

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LUCIANA VIANA DA SILVA FRANCO

**A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA ALTA
CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.**

**BRASÍLIA,
MAIO 2015**

LUCIANA VIANA DA SILVA FRANCO

**A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA ALTA
CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina Metodologia da Pesquisa Jurídica no âmbito da pós-graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Orientador: Hector Luís Cordeiro Vieira

**BRÁSÍLIA,
MAIO 2015**

LUCIANA VIANA DA SILVA FRANCO

**A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA ALTA
CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas como requisito parcial para obtenção título de Mestre em Direito na linha de pesquisa de Direitos e Garantias Fundamentais.

Brasília-DF, 11 de maio de 2013.

Prof. Me. Hector Luís Cordeiro Vieira
Professor Orientador

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Dedico este trabalho a Deus, Autor da
minha vida, que está sempre ao meu lado
me guiando e ensinando.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades e atingir mais uma meta de minha vida. Sem seu apoio seria impossível chegar até aqui.

Ao meu querido marido Vilmar Franco, companheiro leal, que com paciência e compreensão, ajudou-me a realizar este trabalho com dedicação e segurança. Não poderia deixar de agradecer também ao meu amado filhinho Miguel, pela compreensão das minhas constantes ausências para conclusão deste curso.

Aos meus adorados pais, pessoas que sempre acreditaram e apoiaram meus sonhos, por mais difíceis que parecessem.

Enfim, a todos que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização desse momento.

Muito obrigada!

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar alta carga tributária brasileira e suas influências na economia e, principalmente, no aumento da sonegação fiscal. A análise envolveu fundamentalmente uma extensa pesquisa bibliográfica e documental sobre a temática. Procurou-se em um primeiro momento abordar a teoria da tributação, sua origem e evolução e atuação do Estado como órgão responsável para gerir receitas, para, em seguida, cuidar-se de devida análise dos problemas do Sistema Tributário Brasileiro. Assim, verificou-se que nos últimos anos, houve um aumento expressivo na carga tributária Brasileira, decorrentes principalmente dos gastos públicos. Constatou-se ainda, que o sistema tributário brasileiro, além de caro e complexo, é também em grande parte regressivo, devido, principalmente, a forte incidência de tributos indiretos. Foi possível constatar ainda que o Brasil sofre as consequências da sua desastrosa política tributária, pois apesar de ser um dos países que apresenta uma das maiores cargas tributárias no mundo, não é capaz de garantir a toda a sociedade brasileira, de forma efetiva, os recursos sociais mínimos necessários ao ser bem estar e ainda motivam, em grande parte a prática da sonegação fiscal por expressiva parte dos contribuintes, principalmente pelas empresas, afetando sua capacidade de sobrevivência em um mercado altamente competitivo induzindo-as a adotar certos tipos de práticas ilícitas com a finalidade de fugir das pesadas cargas de impostos. Neste ponto, utilizou-se a Teoria da Curva de Laffer para tentar explicar a relação entre a alta carga tributária e a sonegação fiscal no Brasil. Observou-se também o fenômeno tributação sob os aspectos econômicos e jurídicos, concluindo-se que uma menor carga tributária possivelmente implicaria em diminuição da informalidade, aumentando assim, a arrecadação dos impostos, incentivando as empresas a aumentar sua participação no mercado, gerando mais empregos e mais consumo, trazendo crescimento econômico e conseqüente melhoria da qualidade de vida para população.

Palavra-chave: Sistema Tributário Brasileiro. Sonegação Fiscal. Alta carga tributária. Curva de Laffer.

ABSTRACT

This study aimed to analyze high Brazilian tax burden and its influence on the economy and especially in increasing tax evasion. The analysis primarily involved an extensive bibliographic and documentary research on the subject. He tried to at first approach the theory of taxation, its origin and evolution and State action as a responsible body to manage recipes, then care is due analysis of the Brazilian Tax System problems. Thus, it was found that in recent years there has been a significant increase in the Brazilian tax burden, mainly due to government spending. It was found also that the Brazilian tax system, as well as costly and complex, is also in large part regressive, mainly due to the high incidence of indirect taxes. It was also possible to see that Brazil suffers the consequences of his disastrous fiscal policy, because despite being a country that has one of the highest tax burdens in the world, is not able to guarantee the entire Brazilian society, effectively, resources social minimum necessary to be well-being and even motivate largely the practice of tax evasion by significant taxpayers, especially by companies, affecting their ability to survive in a highly competitive market by inducing them to adopt certain types of illegal practices in order to escape the heavy tax burdens. At this point, we used the Laffer curve theory to try to explain the relationship between high tax burden and tax evasion in Brazil. It was also observed the phenomenon taxation under the economic and legal aspects, concluding that a lower tax burden possibly imply reduction of informality, thus increasing the collection of taxes, encouraging companies to increase their market share, generating more jobs and more consumption, bringing economic growth and thus improve quality of life for the population.

Key words: Brazilian Tax System. Tax evasion. High tax burden. Laffer Curve.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
	13
1 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO	14
1.1 Definição de tributo	16
1.2 Tipos de tributos	19
1.3 Obrigação Tributária	20
1.4 Receitas Públicas	22
1.5 Despesas Públicas	22
1.6 Sistema de tributação	
2 PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	24
2.1 Evolução da carga tributária brasileira	26
2.2 Gastos públicos	30
2.3 Informalidade	33
2.4 Comparação internacional	34
3 SONEGAÇÃO FISCAL	38
3.1 Aspectos legais da sonegação fiscal	41
3.2 A carga tributária como justificativa para a sonegação fiscal	42
3.3 Sonegação fiscal nas empresas brasileiras	44
3.4 Combate à sonegação fiscal	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51

INTRODUÇÃO

Sabe-se que vários são os fatores que afetam a rentabilidade das empresas. A maximização do lucro, seja no curto ou no longo prazo, constitui o principal objetivo das organizações com fins lucrativos. Um desses fatores que tem um peso significativo na rentabilidade dessas organizações é, sem dúvida, a alta carga tributária brasileira. A cobrança excessiva de impostos, que, se por um lado, aumenta no curto prazo a arrecadação do governo, por outro impacta diretamente o lucro das empresas, afetando significativamente a sua capacidade de sobrevivência em um mercado competitivo. Essa necessidade de sobrevivência, mesmo não sendo o motivo principal da sonegação fiscal, muitas vezes leva a empresa a adotar práticas ilícitas com a finalidade de fugir da pesada carga tributária. Assim, uma característica clara de um País com carga tributária elevada é o aumento da sonegação fiscal.

A sonegação fiscal acontece quando o contribuinte age de forma consciente e deliberada com o intuito de se opor à lei fiscal. Dispõe o artigo primeiro da lei 8.137/1990, que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, tais como omitir ou prestar informações falsas às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária; alterar ou falsificar notas fiscais, entre outras. No entanto, apesar de constituir-se crime já previsto em lei, a sonegação fiscal é prática constante entre muitas empresas nacionais, como também entre muitos contribuintes pessoas físicas.

O rombo deixado pela sonegação fiscal traz efeitos danosos para a sociedade. A diminuição do PIB, com menos recursos para o investimento, a competição desleal entre as empresas que se beneficiam da sonegação fiscal e o imenso tamanho da economia informal são apenas alguns deles.

A carga tributária brasileira é alta, sua apuração é complexa, os tributos além de inúmeros ainda oneram cidadãos de classes sociais diferentes com a mesma alíquota, contribuindo conseqüentemente para o surgimento e a intensificação do problema da sonegação fiscal.

Conforme Siqueira e Ramos (2005), os indivíduos, que em geral já não gostam de pagar impostos, diante dessa situação, farão de tudo para reduzi-lo.

Esses autores chamam a atenção para a prática recorrente, em que alguns indivíduos e empresas tentam reduzir suas pesadas cargas de impostos utilizando-se muitas vezes de formas ilícitas para tal. Surge então a sonegação, um problema sério para o País.

Pesquisas realizadas recentemente apontam o Brasil como um País com a carga tributária mais elevada do mundo. O que seria uma tentativa do governo de se aumentar a arrecadação do país acabou tornando-se um problema, uma vez que grande parte dos contribuintes, em decorrência das altas taxas tributárias impostas a eles, deixa de pagar todos ou parte de seus impostos devidos. Como consequência de todo esse descontrole fiscal, decorrente da sonegação, nossa economia vai cada vez mais sendo fragilizada, criando uma situação preocupante para o nosso País.

De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - 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, entre outros.

O tema da sonegação fiscal, sem dúvida, possui relevância política, social e acadêmica, devido ao grande impacto causado sobre a sociedade como um todo, na medida em que o seu combate, seja por redução das altíssimas cargas tributárias do País, pela simplificação das complexas legislações tributárias ou mesmo pelo desenvolvimento de sistemas mais eficazes de controle fazendário, vão certamente trazer benefícios para todo o País.

A questão da sonegação pode ser vista sob diferentes óticas. Primeiro, pelo lado do governo, que deixa de arrecadar os tributos, diminuindo sua receita. Segundo sob a ótica dos contribuintes sujeitos a uma tributação crescente e pesada, não conseguindo, muitas vezes, arcar com suas obrigações financeiras. Outro sério problema causado pela carga tributária é a informalidade. Segundo 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 e o aumento da sonegação e do mercado informal.

Considerando os apontamentos feitos pelos autores acima, reconhece-se que há uma deficiência na estrutura tributária brasileira, eclodindo em altas cargas de tributos, sem a devida contrapartida dos serviços públicos oferecidos. Levando em consideração também as práticas de sonegação por parte principalmente das empresas brasileiras, o tema proposto

nesse trabalho é a análise da sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira.

Com base nesse tema surgem algumas questões: como a cobrança elevada de tributos pode influenciar no aumento do número de sonegadores em nosso País?

Assim o objetivo deste trabalho, nos seus aspectos gerais, é analisar os problemas inerentes ao sistema tributário brasileiro, que conseqüentemente levam à sonegação fiscal nas empresas brasileiras, procurando demonstrar seus impactos negativos na economia do País.

Como objetivos específicos propõem-se analisar o sistema tributário em seus principais conceitos, a evolução da carga tributária nos últimos anos; identificar os principais motivos ou causas que levam a sonegação; descrever as principais práticas de sonegação por parte das empresas e analisar também as causas do aumento da informalidade no País; ainda, analisar as práticas de combate à sonegação e as benefícios da implantação de uma reforma tributária igualitária que favoreça tanto o estado quanto o contribuinte. Por fim, verificar que uma possível redução da carga tributária poderia trazer benefícios ao País, tais como: geração de mais empregos, diminuição de custos com ações do fisco e, finalmente, que a soma desses fatores acarretaria, provavelmente, uma maior e mais justa arrecadação.

Diante disso tudo, o tema acerca da sonegação fiscal e alta carga tributária, além de se mostrar bastante interessante e atual, é também um assunto de grande importância, pois afeta a eficiência da economia brasileira e conseqüentemente a todos os brasileiros, seja ao efetuar os altos pagamentos de impostos, seja pela perda de qualidade dos serviços públicos.

Sem dúvida, esse trabalho aborda tema de significativa importância dentro do estudo do Direito Tributário e Finanças, e foi escolhido por tratar-se de um assunto atual de grande interesse profissional. Por ser economista de formação e ainda trabalhar na área fiscal a pesquisadora possui conhecimento suficiente para discorrer sobre a temática proposta. Ademais, existem vastas publicações acadêmicas sobre o tema, bem como ampla bibliografia e artigos eletrônicos disponíveis.

Quanto à metodologia utilizada nesta monografia, pode-se afirmar que a mesma foi bibliográfica e documental, com caráter descritivo e exploratório.

Vale ressaltar, finalmente, que o trabalho justifica-se por tentar identificar e delimitar aspectos que levam ao aumento da carga tributária, que por sua vez conduz ao problema

maior - a sonegação fiscal - causando impactos negativos no crescimento econômico do país, seja pelo lado da redução da arrecadação, ocasionando redução nas receitas públicas, seja inibindo a expansão da capacidade produtiva do país.

1. TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

Para manter a sociedade organizada e prestar os serviços necessários à população, o governo precisa cobrar tributos. No entanto, para alcançar a sua finalidade de forma eficiente, é necessário se ater aos efeitos da arrecadação, que estão ligados à economia e ao contribuinte. Sendo, portanto, os tributos necessários, porém não devem abalar o incentivo da produtividade da economia. Assim uma carga tributária excessiva pode ser devastadora para o mercado que, desestimulado, não produzirá a totalidade de empregos necessários ao país, derivando daí, uma gama enorme de problemas sociais.

Diante disso, o governo tem a obrigação de organizar e disciplinar as relações existentes na sociedade. No âmbito da política fiscal, ele exerce três funções básicas: a primeira é a função alocativa, que é o fornecimento dos bens públicos pelo governo, determinando 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, na 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.

Sobre o tema, preleciona Giambiagi (2000):

O governo precisa gerar recursos para poder arcar com as funções alocativa, distributiva e estabilizadora de sua política. Dado que o objetivo principal do sistema tributário é extrair recursos do setor privado, para financiar as despesas públicas por meio da arrecadação tributária, é necessário que o Estado seja capaz de gerar receitas eficientes.

O mesmo autor sugere ainda que devem ser levados em consideração alguns aspectos para atingir a aproximação de um sistema ideal de tributação, seguindo, principalmente, o princípio da capacidade de pagamento de cada indivíduo.

1.1. Definição de tributo

Ao analisar a teoria da tributação, faz-se necessário, primeiramente, conhecer o conceito de tributos, seus tipos, o sujeito da obrigação tributária, as receitas e despesas públicas, entre outros, para que assim se possa entender como funciona o complexo sistema de tributação brasileiro.

Assim, em regras gerais, conceitua-se “Tributo” como a prestação pecuniária instituída, por lei que o Estado, ou um ente por ele autorizado, exige dos sujeitos econômicos que lhe são submetidos, em virtude de sua soberania territorial.

Para Torres (2000), o tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Assim, trata-se de receita derivada cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da Lei, salvo exceções.

Nota-se que o conceito de tributo vem sendo redefinido ao longo dos tempos. Antes do Código Tributário Nacional, a Lei 4.320/64, no seu art. 9º, definia tributo da seguinte forma:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

A Reforma Tributária traduzida na Emenda n. 18/65, redefiniu o conceito de tributo através da Lei 5.172/66 - o Código Tributário Nacional, pelo Ato Complementar no. 36/67, que com o advento da Constituição de 1967, assumiu a eficácia de Lei Complementar 23, assim definindo tributo, conceito esse atualmente vigente:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com relação a essa evolução conceitual, para Luciano Amaro (2006), este conceito adotado pelo Código Tributário Nacional é redundante nos seguintes termos:

Merece destaque, na definição de tributo dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, o equívoco traduzido na *redundância da expressão "prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir"*. O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária em moeda, o que, aliás, traduz *dupla redundância*. Isto é o que parece decorrer do texto, aliás redigido em mau português, em que a preposição "em" (regendo "moeda") se alterna com o relativo "cujo" (referido à "prestação pecuniária"), num exemplar modelo de assimetria, que, além de afear o estilo, contribui para obscurecer o texto. Com efeito, "pecuniárias" são precisamente as prestações em dinheiro ou "em moeda. E a alternativa "ou cujo valor nela se possa exprimir" realmente só faz ecoar a redundância; se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha.

Como visto, no entendimento do autor acima, há uma verdadeira redundância na definição dada pelo Código Tributário Brasileiro, partindo do princípio que toda prestação pecuniária é sempre uma prestação em moeda. No entanto, a demonstração de tal evolução conceitual prestou-se apenas para fins de conhecimento, tendo em vista que o conceito adotado por esse trabalho é mesmo aquele dado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo terceiro, já descrito anteriormente.

Para Ricardo Alexandre (2009) é impossível não perceber certa redundância na redação do dispositivo. Prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda. Alguns entendem que a expressão "ou cujo valor nela se possa exprimir" constituiria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), uma vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda.

1.2. Tipos de tributos

Com relação aos tipos de tributos, estes podem ser diretos ou indiretos. Essa diferença está entre a forma como os indivíduos são cobrados, sendo que o imposto direto incide sobre os rendimentos, renda e riqueza do indivíduo e o imposto indireto incide sobre o consumo, normalmente cobrado no preço final de bens e serviços que os indivíduos adquirem.

Com relação às espécies de tributos, a legislação brasileira os define como impostos, taxas e contribuições de melhorias. Já o Código Tributário Nacional apresenta uma definição mais ampla, incluindo também as contribuições sociais e econômicas.

Vale destacar que uma característica importante do sistema tributário é a porcentagem da carga fiscal que se refere à renda ou consumo. Com base nesse aspecto, o tributo pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. Respectivamente, o primeiro é caracterizado pela aplicação da mesma alíquota do tributo para os diferentes tipos de renda, o segundo aplica-se uma alíquota maior para o indivíduo que detém uma renda mais alta e, por fim, o último caracteriza-se por atribuir maior alíquota de imposto às camadas mais baixas de renda, como ocorre com os impostos indiretos.

Quanto à classificação, o número de espécies tributárias é bastante discutido, existindo duas teorias: a teoria tripartida e a teoria pentapartida.

Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 145:

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.

A divisão tripartite contida na Constituição Federal classifica os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. No entanto, na divisão pentapartida, além dessas três, inclui-se ainda os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. Ao se deparar com essa discussão, o Supremo Tribunal Federal adotou a teoria pentapartida.

Assim, tendo como ponto de partida a teoria atualmente adotada, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, é de extrema importância o conhecimento das distinções entre os tipos de tributos.

Neste aspecto, os impostos são tributos cobrados pelo governo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, reativa ao contribuinte, como por exemplo, o imposto de renda, que o governo recolhe para financiar diversos gastos públicos, como educação, saúde, segurança, etc. É um tipo de tributo não vinculado por previsão constitucional. O art. 167 da Constituição Federal proíbe, salvo em algumas exceções, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Os impostos já estão enumerados na Constituição, ressalvando-se unicamente a possibilidade de utilização, pela União, da competência residual prevista no art. 154, inciso I, e da competência extraordinária, no caso dos impostos extraordinários de guerra prevista no inciso II do mesmo artigo.

Segundo Ricardo Alexandre (2009), é importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal. Aliás, como regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é proibida diretamente pela Constituição Federal. Portanto, além de serem tributos não-vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não-vinculada. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado.

Os tributos podem ser vinculados ou não vinculados, dependendo da necessidade do estado em realizar algumas atividades específicas relativa ao contribuinte para legitimar a cobrança, exemplo disso, são as taxas.

As taxas são tributos que estão relacionados com a prestação de algum serviço específico posto à disposição, mesmo que ainda não utilizado. São cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito das suas respectivas atribuições. São tributos vinculados que têm por fato gerador uma atividade estatal voltada diretamente para a prestação de um serviço específico ao contribuinte, isto é, a prestação de um serviço em que se beneficie diretamente o contribuinte. A cobrança desse tipo de tributo somente se justifica quando existe uma atuação do Estado diretamente dirigida a beneficiar o particular.

O artigo 77 do Código Tributário Nacional, assim as define:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Já as contribuições de melhorias são tributos vinculados que também têm uma contrapartida específica, ou seja, teoricamente, o governo só poderia utilizar a arrecadação para alguns fins específicos. De acordo com o art. 81 do CTN:

“A contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

O Empréstimo Compulsório é um tributo, também vinculado, previsto no art. 148 da Constituição Federal. Tal tributo surge como uma alternativa do estado para suportar aquelas despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

De acordo com Ricardo Alexandre (2009) os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de “emprestar” dinheiro ao Estado.

Por fim, a Contribuição Social é um tributo cujo resultado da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (assistência social, previdência social e saúde), de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

1.3. Obrigação Tributária

No ramo do direito, o termo obrigação está associado a um vínculo, um dever a ser cumprido entre duas ou mais pessoas, das quais uma tem o direito de exigir e a outra o dever de cumprir o que lhe foi imposto. Essas pessoas são denominadas sujeitos da obrigação, sendo a que impõe o sujeito ativo e a que tem o dever de dar ou fazer, cumprindo a obrigação, o sujeito passivo.

Para Decomain (2000) a obrigação é o vínculo jurídico que prende duas pessoas, em virtude do qual uma tem o dever de realizar certa conduta, comissiva ou omissiva, a benefício da outra. Sempre que se esteja diante de uma situação como essa, estar-se-á diante de uma obrigação. Já a obrigação de pagar uma quantia em dinheiro, a título de tributo, é a relação obrigacional fundamental no campo de Direito. Especificamente, no Direito Tributário Brasileiro, a obrigação corresponde ao seu verdadeiro núcleo, tratando de um direito estritamente obrigacional, no qual os sujeitos são o Estado, que exige e o contribuinte que cumpre com o pagamento do tributo.

No entendimento de Maria Leonor Vieira (1997), a obrigação tributária é a obrigação de pagar ao Estado ou a outro ente público designado, a quantia de dinheiro em virtude de haver provocado, no mundo físico, o surgimento da relação.

Assim, obrigação tributária é, portanto a relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse do Fisco ou ainda em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei.

No Código Tributário Brasileiro, a Obrigação Tributária divide-se em duas categorias: principal e acessória. A primeira nasce com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se, juntamente com o crédito dela decorrente. Já a segunda consiste no dever de realizar determinadas prestações, positivas ou negativas na legislação tributária.

A obrigação tributária é um assunto vasto, porém o presente estudo restringe apenas a estes pequenos comentários, tendo em vista a necessidade maior de discorrer sob outros aspectos mais relacionados com o tema.

1.4. Receitas públicas

Para custear as três funções essenciais de governo já citadas anteriormente, este mesmo governo precisa gerar recursos. Estes recursos poderão ser captados de quatro fontes básicas, quais sejam: emissão de moeda, lançamentos de títulos públicos, empréstimos bancários interno ou externo e a arrecadação tributária. Assim, por definição, o dinheiro que o governo usa para oferecer os bens e os serviços públicos que os cidadãos usufruem é chamado de Receita Pública.

Para alguns doutrinadores a receita pública é toda a entrada de dinheiro arrecada pelo Estado, porém a doutrina dominante classifica como receita tão-somente as importâncias arrecadadas em caráter definitivo, sendo, portanto somente as entradas não restituíveis, considerando que nem todo ingresso é receita, mas toda receita é ingresso.

Conforme Zelmo Denari (1998) a receita pública é a quantia recolhida aos cofres públicos não sujeita a restituição, ou, por outra, a importância que integra o patrimônio do Estado em caráter definitivo.

É sabido que os tributos, em modo geral, tornaram-se uma grande fonte de recursos para os cofres públicos, constituindo-se na sua grande fonte de receita. Além de propiciar recursos para o Tesouro Público (função fiscal), podem alterar a conjuntura e as estruturas econômicas do Estado (função extrafiscal). Sendo sem dúvida a aquela que mais recursos propicia ao Estado.

Quanto a sua divisão podem ser originárias e derivadas, sendo estas as receitas decorrentes do poder impositivo do Estado, cobradas por força das leis de direito público, como os tributos (receitas tributárias) e as penalidades pecuniárias, e aquelas as produzidas pelos bens e empresas de propriedade pública, ou seja, decorrentes do próprio patrimônio do Estado.

Conforme Torres (2002) receitas derivadas são aquelas que o Estado obtém mediante o recurso do seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los, nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamento assegurar a co-participação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos.

Dentre essas, a principal fonte de receita é proveniente dos tributos arrecadados de acordo com o Código Tributário Nacional, aplicável à União, Estados e Municípios. 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, conforme já comentado anteriormente.

Centralizar-se-á o presente estudo na análise das receitas derivadas ou tributárias, tendo em vista ser esta a que predominantemente se relaciona ao tema.

Tratando-se de receitas no âmbito federal, apenas a título de conhecimento, é interessante uma rápida análise sobre a situação atual das receitas públicas, bem como sua evolução nos últimos dois anos mais recentes.

Conforme dados da Receita Federal do Brasil – RFB, em relação ao ano de 2014, o baixo crescimento da economia e as desonerações acentuaram ainda mais a queda na arrecadação das receitas federais. Segundo dados divulgados por ela, a União arrecadou R\$ 114.748 milhões em 2014, valor 1,79% menor que a registrada em 2013, descontada a inflação oficial pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), conforme tabela abaixo:

ARRECAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS
PERÍODO: JANEIRO A DEZEMBRO - 2014/2013

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	DEZEMBRO				JANEIRO A DEZEMBRO			
	ARRECAÇÃO (PREÇOS CORRENTES)		VARIÇÃO [A]/[B]%		ARRECAÇÃO (PREÇOS CORRENTES)		VARIÇÃO [C]/[D]%	
	2014 [A]	2013 [B]	NOMINAL	REAL (IPCA)	2014 [C]	2013 [D]	NOMINAL	REAL (IPCA)
ADMINISTRADAS PELA RFB	112.938	116.164	(2,78)	(8,63)	1.146.813	1.100.178	4,24	(1,91)
ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS	1.809	2.200	(17,77)	(22,73)	41.130	38.148	7,82	1,50
TOTAL	114.748	118.364	(3,06)	(8,89)	1.187.943	1.138.326	4,36	(1,79)

Fonte: Receita Federal do Brasil 12/2014

Assim, após a breve explanação sobre as receitas públicas, o passo seguinte passo é entender o que é despesa pública e como funciona.

1.5. Despesa Pública

Despesa pública é o conjunto dos dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. Em outras palavras é a aplicação do dinheiro arrecadado pela autoridade pública para a execução de serviços dos quais o Estado tomou para si, na busca de meios para satisfazer as necessidades da população.

Baleeiro (2010) descreve despesa pública como sendo a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente dentro de uma autorização legislativa para execução de fim a cargo do governo.

É obrigação de o Estado identificar quais são os serviços de real necessidade pública. A escolha se dá pelo critério da "máxima vantagem social", ou seja, do que trará maior benefício à coletividade. Além disso, a realização das despesas tem que observar os princípios constitucionais, entre eles o princípio da legalidade.

Não sendo necessária para o tema uma extensão maior sobre as Despesas Públicas, passamos agora a uma rápida análise sobre o sistema de tributação brasileiro.

1.6. Sistema de tributação

Antes de adentrarmos sobre os problemas causados pela alta carga tributária brasileira é importante conhecer como funciona o nosso sistema de tributação. Tal sistema pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. A diferença se faz por conta da carga tributária imposta às diversas classes de renda na sociedade.

No sistema proporcional aplicar-se a mesma alíquota do tributo para os diferentes tipos de renda. Já no sistema progressivo aplica-se a alíquota maior para o indivíduo que tem renda mais alta e, por fim, no sistema regressivo aplica-se uma maior alíquota de imposto aos indivíduos de menor renda.

O sistema tributário brasileiro, apesar de apresentar, em particular alguns tributos progressivos, no conjunto a tributação recai de forma regressiva sobre a população. Quando se

diz que o Brasil apresenta uma tributação regressiva, significa que há uma cobrança proporcionalmente maior das pessoas com menor capacidade de contribuir, seja por meio de tributos pagos diretamente ou indiretamente suportados.

Segundo Grego e Godói (2005) essas distorções na tributação brasileira são resultantes, principalmente, do extremo descaso com que o legislador ordinário brasileiro trata a progressividade nos impostos diretos.

Como enfatiza Zavarizi (2002), a recomendação do legislador constituinte, que consagra os princípios de justiça fiscal, não é obedecida pelo legislador ordinário, que insiste em ampliar a tributação por meio de impostos essencialmente indiretos, penalizando assim os contribuintes de baixa renda.

Apesar de tudo, entende-se ser o sistema progressivo aquele que favorece uma maior equidade econômica, baseado principalmente pelo princípio da capacidade contributiva.

Segundo a visão do jurista Baleeiro (2010), o sistema progressivo seria o mais justo. O autor revela-se um otimista com a eficiência política do imposto pessoal e progressivo, acreditando ser este o mais sistema mais adequado.

2. PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Sabe-se que o Brasil tem uma das maiores cargas tributárias entre todos os países do mundo, porém a qualidade dos serviços e investimentos públicos prestados não são condizentes nem justificam o elevado nível de taxaço. O governo oferece um baixo retorno à população e nem os recursos públicos não são aplicados de forma eficiente.

Segundo Hugo de Brito Machado (2004), Além de bastante elevada nossa carga tributária é crescente. A cada dia se eleva um tributo ou se cria um tributo novo e a arrecadação, assim, tem batido sucessivo recordes. Não obstante não há dinheiro para obras importantes. As estradas, especialmente no nordeste, estão sem a necessária manutenção, praticamente destruídas. O sistema penitenciário superlotado. Parece que os recursos arrecadados são utilizados apenas para o pagamento de juros, ou escorrem pelo ralo da corrupção.

Apesar de não terem o justo retorno dos altos impostos pagos, a população ainda tem que arcar com os ônus dessa pesada carga tributária. Dentre os principais, encontram-se o aumento nas demissões de funcionários por parte das empresas, com o intuito de preservar suas margens de lucros, margens essas diretamente afetadas pelos altos impostos. Entretanto, as demissões nem sempre são suficientes, levando as empresas a tentarem também, incorporar tais custos aos preços repassados consumidores, ou mesmo migrando para informalidade. E, por fim quando não migram para informalidade decidem pela prática ilícita de sonegar os impostos.

Alem de todos os problemas já citados anteriormente, o atual sistema tributário ainda eleva o custo da produção das empresas, prejudicando a competitividade, desestimulando os investimentos, aumentando o desemprego geral no país, dentre outros. Com relação a esse último ponto, vale ressaltar ainda que o Brasil tem hoje uma taxa de informalidade muito alta, em que muitas empresas deixam de empregar, por não poderem arcar com as despesas e impostos cobrados. Isso faz com que certa parcela de pessoas trabalhem sem nenhum vínculo empregatício, portanto, não gerando arrecadação para os cofres públicos.

Outro problema do sistema tributário brasileiro é sua grande complexidade operacional tendo em vista o considerável número de impostos, que incidem sobre os mais diversos fatos geradores. Ponto importante com relação a essa complexidade do Sistema Tributário, é que quanto maior ela for, maior serão as possibilidades para se escapar das cobranças impostas por meio da sonegação fiscal.

E mais, a complexidade do sistema impõe custos para as empresa que precisam dispor de estrutura para atender a todas as necessidades impostas pela legislação fiscal. Essa por sua vez, aliada à excessiva concentração da base de incidência, acaba por se constituir em importante “estímulo” a sonegação fiscal.

É de se ressaltar ainda que o Sistema Tributário Brasileiro é composto por mais de 70 tributos federais, estaduais e municipais. Essa quantidade também contribui para a complexidade das normas que regulamentam os tributos.

Assim, considerando os problemas apontados reconhece-se que o sistema tributário brasileiro é pesado e distorcido, ele onera a economia de diversas formas. Ainda a título de exemplo, quando se tributa excessivamente a folha de pagamentos, desestimula-se a contratação de novos empregados. Isso afeta não só o potencial de geração de empregos, mas também as possibilidades de crescimento das empresas, bem como a criação de novos negócios.

Outro efeito negativo em relação à alta carga tributária é o travamento do crescimento da produtividade das empresas. Em um contexto de tributação elevada, pagar ou não todas as obrigações tributárias passa a ser, muitas vezes, uma decisão determinante para a sobrevivência das empresas. Muitas optam por não pagar impostos e, para não aparecer aos olhos do fisco, não podem crescer, mantendo-se pequenas e pouco produtivas, não podendo aproveitar os ganhos decorrentes do aumento da escala de produção e do acesso a técnicas mais eficientes.

A concorrência, que estimula a eficiência e a produtividade, também é afetada. A alta carga tributária acaba se transformando em barreira à entrada, protegendo as grandes empresas de terem seus mercados ameaçados por novas empresas de porte médio. O resultado é uma economia pouco dinâmica e pouco inovadora.

Diante do exposto, a alta carga tributária traz enormes prejuízos ao mercado, fazendo com que algumas empresas não consigam se sustentar frente ao mercado desleal, e que,

portanto, fechem as portas e acabem por demitir seus empregados, provocando o aumento no índice de desemprego.

Vale ressaltar que mesmo diante do cenário descrito, a ação do governo foi aumentar ainda mais os tributos. Anunciou recentemente um pacote de ajuste fiscal, através da Medida Provisória nº 668/15 e o Decreto nº 8.392/15 que contempla em alguns casos, aumentos da já excessiva carga tributária.

Assim, quando não conseguem desviar da alta carga tributária, as empresas repassam seus custos administrativos para os produtos, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor. No que diz respeito à estabilidade econômica, não se deve esquecer que uma elevação sem fim da carga tributária sufoca o crescimento do País. E alguns segmentos na economia são diretamente afetados, pois já não tem mais condições de arcar com a parte que lhes cabe. Como é o caso de das pequenas empresas que tentam sobreviver no mercado diante de uma concorrência extrema. Parte dessas vem perdendo a competitividade, enfraquecidas por uma tributação exagerada e pelo custo Brasil despropositado, decorrente, em grande medida, da deficiência das três funções básicas da política fiscal, citadas anteriormente.

Assim, tendo-se tomado conhecimento de vários dos problemas consequência de um sistema tributário equivocado, em especial, daqueles relacionados à sonegação fiscal, é totalmente pertinente que observemos como esse sistema vem evoluindo nos últimos anos.

2.1. Evolução da carga tributária brasileira

Segundo Riani (2009), 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). Percebe-se que a estrutura tributária brasileira mantém uma relação íntima com as atividades produtivas, o que explica as oscilações da carga tributária.

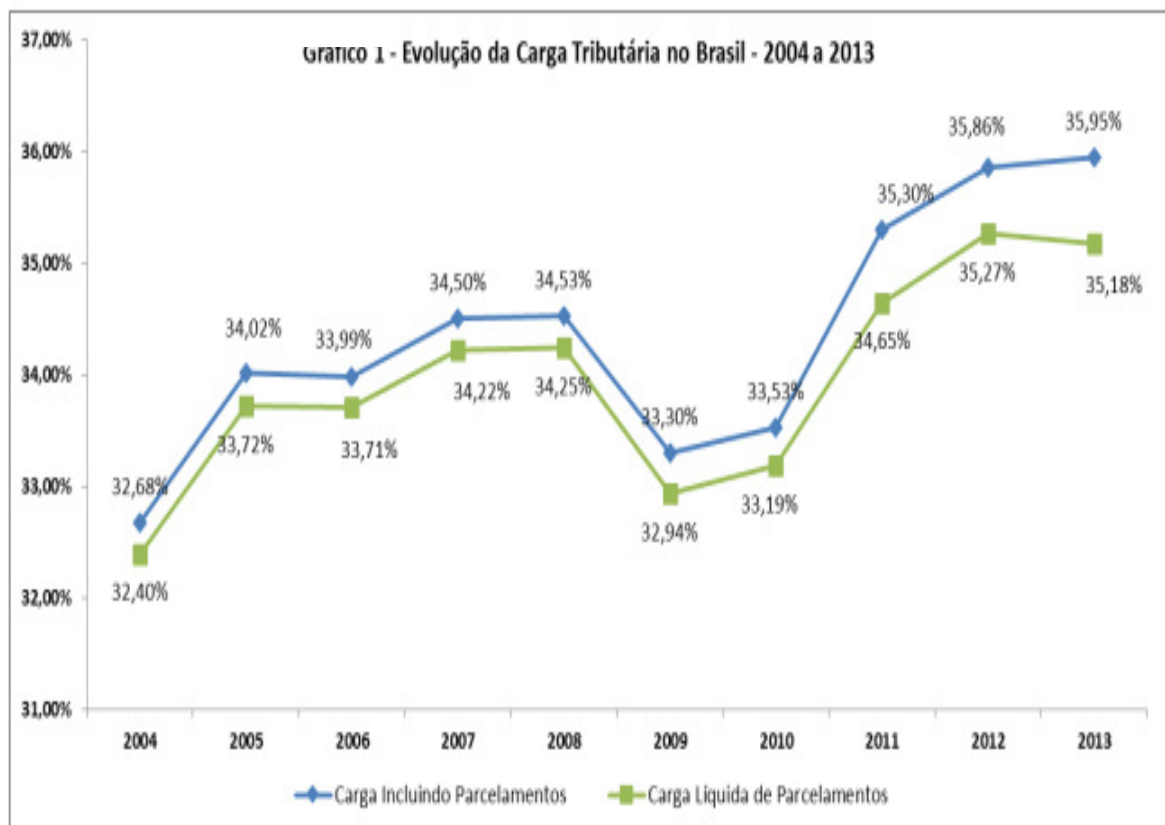
O quadro abaixo apresentada a distribuição da Carga Tributária Bruta brasileira entre o período de 2012 e 2013. Percebe-se o seu crescimento em 2013, subindo para 35,95 % do PIB contra 35,86% em 2012.

Carga Tributária Bruta – 2012 e 2013

Componentes	R\$ bilhões	
	2012	2013
Produto Interno Bruto	4.392,09	4.844,82
Arrecadação Tributária Bruta	1.574,86	1.741,66
Carga Tributária Bruta	35,86%	35,95%

Fonte: RFB e IBGE

Ainda com relação à evolução da carga tributária brasileira, o gráfico abaixo facilita a visualização de sua evolução ao longo dos 10 últimos anos. Em 2004 a carga era de 32,40% em relação ao PIB, porém ao longo desse período apresentou sempre tendência crescente, chegando em 2013 a 35,98%. Esses aumentos foram motivados, principalmente, pela necessidade de elevar o superávit primário, que foi desequilibrado devido às crises cambiais que ocorreram nos anos anteriores, associado ainda a uma política de elevação das taxas de juros a fim de, basicamente, frear a tendência de alta inflacionária..



Fonte: Receita federal/DEZ -2014

Conforme demonstrado no quadro abaixo, interessante também é analisar a série histórica da receita tributária por base de incidência no período de 2009 a 2013. Nota-se que houve um crescimento da tributação sobre bens e serviços, observando ainda uma redução na tributação sobre a Renda, Folha de Salários e Transações Financeiras:

Série Histórica - Receita Tributária por Base de Incidência - 2009 a 2013

		% da Arrecadação Total				
Cód.	Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013
0000	Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
1000	Tributos sobre a Renda	19,57%	18,20%	19,05%	17,88%	18,10%
1100	Pessoa Física	7,09%	7,20%	7,37%	7,63%	7,47%
1200	Pessoa Jurídica	8,80%	7,63%	7,83%	6,66%	6,98%
1900	Retenções não Alocáveis	3,68%	3,37%	3,85%	3,60%	3,65%
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	25,70%	25,40%	24,99%	25,68%	24,98%
2100	Previdência Social	17,93%	17,57%	17,39%	17,61%	16,72%
2110	Empregador	11,12%	11,15%	11,11%	11,16%	10,54%
2120	Empregado	5,55%	5,42%	5,31%	5,45%	5,17%
2130	Autônomo	0,64%	0,61%	0,59%	0,62%	0,64%
2190	Outras	0,61%	0,39%	0,38%	0,38%	0,37%
2200	Seguro Desemprego	5,30%	5,08%	5,13%	5,45%	5,63%
2900	Outras	2,48%	2,74%	2,47%	2,62%	2,63%
3000	Tributos sobre a Propriedade	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,93%
3100	Propriedade Imobiliária	1,45%	1,42%	1,39%	1,41%	1,44%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	1,86%	1,69%	1,65%	1,72%	1,68%
3300	Transferências Patrimoniais	0,58%	0,67%	0,70%	0,76%	0,81%
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	49,10%	50,45%	49,98%	50,61%	51,28%
4100	Gerais	32,74%	33,90%	33,99%	34,90%	35,20%
4110	Não Cumulativas	21,66%	22,49%	22,36%	22,75%	22,70%
4120	Cumulativas	11,08%	11,41%	11,63%	12,15%	12,50%
4200	Seletivas	11,40%	11,55%	10,83%	10,09%	9,87%
4210	Automóveis	2,39%	2,67%	2,69%	2,22%	2,15%
4220	Bebidas	1,05%	1,01%	0,98%	0,87%	0,86%
4230	Combustíveis	2,65%	2,75%	2,40%	2,56%	2,41%
4240	Energia Elétrica	2,25%	2,07%	1,93%	1,94%	1,93%
4250	Tabaco	0,54%	0,53%	0,47%	0,48%	0,51%
4260	Telecomunicações	2,53%	2,52%	2,36%	2,02%	2,01%
4300	Comércio exterior	1,47%	1,67%	1,83%	1,97%	2,12%
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	2,49%	2,40%	2,39%	2,43%	2,44%
4500	Contribuições Previdenciárias	0,29%	0,25%	0,24%	0,44%	0,87%
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	0,71%	0,68%	0,69%	0,78%	0,77%
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,67%
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	0,00%	0,00%	0,01%	-0,02%	-0,01%
5200	Outros	1,78%	2,10%	2,19%	1,97%	1,69%
9000	Outros Tributos	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%

Fonte: Receita federal do Brasil/DEZ -2014

Assim, com base nos dados apresentados acima, fica evidente que a carga tributária brasileira cresceu fortemente nos últimos anos, mesmo naqueles em que o governo, por

motivos políticos, promovia algumas desonerações fiscais. Mas o mais preocupante ainda é que a tendência futura continua a ser de alta, sem mostrar quaisquer sinais ou disposição para sua redução.

Ainda sobre o mesmo assunto, a tabela abaixo traz a distribuição da carga tributária, agora por esfera de governo. Nota-se que o maior aumento da carga no período foi dos Estados e Municípios, enquanto a União sofreu pequena redução de 0,14 pontos percentuais.

Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2012			2013			Variação		
	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
União	1.087.632,34	24,76%	69,06%	1.200.337,25	24,78%	68,92%	112.704,91	0,01	-0,14
Estados	396.338,82	9,02%	25,17%	440.400,79	9,09%	25,29%	44.061,97	0,07	0,12
Municípios	90.889,66	2,07%	5,77%	100.920,27	2,08%	5,79%	10.030,61	0,01	0,02
Receita Tributária Total:	1.574.860,82	35,86%	100,00%	1.741.658,31	35,95%	100,00%	166.797,49	0,09	0,00

Fonte: Receita Federal do Brasil/2013

Conforme Munaretto (2006) nos últimos anos, o governo vem elevando a carga tributária seguidamente para financiar as obrigações e os gastos cada vez mais elevados. Após a entrada em vigor da CF. de 1988, os Estados e Municípios ganharam mais autonomia, ocasionando para a União vem aumentando suas receitas através das contribuições sociais. Estes aumentos vêm onerando o setor produtivo, trazendo problemas de competitividade a muitas empresas, prejudicando inclusive o crescimento da economia.

Como já dito, a redução na arrecadação dos tributos federais pode ser explicada, em parte, pelos efeitos das desonerações concedidas em 2013, conforme demonstrado no quadro abaixo, o qual apresenta os valores das desonerações tributárias da União para os anos de 2012 e 2013. Observa-se que o valor das desonerações de 2013 superou o de 2012 em cerca de R\$ 31 bilhões.

DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO - 2013 e 2012

(a preços correntes)

R\$ milhões

Discriminação	JAN A DEZ		
	2013 (A)	2012 (B)	(A)-(B)
Folha de salários	13.190	3.703	9.487
Cesta básica	6.764	995	5.769
Cide-Combustíveis	11.481	8.461	3.020
IPI-total	11.822	9.673	2.149
Nafta e Álcool	1.933	21	1.912
Tributação PLR	1.703	0	1.703
IOF-Crédito	3.595	2.278	1.317
Transporte Coletivo	746	0	746
Simplex e MEI	6.315	5.740	575
REPNBL-Redes	566	0	566
Outros	19.679	15.593	4.086
TOTAL	77.794	46.464	31.330

Fonte: Receita Federal/2013

Vale mais uma vez salientar que a desoneração ocorrida não se deu em função de uma política efetiva para se reduzir as altas taxas tributárias, mas sim por motivos meramente eleitoreiros, visto que o ano de 2013 foi marcado pelo declínio da popularidade do governo da época, em decorrência do baixo crescimento econômico e das expectativas pessimistas dos brasileiros com relação aos indicadores econômicos do país, a elevação da inflação e ao desemprego, ou seja, o fenômeno chamado de Estagflação. Assim, para não declinar ainda mais nas pesquisas, tratou-se de usar mecanismos extrafiscais, como foi o caso das desonerações tributárias em alguns setores da economia, visando tão somente retomar a confiança da sociedade para uma possível reeleição em 2014.

De toda sorte, essas desonerações, de acordo com o Fisco, reduziram as receitas públicas, porém os gastos públicos não acompanharam essa redução, ao contrário elevaram-se ainda mais ao longo do ano de 2014. Tal assunto será debatido de forma mais detalhada no próximo tópico.

2.2. Gastos públicos

Já foi dito anteriormente que o governo coleta recursos através dos impostos e os aloca no custeio dos gastos públicos. Assim, o aumento do gasto público tem sido

freqüentemente utilizado como uma das justificativas para os níveis crescentes da carga tributária brasileira.

Conforme demonstrado no quadro abaixo, os gastos do governo tiveram uma trajetória de crescimento considerável entre os anos de 2011 e 2014, tendo como maior despesa a amortização e juros da Dívida Pública, saltando de 708.143 bilhões no ano de 2011 para 978.673 bilhões em 2014.

Gastos Públicos – 2011 a 2014

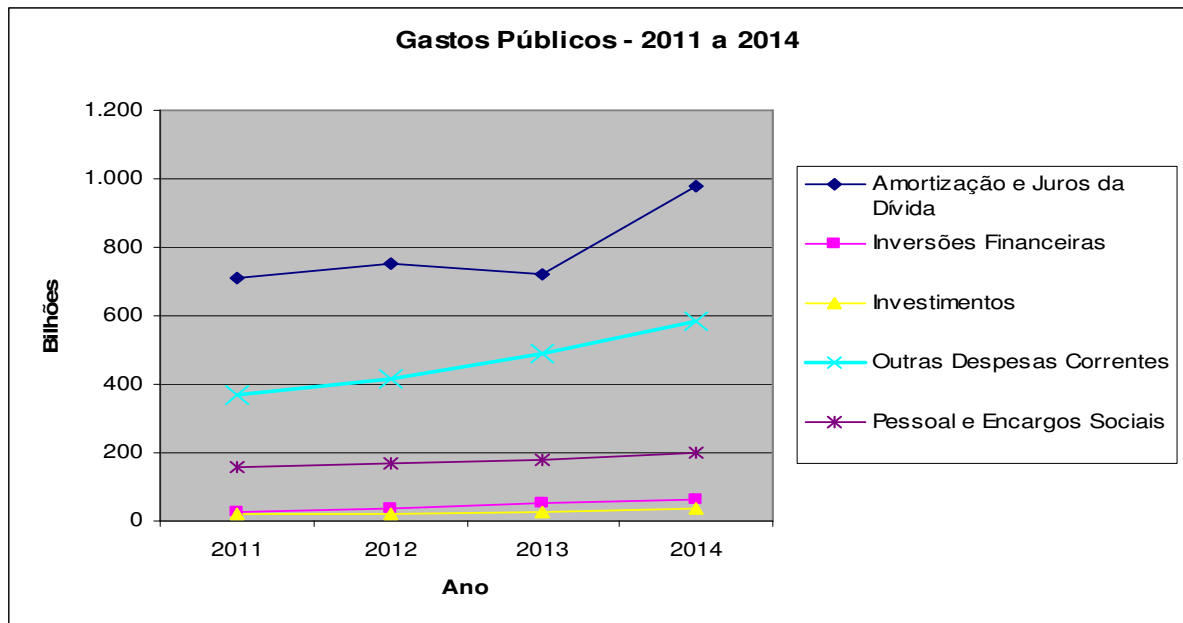
R\$ bilhões

GRUPO DE DESPESA	2011	2012	2013	2014	Total geral
Amortização e Juros da Dívida	708.143	753.247	718.822	978.673	3.158.884,91
Inversões Financeiras	28.523	37.230	52.774	63.626	182.153,07
Investimentos	22.890	21.675	28.091	34.834	107.489,31
Outras Despesas Correntes	367.306	415.567	486.897	585.293	1.855.063,17
Pessoal e Encargos Sociais	160.127	167.547	181.479	198.238	707.390,92
TOTAL GERAL	1.286.987,98	1.395.266,07	1.468.062,53	1.860.664,80	6.010.981,37

Fonte: Portal de Transparência, 2015.

Nota: Elaboração própria.

Adicionalmente, o gráfico abaixo possibilita a confirmação da importância das despesas com o pagamento da Amortização e dos Juros da Dívida Pública no contexto dos gastos públicos.



Fonte: Portal de Transparência, 2015.

Nota: Elaboração própria.

Outro item bastante expressivo é aquele apresentado na conta Outras Despesas Correntes. O crescimento expressivo apresentado por esse item é atribuído principalmente à Previdência Social, no qual incluem aposentadorias, pensões pagas aos trabalhadores do setor privado, benefícios pagos a idosos, pagamento de seguro desemprego e despesas com programas sociais.

Desta forma, é de se perceber que o crescimento do gasto público é um dos principais desequilíbrios da economia brasileira. Não adianta simplesmente pensar em aumentar os tributos para suprir as necessidades das infundáveis contas públicas. Algumas políticas fiscais, invariavelmente aumento da carga tributária, adotadas em meio a crises funcionam até certos períodos, porém seus efeitos, dependendo do espaço temporal, podem gerar custos de ineficiência na economia, dentre outros problemas.

Com relação ainda aos gastos públicos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000) estabelece, em regime nacional, parâmetros a serem seguidos relativos ao gasto público de cada ente federativo (estados e municípios) brasileiro. Ela determina que o presidente, governadores e prefeitos não gastem mais do que arrecadem nem deixem dívidas para o mandato seguinte. Porém, em 2014, o governo fez uma manobra fiscal, a fim de não cometer um crime contra a Ordem Orçamentária, em descumprimento a meta fiscal estabelecida na LDO. Para isso, sancionou um Projeto de Lei que desobriga o governo, que gastou mais do que arrecadou ao longo do ano, de realizar superávit primário.

Portanto, com base na ótica dos gastos públicos, mais do que cortar gastos, o governo precisa aprender, a saber, gastar. O crescimento real dos gastos do governo é também um dos principais desequilíbrios da economia brasileira. Sem entrar no mérito desta discussão, mas procurando contribuir com o assunto, não se pode esquecer também, dos recentes escândalos de corrupção, acompanhados de desvios de verbas públicas, como no caso a Petrobras que acarretou enormes prejuízos aos cofres públicos.

Enfim, fica claro que cabe, então, ao governo buscar eficiência dos seus gastos para que os constantes aumentos de impostos não acabem em prejuízos maiores que a sua própria natureza gera.

2.3. Informalidade

Sem dúvida alguma, uma consequência perversa da alta carga tributária é a informalidade. De acordo com Nóbrega, o nível de informalidade na economia brasileira é elevadíssimo, e para essa distorção contribuem principalmente a alta carga tributária e a complexidade do sistema.

Segundo pesquisa realizada em 2004 pelo Banco Mundial, contemplando dados de 133 Países, o Brasil ocupa o nono lugar no ranking da informalidade da economia.

Sob o prisma da informalidade, a competitividade empresarial se dá na medida em que o não pagamento de tributos torna os produtos e serviços informais muito mais baratos. Outro aspecto interessante a ser destacado, é a cadeia de informalidade que se cria, pois a não emissão de documentos fiscais faz transitar na economia uma enormidade de recursos não contabilizados e não tributados, o que acaba por criar um círculo vicioso, na medida em que facilita a atuação de outras atividades informais no país, prejudicando a arrecadação tanto nos âmbitos municipais, estaduais e federais.

Segundo Tanzi (2009) são diversos os fatores que contribuem para a relevância e até o crescimento da informalidade na economia. Dentre as principais pode ser nomeada como causas a carga tributária.

É quase unânime na literatura que a carga tributária é uma das principais causas para que os agentes possam se deslocar para a informalidade, sugerindo que o seu aumento está diretamente ligado ao aumento da economia informal.

Conforme estimativa do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), em conjunto com o Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getulio Vargas (FGV/IBRE), por meio do Índice de Economia Subterrânea (IES), o mercado informal alcançou a marca de R\$ 833,9 bilhões no ano de 2013. Esse valor representa incríveis 16,2% do PIB do País.

Assim, diante dos pontos levantados fica clara a relação diretamente proporcional entre a alta carga tributária e o tamanho do mercado informal. Mas como podemos afirmar com tanta convicção de que a carga tributária brasileira é realmente alta? Neste ponto, vale destacar que de acordo com Pellizzari (1990) 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. Para isso, devemos comparar nossa carga tributária com a de outros países, levando ainda em consideração a quantidade e qualidade dos serviços públicos prestados por estes. Sendo, portanto esse assunto debatido no próximo tópico.

2.4. Comparação internacional

Como os tributos têm a finalidade de fornecer recursos para que o Estado atue fornecendo bens e serviços públicos, visando à melhoria das condições de vida de sua população, seria razoável fazer comparação entre a arrecadação e os serviços prestados. Para isso, foi utilizado o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH como medida indicativa de resultado dos bens e serviços prestados pelo Estado, comparando-a com a carga tributária dos países da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). A tabela abaixo demonstra essa relação.

COMPARAÇÃO DOS PAÍSES DA OCDE – CARGA TRIBUTÁRIA/IDH -2012

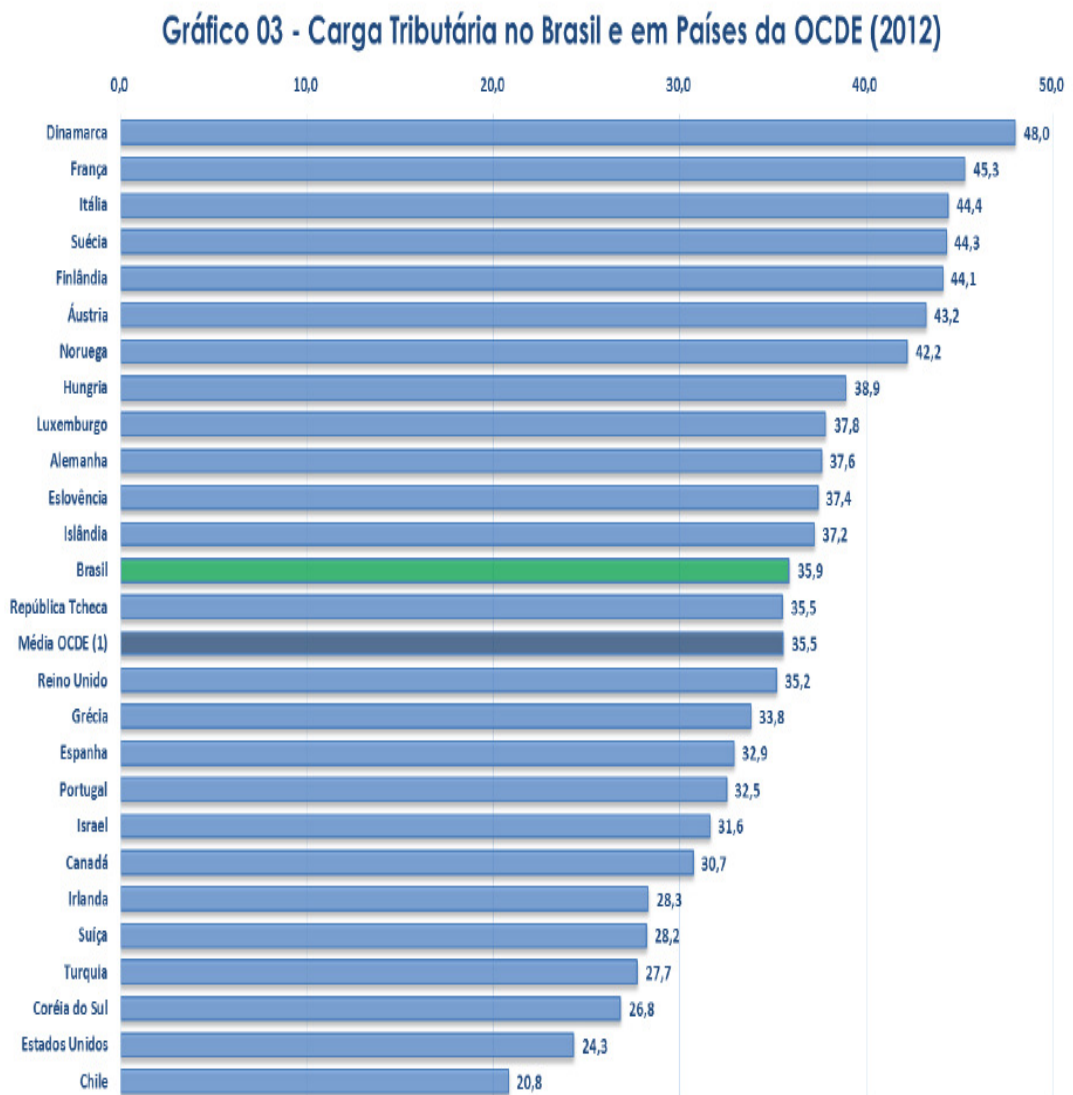
DISCRIMANAÇÃO	IRBES – ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2012	ANO 2012	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 PAISES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T. SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK. ANTERIOR
ESTADOS UNIDOS	24,30%	0,937	165,78	1º	1º
AUSTRALIA	26,50%	0,929	163,49	2º	2]
CORÉIA DO SUL	26,80%	0,909	161,45	3º	3º
IRLANDA	28,30%	0,916	160,32	4º	5º
SUIÇA	28,20%	0,913	160,18	5º	6º
JAPÃO	28,60%	0,912	159,63	6º	4º
CANADÁ	30,07%	0,911	157,85	7º	7º
BÉLGICA	30,70%	0,897	155,94	8º	25º
NOVA ZELÂNDIA	32,90°	0,919	155,28	9º	8º
ISRAEL	31,60%	0,900	155,16	10º	9º
ESLOVÁQUIA	28,30%	0,840	153,86	11º	11º
ESPANHA	32,90%	0,885	152,39	12º	10º
URUGUAI	26,30%	0,792	152,08	13º	13º
ALEMANHA	37,60%	0,920	149,96	14º	15º
ISLÂNDIA	37,20%	0,906	149,23	15º	14º
GRÉCIA	33,80%	0,86	149,23	16º	12º
REINO UNIDO	35,20%	0,875	148,90	17º	17º
REPÚBLICA THECA	35,50%	0,873	148,38	18º	16º
ESLOVÊNIA	37,40%	0,84	147,81	19º	18º
MORUEGA	42,20	0,955	147,65	20º	20º
LUXEMBURGO	37,80%	0,875	145,91	21º	19º
ÁUSTRIA	43,20%	0,895	141,40	22º	23º
SUÉCIA	44,30%	916,00	141,15	23º	24º
ARGENTINA	37,30%	0,811	141,04	24º	21º
HUNGRIA	38,90%	0,831	140,90	25º	22º
FINLÂNDIA	44,10%	0,892	140,11	26º	27º
ITÁLIA	44,40%	0,881	138,83	27º	26º
DINAMARCA	48,00%	0,901	136,39	28º	29º
FRANCA	45,30%	0,893	138,81	29º	28º
BRASIL	36,27	0,730	135,34	30º	30º

Fonte: Receita Federal – Elaborado com estatística OCDE - 2013

Fica evidente no quadro acima que, dentre os trinta países que mais tributam, o Brasil é aquele que tem o menor índice de retorno de bem estar à sociedade, ocupando a última posição entre todos os países pesquisados.

No entanto, de acordo com estudo realizado pela Receita Federal do Brasil, as comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com cuidado, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em

outros. Um exemplo é a previdência, que em alguns países é privada, não fazendo parte da carga tributária. No caso do Brasil, há que se considerar, além da complexidade de um sistema federativo com três esferas de Governo - cada um com sua competência tributária, a magnitude dos serviços que o Estado pretende prover à população. O gráfico abaixo apresenta, a título ilustrativo, uma comparação da carga tributária nacional com a de alguns países da OCDE.



Fonte: Receita Federal – Elaborado com estatística OCDE - 2013

Ainda assim, mesmo tendo o cuidado na comparação da carga tributária brasileira com países integrantes da OCDE, percebe-se que todos os países com carga maior do que o Brasil têm uma economia mais desenvolvida e que proporciona um retorno muito melhor à

população, com serviços públicos com qualidade muito superior aos serviços público oferecidos em nosso país.

Segundo Dain (2005) a carga tributária sobrecarrega demais as empresas nacionais, ou seja, 80% da arrecadação é oriunda de tributos que atingem as empresas, enquanto nos países desenvolvidos com carga tributária superior a 30% do PIB, cerca de 50% da arrecadação provem de atividade empresarial.

Por fim, passamos a uma análise minuciosa acerca da sonegação fiscal, ponto importante da presente pesquisa.

3. SONEGAÇÃO FISCAL

Uma vez conhecidas a magnitude e a composição da carga tributária, bem como algumas das distorções econômicas geradas por ela, analisaremos mais profundamente agora um dos principais problemas gerados pela atual estrutura tributária nacional, tema principal desta pesquisa, a Sonegação Fiscal.

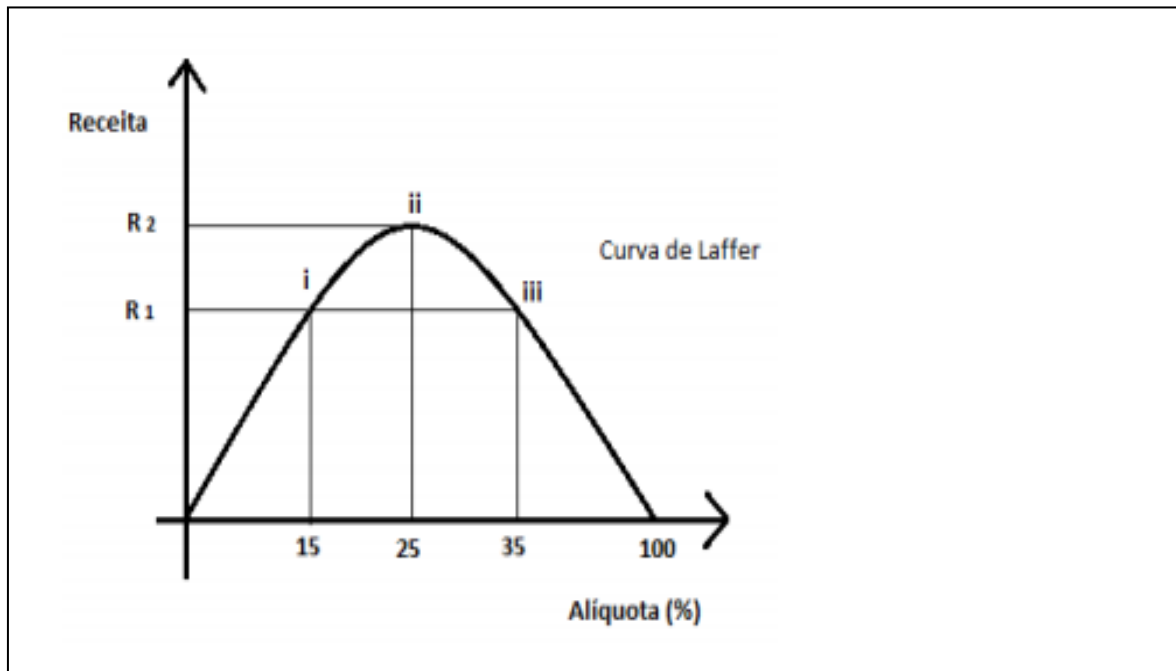
Inicialmente vale frisar que esse fenômeno cria enorme distorção alocativa na economia, impondo às empresas formais uma carga maior que aquela incidente sobre empresas informais. Esse processo afeta a competitividade e a capacidade de investimento das empresas, reduzindo em última análise a produtividade da economia.

A sonegação fiscal pode ser caracterizada quando o contribuinte utiliza-se de procedimentos que infrinjam espontaneamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. A alta carga tributária no Brasil é um dos fatores determinantes para sonegação fiscal. Algumas empresas recorrem à sonegação para sobreviver mesmo sabendo tratar-se crime contra a ordem tributária, pois entendem que se cumprirem a legislação à risca, acabarão por inviabilizar o seu negócio.

A sonegação fiscal é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos impostos devidos pelo contribuinte, conforme dispõe o art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que a prática da sonegação fiscal é criminosa, tendo inclusive sua conduta tipificada em nossa legislação. Importante considerar que em muitas vezes, as vantagens fiscais obtidas pelas empresas com a sua prática são repassadas aos consumidores. A sonegação fiscal, em algumas situações, pode constituir mecanismo que permite a existência da empresas informais, conforme debatido anteriormente.

Segundo Giambiagi e Além (2000), existe uma relação ambígua entre o nível da alíquota (Carga Tributária) 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. Veja o modelo da Curva de Laffer na figura abaixo:



FONTE: GIAMBIAGI E ALÉM (2000, P.41)

A teoria estabelece que existe um nível máximo da alíquota que maximiza a receita do governo e, ao ultrapassar esse nível a receita tende a diminuir devido aos desestímulos por parte dos contribuintes em pagar os tributos. A consequência do aumento exagerado das alíquotas dos impostos é a prática evasiva e ou aumento da prática de atividades informais. Na figura acima, hipoteticamente, o nível máximo da alíquota seria 25%, sendo que uma alíquota maior que essa, a receita do governo entraria em tendência de queda.

Ainda de acordo com a teoria, quando a carga tributária é baixa, a relação entre essas duas variáveis é direta, ou seja, um primeiro momento, uma pequena elevação da carga tributária proporciona um aumento no total da arrecadação de tributos por parte do setor público. Contudo, depois de alcançar um ponto máximo de arrecadação, a curva sofre uma inflexão e a relação passa a ser inversa. Se o governo tenta elevar ainda mais essa carga tributária já muito alta, ele começa a perder arrecadação, em vez de aumentar sua receita.

Laffer aponta como justificativa central para explicar a ocorrência de tal fenômeno o fato de que uma carga tributária, quando muito elevada, **estimula a evasão fiscal (sonegação fiscal de impostos)** e fomenta as atividades informais e ilegais. Isso gera, por sua vez, desestímulos sobre os negócios em geral da economia formal, diminuindo assim a base de incidência da tributação.

Nota-se, portanto, que um aumento exagerado dos impostos desestimula a produção e o consumo, que por sua vez diminuirá a quantidade produzida na qual incidiria impostos, aumentando ainda a prática ilícita da sonegação fiscal.

Assim, seguindo a teoria da Curva de Laffer é necessária que a carga tributária não seja tão elevada para que as empresas não fiquem desestimuladas ou ainda não optem por práticas ilegais, como a Sonegação de Impostos.

Como bem dito até agora, a carga tributária vitima as empresas formais que pagam seus impostos corretamente. Essas empresas são tributadas praticamente sobre tudo, como exemplo, o faturamento, o lucro, a folha de pagamento são algumas das bases de cálculos dos diversos tributos. O peso dos tributos sobre a atividade produtiva é praticamente o dobro da média mundial, com efeitos negativos de toda ordem, mas o principal desses efeitos é a sonegação fiscal.

Segundo Siqueira e Ramos (2005) 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 se evadir.

O contribuinte utiliza-se de várias formas para sonegar os tributos. De acordo com a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, foram elencados os principais tipos de sonegação ou fraude, quais sejam:

1. Venda sem nota; com "meia" nota; com "calçamento" de nota; duplicidade de numeração de nota fiscal;
2. Compra de notas fiscais;
3. Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;
4. Acréscimo patrimonial a descoberto (do sócio);
5. Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;
6. Saldo de caixa elevado
7. Distribuição disfarçada de lucros
8. Alienação de bens ou direito ao sócio ou pessoa ligada por valor inferior ou superior ao de mercado, entre outros.

Assim, tendo em vista as já conhecermos as conseqüências das altas taxas tributárias sobre o aumento do índice de sonegadores, bem como as várias formas de sonegação, analisaremos agora como o estado tenta se proteger dessa prática tão lesiva aos cofres públicos,

3.1. Aspectos legais da sonegação fiscal

O Estado como gestor público, no qual compete arrecadar, fiscalizar e administrar os tributos, estabeleceu uma Ordem Tributária, contida de normas e princípios voltados a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Poder Público. Quando essas normas e princípios são descumpridos comete-se uma infração tributária e o infrator será punido com medidas que podem ser cumulativas, ou seja, a reparação do dano e a punição pelo fato da conduta ilícita. Se o legislador considerar essas infrações como de grande gravidade, serão conceituadas ainda como crime e se aplicará a sanção penal vigente. As mudanças na política criminal de repressão ao ilícito fiscal aconteceram, principalmente depois da Lei 8.137/90.

Como dito, o crime de sonegação fiscal está previsto na Lei nº 8.137/90, e sua tipificação consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. Acontece quando um indivíduo deixa de pagar os impostos devidos na realização de alguma atividade ou comercialização de determinada mercadoria. É caracterizada pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei. Desta forma, sonegação fiscal é um ato voluntário, consciente em que o contribuinte busca omitir-se.

A Lei nº 8.137/90 expõe três artigos sobre crime tributário. Os artigos 1º e 2º são praticadas pelo particular, ou seja, pessoa física ou jurídica que deveria pagar os tributos, já o artigo 3º aponta ações consideradas ilícitas do funcionário público, ou seja, a pessoa que deveria fiscalizar e cobrar os pagamentos dos impostos.

A evasão fiscal é também conhecida como sonegação fiscal, sonegação fiscal tributária, evasão ilegal, evasão ilícita, fraude fiscal, etc. Segundo Pellizzari (1990), entende-se por evasão tributária tanto o simples não pagamento ou não recolhimento do tributo previsto em lei, quanto a ação consciente, espontânea, dolosa 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. No entanto há que se diferenciar a sonegação fiscal simples da dolosa ou fraudulenta. A primeira é a que resulta da falta de pagamento do imposto, sem qualquer malícia ou sem o emprego ardis 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. Assim, é considerado crime contra a ordem tributária qualquer ação ou tentativa de evitar total o parcialmente o pagamento de tributos utilizando-se de meios ilegais para tanto.

A mensuração da sonegação fiscal, tanto no Brasil, quanto nos outros países, é repleta de complicações e dificuldades. A maior delas se refere aos dados disponíveis e a sua baixa confiabilidade. Vários métodos têm sido usados em todo o mundo para a estimação.

O intuito desse trabalho não é apoiar a sonegação fiscal e nem tampouco defender o mercado informal, mas analisar o assunto de forma isenta, tentando contribuir para eliminação de tal problema que diretamente prejudica a toda a sociedade. Assim, tratou-se, tão somente, de demonstrar, ao longo da pesquisa, as diversas formas que a alta carga tributária contribui para sonegação fiscal, e para uma série de outras distorções econômicas, além de diversos outros problemas.

Após as diversas análises feitas acerca dos tributos, sua conceituação, seus tipos, sua evolução, espécies e princípios, dos problemas inerentes a alta carga tributária, em especial a sonegação fiscal, far-se-á necessário, ainda sobre o mesmo tema, discorrer sobre a “justificativa” usualmente utilizadas pelas empresas para explicar o motivo que as levam a cometer a sonegação.

3.2. A carga Tributária como justificativa para sonegação fiscal

As empresas que trabalham de forma legal, cumprindo todas as suas obrigações fiscais, são penalizadas pela concorrência desleal no mercado, na medida em que concorrerem em desvantagem econômica com aquelas que sonegam e que em função disto, invariavelmente, possuem a vantagem de poderem praticar preços menores. Com isso, ocorrem as denominadas infrações concorrenciais, ou seja, surge a concorrência desleal na qual aqueles que cumprem assiduamente com suas obrigações tributárias e, que, por isso,

acabam por vender o seu produto a um preço mais elevado frente àqueles que sonegam os tributos e vendem o seu produto a um preço bem inferior. Na maioria das vezes, as empresas sonegadas conseguem ter uma margem maior de lucro, mesmo tendo vendido sua mercadoria com um preço bem mais em conta.

Com relação a esse aspecto concorrencial, bem pontua Fábio Ulhoa Coelho:

A concorrência desleal advém do abuso de poder econômico daquele que ilicitamente consegue vender os seus produtos por um preço baixo, obtido à custa da sonegação fiscal dos tributos que são de sua responsabilidade, ou seja, está mais do que caracterizado por esse ato a prática de evasão fiscal que fere a ordem econômica e o mercado em geral. Levando-se em consideração ainda, a elevada carga tributária existente no Brasil, o que acaba por desestimular o empreendedor de cumprir com suas obrigações tributárias.

Conforme Barone (2009), o alto valor dos tributos incentiva a sonegação fiscal por partes das empresas. Segundo ele, uma redução nesse valor diminuiria o percentual da carga, mas poderia aumentar a arrecadação porque as empresas seriam mais colaborativas. Assim, o governo garantiria seus recursos. Contudo, é sabido que é complicado reduzir tributos, pois alguns especialistas da área concordam que se trata de uma questão de vontade política, pois nenhum estado e municípios e nem tão pouco a União querem perder parte de sua arrecadação.

Para alguns consultores políticos, diminuindo a carga tributária geraria, em um primeiro momento, menos dinheiro para o governo, porém de acordo com a Teoria da Curva de Laffer, já detalhada anteriormente, o alto valor dos tributos incentiva a sonegação por parte das empresas. Uma redução nesse valor diminuiria o porcentual da carga, mas poderia aumentar a arrecadação porque as empresas seriam mais colaborativas. Assim, o governo garantiria seus recursos e as empresas poderiam aumentar os investimentos, no qual sua produção aumentaria e surgiria a necessidade de contratar mais empregados, esse por sua vez aumentaria o consumo. Esse processo acarretaria, em última análise, o aumento na arrecadação.

3.3. Sonegação fiscal nas empresas brasileiras

É fato que o Brasil impõe uma cobrança alta de impostos sobre a produção. Essa situação leva um círculo vicioso na economia, no qual a elevada tributação, ao invés de proporcionar uma maior arrecadação, faz com que grande parte dos contribuintes sonegue o pagamento de seus tributos devidos. Esse processo gera, enfim, uma situação insustentável, pois através do desfalque dos cofres públicos a sociedade em geral é penalizada.

Conforme citado anteriormente, a carga tributária brasileira vem tornando cada dia mais difícil o desempenho da atividade econômica das empresas, que é uma das maiores do mundo, quando comparada com a de outros Países e levado em consideração também o retorno em benefícios sociais. Diante disso, é extremamente necessário e urgente que uma ampla reforma tributária igualitária reverta este estado. Essa reforma será fundamental para diminuição da sonegação fiscal e, sobretudo, será um instrumento indispensável à justiça social, pois sem dúvida alguma é uma alternativa plausível para conciliar os anseios da União e da sociedade em toda sua plenitude.

Como lembra Santos (2000), o legislador inteligente deve impugnar por uma reforma tributária que possa agradar não só a sociedade civil e os empresários, mas também o governo. Por um lado, deve reduzir a quantidade e a complexidade dos tributos e, de outro, deve acabar com a insuportável sonegação fiscal hodiernamente existente.

Para o governo a alta carga produz maior arrecadação, porém de acordo com alguns estudiosos do campo econômico, a carga tributária elevada faz com que ao invés de aumentar a receita do governo, ela diminua, pois a partir de certo ponto, a alta tributação começa a engessar a indústria, gerando demissões e inflação, dentre outros efeitos negativos. A explicação para esse fenômeno pode ser descrita pela Teoria de Laffer, como citada anteriormente, no qual demonstra economicamente que o aumento das alíquotas além de certo ponto torna-se improdutivo, à medida que a receita passa também a diminuir.

De acordo com estudo realizado pelo IBPT no ano de 2008 entre 9.925 empresas, aproximadamente 27% dessas praticaram algum tipo de sonegação fiscal, sendo que os principais tipos de fraude fiscal se dão pela venda sem nota fiscal, pela compra de notas fiscais, doações irregulares, entre outros. A base de dados utilizada para esse estudo foram os balanços de fiscalização da Receita Federal do Brasil, do Instituto Nacional do Seguro Social

– INSS, das Secretarias de Fazenda dos Estados, e das Secretarias de Finanças das Capitais. Além disso, foram analisados os autos de infração lavrados contra empresas, de todos os portes e de todos os setores. O objetivo era determinar qual o índice de autos de infração que se relacionam com índices de sonegação fiscal.

Conforme afirma 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 do imobilizado caduco, pode-se identificar os níveis de sonegação das multinacionais.

Sabe-se que todos os estudos relacionados a sonegação fiscal são válidos para diversas discussões, porém devido à complexidade de ser mensurada é impossível chegar a uma estimativa precisa, todavia acredita-se que os números sejam altos.

A sonegação fiscal é praticada através de diferentes formas e variedades, mostrando que os contribuintes estão sempre encontrando uma nova maneira de reduzir a sua carga tributária. Há de ressaltar-se também que a sonegação fiscal não é o único causador da redução nas contas públicas e má qualidade dos serviços prestados pelo Estado, cujas causas são diversas e já foram citadas ao longo desse trabalho.

Diante do exposto, conclui-se que o Estado deverá ser mais legítimo e responsável para implementações de políticas fiscais mais efetivas combatendo um dos principais problemas do país, a sonegação.

3.4. Combate à sonegação fiscal

Um dos pontos fundamentais para o combate à sonegação fiscal está atribuído também a reforma tributária. As medidas adotadas deverão tornar o sistema tributário mais neutro, ou seja, minimizar distorções nos preços relativos por meio da introdução de impostos

gerais e com alíquotas uniformes (principalmente sobre o valor agregado) e desonerar o setor produtivo, com a eliminação das contribuições que incidem em cascata.

Uma queixa recorrente entre quase todos os brasileiros é o peso que a carga tributária exerce sob a vida das pessoas e empresas. Entra ano, sai ano e o governo federal sempre anuncia medidas que mexem diretamente no bolso dos consumidores e das empresas. Em momentos de crise financeira, quando a ameaça aos cofres do governo passa a ser uma realidade, anúncios sobre reajustes para cima ou para baixo de determinados tributos passam a tomar conta do noticiário.

O Sistema tributário não pode ser considerado apenas um gerador de arrecadação pretendida pelo governo. Essa visão é extremamente limitada do seu verdadeiro papel, embora a arrecadação seja um de seus objetivos, o Sistema Tributário tem que ser visto como um importante instrumento de desenvolvimento econômico e de redistribuição de renda.

No que se refere à questão distributiva, verifica-se que a estrutura tributária brasileira é fortemente regressiva, em função da predominância de impostos indiretos, ao contrário do que ocorre em outros países do mundo.

Para muitos estudiosos 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.

Nota-se que para combater a sonegação deverá reformar o sistema tributário brasileiro. Como defendem Giambiagi e Além (2000), a Reforma Tributária além de considerar as transformações no cenário mundial, deve ter como objetivo o aumento da qualidade da tributação.

Ainda, para os autores, 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, eliminando os efeitos “cascatas” de tributos no processo de produção.

Algumas propostas enviadas ao Congresso Nacional defendem que se deve 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).

Os obstáculos para avançar na reformulação da estrutura tributária podem ser compreendidos até de maneira intuitiva. O maior problema de se fazer uma Reforma Tributária é a vontade política, além de poder originar perdas tanto a União, como Estados e Municípios, esses não querem perder parte de sua arrecadação. Dessa forma, percebe-se que qualquer alteração mais profunda que seja poderá significar uma mudança no próprio pacto federativo.

Conforme pontua Giambiagi e Além (2000), 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.

Além dos controles de fiscalização, o Estado deverá aumentar a frequência de auditorias, tornando-se mais atuante, aumentar a penalidade imposta ao contribuinte que sonega, desmotivando dessa forma a sonegação e a informalidade, maior integração entre órgãos fiscalizadores e, por fim controlar as contas públicas, principalmente os gastos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar o atual Sistema Tributário no Brasil, foi possível compreender claramente a complexidade da questão e a urgência de encontrar soluções capazes de estabelecer uma estrutura de impostos justa e eficiente. A elevada carga tributária da economia brasileira, além de representar um ônus expressivo sobre empresas, e o aumento da informalidade, tem um preço alto no crescimento da sonegação por parte das empresas.

Através de estudos realizados verificou-se que a sonegação fiscal é sem dúvida uma consequência da alta carga tributária brasileira. Trata-se de um problema de grande complexidade e de difícil mensuração, porém estima-se que o valor é alto.

Na análise realizada sobre diferentes autores, foi possível verificar que há um alto índice de sonegação, principalmente quando se trata das empresas brasileiras diante de uma carga tributária pesada e injusta. Para explicar essa situação, utilizou-se a Teoria do economista Arthur Laffer, no qual explica que um aumento do imposto desestimula a produção e o consumo, que por sua vez diminui a quantidade produzida que iria incidir impostos, bem como ainda aumenta os índices de sonegação. Diante disso o governo aumenta as alíquotas ou cria novos impostos para compensar a perda de arrecadação. Esses novos aumentos induzem a mais sonegação, torna-se então um círculo vicioso.

Este trabalho procurou mostrar os problemas do sistema tributário brasileiro, com ênfase na 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.

Ao analisar a série histórica da receita tributária por base de incidência no período de 2009 a 2013, nota-se que a tributação é maior sobre bens e serviços. Num curto período entre 2013 a 2014 pode perceber que as arrecadações foram menores, devido às desonerações da folha de pagamentos em determinados setores da economia, mas, contudo, a carga tributária de forma geral não diminuiu.

De acordo com o estudo foi apresentado também a situação das receitas públicas tributárias no país, no qual vem enfrentando uma crescente desaceleração na economia, com acentuada queda em seus indicadores. Esse processo demonstrou também que a produtividade das empresas caiu, diminuindo seus investimentos decorrentes da alta carga tributária, pois uma excessiva tributação diminui a taxa de investimento. Além de ser uma barreira à entrada, a tributação reduz a lucratividade das empresas.

Feita uma comparação da carga tributária do Brasil com países integrantes da OCDE, percebe-se que todos os países com carga maior do que o Brasil tem uma economia mais desenvolvida proporcionando um retorno muito melhor para o bem estar da população.

Constatou-se que tributação é a principal fonte de receita do governo. Como os gastos públicos seguem em trajetória crescente, assim como a carga tributária brasileira também segue a mesma trajetória. Os aumentos nos gastos levam à necessidade de elevar as arrecadações, o que explicaria a alta carga tributária brasileira. Mas o problema da carga tributária não se resume a seu volume, se estendendo à má qualidade dos tributos. Constatou-se também que a base de incidência é muito fortemente concentrada 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.

No decorrer da pesquisa demonstrou que são as mais variadas motivações que levam o contribuinte a sonegar, tais 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.

O trabalho também demonstrou sobre a questão da reforma tributária e sua necessidade, mediante a complexidade do Sistema Tributário e a simplificação dos tributos. Entende-se que é de grande importância o surgimento de mais trabalhos voltados somente para esse tema, desenvolvendo melhor a questão, principalmente, da solução da guerra fiscal.

Demonstrou ainda que a Reforma Tributária depende da vontade política, já que reduzirão suas arrecadações.

Por fim, conclui-se que é de extrema urgência uma mudança expressiva no Sistema Tributário. O país necessita de uma reestruturação consistente, para uma efetiva arrecadação (combate à sonegação), e, também uma fiscalização e controle dos gastos públicos. Dessa forma, irá adquirir uma qualidade de tributação, com a finalidade de melhorar e minimizar os efeitos negativos da carga tributária sobre a eficiência e a competitividade das empresas, ou melhor, do setor produtivo, diminuindo dessa forma o aumento da sonegação fiscal. Uma administração nas contas públicas visando, tão somente, o retorno melhor a população.

REFERENCIAIS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 3ª Ed. São Paulo, 2009.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 2010, p. 699.
- BARONE, Francisco. Carga tributária. Veja.com. Perguntas & Respostas. São Paulo. Entrevista concedida em Janeiro de 2009.
- BRASIL. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Lei 8.137/90. Institui a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Brasília/DF, 27 de dezembro de 1990.
- COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Vol. 1.
- DAIN, S. A experiência internacional e a especificidade brasileira. Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação. São Paulo: Fundap/Leso, p. 20-41,1995.
- DECOMAIN. Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2000.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil. 2. ed. revista e atualiza Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- GREGO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano SEABRA de (orgs.). Solidariedade social e tributação. São Paulo, 2005, p. 161-162.
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudo sobre Sonegação fiscal das Empresas Brasileiras, 2009.
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Carga Tributária/PIB X IDH, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. São Paulo: Malheiros, 2004. p 46.
- MUNARETTO, Lorimar Francisco, Carga Tributária – Formalidade x Informalidade.2011.
- NÓBREGA, J.L. artigo Reforma Tributária: do que as empresas precisam. Disponível em http://www.nobregaempresarial.com.br/noticias_artigosp05.asp. Acesso em 28/02/2014.
- PORTAL DA TRANSPARÊNCIA GOVERNO FEDERAL. Gastos Diretos por tipo de despesas, 2014. Disponível em <http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalComprasDiretasPrincipal2.asp>. Acesso em 02/05/2014.

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

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária do Brasil 2013, dezembro de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da Arrecadação das Receitas Federais, dezembro 2014.

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

SANTOS, J. C. Reforma Tributária ou Reforma Fiscal? O popular. Goiânia: 19 de Janeiro de 2000.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A Economia da Sonegação: teorias e evidências empíricas. Revista de Economia Contemporânea, Rio de Janeiro, vol. 9 nº3 Set./Dec. 2005. ISSN 1415-9848. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S141598482005000300004&script=sci_arttext. Acesso em: 25 março 2015

TANZI, Vito; ET AL. Economia Subterrânea: Uma visão contemporânea da economia informal no Brasil. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2009.

TORRES, Maria Cândida. Gestão Estratégica: Planejamento Estratégico. Rio de Janeiro: A Vez do Mestre – Modulo VI, UCAM, 2002.

VARIAN, Hal R. Microeconomia: Princípios básicos: uma abordagem moderna. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 304-305.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. A Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Dialética 1997. p. 23.

ZAVARIZI, Índio Jorge. Finanças Públicas. In: Curso de especialização em gestão fazendária. 2002, p. 97.