2006).

4.3 Análise dos Resultados da Regressão

Após a matriz de correlação, foram realizadas análises de regressão linear múltipla e das variâncias do modelo, em que se adotou para a interpretação dos resultados o nível de significância α de 5% ($\alpha = 0,05$). Desse modo, “quando o *p-value* de um teste de hipótese for menor que o valor escolhido de α , o procedimento de teste conduz à rejeição da hipótese nula” (HILL, GRIFFITHS; JUDGE, 2006, p.119). Desta forma, a regressão apresentou os valores especificados na Tabela 4.

	Coefficientes	Erro Padrão	Stat t	Valor-P
Interseção	17,57296703	16,59583012	1,058878459	0,32481997
CompX	-0,135626025	0,204794172	-0,662255294	0,5290002
CT	1,443759432	0,450070148	3,207854238	0,014902394
Corr	-0,023348156	0,31566883	-0,073964083	0,943108196

Tabela 4 – Resultados da Regressão

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O modelo de regressão teve coeficiente de determinação de (R^2) de 0,4544, ou seja, 45,44% do indicador de evasão fiscal utilizado é explicado pelas regressoras. Ademais, os resultados da Tabela 4 mostram que houve significância estatística apenas em relação à carga tributária, com α de 5%, confirmando, parcialmente, os achados de Torgler (2005). Desta forma, sem significância estatística para a variável complexidade tributária, rejeita-se a

hipótese teórica central testada nesse estudo de que a complexidade tributária brasileira é um determinante significativo para o nível de evasão fiscal do país.

Desse modo, com o resultado do R^2 e da regressão, associada com a análise comparativa com a média do G20, os resultados sugerem, diferentemente do que se é comumente exposto, que a complexidade tributária brasileira não é um elemento significativo para a evasão fiscal nacional, contrariando os achados de Richardson (2006). Uma possível explicação para esse resultado é fato de que a evasão fiscal possui diversos outros fatores determinantes que podem inclusive se sobrepor a um ambiente de alta complexidade, como é o caso de maior *enforcement* estatal ou do regime religioso do país, como apontado por Riahi-Belkaoui (2004).

Outras possibilidades explicativas para esse resultado suportam-se em bases teóricas distintas da Teoria da Agência utilizada nesse trabalho. Por exemplo, a Teoria da Equidade que relaciona o comportamento do contribuinte com a percepção de justiça ou retorno obtido com serviços públicos (CUCCIA; CARNES, 2001). Isso pode trazer elementos adicionais nas futuras pesquisas sobre complexidade tributária.

De toda forma, os resultados obtidos, em confronto com a base teórica clássica de tributação e evasão fiscal, sugerem que no Brasil outros fatores determinantes se sobrepõem na explicação da relação tributária evasiva, sendo importantes os resultados desse estudo para fornecer subsídios aos formuladores das políticas tributárias, agentes fazendários e das próprias empresas, em relação ao fato de que esse aspecto da complexidade pode não ter a dimensão que é exposta socialmente. Para além, conhecendo melhor essa relação, é possível direcionar esforços para determinantes mais significativos. Assim, o presente estudo atende à necessidade de se tratar desses temas tributários em países como o Brasil (JACOB, 2018), o que pode ser confirmado com a comparação entre a média brasileira e aquela dos países do G20.

Logo, a evidenciação dessas análises, inclusive quanto à forma de mensuração da complexidade e o modelo estatístico utilizado, proporciona uma ampliação empírica que se alinha aos estudos internacionais sobre o tema, bem como enfrenta uma temática mundialmente debatida e que pode fundamentar as discussões nacionais futuras de uma possível reforma do sistema tributário.

Considerações Finais

O presente estudo buscou verificar se a complexidade tributária brasileira é um determinante do nível de evasão do país, permitindo conhecer a intensidade e a direção da relação entres esses elementos. Para tal, foi utilizado modelo de regressão linear múltiplo com coleta de dados secundários de evasão fiscal, complexidade tributária, carga tributária e corrupção do Brasil, no período 2005 a 2015. O lapso temporal utilizado deu-se em razão da disponibilidade de dados restrita a esse intervalo de tempo. Como forma de melhor posicionar as análises também foi feita uma análise descritiva comparativa entre os indicadores médios brasileiros e aqueles dos países componentes do G20.

Para além da complexidade tributária, foram ainda incluídas no modelo a carga tributária e a corrupção, vez que esses dois fatores, além de mencionados pela literatura também como determinantes da evasão fiscal, são debatidos como possíveis causas do contexto tributário brasileiro. Por essa razão, o conjunto dessas três variáveis permitiu uma melhor análise para o objetivo do estudo.

A hipótese teórica de que a complexidade tributária brasileira é um determinante significativo para o nível de evasão fiscal do país foi rejeitada, uma vez que os resultados demonstraram que para as variáveis independentes, apenas o indicador carga tributária apresentou significância estatística relacionado ao comportamento da variável de evasão fiscal. Esses resultados revelam um cenário diferente daquele comumente propagado no Brasil, porém, confirma estudos anteriores internacionais que não obtiveram relação entre complexidade tributária e evasão fiscal. A evidenciação dessa influência é singular nos estudos brasileiros e relevante para os avanços nas pesquisas nesse campo de estudo.

Assim, dada a variedade de elementos que influenciam o contribuinte em evadir-se ou não, nenhuma explicação simples deve ser esperada. Apesar disso, pesquisas empíricas, como esta, servem para estabelecer pontos que demonstrem interações de forma mais clara atualmente. Desse modo, esse resultado particular de que a complexidade tributária não é um determinante significativo para explicar nível de evasão fiscal pode ser explicado pela influência de outros fatores, como a eficácia do sistema judiciário, a atuação de auditorias fiscais acerca da forma e do montante recolhido dos tributos, *enforcement* estatal ou do regime religioso do país, o que pode ser alvo de novos estudos que incluam esses elementos. Em todo caso, a importância de compreender a relação complexidade e evasão tem aumentado nos últimos anos, à medida que a complexidade é cada vez mais citada como uma das principais razões para burlar o pagamento de tributos.

Os resultados deste estudo aumentam a literatura sobre o tema da complexidade tributária brasileira, ainda pouco explorado empiricamente, especialmente quanto à sua influência na evasão fiscal, fato que é amplamente verificado no âmbito internacional. Ademais, o presente estudo utilizou três determinantes amplamente debatidos no país como causadores de desvios tributários, proporcionando uma análise em conjunto, apesar da limitação temporal de dados existentes. Assim, os achados acrescentam evidências de pesquisa sobre o Brasil, um país de economia emergente, suprimindo parte da lacuna existente nesse campo de estudo.

Apesar dos resultados, esta pesquisa possui limitações. Primeiramente, a base de dados oferecida possui algumas limitações, especialmente quanto ao período disponível e ao atraso de divulgação com o último período publicado. No entanto, esses problemas não são de natureza localizada e os demais estudos também os tiveram, de forma que não invalida os achados encontrados.

Por fim, o estudo indica algumas sugestões futuras. Recomenda-se que o modelo de verificação possa incluir outros determinantes da evasão fiscal, como *enforcement* estatal ou do regime religioso do país. Recomenda-se também a investigação suportada por pressupostos teóricos alternativos, como a Teoria da Equidade ou a Teoria do Prospecto. Novas modelagens de testes também podem ser utilizadas, inclusive com a utilização de medidas diferentes, enriquecendo os estudos e construindo um conjunto comparativo de resultados para o contexto brasileiro.

Referências

- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972.
- AFONSO, J. R.; CASTRO, K. P. de. Carga tributária no Brasil: redimensionada e repensada. **Revista de Administración Tributaria**, n. 40, 1-16, 2016.
- ALM, J.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; MCCLELLAN, C. Corruption and firm tax evasion. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 124, n. C, p.146-163, 2016.
- AWASTHI, R.; BAYRAKTAR, N. Can tax simplification help lower tax corruption? **Eurasian Economic Review**, v. 5, n. 2, p. 297-330, 2015.
- CHRISTIE, E.; HOLZNER, M. What explains tax evasion? An empirical assessment based on european data. **WIIW Working Papers**, n. 40, p. 1-69, 2006.

- CLEMENTE, F.; LIRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017.
- COSKUN, C. A.; SAVASAN, F. Tax morale: empirical evidence from Turkey. In: ANNUAL MEETING OF THE EUROPEAN PUBLIC CHOICE SOCIETY, 2009, Athens. **Anais...** Athens, 2009.
- COWELL, F. **Cheating the government: the economics of evasion**. Cambridge, MA: MIT Press, 1990.
- CROCKER, K. J.; SLEMROD, J. Corporate tax evasion with agency costs. **Journal of Public Economics**, v. 89, n. 9-10, p. 1593-1610, 2005.
- CUCCIA A. D.; CARNES, G. A. A closer look at the relation between tax complexity and tax equity perceptions. **Journal of Economic Psychology**, v. 22, n. 2, p.113-140, 2001.
- DESAI, M. A.; DYCK A.; ZINGALES, L. Theft and taxes. **Journal of Financial Economics**, v. 84, n. 3, p. 591-623, 2007.
- EVANS, C. Tax governance issues: managing system complexity. **Economic Papers**, v. 31, n. 1, p. 30-35, 2012.
- EVANS, C.; TRAN-NAM, B. Managing tax system complexity: building bridges through pre-filled tax returns. **Australian Tax Forum**, v. 25, p. 245-274, 2010.
- FRANCO, L. V. da S. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. 2015. 52 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Finanças Públicas) - Escola de Direito de Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2015.
- FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. In B. Bouckaert & G. DeGeest (Eds.), **Encyclopedia of law and economics**, v. 4, p. 52-94, 1998.
- GOMES, A. P. M. Características da governança corporativa como estímulo à gestão fiscal. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 71, p. 149-168, 2016.
- GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier-Campus, 2006.
- HEYNDELS, B.; SMOLDERS, C. Tax complexity and fiscal illusion. **Public Choice**, v. 85, n. 1/2, p. 127-141, 1995.
- HILL, C.; GRIFFITHS, W.; JUDGE, G. **Econometria**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- JACKSON, B; MILLIRON, V. Tax compliance research: findings, problems, and prospects. **Journal of Accounting Literature**, v. 5, p. 125-165, 1986.
- JACOB, M. Uma nota sobre a pesquisa tributária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 78, p. 339-342, 2018.
- JENSEN, J; WÖHLBIER, F. **Improving tax governance in EU member states: criteria for successful policies**. Brussels: Occasional Papers 114, European Commission DG

Economic and Financial Affairs, 2012.

KHLIF, H.; ACHEK, I. The determinants of tax evasion: a literature review. **International Journal of Law and Management**, v. 57, n. 5, p. 486-497, 2015.

KRAUSE, K. Tax complexity: problem or opportunity? **Public Finance Review**, v. 28, n. 5, p. 395-414, 2000.

LANZANA, A. P. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LOPES, C. M. M. O sistema tributário português: complexidade e aplicação. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 4, p. 140-163, 2008.

MCMANUS, J.; WARREN, N. The case for measuring tax gap. **Journal of Tax Research**, v. 4, n. 1, p. 61-79, 2006.

MEDINA, L.; SCHNEIDER, F. **Shadow economies around the world: what did we learn over the last 20 years?** Washington, DC: International Monetary Fund Working Papers, 2018.

REINGANUM, J. F.; WILDE, L. L. Income tax compliance in a principal-agent framework. **Journal of Public Economics**, v. 26, n. 1, p. 1-18, 1985.

RIAHI-BELKAOUI, A. Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 13, p. 135-143, 2004.^[1]_[SEP]

RICHARDSON, G. Determinants of tax evasion: a cross-country investigation. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 15, n. 2, p. 150-169, 2006.

RICHARDSON, M.; SAWYER, A. J. A taxonomy of the tax compliance literature: further findings, problems and prospects. **Australian Tax Forum**, v. 16, n. 2, p. 137-284, 2001.

RIEDEL, N. Quantifying international tax avoidance: a review of the academic literature. **Review of Economics**, v. 69, n. 2, p. 169-181, 2018.

SAAD, N. Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 109, p. 1069-1075, 2014.

Sapiei, N. S.; Kasipillai, J.; Eze, U. C. Determinants of tax compliance behaviour of corporate taxpayers in Malaysia. **eJournal of Tax Research**, vol 12, n 2, p. 383-409, 2014.

SHTROMBERG, A. **Managing permanent establishment risks in multinational enterprises in post-BEPS era**. 2019. Master's Thesis (Master of Science) – Aalto University School of Business, Finland, 2019.

SIQUEIRA, A. D. Gestão tributária. **Revista CEPPG**, n. 24, p. 136-157, 2011.

- SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 9, n. 3, p. 555-581, 2005.
- SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Econ. Apl.**, v. 10, n. 3, p. 399-424, 2006.
- SLEMROD, J. The etiology of tax complexity: evidence from U.S. State income tax systems. **Public Finance Review**, v. 33, n. 3, p. 279-299, 2005.
- SOUSA, M. da C. S. de; TANNURI-PIANTO, M. E.; SANTOS, C. A. S. dos. Imposto de importação e evasão fiscal: uma investigação do caso brasileiro. **Revista Brasileira de Economia**, v. 62, n. 1, p. 77-93, 2008.
- SOUZA, M. A. et al. Evidenciação e análise de carga tributária: um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 3-24, 2009.
- STRADER, J.; FOGLIASSO, C. E. An investigation of some factors affecting taxpayer non-compliance. **Accounting and Business Research**, v. 20, n. 77, p. 39 – 46, 1989.
- TANZI, V. Corruption, complexity and tax evasion. **EJournal of Tax Research**, v. 15, n. 2, p. 144-160, 2017.
- TORGLER, B. Tax morale in Latin America. **Public Choice**, v. 122, n. 1, p. 133-157, 2005.
- VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.
- WALPOLE, M. 'Tax Complexity: A Necessary Evil?' in: Evans, C, Krever, R & Mellor, P (eds), **Tax Simplification, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn**, p. 181-192, 2015.
- WORLD ECONOMIC FORUM. **The global competitiveness report 2014–2015**. Geneva: World Economic Forum, 2015.

Submetido em: 04.10.2022

Aceito em: 03.11.2022