

Evidências sobre Fatores Institucionais Determinantes da Evasão Fiscal em Países

Antônio Carlos Brunozi Júnior (UFV - CRP) - acbrunozi@yahoo.com.br

Gustavo Henrique Dias Souza (UFV) - gustavohediso@gmail.com

Clóvis Antônio Kronbauer (Unisinos) - clovisk@unisinos.br

Luana Martins Guimarães Sousa (UFV-CRP) - luanamartinsgs@gmail.com

Resumo:

Com os pressupostos da Teoria Institucional e considerando uma lacuna da literatura em analisar conjuntamente os fatores institucionais econômicos, legais, psicológicos e sociais fundamenta-se neste estudo que a evasão fiscal nos países é dependente desses fatores, ou seja, é afetada por diferentes leis, normas, valores, convenções e costumes. Neste cenário, este estudo teve o objetivo de analisar os fatores institucionais que afetam o nível de evasão fiscal dos países de diversos continentes. Particularmente, consideram-se os fatores decorrentes dos sistemas legais e normativos, das crenças de confiança e poder dos políticos, dos valores partilhados sobre a corrupção, da complexidade na abertura das empresas e das características dos sistemas tributários. Com uma amostra de 66 países, no período de 2012, configurou-se metodologicamente uma regressão por mínimos quadrados ordinários, com dados transversais. Para as variáveis se utilizaram, como dependente, uma proxy do setor informal representando o nível de evasão fiscal e como independentes variáveis que determinaram o sistema legal/normativo, a honestidade/transparência dos políticos, o combate e os custos de corrupção, o peso da burocracia na abertura das empresas, a complexidade do sistema tributário e o montante da carga tributária. Os resultados permitiram perceber a força dos sistemas legais, da honestidade dos políticos e do combate à corrupção como meios de aumentar o pagamento dos tributos. Em contrapartida, quando os custos de corrupção e a complexidade legal são valores determinantes das sociedades, a evasão tende a aumentar. Em outras palavras, observou-se que as qualidades das instituições podem determinar uma menor evasão fiscal nos países.

Palavras-chave: *Teoria Institucional. Fatores Institucionais. Evasão Fiscal.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Evidências sobre Fatores Institucionais Determinantes da Evasão Fiscal em Países

Resumo: Com os pressupostos da Teoria Institucional e considerando uma lacuna da literatura em analisar conjuntamente os fatores institucionais econômicos, legais, psicológicos e sociais fundamenta-se neste estudo que a evasão fiscal nos países é dependente desses fatores, ou seja, é afetada por diferentes leis, normas, valores, convenções e costumes. Neste cenário, este estudo teve o objetivo de analisar os fatores institucionais que afetam o nível de evasão fiscal dos países de diversos continentes. Particularmente, consideram-se os fatores decorrentes dos sistemas legais e normativos, das crenças de confiança e poder dos políticos, dos valores partilhados sobre a corrupção, da complexidade na abertura das empresas e das características dos sistemas tributários. Com uma amostra de 66 países, no período de 2012, configurou-se metodologicamente uma regressão por mínimos quadrados ordinários, com dados transversais. Para as variáveis se utilizaram, como dependente, uma *proxy* do setor informal representando o nível de evasão fiscal e como independentes variáveis que determinaram o sistema legal/normativo, a honestidade/transparência dos políticos, o combate e os custos de corrupção, o peso da burocracia na abertura das empresas, a complexidade do sistema tributário e o montante da carga tributária. Os resultados permitiram perceber a força dos sistemas legais, da honestidade dos políticos e do combate à corrupção como meios de aumentar o pagamento dos tributos. Em contrapartida, quando os custos de corrupção e a complexidade legal são valores determinantes das sociedades, a evasão tende a aumentar. Em outras palavras, observou-se que as qualidades das instituições podem determinar uma menor evasão fiscal nos países.

Palavras-Chave: Teoria Institucional. Fatores Institucionais. Evasão Fiscal.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

A evasão fiscal e os fatores que a determinam encontram explicação na Teoria Institucional. Essa perspectiva, parte do princípio de que a evasão fiscal decorrente das relações e comportamentos institucionalizados não é semelhante em todos os países, uma vez que, é dependente de valores sociais, econômicos e culturais das nações (JAHNKE, 2017; ALM; MARTINEZ-VAZQUEZ; McCLELLAN, 2016; KOGLER et al., 2013; ALM; KIRCHLER; MUEHLBACHER, 2012; ALM et al., 2012; KIRCHLER et al., 2010; BERGMAN, 2002). Reconhece-se que a evasão fiscal é sujeita a diferentes perspectivas nas nações, pois o comportamento dos indivíduos e das organizações para o pagamento dos impostos é vinculado e influenciado por suas leis, hábitos, costumes e instintos (ALM; KIRCHLER; MUEHLBACHER, 2012).

As pesquisas na área de cumprimento das obrigações fiscais adotaram inicialmente uma perspectiva neoclássica e estática. A dinâmica das instituições e dos indivíduos não foram percebidas nestes estudos (YITZHAKI, 1974; SRINIVASAN, 1973; ALLINGHAM; SANDMO, 1972; SCHMÖLDERS, 1959). A partir daí, principalmente após os anos de 1980, para suprir esse viés estático e inserir a perspectiva institucional nessas relações de conformidade, os estudos consideraram a interação dos indivíduos envolvidos nesse processo de tributação e a dinâmica que essas interações podem gerar (PICKHARDT; PRINZ, 2014). Enfatizou-se e entendeu-se a importância dos relacionamentos e

envolvimentos sociais para a compreensão da conformidade tributária ou da evasão fiscal e suas relações com o estado e a sociedade (PICKHARDT; PRINZ, 2014; LEROY, 2008).

Neste sentido, muitos estudos interdisciplinares e multidisciplinares incorporaram esses aspectos institucionais e sociais no seu desenvolvimento de pesquisa, principalmente quando observaram as distinções na evasão fiscal entre as nações (JAHNKE, 2017; KÉÏTA, 2017; PICKHARDT; PRINZ, 2014; KOGLER et al., 2013; ALM et al., 2012; KIRCHLER; WAHL, 2010; ALM; JACKSON; McKEE, 1992; MASON, 1987). Assim, baseados nos fatores institucionais (formais e informais) da sociedade, vários estudos focaram individualmente o entendimento do cumprimento das obrigações tributárias em dimensões econômicas e normativas (SOLIMAN; JONES; CULLIS, 2014; HEINEMANN; KOCHER, 2013; ALM, 2012; SLEMROD; WEBER, 2012; NEIL, 2010); psicológicas, considerando as percepções de confiança e poder (PICKHARDT; PRINZ, 2014; KOGLER et al., 2013; OH; HONG, 2012) e, também na interação entre os indivíduos e seus comportamentos baseados principalmente no enraizamento da corrupção (BOBEK; HAGEMAN; KELLIHER, 2013; CULLIS; SAVOIA, 2012; USLANER, 2010).

Contudo, o que se observou nos estudos descritos anteriormente é o entendimento da evasão fiscal a partir de um único fator institucional, seja em um contexto econômico, legal, psicológico ou social, não se abordou conjuntamente essas dimensões. Notou-se escassa a literatura que explicasse esses vários fatores institucionais e suas relações com o cumprimento das obrigações fiscais nos países.

Partindo disso, o presente estudo parte de uma perspectiva de que as instituições são determinadas como um conjunto dinâmico de regras, valores, hábitos e comportamentos que são resultantes do permanente conflito entre novos e velhos hábitos dos indivíduos –são imposições formais (leis e contratos) e informais (decorrentes da observação de hábitos, costumes e valores), criadas para estruturar e limitar as interações humanas (NORTH, 1990).

Neste cenário, considera-se o conjunto das relações dos fatores institucionais (sendo, formais e informais) e a evasão fiscal nos países e, a partir daí, emerge-se a seguinte indagação: Os fatores institucionais são determinantes na evasão fiscal dos países? Objetivamente pretende-se analisar os fatores institucionais que afetam o nível de evasão fiscal dos países de diversos continentes. Particularmente, consideram-se os fatores decorrentes dos sistemas legais e normativos, das crenças de confiança e poder dos políticos, dos valores partilhados sobre a corrupção, da complexidade na abertura das empresas e das características dos sistemas tributários.

Justifica-se esse estudo, primeiramente, pela lacuna da literatura de um modelo geral para mensurar a evasão fiscal e, diante disso, se buscou explorar a análise dos fatores institucionais econômicos, legais, psicológicos e sociais em conjunto que afetam a não obediência tributária nas nações. Neste estudo, já é possível evidenciar a partir de uma amostra de 66 países, em diferentes continentes, com a aplicação de uma regressão linear múltipla a maneira como os fatores institucionais influenciam no cumprimento das obrigações fiscais. Fatores como sistema legal e normativo, confiança e transparência nos políticos e combate à corrupção diminuem a evasão fiscal, enquanto fatores atrelados à corrupção, atos ilícitos, custos burocráticos e tributários em empresas favorecem o aumento da evasão fiscal.

Em um segundo momento, quanto à contribuição e relevância dessa pesquisa está em demonstrar ao poder público fatores que viabilizariam o cumprimento das obrigações tributárias e, conseqüentemente propor ações para a melhoria da arrecadação e aplicação de receitas para os governos. Segundo Pickhardt e Prinz (2014), a preocupação com o pagamento e o recolhimento dos tributos já pode ser encontrada em diversas agendas políticas de todo o mundo e esse tipo de estudo pode auxiliar nas determinações de programas e ações dos países.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este estudo utiliza os pressupostos da Teoria Institucional para explicar os fatores condicionantes à evasão fiscal. Esta teoria, a partir do institucionalismo, considera o papel das instituições como "regras do jogo" (NORTH, 1990) no controle dos conflitos, na determinação do contexto, no funcionamento e nas trocas econômicas de uma sociedade.

As instituições são as "regras do jogo" em uma sociedade ou, mais formalmente, são os constrangimentos que moldam a interação humana e o comportamento da economia. As "regras do jogo" são formadas por regras formais e regras informais (NORTH, 1990). Para North (1993), essas regras em conjunto definem a estrutura de incentivos das sociedades e especificadamente das economias.

2.1 A Teoria Institucional e a Evasão Fiscal

Para Li et al. (2008), a Teoria Institucional oferece uma lente poderosa para estudar a evasão fiscal e as influências das instituições. Isso decorre principalmente quando Cyan, Koumpias e Martinez-Vazquez (2016) e Bergman (2002) afirmam que voluntariamente pagar impostos é dependente dos valores econômicos, sociais e culturais das nações. Assim, o cumprimento das obrigações fiscais é afetado por distintos fatores nos países, como leis, normas, costumes, valores socioculturais, dentre outros (ALM; KIRCHLER; MUEHLBACHER, 2012).

A partir dessas concepções, passa-se a entender a evasão fiscal "como uma perspectiva do nível de cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes para pagar impostos decorrentes do comportamento dos indivíduos e das organizações de uma nação, influenciados por suas leis, hábitos, costumes e instintos" (KIRCHLER; WAHL, 2010, p. 3).

Reforça-se esse conceito com Chiarini, Marzano e Schneider (2013) e Hyun (2005) ao afirmarem que a evasão fiscal também pode ser entendida como a cultura fiscal dos países, representando as relações entre instituições formais e informais e o comportamento dos indivíduos em cumprirem suas obrigações tributárias. Assim, fundamenta-se esse estudo com a Teoria Institucional, que abrangerá um entendimento mais delineado da obediência tributária em diversos países.

Baseando-se nessas premissas, Musgrave e Musgrave (1980) afirmam que, uma vez que o setor público necessita gerar recursos, sua principal fonte de receita é a arrecadação tributária. Neste sentido, o sistema tributário desenvolve e se apresenta como um alinhamento advindo de influências políticas, econômicas e sociais. Sua importância vem da necessidade de uma estrutura institucional ideal que apresente ao setor público recursos e fatores que propiciem a utilização da política tributária com objetivos de estabilização e crescimento.

Para McCoon (2011, p. 3), há uma infinidade de tipos diferentes de tributos que são impostos pelos governos em todo o mundo e "todos eles em diferentes graus exigem que os contribuintes e outros voluntariamente cumpram com as leis fiscais e remetam os impostos ao governo". Desse modo, se reconhece que muitos países possuem dificuldades para a cobrança dos tributos e que os governos necessitam de receitas suficientes para funcionar.

Neste contexto, a obediência tributária está atrelada, de acordo Gokalp, Lee e Peng (2017); Alon e Hageman (2013) e McCoon (2011), às instituições transmitidas aos indivíduos que determinam os limites do comportamento aceitável. Por consequência, se as regras ou instituições de uma sociedade caminham para a não conformidade das obrigações fiscais como um comportamento aceitável, isso irá resultar em uma evasão fiscal generalizada.

Assim, espera-se que existam certos modelos de papéis diferenciados de contribuintes, bem como de outros jogadores que determinem o "jogo da tributação" em diferentes ambientes institucionais (PICKHARDT; PRINZ, 2014; ALM et al., 2012; KIRCHLER; WAHL, 2010). Similarmente, Pickhardt e Prinz (2014, p. 3) observam que o cumprimento ou não da legislação fiscal é dado pelas interações, nas quais "no núcleo do jogo, as autoridades fiscais interagem com os contribuintes de forma hierárquica e altamente formalizados. Ao

lado do cumprimento das obrigações fiscais, a evasão fiscal é também uma estratégia de contribuintes neste jogo”.

Observa-se, portanto que, como a tributação é um processo altamente estruturado de entidades institucionalizadas, o comportamento fiscal dos indivíduos também depende da incorporação e influência das estruturas sociais, normas e funções econômicas (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

2.2 Fatores Institucionais determinantes na Evasão Fiscal

Essa preocupação do cumprimento das obrigações tributárias representou uma dimensão explorada desde os anos de 1950. Um dos primeiros estudos, de Schmolders (1959), observou que os aspectos comportamentais têm influência na evasão fiscal ou no cumprimento das obrigações tributárias. Fatores envolvidos no processo de tributação, como os contribuintes, os legisladores, os profissionais fiscais, as autoridades etc. parecem interferir na dinâmica das interações tributárias e possuem um papel importante para o cumprimento dessas relações.

Além dessa pesquisa inicial, estudos representativos dessa área contribuíram para essa percepção. Yitzhaki (1974); Srinivasan (1973) e Allingham e Sandmo (1972) discutiram um modelo teórico estático para as implicações do cumprimento das obrigações tributárias. A perspectiva dinâmica dos indivíduos não foi percebida nestes estudos devido à base teórica da economia neoclássica.

Segundo Allingham e Sandmo (1972, p. 323), a lógica desses modelos parte de um modelo estático simples, “onde a decisão é a única com a qual o indivíduo está em causa, de modo que se ignoram as inter-relações que existem provavelmente com outros tipos de escolhas econômicas”.

Para suprir esse viés estático, estudos posteriores (CHORVAT, 2006; DURLAUF, 2001; MANSKI, 2000; ALM; JACKSON; McKEE, 1992; MASON, 1987) têm contemplado esta dinâmica dos indivíduos e suas decisões de evadir ou não fiscalmente relacionados com os fatores institucionais dos ambientes. Além disso, a importância das instituições é ilustrada quando o cumprimento das obrigações fiscais é analisado em diferentes países com ambientes legais, sociais, políticos, culturais e econômicos diferentes.

Partindo disso, Cyan, Koumpias e Martinez-Vazquez (2016); Kogler et al. (2013) e Cullis e Savoia (2012) sugerem que as comparações internacionais do cumprimento das obrigações fiscais estão atreladas às diferenças nas normas sociais e nas instituições dos países. Nessa mesma linha de raciocínio, Torgler (2003) afirma que as sociedades com maior força do institucionalismo e coesão social possuem menores níveis de evasão fiscal.

Lago-Peñas e Lago-Peñas (2010) observaram em países europeus diferentes configurações institucionais influenciando na evasão fiscal através de características legais, sócio-demográficas, atitudes pessoais e situação financeira, atitudes políticas e condições econômicas das nações.

Alon e Hageman (2013) e Robertson et al. (2002) também notaram que a responsabilidade ética é dependente do contexto situacional e influencia no cumprimento das obrigações fiscais. Países com diferentes instituições possuem influências que determinam que a evasão fiscal é atrelada a ética dos indivíduos e das empresas.

Cummings et al. (2009) também concluíram existir diferenças nos níveis de conformidades tributárias entre os países, pois os ambientes institucionais são diversos e vários fatores podem interferir no comportamento dos indivíduos (GOKALP; LEE; PENG, 2017; ALON; HAGEMAN, 2013).

Mesmo em países fronteiriços o tipo e o nível de conformidade são diferentes. Cullis e Savoia (2012) denominaram essa diferenciação entre nações como Identidade Nacional Fiscal. Segundo Cullis e Savoia (2012) e Edlund (1999), essa identidade é influenciada pelas instituições sociais, pois essas concepções de ordens normativas são diferentes entre os países.

No entanto, no geral, perceber-se que instituições legais/normativas mais fortes geram menor evasão fiscal (CHIARINI; MARZANO; SCHNEIDER, 2013; KONRAD; QARI, 2012).

McCoon (2011) também indicou em seu estudo que os países da América Latina possuem aspectos de efetividade da lei e evasões fiscais diferentes. Para o autor, as sociedades que têm maiores respeito às leis são mais cumpridoras e parecem apresentar menos evasão fiscal.

Partindo-se dessas disposições, têm-se a primeira hipótese do estudo:

Hipótese 1: Os países com instituições formais decorrentes da efetividade da criação, aplicação e monitoramento do sistema legal/normativo possuem menor evasão fiscal.

Segundo Braithwaite (2003), confiança, compromisso e legitimidade refletem as crenças dos indivíduos e das firmas sobre a conveniência dos sistemas fiscais e os sentimentos de obrigação moral para agir no interesse da coletividade e pagar um imposto de boa vontade (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

Neste sentido, para Pickhardt e Prinz (2014); Kogler et al. (2013) e Torgler (2003), vários estudos suportaram a ideia de que a confiança nas autoridades refletem-se positivamente sobre a diminuição da evasão fiscal (KOGLER et al., 2013; CULLIS; SAVOIA, 2012; USLANER, 2010; BRAITHWAITE, 2003). Feld e Frey (2007) enfatizam que o respeito entre contribuintes e autoridades fiscais aumenta o nível de cumprimento das obrigações fiscais. Já Hammar, Jagers e Nordblom (2009) notaram que a obediência tributária é promovida pela confiabilidade dos formuladores das políticas.

Dentro desse cenário, a confiança nos políticos é definida como a opinião geral de que as autoridades fiscais estão benevolentes e trabalham para o bem comum, ao passo que o poder das autoridades refere-se à percepção da capacidade das autoridades para detectar e punir as evasões fiscais (KOGLER et al., 2013; KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008).

Para Kirchler e Wahl (2010), as intenções de cumprir as obrigações fiscais, bem como a intenção de evitar ou sonegar impostos, são descritas como resultantes da interação entre a confiança dos contribuintes nas autoridades e o poder das autoridades para monitorar os contribuintes. Quando a confiança nas autoridades é alta, os contribuintes têm a intenção de pagarem seus impostos de forma voluntária. Em contraste, quando a confiança nas autoridades é baixa, os contribuintes assumem, normalmente, a pretensão de reterem suas contribuições (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

Baseando-se na lógica dessas proposições teóricas, desenvolvem-se a Hipótese 2a e a Hipótese 2b abaixo.

Hipótese 2a: Os valores decorrentes das crenças dos indivíduos e organizações na confiança e transparência das autoridades dos países estão associados à menor evasão fiscal;

Hipótese 2b: Os valores decorrentes das crenças dos indivíduos e organizações da percepção de poder das autoridades dos países (detecção e punição) estão associados à menor evasão fiscal.

Cullis e Savoia (2012) apontam que as diferenças das normas e do comportamento social em distintos países são relevantes ao explicar as disposições de cumprir as obrigações fiscais, representando os sinais emitidos pelos políticos, pelas instituições sociais e pelo comportamento dos outros. Neste contexto, há uma clara variação entre os países (BOBEK; HAGEMAN; KELLIHER, 2013).

Segundo Alon e Hageman (2013), a corrupção está associada positivamente com o ato de se evadir fiscalmente. Os autores também documentaram vários estudos que relacionaram o impacto negativo da corrupção e o não cumprimento das obrigações fiscais no desenvolvimento das economias. Inclusive apontaram que as economias de países emergentes estão mais associadas a essas limitações.

Torgler e Valev (2010) observaram uma relação implícita entre a corrupção e a disposição para o não cumprimento das obrigações tributárias. Em seu estudo apontaram

diferenças de conformidade e tendências para a corrupção entre homens e mulheres. Para os autores, os homens possuem uma tendência maior para a evasão em relação às mulheres.

No entanto, há ainda de se destacar que a corrupção e a evasão fiscal não são intrínsecas somente aos indivíduos, mas também estão presentes nas empresas (GOKALP; LEE; PENG, 2017; YÜCEDOĞRU; HASSELDINE, 2016; PICKHARDT; PRINZ, 2014; ALON; HAGEMAN, 2013; USLANER, 2010).

Assim, o estudo apresenta a hipótese 3, a seguir.

Hipótese 3: Altos níveis de custos para indivíduos e organizações decorrentes de atos ilícitos e corrupção nos países se associam à maior evasão fiscal.

Considera-se ainda que a complexidade legal e a carga tributária (o montante de impostos pagos) podem interferir na evasão fiscal. Segundo Chau e Leung (2009), o crescimento da complexidade da legislação, por meio de detalhes excessivos na abertura de empresas, nas normas tributárias ou nas exigências de informações e custos por parte do FISCO, está positivamente associado com o aumento da evasão fiscal (RICHARDSON, 2006).

Para Chiarini, Marzano e Schneider (2013), se reconhece que a complexidade legal facilita a evasão fiscal. McCoon (2011) adicionalmente afirma que, as dificuldades para a simplificação da burocracia nos negócios e dos sistemas tributários convergem a problemas existentes de arrecadação fiscal. Neste sentido, quanto maior a complexidade existente, maior será o indicativo para a evasão fiscal.

A literatura também indica que existe uma relação positiva entre o aumento da carga tributária imposta aos contribuintes e a evasão fiscal (RICHARDSON, 2006), com referência ao aumento dos tributos para os indivíduos e organizações.

McCoon (2011) e Neil (2010) apontam que, quando a carga tributária é muito alta, os contribuintes estão mais propensos a operar no setor informal, ou seja, realizam a evasão fiscal. Para os autores as altas taxas de impostos marginais desencorajam a honestidade.

Considerando-se essas proposições teóricas, apresenta-se as hipóteses 4a e 4b a seguir.

Hipótese 4a: Altos níveis de complexidade legal na abertura das empresas, nos custos e exigências excessivos dos sistemas tributários dos países se associam à maior evasão fiscal;

Hipótese 4b: O aumento da carga tributária imposta aos contribuintes nos países está relacionado ao crescimento da evasão fiscal.

Sucintamente, pretende-se apurar nas hipóteses que as instituições podem determinar o ambiente e o comportamento dos indivíduos e organizações para a evasão fiscal. Diante disso, consideram-se que os sistemas formais, a complexidade legal, a carga tributária, os valores, crenças e culturas partilhados podem induzir os contribuintes nas suas decisões de cumprirem ou não suas obrigações fiscais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Definição e delineamento da Amostra

Para a operacionalização do estudo, foram analisadas as informações (variáveis - dados secundários) do sistema democrático, sistema de mercado, gestão pública, estado de direitos e variáveis socioeconômicas de uma amostra de 166 países constantes no relatório de competitividade do *World Economic Forum* (2012) e do banco de dados DataGov do Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID (2012). Ressalta-se a validade na utilização desses bancos de dados por meio dos estudos de Chiarini, Marzano e Schneider (2013); Konrad e Qari (2012); Hyun (2005); Wysocki (2004) e Haw et al. (2004).

A análise *cross section* compreendeu somente o ano de 2012 devido à limitação das variáveis analisadas para anos anteriores e posteriores, e ainda a omissão de informações para vários países durante a coleta. Diante disso, se compôs a amostra final com 66 países.

Para a composição dessa amostra, na primeira etapa foram retirados os países que não possuíam todas as informações necessárias para a operacionalização do estudo, o que

acarretou para uma amostra de 77 nações. Após essa redução, analisaram-se os *outliers* existentes que representaram 11 países.

Há de se ressaltar ainda a representatividade dessa amostra para os vários países e continentes, que permitirá analisar as distintas relações entre os fatores institucionais por meio das "regras do jogo" das sociedades e a evasão fiscal. A amostra por continentes e países (classificados, segundo o *World Economic Forum* e o Banco Interamericano de Desenvolvimento) é a seguinte: **África (seis países):** África do Sul, Gana, Nigéria, Quênia, Uganda e Zâmbia; **América do Norte (dois países):** Canadá e Estados Unidos; **América Latina (10 países):** Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, El Salvador, México, Panamá, Paraguai, Peru e Venezuela; **Ásia Meridional:** Bangladesh, Índia e Paquistão; **Ásia Oriental e Pacífico:** Austrália, China, Filipinas, Hong Kong, Indonésia, Japão, Malásia, Nova Zelândia, Singapura, Tailândia e Taiwan; **Europa:** Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal e Reino Unido; **Leste Europeu/Ásia:** Bósnia & Herzegovina, Bulgária, Croácia, Eslovênia, Geórgia, Hungria, Letônia, Lituânia, Macedônia, Polônia, República Tcheca, Romênia, Rússia, Sérvia, Turquia e Ucrânia, e **Oriente Médio/Norte da África:** Israel e Marrocos.

3.2 Definição do Modelo e das variáveis de Análise

A técnica de análise utilizada foi a regressão linear múltipla, pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO) com dados em *cross section*. Utilizou-se para a operacionalização o *software Eviews7*.

Para a realização dos testes empíricos foram testadas inicialmente 15 variáveis que poderiam explicar as hipóteses teóricas desenvolvidas no estudo. Para tanto, realizaram-se regressões lineares múltiplas alternativas para mensurar as variáveis significativas e determinar os betas mais representativos que possuíam relação com a evasão fiscal. Observaram-se os problemas de multicolinearidade e endogeneidade. Devido a esses problemas, algumas variáveis foram descartadas (pois, representavam os mesmos conceitos das variáveis incorporadas ao modelo), sendo - Índice de percepção da corrupção; crime organizado; eficiência do marco legal; efetividade governamental; qualidade da administração; controle da corrupção; integridade do sistema legal e comportamento ético das empresas - e, assim, especificou-se o seguinte modelo:

$$EVA_FISC_i = \beta_0 + \beta_1 EFET_LEIS_i + \beta_2 CONF_TRANSP_POL_i + \beta_3 LUT_CORRUP_i + \beta_4 CIL_CORRUP_i + \beta_5 P_BUR_EMP_i + \beta_6 C_CUM_DIV_TRIB_i + \beta_7 MONT_IMP_PAG_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

A principal discussão do estudo se apresentou na determinação da variável dependente EVA_FISC devido à dificuldade em mensurá-la. Essa variável representa a extensão do setor informal das nações; quanto maior esse índice, maior se determina a informalidade e consequentemente maior é o nível de evasão fiscal. Para a pesquisa, essa variável é a determinação do nível de evasão fiscal. Essa perspectiva apresenta as atividades e os rendimentos de organizações não registradas e não declaradas, bem como indivíduos que estão além do alcance das autoridades fiscais.

Apesar da discussão presente na nomenclatura entre conformidade tributária e evasão fiscal, o presente estudo assume a definição de evasão fiscal sob o aspecto econômico por meio de outros estudos, como: Chiarini, Marzano e Schneider (2013); McCoon (2011); Konrad e Qari (2012); Hyun (2005); Wysocki (2003) e Haw et al. (2004). Também se fundamenta essa escolha do termo evasão fiscal nas perspectivas de Becker (1968) e seu entendimento do setor informal como um crime de sonegação tributária.

As variáveis independentes ou explicativas foram exploradas através da revisão de literatura analisada para este estudo. Espera-se uma associação negativa entre a variável Evasão Fiscal e a variável EFET_LEIS (H_1), a qual representa a efetividade dos governos na criação, aplicação e monitoramento das leis e normas, apresenta-se como um fator formal do

contexto institucional dos países para a diminuição da evasão fiscal. Quanto maior esse indicador, de efetividade e aplicação das leis, maior é a efetividade do sistema legal. A utilização desta *proxy* é baseada nas percepções de Alon e Hageman (2013); Kogler et al. (2013); Cullis e Savoia (2012); McCoon (2011) e Lago-Peñas e Lago-Peñas (2010).

A variável confiança e transparência nos políticos - CONF_TRANSP_POL (H_{2a}) - (baseada em Pickhardt e Prinz, 2014; Kogler et al., 2013; Cullis e Savoia, 2012; Kirchler e Wahl, 2010; Uslaner, 2010 e Braithwaite, 2003) representa as crenças dos contribuintes na honestidade e na evidenciação das políticas e regulamentações governamentais. Maiores índices representam melhor qualidade. Para esta variável, também se espera uma associação negativa com relação à variável dependente, ou seja, quanto menores os níveis de confiança e transparência, maior tende a ser a evasão fiscal.

Nessa mesma vertente de confiança e transparência, considerou-se a variável LUT_CORRUP (H_{2b}), representando os esforços do governo para diminuir a corrupção, atrela-se o conceito de poder de autoridade. Baseou-se também nos autores Pickhardt e Prinz (2014); Kogler et al. (2013); Cullis e Savoia (2012); Kirchler e Wahl (2010); Uslaner (2010) e Braithwaite (2003). A partir disso, pressupõe-se e espera-se que haja uma relação negativa entre a evasão fiscal e o combate à corrupção pelo governo.

A variável CIL_CORRUP (H_3) representa os custos atrelados à interferência de atos ilícitos e corrupção para indivíduos e organizações nos países. Quanto maior esse indicador, mais se impõem esses custos de corrupção para os indivíduos e organizações. Determinou-se esse índice por meio de Pickhardt e Prinz (2014); Alon e Hageman (2013); Uslaner (2010) e Teorell (2007). A expectativa é que a relação entre a evasão fiscal e os custos de atos ilícitos e corrupção para indivíduos e organizações seja positiva.

Adicionalmente, também se acrescentou ao modelo as variáveis que representam a complexidade legal, sendo P_BUR_EMP (H_{4a}), representando o peso da burocracia nos países para a abertura das empresas e C_CUM_DIV_TRIB (H_{4a}), determinando os custos de cumprimento das taxas, exigências e dívidas tributárias. Para a variável que representa a carga tributária, MONT_IMP_PAG (H_{4b}), determinou-se o montante total de impostos pagos pelas nações. Espera-se uma associação positiva entre cada uma destas três variáveis e a evasão fiscal. Estas variáveis foram baseadas em Chiarini, Marzano e Schneider (2013); McCoon (2011); Neil (2010); Chau e Leung (2009) e Richardson (2006) e, representam fatores que poderiam afetar a extensão da economia informal, ou seja, propiciam o aumento da evasão fiscal. Quanto maiores estes indicadores, menos se cumprem as obrigações fiscais. O ϵ_i representa o erro residual do modelo de regressão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente, realizou-se a análise descritiva das variáveis dependentes e independentes do estudo. Consideraram-se as medidas de média, mediana, máximo, mínimo e desvio padrão. A Tabela 1 apresenta um resumo estatístico das variáveis utilizadas na regressão para que se avaliem suas magnitudes e dispersões.

As variáveis utilizadas na estimação do modelo apresentaram dispersões diferentes. Notaram-se significativas diferenças entre as amplitudes das variáveis, principalmente as decorrentes da EVA_FISC (5,90 - 1,60 = 4,30), C_CUM_DIV_TRIB (163,2 - 10,8 = 152,4) e MONT_IMP_PAG (135.000,00 - 3.000,00 = 132.000,00). As proporções entre as médias e as medianas, relacionadas aos desvios padrões não foram elevados, com exceção da variável que representa o montante de impostos pagos e os custos tributários das empresas.

Observou-se também a variável confiança e transparência dos políticos e a efetividade do governo no combate à corrupção com índices médios semelhantes. A evasão fiscal se apresentou, em média, com uma tendência de valores superiores a três, indicando comportamentos mais próximos a se evadir tributariamente. A Alemanha se representou como o país de maior cumprimento às obrigações dos tributos.

Tabela 1 - Análises descritivas das variáveis do estudo

	Variáveis	Média	Mediana	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
<i>Dependente</i>	EVA_FISC	3,76	3,50	5,90	1,60	1,10
<i>Independentes</i>	C_CUM_DIV_TRIB	33,1	26,1	163,2	10,8	26,1
	CIL_CORRUP	1,68	1,40	3,80	1	0,67
	EFET_LEIS	3,53	3,43	6,09	3,12	1,08
	LUT_CORRUP	2,70	2,28	4	0,39	1,90
	MONT_IMP_PAG	29.362,50	25.500,00	135.000,00	3.000,00	20.612,78
	P_BUR_EMP	2,72	2,70	3,90	1,20	0,47
	CONF_TRANSP_POL	4,32	4,23	6,18	2,58	0,68

Fonte: Adaptado pelos autores segundo dados da pesquisa.

A variável que representa a efetividade da criação, aplicação e monitoramento das leis e normas (EFET_LEIS) apresentou-se com um valor médio de 3,53 e desvio padrão relativamente baixo para a amostra dos países. A análise da variável P_BUR_EMP demonstrou distribuições mais próximas à média, enquanto C_CUM_DIV_TRIB e MONT_IMP_PAG apresentaram dispersões mais significativas.

Após a análise descritiva, para a aplicação do método dos mínimos quadrados ordinários (MQO), primeiramente, se realizaram alguns testes para a confirmação das hipóteses atreladas à regressão linear múltipla. Em um primeiro momento, analisou-se a multicolinearidade.

Na análise da avaliação de problemas de multicolinearidade (dados não tabulados) utilizou-se a correlação simples entre as variáveis e notou-se que não há níveis altos de linearidades entre as variáveis explicativas (superior a 0,70). Apurou-se também que a inflação das variáveis foi satisfatória, ou seja, menor do que 10.

Observou-se também a heterocedasticidade das variáveis (H_0 : Homocedasticidade; H_1 : Heterocedasticidade) por meio do Teste de *White*. Apurou-se este resultado a um nível de significância de 5% com um valor de Qui-Quadrado de 0,4147, não se rejeitando a hipótese nula de homocedasticidade. Também se verificou a normalidade na distribuição das variáveis e não se detectou problemas de autocorrelação, por meio do teste de *Breusch-Goodfrey* (Não se rejeitou H_0 , Qui-Quadrado: 0,9089) e o coeficiente de *Durbin-Watson* (considerou-se a região de aceitação de H_0).

A partir da verificação das condições necessárias para o processo de estimação, aplicou-se a técnica de regressão linear múltipla. Estimou-se primeiramente o modelo e em seguida serão discutidas as hipóteses apresentadas no estudo. A Tabela 2 demonstra os resultados da regressão.

Tabela 2 - Resultados da estimação do modelo

Variáveis	Coefficientes	Erro Padrão	t-estatístico	Probabilidade
Constante	3,582230	0,844456	4,242	0,0001*
EFET_LEIS (H_1)	-0,286536	0,109922	-2,606	0,0116**
CONF_TRANSP_POL (H_{2a})	-0,176421	0,075846	-2,326	0,0235**
LUT_CORRUP (H_{2b})	-0,328549	0,172551	1,904	0,0619***
CIL_CORRUP (H_3)	0,288983	0,155724	1,855	0,0686***
P_BUR_EMP (H_{4a})	0,397788	0,225280	1,765	0,0827***
C_CUM_DIV_TRIB (H_{4a})	0,016157	0,004637	3,484	0,0009*
MONT_IMP_PAG (H_{4b})	-0,005181	0,004305	-1,203	0,2338
R^2 ajustado	0,681	Variável Dependente	EVA_FISC	
Prob. (F)	0,000	Durbin-Watson	2,109	

*Significativa a 1%. **Significativo a 5%. ***Significativo a 10%. Fonte: Elaborada pelos autores segundo dados da pesquisa.

A análise dos resultados do modelo permite estatisticamente considerá-lo como satisfatório. Pela estatística do Teste F notou-se que existe uma relação entre a variável dependente e os seus preditores, sendo essa associação explicada em aproximadamente 68,1% (R^2 ajustado). O modelo não apresentou problemas de heterocedasticidade e autocorrelação.

Em relação às variáveis consideradas no modelo, somente a variável MONT_IMP_PAG não se apresentou estatisticamente significativa (0,2338). As outras variáveis foram significativas à 10% (P_BUR_EMP, CIL_CORRUP e LUT_CORRUP), à 5% (CONF_TRANSP_POL e EFET_LEIS) e à 1% (C_CUM_DIV_TRIB).

Para a análise da regressão consideram-se as hipóteses formuladas anteriormente e os sinais esperados no modelo. A hipótese 1 discute a efetividade da criação, aplicação e monitoramento das leis e normas como associação à menor evasão fiscal. Conforme esperado, o coeficiente β_1 se apresentou com o sinal negativo e estatisticamente significativo. Em média, aumentando essa efetividade, diminui-se a evasão fiscal em aproximadamente 0,286.

Com a não rejeição da hipótese 1, essa perspectiva institucional formal está consubstanciada na tendência de que sistemas legais mais fortes ou de melhor qualidade conduzirão os indivíduos e as organizações para o cumprimento de suas obrigações fiscais. Essa aderência permite demonstrar a confiança na aplicação dos dispositivos das leis e normas como incentivos, no entanto, considera-se também que o monitoramento dessas aplicações se representa com um importante papel para a qualidade dessas instituições.

Esses resultados são condizentes com a teoria e outros estudos (KOGLER et al., 2013; CULLIS; SAVOIA, 2012; McCOON, 2011), em que fatores formais (neste caso, as leis e normas) se representam como incentivos para o contexto e o comportamento de uma sociedade, associando-se positivamente com o desempenho econômico, no estudo se relacionando com a diminuição da evasão fiscal.

Na hipótese 2 do estudo, consideraram-se as crenças dos contribuintes para os valores de confiança e transparência (honestidade dos políticos) e poder de autoridade como incentivo para diminuir a evasão fiscal.

Os resultados apresentados no modelo (β_2 e β_3) foram condizentes ao esperado com uma associação negativa para a variável dependente. Neste caso, aumentando-se a confiança na honestidade e poder de autoridade dos políticos diminui-se a evasão fiscal (setor informal) e, a arrecadação tributária pode ser maior. Não se rejeitando a hipótese 2 (a e b), discutem-se as "regras do jogo" de North (1990) não somente atreladas aos fatores formais, mas também aos valores informais partilhados de honestidade e autoridade.

Quando a confiança e transparência dos políticos (honestidade) são altas, os contribuintes, mesmo que são obrigados, algumas vezes possuem a intenção de contribuir através dos impostos voluntariamente. Essa mesma pretensão é vista quando os governos partilham a visão de autoridade e combate à corrupção, pois aos indivíduos e organizações são levados valores da aplicação correta e direcionada dos recursos às necessidades das populações dos países, o que pode levar a um comportamento contrário à evasão fiscal.

Em uma direção oposta à confiança, honestidade e autoridade, quando os valores partilhados dos países estão baseados em atos ilícitos e corrupção, a hipótese 3 demonstra que os custos de corrupção estão associados à uma maior evasão fiscal. Se as nações consideram a corrupção como uma dimensão "aceitável", os contribuintes serão induzidos a não realizar o pagamento de seus tributos.

Diante disso, o sinal esperado da variável CIL_CORRUP (positivo – β_4) se apresentou no modelo, em que, em média, o aumento dos custos de corrupção eleva a evasão fiscal em 0,2889. É importante discutir esse conceito sob a ótica de Alon e Hageman (2013) e Uslaner (2010), onde atribuem os valores partilhados da evasão fiscal como endêmicos em alguns países.

Há ainda de se destacar que a evasão fiscal e os custos de corrupção têm uma dimensão de compartilhamento significativa. Os países devem resolver esse problema impondo meios de combate à corrupção e partilhar de estratégias que convençam os contribuintes. É visível que, uma cooperação entre contribuintes e governos pode trazer uma cultura de diminuição da corrupção e, neste cenário, promover a amenização da evasão fiscal.

O estudo ainda analisou as variáveis que compõem as hipóteses 4a e 4b. Consideraram-se três variáveis, no entanto, somente 2 foram significativas e apresentaram o sinal positivo esperado (β_5 e β_6), de proporcionar o aumento do setor informal, elevando a evasão fiscal.

A variável P_BUR_EMP (hipótese 4a) se apresentou significativa à 10% e demonstrou que um aumento dos custos e complexidade para a abertura de empresas se constituiria como um incentivo para o não cumprimento das obrigações fiscais, levando ao setor informal. Da mesma maneira, os custos de taxas, exigências e dívidas (hipótese 4a) atrelados aos aspectos tributários se associam aos contribuintes como limitadores para a formalização e consequentemente ocorre a evasão fiscal.

Notou-se que, as duas *proxies* utilizadas (P_BUR_EMP e C_CUM_DIV_TRIB) representam associações positivas com a complexidade, ou seja, quanto maior o custo ou as exigências existentes para cumprir os detalhes na abertura das empresas e nos sistemas tributários, maiores serão os indicativos de complexidade legal. Assim, os sinais positivos esperados são encontrados nos β_5 e β_6 , mostrando que quanto maior o nível de complexidade, maior o nível de evasão fiscal.

A variável montante dos impostos pagos (hipótese 4b) não se apresentou significativa. Para os países da amostra os valores totais pagos de impostos não se representaram como um controle para a evasão no setor informal. Possivelmente, a separação entre indivíduos e organizações poderiam conduzir efeitos diferentes nessa conformidade.

Após as observações, em resumo é importante destacar que, segundo a teoria que embasa este estudo a extensão da evasão fiscal de um país é dependente da qualidade das instituições, sejam formais ou informais (por meio das crenças, valores e culturas partilhados). A melhor qualidade de instituições de um país resulta em menor evasão fiscal e possível maior arrecadação tributária.

Assim, os climas institucionais formais e informais - representando os valores, convenções ou costumes - desempenham um papel importante no cumprimento das obrigações fiscais e precisam ser reconhecidos e tidos em conta pelas autoridades fiscais internacionalmente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo analisou a existência das relações entre fatores institucionais (formais e informais) e a evasão fiscal em diversos países, tendo como fundamento os pressupostos da Teoria Institucional. Partiu-se dos pressupostos que as instituições representam as "regras do jogo" de uma sociedade, sendo responsáveis pelo controle, liberação e expansão da ação individual para a coletiva. Entendem-se ainda as instituições como incentivos e determinantes para o desempenho econômico, sendo que neste estudo, compreendem-se essas relações através do ato de cumprir as obrigações tributárias.

Considerando-se a aplicação da regressão linear múltipla e explorando os distintos fatores institucionais em conjunto a pesquisa apresentou resultados significativos. A evasão fiscal apresentou relação negativa com a efetividade (criação, aplicação e monitoramento) das leis/normas, atendendo ao sinal previamente definido. A hipótese 1, não rejeitada, contemplou a análise dessa dependência e mostrou que, os países que possuem sistemas legais/normativos mais efetivos conduzem aos contribuintes para menor evasão fiscal. Neste cenário, demonstrou-se alta qualidade das instituições formais como fatores de coerção criados para

gerir a interação entre o estado, os indivíduos e as organizações no cumprimento das obrigações fiscais.

As variáveis decorrentes das crenças na confiança e transparência dos políticos e o combate à corrupção (Hipóteses 2a e 2b) também se demonstraram negativamente relacionadas à evasão fiscal, conforme previsto. O aumento da percepção de honestidade dos políticos e suas ações voltadas para a população e o combate do governo contra a corrupção levam a uma concordância da diminuição da evasão fiscal, elevando-se o cumprimento no pagamento dos impostos.

Esta pesquisa notou comportamentos semelhantes entre o combate à corrupção e a diminuição da evasão fiscal, no entanto, a hipótese 3 demonstrou que quando os valores partilhados são de atos ilícitos e corrupção os indivíduos e as organizações tendem a se evadirem mais fiscalmente. Neste caso, pode-se até perceber em alguns países que os custos de corrupção são tão implícitos que se representam como comportamentos "aceitáveis" e o próprio cumprimento dos pagamentos dos impostos são dependentes desses valores partilhados.

Nos resultados da hipótese 4a, notou-se que os pesos burocráticos e tributários de taxas, processos e obrigações das empresas conduzem ao aumento da evasão fiscal. Neste contexto, a complexidade para as ações das organizações limitam o comportamento alinhado dessas entidades para o pagamento dos impostos. A variável montante de impostos pagos pelos países (hipótese 4b) não se aplicou e explicou fatores atrelados à essa conformidade.

Diante do exposto, este estudo mostrou evidências empíricas que as instituições podem determinar o comportamento de uma sociedade e representam um conjunto pragmático e dinâmico, não individual. Pode-se constatar que altas qualidades de fatores institucionais (formais e informais) conduzem à uma menor evasão fiscal.

Como contribuição teórica o estudo pôde avançar nas relações conjuntas entre fatores institucionais e a evasão fiscal, suplantando as análises de dimensões individuais em trabalhos anteriores, demonstrando possíveis variáveis que poderão compor um modelo de avaliação da evasão fiscal. De forma aplicada, a pesquisa fornece evidências para agendas políticas de governos para fortalecer ações e programas que melhorem as instituições ou transmitam valores corretos à população, no intuito de manter ou aumentar a arrecadação tributária e a consequente aplicação em serviços públicos.

Considerando as limitações e visando ao desenvolvimento de novos estudos, pondera-se a análise com um período maior de anos e países. Sugere-se também o levantamento e a construção de outras variáveis que oportunizarão novos resultados, uma vez que, esse estudo apenas considerou algumas medidas de análise e outras podem ser identificadas e testadas.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M.G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, n. 1, p. 323-338, 1972.

ALM, J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies. **International Tax and Public Finance**, v. 19, n. 1, p. 54-67, 2012.

ALON, Anna; HAGEMAN, Amy M. The Impact of Corruption on Firm Tax Compliance in Transition Economies: Whom Do You Trust? **Journal Business Ethics**, v. 116, n. 1, p. 479-494, 2013.

ALM, J.; JACKSON, B.; MCKEE, M. Institutional uncertainty and taxpayer compliance. **American Economic Review**, v. 82, n. 1, p. 1018-1026, 1992.

- ALM, J.; MARTINEZ-VASQUEZ, J.; MCCLELLAN, C. (2016). Corruption and Firm Tax Evasion. **Journal of Economic Behavior and Organization**, v. 124, p. 146–63, 2016.
- ALM, J.; KIRCHLER, E.; MUEHLBACHER, S. Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From enforcement to cooperation. **Economic Analysis and Policy**, v. 42, n. 1, p. 133-151, 2012.
- ALM, J.; KIRCHLER, E.; MUEHLBACHER, S.; GANGL, K.; HOFMANN, E.; KOGLER, C., et al. Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. **CESifo Forum**, v. 2, n. 1, p. 33-40, 2012.
- BECKER, G. Crime and punishment: an economic approach. **Journal of Political Economy**, v. 76, n. 1, p. 169-217, 1968.
- BRAITHWAITE, V. Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In: Braithwaite, V. (Ed.), **Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion**. Aldershot: Ashgate, 2003. p. 15-39.
- BERGMAN, Marcelo S. Who Pays for Social Policy? A Study on Taxes and Trust. **The Journal of Social Policy**, v. 31, n. 2, p. 289-305, 2002.
- BOBEK, D.; HAGEMAN, A.; KELLIHER, C. F. Analyzing the role of social norms in Tax Compliance Behavior. **Journal Business Ethics**, v. 115, n. 1, p. 451-468, 2013.
- CHAU, Gerald; LEUNG, Patrick. A critical review of Fisher tax compliance model: A research synthesis. **Journal of Accounting and Taxation**, v. 1, n. 2, p. 34-40, 2009.
- CHIARINI, B.; MARZANO, E.; SCHNEIDER, F. Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Long-Run Aspects in Italy. **European Journal of Law and Economics**, v. 35, n. 2, p. 273-293, 2013.
- CHORVAT, T. Tax compliance and the neuroeconomics of intertemporal substitution. **National Tax Journal**, v. 60, n. 1, p. 577-588, 2006.
- CULLIS, John; SAVOIA, Antonio. Social Norms and tax compliance: Framing the decision to pay tax. **The Journal of Socio-Economics**, v. 41, n. 1, p. 159-168, 2012.
- CUMMINGS, R. G.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; McKEE, M.; TORGLER, B. Tax morale affects tax compliance. Evidence from surveys and an artefactual field experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 70, n. 1, p. 447-457, 2009.
- CYAN, M. R.; KOUMPIAS, A. M.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J. The Determinants of Tax Morale in Pakistan. **Andrew Young School of Policy Studies**. Georgia State University, Working Paper, n. 06-08, 2016.
- DURLAUF, S. N. A framework for the study of individual behavior and social interaction. **Sociological Methodology**, v. 31, n. 1, p. 47-87, 2001.
- EDLUND, J. Trust in government and welfare regimes: attitudes to redistribution and financial cheating in the USA and Norway. **European Journal of Political Research**, v. 35, n. 3, p. 341-370, 1999.
- FELD, L. P.; FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. **Law and Policy**, v. 29, n. 1, p. 102-120, 2007.
- GOKALP, O. N.; LEE, S. H.; PENG, M. W. Competition and corporate tax evasion: An institution-based view. **Journal of World Business**, v. 52, p. 258-269, 2017.
- HAMMAR, H.; JAGERS, S. C.; NORDBLOM, K. Perceived tax evasion and the importance of trust. **Journal of Socio Economics**, v. 38, n. 2, p. 238-245, 2009.

- HAW, I.; HU, B.; HWANG, L.; WU, W. Ultimate Ownership, Income Management, and Legal and Extra-Legal Institutions. **Journal of Accounting Research**, v. 42, n. 2, p. 423-462, 2004.
- HEINEMANN, F.; KOCHER, M. Tax Compliance under Tax Regime Changes. **International Tax and Public Finance**, v. 20, n. 2, p. 225-246, 2013.
- HYUN, J. K. Tax Compliance in Korea and Japan: Why are They Different? **Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan**. 2005.
- JAHNKE, Björn. How does petty corruption affect tax morale in sub-Saharan Africa? An empirical analysis, **WIDER Working Paper**, n. 2017/8, 2017.
- KÉÏTA, K. Does Corruption Affect Total Factor Productivity? An empirical analysis. **Tampere Economic Working Papers**, n. 114, 2017.
- KIRCHLER, E.; HOELZL, E.; WAHL, I. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. **Journal of Economic Psychology**, v. 2, n. 2, p. 210-225, 2008.
- KIRCHLER, Erich; WAHL, Ingrid. Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 1, p. 331-346, 2010.
- KIRCHLER, E.; MUEHLBACHER, S.; KASTLUNGER, B.; WAHL, I. Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. In: ALM, J.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; TORGLER, B. (Eds.), **Developing alternative frameworks for explaining tax compliance**. Oxon: Routledge. 2010.
- KOGLER, Christoph; BATRANCEA, Larissa; NICHITA, Anca; PANTYA, Jozsef; BELIANIN, Alexis; KIRCHLER, Erich. Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. **Journal of Economic Psychology**, v. 34, n. 1, p. 169-180, 2013.
- KONRAD, K. A.; QARI, S. The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance. **Economica**, v. 79, n. 1, p. 516-522, 2012.
- LAGO-PEÑAS, I.; LAGO-PEÑAS, S. The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. **European Journal of Political Economy**, v. 26, n. 1, p. 441-453, 2010.
- LEROY, M. Tax sociology. Sociopolitical issues for a dialogue with economists. **Socio-logos**, v. 3, n. 1, p. 1-28, 2008.
- LI, J.; MOY, J.; LAM, K.; CHU, W. L. C. Institutional Pillars and Corruption at the Societal Level. **Journal of Business Ethics**, v. 83, n. 2, p. 327-339, 2008.
- MANSKI, C. F. Economic analysis of social interactions. **Journal of Economic Perspectives**, v. 14, n. 1, p. 115-136, 2000.
- MASON, R. A communication model of taxpayer honesty. **Law & Policy**, v. 9, n. 1, p. 246-258, 1987.
- McCOON, Mark. Tax Compliance in Latin America: a cross country analysis. **Journal of Finance & Accountancy**, v. 7, n. 1, p. 1-16, 2011.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. São Paulo: Campus. 1980.
- NEIL, B. A. VAT: The elixir for America's economic ills? **Journal of Finance and Accountancy**, v. 3, n. 1, p. 25-39, 2010.

NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional changes and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press. 1990.

NORTH, D.C. **Desempeño económico em el transcurso de los años**. 1993. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/textos/north-nobel.htm>>. Acesso em: 2014.

OH, H.; HONG, J. H. Citizen's trust in government and their willingness-to-pay. **Economics Letters**, v. 115, n. 1, p. 345-347, 2012.

PICKHARDT, Michael; PRINZ, Aloys. Behavioral dynamics of tax evasion. **Journal of Economic Psychology**, v. 40, n. 1, p. 1-19, 2014.

RICHARDSON, G. Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 15, n. 1, p. 150-169, 2006.

ROBERTSON, C. J.; CRITTENDEN, W. F.; BRADY, M. K.; HOFFMAN, J. J. Situational ethics across borders: A multicultural examination. **Journal of Business Ethics**, v. 38, n. 4, p. 327-338, 2002.

SCHMOLDERS, G. Fiscal psychology: A new branch of public finance. **National Tax Journal**, v. 12, n. 1, p. 340-345, 1959.

SRINIVASAN, T. N. Tax Evasion: A model. **Journal of Public Economic**, v. 2, n. 1, p. 339-346, 1973.

SLEMROD, J.; WEBER, C. Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy. **International Tax and Public Finance**, v. 19, n. 1, p. 25-53, 2012.

SOLIMAN, A.; JONES, P.; CULLIS, J. Learning in experiments: Dynamic inter-action of policy variables designed to deter tax evasion. **Journal of Economic Psychology**, v. 40, n. 1, p. 175-186, 2014.

TEORELL, J. Corruption as an institution: Rethinking the nature and origins of the grabbing hand. **Gothenburg: The Quality of Government Institute**, University of Gothenburg. 2007. Disponível em: <www.qog.pol.gu.se>. Acesso em: 2014.

TORGLER, B. To evade taxes or not to evade; that is the question. **Journal of Socio Economics**, v. 32, n. 3, p. 283-302, 2003.

TORGLER, B.; VALEV, N. Gender and public attitude toward corruption and tax evasion. **Contemporary Economic Policy**, v. 28, n. 1, p. 554-568, 2010.

USLANER, E. Tax evasion, corruption, and the social contract in transition. In: Alm, J.; Martinez-Vazquez, J.; Torgler, B. (Eds.), **Developing alternative frameworks for explaining tax compliance**. London: Routledge, 2010. p. 206-225.

WYSOCKI, Peter D. Earnings Management, Tax Compliance, and Institutional Factors: A Discussion of Ultimate Ownership, Income Management, and Legal and Extra-Legal Institutions. **Journal of Accounting Research**, v. 42, n. 2, 1-19, 2003.

YITZHAKI, Shlomo. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. **Journal of Public Economics**, v. 3, n. 1, p. 201-202, 1974.

YÜCEDOĞRU, R.; HASSELDINE, J. Understanding tax morale of SMEs: A qualitative study. **Journal of Tax Research**, v. 14, n.3, p. 531-561, 2016.