



151

COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E CORRUPÇÃO: ANÁLISE EM PAÍSES DA AMÉRICA LATINA

Mestre/MSc. [Bernardo Fernandes Lott Primola](#) [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. [Jacqueline Veneroso Alves da Cunha](#) [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. [Samuel de Oliveira Durso](#) [ORCID iD](#)

Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brazil

Mestre/MSc. Bernardo Fernandes Lott Primola

[0000-0002-6028-2156](tel:0000-0002-6028-2156)

Programa de Pós-Graduação/Course

Centro de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Doutor/Ph.D. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

[0000-0003-2522-3035](tel:0000-0003-2522-3035)

Programa de Pós-Graduação/Course

Centro de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Doutor/Ph.D. Samuel de Oliveira Durso

[0000-0003-0016-3611](tel:0000-0003-0016-3611)

Programa de Pós-Graduação/Course

Centro de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Resumo/Abstract

Utilizando como lente a Teoria da Ilusão Fiscal, o objetivo deste estudo foi identificar a relação existente entre a complexidade tributária e a corrupção nos países da América Latina. Por meio de uma amostra compreendida entre 2005 e 2019, constituída de 24 países latino-americanos, foram construídos fatores representativos do fenômeno da corrupção, de acordo com as recomendações da literatura. Para a estimação das relações entre as variáveis, adotou-se o modelo Generalized Method of Moments (GMM). Os resultados da pesquisa sugerem que países que demonstram um aumento médio dos níveis de complexidade tributária apresentam níveis de corrupção maiores. Encontraram-se evidências, ainda, de que países com maiores alíquotas de tributos sobre o lucro possuem, em média, maiores índices de corrupção. Os achados do estudo também indicaram que a quantidade total de tributos foi a variável que apresentou a maior influência dentre as métricas de Complexidade Tributária, estando positiva e diretamente relacionada com maiores níveis de corrupção. Esta investigação apresenta implicações práticas e teóricas, ao encontrar evidências que ajudam a compreender as relações existentes entre a complexidade tributária e a corrupção no contexto da América Latina.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Auditoria e Tributos (AT) / Auditing and Tax



COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E CORRUPÇÃO: ANÁLISE EM PAÍSES DA AMÉRICA LATINA

Resumo: Utilizando como lente a Teoria da Ilusão Fiscal, o objetivo deste estudo foi identificar a relação existente entre a complexidade tributária e a corrupção nos países da América Latina. Por meio de uma amostra compreendida entre 2005 e 2019, constituída de 24 países latino-americanos, foram construídos fatores representativos do fenômeno da corrupção, de acordo com as recomendações da literatura. Para a estimação das relações entre as variáveis, adotou-se o modelo *Generalized Method of Moments* (GMM). Os resultados da pesquisa sugerem que países que demonstram um aumento médio dos níveis de complexidade tributária apresentam níveis de corrupção maiores. Encontraram-se evidências, ainda, de que países com maiores alíquotas de tributos sobre o lucro possuem, em média, maiores índices de corrupção. Os achados do estudo também indicaram que a quantidade total de tributos foi a variável que apresentou a maior influência dentre as métricas de Complexidade Tributária, estando positiva e diretamente relacionada com maiores níveis de corrupção. Esta investigação apresenta implicações práticas e teóricas, ao encontrar evidências que ajudam a compreender as relações existentes entre a complexidade tributária e a corrupção no contexto da América Latina.

Palavras-chave: Complexidade Tributária, Corrupção, América Latina, Teoria da Ilusão Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

A corrupção é um fenômeno mundial que tem recebido grande atenção dos círculos acadêmicos, políticos e midiáticos (Liu & Feng, 2015). Ela é definida como o abuso do poder público para benefício privado (Tanzi, 1998; Ajaz & Ahmad, 2010). Essa prática desgasta a confiança dos cidadãos, enfraquece a democracia, prejudica o desenvolvimento econômico e agrava a desigualdade, a pobreza, a divisão social e a crise ambiental (International Transparency, 2021). Estudos vêm mostrando que diversos fatores influenciam a corrupção, dentre os quais destacam-se os sistemas tributários complexos (Tanzi, 1998; Belitski et al., 2016).

A relação entre corrupção e sistemas tributários complexos é endógena. De um lado, a corrupção se dá de forma mais criativa pelo processo legislativo, pois os parlamentares nomeados podem usar de seu poder para criar oligopólios ou atuar em prol de determinadas empresas ou grupos econômicos (Di Vita, 2021). Além disso, os agentes fiscais possuem poder discricionário na aplicação da legislação tributária (Belitski et al., 2016). Assim, as autoridades fiscais podem se aproveitar da legislação e criar burocracias excessivas, o que induz a altos custos procedimentais de conformidade para os contribuintes, oferecendo oportunidades para que os agentes públicos comercializem facilidades para o cumprimento das obrigações fiscais (Awasthi & Bayraktar, 2015).

Do outro lado, a complexidade do sistema tributário pode causar uma lacuna fiscal, como resultado da evasão de tributos por parte dos contribuintes, uma vez que há oportunidade de múltiplas interpretações da legislação tributária, abrindo precedentes para que os contribuintes possam escolher a opção mais favorável a eles (Awasthi & Bayraktar, 2015; Nguyen et al., 2022). Dessa forma, o poder decisório de aceitação dessa



opção fica a cargo do agente fiscal, o qual pode aproveitar-se da situação para cobrança de subornos e propinas (Awasthi & Bayraktar, 2015). A literatura defende que os tributos deveriam se basear em leis claramente escritas, a fim de evitar o contato frequente entre contribuintes, legisladores e administradores tributários, que estariam mais propensos a atos de corrupção (Borisov & Grupta, 2016).

A estrutura do sistema tributário é um fator determinante no desempenho econômico de um país, porque é a principal fonte de receita das nações (Bunn & Asen, 2021). Uma má estruturação do sistema tributário pode criar um substrato nutritivo para que os políticos aumentem, de forma oportunista, a carga tributária sobre os contribuintes, visando ao acréscimo de arrecadação, por meio da supressão de suas percepções sobre o real custo do Estado (Wildowicz-Giegiel & Kargol-Wasiluk, 2020). Esse oportunismo político possui o objetivo de aumentar os níveis de despesas públicas, sem a percepção completa dos contribuintes, satisfazendo as necessidades dos grupos de interesse e justificando um incremento de receitas por meio da tributação (Prado & Almeida, 2021).

Nesse contexto, diversos organismos internacionais têm apontado a necessidade de reforma e simplificações dos sistemas tributários, alertando para a urgência dessas mudanças nos países em desenvolvimento, cujo resultado econômico tem sido prejudicado pela complexidade tributária (Bunn & Asen, 2021; Deloitte, 2021; Organization for Economic Co-operation and Development, 2021; TMF Group, 2021). Segundo dados do *Global Business Complexity Index 2021*, os países da América Latina ocupam o lugar de 6 das 10 economias com maior complexidade tributária em todo o mundo (TMF Group, 2021), sendo do Brasil o primeiro lugar (Nguyen et al., 2022; TMF Group, 2021; Hoppe et al., 2021). Os demais países da região que também aparecem nas 10 primeiras posições deste índice são o México, a Colômbia, a Argentina, a Bolívia e a Costa Rica (TMF Group, 2021).

Nesse cenário, buscando aprofundar na compreensão do fenômeno, este estudo levanta a seguinte questão de pesquisa: **qual a relação existente entre a complexidade tributária e a corrupção nos países da América Latina?** Diante do exposto, o objetivo geral deste estudo é identificar a relação existente entre a complexidade tributária e a corrupção nos países da América Latina.

Os resultados desta investigação, que possui como foco os países da América Latina, podem ser úteis para sensibilizar os cidadãos, empresas, legisladores e demais organismos não governamentais, sobre a importância da simplificação das leis tributárias. Ainda, como forma de enfrentamento às atividades de evasão fiscal, melhora no ambiente de negócios, aumento dos níveis de arrecadação dos Estados e fortalecimento dos mecanismos de *compliance* e de combate à corrupção. A esse propósito, este estudo pode subsidiar potenciais agendas e ações governamentais de simplificação, modernização e reforma do sistema tributário. Além disso, o fenômeno da corrupção é um problema antigo e persistente na América Latina. Por isso, mapeá-lo, caracterizá-lo, entendê-lo e discuti-lo mostra-se uma etapa fundamental para que a academia possa usar de sua *expertise* no auxílio do movimento de transformação política, cultural e social.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Ilusão Fiscal

A Teoria da Ilusão Fiscal ocorre quando a estrutura pela qual as receitas são geradas afeta a percepção dos contribuintes a respeito do custo, gerando mudança nos níveis de despesas públicas (Wagner, 1976). Dessa maneira, os cidadãos são levados a



subestimar sistematicamente os custos dos programas de governo, porque alguns servidores públicos (incluindo políticos) manipularão o sistema tributário para criar uma ilusão de que é necessário arrecadar altos montantes de receitas para cobrir grandes despesas públicas (Buchanan, 1975; Liu & Mikesell, 2018; Wildowicz-Giegiel & Kargol-Wasiluk, 2020).

A complexidade tributária de um país é considerada uma das mais importantes fontes de ilusão fiscal, desde a introdução de seu conceito, porque esta complexidade é considerada como uma medida de custo informacional (Heyndels & Smolders, 1995). Quanto maior o custo para obter informação, menor será a propensão do contribuinte de buscar a informação (Wagner, 1976).

A ilusão fiscal projeta, nos contribuintes, percepções errôneas sobre a estrutura tributária, e essas podem ser mais facilmente exploradas por políticos e servidores públicos para esconder suas atividades corruptivas (Liu & Mikesell, 2018). Essa manipulação de percepção ocorre porque os formuladores de políticas adotam como diretrizes os próprios interesses, visando favorecer determinados grupos de apoiadores políticos, que podem aumentar as chances de reeleição, buscando maiores montantes de contribuições para a campanha (Abatemarco & Dell'Anno, 2020). Os formuladores de políticas também utilizam a estratégia de melhorar o bem-estar financeiros dos políticos, por meio de subornos e promessas de indicações para futuros cargos (Abatemarco & Dell'Anno, 2020). E justamente pelo custo informacional ser alto, no século XXI, os eleitores evitam investigar e menosprezam as contas públicas, o que os tornam vulneráveis aos efeitos da ilusão fiscal (Wildowicz-Giegiel & Kargol-Wasiluk, 2020).

Exatamente nesse ponto, o grau de complexidade tributária de um país pode ser um substrato natural para que os formuladores de políticas, políticos e demais servidores públicos possam explorar para atender seus interesses, sem a plena percepção do contribuinte e da população em geral. Ela é vista como o resultado de dois determinantes: a fragmentação do total de receitas tributárias nacional sobre os diferentes tributos e a visibilidade individual dessas receitas sobre os impostos, sendo que ambos os elementos afetam o custo informacional dos contribuintes (Heyndels & Smolders, 1995). Quanto maior o nível de gasto público de um país, mais fragmentadas e diversificadas são as fontes de obtenção dessas receitas (Wagner, 1976). A visibilidade está apoiada na forma de tributação, isto é, os políticos tendem a esconder a tributação, preterindo tributos indiretos aos diretos (Liu & Feng, 2015). Logo, a questão central é a transparência, pois a manipulação oportunista do sistema tributário de um país será mais fácil de ser realizada se o público em geral tiver dificuldade de conhecer a estrutura e a distribuição da carga tributária (Liu & Mikesell, 2018).

Estudos demonstram que a tributação de países mais corruptos tem sido construída sob uma estrutura baseada em impostos indiretos e com alíquotas efetivas mais altas (Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016). Outrossim, as nações com maiores níveis de corrupção apresentam maior complexidade tributária, bem como estados com códigos tributários mais complexos possuem maiores taxas de corrupção; ou seja, a relação entre complexidade tributária e corrupção é endógena (Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016; Liu & Mikesell, 2018). Dessa forma, à luz da Teoria da Ilusão Fiscal, formula-se a hipótese de pesquisa **H1: Países da América Latina sujeitos à maior complexidade tributária apresentam maiores níveis de corrupção.**



2.2 Complexidade Tributária

A complexidade tributária surge devido à crescente sofisticação do direito tributário (Richardson & Sawyer, 2001; Nguyen et al., 2022). Nesta linha, o World Bank (2009) descreve que a complexidade tributária reflete elementos estruturais como a base tributária, a taxa de imposto, as deduções, isenções, os créditos permitidos e os recursos administrativos do código tributário. Ela se encontra também associada ao tamanho da carga tributária, ao conjunto de leis e regras existentes, à diferenciação de regras tributárias e às formas de recolhimento (Souza et al., 2009; Siqueira, 2011; Jacob, 2018). Mais recentemente, Pereira (2020) esclareceu que a complexidade tributária se relaciona com a dificuldade subjacente à aplicação da política fiscal, sendo uma característica que impede que o sistema tributário seja plenamente eficiente.

Evidências têm mostrado que a complexidade tributária tem aumentado nos últimos anos (Kaplow, 1998; Krause, 2000; Devereux, 2016; Pereira, 2020; Hoppe et al., 2021). Hoppe et al. (2021) acreditam, que uma potencial explicação seja que, tanto a introdução e adaptação de medidas fiscais para assegurar condições equitativas para as empresas quanto a implementação de incentivos fiscais e mecanismos para atrair investimentos são os principais fatores atribuídos a esse crescimento. Outra possibilidade para esse aumento é o uso político da arrecadação fiscal para a manutenção de apoio de grupos econômicos, por meio da concessão de benefícios fiscais e legislações que possibilitem a redução do pagamento de tributos desses grupos (Burman & Gale, 2001; James & Edwards, 2008; Pereira, 2020).

O aumento da complexidade tributária pode trazer diversos efeitos negativos para o país, como: risco de falência econômica (Collier et al., 2018); incentivo ao planejamento tributário indevido e evasão fiscal (Richardson, 2006; Evans & Tran-Nam, 2010; Budak & James, 2018); aumento do custo de fiscalização (Awasthi & Bayraktar, 2015; Budak & James, 2018) e aumento da corrupção (Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016; Liu & Mikesell, 2018; Di Vita, 2021). Por isso, organismos internacionais têm iniciado um movimento de estimular a simplificação tributária dos países (Di Vita, 2021; Nguyen, et al., 2022; Hoppe et al., 2021; World Bank, 2009).

A simplificação tributária traria benefícios relacionados à redução da corrupção. Para o World Bank (2009), o principal benefício é a confiabilidade do sistema tributário, isto é, com a simplificação tributária, os Estados podem apoiar-se no desenvolvimento tecnológico e automatizar o seu sistema de informatização, auxiliando tanto na redução do tempo de cumprimento da prestação de serviço ao contribuinte quanto na resolução de disputas fiscais. O primeiro benefício minimiza a corrupção por meio da análise e monitoramento dos tempos de atrasos e dos serviços prestados aos contribuintes, facilitando a rastreabilidade de atitudes corruptas, por parte dos servidores públicos. O segundo benefício, por sua vez, permite dar uma maior velocidade para a resolução de conflitos e torna o sistema tributário mais objetivo, reduzindo as janelas de oportunidades para ações corruptas (Awasthi & Bayraktar, 2015).

2.3 Corrupção

A corrupção é conceituada como o abuso do poder público para benefício privado (Tanzi, 1998; Ajaz & Ahmad, 2010; Awasthi & Bayraktar, 2015; International Transparency, 2021). Ela pode assumir a forma de suborno, peculato, roubo, fraude, chantagem, extorsão, conluio e nepotismo (Doan et al., 2020).



Estudos têm mostrado que a corrupção prejudica o crescimento econômico (Tanzi & Davoodi, 2000; Christos et al., 2018) e influencia negativamente o desenvolvimento da democracia (Villoria et al., 2013). Ela ainda gera a redução da arrecadação de tributos quando estimula a evasão fiscal, as isenções fiscais indevidas ou a má administração fiscal (Alm et al., 1991; Tanzi & Davoodi, 2000; Ivanyina et al., 2016). Adicionalmente, a corrupção tem efeito adverso sobre a moralidade tributária dos contribuintes (Torgler et al., 2008) e distorce a estrutura tributária de um país (Liu & Mikesell, 2018).

A corrupção traz também um efeito paralelo. De um lado, os servidores públicos possuem motivações para tornar os processos excessivamente burocráticos, visando recebimento de propina para acelerá-los. Do outro, há a redução da capacidade governamental de projetar políticas adequadas, o que resulta na perda de credibilidade das instituições públicas (Myint, 2000; Guillamón et al., 2021). Outro efeito danoso da corrupção é o aumento da concentração de renda, pois pessoas ou empresas com mais recursos podem usá-la para se beneficiar ou conseguir favores, o que leva a um aumento da desigualdade e ainda retroalimenta a corrupção (Guillamón et al., 2021).

Tanzi (1998) defende que há quatro frentes para mitigar os efeitos danosos da corrupção. O primeiro é a honestidade e o comprometimento da liderança nacional na luta contra a corrupção (o representante deve mostrar tolerância zero para os casos). O segundo consiste em reduzir regulamentações e incentivos fiscais (principal, mas não exclusiva diretriz adotada neste estudo), tornando os existentes mais transparentes (lutar contra a discricionariedade dos administradores tributários). O terceiro corresponde à melhoria do setor público por meio de aumento de salários, incentivos a comportamentos honestos, melhores controles e penalidades mais eficazes. E o quarto envolve a resolução do problema de financiamento de partidos políticos (evitar o *lobby* e a propina).

2.4 Estudos Anteriores

Os estudos anteriores com abordagens sobre complexidade tributária e corrupção elencados foram escolhidos devido aos importantes resultados encontrados e similaridades com este estudo, especialmente na construção metodológica (Tabela 1).

Tabela 1

Estudos Anteriores Correlatos

AUTORES	AMOSTRA	OBJETIVOS	PRINCIPAIS RESULTADOS
Tanzi (1998)	85 países	Examinar e discutir questões relacionadas às causas, consequências e escopo da corrupção.	(I) O combate a corrupção depende da reforma do Estado. (II) A corrupção contamina o crescimento econômico.
Richardson (2006)	45 países	Investigar a relação entre evasão fiscal e as características dos países.	(I) A complexidade tributária foi principal fator influenciador da evasão fiscal. Países com sistemas tributários mais complexos, possuem maiores taxas de evasão fiscal. (II) Países com maiores níveis de escolaridade, de justiça e de moralidade, apresentaram menores índices de evasão fiscal.
Lawless (2012)	85 países	Investigar como a complexidade do sistema tributário afeta o	(I) Países com maiores <i>Pay Tax</i> e <i>Frequency of Tax Payment</i> (isto é, sistemas tributários mais complexos)



		investimento estrangeiro.	possuem menores níveis de investimento estrangeiro. (II) Uma redução de 10% na complexidade tributária aumentaria em 6% os investimentos estrangeiros num país.
Liu e Feng (2015)	150 países	Discutir os determinantes da corrupção, através da estrutura tributária.	(I) Países que dependem mais de impostos diretos tendem a apresentar menos corrupção do que países que dependem mais de impostos indiretos. (II) Países com sistemas tributários mais complexos tendem a ser mais corruptos do que países com menos impostos.
Awasthi e Bayraktar (2015)	104 países	Verificar se há evidência empírica que vincule a simplificação tributária e a corrupção nas administrações tributárias.	(I) Forte ligação entre a corrupção fiscal e os indicadores de complexidade tributária. (II) Uma redução de 10% na variável <i>Time to Pay Tax</i> implica uma diminuição de 4% na corrupção fiscal. (III) Uma diminuição de 10% na variável <i>Frequency of Tax Payment</i> conduz a uma melhora de 6% na corrupção fiscal. (IV) O efeito combinado de reduções de 10% em ambas as variáveis diminui a corrupção fiscal em 9,6%.
Belitski et al. (2016)	72 países	Investigar como as taxas de impostos e a interação entre corrupção e essas taxas influenciam as variações de novos negócios.	(I) Taxas de impostos mais altas desencorajam novos negócios. (II) A corrupção pode ajudar a compensar esses efeitos, quando há altas taxas de impostos.
Liu e Mikesell (2018)	50 estados americanos	Investigar até que ponto a corrupção influencia a estrutura tributária dos estados americanos	(I) Estados que possuem servidores públicos mais corruptos apresentam estrutura tributária mais complexa e arrecadam mais impostos. (II) Estados com servidores públicos mais corruptos possuem um sistema tributário com mais impostos indiretos do que diretos (há também indícios de menor progressividade tributária).
Nguyen et al. (2022)	88 países	Investigar o desempenho dos sistemas tributários, por meio da simplificação de procedimentos tributários, sob a ótica do custo social latente	(I) Os resultados sugerem uma tendência de melhora na eficiência relativa dos sistemas tributários dos países, entre 2005 e 2016. No mesmo período houve uma convergência da tendência de simplificação tributária.

Os estudos listados na Tabela 1 evidenciaram uma relação entre complexidade tributária e corrupção. Contudo, a maioria investiga essa relação em escala global. Logo, as particularidades regionais, sociais, econômicas e culturais não são capturadas. Com isso, a dinâmica de tributação e corrupção de países desenvolvidos está sendo tratada da mesma forma que em países em desenvolvimento, por exemplo. Sendo assim, este estudo procurou contribuir com o avanço da literatura, ao enfatizar o fenômeno para o contexto da América Latina, apoiando-se nas metodologias, variáveis e premissas adotadas pelas principais investigações já realizadas na área.



3 METODOLOGIA

Este estudo se classifica, quanto aos objetivos, como descritivo, relativo aos procedimentos, classifica-se como *archival* e quanto à abordagem do problema, como quantitativo (Smith, 2022).

3.1 População e Amostra da Pesquisa

A população do estudo refere-se a todos os países latino-americanos. A amostra da pesquisa, contudo, foi constituída pelas 24 maiores economias da América Latina, com base no projeto World Bank Database (2023), do Banco Mundial, entre os anos de 2005 e 2019, para as quais foi possível obter dados para a estimação dos modelos.

Os dados utilizados para a investigação do fenômeno analisado pela pesquisa foram obtidos por meio de múltiplas bases de dados de acesso público, a saber: *World Bank Database*, *Corruption Perception Index*, *Bertelsmann Stiftung Sustainable Governance Indicators*, *Global Insights Business Conditions and Risk Indicators*, *World Bank Country Policy and Institutional Assessment*, *World Justice Project Rule of Law Index*, *Varieties of Democracy Project* e *Tax Complexity Index*.

É importante destacar que diversas variáveis coletadas pelo estudo para a composição dos construtos de corrupção apresentaram *missing data* para a janela temporal abarcada pela pesquisa. Nesse sentido, os modelos econométricos utilizados na investigação apresentaram diferentes composições, variando de 147 a 331 observações-ano. No subtópico 3.2 deste estudo estão apresentados os detalhes do número de observações por variável utilizada na pesquisa.

3.2 Variáveis

3.2.1 Variáveis Dependentes

As variáveis dependentes foram selecionadas com base na literatura que relaciona a corrupção e a tributação nos países (Tanzi, 1998; DeBacker et al., 2015; Awasthi & Bayraktar, 2015; Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016; Irawan & Utama, 2021).

O resultado e ranqueamento dos países apresentados no Corruption Perception Index (CPI) decorrem de dados absorvidos de 13 relatórios internacionais. Os dados são tratados e manipulados matematicamente, visando à construção do Index CPI. Analisando os 13 relatórios, selecionaram-se 4 que capturassem dimensões diferentes do fenômeno corrupção. Os construtos selecionados possuem participação significativa no cálculo do CPI e capturam aspectos distintos da corrupção. Além disso, suas bases de dados são de organismos internacionais que atuam de forma independente e possuem credibilidade e confiabilidade, conforme encontra-se descrito na Tabela 3.

Os indicadores não selecionados foram descartados porque: ou não apresentam peso significativo, conforme a metodologia de cálculo do CPI; ou são de entidades privadas e não possuem independência de atuação (podem estar sendo influenciadas por entidades financiadoras das pesquisas); ou não apresentam dados de países da América Latina. A variável dependente CPI também foi adotada, para dar maior robustez e consistência aos demais modelos, por ser empregada corriqueiramente como métrica de corrupção em outros trabalhos da temática. Dessa forma, foram realizados 5 modelos de regressão, sendo um para cada variável dependente.



Tabela 3
Variáveis Dependentes do Modelo

NOME	Sigla	Escala	Construção	Fonte do Relatório	Nº de Obs.
Prevenção à Corrupção	BF	Entre -2 (“Servidores públicos abusam de seus cargos”) e 2,3 (“Fortes mecanismos de inibição de corrupção”).	Análise Fatorial	<i>Bertelsmann Stiftung Sustainable Governance Indicators</i>	285
Risco de Suborno	GI	Entre 0 (Máxima corrupção) e 1 (Mínima corrupção)	Utilização direta do indicador	<i>Global Insights Business Conditions and Risk Indicators</i>	318
Ausência de Corrupção Pública	WJP	Entre -1,59 (“Baixa aderência ao Estado de Direito”) e 2,53 (“Alta aderência ao Estado de Direito”).	Análise Fatorial	<i>World Justice Project Rule of Law Index</i>	147
Corrupção Política	VDEM	Entre -2,10 (“Muito Corrupto”) e 2 (“Pouco Corrupto”).	Análise Fatorial	<i>Varieties of Democracy Project</i>	324
Corruption Perception Index	CPI	Entre 0 (“Muito Corrupto”) a 100 (“Muito Limpo”).	Utilização direta do indicador	<i>International Transparency</i>	331

Ainda de acordo com os dados apresentados na Tabela 3, é necessário frisar que três construtos da corrupção foram mensurados por meio da técnica de Análise Fatorial, uma vez que foram formados por mais de um indicador relacionado com o fator de corrupção capturado (BF, WJP e VDEM). Outros dois indicadores, contudo, foram formados por um único indicador e, nesse contexto, seus valores não precisaram passar por nenhuma transformação (GI e CPI).

3.2.2 Variáveis Independentes

A complexidade tributária tem sido mensurada em nível de país, nas pesquisas internacionais, utilizando as métricas do *World Bank Database* e do *Tax Complexity Index* (Richardson, 2006; Lawless, 2012; Awasthi & Bayraktar, 2015; DeBacker et al., 2015; Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016; Hoppe et al., 2021; Irawan & Utama, 2021). Nesta pesquisa, adotaram-se duas métricas representativas de complexidade tributária, conforme dados apresentados na Tabela 4. Essas variáveis foram testadas conjuntamente nos modelos econométricos por conta do seu caráter multidimensional do construto da complexidade tributária, isto é, não é possível mensurar o fenômeno em questão por meio de uma única variável (Evans & Tran-Nam, 2010; Di Vita, 2021).

Tabela 4
Variáveis Independentes

NOME	SIGLA	ESCALA	SINAL ESPERADO	FONTE
Taxa Total dos Impostos e Contribuições sobre o Lucro	TTCR	A taxa de imposto total mede a quantidade de impostos e contribuições obrigatórias a pagar pelas empresas após contabilizar as deduções e isenções permitidas como parte dos lucros comerciais, em relação ao lucro. Os impostos	(-)	<i>World Bank Database</i>



retidos (como Imposto de Renda pessoal), ou recolhidos e remetidos às autoridades fiscais (como impostos sobre valor agregado, impostos sobre vendas ou impostos sobre mercadorias e serviços), são excluídos.

Pagamento de Impostos	TPAY	Os pagamentos de impostos pelas empresas são o número total de impostos pagos pelas empresas, incluindo o arquivamento eletrônico. O imposto é contado como pago uma vez por ano, mesmo que os pagamentos sejam mais frequentes.	(-)	World Bank Database
-----------------------	------	--	-----	---------------------

3.2.3 Variáveis de Controle

As variáveis de controle foram selecionadas com base nas características sociais, culturais, legais e econômicas identificadas como influenciadoras da corrupção nos países latino-americanos, conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 5

Variáveis de Controle

NOME	FONTES	SINAL ESPERADO	SUSTENTAÇÃO TEÓRICA
Produto Interno Bruto <i>Per Capita</i> (GPC)	World Bank Database	(+/-)	(Djankov et al., 2010; Lawless, 2012; Awasthi & Bayraktar, 2015; Liu & Feng, 2015; Belitski et al., 2016; Hoppe et al., 2021)
Responsabilidade Democrática (DEM)	International Country Risk Guide	(-)	(Alm et al., 1999; Pommerehne & Weck-Hannemann, 1996; Richardson, 2006; Awasthi & Bayraktar, 2015; Liu & Feng, 2015)
Proporção de Mulheres no Mercado de Trabalho (GEN)	World Development Indicators	(-)	(Richardson, 2006; Liu & Feng, 2015)
Qualidade da Burocracia (BUR)	International Country Risk Guide Database	(-)	(Awasthi & Bayraktar, 2015)
Facilidade de Fazer Negócios (ENT)	World Bank Database	(-)	(Djankov et al., 2010; Lawless, 2012; Belitski et al., 2016; Uchôa Júnior, 2021)

3.3 Método de Estimação e Processo Metodológico

Inicialmente, realizou-se a investigação da distribuição e das características das variáveis dependentes, independentes e de controle dos países, por meio de estatística descritiva e identificação de *outlier* (Método BACON). A segunda etapa do processo metodológico consistiu no emprego do *Generalized Method of Moments* (GMM), visando atender ao objetivo deste estudo. A validação das variáveis que foram adotadas no modelo GMM foi realizada por meio do Teste de Estacionariedade de Fisher. Esse balizador foi empregado por ser um pré-requisito necessário para a estimação do Modelo GMM, evitando e restringindo erros de estimação, que, conseqüentemente, poderiam levar a



interpretações equivocadas do resultado. Segundo Vieira (2016), o processo estocástico estacionário é uma condição suficiente, porém não necessária para a estimação do GMM sistêmico. O Modelo GMM foi definido de acordo com a Equação 1 apresentada a seguir.

$$\begin{aligned} \text{Corrupção}_{it} = & \alpha + \beta_1.PTIME_{it} + \beta_2.TPAY_{it} + \beta_3.TTCR_{it} + \beta_4.GPC_{it} \\ & + \beta_5.DEM_{it} + \beta_6.BUR_{it} + \beta_7.GEN_{it} + \beta_7.ENT_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

Em que:

Corrupção_{it} = Variáveis dependentes, conforme Tabela 4, as quais: Prevenção à Corrupção (BF), Risco de Suborno (GI), Ausência de Corrupção (WJP), Corrupção Política (VDEM) e Corruption Perception Index (CPI);

TPAY_{it} = Pagamento de Impostos (Variável Independente);

TTCR_{it} = Taxa Total de Impostos e Contribuições (Variável Independente);

GPC_{it} = PIB *Per Capita* (Variável de Controle);

DEM_{it} = Responsabilidade Democrática (Variável de Controle);

BUR_{it} = Qualidade da Burocracia (Variável de Controle);

GEN_{it} = Força de Trabalho Feminino (Variável de Controle);

ENT_{it} = Densidade de Novos Negócios (Variável de Controle)

α = Coeficiente linear da regressão;

β_N = Coeficientes angulares das variáveis;

ε_{it} = Termo de erro.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Detecção de *Outliers* das Variáveis

Adotou-se o limite de 85% como o padrão de percentil da distribuição qui-quadrado, a partir do qual foi definido o limiar de separação entre *outliers* e não *outliers* (Fávero & Belfiore, 2017). A partir desse procedimento, não foram identificados *outliers* entre os dados observados para a pesquisa. Logo, adotou-se como amostra final, para a construção dos fatores, no caso das variáveis dependentes e no caso das variáveis independentes e de controle, as observações-ano dos países, que não possuíam dados faltantes.

4.2 Análise Fatorial

Neste estudo, investigaram-se cinco dimensões do fenômeno Corrupção, sendo elas: Prevenção à Corrupção (BF), Risco de Suborno (GI), Ausência de Corrupção (WJP), Corrupção Política (VDEM) e Corruption Perception Index (CPI). Dentre as cinco facetas representativas da corrupção analisadas neste estudo, três delas (Prevenção à Corrupção, Ausência de Corrupção e Corrupção Política) necessitaram da criação de um construto representativo, porque eram mensuradas por mais de uma variável explicativa. Para a criação dos construtos, adotou-se a técnica de Análise Fatorial. Os resultados da operacionalização desta técnica se encontram disposto na Tabela 6.

Tabela 6

Parâmetros dos Fatores

Construto	Variância	Proporção	KMO	Barlett
BF	1,91516	0,9576	0,500	0,000
WJP	3,19455	0,7986	0,678	0,000
VDEM	5,35739	0,8929	0,903	0,000



Nota. BF = Prevenção à Corrupção; WJP = Ausência de Corrupção e VDEM = Corrupção Política.

De forma geral, os três fatores construídos apresentaram como resultado do Teste de Esfericidade de Barlett, a hipótese nula rejeitada a 5% de significância, sugerindo que os construtos criados são válidos e significativos.

4.3 Modelo GMM

4.3.1 Condição de Estacionariedade das Séries – Teste de Fisher

O estimador GMM impõe a suposição de que as primeiras diferenças das variáveis instrumentais não estejam correlacionadas ao efeito individual não observado (Vieira, 2016; Policardo & Carrera, 2018). Isto é garantido se o processo estocástico gerador de x_{it} for estacionário (Barros et al., 2020). Dessa forma, testou-se a estacionariedade das séries aplicando o Teste de Fisher nas variáveis regressoras. Os resultados dos p-valores para os cinco construtos estão dispostos na Tabela 7. A não presença de estacionariedade foi adotada como critério balizador para as variáveis que comporiam os modelos finais dos construtos; ou seja, apenas as variáveis que apresentaram sua hipótese nula rejeitada a 5% foram incluídas no Modelo GMM (Vieira, 2016; Policardo & Carrera, 2018; Malanski & Póvoa, 2021).

Tabela 7

Teste de Estacionariedade de Fisher

	BF	GI	WJP	VDEM	CPI
TTCR	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
TPAY	0.0000	0.0000	0.0001	0.0000	0.0000
GPC	0.4745	0.0000	0.0010	0.0098	0.0209
DEM	0.0000	0.9985	0.0004	0.0000	0.0000
BUR	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
GEN	0.7032	0.2700	0.0000	0.1843	0.1909
ENT	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000

Nota. GPC = PIB *per capita*; DEM = Responsabilidade Democrática, BUR = Qualidade de Burocracia; GEN = Força de Trabalho Feminino; ENT = Densidade de Novos Negócios; TPAY = Número de Pagamentos e TTCR = Taxa Total de Impostos e Contribuições.

Segundo Vieira (2016), o Teste de Fisher em painel é fundamentado nos testes de raiz unitária de Dickey-Fuller Expandido e de Phillips-Perron (PP). Nesse teste, a hipótese nula consiste em que os painéis possuem raiz unitária, enquanto a hipótese alternativa em que ao menos um painel seja estacionário.

Os resultados da Tabela 7 indicam que, para o construto BF, as variáveis TTCR, TPAY, DEM e ENT tiveram sua hipótese nula rejeitada. Com o mesmo número de variáveis estacionárias, o construto GI apresentou TTCR, TPAY, GPC e ENT.

Os construtos VDEM e CPI tiveram as variáveis TTCR, TPAY, GPC, DEM e ENT estacionárias, segundo o Teste de Fisher. As variáveis TTCR, TPAY, GPC, DEM, GEN e ENT tiveram sua hipótese nula rejeitada e foram utilizadas na regressão do construto WJP; ou seja, esse construto foi o possuidor do maior número de variáveis estacionárias.



4.3.2 Análise da Relação entre Corrupção e Complexidade Tributária

Na Tabela 8 são evidenciados os resultados da estimação do modelo GMM, cujas variáveis dependentes foram os fatores representativos do fenômeno corrupção, enquanto as variáveis independentes estão segregadas em: variáveis representativas de complexidade tributária (TTCR e TPAY) e variáveis de controle (GPC, DEM, BUR, GEN e ENT).

As estimações do modelo foram validadas por meio dos testes indicados na Tabela 8. Os resultados indicam que não há autocorrelação das primeiras diferenças, tanto de primeira quanto de segunda ordem. Roodman (2009) sugere investigar a correlação serial de segunda ordem, AR (2). Logo, os resultados apresentados se comportaram conforme o esperado, isto é, há uma autocorrelação de primeira ordem negativa; todavia, não foi detectada uma autocorrelação de segunda ordem.

Os instrumentos foram validados pelo Teste de Diferenças de Hansen. Segundo Roodman (2009), caso haja suspeita de não esfericidade nos erros, a estatística desenvolvida para o Sargan é considerada inconsistente, logo, é preterido o Teste de Diferenças de Hansen, por ser considerado um teste de identificação superior, cuja estimativa ocorre em dois estágios (maior robustez). Sendo assim, o Teste de Diferença de Hansen apresentou que os subconjuntos dos instrumentos são exógenos, visto que a sua hipótese nula não foi rejeitada, demonstrando que as condições adicionais para o uso do GMM sistêmico são válidas.

Tabela 2

Resultado do Modelo GMM

	BF	GI	WJP	VDEM	CPI
TTCR	-0.0034***	-0.0043***	0.0016	-0.0202***	-0.2137***
TPAY	-0.0120***	-0.0038***	-0.0053	-0.0249***	-0.2367***
GPC	-	0.000014***	0.000036	0.00007***	0.0009***
DEM	2.2133***	-	1.6508*	2.1543***	21.4980***
BUR	-	-	-	-	-
GEN	-	-	0.0845**	-	-
ENT	0.0318***	-0.0041***	0.0571	0.0653***	-0.5242**
AR1 (p-valor)	(0.1700)	(0.1610)	(0.9490)	(0.0690)	(0.0760)
AR2 (p-valor)	(0.5000)	(0.4640)	(0.3330)	(0.4790)	(0.1590)
SARGAN (p-valor)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)
HANSEN (p-valor)	(0.7540)	(0.4610)	(0.1470)	(0.7080)	(0.5370)
DIF-HANSEN (p-valor)	(0.9260)	(0.3250)	(0.0510)	(1.0000)	(0.8270)
WALD (p-valor)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)	(0.0000)
N OBSERVAÇÕES	285	318	147	324	331
N INSTRUMENTOS	25	19	13	26	26
N GRUPOS	21	24	22	23	24

Notas. O Teste de Sargan indica que os instrumentos são correlacionados com os resíduos, enquanto o Teste de Hansen aponta que os instrumentos não são correlacionados com os resíduos. AR(1) e AR(2) demonstram que não há autocorrelação de primeira e segunda ordem. Dif-Hansen atesta as condições de ortogonalidade do subconjunto de instrumentos. Os erros-padrão estão entre parênteses nos testes. O valor da significância estatística é indicado pelos símbolos: *10%; **5%; ***1%. GPC = PIB *per capita*; DEM = Responsabilidade Democrática, BUR = Qualidade de Burocracia; GEN = Força de Trabalho Feminino;



ENT = Densidade de Novos Negócios; BF = Prevenção à Corrupção, GI = Risco de Suborno; WJP = Ausência de Corrupção; VDEM = Corrupção Política e CPI = Corruption Perception Index; TPAY = Número de Pagamentos e TTCR = Taxa Total de Impostos e Contribuições.

Os resultados demonstram que, em quase todos os modelos, existe uma relação estatisticamente significativa entre algum dos construtos que formam a complexidade tributária e a vertente da corrupção analisada (exceto para o construto WJP). Nesses modelos, o aumento médio dos níveis de complexidade tributária está associado com maiores níveis de corrupção, também em média, corroborando a hipótese da pesquisa: países da América Latina sujeitos à maior complexidade tributária apresentam maiores níveis de corrupção, em concordância com os achados de Liu e Feng (2015). Ressalta-se que todos os construtos estão dispostos em escala crescente, variando entre “alta corrupção” e “baixa corrupção”; portanto, valores mais baixos indicaram alta corrupção, enquanto valores mais altos indicaram pouca corrupção.

Os resultados da variável TTCR sugerem que, nos países da América Latina, um aumento de uma unidade na Taxa Total de Impostos e Contribuições induz, em média, uma piora de 0,0034 unidades na Prevenção da Corrupção; um aumento de 0,0043 unidades no Risco de Suborno; um crescimento de 0,0202 unidades na Corrupção Política e uma ampliação de 0,2137 unidades no Índice de Corrupção Percebida. Além disso, a evidência de que uma maior alíquota de imposto está associada a maiores níveis de corrupção é concordante com os achados de DeBacker et al. (2015), que realizou um estudo comparado entre países participantes e não participantes da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD).

Para Belitski et al. (2016), as altas taxas de impostos podem afugentar as empresas e suprimir o empreendedorismo. Dessa forma, de um lado, as altas taxas de impostos em meios de alta corrupção aumentam a probabilidade das empresas de encontrarem maneiras de evitar e/ou conseguir reduzir suas obrigações fiscais (Liu & Mikesell, 2018). Por outro lado, os políticos podem obter maiores ganhos pessoais em ambientes com maiores cargas de impostos, justamente por essa carga ser um atrativo para o pagamento de suborno como forma de compensá-la (World Bank, 2009; Belitski et al., 2016). Segundo Awasthi e Bayraktar (2015), as experiências vêm mostrando que as reformas nas legislações tributárias, especialmente no que tange à redução de alíquotas e à eliminação de isenções, são processos difíceis e demorados, porque colocam em conflito os interesses dos diversos grupos econômicos e políticos.

A outra variável representativa de Complexidade Tributária que foi significativa nos modelos, foi Pagamento de Impostos (TPAY). Segundo os resultados da regressão, o acréscimo de um imposto a ser pago pelas empresas de um país da América Latina, no ano, reduziria, em média, a prevenção da corrupção em 0,012 unidades, enquanto aumentaria, em média, os índices de risco de suborno, corrupção política e corrupção percebida em 0,0038, 0,0249 e 0,2367 unidades, respectivamente (Venezuela é o país que apresentou maiores valores de TPAY, após 2010, e que possui os menores indicadores de CPI, isto é, alto índice de corrupção).

Nos modelos, de forma geral, a TPAY foi a variável que apresentou a maior influência dentre as métricas de complexidade tributária. Isto pode indicar que a última está mais associada com a quantidade de impostos diversos pagos do que com a alíquota. Awasthi e Bayraktar (2015) concluíram que uma redução de 10% no número de pagamentos poderia reduzir os índices de corrupção em 6,2%, para os países da América Latina. Belitski et al. (2016) evidenciaram que a redução de um imposto pago poderia



reduzir a corrupção em 33%, adotando o CPI como métrica de mensuração da corrupção. Lawless (2012) descobriu que o crescimento de um imposto pago poderia reduzir o controle da corrupção em 49%, indicando que há um potencial para corrupção e pagamento informais se um sistema fiscal muito complexo estiver em vigor.

À luz da Teoria da Ilusão Fiscal, esse resultado pode sugerir que, talvez, o monitoramento da arrecadação e das contas públicas, pelos contribuintes dos países, pode ser dificultada quando há uma maior quantidade de impostos a serem fiscalizados. A destinação das verbas e a forma de arrecadação podem ser diversas, e assim ficaria mais complexo para que os contribuintes acompanhassem a arrecadação e a aplicação do recurso nas atividades de custeio e investimento do Estado. Neste substrato, pode ser que os corruptos vislumbrem oportunidades para enganar a percepção dos contribuintes e atuarem para atender às demandas dos seus aliados políticos e dos grupos de interesse.

Arelado a isso, uma possibilidade é a destinação de alguns recursos públicos provenientes desses tributos não ser previamente definida na legislação ou no orçamento do país. Por exemplo, no Brasil, toda a arrecadação tributária federal vai para o caixa da União e, posteriormente, é transferida para atender às obrigações orçamentárias e constitucionais do país. Contudo, uma parte da arrecadação possui destinação livre, isto é, cabe ao Poder Executivo empregar na atividade de investimento que lhe for de interesse. Essa dificuldade de rastreamento entre o total arrecadado com os tributos e a sua efetiva destinação pode ser amplificado quando o país possui uma maior quantidade de impostos.

Uma maior quantidade de impostos pode ludibriar a percepção do contribuinte e ser utilizada para atender aos interesses políticos, justamente na parte da arrecadação que não possui destinação fixada em lei ou no orçamento. Uma outra possibilidade seria a criação de mais tributos visando aumentar a arrecadação, com o intuito do aumento da verba livre, e, assim, os políticos poderem negociar a sua destinação, atendendo à sua base aliada e os seus grupos de interesse. A justificativa adotada pelos legisladores para a criação de novos tributos seria o alto custo do Estado e a necessidade de investimentos em setores estratégicos.

Dentre as variáveis de controle, os resultados para o PIB *per capita* (GPC) indicou que países com maior GPC possuem menores índices de corrupção, nos construtos GI, VDEM e CPI (Bahamas, Uruguai e Chile representam bem esse comportamento, por possuírem altos valores de PIB *per capita* e baixos valores de corrupção, de forma geral). Um aumento de US\$ 1 *per capita* na renda de um país pode mitigar, em média, 0,000014 unidades o Risco de Suborno, 0,000036 unidades a Corrupção Política e 0,0009 unidades o Índice de Corrupção Percebida. Os resultados são concordantes com os achados de Richardson (2006), Lawless (2012), Awasthi & Bayraktar (2015), DeBacker et al. (2015) e Belitski et al. (2016) e Policardo e Carrera (2018), que evidenciaram que a desigualdade de renda é responsável pelo aumento da corrupção, porque, quando a pobreza é generalizada e as pessoas são mal pagas, há incentivos para buscar riqueza (mesmo de forma injusta e ilegal) e, com eles, a corrupção.

Outra variável de controle que foi significativa nos modelos estudados foi a DEM. Ela indicou que uma melhora no nível de responsabilidade democrática de um país tende a melhorar os indicadores de corrupção (Bahamas, Jamaica e Costa Rica demonstraram possuir baixos níveis de corrupção e altas taxas de Responsabilidade Democrática). À medida que a responsabilidade democrática aumenta e a lei é aplicada com mais rigor, a corrupção diminui, em resposta a essas melhorias. Contudo, à medida que os indicadores



de responsabilidade democrática e Estado de Direito dos países diminuem, eles começam a enfrentar maiores problemas de corrupção (Awasthi & Bayraktar, 2015; Liu & Feng, 2015). Di Vita (2021) concluiu que países desenvolvidos e com maiores níveis de democracia, níveis esses associados à alta complexidade legislativa e ao alto índice de controle da opinião pública, possuem menores níveis de corrupção e menores taxas de crescimento econômico. Porém, para países em desenvolvimento, Di Vita (2021) sugere que esse resultado não deve ser replicado, porque eles estão mais afastados de altas complexidade legislativas, por possuírem democracias liberais mais jovens.

A variável ENT foi significativa em quase todos os modelos (exceto WJP). Esse resultado sugere que países com maior engajamento ao empreendedorismo (maior número de novos negócios abertos por mil habitantes) possuem menores propensões à corrupção. Uma possível explicação para esse resultado é que, em países cuja facilidade de fazer negócio é maior, os empresários dependem menos do sistema público, e assim evitam se envolver em atividades corruptivas de servidores públicos. Neste sentido, Belitski et al. (2016) concluíram em seu estudo que existe uma necessidade de os legisladores progredirem no combate à corrupção, e que os pesquisadores devem focar, em especial, os efeitos indiretos da corrupção nas diferentes dimensões regulatórias. Neste contexto, Picur e Riahi-Belkaoui (2006) alertam sobre a necessidade de os países em desenvolvimento reduzirem a corrupção e a burocracia, visando ao desenvolvimento de um tipo de moral tributária que conduza ao cumprimento das obrigações fiscais e do progresso econômico.

Contudo, esse resultado deve ser analisado com cautela, porque muitos países da América Latina apresentaram valores nulos ou próximos de zero, ou seja, de forma geral, apresentaram densidades de novos negócios inferiores a 1 por 1.000 habitantes. As principais economias da região, México e Brasil, possuem, em média, 1,8196 e 0,7492 novos negócios por 1.000 habitantes, respectivamente. Fica sugerido, ainda, que o setor privado está com baixo dinamismo e talvez as oportunidades de se realizarem negócios estejam mais relacionadas com a presença do Estado do que entre os agentes do setor privado. Asiedu e Freeman (2009) apresentaram evidências empíricas mostrando que a corrupção oferece vantagens antes mesmo da abertura de um empreendimento, em economias emergentes (fenômeno da corrupção estrutural).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo consistiu em identificar a relação existente entre a complexidade tributária e a corrupção nos países da América Latina. A amostra deste estudo foi composta por um painel de 24 países da América Latina, num período compreendido entre 2005 e 2019.

Os resultados sugerem que um aumento médio dos níveis de complexidade tributária, nos países da amostra, está associado com níveis de corrupção maiores. Os achados estão em concordância com a hipótese de pesquisa deste estudo. Os resultados ainda sugerem que países com maiores alíquotas de tributos em relação ao lucro possuem maiores índices de corrupção. Acredita-se que, em ambientes de alta corrupção, as altas alíquotas de impostos aumentam a probabilidade de as empresas encontrarem maneiras de evitar, ou reduzir, suas obrigações fiscais, por meios ilícitos (pagamento de propina, por exemplo). Além disso, os políticos poderiam obter maiores ganhos pessoais em ambientes de carga tributária maior, barganhando facilidades legais.



Os achados indicaram também que a quantidade total de tributos foi a variável que apresentou a maior influência, dentre as métricas de complexidade tributária. A quantidade de tributos está positivamente relacionada com o nível de corrupção, ou seja, quanto mais tributos um país possui, maior o nível de corrupção. Isto pode sugerir que a complexidade tributária está mais associada com a quantidade de tributos diversos pagos do que pela alíquota desses, em si. À luz da Teoria da Ilusão Fiscal, os políticos se aproveitariam de uma maior quantidade de tributos para driblar e manipular o monitoramento e a percepção dos contribuintes sobre a arrecadação e a sua destinação, sob a justificativa do aumento de custos do Estado e da necessidade de arrecadação de fundos para novos investimentos. Assim, os políticos poderiam manobrar o excedente de arrecadação para atender aos seus grupos de interesse.

De forma geral, o que os resultados encontrados podem estar revelando é que os países da América Latina parecem necessitar de uma reforma tributária, visando simplificar a sua estrutura de tributação e clarear a legislação para os contribuintes. No entanto, é preciso estar consciente de que uma reforma tributária pode ter desdobramentos que vão além dos aspectos econômico-financeiros para o Estado. Pode-se, por exemplo, buscar promover a justiça social, fazendo com que os recursos captados, por meio de tributos, sejam corretamente direcionados às áreas de necessidade da população. Além disso, cabe a essas reformas suprimir a regressividade tributária e promover a correta tributação entre as reais fontes geradoras de receita e lucro da sociedade. Ao vislumbrar a justiça social e o combate à regressividade fiscal, o legislador deve mirar também os mecanismos de controle e transparência dos recursos do Estado, combate às atividades oportunistas dos servidores públicos, às atividades de evasão dos contribuintes e a redução das lacunas legislativas, promotoras das atividades de elisão fiscal. Esse objetivo só poderá ser alcançado com o envolvimento das diversas camadas sociais, atrelado ao melhor uso da tecnologia.

Este estudo contribui ao fornecer indícios sobre em quais características do sistema tributário os países da América Latina devem atuar a fim de mitigarem a sua complexidade tributária. As alíquotas dos tributos e a quantidade de impostos são extremamente relevantes nos sistemas tributários deste bloco de países, e uma alteração em prol de uma maior justiça social poderia propiciar ganhos indiretos, principalmente, no poder da redução da corrupção. Além disso, reforça-se que a responsabilidade democrática, com a aplicação da lei, é fundamental no enfrentamento às atividades ilegais. Isto pode indicar que o problema da corrupção e da complexidade tributária, nos países da América Latina, não é necessariamente a lei, e, sim, a sua aplicação.

Este estudo não possui poder para esgotar o assunto; muito pelo contrário, ele é uma iniciativa no sentido de tentar explorar dois problemas crônicos, a corrupção e a complexidade tributária, em uma região com tamanha pluralidade e desigualdade. Além disso, esta investigação apresenta limitações na escolha das variáveis e por não conseguir capturar todos os nuances da corrupção. O fenômeno é extremamente complexo e possui diversas causas, desdobramentos e consequências nos mais diversos campos do conhecimento humano. Apesar das limitações apresentadas, os resultados aqui encontrados são pertinentes e importantes para auxiliar na compreensão e manifestação do fenômeno, no que tange à sua relação com a tributação.

Para trabalhos futuros, a linha de estudo pode ser aprofundada, testando novas dimensões de complexidade tributária. Em se tratando dela, este estudo já avançou, em relação a seus antecessores, ao testar duas métricas de complexidade tributária. Contudo,



tendo em vista que a complexidade tributária é multidimensional, talvez o teste de novas métricas possa acarretar distintas percepções sobre o sistema tributário, além de auxiliar ainda mais os legisladores a identificar possíveis melhorias que possam ser feitas nos sistemas tributários dos países em desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

- Abatemarco, A., & Dell'Anno, R. (2020). Fiscal illusion and progressive taxation with retrospective voting. *Economic and Political Studies*, 8(2), 246-273. <https://doi.org/10.1080/20954816.2020.1728831>
- Asiedu, E., & Freeman, J. (2009). The effect of corruption on investment growth: Evidence from firms in Latin America, Sub-Saharan Africa, and transition countries. *Review of Development Economics*, 13(2), 200-214. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9361.2009.00507.x>
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417. <https://www.jstor.org/stable/41428665>
- Alm, J., Bahl, R., & Murray, M. N. (1991). Tax base erosion in developing countries. *Economic Development and Cultural Change*, 39(4), 849-872. <https://doi.org/10.1086/451912>
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1999). Changing the social norm of tax compliance by voting. *Kyklos*, 52(2), 141-171. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.1999.tb01440.x>
- Awasthi, R., & Bayraktar, N. (2015). Can tax simplification help lower tax corruption?. *Eurasian Economic Review*, 5(2), 297-330. <https://doi.org/10.1007/s40822-015-0014-9>
- Barros, L. A., Bergmann, D. R., Castro, F. H., & Silveira, A. D. M. D. (2020). Endogeneidade em regressões com dados em painel: Um guia metodológico para pesquisa em finanças corporativas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 22, 437-461. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v22i0.4059>
- Belitski, M., Chowdhury, F. & Desai, S. (2016). Taxes, corruption, and entry. *Small Business Economics* 47(1), 201-216. <https://doi.org/10.1007/s11187-016-9724-y>
- Borisov, A., Goldman, E., Gupta, N. (2016). The Corporate Value of (Corrupt) Lobbying. *The Review of Financial Studies* 49(4), 1039-1071. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhv048>
- Buchanan, J. M. (1975). Public finance and public choice. *National Tax Journal*, 28(4), 383-394. <https://doi.org/10.1086/NTJ41863132>
- Budak, T., & James, S. (2018). The level of tax complexity: A comparative analysis between the UK and Turkey based on the OTS Index. *International Tax Journal*, 44(23).
- Bunn, D., Asen. E. (2021). International Tax Competitiveness Index 2021. *Tax Foundation*. <https://files.taxfoundation.org/20211014170634/International-TaxCompetitiveness-Index-2021.pdf>
- Burman, L. E., Gale, W. G., & Weiner, D. (2001). The taxation of retirement saving: Choosing between front-loaded and back-loaded options. *National Tax Journal*, 54(3), 689-702. <https://doi.org/10.17310/ntj.2001.3.17>



- Christos, P., Eleni, K., Dimitrios, K., Zacharias, D., Athanasios, A., & Panagiotis, L. (2018). Corruption perception index (CPI), as an index of economic growth for European countries. *Theoretical Economics Letters*, 8(03), 524. <https://doi.org/10.4236/tel.2018.83037>
- Collier R., Kari S., Ropponen O., Simmler M, Todtenhaupt M. (2018). Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems. *EconPol Policy Report, European Network for Economic and Fiscal Policy Research*.
- DeBacker, J., Heim, B. T., & Tran, A. (2015). Importing corruption culture from overseas: Evidence from corporate tax evasion in the United States. *Journal of Financial Economics*, 117(1), 122-138. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.11.009>
- Deloitte (2021). 2021 Asia Pacific Tax Complexity Survey. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/deloitte-cn-tax-dtt-asia-pacific-tax-complexity-survey-2021-210803.pdf>
- Devereux, M. (2016). Measuring corporation tax uncertainty across countries: Evidence from a cross-country survey. *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series WP*, 16(13).
- Di Vita, G. (2021). Political corruption and legislative complexity: Two sides of same coin? *Structural Change and Economic Dynamics*, 57, 136-147. <https://doi.org/10.1016/j.strueco.2021.03.004>
- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R., & Shleifer, A. (2010). The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2(3), 31-64. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1091238>
- Doan, H. Q., Vu, N. H., Tran-Nam, B., & Nguyen, N. A. (2022). Effects of tax administration corruption on innovation inputs and outputs: Evidence from small and medium sized enterprises in Vietnam. *Empirical Economics*, 62(4), 1773-1800. <https://doi.org/10.1007/s00181-021-02072-w>
- Evans, C., & Tran-Nam, B. (2010). Managing tax system complexity: Building bridges through pre-filled tax returns. *Australian Tax Forum* 25(2), 245-274.
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®* (1a ed.). Elsevier.
- Guillamón, M. D., Cifuentes, J., Faura, U., & Benito, B. (2021). Effect of political corruption on municipal tax revenues: Efecto de la corrupción política en los ingresos impositivos municipales. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 231-240. <https://doi.org/10.6018/rcsar.410581>
- Heyndels, B., & Smolders, C. (1995). Tax complexity and fiscal illusion. *Public Choice*, 85(1), 127-141. <https://doi.org/10.1007/BF01047907>
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., & Sureth-Sloane, C. (2021). The Tax Complexity Index – A survey-based country measure of tax code and framework complexity. *European Accounting Review*, 1-35. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1951316>
- Irawan, F., & Utama, A. S. (2021). The Impact of Tax Audit and Corruption Perception on Tax Evasion. *International Journal of Business and Society*, 22(3), 1158-1173. <https://doi.org/10.33736/ijbs.4290.2021>
- Ivanyna, M., Moumouras, A., & Rangazas, P. (2016). The culture of corruption, tax evasion, and economic growth. *Economic Inquiry*, 54(1), 520-542. <https://doi.org/10.1111/ecin.12228>



- Jacob, M. (2018). Uma nota sobre a pesquisa tributária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(78), 339-342. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201890280>
- James, S., & Edwards, A. (2008). Developing tax policy in a complex and changing world. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 35-53. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50005-1](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50005-1)
- Kaplow, L. (1998). A note on the optimal supply of public goods and the distortionary cost of taxation. *National Tax Journal*, 51(1), 117-125. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789316>
- Krause, K. (2000). Tax complexity: Problem or opportunity? *Public Finance Review*, 28(5), 395-414. <https://doi.org/10.1177/109114210002800501>
- Lawless, M. (2012). Do complicated tax systems prevent foreign direct investment? *Economica*, 80(317), 1-22. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x>
- Liu, C., & Mikesell, J. L. (2018). Corruption and Tax Structure in American States. *The American Review of Public Administration*, 49(5), 585-600. <https://doi.org/10.1177/0275074018783067>
- Liu, Y., & Feng, H. (2015). Tax structure and corruption: cross-country evidence. *Public Choice*, 162(1), 57-78. <https://doi.org/10.1007/s11127-014-0194-y>
- Malanski, L. K., & Póvoa, A. C. S. (2021). Economic growth and corruption in emerging markets: Does economic freedom matter? *International Economics*, 166, 58-70. <https://doi.org/10.1016/j.inteco.2021.02.001>
- Myint, U. (2000). Corruption: Causes, consequences and cures. *Asia-Pacific Development Journal (APDJ)*, 7(2), 33-58.
- Nguyen, T. T. T., Pham, B. T., Prior, D., & van Hemmen, S. (2022). Performance of tax simplification around the world: A panel frontier analysis. *Socio-Economic Planning Sciences*, 80, 101-154. <https://doi.org/10.1016/j.seps.2021.101154>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2017). *IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>
- Pereira, L. S. P. (2020). *O impacto da complexidade do sistema tributário na evasão fiscal*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Porto, Portugal.
- Picur, R.D., & Riahi-Belkaoui, A. (2006). The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*, 5(2), 174-180. <https://doi.org/10.1108/14757700610668985>
- Policardo, L., & Carrera, E. J. S. (2018). Corruption causes inequality, or is it the other way around? An empirical investigation for a panel of countries. *Economic Analysis and Policy*, 59, 92-102. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2018.05.001>
- Pommerehne, W. W., & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1), 161-170. <https://doi.org/10.1007/BF00130416>
- Prado, P. H. M., & Almeida, F. de F. (2021). Lei de Wagner e ilusão fiscal na América Latina. *Planejamento e Políticas Públicas*, 1(57), 183-220. <https://doi.org/10.38116/ppp57art7>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15(2), 150-169. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.005>



- Richardson, M., & Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Australian Tax Forum*, 16, 137-284.
- Roodman, D. (2009). How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata. *The Stata Journal*, 9(1), 86-136.
<https://doi.org/10.1177/1536867X0900900106>
- Siqueira, A. D. (2011). Gestão Tributário. *Revista CEPPG* 24(1), 136-157.
- Smith, M. (2022). *Research Methods in Accounting*. 6th ed. Sage.
- Souza, M. A., Kronbauer, C. A., Ott, E., & Collet, C. J. (2009). Evidenciação e análise de carga tributária: Um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 3(7), 3-24.
<https://doi.org/10.11606/rco.v3i7.34747>
- Tanzi, V. (1998). Corruption Around the World: Causes, consequences, scope, and cures. *IMF Economic Review*, 45, 559-594. <https://doi.org/10.2307/3867585>
- Tanzi, V., & Davoodi, H. R. (2000). Corruption, growth, and public finances. *IMF Working Paper No. 00/182*, 1-27.
- TMF Group (2021). *Global Business Complexity Index 2021*.
<https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2021/global-business-complexity-index/>
- Torgler, B., Demir, I. C., Macintyre, A., & Schaffner, M. (2008). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313-339. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50023-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50023-3)
- International Transparency. (2021). *Corruption Perception Index 2020*.
<https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>
- Uchôa Júnior, A. M. S. (2021). *Complexidade tributária, ambiente de negócios e transparência: uma análise para países selecionados*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/59228>
- Vieira, L. K. (2016). *Diversificação de receitas e o desempenho financeiro das cooperativas de crédito brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.
- Villoria, M., Van Ryzin, G. G., & Lavena, C. F. (2013). Social and political consequences of administrative corruption: A study of public perceptions in Spain. *Public Administration Review*, 73(1), 85-94. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2012.02613.x>
- Wagner, R. (1976). Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. *Public Choice*, 25(1), 45-61. <https://doi.org/10.1007/BF01726330>
- Wildowicz-Giegiel, A., & Kargol-Wasiluk, A. (2020). The phenomenon of fiscal illusion from theoretical and empirical perspective: the case of euro area countries. *European Research Studies Journal*, 23(2), 670-693.
<https://doi.org/10.35808/ersj/1615>
- World Bank (2009). *A Handbook of Tax Simplification*. World Bank.
- World Bank. (2023). *World Bank Open Data*. <https://data.worldbank.org/>