

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

LUANA PRISCILLA CARREIRO VARÃO LEITE

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ANÁLISE DA SONEGAÇÃO FISCAL
NAS EMPRESAS BRASILEIRAS.**

FLOIANÓPOLIS, 2011

LUANA PRISCILLA CARREIRO VARÃO LEITE

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ANÁLISE DA SONEGAÇÃO FISCAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS.

Monografia submetida ao curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito obrigatório para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientadora: Prof. Dra. Brena Paula Magno Fernandez

FLORIANÓPOLIS, 2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota 9,0 à aluna Luana Priscilla Carreiro Varão Leite na disciplina CNM5420 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Banca Examinadora:

Profa. Dra. Brena Paula Magno Fernandez – Orientador

Profa. Dra. Eva Yamila Amanda da Silva Catela – Membro

Prof. Netanias Dormundo Dias – Membro

Florianópolis, 2011.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos não se restringem somente a este trabalho, mas se estende a todos que fizeram parte dos meus aprendizados e crescimento pessoal, espiritual e profissional. Através destes aprendizados foi possível concluir esta etapa tão importante para mim e que possibilitará que eu continue crescendo.

Agradeço, primeiramente, a Deus, que é o Senhor da minha vida. Com o apoio dEle foi possível suportar todas as dificuldades que me foram impostas e é com o apoio dEle que continuarei caminhando, de acordo com a Sua vontade.

Ao meu esposo pelo amor, paciência, apoio, que serviram de base para todas as realizações da minha vida desde que nos conhecemos há mais de nove anos.

À minha família, que confiou e me apoiou em todas as decisões que tomei. Agradeço em especial à minha mãe, à Lourdes, que é mais que avó para mim, e aos meus irmãos, pela formação do meu caráter, pelos ensinamentos e palavras de conforto nos momentos difíceis.

Aos meus amigos que contribuíram para a conclusão de cada etapa do curso, que sem o apoio deles a jornada teria sido muito difícil. Em especial ao Gilmar, Mayara (que estiveram comigo desde a primeira fase do curso), Daniel e Gilberto. Obrigada pela força e apoio que fizeram com que a trajetória fosse mais leve e com maior aprendizado. Vocês são muito especiais para mim!

Aos professores que além do aprendizado relacionado às disciplinas, me ensinaram a ver o mundo com outros olhos, ver além do que é mostrado. Em especial, agradeço à minha orientadora Brena, me ajudou muito e sempre se mostrou muito prestativa, estando sempre pronta a me ajudar. Obrigada!

É difícil enumerar todos, por isso agradeço a todas as pessoas que fizeram parte dessa construção.

Muito obrigada!!!

“Evitar os impostos é a única atividade que atualmente contém alguma recompensa.”

(John Maynard Keynes)

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.”

(Benjamin Franklin)

RESUMO

Este trabalho buscou analisar os problemas inerentes ao sistema tributário brasileiro, que conseqüentemente leva à sonegação fiscal nas empresas brasileiras, procurando delimitar ações para redução do problema. A análise envolve fundamentalmente pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema. Primeiramente, se fez uma análise de como seria o sistema tributário ideal, para assim, delimitar os problemas do sistema tributário brasileiro. Assim, verificou-se que nos últimos anos houve um aumento expressivo na carga tributária brasileira, decorrente do aumento dos gastos públicos, este impulsionado pelos aumentos com gastos na previdência social. Identificou-se que o sistema tributário brasileiro, além de caro e complexo, é também em grande parte regressivo, devido à forte incidência de tributos indiretos. A insatisfação com o sistema tributário e governo, assim como a percepção da carga tributária excessiva e falta de contrapartida são os principais fatores que motivam a sonegação. As empresas têm maior possibilidade de sonegar, por intermediar o repasse de impostos dos consumidores aos cofres públicos. Não foi possível mensurar os valores sonegados, porém, estima-se que este número seja alto. Mas é possível sintetizar as propostas para redução da sonegação em: aumentar a probabilidade de auditoria acompanhada de maior penalização e responsabilidade fiscal.

Palavras chave: Economia do Setor público, sistema tributário, sonegação fiscal, carga tributária, tributos.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Aplicação do sistema de tributação proporcional, progressivo e regressivo.	26
Tabela 2: Evolução dos gastos governamentais no Brasil Período: 1907-1994 (anos selecionados)	31
Tabela 3: Consolidação das contas públicas demonstrativo das despesas realizadas orçamento fiscal e da seguridade social exercício anos selecionados – R\$ milhões.	35
Tabela 4: Evolução da Carga Tributária Bruta no Brasil 1988 – 2010 (% do PIB)	37
Tabela 5: Carga tributária de alguns países membros da OCDE	40
Tabela 6: Carga tributária em alguns países da América Latina.	41
Tabela 7: Comparação CT e Renda Bruta Nacional per capita 2009	43
Tabela 8: Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004	44
Tabela 9: Base de dados para o estudo de 2008 – empresas pesquisadas.	60
Tabela 10: Índícios de sonegação, % das empresas pesquisadas por setor.	61
Tabela 11: Faturamento não declarado das empresas pesquisadas em 2008.	61
Tabela 12: Estimativa de faturamento não declarado de 2000 a 2008.	62
Tabela 13: Tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas	63

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1: Evolução dos gastos governamentais no Brasil 1907-1994	31
Gráfico 2: Evolução do total despesas da Consolidação das contas públicas -R\$ milhões. ...	34
Gráfico 3: Carga Tributária Brasileira Bruta (1988-2011) % do PIB.....	38
Gráfico 4: Carga tributária no Brasil e em Países da OCDE.....	41
Gráfico 5: Renda Nacional Bruta per capita em países da OCDEe países selecionados da América Latina.	42
Gráfico 6: Índícios de sonegação em % do número de empresas pesquisadas.	60
Gráfico 7: Índícios de sonegação em % quantidade por porte das empresas pesquisadas.	62
Figura 1: Curva de Laffer	26
Figura 2: Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004	45
Figura 3: Comparação das cargas tributárias por base de incidência.	46
Figura 4: Mapa da sincronização: implantação do CadSinc.	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFIP.....	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
CADIN.....	Cadastro informativo de créditos não quitados do setor público Federal
CADSINC.....	Cadastro Sincronizado Nacional
CEPAL.....	Comissão Econômica para a América Latina
CGC.....	Cadastro Geral do Contribuinte
CGU.....	Controladoria-Geral da União
CNPJ.....	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COAF.....	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CPMF.....	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direito de Natureza Financeira
EC.....	Emenda Constitucional
ECD.....	Escrituração Contábil Digital
EFD.....	Escrituração Fiscal Digital
FGTS.....	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FIESP.....	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
GNCOC.....	Grupo Nacional de Combate às Organizações Criminosas
IBGE.....	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT.....	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS.....	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS.....	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF.....	Imposto sobre Operações de Crédito
IPEA.....	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPMF.....	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IPTU.....	Imposto sobre a Propriedade Predial e Território Urbana
IPVA.....	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF.....	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
ISS.....	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR.....	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA.....	Imposto sobre o Valor adicionado
NF-e.....	Nota Fiscal Eletrônica

OCDE..... Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs..... Organização Não Governamental
PAC..... Programa de Aceleração do Crescimento
PAEG..... Plano de Ação Econômica do Governo
PND..... Plano Nacional de Desenvolvimento
PIB..... Programa Interno Bruto
RGPS..... Regime Geral de Previdência Social
RNB..... Renda Nacional Bruta
RTS..... Reforma Tributária Simples
SIMPLES..... Sistema Integrado
de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SINDIFISCO..... Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
SPC..... Serviço de Proteção ao Crédito
SPED..... Sistema Público de Escrituração Digital
SRF..... Secretaria da Receita Federal do Brasil
TAPS..... Transferência de Assistência e Previdência e Subsídios
UNAFISCO..... Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	13
	1.2. Objetivos	15
	1.2.1. Objetivo Geral	15
	1.2.2. Objetivos Específicos	16
	1.3. Justificativa.....	16
	1.4. Metodologia.....	17
2.	TEORIA DA TRIBUTAÇÃO	19
	2.1. Princípio da boa tributação.....	20
	2.2. Tipos de tributos	22
	2.3. Sistema de tributação	25
	2.4. Quem paga a conta?.....	Erro! Indicador não definido.
3.	PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	29
	3.1. Gastos públicos.....	29
	3.2. Evolução da carga tributária brasileira	35
	3.3. Comparação internacional.....	39
4.	SONEGAÇÃO FISCAL	48
	4.1. Fuga tributária	49
	4.1.1. Sonegação ou evasão fiscal.....	49
	4.1.1.1. Principais formas de sonegação fiscal	50
	4.1.2. Elisão fiscal	53
	4.1.2.1. Algumas práticas de elisão fiscal.....	54
	4.2. Fatores que motivam a sonegação fiscal.....	55
	4.4. Sonegação fiscal nas empresas brasileiras	59
5.	COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL.....	66
	5.1. Propostas para a redução da sonegação fiscal	69
	5.2. Debate sobre a reforma tributária	72
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	75

REFERÊNCIAS.....	78
ANEXO I.....	84
ANEXO II	87
ANEXO III.....	89

1. INTRODUÇÃO

Com certa frequência, cidadãos reclamam do governo, seja pelos altos tributos que se têm de pagar, seja pelos serviços prestados à sociedade que deixam muito a desejar. Entretanto, de acordo com a teoria das finanças públicas, a existência do Governo se faz necessária e este surge como forma de organizar e disciplinar as relações existentes na sociedade e em particular na economia, uma vez que a sua inexistência resultaria em uma série de problemas que o mercado, por si só, não tem condições de resolver: as chamadas “falhas de mercado”.

Diante disso, uma das funções básicas de ação do governo, através da política fiscal, é a função alocativa, que diz respeito ao fornecimento de bens públicos. Para que o Estado possa fornecer esses bens e arcar com as outras funções que lhe são atribuídas, que são a função distributiva e a função estabilizadora, se faz necessário a geração de recursos, sendo a arrecadação tributária a principal fonte de receitas.

Conforme Giambiagi e Além (2000), o sistema tributário brasileiro sofre de sérios problemas, dentre os quais: o elevado nível da carga tributária, a falta de equidade e a forte presença de impostos cumulativos. No que tange à carga tributária, reafirmando o problema destacado, o estudo do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, publicado em dezembro de 2010, mostra que o Brasil subiu no ranking mundial dos países com maior carga tributária – arrecadação tributária em relação ao PIB – com 34,5%, saiu da 18º para a 14º posição entre os 33 membros que compõem a OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

De acordo com o IBPT (2011a, módulo I p.11) ¹, “O Brasil possui o sistema tributário mais caro e complexo do mundo”. No Brasil são cobrados 85 tributos², os quais incluem impostos, taxas e contribuições, que vão desde os mais conhecidos como o IRPF, IPTU, até os menos conhecidos como o CIDE. Para disciplinar esses tributos a legislação tributária é

¹ Estudos do IBPT, disponibilizados através do curso online de Formação de Tributarista, com acesso restrito, oferecido pelo Instituto para o aluno, cuja metodologia se dá através de módulos enviados semanalmente por e-mail. A informação utilizada foi retirada do Módulo I.

² A relação dos tributos brasileiros está discriminada no Anexo I deste trabalho. (Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 20 out. 2011). Ressalta-se que ICMS, IR, INSS, COFINS, IPI, CSLL, PIS/PASEP, ISS, IPTU, IPVA e IOF representam cerca de 90% da arrecadação, sendo os demais tributos são contribuições e taxas que não atingem a população como um todo, baseiam-se no princípio do benefício. (GIAMBIAGI; ALÉM (2000)).

constantemente modificada. São mais de 3.200 normas estão em vigor. São editadas 56 normas por dia útil, o que explica a complexidade.

A carga tributária brasileira é alta, os tributos além de serem inúmeros ainda oneram cidadãos de classes sociais diferentes com a mesma alíquota, sendo que essa elevada carga contribui para o surgimento e a intensificação do problema da sonegação fiscal. De acordo com Siqueira e Ramos (2005) os indivíduos, que em geral já não gostam de pagar impostos, diante dessa situação, farão de tudo para reduzi-lo, ou seja, deixar de pagar os impostos devidos. Este ato denomina-se sonegação ou evasão fiscal.

Nas palavras de Siqueira e Ramos (2005, p.558-559) a sonegação é um problema sério, demasiadamente complexo e de difícil mensuração.

Várias abordagens diferentes têm sido tentadas, mas todas elas apresentam problemas não muito fáceis de serem solucionados. Uma delas consiste em inferir o nível ou tendência da evasão a partir de dados agregados, como demanda por moeda, a renda nacional ou o PIB. As estimativas indiretas a partir de agregados monetários (demanda por moeda principalmente) são baseadas na hipótese de que a maioria das transações não detectadas é feito em dinheiro e que, no passado, a economia informal era pequena. [...] Outro método bastante utilizado envolve pesquisas amostrais. São os denominados métodos diretos de mensuração da sonegação. Tais pesquisas são normalmente desenhadas com o intuito de mostrar como cada fator (com a percepção da probabilidade de detecção, a justiça do sistema tributário e a capacidade de resposta do governo) influencia na decisão do contribuinte de declarar corretamente suas obrigações tributárias.

Esses autores chamam a atenção para outro conceito relacionado à perda de arrecadação por parte do governo, a elisão fiscal. Esta seria a prática ligada ao planejamento tributário, em que indivíduos e empresas reduzem seus impostos com base em “brechas” na legislação, ou seja, práticas que não estão proibidas pela lei. Dessa forma, verifica-se que as empresas têm maior possibilidade de reduzir os tributos, pois, podem “ajustar” suas documentações para reduzirem seus tributos.

Segundo estudo realizado pelo IBPT (2009), aproximadamente 26,84% das empresas brasileiras praticam algum tipo de sonegação, sendo que os principais tipos de fraude fiscal se dão pela venda sem nota fiscal, pela compra de notas fiscais, doações irregulares, entre outros.

1.1. Tema e problema

A questão da sonegação deve ser vista sob diferentes óticas. Primeiro, pelo lado do governo que deixa de arrecadar os tributos – tendo sua receita diminuída. E depois sob a ótica dos contribuintes que pagam os impostos corretamente e são sobrecarregados com uma carga tributária crescente, devido à evasão fiscal dos indivíduos que têm capacidade de pagamento, ou seja, a obrigação de pagar os impostos.

Por fim, é necessário considerar ainda o problema pela ótica da má administração dos recursos pelo governo, levando ao contribuinte o sentimento que a evasão é um exercício de legítima defesa, devido à ineficiência (seja devido aos serviços que deixam de ser prestados, seja pela corrupção) do governo em gerir as receitas, não oferecendo uma contrapartida aos contribuintes (GUZELLA, 2008). Ainda devido à alta carga tributária, enfrentamos problemas como a informalidade. A questão da informalidade pode gerar diferentes fenômenos “... evasão e sonegação fiscais; terceirização; microempresas, comércio de rua ou ambulante; contratação ilegal de trabalhadores assalariados nativos ou imigrantes; trabalho temporário; trabalho em domicílio, etc.” (CACCIAMALI, 2000 p.153).

Considerando os problemas apontados por Giambiagi e Além (2000), reconhece-se que há uma deficiência na estrutura tributária brasileira, eclodindo em cargas tributárias altíssimas, sem a devida contrapartida dos serviços públicos oferecidos. Levando em consideração também as práticas elisivas e a “maior oportunidade” por parte das empresas brasileiras em praticar sonegação fiscal, o tema proposto nesse trabalho é a análise do sistema tributário brasileiro, com foco no problema da sonegação fiscal (ou evasão fiscal) nas empresas brasileiras.

Com base nesse tema surgem algumas questões: quais são as ações de combate à sonegação implantadas pelo governo nos últimos anos e quais ações que poderiam ser implementadas para reduzir o problema? Ou seja, quais ações o governo teria que executar para maximizar suas receitas e, além disso, ações que conscientizem a população a respeito da sonegação.

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar os problemas inerentes ao sistema tributário brasileiro, que conseqüentemente leva à sonegação fiscal nas empresas brasileiras, procurando delimitar ações para redução do problema.

1.2.2. Objetivos Específicos

Para se alcançar o objetivo geral, é preciso delimitar alguns objetivos específicos, que são:

- Analisar a evolução da Carga tributária brasileira nos últimos vinte anos;
- Identificar os principais motivos ou causas que levam a sonegação, com foco nas empresas brasileiras, através de pesquisa de índices de sonegação, setores e impostos mais sonegados;
- Descrever as principais práticas evasivas e elisivas por parte das empresas.
- Analisar quais são as práticas existentes no processo de fiscalização e combate à sonegação.
- Listar um conjunto de possíveis soluções, com base na literatura pertinente.

1.3. Justificativa

O trabalho acerca da sonegação fiscal brasileira, além de se mostrar bastante interessante e atual, é também um assunto de grande importância, pois afeta a eficiência da economia brasileira e conseqüentemente afeta todos os brasileiros, seja ao efetuar os pagamentos de impostos direta e indiretamente, seja pela perda de qualidade dos serviços nas áreas da educação, saúde, segurança, entre outros.

Procura-se fazer essa análise tendo em vista as variáveis que ocasionam o problema, assim como as conseqüências geradas pela sonegação. Dessa forma, o trabalho justifica-se por identificar e delimitar o que leva ao aumento da carga tributária, que por sua vez leva ao problema maior, a sonegação fiscal. Esse ato ilícito causa impacto negativo sobre o

crescimento econômico do país, seja pela perda de receitas dada pela redução da arrecadação, seja inibindo a expansão da capacidade produtiva do país.

Para Nakatani e Oliveira (2009, p. 36) uma carga tributária elevada reduz a competitividade da produção nacional.

A elevada carga tributária, assim como sua composição, em que é significativo o peso de impostos e contribuições de incidência cumulativa (em cascata), aumentam o “custo-Brasil”³, reduzem a competitividade da produção nacional, limitam a expansão do mercado interno e encarecem o investimento, inibindo a expansão da capacidade produtiva.

Com uma carga tributária elevada, e sem contrapartida à altura, além das dificuldades que as empresas têm para crescerem e aumentarem a sua produtividade, ainda existe as que “optam” pela informalidade.

Outro impacto da sonegação é o que se tem sobre os contribuintes que honram seus encargos, que acabam sendo sobrecarregados pela falta de pagamento de outros contribuintes, conforme menciona o ciclo de estudos “Sonegação, Fraudes e Evasão Fiscal” (ANFIP, 1997a, p.8), “[...] poucos estão pagando muito porque muitos sonégam e fraudam.”

Diante disso, visto que não existem muitos estudos no Brasil sobre esse tema, vê-se a necessidade de se fazer uma análise sobre a sonegação fiscal, identificando as possíveis causas e soluções, cujo benefício seria ou a redução dos encargos para todos os brasileiros ou a melhoria dos serviços prestados. Há de ressaltar-se também que a sonegação não é o único causador da má qualidade dos serviços prestados pelo Estado, cujas causas são diversas e fogem ao escopo que este trabalho pode abarcar.

1.4. Metodologia

O presente trabalho visa analisar a questão da sonegação no Brasil e seus determinantes, assim como possíveis soluções para o problema, com objetivo de se obter um conhecimento maior sobre o tema. De acordo com Gil (2002) para que um conhecimento

³ O Custo Brasil é um termo genérico, que descreve o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas, ideológicas e econômicas que encarecem e, muitas vezes, barram investimentos no Brasil, dificultando o desenvolvimento nacional, aumentam o desemprego, o trabalho informal, a sonegação de impostos e até mesmo a evasão de divisas. BRASIL COMEX. **Custo Brasil**. 29 set. 2007. Disponível em: <http://www.brasilcomex.net/artigo_integra.asp?cd=17>. Acesso em: 31 out. 2011.

possa ser considerado científico é necessário identificar o método utilizado para se alcançar esse conhecimento. Analogamente, método científico pode ser como os procedimentos que ordenam o pensamento e esclarecem o caminho adequado para se chegar ao conhecimento.

Dessa forma, em relação aos objetivos, o presente trabalho classifica-se como descritivo, no qual, para Bocch *et al.* (2004) inclui a mensuração, análise e projeção do tema e problema analisado.

Quanto ao método de abordagem do problema, adota-se a qualitativa. Aquilo que particulariza os trabalhos qualitativos é que eles possibilitam descrever as qualidades de determinados fenômenos ou objetos de estudo. As fontes mais utilizadas para este tipo de análise são as documentais, ou o resultado de entrevistas e observações. Por meio da análise deste tipo de material, é possível elaborar tipologias ou categorizações podem ajudar a explicar o fenômeno em estudo. O sucesso da argumentação do pesquisador dependerá da quantidade de evidências (provas) que produzir, da solidez de seu argumento e da teoria que ele usará para costurar evidências e argumento.

No que tange aos procedimentos do trabalho, utiliza-se de pesquisa bibliográfica. (MARION; DIAS; TRALDI, 2002, p. 62).

Pesquisa bibliográfica: objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos (livros, revistas, jornais, etc.) e não por intermédio de pessoas ou experimentos. Pode ser realizada de forma independente ou estar inserida (levantamento bibliográfico) nos demais tipos de pesquisas.

Dessa forma, a pesquisa bibliográfica será desenvolvida com base em fontes já publicadas, como livros, monografias, estudos realizados por órgãos, como o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT e a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP, artigos científicos, revistas especializadas. Também será utilizada a fonte documental, que são documentos, disponíveis em *sites* federais oficiais, como o portal da Receita Federal do Brasil, entre outros, com o objetivo de apresentar dados atualizados e tornar a pesquisa mais robusta.

Além deste capítulo introdutório, este trabalho está estruturado em outros quatro capítulos. O segundo capítulo apresenta conceitos e princípios de um sistema tributário ideal. O terceiro analisa os problemas apontados no sistema tributário brasileiro; enquanto o quarto capítulo trata a questão da sonegação no Brasil, com ênfase nas empresas brasileiras. O quinto por sua vez, discorre sobre as propostas para redução de sonegação fiscal. Por fim, a conclusão e as recomendações necessárias.

2. TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

A existência do Estado é necessária para guiar, corrigir e complementar o mercado. Assim, o governo tem o papel de organizar e disciplinar as relações existentes na sociedade. O governo é uma entidade que coleta recursos, através de impostos cobrados da população, que são gastos em algumas funções típicas de governo. São funções que se o governo não assumir, nenhum outro agente econômico irá fazê-lo de forma satisfatória, pois se trata da oferta de bens públicos⁴ (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). Segundo Riani (2009), em geral os gastos por funções obedecem à seguinte classificação:

- Legislativo
- Judiciário
- Administração e planejamento
- Defesa nacional e segurança pública
- Educação e cultura
- Habitação e urbanismo
- Indústria, comércio e serviços
- Saúde e saneamento
- Trabalho
- Assistência e previdência
- Transporte
- Agricultura
- Energia e recursos minerais
- Desenvolvimento regional
- Comunicações

Em geral, o governo federal se encarrega de funções tipicamente nacionais, atividade que tenha uma economia de escala na oferta, enquanto os governos estaduais e locais assumem tarefas que estão mais próximas dos cidadãos, para que estes possam fazer cobranças e/ou fiscalizações. No Brasil, o governo federal, em geral, se responsabiliza pelo ensino de nível superior e pelos problemas relacionados com a defesa e a segurança pública. Por sua vez, os governos estaduais assumem o ensino médio e segurança pública, enquanto o ensino fundamental e a limpeza urbana ficam a cargo dos governos municipais. Os serviços de saúde e transporte (rodovias federais, rodovias estaduais e transporte público) são compartilhados entre as três esferas de governo. (GIAMBIAGI e ALÉM, 2000).

⁴ Bens públicos são aqueles cujo consumo por parte de um indivíduo ou de um grupo social não prejudica o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade, conhecidos também como “não rivais”. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000. p. 4.)

De acordo com os autores, no âmbito da política fiscal, o governo exerce três funções básicas: Primeira, a *função alocativa* que é o fornecimento dos bens públicos pelo governo, que determina o tipo e a quantidade de bens públicos a serem ofertados, assim como o nível de contribuição de cada consumidor. A segunda é a *função distributiva*, que faz referência ao ajustamento na distribuição da renda e da riqueza de forma que seja considerado justo pela sociedade, e para tal ação o governo precisa utilizar três instrumentos intimamente relacionados, que são as transferências de renda, os impostos e os subsídios. E, por último, a *função estabilizadora*, no qual o governo faz ajustes, através de políticas macroeconômicas, visando à estabilidade econômica, como baixo nível de desemprego, estabilidade de preços e à obtenção de crescimento econômico.

2.1. Princípio da boa tributação

Para custear essas funções o governo precisa gerar recursos (GIAMBIAGI; ALÉM, h2000). De acordo com Riani (2009), o governo tem algumas alternativas de financiar seus recursos, que são quatro fontes básicas: emissão de moeda, lançamentos de títulos públicos, empréstimos bancários (seja interno e/ou externo) e a arrecadação tributária.

A principal fonte de receita do governo é proveniente da tributação. Além de financiar os gastos públicos, o sistema tributário pode provocar efeitos diretos e indiretos sobre os indivíduos e sobre as atividades econômicas do país. Diante disso, surge uma questão: quais são os requisitos para a obtenção de um sistema tributário ideal, que seja utilizado como um instrumento de combate à concentração de renda?

De acordo com Giambiagi e Além (2000, p. 37), é importante levar em consideração alguns aspectos para a aproximação de um sistema “ideal” de tributação.

Com a finalidade de aproximar um sistema tributário “ideal”, é importante que alguns aspectos principais sejam levados em consideração: a) o conceito de equidade, ou seja, a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) o conceito de progressividade, isto é, o princípio de que deve-se tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) o conceito da neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo.

O sistema tributário “ideal” deve ser o mais *neutro* possível, de forma a minimizar a interferência no mercado, a ponto de não prejudicar sua eficiência. Um imposto neutro não distorce os preços dos bens e serviços, ou seja, não afeta a eficiência nas decisões de alocação dos recursos para a produção e consumo. Assim como deveria buscar aproximar-se também do princípio da *simplicidade*, segundo o qual a cobrança dos tributos seria de fácil operacionalização, facilitando a compreensão dos contribuintes e diminuindo os custos do governo com a fiscalização dos pagamentos.

Da mesma forma, a tributação também deve seguir os conceitos de *equidade* e *progressividade*, que estão muito próximos, pois se relacionam através de parcela justa e dentro das condições de pagamento de cada contribuinte ao colaborar com os custos do governo. Para uma maior aproximação do que seria essa parcela justa, os autores se referem a duas abordagens (complementares) da aplicação da tributação na teoria do setor público, que são: o princípio do benefício e o princípio da capacidade de pagamento.

Na primeira abordagem, cada indivíduo deve contribuir proporcionalmente aos benefícios dos serviços públicos oferecidos pelo governo, sendo assim, quanto maior o benefício recebido, maior deveria ser a contribuição e vice-versa. Enquanto na segunda, os contribuintes com a mesma capacidade de pagamento, devem pagar o mesmo nível de impostos, e esse nível seria maior do que a contribuição por parte dos indivíduos que têm menor capacidade de pagamento. Esse princípio é medido geralmente pelo nível de renda.

O princípio do benefício é um método de difícil implementação, pois o governo não consegue avaliar os benefícios gerados pelo consumo dos bens públicos pelos indivíduos. Esse é um problema apontado por Riani (2009, p. 102) “[...] o problema que surge nesse princípio é justamente estabelecer o que é o grau de benefício gerado a cada indivíduo.” Para Giambiagi e Além (2000), é possível uma aplicação parcial desse princípio em situações em que o financiamento do serviço público oferecido, seja realizado diretamente através de pagamentos de tarifas ou taxas de utilização, só podendo ser associado com a função alocativa e não com a função distributiva do processo de impostos e transferências. Riani (2009) aponta duas dificuldades da aplicação apenas do princípio do benefício, o primeiro seria a existência dos *free riders*, indivíduos que apesar de não contribuírem para o financiamento de alguns tipos de serviços, não podem ser excluídos dos benefícios gerados. A segunda dificuldade surge no momento em que se procura medir o benefício individual para assim estabelecer o valor a ser pago. Dessa forma, o autor sugere que para um sistema de tributação mais eficiente é necessário associar esse princípio ao princípio da capacidade de pagamento.

O princípio da capacidade de pagamento é uma forma alternativa de se calcular quanto cada indivíduo deve contribuir. Segundo este princípio, o encargo tributário deve garantir a equidade horizontal – os contribuintes com a mesma habilidade de pagamento devem pagar o mesmo nível de imposto, e a equidade vertical – contribuições dos indivíduos devem ser diferenciadas de acordo com as diferentes capacidades de pagamento. Para se garantir a equidade vertical é necessário definir níveis de tributação para cada classe de indivíduos, estabelecendo critérios de diferenciação destes diante do sistema de tributação, de acordo com a sua capacidade de pagamento.

De acordo com Riani (2009), verifica-se que as funções a serem exercidas pelo governo serão realizadas com mais eficiência se baseados nos princípios dos benefícios e da capacidade de pagamento. Dessa forma, a função de alocação será exercida quando os tributos forem coletados de modo que satisfaça as necessidades e custeios dos bens públicos. Já a função de distribuição será contemplada quando se tributar mais as classes de renda mais alta. Por fim, quando o sistema de tributação fornecer recursos para satisfazer os objetivos macroeconômicos, estará sendo exercida a função estabilizadora.

2.2. Tipos de tributos⁵

A tributação pode ser direta ou indireta. A diferença básica entre esses tributos está na forma como os indivíduos na sociedade são atingidos por eles. (RIANI, 2009). O imposto direto incide sobre os rendimentos, renda e riqueza do indivíduo, ou seja, incide sobre o indivíduo e associa-se à capacidade de pagamento. Já o imposto indireto incide sobre o consumo, normalmente cobrado no preço final de bens e serviços que os indivíduos adquirem. A base de incidência dos impostos costuma ser sobre a renda, patrimônio e consumo.

⁵ De acordo com o Art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária [representada por dinheiro] compulsória [obrigatória], em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito [o tributo não é pena], no qual somente a lei pode instituí-lo e cobrada mediante atividade administrativa [atividade privativa, não podendo ser exercida por nenhuma outra pessoa] plenamente vinculada [de acordo com a lei]. (BRASIL, Lei nº 5. 172 de 25 de outubro de 1966, sem grifo no original). BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 05 out. 2011.

Antes de discorrermos sobre os tipos de impostos é importante fazermos algumas distinções entre os tipos de tributos: impostos, taxas e contribuições. Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 145, (MORAES, 2010, p. 164) temos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Os impostos são tributos cobrados pelo governo sem um destino específico de contrapartida, como por exemplo, o imposto de renda, que o governo recolhe para financiar diversos gastos públicos, como educação, saúde, segurança, etc. As taxas são um tipo de tributo que está vinculado a um serviço público específico prestado ao contribuinte, como exemplo de tarifas de transportes públicos ou taxas de lixo urbano. E por último as contribuições são tributos que tem uma contrapartida específica, ou seja, teoricamente, o governo só poderia utilizar a arrecadação para alguns fins específicos. Um exemplo típico deste tributo é a contribuição previdenciária que tem o fim específico de financiar os gastos com seguridade social. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

Entre os tipos de impostos, Giambiagi e Além (2000) destacam: o imposto de renda, imposto sobre o patrimônio, imposto sobre as vendas e o imposto sobre o valor adicionado.

O imposto de renda, uma forma de tributação direta, incide sobre todas as remunerações geradas na economia (salários, lucros, juros, aluguéis, dividendos). É classificado em imposto de renda de pessoa física (IRPF) e imposto de renda sobre pessoa jurídica (IRPJ).

O IRPF incide sobre os rendimentos, renda e riqueza dos indivíduos. Pode contar com isenções e deduções. Trata-se de um imposto, cujas alíquotas são progressivas, determinadas segundo os diferentes níveis de renda dos indivíduos, estabelecido pela legislação tributária. Assim, esse tipo de imposto se adapta aos princípios da equidade e progressividade.

O IRPJ incide sobre o lucro⁶ da empresa. Adapta-se aos princípios da equidade e progressividade, mas pode contrariá-lo pela possibilidade do empresário repassar o imposto para o preço dos bens ou serviços fornecidos.

⁶ O lucro das empresas pode ser calculado a partir de três métodos: *i*) lucro real, calculado pela diferença entre as receitas e o custo da empresa; *ii*) lucro presumido, calculado pela aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta e; *iii*) lucro arbitrado, aplicado em empresas que não apresentam os registros contábeis requeridos para a precisa apuração do lucro que está sujeito a apuração. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000, p. 25-26).

O imposto sobre o patrimônio incorre sobre o ato de posse e enquanto tiver a posse de bens ou ativos, na maioria das vezes é cobrado anualmente ou regularmente, como o IPTU – imposto predial e territorial urbano ou o IPVA - imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Esses impostos respeitam o princípio da equidade e progressividade, pois, são cobrados impostos mais altos para bens de maior valor.

Os impostos sobre vendas são os que incidem sobre o consumo do indivíduo, ou seja, quando este adquire bens ou serviços. De acordo com Giambiagi e Além (2000), classifica-se esse tipo de imposto quanto: *i*) à sua base de incidência, *ii*) à incidência sobre o estágio do processo de produção e comercialização, e *iii*) à forma de apuração. Primeiro, quanto à base de incidência, o imposto sobre venda pode ser geral ou especial. O imposto geral (ou uniforme) incide sobre a maioria dos produtos, com alíquota única. Já o imposto especial (ou seletivo) incorre sobre determinadas mercadorias ou serviços, com alíquotas diferenciadas, como por exemplo, o imposto que recai sobre bebidas alcoólicas, cigarros, etc. Neste caso, os impostos sobre vendas, que são indiretos, não se adaptam ao princípio de progressividade, pois o nível da alíquota que incide sobre o indivíduo que tem uma capacidade de pagamento alta é o mesmo pago pelo indivíduo com a capacidade de pagamento baixa, ou seja, trata-se de um imposto regressivo.

Segundo, esse tipo de imposto pode ser cobrado em todos os níveis do ciclo de produção e comercialização. Dessa forma, o imposto sobre vendas (ou consumo) não se adapta ao princípio da neutralidade, isso porque pode incidir no valor de uma transação em cada estágio da produção e distribuição, prejudicando assim a eficiência do mercado. Quando esse fato ocorre os impostos são conhecidos como “imposto em cascata” ou impostos cumulativos.

E por último, o imposto sobre vendas se classifica em relação à forma de apuração, no qual pode ser calculado sobre o valor total da transação ou apenas sobre o valor adicionado pelo contribuinte. Neste último caso, o imposto respeita o princípio da neutralidade, pois não provoca distorções na alocação dos recursos. O imposto sobre o valor adicionado (IVA) tributa o valor “adicionado” das transações realizadas pelo contribuinte. Trata-se de um imposto que incide sobre um determinado produto e não depende do número de estágios de produção em que o produto passa – imposto neutro; é uma proporção constante do valor adicionado total e é arrecadado no estágio pré-varejista, não afetando a competitividade de uma indústria.

Tendo elencado os principais tipos de impostos e suas características, o próximo passo consiste em classificar os sistemas de tributação possíveis.

2.3.Sistema de tributação

O sistema de tributação pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. Essas diferenças de composição e seus efeitos são explicados, conforme segue: “Os sistemas de tributação diferenciam-se entre si de acordo com a carga tributária imposta às diversas camadas de renda na sociedade, com base nesse tratamento, ele pode ser proporcional, progressivo ou regressivo.” (RIANI, 2009, p.108)

O sistema proporcional é caracterizado pela aplicação da mesma alíquota do tributo para os diferentes tipos de renda. Por exemplo, a alíquota de 10% recai igualmente sobre o indivíduo que tem uma renda bruta de R\$1.000 e sobre o indivíduo que tem uma renda bruta de R\$ 4.000. Nesse sistema, a distribuição da renda bruta permanece inalterada, ou seja, não houve nenhum efeito sobre a redistribuição de renda.

No sistema progressivo por sua vez, aplica-se uma alíquota maior para o indivíduo que detém uma renda mais alta. Seguindo o exemplo acima, recai uma alíquota de 10% sobre o indivíduo que tem a renda bruta de R\$ 1.000, mas sobre o indivíduo que tem uma renda bruta de R\$ 4.000 recai uma alíquota de 40%. Note que, nesse sistema, o indivíduo com menor renda paga menos tributo. Dessa forma há um impacto positivo na distribuição de renda.

Por fim, o sistema regressivo caracteriza-se por atribuir maior alíquota de imposto às camadas mais baixas de renda, como ocorre com os impostos indiretos. Exemplo, supondo que o preço de um produto seja R\$100 e que incida sobre o bem, tributos totalizando R\$40. O indivíduo que tem uma renda de R\$ 1.000 ao adquirir esse produto estará incidido uma carga tributária de 4% sobre seus rendimentos, já para o indivíduo com a renda de R\$ 4.000 pagará 1% sobre sua renda de tributos. Dessa forma, verifica-se que esse sistema, ao contrário do progressivo, favorece uma concentração de renda nas classes de maior poder aquisitivo.

A tabela 1 ilustra a aplicação dos sistemas de tributação proporcional, progressivo e regressivo e seus efeitos sobre as classes de rendas. Na tabela, divide-se a população, hipoteticamente, em quatro classes de renda (A, B, C e D), com rendas que variam de 1.000 até 4.000. Nas colunas de alíquotas são simuladas alíquotas diferentes em cada sistema de tributação. Nas colunas “Total do Imposto”, mostram os valores a serem pagos de imposto por cada classe de renda e as colunas “Renda Líquida”, ilustram quanto renda bruta menos o imposto pago.

Tabela 1: Aplicação do sistema de tributação proporcional, progressivo e regressivo.

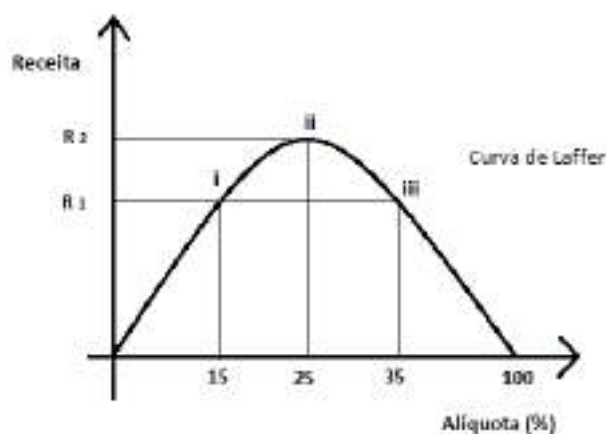
Classes de Renda	Renda Bruta	Sistema Proporcional			Sistema Progressivo			Sistema Regressivo		
		Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida	Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida	Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida
A	1.000	10	100	900	10	100	900	40	400	600
B	2.000	10	200	1.800	20	400	1.600	30	600	1.400
C	3.000	10	300	2.700	30	900	2.100	20	600	2.400
D	4.000	10	400	3.600	40	1600	2.400	10	400	3.600
Total	10.000		1.000	9.000		3.000	7.000		2.000	8.000

Fonte: RIANI, 2009.

Nota: Elaboração própria.

Nota-se que, no caso de um sistema tributário progressivo, diminui-se a distância entre a menor e maior renda líquida, ou seja, o sistema favorece uma maior “equidade” econômica, já que sistema regressivo, o inverso ocorre: há uma tendência de aumento da inequidade.

No que se refere às alíquotas, de acordo com Giambiagi e Além (2000), existe uma relação ambígua entre o nível da alíquota e os aumentos das arrecadações do governo (receitas), cuja relação pode ser expressa pela “curva de Laffer”, que foi desenvolvida pelo economista norte-americano Arthur Laffer. Conforme a figura 1.

**Figura 1: Curva de Laffer**

Fonte: GIAMBIAGI E ALÉM (2000, p.41).

Nota: Elaboração própria.

Esse princípio estabelece que exista um nível máximo da alíquota que maximiza a receita do governo e ao ultrapassar esse nível, a receita diminui devido aos desestímulos por parte dos contribuintes em pagar os tributos. A consequência é a prática evasiva e ou aumento da prática de atividades informais. Na figura acima, hipoteticamente, o nível máximo da alíquota seria 25%, uma alíquota maior que essa, reduziria a receita do governo.

O problema do sistema tributário não fica restrito ao tamanho da carga tributária e seus tipos de impostos. Uma questão importante a ser levantada é: quem realmente paga a conta? Quem financia os gastos públicos?

Essa questão foi levantada por Giambiagi e Além (2000, p.22) “[...] se a pessoa sobre a qual o imposto incide é realmente aquela que arca com o ônus tributário. A existência de impostos altera os preços relativos da economia e é a resposta de mercado a estas mudanças que determina quem de fato paga os impostos”.

Vamos supor que um imposto seja cobrado na folha salarial, e pela legislação esse imposto deva ser pago metade pelo empregador e a outra metade pelo trabalhador. O trabalhador pagará a sua parte, pois provavelmente será retido na fonte, mas o empregador, na prática, tem duas formas de reduzir o seu ônus tributário.

O empregador pode reduzir sua demanda por trabalhador, caso a tecnologia vigente permita a troca de trabalhador por máquina, por exemplo. O que resulta em uma tendência de redução salarial, pela existência do imposto, recaindo o peso do ônus tributário sobre os trabalhadores. O empregador pode também decidir repassar o imposto para os preços finais dos produtos oferecidos pela empresa. Nessa situação o ônus tributário recai sobre os consumidores, devido ao aumento dos preços.

Segundo os autores, considerando a existência de mercados competitivos, o nível de repasse dos tributos do empresário para o preço final, analogamente para o consumidor, dependerá da elasticidade de demanda e oferta pelos bens a serem consumidos.

A elasticidade de preço da demanda é a porcentagem de variação na quantidade demandada de um determinado bem que resulta a uma alteração percentual de seu preço, isto é, quando o preço de uma mercadoria aumenta, a quantidade demandada cai. Mas, quanto a demanda irá cair? Isso vai depender da sensibilidade do consumidor à variação dos preços. Se a quantidade demandada for muito sensível às variações do preço do bem, haverá uma forte redução da quantidade demandada se o preço subir, esta é denominada *demanda elástica*. Em contrapartida, se a quantidade demanda for pouco sensível à variação do preço do bem, haverá redução mínima da quantidade demandada se o preço aumentar, esta demanda chama-se *demanda inelástica*. (PINDYCK; RUBINFELD, 2005).

Assim, quanto mais inelástica for a demanda por um bem, maior será o repasse do ônus tributário para o preço final e conseqüentemente para os consumidores. Pode-se citar a gasolina como exemplo, devido à grande necessidade desse produto para o deslocamento das pessoas com seus veículos, se o preço aumentar as pessoas continuarão consumindo a mesma quantidade. Deve-se considerar neste caso, que se o aumento for muito alto, pode ser que essa

demanda diminua em longo prazo, devido às adaptações que as pessoas procurarão fazer para não sofrer com o aumento demasiado.

No mesmo sentido, Pellizzari (1990, p.42) afirma que os tributos são repassados pelos empresários para os consumidores através do preço cobrado nos bens e serviços ofertados.

Numa economia, em que não existe controle dos custos produtos e serviços pela sociedade, qualquer gasto feito por uma empresa acaba sendo repassado aos produtos ou serviços pago pelos que irão consumi-los. Como a maioria absoluta dos consumidores são os assalariados, e sendo estes os únicos que não conseguem repassar esses custos, por não venderem nenhum produto ou serviço, pode-se concluir que os consumidores assalariados são os que suportam praticamente todos os custos das empresas. [...] Assim, são os assalariados que normalmente pagam o custo da matéria prima, o custo de fabricação, as despesas com pessoal, as despesas administrativas, as despesas de vendas, as despesas de publicidade, as despesas financeiras, inclusive a correção monetária e os juros dos empréstimos bancários, os tributos e demais gastos das empresas, bem como os lucros. Dizer que todos estes custos não são repassados aos preços é desprezar a capacidade gerencial dos nossos empresários. A verdade é que as empresas nunca sofrem o Ônus efetivo de qualquer encargo, ela é sempre uma intermediária.

Assim, como as empresas repassam seus custos administrativos para os produtos, o que faz parte da formação de preços, os tributos também são inclusos no preço final, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor.

Tendo discorrido sobre a parte teórica, base para um sistema tributário ideal, faz-se necessário analisar como se comporta o sistema tributário brasileiro na prática.

3. PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro, como mencionam Giambiagi e Além (2000), sofre com sérios problemas, dentre os quais se destacam: o nível da carga tributária, a presença de impostos cumulativos e a falta de equidade.

Em 2010, segundo o IBPT (2011b), a carga tributária brasileira registrou-se na ordem de 35,16%. Trata-se de níveis de carga tributária de países desenvolvidos, o que se torna altíssimo se comparar com países com nível de desenvolvimento equivalente ao do Brasil. Em 2009, o Chile, a China e Índia registraram, respectivamente, 18,2%; 20% e 12,1%, enquanto o Brasil registrou 34,5%. (IBPT, 2010).

A forte presença de impostos cumulativos causa efeitos negativos sobre a competitividade. Isso devido à distorção dos preços relativos, podendo estimular desnecessariamente uma integração vertical da produção, ocasionando aumento dos custos. Logo, a forte incidência desse tipo de imposto afetará a competitividade dos produtos nacionais em comparação aos produtos importados. Os produtos mais prejudicados são os que passam por maior número de etapas de produção e distribuição.

Outro problema sério que o sistema tributário sofre é a falta de equidade. Conforme IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2010), o nível da carga tributária brasileira vem se aproximando a média do nível da carga tributária dos países que fazem parte da OCDE, mas com uma composição bem diferente. Nos países desenvolvidos, há maior incidência nos impostos sobre renda, propriedade e capital, impostos diretos, enquanto no Brasil são os impostos sobre vendas, impostos indiretos que têm maior incidência. Estes contribuem para a concentração da renda do país.

Será visto de forma mais detalhada esses problemas do sistema tributário brasileiro, todavia, antes é importante fazer uma análise a respeito do aumento dos gastos públicos.

3.1. Gastos públicos

Vimos, no capítulo 2, que o governo coleta recursos através dos impostos e os aloca no custeio dos gastos públicos. Assim, o aumento do gasto público pode ser uma boa explicação para os níveis crescentes da carga tributária brasileira.

A primeira tentativa de explicar o aumento dos gastos públicos partiu do economista alemão Adolph Wagner. Este “estabeleceu como lei da expansão das atividades do Estado uma situação em que os gastos cresceriam inevitavelmente mais rápido do que a renda nacional em qualquer Estado progressista.” (RIANI, 2009. p.58).

Esta lei veio a ser conhecida como *Lei de Wagner*, ou como se referem Giambiagi e Além, “lei dos dispêndios públicos crescentes”, ela estabelece que o desenvolvimento dos países provocaria pressões sobre os gastos públicos e a medida que o país se desenvolve cresce a participação do Estado na economia.

Segundo Giambiagi e Além (2000), existem alguns fatores que influenciam o aumento dos gastos públicos, entre estes, há dois que são particularmente importantes, os fatores demográficos e da urbanização. O fator demográfico está associado ao envelhecimento progressivo da população, gastando-se mais com saúde e despesas previdenciárias.

Já o fator urbanização, refere-se ao fato de ter passado a população urbana de 36% para 68% da população total entre 1950 e 1980, o que aumenta a demanda por serviços públicos, principalmente os de infraestrutura, transportes urbanos, saúde e educação. Esse fator desencadeia outra causa que pressiona o aumento dos gastos públicos, o crescimento do PIB per capita. Isso ocorre devido ao maior grau de escolaridade ocasionado pelo benefício do aumento da renda per capita, implicando pressão por serviços públicos de melhor qualidade. A tabela 2 mostra a evolução dos gastos públicos no Brasil em anos selecionados no período 1907 a 1994.

Tabela 2: Evolução dos gastos governamentais no Brasil Período: 1907-1994 (anos selecionados)

Anos	Cz\$ Milhões/86	Taxa de crescimento real anual
1907	18.283	
1910	27.052	48
1920	16.794	-38
1930	28.540	70
1940	41.720	46
1950	68.772	65
1960	137.597	100
1970	319.678	132
1980	742.929	132
1986	1.128.188	52
1990	1.285.288	14
1994	1.292.431	0,56

Fonte: Contas Nacionais, Conjuntura Econômica, set. 1988, jan. 1993 e nov. 1995; SILVA, 1976, p.74. Tabela extraída de Riani, (2009, p.70).

Ao longo do século XX, os gastos públicos aumentaram consideravelmente em muitos países, principalmente os mais desenvolvidos, que estavam envolvidos com os esforços das duas grandes guerras mundiais. Contudo, os gastos públicos continuaram aumentando mesmo com o fim da Segunda Guerra Mundial. O Brasil acompanhou essa tendência mundial. O gráfico 1, com os dados obtidos a partir da tabela 2, mostra a evolução dos gastos públicos brasileiros.

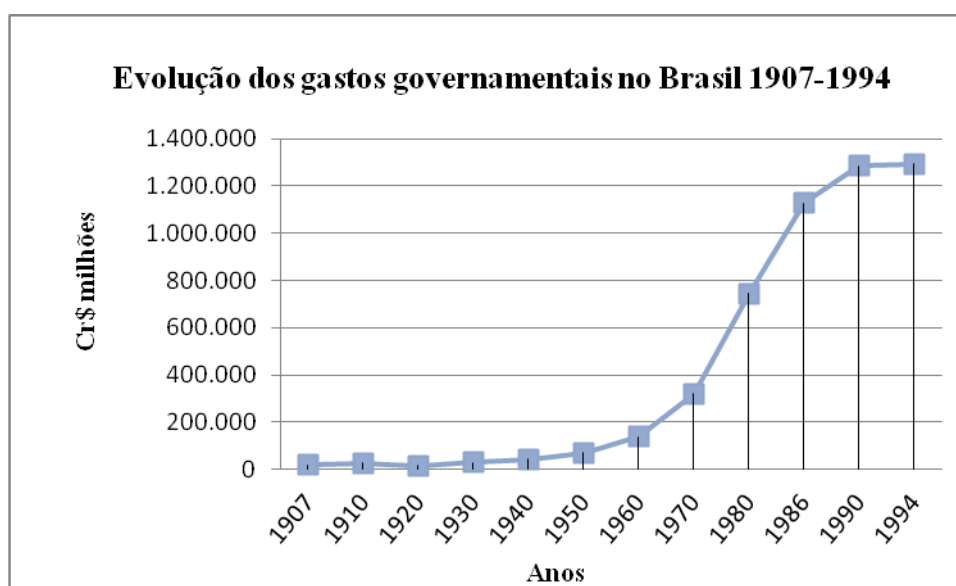


Gráfico 1: Evolução dos gastos governamentais no Brasil 1907-1994

Fonte: Tabela 2. Extraído de Riani, (2009, p. 70)

Os dados revelam, com exceção à década de 1920, que os gastos do governo tiveram uma trajetória de crescimento. A partir da década de 1950 os gastos públicos se tornam ainda maiores. Ao longo das décadas de 1960 a 1980 a taxa de crescimento real dos gastos públicos ultrapassa o patamar de 100%. Nesse período houve grande alternância entre as políticas macroeconômicas restritivas e expansionistas adotadas pelos governos do período, com o objetivo de conciliar crescimento econômico e contenção inflacionária, com pouca atenção ao aumento da dívida pública. Apesar de políticas austeras no Governo Militar (com corte de gastos com despesas para controlar a inflação) as políticas de investimentos, para impulsionar o crescimento econômico, foram mantidas. (ABREU, 1989).

Até o início da década de 1960, o grande aumento dos gastos público está ligado ao governo de Juscelino Kubitschek, com o Plano de Metas, que previa investimentos em áreas básicas e de infraestrutura, além da construção da nova capital, Brasília. Nesse período inicia-se o processo da instalação da indústria pesada no país, através do apoio financeiro do Estado.

De acordo com Abreu (1989), o período, que compreende a década de 1960 até meados de 1970, foi marcado tanto por políticas fiscais restritivas, com aumento da arrecadação e contenção de despesas (principalmente despesas com pessoal), como pela geração de poupança para ajudar no financiamento dos investimentos, buscando estimular a demanda agregada. Com a política de investimentos, foi lançado o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), que além da estabilização, visava acelerar o desenvolvimento econômico e políticas de investimentos para aumentar as oportunidades de emprego. Os investimentos públicos se concentraram em infraestrutura, siderurgia, mineração, habitação, saúde, educação e agricultura.

Após meados da década de 1970, a redução das reservas e a expansão da dívida pública foram pontos marcantes do período. As duas crises do petróleo – a primeira em 1973 e a segunda em 1979 – contribuíram para esse cenário. Em 1975 foi implantado o II PND – Plano Nacional de Desenvolvimento, cujo objetivo era a retomada do crescimento econômico. Após o segundo choque do petróleo, o governo brasileiro anuncia cortes de gastos públicos, mas em contrapartida lança o III PND. O Objetivo do novo plano era dar continuidade dos incentivos à substituição de importação de petróleo e insumos básicos. O aumento da tributação também marcou o período

Todo esse período caracteriza-se pela presença mais ativa do setor público em conduzir as obras de infraestrutura, que objetivavam resolver os problemas dos “gargalos” que impediam a industrialização. (ABREU, 1989)

Após esse período, de 1990 a 1994, os dados da tabela demonstram que os gastos públicos mantiveram-se com pouca oscilação.

A partir de 1995, os gastos públicos continuaram a trajetória de crescimento. O IPEA (2010) realizou uma análise do tamanho e composição do gasto público brasileiro, no período de 1995 a 2008, que mostra quais despesas e gastos mais contribuíram para elevar os gastos públicos. O IPEA (2010) dividiu os gastos públicos em quatro grupos, a saber: *i*) consumo do governo, *ii*) despesas com investimentos, *iii*) pagamento de juros da dívida pública e *iv*) despesa com previdência e assistência social.

Em relação ao consumo do governo, o estudo argumenta que o custeio do aparelho estatal pouco variou no período em questão – mantendo-se na média de 7% do PIB – e que esses gastos significam a manutenção de investimentos realizados no passado e não devem ser interpretados como sintoma de ineficiência e ganância.

Por sua vez, os investimentos públicos se mantiveram em um patamar baixo durante o período observando – média de 2% do PIB. O conceito de investimentos públicos de acordo com as Contas Nacionais é denominado “formação bruta de capital fixo” e inclui os gastos com aquisição de máquinas e equipamentos, bem como a construção de benfeitorias. Mas não leva em consideração os gastos realizados pelas empresas estatais, os quais alcançaram uma média de 1,5% do PIB.

No que tange a conta de juros das administrações públicas, sabe-se que é uma das maiores do mundo e tem se mantido nas alturas, alcançando em anos de crise, como em 1999 e 2003 patamar superior a 8% do PIB. Em 2008 os gastos com pagamento de juros de títulos públicos registrou 5,6% do PIB, mais que o dobro do gasto francês, país que tem uma dívida líquida de tamanho comparável ao do Brasil.

O crescimento de forma expressiva dos gastos públicos é atribuído às transferências de assistência e previdência social – incluem aposentadorias, pensões pagas aos trabalhadores do setor privado, benefícios pagos a idosos, pagamento de seguro desemprego e despesas com programas sociais. As chamadas Taps, transferência de assistência e previdência e subsídios, têm crescido muito, mormente após 2003. Das Taps, aproximadamente 10% são compostos de saques do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço (FGTS), os subsídios não passam de 2% e as aposentadorias e pensões pagas a funcionários públicos e suas despesas são da ordem de 30%.

Segundo o IPEA o que explica o aumento das Taps no período observado são os gastos do governo em Regime Geral de Previdência Social (RGPS) com aposentadorias e pensões pagas no setor privado. Em menor grau são os benefícios pagos a idosos, pagamento

de seguro desemprego, despesas com programas assistenciais e transferências a instituições privadas sem fins lucrativos. A explicação para esses aumentos é a valorização do salário mínimo e aumento do número de benefícios concedidos.

O total das despesas do governo entre 2000-2009 é apresentado no gráfico 2, o qual demonstra a consolidação das contas públicas.

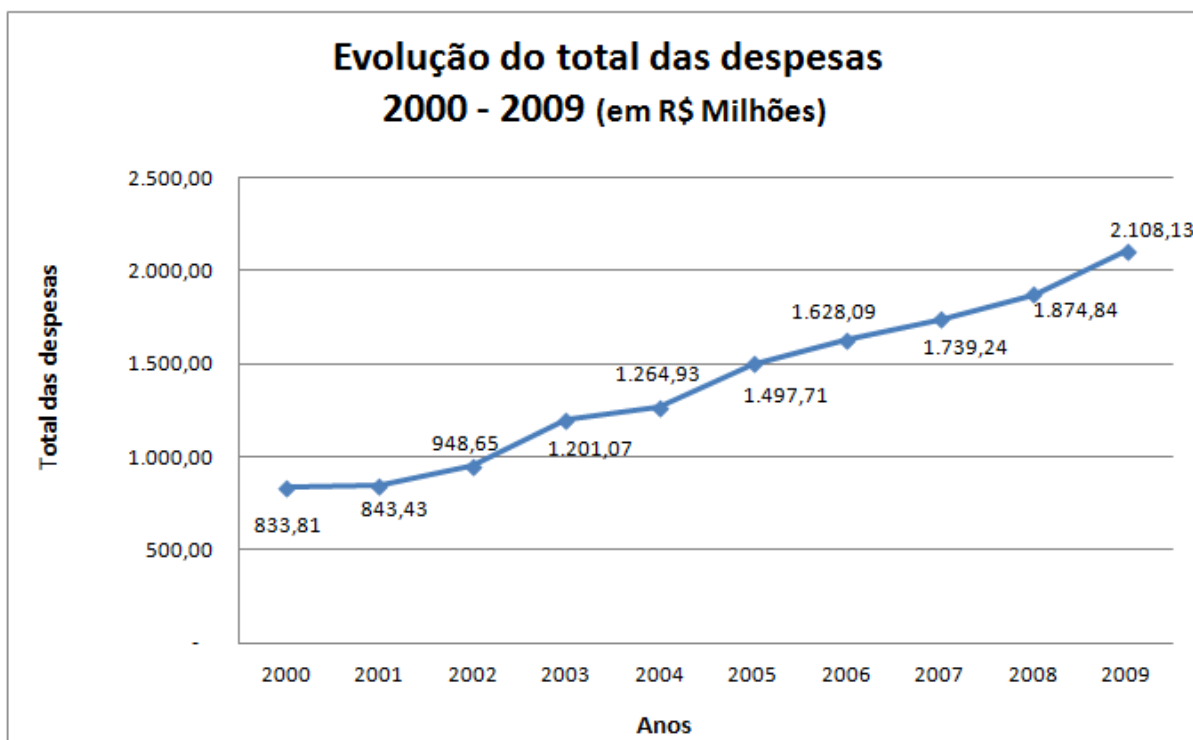


Gráfico 2: Evolução do total despesas da Consolidação das contas públicas -R\$ milhões.

Fonte: Brasil. Ministério da Fazenda.

Nota: Elaboração própria.

A tabela 3, abaixo, revela a distribuição e a estrutura dos gastos públicos no Brasil. Os valores demonstram a predominância entre as despesas correntes sobre as despesas de capital. Os dados revelam que houve um crescimento dos gastos com despesas correntes entre 2000 e 2009. Conforme a análise realizada anteriormente, podemos notar que as despesas que impulsionam os gastos são os classificados como “outras despesas correntes”. Nesse grupo está incluso todas as transferências à União, aos Estados, Distrito Federal e municípios, como também às instituições com e sem fins lucrativos, entre outras transferências. Incluem também nessa conta as chamadas aplicações diretas, as quais estão inseridas as aposentadorias e reformas, pensões, benefícios previdenciários, entre outros serviços.

Tabela 3: Consolidação das contas públicas demonstrativo das despesas realizadas orçamento fiscal e da seguridade social exercício anos selecionados – R\$ milhões.

DESPESAS EMPENHADAS	2000	%	2005	%	2009	%
DESPESAS CORRENTES	435,40	52,2	863,89	57,7	1.418,29	67,3
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	213,22	25,6	259,06	17,3	447,80	21,2
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	47,43	5,7	105,95	7,1	144,34	6,8
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	35,13	4,2	-	-	-	-
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	139,62	16,7	498,88	33,3	826,15	39,2
DESPESAS DE CAPITAL	398,41	47,8	633,82	42,3	689,79	32,7
INVESTIMENTOS	27,41	3,3	45,40	3,0	106,64	5,1
INVERSÕES FINANCEIRAS	16,79	2,0	28,10	1,9	45,84	2,2
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	1,36	0,2	-	-	-	-
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	352,85	42,3	560,33	37,4	537,31	25,5
TOTAL	833,81	100,0	1.497,71	100,0	2.108,13	100,0

Fonte: Ministério da Fazenda. Consolidação das contas públicas, anos selecionados.

Nota: Elaboração própria.

Nota-se, nos dados da tabela 3, que houve uma redução das despesas de capital no período entre 2000 e 2009. Nesse período, pelo contrário do total das despesas, houve um crescimento nos investimentos, passando de R\$ 27,41 milhões em 2000 para R\$ 106,64 milhões em 2009. A redução da participação das despesas de capital sobre as despesas totais está relacionada à amortização e refinanciamento da dívida, que apesar de ter aumentado de R\$ 352,85 milhões em 2000 para R\$ 560,33 milhões em 2005, houve uma redução para R\$ 537,31 milhões em 2009, mas no geral, essa despesa não acompanhou o crescimento das demais.

3.2. Evolução da carga tributária brasileira

A forma tradicional de se calcular a carga tributária de um país é através da relação entre o valor total da receita arrecadada pelo governo e o Produto Interno Bruto (PIB). Segundo Riani (2009, p.127), a estrutura tributária brasileira mantém uma relação íntima com as atividades produtivas, o que explica as oscilações da carga tributária.

A estrutura tributária brasileira tem uma relação muito forte com as atividades produtivas, porque grande parte dela recai sobre o setor de produção e consumo. Dessa forma, ela apresenta um movimento cíclico em função das próprias alterações ocorridas nas atividades produtivas do país.

De acordo com os dados extraídos das séries estatísticas e históricas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)⁷, de 1939 a 1960 houve um crescimento lento da carga tributária, mantendo-se na média de 15,6%, passando de 12,7% em 1939 para 17,4% em 1960.

Nos anos de 1960 ocorreu uma reforma, sendo que seus principais objetivos foram aumentar a capacidade de arrecadação do Estado para resolver o problema do déficit fiscal, e estabelecer uma estrutura tributária, com o intuito de estimular o crescimento econômico. Procurava-se paralelamente obter uma melhoria de qualidade dos tributos, quanto aos efeitos alocativos e buscando maior centralização de recursos, tanto pela centralização da arrecadação pela União, como pela perda de autonomia financeira das unidades subnacionais. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

Essas mudanças na década de 1960 elevaram a carga tributária, a ponto de em 1966, ela ultrapassar os 20%, atingindo cerca de 25% em 1969, elevando assim a média da carga tributária da década para 19%.

Apesar da recessão ocasionada pelos dois choques do petróleo (1973 e 1979), a carga tributária brasileira se manteve nesse nível de 25% do PIB por toda a década de 1970 e 1980, com pouca oscilação no período.

A partir da década de 1990 nota-se uma tendência de crescimento da carga tributária. Esses índices são reflexos de planos econômicos adotados na época, que induziram um maior consumo, assim como das mudanças ocorridas na tributação em decorrência da promulgação da Constituição Federal de 1988. Os dados da tabela 4 mostram a evolução da carga tributária no período de 1988 a 2010.

⁷ A estimativa da carga tributária varia de acordo com as instituições que fornecem esses dados, pois, estas podem adotar diferentes formas de cálculo para obtenção dos valores arrecadados, ou seja, das receitas tributárias, podendo variar o índice da carga tributária de uma instituição para outra. IBGE. Séries Estatísticas & Séries históricas. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN15>>. Acesso em 13 out. 2011.

O resultado da carga tributária de 1990, de cerca de 30%, ocorreu devido ao Plano Collor⁸. Após o bloqueio do montante em depósitos em conta corrente e poupanças, foram autorizados a utilização desses valores bloqueados para o pagamento de tributos. A partir de 1994, com o Plano Real o Brasil atingiu os maiores níveis da carga tributária da história, em decorrência da estabilidade de preços, do maior controle da arrecadação e, sobretudo, da elevação das contribuições sociais. (RIANI, 2009 e GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

Tabela 4: Evolução da Carga Tributária Bruta⁹ no Brasil 1988 – 2010 (% do PIB)

Período	Carga tributária (%)
1988	23,3
1989	23,7
1990	29,6
1991	24,4
1992	25
1993	25,3
1994	27,9
1995	28,4
1996	28,6
1997	28,6
1998	29,3
1999	31,1
2000	30,4
2001	31,9
2002	32,4
2003	31,9
2004	32,8
2005	34,7
2006	34,9
2007	34,0
2008	34,4
2009	34,6
2010	33,6

Fonte: dados do IBGE (de 1988 a 2006) e da Secretaria da Receita Federal (SRF).

Nota: Elaboração própria.

⁸ Além do bloqueio monetário, houve troca de moeda (Cruzado Novo para Cruzeiro), entre outras ações. Mais detalhes no texto: Política Econômica Brasileira de Collor a Lula, de Paulo Nakatani, do livro “O Brasil sob a nova ordem: A economia brasileira contemporânea”.

⁹ Carga Tributária Bruta inclui o conjunto de transferências públicas e subsídios (TAPS), quando descontado as TAPS tem-se a Carga Tributária Líquida.

Segundo um estudo realizado pelo IPEA (2010), sobre a evolução da carga tributária brasileira no período de 1998 a 2005, ocorreu um crescimento quase que contínuo, mas esses aumentos têm características distintas.

O gráfico 3, cujos dados foram extraídos da tabela 4, facilita a visualização da evolução da carga tributária brasileira.

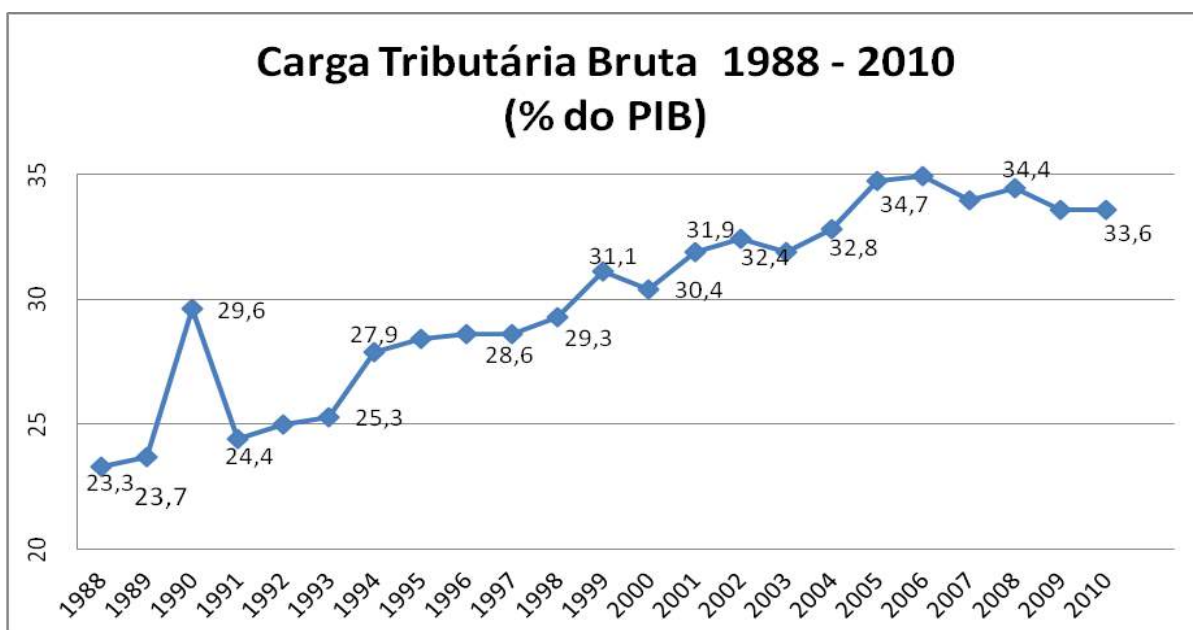


Gráfico 3: Carga Tributária Brasileira Bruta (1988-2011) % do PIB.

Fonte: dados do IBGE (de 1988 a 2006) e da Secretaria da Receita Federal (a partir de 2007).

Nota: Elaboração própria

No período compreendido entre os anos 1999 a 2004, o aumento da carga tributária se deu por meio de aumentos de alíquotas e criação de novos impostos. Os aumentos foram motivados pela necessidade de elevar o superávit primário, que fora desequilibrado devido às crises cambiais que ocorreram nos anos de 1999 e 2002-2003, associado a políticas de elevação das taxas de juros. Como a dívida pública do país está indexada ao dólar, as crises cambiais ocasionaram aumento da dívida líquida do setor público.

Diante do cenário descrito, as ações do governo foram: *i*) aumentar a alíquota máxima do imposto de renda de pessoa física (IRPF) de 25% para 27,5%; *ii*) foi recriada a CPMF¹⁰

¹⁰ A princípio a alíquota sobre a movimentação financeira foi criada com o nome de Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), vigorando por todo ano de 1994, com alíquota de 0,25%. Em 1996 voltou a discussão sobre a volta do imposto, sob o argumento que a arrecadação seria direcionada para a saúde. Em 1997 criou-se a Contribuição Provisória sobre Movimentação financeira (CPMF), com alíquota de 0,2% com previsão de durar dois anos. Em 1999 através de uma Emenda Constitucional prorrogou a CPMF por mais três anos e elevou a alíquota para 0,38%, devendo a arrecadação custear a Previdência Social. PIOVESAN, Eduardo. Saiba como foi a história de criação da CPMF. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 20 set. 2007. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/agencia/noticias/110398.html>>. Acesso em: 05 out. 2011.

com alíquota passando de 0,25% para 0,38%; *iii*) aumento do COFINS, subindo a arrecadação de cerca de 2% do PIB para 3%; *iv*) aumento dos esforços para redação da Lei de responsabilidade fiscal¹¹, que entrou em vigor em 2000; *v*) criação do Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre combustíveis. Resultado: Aumento do superávit de 0% para 3% do PIB, evidenciando a preocupação do Estado em garantir a solvência da dívida pública.

No que diz respeito ao segundo período analisado, que compreende os anos de 2005 a 2008, o aumento da carga tributária foi bem diferente, pois não houve criação de novos impostos, taxas ou contribuições e nem aumento das alíquotas de impostos já existentes. Pelo contrário, nesse período a CPMF foi extinta e vários tipos de isenções tributárias setoriais foram criados. O aumento da carga tributária ocorreu devido à retomada do crescimento econômico do Brasil, a partir de 2004. Para conhecimento, a média de crescimento do país entre 1998 e 2002 foi pouco mais de 2% anuais, em comparação com a média de crescimento do período de 2004 a 2008 que foi aproximadamente 4,5% anuais. (IPEA, 2010).

Se verificarmos somente o índice de arrecadação tributária pelo PIB não será suficiente para afirmar se a carga tributária de um país é alta ou baixa, é o que afirma Pellizzari, (1990). O autor defende que, para se afirmar que a carga tributária de um país é alta ou baixa, deve-se comparar os serviços prestados pelo poder público, através de uma avaliação de custo/benefício. Devemos comparar a carga tributária com outros países, levando em consideração a quantidade e qualidade dos serviços públicos prestados por estes.

3.3. Comparação internacional

Um dos problemas do sistema tributário brasileiro apontado por Giambiagi e Além (2000) é o do nível da carga tributária. Como já vimos, a carga tributária bruta brasileira é de aproximadamente 35%, mas para sabermos se esse índice é realmente alto devemos comparar com os números de outros países.

Ao comparar a carga tributária do Brasil com a carga da maioria dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), observa-se que a carga tributária brasileira ocupa uma posição intermediária entre esses países, como revela a

¹¹ Lei que incentiva os estados e municípios a aumentarem suas receitas tributárias próprias.

tabela 5. Para melhor visualização, a partir do gráfico 4, nota-se que os países que têm os maiores níveis de carga tributária são países europeus, que são desenvolvidos.

Tabela 5: Carga tributária de alguns países membros da OCDE

Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE								
Países	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Dinamarca	47,9	48,0	49,0	50,8	49,6	49,0	48,2	48,2
Suécia	47,5	47,8	48,1	48,9	48,3	47,4	46,3	46,4
Itália	41,3	41,7	41,0	40,8	42,3	43,4	43,3	43,5
Bélgica	44,8	44,3	44,5	44,6	44,3	43,8	44,2	43,2
Finlândia	44,7	44,1	43,5	43,9	43,8	43,0	43,1	43,1
Áustria	44,0	43,8	43,4	42,4	41,9	42,1	42,7	42,8
França	43,4	43,2	43,5	43,9	44,0	43,5	43,2	41,9
Noruega	43,1	42,3	43,3	43,5	44,0	43,8	42,6	41,0
Holanda	37,4	36,9	37,2	38,4	39,1	38,7	39,1	-
Hungria	37,8	37,8	37,4	37,4	37,2	39,7	40,2	39,1
Eslovênia	38,0	38,2	38,3	38,6	38,3	37,8	37,2	37,9
Luxemburgo	39,3	38,1	37,3	37,6	35,6	35,7	35,5	37,5
Alemanha	35,4	35,5	34,8	34,8	35,4	36,0	37,0	37,0
Portugal	33,3	33,6	32,8	33,7	34,4	35,2	35,2	-
República Checa	36,3	37,3	37,8	37,5	37,0	37,3	36,0	34,8
Reino Unido	34,6	34,3	34,8	35,7	36,5	36,2	35,7	34,3
Polônia	33,1	32,6	31,7	33,0	34,0	34,8	34,3	-
Islândia	35,3	36,7	38,0	40,6	41,5	40,6	36,8	34,1
Brasil	32,4	31,9	32,8	34,7	34,9	34,0	34,4	34,6
Canadá	33,7	33,7	33,6	33,4	33,3	33,0	32,3	31,1
Nova Zelândia	34,0	33,8	34,8	36,7	36,1	35,1	33,7	31,0
Espanha	34,2	34,2	34,6	35,7	36,6	37,3	33,3	30,7
Suíça	29,9	29,2	28,8	29,2	29,3	28,9	29,1	30,3
Grécia	33,6	32,0	31,1	31,8	31,7	32,3	32,6	29,4
Eslováquia	33,3	33,1	31,7	31,5	29,4	29,4	29,3	29,3
Japão	26,2	25,7	26,3	27,4	28,0	28,3	28,1	-
Irlanda	27,9	28,4	29,9	30,4	31,8	30,9	28,8	27,8
Austrália	29,6	29,8	30,1	29,8	29,3	29,5	27,1	-
Coréia, República da	23,2	24,0	23,3	24,0	25,0	26,5	26,5	25,6
Turquia	24,6	25,9	24,1	24,3	24,5	24,1	24,2	24,6
Estados Unidos	26,0	25,5	25,7	27,1	27,9	27,9	26,1	24,0
Chile	19,7	19,3	19,8	21,6	23,2	24,0	22,5	18,2
México	16,5	17,4	17,1	18,1	18,2	17,9	21,0	17,5

Fonte: OCDE e SRF para dados do Brasil

Nota: Elaboração própria.

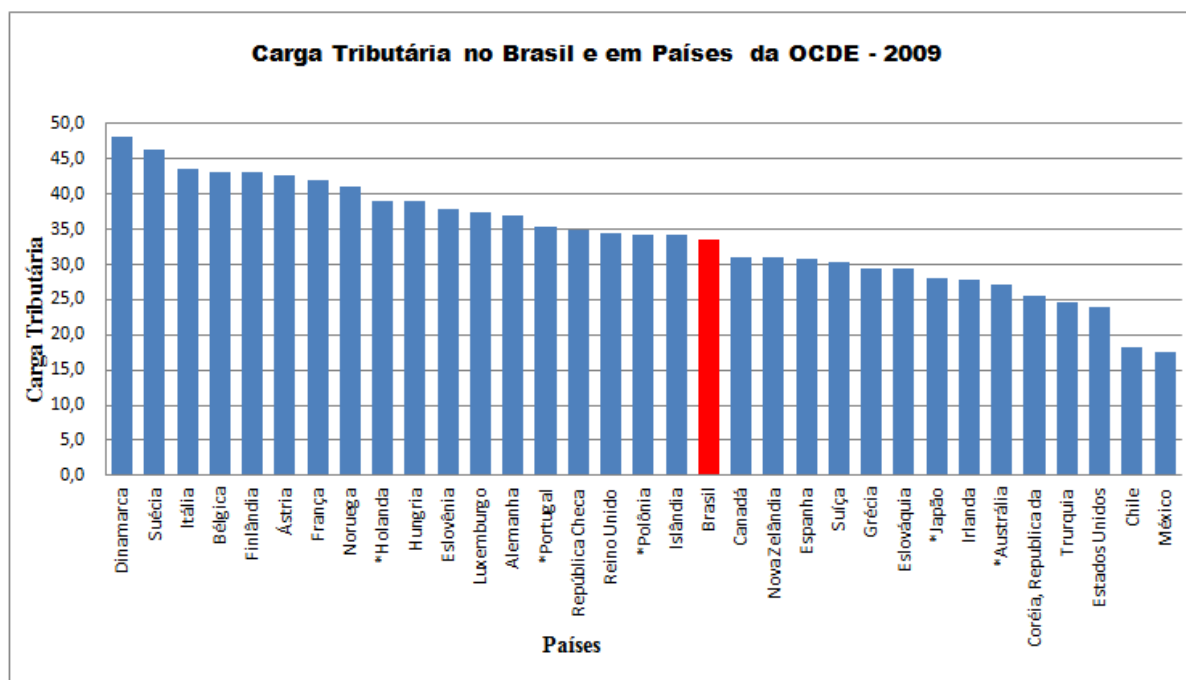


Gráfico 4: Carga tributária no Brasil e em Países da OCDE

Fonte: OCDE e SRF

Nota: *Dados (Holanda, Portugal, Polônia, Japão e Austrália) relativos a 2008. Elaboração própria.

Em comparação com os países da América Latina, a carga tributária brasileira lidera o *ranking*. De acordo com uma pesquisa¹² realizada pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal) publicado em um artigo no sítio da SINDIFISCO NACIONAL¹³ (2009), a carga tributária do país é o maior da América Latina, conforme exhibe a tabela 6.

Tabela 6: Carga tributária em alguns países da América Latina.

Total das receitas tributárias das administrações públicas (incluindo contribuições sociais) em países selecionados da América Latina.				
(Valores em % do PIB)				
Países	1995	2000	2005	2007
Brasil	27,3	30,4	33,3	34,7
Argentina	20,3	21,5	26,8	29,1
Chile	17,6	18,9	19,5	21,3
Colômbia	14	14,9	17,7	18,3 (2006)
Uruguai	-	-	-	24
Peru	-	-	-	17

Fonte: Estudo IPEA (2010), cuja origem dos dados são do Cepal.

Nota*: Os dados do Cepal sobre o Brasil diferem levemente dos números divulgados pelo IBGE e SRFs. Elaboração própria.

¹² A pesquisa foi publicada em maio de 2009, intitulada “O Papel da Política Tributária diante da Crise Global: Consequências e Perspectivas”, na qual a Cepal analisou 19 países da região e considerou dados de 2007.

¹³ Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, SINDIFISCO NACIONAL, também é denominado UNAFISCO SINDICAL, conforme links abaixo:

< <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php>>; < <http://www2.unafisco.org.br/index.php>>.

É importante salientar que, mesmo que o nível da carga tributária seja o mesmo entre países, se um país tiver um PIB maior, então consequentemente a arrecadação de tributos em valores absolutos também será maior. Dessa forma, deve-se considerar também a nível de renda per capita do país, pois é natural que países com renda maiores tenha uma carga tributária maior. Verifica-se a partir do gráfico 5, cujos dados foram extraídos da tabela 7, que na comparação da Renda Nacional Bruta o Brasil não se “descata” mais como um país de nível intermediário, como ocorrera no gráfico 4.

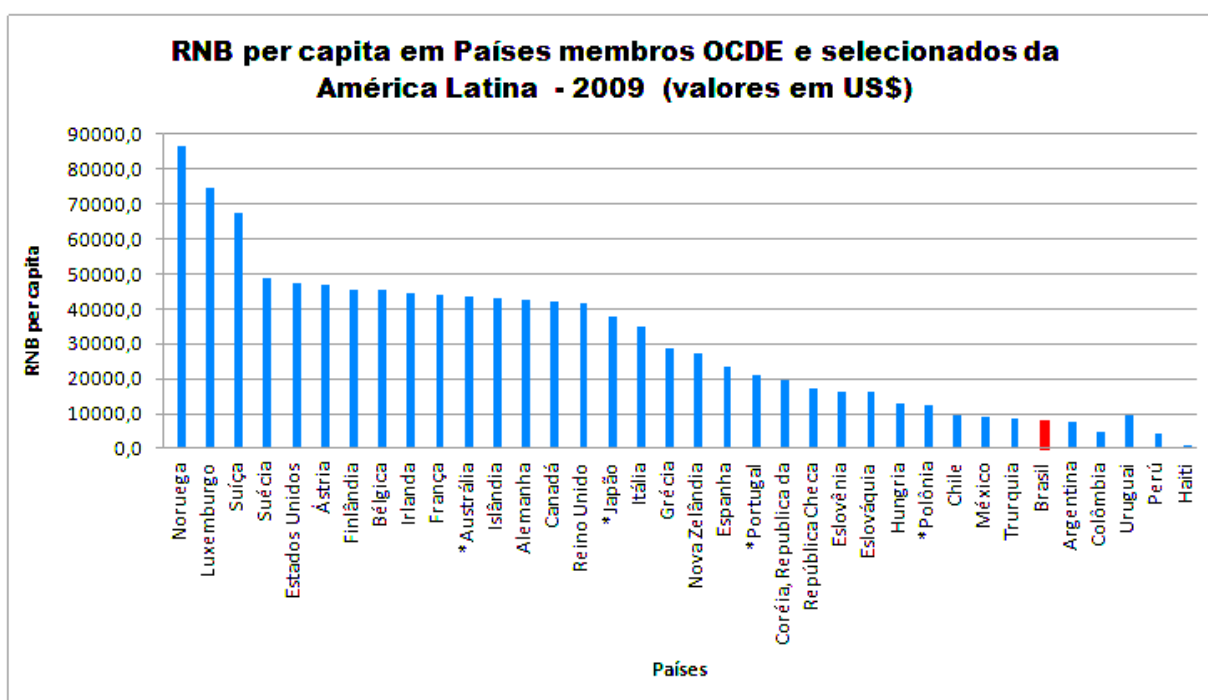


Gráfico 5: Renda Nacional Bruta per capita em países da OCDE e países selecionados da América Latina.

Fonte: Grupo Banco Mundial.

Nota: Elaboração própria.

Podemos notar que a Renda Nacional Bruta (RNB) brasileira está no nível dos países da América Latina, os quais estão próximos do seu nível de desenvolvimento. O fato da carga tributária brasileira ser superior à outros países de renda média, demonstra que há uma pressão tributária maior sobre a população brasileira do que sobre a população do Reino Unido por exemplo, que tem uma carga tributária em nível próximo ao do Brasil, mas com uma renda muito superior.

Tabela 7: Comparação CT e Renda Bruta Nacional per capita 2009

Países	RNB per capital (US\$)
Dinamarca	58.930
Holanda	-
Noruega	86.440
Luxemburgo	74.430
Suíça	67.560
Suécia	48.930
Estados Unidos	47.240
Áustria	46.850
Finlândia	45.680
Bélgica	45.310
Irlanda	44.310
França	43.990
Austrália	43.770
Islândia	43.220
Alemanha	42.560
Canadá	42.170
Reino Unido	41.520
Japão	37.870
Itália	35.080
Grécia	28.630
Nova Zelândia	27.259
Espanha	23.520
Portugal	20.940
Coréia, Republica da	19.830
República Checa	17.310
Eslovênia	16.130
Eslováquia	16.130
Hungria	12.980
Polônia	12.260
Chile	9.460
México	8.960
Turquia	8.730
Brasil	8.070
Argentina	7.600
Colômbia	4.950
Uruguai	9.400
Peru	4.160
Haiti	733

Fonte: Grupo Banco Mundial para RBN. OCDE e SRF para carga tributária.

Nota: Elaboração própria.

Outro aspecto importante de se observar na carga tributária é a sua composição. A carga tributária brasileira, como a dos países latino-americanos em geral, é muito dependente de impostos sobre produtos (consumo) – o que torna o sistema mais regressivo, e com uma incidência menor de impostos sobre renda e propriedade – o que tornaria o sistema mais progressivo. A maior incidência de impostos sobre o consumo favorece a concentração de renda e se transforma em um obstáculo para o desenvolvimento do país. Além disso, os impostos sobre consumo, são “embutidos” no preço final e assim uma boa parte dos consumidores desses países não têm conhecimento de quanto estão pagando de impostos, sendo politicamente conveniente aos governantes latino-americanos (quando necessário) aumentar esses impostos “invisíveis”. (IPEA, 2010).

A tabela 8 revela a proporção da incidência da tributação direta e indireta sobre a renda familiar em diferentes níveis de renda. Em 1996, a família que ganhava até dois salários mínimos, despendiam 26,5% de sua renda com impostos indiretos, enquanto famílias cuja renda era superior a trinta salários mínimos esse gasto representava 7,3% de seus rendimentos. Em 2004 esses números subiram para 45,8% de gastos com tributos indiretos sobre a renda dos que ganhavam até dois salários mínimos, enquanto a incidência de tributos diretos são 3,1%, como mostra a tabela abaixo.

Tabela 8: Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004

Renda mensal familiar	Em % da renda familiar					
	Tributação direta	Tributação indireta	Carga tributária total	Tributação direta	Tributação indireta	Carga tributária total
	1996			2004		
Até 2 SM	1,7	26,5	28,2	3,1	45,8	48,9
2 a 3	2,6	20,0	22,6	3,5	34,5	38
3 a 5	3,1	16,3	19,4	5,7	30,2	35,9
5 a 6	4,0	14	18,0	4,1	27,9	32
6 a 8	4,2	13,8	18,0	5,2	26,5	31,7
8 a 10	4,1	12	16,1	5,9	25,7	31,6
10 a 15	4,6	10,5	15,1	6,8	23,7	30,5
15 a 20	5,5	9,4	14,9	6,9	21,6	28,5
20 a 30	5,7	9,1	14,8	8,6	20,1	28,7
Mais de 30	10,6	7,3	17,9	9,9	16,4	26,3

Fonte: IBGE, POF* 1005/1996; POF* 2002/2003; Vianna et. al. (2000); SRF “A progressividade no consumo-Tributação Cumulativa e sobre o Valor agregado”. Tabela extraída de Hickmann e Salvador (2006, p. 28).

Nota: Na POF, Pesquisa de Orçamento Familiar, os tributos considerados foram IPI, ICMS, PIS, Cofins (indiretos); IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU (diretos); ISS.

A figura 2 ilustra essa diferença graficamente.

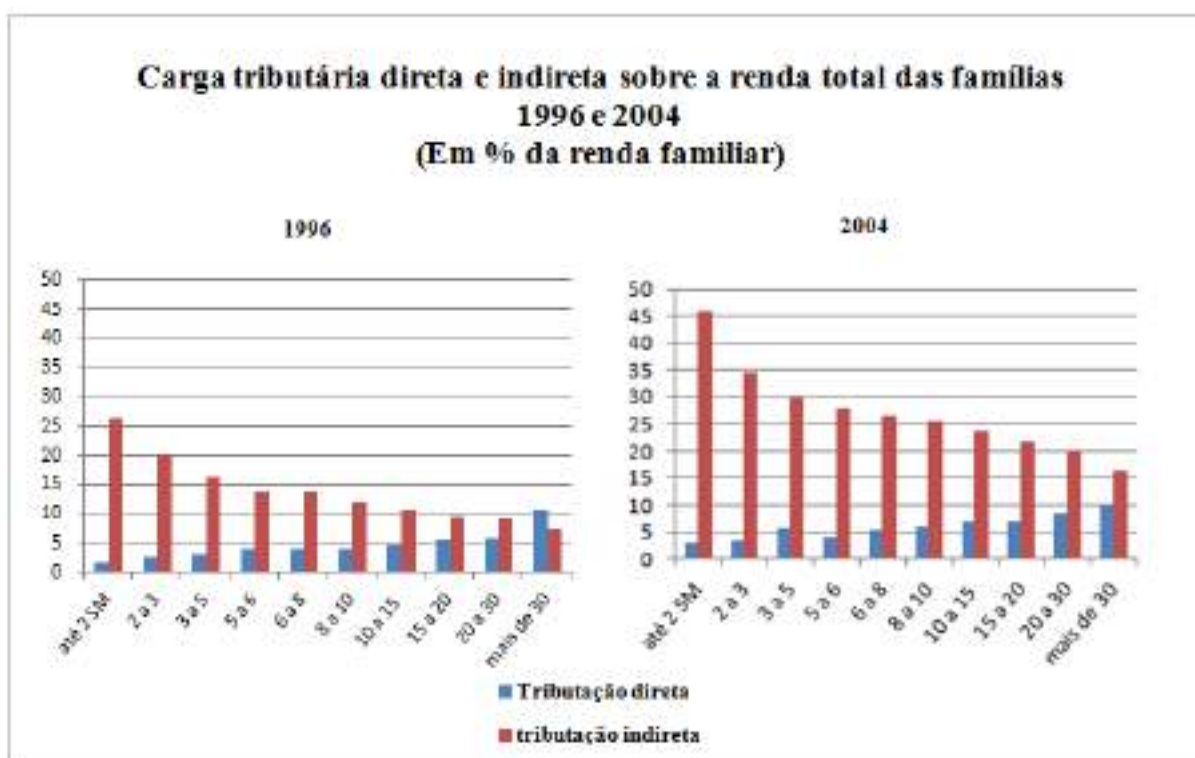


Figura 2: Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004

Fonte: Tabela 8.

Nota: Elaboração própria.

De acordo com Hickmann e Salvador (2006), ao acender uma luz, paga-se imposto sobre o valor da energia, que seria uma alíquota nominal de 25%, mas esse cálculo é feito “por dentro”¹⁴, o que eleva essa alíquota para 33%. Nas simples práticas diárias, paga-se 31,72% sobre o creme dental utilizado; 14,71% sobre café da manhã (pão, café com leite) e almoço (arroz, feijão, frango) e se a opção for uma macarronada o encargo vai para 25,71%. E como são indiretos, essas alíquotas incidem igualmente sobre todos os indivíduos que adquirem esses produtos, independente do seu nível de renda.

Quando esses tributos indiretos representam imposto sobre o valor adicionado, a competição entre produtos de dois países tende a ser feita em bases tributárias similares. Dessa forma, quando um país tem uma forte incidência em impostos indiretos, como é o caso do Brasil, enfrenta-se um duplo problema, conforme Giambiagi e Além (2000, p.263).

¹⁴ O imposto pode ser cobrado “por dentro” ou “por fora”. O primeiro inclui o imposto na base de cálculo do valor do imposto, ou seja, a alíquota incide sobre o preço do produto e o valor do imposto é computado na base de cálculo do valor do tributo. Enquanto o imposto “por fora” exclui o imposto da base de cálculo. Giambiagi e Além (2000).

Quando os tributos indiretos representam, basicamente, impostos sobre o valor adicionado, a competição entre os produtos de um país A e de outro B tende a ser feita em bases tributárias similares, no sentido de que cada país taxa os produtos importados assim como os nacionais, ao mesmo tempo que desonera as exportações do peso desses tributos. Em contraste com isso, quando um país tem, como o Brasil, uma estrutura tributária com forte presença de impostos cumulativos, não passíveis de desoneração plena, ele sofre um duplo problema, ao fabricar bens cujo preço está “inchado” por esses tributos, contrariamente ao que ocorre nos demais países. Primeiro, o produto nacional torna-se caro em face do similar importado. E segundo, esse mesmo produto, no mercado externo, enfrenta a concorrência de produtos sem essa carga tributária – em outras palavras, o país taxa as suas exportações.

Nesse sentido essas deficiências do sistema tributário brasileiro, provenientes de tributos cumulativos, prejudicam a competitividade e a produtividade econômica. A figura 3 mostra os dados para se comparar as diferentes composições da carga tributária de alguns países selecionados.

Composição das receitas tributárias das administrações públicas em países selecionados da América Latina e na OCDE em 1995 e 2005 (Valores em % das receitas tributárias totais)						
Países	Impostos sobre renda, patrimônio e capital		Impostos sobre produtos		Contribuições sociais e sobre a folha de pagamentos	
	1995	2005	1995	2005	1995	2005
Argentina	20,0	32,9	55,9	54,7	24,1	12,4
Brasil	20,0	28,3	47,0	42,2	30,7	27,2
Chile	25,3	35,0	67,6	57,5	7,2	7,5
Colômbia	38,1	48,5	39,3	38,6	22,6	12,9
Equador	25,5	19,1	51,8	60,5	22,7	20,4
Média OCDE	40,6	40,5	32,4	31,9	25,6	26,4

Fontes: OCDE (2009b) para a média da OCDE, IBGE (2009) para o Brasil, CEPAL (2009) para os demais países latino-americanos e cálculos dos autores.

Figura 3: Comparação das cargas tributárias por base de incidência.

Fonte: IPEA, (2010)

A composição do sistema tributário brasileiro, e em geral dos países da América Latina, difere-se grandemente da composição da carga tributária da maioria dos países que são membros da OCDE, pois sobre estes a incidência do imposto sobrecarrega em maior volume sobre os impostos sobre renda e capital. Nos quais são impostos progressivos e “visíveis”, ou seja, o contribuinte sabe exatamente quanto está pagando.

O IBPT (2010, p.2) aponta a principal causa da grande distorção entre o Brasil e a maioria dos países-membros da OCDE, que têm a carga tributária tão elevada quanto o Brasil.

É importante esclarecer, nesse sentido, que o principal motivo dessa grande distorção entre os países europeus com carga tributária elevada e o Brasil — também com carga tributária muito elevada — não é o número de habitantes, nem a extensão geográfica ou qualquer outro motivo nesse sentido que se queira dar (que nada dizem respeito ao cálculo da carga tributária, que é feito proporcionalmente ao tamanho físico e econômico do país, pois justamente é a divisão do total arrecadado em tributos pelo PIB do país). Mas sim, e primordialmente, a quantidade do desvio do dinheiro público e a má gestão da máquina pública que levam, ainda, a uma outra consequência nefasta: a sonegação tributária! [...] O brasileiro, em geral, não é contra o pagamento de tributos, até mesmo porque tem consciência de sua importância para custear a máquina pública. O que lhe angustia e lhe causa revolta é saber que paga — e paga muito — ao governo e não tem um retorno minimamente satisfatório.

Diante disso, podemos incluir corrupção e desperdícios aos problemas já apontados do sistema tributário brasileiro. Problemas que, por sua vez, levam a outro: o da sonegação fiscal.

4. SONEGAÇÃO FISCAL

Na teoria, em um sistema tributário é esperado que todos paguem seus tributos e que os recursos arrecadados sejam destinados para o bem estar e suprimento de necessidades básicas do contribuinte e de toda a população, mas na prática o sistema tributário brasileiro é bem diferente.

Não é possível mensurar quanto exatamente é sonegado em razão da própria essência do objeto, a ocultação de dados. Mas, a partir dos dados que serão apresentados nesse trabalho, propala-se que a fuga tributária é muito alta. Segundo o ciclo de estudos realizado pela ANFIP (1997a), a perda de receitas oriundas da evasão fiscal é expressiva, a ponto da Receita Federal divulgar o slogan: “**para cada real arrecadado outro é sonegado**”. Para o Sindifisco Nacional (2000), o então secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, admitiu que há um “PIB inteiro” transitando pelo sistema financeiro sem ser tributado, ele fez essa afirmação em relação a comparação dos valores arrecadados com os dados da cobrança da CPMF, contribuição sobre movimentação financeira vigente na período do anúncio.

São realizadas tentativas para mensurar a sonegação, mas todas elas não são totalmente confiáveis. Uma das abordagens consiste em estimar o nível de sonegação por meios de dados agregados – demanda por moeda, PIB, faturamento em relação a arrecadação. Aumentos de demanda por moeda são utilizados para mensurar a economia informal. Outro tipo de abordagem relaciona-se com fatores que podem influenciar na decisão do contribuinte de declarar integralmente seus tributos, como papel da fiscalização, conseqüentemente a probabilidade de detecção, tratamento com multas elevadas, justiça do sistema tributário. Essa abordagem baseia-se em pesquisas amostrais, o que torna o método incerto, pois depende da declaração dos contribuintes. Estes podem omitir informações por constrangimento ou por medo, por não se recordarem das motivações, entre outros motivos. (SIQUEIRA; RAMOS, 2005).

Os sonegadores e fraudadores são audaciosos, modernizados, eficientes e procuram o aprimoramento para burlar o aparelho estatal, o que dificulta ainda mais a mensuração da evasão fiscal. Esse é um problema que afeta todos os contribuintes e os que dependem da máquina estatal, pois o contribuinte que paga, acaba sobrecarregado por uma alta carga tributária. Esta seria amenizada se todos pagassem o que lhe é devido, logo “se todos pagassem, todos pagariam menos”.

4.1.Fuga tributária

O ato da falta de pagamento ou recolhimento de tributos pode ser dividido em dois grandes grupos: evasão fiscal e elisão fiscal.

4.1.1. Sonegação ou evasão fiscal

Por evasão fiscal entende-se a redução ou eliminação do pagamento do tributo devido. Segundo o IBPT (2009, p. 7) evasão fiscal é conceituada como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meio ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”.

Pelas palavras de Pellizzari (1990, p.47) evasão fiscal é:

Entende-se por evasão tributária tanto o simples não pagamento ou não-recolhimento do tributo previsto em lei, quando a ação consciente, espontânea, dolorosa ou intencional do contribuinte, que, valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento ou recolhimento de tributo considerado devido por lei. Porém, há que se diferenciar a sonegação simples da dolorosa ou fraudulenta. A sonegação primeira é a que resulta da falta de pagamento do imposto, sem qualquer malícia ou sem o emprego ardil ou fraude. É o simples não pagamento. A segunda é a gerada da fraude ou da má-fé do contribuinte, que usa meios, manobras, ou ardis para se furtar ou se subtrair do pagamento do imposto.

A evasão fiscal é também conhecida como sonegação, sonegação fiscal, sonegação tributária, evasão ilegal, evasão ilícita, fraude fiscal, etc. A sonegação fiscal é crime e está previsto na Lei 4.729/65, art. 1º.

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [\(Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969\)](#)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Também é crime a apropriação indébita de tributos – Lei 4.357/64 art. 11. É a Lei 8.137/90 que define os crimes contra a ordem econômica e tributária. (IBPT, 2009).

4.1.1.1. Principais formas de sonegação fiscal

No Brasil Colônia, a forma de sonegação era conhecida como os “santos do pau oco”. O minério era taxado em 20% – os quintos de ouro – e os “sonegadores” escondiam parte do carregamento de ouro em imagens sacras. Dos “santos do pau oco” até os dias de “caixa 2” muitos tipos de sonegação foram criados. As estratégias de sonegar o fisco são as mais variadas. (SINDIFISCO NACIONAL, 2000)

Com base nos ciclos de estudos realizados pela ANFIP (1997), no estudo realizado pelo IBPT (2009) e na obra de Pellizzari (1990), podem-se destacar neste trabalho as principais formas de sonegação fiscal:

- Não emissão de documento fiscal (venda sem nota fiscal) – é o tipo mais comum de sonegação. É a não criação do fato gerador da obrigação tributária. O contribuinte

utiliza-se de recibos, orçamentos ou documento de controle interno para acobertar a prestação do serviço ou venda de um bem.

- Registro de venda a menor (ou venda com “meia” nota) – trata-se do subfaturamento, no qual na emissão da nota fiscal faltam quantidades e/ou preços unitários menores.
- “Calçamento” de nota fiscal – relaciona-se a emissão de notas fiscais com valores divergentes nas vias. É lançado na via fixa do bloco de notas um valor diferente do que consta na via do cliente. Neste caso, o cruzamento de dados seria uma forma de combate para esse tipo de sonegação.
- Duplicidade de numeração de nota fiscal (notas fiscais paralelas) – O contribuinte tem autorização para emitir a nota fiscal, e com base em uma série confecciona mais algumas com a mesma numeração, uma legal com o devido registro nos livros contábeis e a outra registra as venda “por fora”. No caso da nota fiscal fria, o contribuinte não tem autorização para emitir o documento, então a empresa utiliza-se de uma autorização inexistente para emití-la.
- Domicílio fiscal simulado – a empresa transfere o domicílio da sede do estabelecimento ou de uma filial para outro município, onde a alíquota de imposto é menor, mas a transferência de fato não ocorre, mantendo todas as atividades no município de origem. Nesse caso o contribuinte conta a não fiscalização do fisco local.
- Cancelamento e devolução fictícia de vendas - a empresa que vende, emite a nota fiscal, entrega a mercadoria e depois cancela a venda. Por sua vez o comprador, recebe a mercadoria, fica com ela, mas emite uma nota fiscal de devolução, anulando assim os impostos devidos.
- Não registro do valor recebido como entrada ou sinal em vendas de mercadorias ou serviços em que houve parcelamento da compra.
- Falta de contabilização da receita decorrente do recebimento de créditos anteriormente baixado como incobrável – esse tipo de fraude é também muito utilizado em instituições financeiras. No fechamento do exercício anual, com a previsão de devedores inadimplentes, a empresa lança como custo os créditos incobráveis. Contudo, ao cobrar os valores que se achavam “incobráveis”, esses valores não são contabilizados, ocasionando em uma diminuição do lucro, conseqüentemente o imposto de renda a pagar.
- Caixa extra (“caixa dois”) – é o registro de valores resultante de vendas sem nota fiscal.

- Uso de deduções ou abatimentos não permitidos no imposto de renda.
- Não registro de funcionário (empregado informal) – esse tipo de sonegação é mais frequente em microempresa e empresas de pequeno e médio porte.
 - Falsidade nas folhas de pagamento – é comum ocorrer em empresas de todos os portes. É o pagamento de parte dos salários dos colaboradores “por fora”, que podem ser comissões, hora-extra, premiações, etc. Nesse caso não há o recolhimento integral dos tributos devidos e a empresa também não faz o depósito do FGTS integral, gerando perda para o funcionário, porém, este não tendo retido na fonte todo imposto de renda devido, pode assim sonegar também.
 - Sonegação de contribuições e remuneração dos empresários – remuneração através de pagamento de *leasing* de automóveis, mensalidade escolar, habitação, telefone e serviços em geral.
 - Adulteração de guias de recolhimento – os auditores fiscais da ANFIP (1997b) dizem que este tipo de fraude é muito frequente. São fraudes em documentos de arrecadação, falsificação de autenticação nas guias de recolhimento e em certidões negativas de débitos.
 - Não recolhimento de tributos descontados ou retidos de empregados ou terceiros.
 - Distribuição disfarçada de lucros - são inúmeras as situações que podem ocorrer. A alienação de um bem ao sócio ou pessoa ligada a empresa por um valor sabidamente inferior ao de mercado, ou aquisição de um bem nas mesmas condições, mas com valor bem elevado em relação ao valor de mercado são exemplos. Assim como pagamento de despesas particulares de sócios.
 - Doações irregulares – doações que foram efetuadas a entidades não habilitadas ou com valor da doação superior ao efetivo.
 - Criação de empresas fantasmas para beneficiar-se de isenções ou incentivos fiscais.
 - Aproveitamento de incentivos e isenções fiscais na Zona Franca de Manaus ¹⁵– as mercadorias são fornecidas para clientes localizados nesta área, mas depois são

¹⁵ A política tributária na Zona Franca de Manaus é diferenciada de todo o restante do Brasil, com vantagens oferecidas pelas três esferas de governo. É previsto a redução de 88% do Imposto de Importação e de 75% do IRPJ, isenção de IPI, COFINS, PIS/Pasep, entre outros incentivos. SUFRAMA. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Incentivos. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm>. Acesso em: 26 out. 2011. No dia 24 de outubro de 2011, a então presidente da república prorrogou por mais 50 anos a Zona Franca de Manaus. (VALOR, 2011). Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/1065862/dilma-inaugura-ponte-em-manaus-e-prorroga-zona-franca-por-50-anos>>. Acesso em: 26 out. 2011.

comercializados com outros estados, fora da Zona Franca de Manaus, onde não há incentivos e isenções.

4.1.2. Elisão fiscal

Elisão fiscal é a redução da responsabilidade tributária de forma legal, ou seja, não passível de sanção. Siqueira e Ramos (2005, p. 558) mencionam elisão fiscal com a forma “[...] pela qual os indivíduos reduzem seu próprio imposto de uma maneira que não era desejada pelos legisladores, mas que não foi expressamente prevista e proibida pela lei.”

Pellizzari (1990, p. 45), conceitua elisão como “[...] o ato ou fato que tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária, sem a prática do dolo ou fraude.”

Segundo Pellizzari (1990) elisão fiscal é conhecida também por economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, evasão legal, evasão lícita, etc. E pode apresentar-se de duas formas: *i*) induzida, permitida ou organizada pela lei, isto é, decorrente da própria lei e *ii*) resultante de lacunas ou brechas na própria lei. Na primeira, a lei induz ao planejamento tributário. Essa forma é fruto da legislação no qual permite praticar negócios sem ônus fiscal, como isenções fiscais, imunidade fiscal, não incidência tributária, reduções na base de cálculo, entre outros. Um exemplo¹⁶ seria a imunidade de impostos dos livros, jornais, periódicos e o papel a sua impressão.

A segunda é decorrente de lacunas na lei, que os especialistas descobrem de forma a efetuar seu negócio sem a incidência ou incidência menor do imposto. Utilizam elementos que a lei não proíbe ou ajustam os negócios para que não ocorra o fato gerador de certo tributo. Um exemplo típico é o planejamento tributário, o qual organiza e ordena os negócios de modo que este sofra a menor carga tributária.

Existem algumas diferenças claras entre evasão e elisão fiscal. Evasão fiscal é ilegal, portanto passível de sanção, as medidas para reduzir ou eliminar o tributo são adotadas depois da ocorrência do fato gerador (fato que gera a incidência do tributo). Já a elisão fiscal é legal, as medidas são adotadas antes da ocorrência do fato gerador.

Alguns autores e profissionais da área defendem que a prática da elisão fiscal – mais propriamente do planejamento tributário – deve ser estimulada, pois é de natureza jurídica.

¹⁶ Constituição Federal de 1988 – Art. 150 inciso VI, “d” (MORAES, 2010, p. 168)

Há, no entanto, autores que se referem à elisão fiscal como uma mera infração à norma tributária. (IBPT, 2011a). Para Siqueira e Ramos (2005) em termos legais, a evasão fiscal se diferencia da elisão fiscal, pelo fato da primeira estar sujeita à punição, (pelo menos até que seja auditado), mas em termos de perdas de receitas os dois atos são iguais, pois ambos geram reduções de arrecadação de tributos.

4.1.2.1. Algumas práticas de elisão fiscal

A elisão fiscal ou planejamento tributário tem três finalidades básicas, conforme IBPT (2011a). Primeiro, evitar a incidência do tributo, através de ações planejadas a fim que não ocorra o fato gerador. A segunda finalidade é reduzir o montante do tributo, através da redução da alíquota ou base de cálculo do tributo. E por último, retardar o pagamento do tributo, sem a incidência de multas. Vejamos alguns exemplos práticos de elisão fiscal para melhor compreensão.

- Em um caso em que seja necessário para empresa realizar empréstimos fora do país, para evitar a incidência de IOF, pode ser feito um empréstimo com determinado prazo que incida uma alíquota de IOF menor ou até mesmo zero, ao invés de fazer em um prazo que haja a incidência da alíquota sobre a transação.
- Para se obter a redução do tributo, uma empresa de serviços pode transferir sua sede para outro município com a finalidade de reduzir a alíquota de ISS a ser paga. Nesse caso a lei não proíbe o local onde os estabelecimentos deverão exercer suas atividades.
- No caso de uma empresa comercial estabelecida em um estado em que o ICMS seja de 18%, por exemplo. Esta empresa pode transferir sua sede para um estado vizinho e fazer as operações interestaduais em que a alíquota de ICMS será menor, de 12%, por exemplo.
- Com a finalidade de postergar o pagamento do tributo uma empresa que firmar contratos de serviços, as partes podem estabelecer que a prestação de serviços e a forma de pagamento sejam realizadas de diversas formas. Sendo assim, pode ser acordado que a realização do pagamento seja no exercício ou período-base

posterior, desde que baseados em critérios técnicos para adiar o tributo no serviço prestado.

- Os incentivos fiscais também são exemplos típicos de elisão, neste caso induzida pela lei. Como o caso de incentivos à inovação tecnológica (Lei 11.196/2005)
- Pode ser realizado o enquadramento de um produto numa alíquota menor de tributo. A empresa deve adequar tecnicamente o produto e requerer nova classificação junto ao órgão responsável, nesse caso a Receita Federal.

4.2.Fatores que motivam a sonegação fiscal

A sonegação fiscal tem como determinante fundamental a vontade do contribuinte. É o contribuinte que decide se ele vai honrar suas obrigações ou se vai evadir. Segundo Siqueira e Ramos (2005, p. 560) há um modelo básico de decisão de sonegar.

[...] a sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio: o contribuinte deve decidir qual a parcela de sua renda [...] quer investir nesta atividade de risco. Se não quiser correr nenhum risco, declara completamente sua renda; caso contrário, declara somente uma fração dela e aceita correr o risco de ser flagrado e multado.

Esse modelo está intimamente ligado à probabilidade de “sofrer” uma auditoria, e ser detectado e penalizado. Sendo assim, sonega mais quem tem menos chances de ser flagrado.

De acordo com Pinto¹⁷ (2008) existem dois motivos que levam a sonegação fiscal. O primeiro está relacionado às oportunidades e recompensas em sonegar os tributos. Já o segundo motivo está ligado às razões pessoais, que podemos entender como desonestidade, predisposição para o jogo e atitudes relacionadas ao sistema tributário e ao governo.

Com a investigação realizada pelo autor, foi possível destacar as principais percepções que influenciam a decisão do contribuinte cumprir ou não suas obrigações fiscais. São elas:

- A percepção de que a carga tributária é justa ou excessiva, em referência aos benefícios gerados à sociedade;

¹⁷ O autor fez uma investigação, em sua tese de doutorado, sobre o que influencia a prática da sonegação fiscal. Ele usou como base vários autores, a saber: Torgler (2005); Feld e Frey (2002); Allingham e Sadmo (1972); Chen e Chu (2002); Snow e Warren Jr. (2005); Laury e Wallace (2005); Lopes (2006) e Tanzi (2000).

- A percepção de que o governo aplica adequadamente a arrecadação ou não oferece contrapartida à altura dos recursos recolhidos;
- O sentimento do contribuinte de que o governo é capaz ou não de fiscalizar com eficiência os casos de fraude fiscal;
- A facilidade ou dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com suas complexidades e formalidades, decorrente de burocracia de serviços e processos fiscais, falta de clareza da legislação e excessivas alterações das normas;
- A percepção de equidade ou inequidade em relação ao tratamento dado pelo sistema fiscal aos contribuintes em condições idênticas.

Se o sentimento do contribuinte for de insatisfação para cada um dos pontos levantados a predisposição do contribuinte sonegar será maior. Ainda de acordo com a investigação do autor, constatou-se que um Estado mais legítimo e responsável é condição indispensável para implementações de políticas fiscais mais efetivas nos países em desenvolvimento.

4.3. Quem sonega?

O cumprimento das obrigações tributárias está relacionado à declaração integral e verdadeira da base tributária, ao correto cálculo da base de incidência e ao recolhimento devido, mencionam Siqueira e Ramos (2005). Para estes autores, a maior parte da sonegação relaciona-se com a verdadeira declaração da obrigação tributária, não declarando toda ou parte da obrigação.

“Só sonega tributos quem tem chances para isso [...]” é o que afirma Pellizzari (1990, p. 49). O autor alega que só sonega quem manipula os tributos e deve repassá-los ao governo. No sistema tributário brasileiro, em sua estrutura, existem dois tipos de contribuintes: os consumidores e as empresas. O primeiro, o “contribuinte de fato”, é aquele que realmente paga os tributos. O segundo, “contribuinte de direito”, tem a responsabilidade de cobrar os tributos dos consumidores e recolher ao governo. Isso se dá principalmente em relação aos tributos indiretos, pois, como já vimos, as empresas na maioria das vezes repassa os tributos para o preço final dos produtos.

Santi (2011, p. 30) explica melhor essa dualidade constituída pelo direito.

O contribuinte de direito é aquele definido pela lei tributária como responsável pelo pagamento do tributo, contudo ele não paga o tributo economicamente: transfere o valor do tributo para o contribuinte de fato. Contribuinte de fato, no sistema brasileiro, é aquele que paga o tributo, mas não sabe que paga nem é reconhecido pelo Direito como contribuinte; é o honroso papel que ocupam dezenas de milhões de brasileiros que arcam com a carga tributária no consumo, mas sem saber.

Conforme Pellizzari (1990) os assalariados têm poucas chances de sonegar, no máximo, praticam a sonegação simples. Os impostos diretos ou são descontados na fonte (IRPF) ou são cobrados diretamente pelo Estado (IPTU, IPVA, etc.) impostos que são de fácil verificação do pagamento, pelo governo. Os impostos indiretos os assalariados pagam antecipadamente ao adquirir bens e serviços.

Os produtores rurais – exceto empresas agrícolas – têm poucas chances de sonegar impostos indiretos, pelo fato de não manipularem produtos que incidem esses impostos, podendo ter isenção de impostos. Contudo, há sonegação de Imposto de Renda (IR) e de imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Em relação aos profissionais liberais, como dentistas, advogados, arquitetos, entre outros, estes sonegam o IR quando prestam serviço sem registros/sem nota fiscal, e muitas vezes sonegam também o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Estes costumam também oferecer dois tipos de preços, no qual o preço menor será para o serviço que não necessitar de nota fiscal. Mas nesse caso o autor salienta que esse tipo de sonegação é diferente da praticada pelas empresas, pois esses, por terem um relacionamento mais direto como o consumidor, ao cobrar um preço menor sem nota, não está cobrando o imposto do próprio usuário. As empresas podem incluir os impostos no preço final do produto e além do cliente pagar antecipado, estas podem ainda não recolher os recursos arrecadados aos cofres públicos.

Antes de seguir com a análise sobre a sonegação nas empresas de pequeno porte, é interessante fazer uma divisão de categoria dessas empresas, para identificar de forma eficiente a ocorrência de sonegação em cada categoria, a saber: empresa informal, microempresa e pequena empresa.

A empresa informal também é conhecida como economia informal, economia não formal, economia subterrânea ou paralela. Deve-se ter um cuidado em simplificar o conceito de uma economia informal empregada como sendo uma atividade não registrada. Neste caso inclui-se as empresas de fundo de quintal, os camelôs, câmbio não oficial, cassinos

clandestinos, comércio de drogas proibidas, entre outras. Surge então, a necessidade de fazer uma divisão entre economia informal, economia ilícita e sonegada.

A economia informal envolve os pequenos comércios não registrados, os artesãos, camelôs, vendedores de produtos que vendem de porta em porta, etc. Estes, pela legislação, sonegam impostos. Devido à própria natureza do negócio, não há como cobrar os tributos devidos, mas nesse caso não há repasse de custos de impostos para o preço dos produtos.

A economia ilícita ou ilegal compreende toda atividade contrária à lei, exceto a sonegação, envolvendo assim o, comércio ilegal de drogas, contrabando, crime organizado etc. A economia sonegada, por sua vez, são as empresas ou agentes formalmente constituídos, mas que não cumprem com suas obrigações tributárias, sonegando tributos.

De acordo com o estudo Economia Informal Urbana – 2003 –, realizado pelo IBGE (2005), as principais características do setor informal em 2003 eram que 88% das empresas informais pertenciam a trabalhadores por conta própria, sendo os 12% restante, de pequenos empregadores. No estudo, as atividades que tinham maior participação no setor informal eram comércio e reparações, com 33%, construção civil 17%, seguido da indústria de transformação e extrativa com 16%. Mais detalhes sobre o estudo, veja anexo II.

As microempresas e empresas de pequeno porte praticam geralmente a sonegação em sua forma mais tradicional, a venda sem nota fiscal. Mas estas empresas têm a opção de se inscreverem no SIMPLES¹⁸, permitindo, além de uma arrecadação unificada e simplificada, uma redução na alíquota dos impostos devidos dependendo da receita bruta auferida. Esse sistema serve de sonegação à medida que empresas forjam situações para se enquadrarem no sistema, como por exemplo, o desmembramento da empresa para se enquadrarem no sistema e colocando parte da empresa em nome de outras pessoas, “laranjas” como chamam. As empresas de médio porte também praticam a venda de produtos sem nota fiscal e controlam

¹⁸ O Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES – foi criado pela lei complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. E através da [Lei Complementar 139 de 10 de novembro de 2011](#), o Governo Federal elevou os limites de faturamento para as empresas optarem pelo SIMPLES, válidos a partir de 2012. Considera-se microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. E empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha obtido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. O limite para enquadramento do microempreendedor também foi alterado, para a receita bruta auferida, no ano-calendário anterior, de até R\$ 60.000,00. O SIMPLES implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação do IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS. Mas o SIMPLES não exclui a incidência de outros tributos não listados. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>. Acesso em: 25 out. 2011. Alterações dos limites de faturamento para opção do SIMPLES. **Portal Tributário**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/noticias/limites-simples-nacional-2012.htm>. Acesso em: 14 nov. 2011.

recursos através de caixa paralelo (“caixa dois”), permitindo uma redução nos impostos a pagar já que não são declarados os valores totais.

Segundo Pellizzari (1990) as grandes empresas e as multinacionais são as que mais sonegam. A sonegação praticada pelas multinacionais é oriunda de fraudes, conforme afirma o autor. (PELLIZZARI, 1990, p.56)

É da essência da prática das multinacionais a evasão fiscal. Tanto é assim que elas se instalam em outros países, que não os seus de origem, para, além de conseguirem mão-de-obra barata, terem os estímulos que o governo anfitrião oferece (isenções, prorrogações de pagamentos de impostos, concessão de incentivos, empréstimos a longo prazo com juros baixos), e poderem, através de manipulações e fraudes, sonegar impostos. Através do subfaturamento e da imobilizado caduco, pode-se identificar os níveis de sonegação das multinacionais.

As grandes empresas, por sua vez, praticam sonegação de forma mais sofisticada do que a simples omissão da nota fiscal. Por serem de grande porte, têm muitos funcionários e o controle contábil é necessário para o controle interno dos negócios. Um exemplo de sonegação praticada por essas empresas é o subfaturamento de contratos, nos quais têm os preços divididos na parte oficial (com nota fiscal) e extra-oficial (sem nota fiscal). Nestes casos as negociações ocorrem entre os diretores das empresas e os valores extra-oficiais são originados e destinados a caixas paralelas.

Tendo discorrido sobre as principais formas de sonegação e sobre os sonegadores, o passo a seguir será analisar o caso específico da sonegação nas empresas brasileiras.

4.4.Sonegação fiscal nas empresas brasileiras

Em 1998, segundo o Sindifisco Nacional (2000), as 530 maiores empresas, não financeiras, do Brasil faturaram R\$ 226 bilhões. Destas, metade recolheu R\$ 3 bilhões em tributos e a outra metade passou em branco pelo fisco. O sindicato compara esses números com os valores recolhidos de assalariados que auferiam renda de R\$ 1.800 e tinham descontado na fonte uma alíquota de 27,5%.

O IBPT (2009) realizou um estudo sobre a sonegação fiscal nas empresas brasileiras. O Instituto considerou os dados do período entre 2006 e 2008. A base de dados foram os balanços de fiscalização da Receita Federal do Brasil, do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), das Secretarias da Fazenda do Estado e Secretarias de Finanças das Capitais.

Foram analisadas no total 9.925 empresas de todos os setores, através de autos de infrações. Destas 1.417 foram empresas de pequeno porte, 5.783 de médio porte e 2.725 empresas de grande porte. O objetivo era determinar o índice de autos de infração que se relacionam com índices de sonegação. Os dados da tabela 9 auxiliaram o estudo.

Tabela 9: Base de dados para o estudo de 2008 – empresas pesquisadas.

Empresas	Nº de empresas pesquisadas	Faturamento das empresas pesquisadas R\$ bilhões	Faturamento total das empresas brasileiras R\$ bilhões	Relação % base de dados / Faturamento total das empresas brasileiras
Pequeno porte	1.417	-	322,27	0,59%
Médio porte	5.783	22,38	476,73	4,69%
Grande porte	2.725	716,41	4.480,22	15,99%
Total	9.925	740,68	5.279,22	14,03%

Fonte: IBPT (2009, p. 2)

Nota: Elaboração própria.

Através do estudo realizado pelo IBPT (2009), foi possível estimar indícios de sonegação fiscal em quase 27% das empresas pesquisadas em 2008, um valor um pouco menor do que o último estudo realizado em 2005, como revela o gráfico 6.

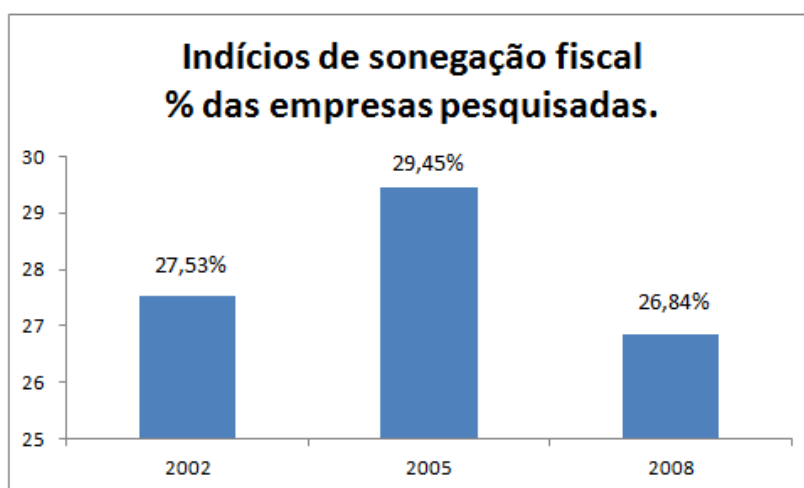


Gráfico 6: Indícios de sonegação em % do número de empresas pesquisadas.

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria.

Ao determinar o índice de sonegação, o IBPT levou em consideração a relação entre faturamento e recolhimento de tributos de diversos setores da economia.

Os índices de sonegação por setor também foram estimados. O setor industrial, no estudo de 2009, apresentou o maior número de empresas que praticam algum tipo de

sonegação, 30,77%; seguido pelo setor comercial 29,02%. No setor de serviços o índice foi de 24,22%.

A tabela 10 mostra os índices estimados nos estudos anteriores.

Tabela 10: Índices de sonegação, % das empresas pesquisadas por setor.

Setor	Índice de sonegação % quantidade de empresas		
	2002	2005	2008
Indústria	26,31	27,02	30,77
Comércio	29,28	31,23	29,02
Serviços	25,93	22,45	24,22

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria

O faturamento não declarado totalizou R\$ 1,32 trilhão, em 2008, o que corresponde a um pouco mais de 25% do faturamento total das empresas brasileiras, conforme revela a tabela 11.

Tabela 11: Faturamento não declarado das empresas pesquisadas em 2008.

Porte empresas	Faturamento não declarado das empresas pesquisadas R\$ bilhões	Faturamento total das empresas brasileiras R\$ bilhões	% faturamento não declarado em relação ao faturamento total das empresas brasileiras
Pequeno porte	253,49	322,27	78,66
Médio porte	346,53	476,73	72,69
Grande porte	722,49	4.480,22	16,13
Total	1.322,51	5.279,22	25,05

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria

O IBPT considerou faturamento não declarado ou omissão de faturamento o montante em reais da base de cálculo de tributo não declarado, ponderado pela receita bruta da empresa.

A tabela 12 traz a estimativa do faturamento não declarado das empresas pesquisadas. Podemos verificar a proporção do faturamento não declarado em relação ao faturamento total do total das empresas brasileiras.

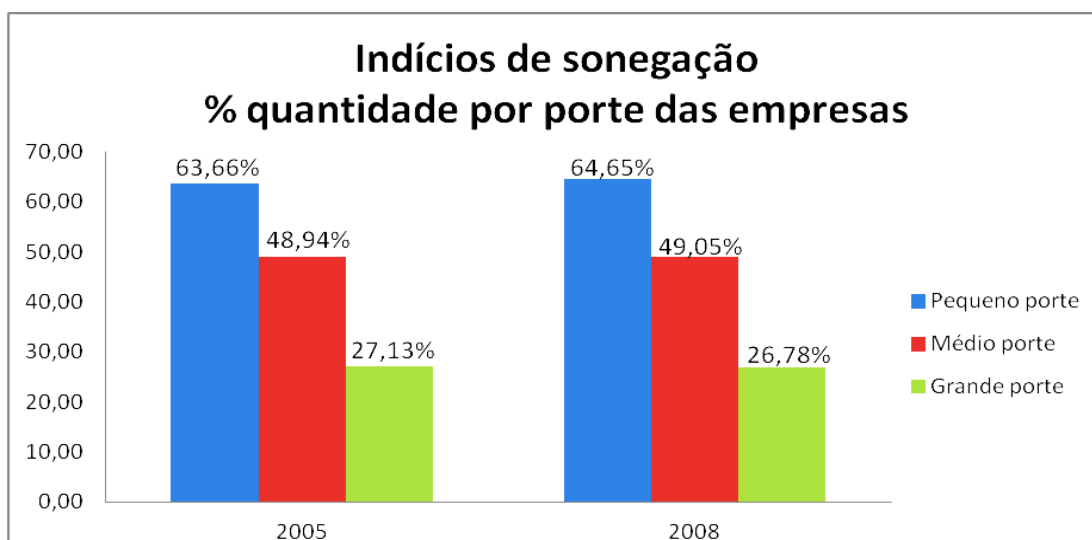
Tabela 12: Estimativa de faturamento não declarado de 2000 a 2008.

Ano	Estimativa do faturamento não declarado das empresas pesquisadas R\$ bilhões	Faturamento total das empresas brasileiras R\$ bilhões	% faturamento não declarado em relação ao total das empresas brasileiras
2000	539,1	1.699,56	31,72
2001	587,7	1.852,79	31,72
2002	676,22	2.131,86	31,72
2003	748,35	2.359	31,72
2004	1.028,65	2.619,45	39,27
2005	1.112,50	2.832,97	39,27
2006	1.215,11	3.396,05	35,78
2007	1.272,37	4.133,76	30,78
2008	1.322,52	5.279,22	25,05

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria.

No que tange o porte das empresas, as pequenas empresas foram as que mais se encontraram indícios de sonegação, atingindo 64,65%. Em 49,05% das empresas de médio porte e 26,78% das empresas de grande porte encontraram-se indícios de sonegação. No gráfico 7 podemos observar a proporção das empresas em termos de porte nos estudos de 2009 e o anterior.

**Gráfico 7: Índícios de sonegação em % quantidade por porte das empresas pesquisadas.**

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria

O estudo também apurou os tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas, que é liderado pelo INSS. Muito próximo de 28% das empresas pesquisadas sonegam o tributo. Esse tributo, como já vimos, pode ser sonegado quando o empresário não registra o funcionário, não havendo registro não há geração da obrigação, mas também pode ocorrer da empresa descontar o tributo do colaborador na fonte, e não efetuar o pagamento devido.

A CPMF, extinta, aparece como o tributo menos sonegado da tabela 13, abaixo. A contribuição era descontada diretamente na conta bancária dos contribuintes em suas movimentações financeiras, pelos bancos comerciais, o que explica um índice baixo, se a referência for os outros tributos.

Tabela 13: Tributos mais sonegados pelas empresas pesquisadas

Tributo sonegados	Tributo sonegado em % das empresas pesquisadas		
	2002	2005	2008
INSS	21,02	29,47	27,75
ICMS	26,54	26,95	27,14
Imposto de renda	26,77	27,02	26,64
ISS	23,62	25,66	25,02
CSLL	24,31	24,81	24,89
Imposto de Importação	19,08	23,65	24,83
PIS/COFINS	25,11	23,43	22,13
IPI	21,99	18,85	19,08
IOF	14,84	15,72	16,55
CPMF	7,06	10,86	4,03

Fonte: IBPT (2009)

Nota: Elaboração própria.

Todos os índices de sonegação fiscal apresentados são estimados. A sonegação fiscal é demasiadamente complexa para ser mensurada, todavia sabe-se que os números são altos.

Em novembro de 2011 foi desencadeada uma operação de combate à sonegação fiscal, realizada pelos Ministérios Públicos de alguns estados, com a participação de Secretarias de Fazenda e de Segurança Pública, em 17 estados¹⁹ e no Distrito Federal. A operação nacional de combate à sonegação, que foi coordenada pelo Grupo Nacional de Combate às Organizações Criminosas (GNCOOC), identificou possível sonegação fiscal de R\$ 1,523 bilhões em impostos estaduais e municipais. Em São Paulo e Rio de Janeiro, as investigações de sonegação fiscal tiveram como foco os postos de combustíveis. Segundo o artigo de um

¹⁹ Os 17 estados são: Espírito Santo, Pernambuco, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Amazonas, Amapá, Paraíba, Ceará, Sergipe, Pará, Minas Gerais, Bahia, Paraná e Rio de Janeiro.

jornal online escrito por Tabak (2011), o presidente do GNCOC, Oswaldo Trigueiro, afirmou que a maioria dos casos de sonegação fiscal envolve o ICMS, seguido pelo ISS. Este relatou também que as quantias em dinheiro, frutos de sonegação, devolvidas aos cofres públicos são irrisórias. O GNCOC relata também que os valores sonegados podem ser ainda maiores, pois as secretarias estaduais de Fazenda encaminham aos Ministérios Públicos informações sobre mais de 16 bilhões em representações fiscais sonegação fiscal que ainda não foram alvo de denúncias.

Mas, qual é o destino dos valores sonegados? Esse dinheiro “sujo” tem que ser “lavado” de alguma forma. Como? Como apoio de Pellizzari (1990, p.67) pode-se responder essas questões.

Dentro da ótica dos sonegadores, uma das aplicações mais inteligentes é aquela que visa garantir o “status quo”: elegendo representantes confiáveis para o Poder Executivo e Legislativo. [...] e justamente nessa disputa, dita democrática, que os tributos sonegados pela classe dominante ajudam, através de sustentação de campanhas eleitorais e compra de votos, o poder econômico a controlar o poder político e manter, sob sua tutela, toda a máquina estatal.

O autor enfatiza que a elite econômica e os grandes empresários utilizam-se dos tributos sonegados para manter o domínio político. Apesar de o autor ter escrito essas palavras há um pouco mais de vinte anos, infelizmente o cenário não mudou muito. Outra motivação para colaboração dos empresários nas campanhas eleitorais é o interesse em conseguir “favores” para suas empresas ou para si próprios – em algumas situações os agentes políticos são os próprios empresários. Participar e ganhar licitações e concorrências públicas faz parte dos “favores” concedidos, segundo Pellizzari. Assim como benefícios e incentivos fiscais, subsídios, entre muitos outros apontados pelo autor.

Pode-se visualizar um círculo vicioso, no qual os grandes empresários sonegam, utilizam os valores para financiar campanhas eleitorais e eleger os políticos de seus interesses e estes, por sua vez, corrompem o poder público, a fim de beneficiar quem financiou que ajudou o eleger. As empresas, por sua vez, sonegam com o argumento que não vale a pena pagar impostos porque o governo é corrupto e aplica mal os recursos, e assim inicia-se um novo ciclo. Entende-se, dessa forma, que a sonegação e corrupção estão intimamente ligadas.

Não existe só a corrupção que envolve suborno, onde o corrupto passivo (aquele que recebe a propina) recebe do corrupto ativo (aquele que oferece a propina) algo ilegalmente. Há também a corrupção ideológica, segundo Pellizzari (1990), onde a ação e omissão do

agente públicos sem receber nada em troca, agindo por aceitação das ideias e argumentos utilizados pelos sonegadores para fugir da autuação.

Ambas, sonegação e corrupção, desviam os recursos que deveriam ser destinados às necessidades básicas da população e para o desenvolvimento do país. A matéria da capa da revista *Veja* de outubro de 2011, traz dados alarmantes sobre a corrupção. A cada ano, a corrupção desvia R\$ 85 bilhões dos cofres públicos, montante suficiente para solucionar os problemas dos gargalos brasileiros que impedem o desenvolvimento do país, ou amenizar as situações precárias da educação, saúde e segurança pública. A Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) mencionou à reportagem da revista que nos últimos 10 anos foram desviados R\$ 720 bilhões dos cofres públicos. Nesse período, a Controladoria-Geral da União, (CGU) flagrou desvio de apenas R\$ 7 bilhões – cerca de 1% dos desvios estimados pela FIESP – em auditorias realizadas em 15 mil contratos da União com o estado e Organizações não Governamentais (ONGs), encontrando em 80% deles irregularidades. Destes R\$ 7 bilhões flagrados, apenas R\$ 500 milhões foram recuperados, apenas porque se trata de uma quantia irrisória em proporção ao rombo. (VEJA, 2011).

Dentro dessa “roda de fogo” estão contribuintes que realmente pagam impostos, que acabam carregando uma carga tributária cada vez mais pesada nas costas. Deparando-se com outro tipo de círculo vicioso, o da injustiça social, cujo funcionamento pode ser entendido melhor com a Curva de Laffer, conforme exposto no capítulo 2.

O círculo vicioso da injustiça social funciona da seguinte forma: com o aumento da sonegação fiscal, a arrecadação tributária do governo diminui, mas as necessidades de financiamento do setor público não. Diante disso o governo aumenta as alíquotas ou cria novos impostos para compensar a perda de arrecadação. Esses novos aumentos induzem a mais sonegação, o governo novamente aumenta alíquotas para compensar as novas perdas, gerando menor arrecadação, por razão de mais sonegação, etc. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

5. COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

Como foi visto, a sonegação fiscal é um problema demasiadamente complexo que envolve uma série de processos e muito difícil de ser erradicada. Contudo, trata-se de um problema que deve ser combatido, procurando reduzi-la ao máximo. As formas de sonegação são as mais criativas e variadas. Todavia, o aparelho estatal está se modernizando e criando mecanismos para combatê-la.

Entre as propostas de combate à sonegação, a integração de órgãos fiscalizadores e cruzamento de dados sempre foram as necessidades mais apontadas pelos profissionais da área. Nos últimos anos ocorreram modificações e modernizações nesse aspecto, entre estas podemos citar a criação de sistemas, como o Cadastro Sincronizado Nacional (Cadsinc), Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), assim como o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), todos no âmbito do Ministério da Fazenda (Receita Federal), que integram informações contribuindo para o combate à sonegação fiscal.

Em 1998, através da Instrução Normativa SRF nº 27, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) foi instituído, em substituição do Cadastro Geral do Contribuinte (CGC). Contudo, o processo de simplificação de procedimentos cadastrais só ganhou impulso através da Emenda Constitucional (EC) nº 42, em 2003, com a introdução do inciso XXII no art. 37 na Constituição Federal (MORAES, 2010, p. 65):

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Com essa EC deu-se início ao Cadastro Sincronizado Nacional – Cadsinc²⁰. Este sistema é a integração dos procedimentos cadastrais de pessoas jurídicas e demais entidades em níveis federal, estadual e municipal, da qual um dos pilares é a utilização do CNPJ. Seu

²⁰ Ministério da Fazenda. **Cadastro sincronizado nacional**. Disponível em: <https://www16.receita.fazenda.gov.br/cadsinc/index.html>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

objetivo é racionalizar e simplificar os processos de inscrição, alteração e baixa das pessoas jurídicas e demais entidades. A figura 4 mostra o mapa de sincronização do Cadsinc.



Figura 4: Mapa da sincronização: implantação do CadSinc.
Fonte: Cadastro Sincronizado Nacional.

O Sistema público de escrituração digital (SPED²¹), por sua vez, foi instituído pelo Decreto nº 6.022, em 22 de janeiro de 2007. O SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e tem como objetivo promover a atuação integrada dos fiscos, padronizando e compartilhando informações contábeis e fiscais, para tornar mais eficiente a identificação de ilícitos tributários. Assim como objetiva uniformizar as obrigações acessórias²² para os contribuintes, com a transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

Redução de custo, simplificação e maior agilidade nesse processo são alguns dos benefícios desse sistema para o contribuinte. O SPED é composto por módulos, como a Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Nota fiscal Eletrônica (NF-e), entre outros projetos em produção e em estudo.

²¹ Ministério da Fazenda. **Sistema público de escrituração digital**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

²² A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, ou seja, serve para auxiliar o cumprimento da obrigação tributária principal, como a emissão de nota fiscal, escriturar livros contábeis, entre outros. (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Já o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF²³) foi criado pela Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998. O objetivo do conselho é dar todo tipo de apoio (reconhecer, disciplinar, aplicar penas administrativas, receber) às ocorrências suspeitas de atividades ilícitas, que tenham algum tipo de ligação com “lavagem de dinheiro”. O plenário do COAF é composto por um presidente e onze conselheiros representando diversos órgãos e um convidado. O COAF também elabora relatórios anuais com os resultados das ações do combate à “lavagem de dinheiro”.

O SIMPLES²⁴ também é um aprimoramento do sistema tributário brasileiro. Este sistema dispõe um tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, através da simplificação da arrecadação das obrigações tributárias, com alíquotas diferenciadas e acesso facilitado a créditos. O SIMPLES é um mecanismo de combate à sonegação e à informalidade, pois à medida que simplifica e unifica a arrecadação, facilita a fiscalização.

Outro mecanismo importante à busca da redução da evasão fiscal refere-se a “quebra” do sigilo bancário. Através da Lei Complementar nº 105²⁵, de 10 de janeiro de 2001, art. 1º parágrafo 4º, incisos VII e VIII, a qual autoriza a quebra do sigilo das operações de instituições financeiras para apuração de ocorrência de ilícitos.

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes:

VII – contra a ordem tributária e a previdência social;

VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores;

A possibilidade da quebra do sigilo bancário é um instrumento a mais nas mãos dos auditores fiscais para detecção de sonegação fiscal. Todavia, existem ainda grandes necessidades de mudanças para que ocorra um combate eficiente ao problema apontado.

²³ Ministério da Fazenda. **Conselho de controle de atividades financeiras**. Disponível em:

<<https://www.coaf.fazenda.gov.br/conteudo/institucional/o-coaf/sobre-o-coaf/>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

²⁴ Receita Federal. **Lei das microempresas e das empresas de pequeno porte “SIMPLES”**. Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 25 out. 2011.

²⁵ Presidência da República Federativa do Brasil. Legislação – Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 03 nov. 2011.

5.1. Propostas para a redução da sonegação fiscal

O aperfeiçoamento do sistema tributário é de grande importância, visto que as providências tomadas no sistema tributário, a qual se obteve essas melhorias, anteriormente foram apenas propostas. Da mesma forma espera-se que as propostas sugeridas para redução da evasão fiscal sejam implantadas. Vejamos algumas propostas:

Aumento da probabilidade de detecção do contribuinte

Aumentar a frequência de auditorias, tornando-as mais atuantes e regulares é de grande importância, apesar de elevar os gastos públicos. A maior detecção de atos ilícitos reduz a propensão a sonegar, pois a probabilidade de ser flagrado é maior. É possível montar uma estratégia mais eficaz de auditoria, de modo que o aumento de probabilidade desta não seja a mesma para todos os contribuintes. Essa estratégia baseia-se em informações específicas do contribuinte, incluindo características observáveis que tenham correlação com a responsabilidade tributária real, levando em consideração que a relação da responsabilidade tributária do contribuinte e a média para contribuintes similares sejam uma variável para a auditoria. (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Pellizzari (1990) faz referência à mesma necessidade, o combate mais implacável à sonegação, através de um corpo de auditores-fiscais bem preparados moral, jurídica e tecnicamente, atuando de forma regular, programada, sistemática, permanente e periódica.

Aumento da penalidade imposta ao contribuinte que sonega

Multas elevadas, principalmente se associadas à maior probabilidade de auditoria, são formas de reduzir a propensão à sonegação. Hickmann e Salvador (2006) vão além e propõem que haja punição aos fraudadores mesmo com o pagamento de multas e parcelamento de

multas. A justificativa é que a sonegação é crime, mas na verdade não é, pois quando o contribuinte que fraudou é multado e paga o débito extingue-se a punibilidade.

Responsabilidade fiscal

Para Pellizzari (1990) é necessário o governo investir na educação tributária da população, de modo que a legislação e as repercussões econômicas fiquem mais claras, para que o contribuinte saiba quanto ele paga e quanto realmente ele deveria pagar de tributos. Campos (2010) compartilha da mesma proposta, mas de forma aprimorada. Ele alega que é direito do consumidor saber quanto paga de tributos, assim como deve saber se a empresa efetivamente recolhe os impostos devidos que estão inseridos no preço da mercadoria. A justificativa parte da possibilidade de a empresa efetuar consultas aos dados do consumidor, através de *sites* como SPC e Cadin. Sendo assim, o consumidor da mesma forma deve ter um *site* para que saiba se a empresa está em dia com suas obrigações. Outra sugestão, oferecida pelo autor, seria a possibilidade de um selo concedido pelo fisco para as empresas que cumprirem corretamente suas obrigações tributárias. A ideia central é que a população se conscientize do problema causado pela sonegação, a ponto de ser um “fiscal” exigindo a nota fiscal quando não for emitida, entre outras ações para ajudar combatê-la.

O que contribuiria para que a população se unisse ao combate contra a sonegação, seria a implantação do programa similar ao do programa Nota Fiscal Paulista²⁶ nos outros estados brasileiros.

Maior integração entre órgãos fiscalizadores

²⁶ “O Programa Nota Fiscal Paulista devolve 30% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores. Ele é um incentivo para que os cidadãos que adquirem mercadorias exijam do estabelecimento comercial o documento fiscal. Os consumidores que informarem o seu CPF ou CNPJ no momento da compra poderão escolher como receber os créditos e ainda concorrerão a prêmios em dinheiro.” Secretaria da Fazenda do governo de São Paulo. Disponível em: < <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/>>. Acesso em 11 nov. 2011.

Campos (2010) sugere a criação de Conselhos de controle de atividades financeiras (COAFs) regionais, sob o argumento que sua composição é pequena para abranger todo o país. Para Hickmann e Salvador (2006) faz-se necessário o fortalecimento dos órgãos de fiscalização, como a Secretaria da Receita Federal, Banco Central do Brasil, Polícia Federal, entre outros órgãos que têm o papel de fiscalizar a sonegação, a lavagem de dinheiro, a corrupção, etc. Sugere-se também a criação, na Receita Federal, de um programa efetivo e específico para o combate à sonegação fiscal, com os investimentos necessários para a sua implantação.

Melhor fiscalização do financiamento das campanhas políticas

A proposta é que o Tribunal Superior Eleitoral, além de revelar os valores despendidos pelos candidatos em suas campanhas, como já é feito, deveria disponibilizar a origem dos valores, ou seja, disponibilizar os nomes das empresas e instituições que financiaram as campanhas eleitorais. Com essa medida, além de aumentar a probabilidade de auditoria nessas empresas, o que reduziria a sonegação fiscal das empresas, se reduziria a corrupção, e consequentemente haveria uma melhora dos serviços públicos oferecidos, em decorrência das licitações sem vícios. (CAMPOS, 2010).

As propostas acima para reduzir a sonegação fiscal, são apenas sugestões de ajustes para obter uma evolução do sistema tributário brasileiro como um todo. A redução da sonegação, que consequentemente levaria a um aumento da arrecadação tributária, poderia ser convertida em redução da carga tributária ou maiores investimentos em áreas que contribuem para o desenvolvimento do país (e não apenas crescimento econômico), como a área da educação, por exemplo. Deve-se levar em consideração que a redução da sonegação fiscal poderia apenas reduzir alguns dos problemas enfrentados no país, não sendo a solução de todos os problemas existentes. Mas para as propostas serem implementadas é necessário que sejam aprovadas por pessoas que estão no poder e que não tenham interesse que o cenário seja o mesmo. Ou seja, é necessário que as pessoas que têm poder de fazer as modificações queiram que as mudanças ocorram efetivamente e não conduzam o sistema para o benefício próprio ou de poucos.

5.2. Debate sobre a reforma tributária

Os debates sobre a reforma tributária brasileira são as mais variadas, mas todos com um ponto em comum: a reforma tributária é necessária para solucionar o problema da saturação da capacidade de pagamento do contribuinte devido à elevada carga tributária.

Para Giambiagi e Além (2000) a reforma tributária deve ser entendida como uma forma de melhorar o sistema existente, através de uma evolução contínua, buscando melhorias ao sistema tributário ao longo do tempo. Uma mudança radical na estrutura atual ocasionaria sérios problemas, como mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia, prejudicando o sistema produtivo. A proposta dos autores é que se esboçasse um projeto global e que aos poucos este fosse submetido ao Congresso, à medida que o cenário econômico e político fossem favoráveis ao tema proposto, e com suas adaptações necessárias ao cenário.

De modo similar, Santi (2011, p.32) defende uma reforma tributária simples (RTS). Esta reforma aproveita a experiência da *expertise* fiscal brasileira, que serve de modelo para outros países.

Não se trata de reforma de “leis”, é uma mudança de visão sobre o sistema fiscal brasileiro, uma mudança de atitude. O fisco, que é grande expert em matéria tributária, deve aplicar a lei tributária. O contribuinte é contribuinte, tão-só (e não é pouco) paga os tributos. O Fisco passa a assumir a postura de serviço público do cidadão, colaborando na harmonização da legislação da federação e simplificando a vida de quem gera riqueza para essa nação chamada Brasil.

A implantação da RTS é simples, pois, segundo o autor ela já começou. A RTS começou com o treinamento e modernização da Receita Federal do Brasil, com a experiência que o país obteve com a inflação alta e com a cobrança do CPMF, tendo em vista que para a implantação desta contribuição era necessário um sistema bancário sólido e moderno. Para Santi (2011), a RTS iniciou também com a informatização da declaração de imposto de renda, com a possibilidade de “quebra” de sigilo bancário quando há suspeita de ilicitude, com a experiência do SIMPLES e com a implantação do SPED em 2007. Esses ajustes fazem parte de uma reforma tributária simples de forma contínua, sem alterações abruptas na legislação brasileira.

Com outra visão a respeito do tema, Rezende (2007), em uma entrevista para a *Tributação em Revista*, relata que reforma tributária implica em mudanças mais abrangentes, mudanças com objetivos claros. Para Rezende, as modificações que ocorreram nos últimos anos seriam apenas ajustes, pois embora tenham ocorrido, nem sempre tiveram um sentido positivo, uma vez que estavam mais voltados para o aumento da arrecadação do que orientados para uma reforma.

No que tange os pontos que deverão ser abordados na reforma tributária, todos os autores são unânimes em apontar as deficiências que a reforma fiscal deve contemplar. Para eles, a reforma fiscal não deve ser analisada isoladamente e sim como um componente de um processo de ajuste estrutural de todo o país. O problema fiscal deve ser resolvido como todo, envolvendo quatro questões que estão amarradas entre si, isto é, quatro elementos de um mesmo problema: i) a qualidade da tributação; ii) desequilíbrio da federação; iii) rigidez do orçamento e, iv) conflito regional.

Giambiagi e Além (2000) também fazem referência às mesmas necessidades. Conforme defendem, a reforma tributária além de considerar as transformações no cenário mundial, deve ter como objetivo o aumento da qualidade da tributação.

Para isso, deve-se adotar um sistema mais progressivo, com menor incidência de impostos indiretos e maior incidência de impostos diretos, com a finalidade de aumentar a distribuição de renda. Em relação aos impostos diretos, propõe-se aumentar as faixas (quantidade de classes de renda) de alíquotas de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Na década de 1980 havia 13 faixas e com o tempo a progressividade foi sendo reduzida – veja anexo III. (HICKMANN; SALVADOR, 2006).

No que se refere à distribuição de renda, para uma reforma tributária deve-se levar em consideração a questão dos tributos sobre alimentos. Sabendo que entre a população de baixa renda grande parte da renda é utilizada para aquisição de alimentos, cujo tributo pago é o mesmo da população com renda elevada, o que contribui para a concentração de renda. Uma saída para essa questão seria isentar os tributos incidentes sobre os alimentos essenciais para a alimentação, que são os que a população de menor renda mais consome. (SANSON, 1991).

Conforme Giambiagi e Além (2000, p. 266): “Uma reforma tributária deveria levar em conta que é essencial minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo e promover a harmonização fiscal [...]” Para alcançá-la é essencial a eliminação dos impostos cumulativos e reformulação do ICMS.

Como já foi exposto, o imposto de natureza cumulativa afeta duplamente a capacidade do produtor interno, tanto com a redução das exportações, devido ao

encarecimento dos seus produtos, quanto pela desvantagem em relação aos produtos importados, que não sofrem com a incidência dos mesmos impostos cumulativos domésticos. Com a eliminação desse tipo de imposto, o sistema de tributação brasileiro se tornaria mais harmonioso em relação aos sistemas tributários de outros países. A solução seria o imposto por valor adicionado (IVA). Este, como já foi explicado, tem a vantagem da possibilidade de redução da sonegação fiscal, pela sua simplificação.

Em relação ao ICMS, o imposto com maior participação na arrecadação total, a proposta é a criação de um ICMS unificado, com uma legislação única em substituição das 27 legislações diferentes existentes. Juntamente a esta, propõe-se alterar a forma de cobrança do tributo pelo “princípio do destino” em lugar do “princípio da origem”. A proposta tem por base a cobrança do tributo no local onde os bens são consumidos, reduzindo os custos das mercadorias para exportação e aumentando o custo de produtos importados, o que beneficiaria o mercado doméstico. Mas essa mudança seria em longo prazo, para não prejudicar os acordos já firmados com isenções tarifárias com base no princípio de origem. Essa unificação resolveria outro problema enfrentado no país: a guerra fiscal entre estados. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). Rezende (2007) compartilha da mesma opinião, a unificação do ICMS resolveria a questão da guerra fiscal, assim como o IVA, desde que se adotasse o princípio do destino.

A simplificação do sistema tributário brasileiro também é um ponto que deve ser discutido na reforma, cujo objetivo é reduzir os custos de administração, tanto por parte do governo com a fiscalização, como por parte dos contribuintes. Esta simplificação ocorreria pela redução do número de tributos que incidem sobre o consumo, a renda e a propriedade. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país de território amplo, recursos naturais abundantes, mas com grandes desafios. Muitos dos problemas do sistema tributário levam a outro: o da sonegação fiscal. É com certa frequência que se verifica pelos meios de comunicação casos de elevação de sonegação fiscal no país. Trata-se de um problema de grande complexidade e de difícil mensuração, mas através da análise realizada neste trabalho foi possível verificar que há um alto índice de sonegação, principalmente quando se trata das empresas brasileiras.

As motivações que levam o contribuinte a sonegar são as mais variadas, pode-se relacioná-las a todos os problemas existentes no sistema tributário brasileiro, como a pesada carga tributária em descompasso com os serviços prestados à sociedade pelo Estado; o sentimento de má administração, com altos gastos e aplicações inadequadas dos recursos arrecadados; a falta de equidade, a má distribuição de renda, complexidade do sistema, entre outros.

A tributação é a principal fonte de receita do governo. Como os gastos públicos seguem em trajetória crescente, assim a carga tributária brasileira também segue a mesma trajetória. A explicação para o crescimento dos gastos públicos nos últimos anos são as transferências de assistência e previdência social, principalmente os gastos relativos ao Regime Geral de Previdência Social, com aposentadorias e pensões pagas do setor privado, ocasionados tanto pelo aumento dos salários como pelo número de adeptos ao regime.

Os aumentos nos gastos levam à necessidade de elevar as arrecadações, o que explica a alta carga tributária brasileira. Mas o problema da carga tributária não se resume a seu volume, se estendendo à má qualidade dos tributos. Além da carga tributária no Brasil, estar no mesmo nível da carga tributária de países desenvolvidos e bem mais alto que o nível de países da América Latina, a base de incidência é muito fortemente concentrado em impostos indiretos. Estes prejudicam a distribuição de renda, pois paga proporcionalmente mais quem ganha menos. Trata-se de impostos característicos de um sistema tributário regressivo. Os impostos diretos, que são progressivos, têm menor incidência: o contrário do que ocorre em países altamente desenvolvidos.

A insatisfação do contribuinte com o sistema tributário e com a falta de contrapartida é uma grande motivação para os contribuintes assalariados sonegarem. Porém, só sonega quem tem chances para sonegar. Os assalariados têm poucas chances de sonegação em relação às

possibilidades das empresas. Estas sonegam das mais variadas formas, como pela não emissão ou emissão de menor valor de nota fiscal na venda, o pagamento de parte dos salários dos funcionários “por fora”, doações irregulares, adulteração de guias de recolhimentos, falta de contabilização da receita decorrente do recolhimento de créditos anteriormente dados como incobráveis, entre outras formas. Entre os impostos mais sonegação estão o INSS, ICMS, Imposto de Renda e ISS.

Quanto ao destino dos recursos sonegados, estes são utilizados para o financiamento de campanhas eleitorais, com o fim de conseguir “favores” e benefícios para o financiador (sonegador) pelos políticos eleitos. A partir dessa situação pode-se notar um círculo vicioso, que funciona da seguinte forma: as empresas sonegam e com esses valores financiam as campanhas eleitorais para eleger os representantes da população no poder. Estes corrompem o poder público com a finalidade de beneficiar quem o elegeu. Os empresários, por sua vez, sonegam com a justificativa que há má administração dos recursos arrecadados por parte do poder público, e assim por diante. O círculo vicioso leva a outro, o da injustiça social. Ao ocorrer um aumento da sonegação, o governo precisa compensar a perda com aumento da arrecadação, que por sua vez, induzem a mais sonegação e assim recomeça um novo ciclo.

Diante desse cenário, é evidente a necessidade de tornar eficiente o combate à sonegação fiscal. O governo, nos últimos anos, vem se modernizando e melhorando as práticas que objetivam combatê-la, mas ainda é pouco avanço para superar o problema.

Dentre as propostas para reduzir a sonegação estão: aumento da probabilidade de detecção do contribuinte ser pego na malha fina, através de auditorias mais frequentes; aumento da penalidade imposta ao sonegador, a ponto de reduzir a propensão à sonegação; maior integração entre os órgãos fiscalizadores, melhorar a fiscalização do financiamento das campanhas eleitorais e, por fim, aumentar campanhas de conscientização da população, acerca dos efeitos diretos da sonegação fiscal no aumento da carga tributária de cada brasileiro. Cada contribuinte deveria saber quanto realmente paga de tributos, quanto realmente representa esses tributos em relação aos seus ganhos, para assim auxiliar o Estado no combate à sonegação.

Mas mesmo que haja uma evolução na questão da responsabilidade social frente ao problema, é preciso também mudanças expressivas quanto ao sistema tributário, uma reforma. Entre os principais pontos que deveriam ser abordados em uma reforma tributária estaria a qualidade da tributação, com a finalidade de melhorar a distribuição de renda e minimizar os efeitos negativos da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo. Para isso, existe a necessidade de um sistema com menor incidência de impostos indiretos e maior

incidência de impostos diretos. Assim, o sistema tributário se tornaria mais progressivo, o que seria auxiliado se o imposto de renda fosse composto por um número maior de faixas de rendas. Esta medida auxiliaria também para melhorar a distribuição de renda, assim como a isenção de tributos sobre os alimentos essenciais, ou seja, os que são mais consumidos pela classe de renda mais baixa. No que se refere à competitividade do setor produtivo, a proposta é inibir a cobrança de impostos cumulativos e impor a reformulação do ICMS, de modo que a cobrança deste fosse pelo princípio do destino, ou seja, com a cobrança do tributo no local onde serão consumidos para beneficiar o mercado interno.

O sistema tributário de um país é um importante instrumento para auxiliar na distribuição de renda, como foi visto, assim como para contribuir para o desenvolvimento do país, se favorecer o setor produtivo interno frente ao mercado externo.

Este trabalho procurou mostrar as deficiências do sistema tributário brasileiro, com ênfase no problema da sonegação fiscal, cujo foco estava na sonegação das empresas brasileiras, e seus determinantes. Trata-se de um tema de interesse de toda população, por influenciar diretamente nos rendimentos de cada brasileiro. Mas dentro desse assunto existem outros que poderiam complementar o conhecimento sobre a sonegação fiscal e possibilitar uma cobrança mais efetiva da população frente aos seus direitos, como serviços de qualidade. Entre as recomendações para complementação do conhecimento sobre o tema estão:

- A análise da sonegação fiscal entre as esferas do governo, em relação aos impostos que estados e municípios devem repassar à União;
- A sonegação nas instituições financeiras;
- Aprofundar na questão da informalidade, analisando suas causas e consequências para o trabalhador ou empresário informal e para o Estado.
- A renúncia fiscal em favor do capital, analisar se esses favorecimentos estão sendo convertidos em benefícios para os brasileiros ou para o desenvolvimento do país;

O trabalho também pincelou sobre a questão da reforma tributária. Entende-se que é de grande importância o surgimento de mais trabalhos voltados somente para esse tema, desenvolvendo melhor a questão da solução da guerra fiscal.

REFERÊNCIAS

ABREU, Marcelo de Paiva. (Org.). **A ordem do progresso**: cem anos de política econômica republicana: 1889/1989. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 460 p.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Sonegação, Fraudes e Evasão fiscal Volume II. In: **Ciclo de Estudos – seminários**. Belo Horizonte, 23 jun. 1997a. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/includes/livros/arqs-pdfs/soneg_volume2.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2011.

_____. Sonegação, Fraudes e Evasão fiscal Volume III. In: **Ciclo de Estudos – seminários**. São Paulo, 04 jul. 1997b. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/includes/livros/arqs-pdfs/soneg_volume3.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2011.

_____. Sonegação, Fraudes e Evasão fiscal Volume IV. In: **Ciclo de Estudos – seminários**. Rio de Janeiro, 07 jul. 1997c. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/includes/livros/arqs-pdfs/soneg_volume4.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2011.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2011.

_____. Receita Federal. **Lei das microempresas e das empresas de pequeno porte “SIMPLES”**. Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 25 out. 2011.

_____. Receita Federal. **Alíquotas do imposto de renda retido na fonte** – exercícios de 2007 até o exercício de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contrifont.htm>>. Acesso em: 18 out. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Consolidação das contas públicas** – 2000 a 2009. Disponível em: <<http://stn.fazenda.gov.br/siafi/demonstrativos.asp>>. Acesso em: 18 out. 2011

_____. Ministério da Fazenda. **Sistema público de escrituração digital**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Cadastro sincronizado nacional**. Disponível em: <<https://www16.receita.fazenda.gov.br/cadsinc/index.html>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Conselho de controle de atividades financeiras**. Disponível em: <<https://www.coaf.fazenda.gov.br/conteudo/institucional/o-coaf/sobre-o-coaf/>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil. **Legislação – Lei 4.729, de 14 de julho de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 25 out. 2011.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil. **Legislação – Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 03 nov. 2011.

BRASIL COMEX. **Custo Brasil**. 29 set. 2007. Disponível em: <http://www.brasilcomex.net/artigo_integra.asp?cd=17>. Acesso em: 31 out. 2011.

BOCCHI, João Ildebrando et al. **Monografia para economia**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CABRAL, Otávio; DINIZ, Laura. Corrupção: os ralos para onde vai o seu dinheiro. **VEJA**. Rio de Janeiro, ano 44, n. 43, p. 76-82, 26 out. 2011.

CACCIAMALI, Maria Cristina. Globalização e processo de informalidade. **Economia e Sociedade**, Campinas, (14): 153-174, jun. 2000. Disponível em: <<http://www.eco.unicamp.br/docdownload/publicacoes/instituto/revistas/economia-e-sociedade/V9-F1-S14/06-Cacciamali.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2011.

CAMPOS, Hélio Silvío Ourém. A sonegação fiscal e a impunidade no Brasil. **Biblioteca Digital Jurídica – STJ**, 2010. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/31272>>. Acesso em: 11 ago. 2011.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 2. ed. revista e atualiza Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRUPO BANCO MUNDIAL. International Finance Corporation. **Doing Business**.

Disponível em:

<<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/economycharacteristics>>. Acesso em: 17 out. 2011.

GUZELLA, Tathiana Laiz. A carga tributária brasileira e o princípio constitucional da proporcionalidade – alguns enfoques. In: **Congresso Nacional do CONPEDI, Anais...** Brasília – dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008. Disponível em:

<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/14_343.pdf>. Acesso em 16 maio 2011.

HICKMANN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva (Coord.). **10 Anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: UNAFISCO SINDICAL, 2006. 204 p.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Séries Estatísticas & Séries históricas**. Disponível em:

<<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN15>>. Acesso em 13 out. 2011.

_____. Economia Informal Urbana – 2003. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ecinf/2003/ecinf2003.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2011.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudos do IBPT: **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba, 05 mar. 2009. Disponível em:

<<http://www.ibpt.com.br/img/publicacao/13649/175.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2011.

_____. Estudos do IBPT: **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. Curitiba, 17 dez. 2010. Disponível em:

<http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13891&pagina=0>. Acesso em: 15 maio 2011.

_____. **Formação de Tributarista**: Planejamento Tributário Curitiba. Material fornecido para o curso online com metodologia se dá através de textos (Módulos) semanais enviados por e-mail ao aluno. Curitiba, 2011a.

_____. IBPT na imprensa. **Arrecadação cresce e deve levar carga tributária a recorde de 36,5% do PIB**. Curitiba, 03 out. 2011b. Disponível em:

<http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14083&PHPSESSID=f1ae8e30b446200fab1bed6c4140fa77>. Acesso em: 05 out. 2011

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Macroeconomia para o desenvolvimento**: crescimento, estabilidade e emprego. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/082/08201004.jsp?ttCD_CHAVE=3266> Acesso em: 16 abr. 2011.

MARION, José Carlos; Dias, Reinaldo; Traldi, Maria Cristina. **Marion, José Carlos**: Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Alexandre de (Org.). **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 5 de outubro de 1988. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 496 p.

NAKATANI, Paulo; OLIVEIRA, Fabricio Augusto. Política Econômica Brasileira de Collor a Lula: 1990-2007. In: Rosa Maria Marque: FERREIRA, Mariana Ribeiro Jansen. (Org.). **O Brasil sob a nova ordem. A economia brasileira contemporânea**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 21-50.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Estatística de A a Z**. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 13 out. 2011.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990. 132 p.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. Tradução de Eleutério Prado, Thelma Guimarães. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005. 641 p.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão fiscal e estratégia empresarial**: a percepção dos empresários brasileiros. 2008. 268 f. Dissertação (Doutorado em Gestão de Empresas Ramo e Especialidade: Estratégia e Comportamento Organizacional) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008. Disponível em: <<http://www.robertopinto.com/pdf/coimbra.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2011.

PIOVESAN, Eduardo. Saiba como foi a história de criação da CPMF. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 20 set. 2007. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/agencia/noticias/110398.html>>. Acesso em: 05 out. 2011.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Os tributos no Brasil. Relação atualizada e revisada em 20 out. 2011. Curitiba. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 20 out. 2011.

_____. Alterados limites de faturamento para opção pelo Simples Nacional. Curitiba, 11 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/noticias/limites-simples-nacional-2012.htm>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

REZENDE, Fernando. Reforma tributária: quem sai ganhando? **Tributação em Revista**, Brasília, ano 14, n. 51, p. 7-11, jan./mar. 2007. Entrevista concedida a Tributação em Revista, uma publicação do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=221%3ATributa%C3%A7%C3%A3o&catid=81%3Atributacao-emrevista&Itemid=94&lang=es>. Acesso em: 01 nov. 2011.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público**: Uma abordagem introdutória. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

SANSON, João Rogério. Incidência tributária e os gastos em alimentos. **Análise Econômica**. UFRGS, v. 9, n. 16, p. 107-123, 1991. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10375/6082>>. Acesso em: 14 ago. 2011.

TABAK, Bernardo. MPs fazem operação e denunciam sonegação de mais de R\$ 1,5 bilhão. **G1**, Rio de Janeiro, 09 nov. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/11/mps-fazem-operacao-e-denunciam-sonegacao-de-mais-de-r-15-bilhao.html>>. Acesso em: 09 nov. 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária simples: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. **Tributação em revista**, Brasília, ano 17, n. 59, p.26-35, abr./jun. 2011. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13830%3ATributa%C3%A7%C3%A3o&catid=81%3Atributacao-emrevista&Itemid=94&lang=pt>. Acesso em: 01 nov. 2011.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A Economia da Sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, vol. 9 n°3 Set./Dec. 2005. ISSN 1415-9848. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S141598482005000300004&script=sci_arttext>. Acesso em: 15 maio 2011.

SINDIFISCO NACIONAL – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasil: 500 anos de sonegação. **Revista Conexão Unafisco sindical**. Brasília, ano I, n 1, maio 2000. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/conexao/01/conexao01.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2011.

_____. **O Brasil tem maior carga tributária da América Latina**, diz Cepa. Brasília, 21 maio 2009. Disponível em:
<http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&catid=45:na-midia&id=2664:Carga%20tribut%C3%A1ria&Itemid=73&lang=es>. Acesso em: 17 out. 2011.

SUFRAMA. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Incentivos. Disponível em:
<http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm>. Acesso em: 26 out. 2011.

VALOR. Dilma propõe prorrogação da Zona Franca de Manaus por mais 50 anos. **Valor Econômico**, São Paulo, 24 out. 2011. Disponível em:
<<http://www.valor.com.br/brasil/1065862/dilma-inaugura-ponte-em-manaus-e-prorroga-zona-franca-por-50-anos>>. Acesso em: 26 out. 2011.

ANEXO I

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil:

Contribuições

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – **AFRMM**
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (**DPC**)
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - **FNDCT**
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (**FNDE**), também chamado "Salário Educação"
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (**INCRA**)
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (**SAT**)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (**SEBRAE**)
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (**SENAC**)
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (**SENAT**)
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (**SENAI**)
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (**SENAR**)
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (**SESI**)
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (**SESC**)
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (**SESCOOP**)
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (**SEST**)
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – **CIDE** Combustíveis
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – **CIDE** Remessas Exterior
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - **FAAP**
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – **CONDECINE**
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral)
26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal)
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS
28. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**)
29. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**)
30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (**OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.**)
31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
32. Fundo Aeroviário (**FAER**)
33. Fundo de Combate à Pobreza
34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (**FISTEL**)
35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (**FGTS**)
36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (**FUST**)
37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (**Fundaf**)
38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Fundtel)
39. Programa de Integração Social (**PIS**) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (**PASEP**)

Impostos

40. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (**ICMS**)
41. Imposto sobre a Exportação (**IE**)
42. Imposto sobre a Importação (**II**)
43. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (**IPVA**)
44. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (**IPTU**)
45. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (**ITR**)
46. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (**IR** - pessoa física e jurídica)
47. Imposto sobre Operações de Crédito (**IOF**)
48. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**)
49. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (**ITBI**)
50. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (**ITCMD**)
51. **INSS** Autônomos e Empresários
52. **INSS** Empregados
53. **INSS** Patronal
54. **IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados

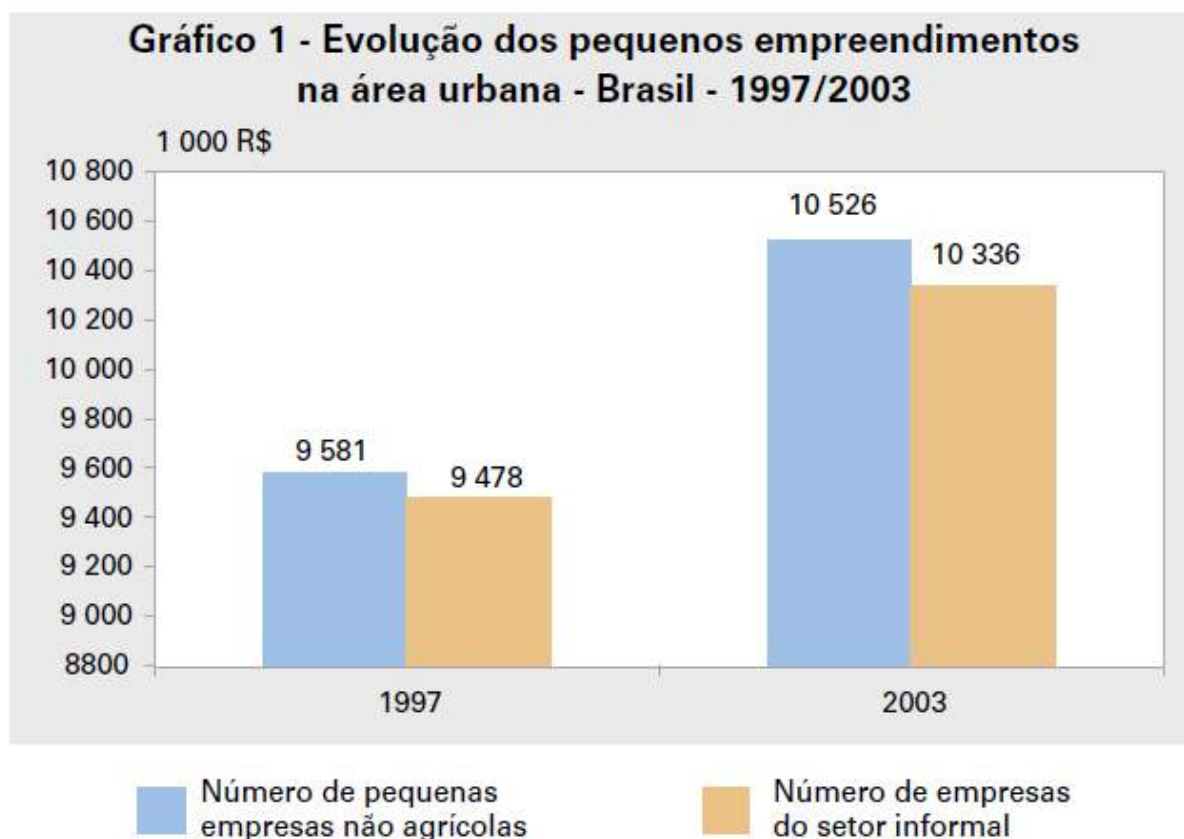
Taxas

55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação
57. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias
58. Taxa de Coleta de Lixo
59. Taxa de Combate a Incêndios
60. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
61. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – **TCFA**
62. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos
63. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
64. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - **TFAC**
65. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – **ANA**
66. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários)
67. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos
68. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária
69. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - **TFPC**
70. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta
71. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
72. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações
73. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
74. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM
75. Taxa de Serviços Administrativos – **TSA** – Zona Franca de Manaus
76. Taxa de Serviços Metrológicos
77. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (**CNP**)
78. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica
79. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias
80. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários

- 81.** Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18
- 82.** Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006.
- 83.** Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
- 84.** Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- 85.** Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - Lei 9.718/1998

ANEXO II

De acordo com o IBGE (2005), em um estudo sobre o setor informal urbano brasileiro realizado em 2003, foram identificadas 10.525.954 pequenas empresas não agrícolas no país, um aumento de 10% do número identificado na pesquisa realizada em 1997. Conforme a figura abaixo.



Fonte: IBGE (2005).

Em 1997, 99% das pequenas empresas não agrícolas com até cinco funcionários faziam parte do mercado informal. Em 2003 registrou-se o índice de 98%. Apesar de ter reduzido 1% em termos de representação percentual, houve um aumento em proporção das empresas que fazem parte desse setor.

Entre as empresas que fazem parte do setor informal, 88% são formadas por trabalhadores por conta própria, e 12% de pequenos empregadores. A figura abaixo mostra os dados. No que tange as características, as empresas informais do setor de comércio e reparação eram 33%, as do setor de construção civil eram 17%, seguido das indústrias de transformação e extrativa. Dentre as empresas do setor de comércio e reparação, 62% estavam estabelecidas somente fora do domicílio e 12% dentro e fora do domicílio. Os gráficos abaixo mostram os índices em relação ao local de funcionamento.



Em 2003, entre as empresas com trabalhadores por conta própria, 63% funcionavam apenas fora do domicílio, esse índice aumenta se considerarmos as empresas de empregadores, 79%. Em 1997 os resultados mostraram que essa parcela era maior, 82% para os empresas de empregadores que atuavam somente fora do domicílio.

ANEXO III

Alíquotas de imposto sobre a renda no Brasil:

Alíquotas de IRPF no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% e 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2008	2	15% e 27,5%
2009 a 2011	4	7.5% a 27,5%

Fonte: Hickmann e Salvador (2006, p.32); SRF dados a partir de 2005.

Tabelas Progressivas para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física

Período	Base de cálculo mensal (em R\$)	Alíquota %
A partir de fevereiro de 2006	Até 1.257,12	-
	De 1.257,13 até 2.512,08	15
	Acima de 2.512,08	27,5
Exercício de 2008 ano-calendário 2007	Até 1.313,69	-
	De 1.313,70 até 2.625,12	15
	Acima de 2.625,12	27,5
Exercício de 2009 ano-calendário 2008	Até 1.372,81	-
	De 1.372,82 até 2.743,25	15
	Acima de 2.743,25	27,5
Exercício de 2010 ano-calendário 2009	Até 1.434,59	-
	De 1.434,60 até 2.150,00	7,5
	De 2.150,01 até 2.866,70	15
	De 2.866,71 até 3.582,00	22,5
Exercício de 2011 ano-calendário 2010	Acima de 3.582,00	27,5
	Até 1.499,15	-
	De 1.499,16 até 2.246,75	7,5
	De 2.246,76 até 2.995,70	15
	De 2.995,71 até 3.743,19	22,5
	Acima de 3.743,19	27,5

Fonte: Receita Federal.

Nota: Elaboração própria.