

ALAN JUDSON ZAIDAN DE SOUSA

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: uma análise do incumprimento
fiscal no Brasil e efeitos decorrentes

Universidade Fernando Pessoa,
Porto 2020

ALAN JUDSON ZAIDAN DE SOUSA

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: uma análise do incumprimento
fiscal no Brasil e efeitos decorrentes

Universidade Fernando Pessoa,
Porto 2020

ALAN JUDSON ZAIDAN DE SOUSA

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: uma análise do incumprimento
fiscal no Brasil e efeitos decorrentes

Assinatura: _____

Dissertação apresentada à Universidade Fernando Pessoa como parte dos requisitos para obtenção do grau de Mestre em Criminologia, sob a orientação do Professor Me. José Manuel da Silva Carvalho Ferreira.

Universidade Fernando Pessoa,
Porto 2020

RESUMO

A tributação fiscal no Brasil e seus efeitos recorrentes tem sido objeto de estudo e de debate já alguns anos. O presente trabalho intitulado de “Crime de sonegação fiscal: uma análise do incumprimento fiscal no Brasil e efeitos decorrentes” traz um estudo sobre a evasão fiscal no Brasil, seus principais fundamentos e os efeitos negativos que essa prática traz para as políticas sociais. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos, dissertações e documentos oficiais, principalmente legislações, acerca do assunto, buscando embasamento teórico para contextualizar a temática. Posteriormente foram coletados dados sobre a arrecadação fiscal, a carga tributária, o Produto interno Bruto (PIB), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a sonegação fiscal, entre outras variáveis, a fim de mensurar o efeito da sonegação fiscal no Brasil. As principais bases de dados para tais coletas foram o site do Impostômetro, do Sonegômetro, da Receita Federal, do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), entre outros. A partir dessa pesquisa foi possível constatar que o Brasil apresenta uma alta carga tributária, mas o retorno dos tributos arrecadados não é aplicado de maneira adequada. Esse fato contribui com a desigualdade social no país, juntamente com a prática da sonegação fiscal que deixa de contribuir com um valor extremamente considerável para o cofre público nacional.

Palavras-chave: Criminologia; Carga Tributária; Reforma tributária; Sonegação Fiscal; Brasil.

ABSTRACT

Taxation in Brazil and its recurring effects have been the subject of study and debate for some years now. The present work entitled “Crime of tax evasion: an analysis of tax non-compliance in Brazil and its resulting effects” brings a study on tax evasion in Brazil, its main foundations and the negative effects that this practice has on social policies. A bibliographic search was carried out on books, articles, dissertations and official documents, mainly legislation, on the subject, seeking a theoretical basis to contextualize the theme. Subsequently, data were collected on tax collection, tax burden, Gross Domestic Product (GDP), Human Development Index (HDI), tax evasion, among other variables, in order to measure the effect of tax evasion in Brazil. The main databases for such collections were the website of the Impostometer, the Sonogometer, the Federal Revenue Service, the Brazilian Institute of Planning and Taxation (IBPT), among others. From this research it was possible to verify that Brazil has a high tax burden, but the return of the collected taxes is not applied properly. This fact contributes to social inequality in the country, together with the practice of tax evasion, which no longer contributes an extremely considerable amount to the national public safe.

Key words: Criminology; Tax Burden; Tax reform; Tax evasion; Brazil.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que, a despeito da minha fragilidade humana, sempre esteve atento as minhas necessidades. Louvo e exalto sua imensa misericórdia e bondade; eis que é meu porto seguro e auxílio constante. Ao passar de toda essa jornada de esforço, dedicação e aprendizagem sempre pude afirmar que nunca estive sozinho, pois o Senhor sempre visitou minha vida em todos os momentos em que o invoquei, quer “pessoalmente”, quer através de pessoas especiais, de que agora, tenho a honra de agradecer com inestimável alegria:

Aos meus amados e bondosos pais – Jango Carvalho de Sousa e Regina Célia Zaidan de Sousa – pelo apoio e auxílio constante em minha vida.

Aos meus queridíssimos irmãos – Jan, Luan, Gabrielle e João Pedro – por saber que estiveram presentes comigo em todos os momentos.

A minha amada noiva Juliane Francisca de Abreu, por abraçar comigo este sonho que, com a ajuda do alto, permanecemos juntos até o fim dessa jornada.

Ao meu nobre orientador e recente colega, Jose Manuel da Silva Carvalho Ferreira, por toda a compreensão, esforço e atenção dispensada na realização desta dissertação.

Aos meus caros colegas da Universidade Fernando Pessoa (UFP), pela amizade concebida. Infelizmente torna-se inviável nomeá-los todos aqui, primeiro pela quantidade, segundo porque a experiência demonstra que correria o risco de esquecer-me de alguém, motivo pelo qual deixo as marcas da amizade, e da satisfação, por conta do tempo que experimentamos juntos.

A todas as pessoas que de uma forma ou de outra estiveram torcendo pela realização desta dissertação e a outras tantas que forneceram especial apoio.

A todos, muito obrigado.

ÍNDICE GERAL

RESUMO	V
ABSTRACT	VI
LISTA DE TABELAS	IX
LISTA DE GRÁFICOS	X
LISTA DE ABREVIATURAS	XI
INTRODUÇÃO	13
1. Histórico da tributação fiscal no Brasil	17
2. Sistema tributário nacional	22
<i>i. Espécies tributárias</i>	<i>22</i>
3. Relação com o desenvolvimento socioeconômico	27
CAPÍTULO II: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	34
1. Principais legislações tributárias	34
2. A carga tributária brasileira	37
<i>i. Dados da tributação no Brasil</i>	<i>41</i>
2. Proposta de Reforma Tributária	44
CAPÍTULO III: SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL	51
1. Crime de sonegação fiscal	51
<i>i. Planejamento fiscal lícito e planejamento fiscal ilícito</i>	<i>51</i>
2. Principais fatores da sonegação fiscal	56
<i>i. Dados da sonegação fiscal no Brasil</i>	<i>60</i>
<i>ii. O caso do estado do Maranhão</i>	<i>63</i>
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	70

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Arrecadação tributária no Brasil - 2010 a 2019.....	42
Tabela 2: Receita Tributária por Competência - 2010 a 2017 (% da arrecadação).....	43
Tabela 3: Estimativa da sonegação tributária - 2012 a 2018.....	61
Tabela 4: Sonegação por tributos (R\$ em milhões).....	62
Tabela 5: IDHM das capitais brasileiras.....	64
Tabela 6: Relação entre a carga tributária e o IDH de estados brasileiros.....	65
Tabela 7: Arrecadação tributária do estado do Maranhão - 2010 a 2019.....	66
Tabela 8: Arrecadação tributária em São Luís/MA.....	67

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução da carga tributária do Brasil - 2010 a 2017.....	40
Gráfico 2: Arrecadação por base de incidência - 2010 a 2017 (% da arrecadação).....	42
Gráfico 3: Sonegação fiscal em relação ao PIB - 2012 a 2018.....	62
Gráfico 4: Evolução do IDH do estado do Maranhão.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIRA	Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos e Defesa da Ordem Tributária do Estado do Maranhão
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPB	Código Penal Brasileiro
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emendas Constitucionais
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDEB	Índice de Desenvolvimento de Educação Básica
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda

IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre as Transmissões de Bens e Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITIV	Imposto de Transmissão Inter Vivos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado
IVC	Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RFB	Receita Federal do Brasil
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

INTRODUÇÃO

A temática a respeito do sistema tributário brasileiro já faz parte de vários trabalhos e de agendas de debate há alguns anos. Esse tema remete a outros assuntos, tais como a carga tributária, a sonegação fiscal e conseqüentemente a relação entre elas, e por fim, a destinação dos recursos públicos oriundos da arrecadação tributária.

O presente trabalho tem o objetivo de apresentar uma análise do não cumprimento fiscal no Brasil e efeitos decorrentes, buscando compreender de que forma a sonegação fiscal é tratada pelos sujeitos no Brasil (contribuinte e Estado) e como essa relação é capaz de colocar em xeque a implementação de políticas públicas de caráter coletivo.

Neste estudo pretende analisar os principais fatores da crescente sonegação fiscal no Brasil pelos atores envolvidos, visando identificar eventual legitimação e consequência do fenômeno, bem como identificar a forma como a arrecadação fiscal pode colocar em risco a implantação de bens jurídicos transindividuais de natureza coletiva, pondo em discussão o princípio da livre concorrência, da isonomia e da justiça social no Estado de Direito.

No Brasil os valores da sonegação fiscal chegam a superar em até 07 (sete) vezes os da corrupção (BBC News Brasil, 2020). Nesse contexto, é importante apresentar o lado oposto ao senso comum, que acredita que a prática de crimes contra a ordem tributária é inofensiva, buscando a conscientização dos contribuintes e do próprio Estado para a importância e a dimensão que efetivamente têm os “tributos” dentro de um Estado Social de Direito. De fato, sabe-se da necessária intervenção do Estado na atividade econômica, mormente sob preceitos voltados à proteção dos bens jurídicos tidos por “supraindividuais”, que vão além da tutela de bens jurídicos individuais, todavia ao Estado é preciso cumprir com a finalidade para o qual foi criado.

Ademais, alguns institutos existentes no Brasil, especificamente o da extinção da punibilidade para impedir a aplicação da pena em troca do pagamento, quando qualificado pela voluntariedade e pela reparação do dano após a prática do delito, é tema de grande controvérsia no meio jurídico que, como se sabe, premia pretensos sonegadores. Como isso, a pretensão do presente estudo se valerá, também, da investigação de possíveis semelhanças e/ou diferenças, em cotejo com demais institutos

criminais relacionados à aplicação da pena diante da conduta do agente sonegador.

Vislumbra-se tratar de tema bastante importante no contexto atual posto que é dentro desse contexto que se possibilitam implementação de verdadeiras políticas públicas sociais e legislativas de igualdade e de justiça social substancialmente relevante para toda a sociedade face a arrecadação tributária.

A metodologia deste estudo consistiu-se de pesquisa quantitativa/qualitativa, com o uso de ferramentas estatísticas, se servindo de dados numéricos e não numéricos para alcance dos resultados. Consoante estudos de Cassel e Symon (1994), alguns dos aspectos da abordagem qualitativa de uma pesquisa são: foco na interpretação ao invés da quantificação; flexibilidade no procedimento de condução da pesquisa e também preocupação com o contexto.

Quanto ao fim do presente estudo, que pretende discorrer sobre os principais fatores da sonegação no país, bem assim a sua relação com o processo de arrecadação tributária e a sociedade em geral, a pesquisa é classificada como explicativa, uma vez que, de acordo com Gil (1999), essas pesquisas têm como finalidade fundamental a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto à técnica de coleta de dados, este trabalho se baseou em livros, artigos científicos, teses, revistas especializadas, monografias, dissertações, sites da internet, legislação tributária, Código Penal Brasileiro (CPB), documentos de órgãos públicos e instituições privadas, etc., buscando delinear os fatores da sonegação fiscal, com suas percepções e efeitos, como também incoerências da extinção da punibilidade pelo pagamento, sem perder de vista o efeito prático e as especificidades que circundam a matéria.

Também nesta investigação foram utilizados dados como relatórios e tabelas de pesquisas de órgãos públicos da Receita Federal do Brasil e Secretarias de Fazenda Estaduais, bem como dados de instituições privadas como Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e também de programas automatizados como Impostômetro e Sonegômetro.

A escolha também da pesquisa bibliográfica e documental é em razão da matéria possuir algum cunho teórico, com elevados acertos no cenário das discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Assim, a pesquisa está consubstanciada em suporte bibliográfico, como a leitura de manuais, livros especializados do ramo, artigos publicados de relevância temática, jurisprudências e súmula dos tribunais, de maneira a fortalecer o referencial teórico e científico do estudo.

Este trabalho está dividido em três capítulos, além dessa introdução. No primeiro capítulo é abordada a temática da tributação fiscal no Brasil, onde apresentamos o conceito de tributo, a sua origem, um histórico da cobrança de impostos e o contexto evolutivo do mesmo, para compreender tal como ele é.

Posteriormente, apresentamos como se configura o sistema tributário atual brasileiro, as principais espécies tributárias, suas definições e como cada uma delas se articula. Ainda nesse capítulo é apresentada a relação entre a arrecadação tributária e o desenvolvimento socioeconômico do Brasil, mostrando qual a importância do fundo público, oriundo da arrecadação tributária, para as políticas sociais.

O segundo capítulo aborda a legislação tributária brasileira, apresentando os principais marcos legais e as suas orientações sobre o sistema tributário nacional. Apresenta-se aqui a Constituição Federal de 1988 (CF/88), o Código Tributário Nacional (CTN), algumas Leis Complementares e Emendas Constitucionais como principais instrumentos que instituem a tributação fiscal no Brasil.

Ainda no Capítulo II é abordado a carga tributária brasileira e a sua evolução ao longo dos anos. Esse tópico apresenta em gráfico a variação em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) dos anos 2010 a 2017. Por fim, trazemos dados da tributação fiscal no Brasil, apresentando em tabelas e gráficos a arrecadação total dos anos 2010 a 2019, a arrecadação por incidência e a arrecadação por competência dos três níveis de governo.

No fim deste capítulo trazemos uma discussão acerca da proposta de reforma tributária do sistema tributário brasileiro, apresentando as três reformas anteriores e as mudanças que elas trouxeram. Destaca-se aqui os prós e contras da nova reforma tributária, caso ela venha ocorrer, discorrendo sobre o que seria um sistema tributário ideal.

O terceiro e último capítulo contextualiza a sonegação fiscal no Brasil, apresentando o que configura o crime de evasão fiscal e as suas principais consequências a partir dos elementos legais que o institui como tal, além de apresentar a distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal. São apresentados também os principais fatores que influenciam à prática da evasão fiscal, trazendo uma relação com a alta carga tributária.

Posteriormente, trazemos dados da sonegação fiscal no Brasil. Através de gráficos e tabelas apresentaremos uma estimativa da sonegação fiscal dos últimos anos, apesar de ser difícil contabilizar o valor real. Apresentamos também a sonegação por tributos, podendo, dessa forma, verificar-se facilmente em que espécie há maior prática de evasão fiscal e em qual política isso irá afetar.

Por fim, foi abordado o caso do estado do Maranhão, o segundo estado com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) mais baixo do país. Ao abordar a sonegação fiscal nesse estado, a relacionamos com o IDH dos últimos censos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE) e com a arrecadação total do Estado. Outro fator abordado foi a relação do IDH com a carga tributária de alguns estados brasileiros, especialmente o Maranhão. Trouxemos também alguns dados da capital do estado, São Luís.

De forma geral, esse trabalho busca traçar um apanhado geral da ocorrência histórica da sonegação fiscal no Brasil a partir do estudo jurídico da sonegação fiscal e a sua relação com os direitos fundamentais, mormente os postulados da justiça social e da igualdade. Dessa forma, buscou-se explicitar dados estatísticos da sonegação fiscal no Brasil, visando identificar sua real legitimação e consequência.

CAPÍTULO I: TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

1. Histórico da tributação fiscal no Brasil

Para o conceito de tributo não há consenso entre os autores e as legislações, sendo que este conceito vai se modificando de acordo com o período histórico. No artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) tributo é definido como “*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*” (Brasil, 2017, Art. 3º).

A expressão deriva do latim “*tributum*”, diz respeito aquilo que por dever deve ser entregue ao Estado. Ao explicar melhor o que é tributo definido pelo CTN podemos descrever da seguinte forma: “toda prestação pecuniária compulsória” diz respeito a todo pagamento obrigatório ao Estado; “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” quer dizer que o pagamento é feito em dinheiro, porém a lei autoriza em outro equivalente; “que não constitua sanção de ato ilícito”, ou seja, não é penalidade por infração; e “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” significa que a cobrança deve ser feita conforme a lei (Brasil, 2005).

De acordo com Sidou (2003), além do imposto único, existem os impostos diretos e os indiretos. Os impostos diretos são aqueles que são cobrados diretamente sobre uma propriedade ou sobre pessoas, se arrecadando por meio de cadastros ou cotas, passando diretamente do contribuinte para o órgão responsável pela coleta. Já os impostos indiretos são aplicados em produtos consumíveis ou em serviços prestados, sem determinação nominal ao contribuinte, cujo tributo figura no preço sem a percepção do consumidor.

É consenso entre os historiadores e teóricos que os primórdios dos tributos data no primeiro estágio da civilização, no intuito da defesa comum e para ressarcimento após a apropriação de áreas de outros agrupamentos sociais (Sidou, 2003). Quando o homem começou a desenvolver a agricultura e domesticar os animais surgiu a necessidade da criação de comunidades para satisfazerem os interesses comuns e a proteção mútua, fazendo surgir os primeiros líderes que eram responsáveis pelas funções da administração e pela liderança do grupo (Correia, 2010).

Diante desse contexto se tem a ideia mais primitiva de Estado, ou seja, quanto os indivíduos se colocam a serviço do interesse coletivo. Os membros retribuía de forma voluntária aos líderes com presentes e outras contribuições, o que conferiu o aparecimento da ideia de tributo que em outros momentos foi legitimado pelos líderes, justificando essa cobrança em face à captação de recursos para proteção.

Os tributos também eram cobrados dos povos que eram derrotados nas guerras. Porém, ele passou a ser imposto a partir do momento em que o pacto realizado entre os indivíduos, que originou a criação do Estado, exigiu movimentação de despesas diante da manutenção da sociedade.

A Grécia instituiu o tributo administrado pelo Estado, contribuindo assim com o seu contexto evolutivo. Criou-se ali o imposto com finalidade social, ou seja, os impostos passariam a ser utilizado em benefício de um povo e não de um governante. Pode-se dizer que os gregos iniciaram um sistema tributário que observava o equilíbrio entre as receitas e as despesas, porém não determinaram a sua natureza, apenas os arrecadavam.

Os romanos com a sua organização conseguiram ampliar o seu território, impondo cobranças de impostos para manutenção da sua legião de soldados para conquistarem novas terras e povos. Essas atividades ocasionaram crescimentos nos gastos que eram repassados aos contribuintes, o que gerou descontentamento e o estímulo à sonegação.

Os romanos cobravam impostos diretos sobre as pessoas, a propriedade incluindo sobre a terras conquistadas e também impostos indiretos incidentes sobre as heranças, as vendas, os litígios, e ainda sobre as indústrias, as profissões e outras atividades humanas produtivas. Enfim, foram criados impostos e taxas numerosos e variados inclusive, sobre colunas, portas, janelas, ruínas bens e serviços, etc. (Correia, 2009, p. 04).

Com a queda do império romano um novo modelo de produção foi instaurado, o feudalismo. Na Idade Média os romanos tinham a terra como principal fonte de receita tributária, quando os camponeses e agricultores entregavam parte da colheita aos reis e príncipes em troca de proteção. Mais tarde, com o advento da democracia os impostos se tornaram organizados (Sidou, 2003).

Para Henry George toda a riqueza é proveniente da terra, da agricultura. Sendo assim, deveria haver um único imposto que deveria ser pago pelos proprietários rurais, livrando os demais. Ele defendia “a eliminação de todos os impostos, por ele denominado de

barreiras ao comércio, ao emprego e a formação de capital” (Lenz, 1996, p. 441), sendo que a taxação da terra abriria novas oportunidades para o crescimento da indústria.

Somente na Idade Moderna que os tributos passaram a ter um sentido de “*dar satisfação ao povo*” (Sidou, 2003, p. 145) através de representantes parlamentares, e não apenas pra contribuir com a crescente riqueza dos reis. No final do século XVI as arrecadações que estavam sob a posse de privilegiados passou para os órgãos públicos, o que contribuiu com a redução dos tributos que, por vezes eram extorsivos.

Com a expansão do comércio e com a pressão na nascente classe urbana na Europa era necessária uma intervenção de um Estado sólido e unificado. O sistema monárquico começou a se desgastar diante desse contexto, criando-se assim um modelo que permitiria a nascente burguesia maior liberdade para acumular riquezas, o Estado Liberal (Correia, 2010).

A Revolução Francesa, que foi o marco para a entrada da Idade Contemporânea, portanto, não alterou radicalmente o sistema fiscal, sendo que era a plebe que encarava o sistema tributário, haja visto que a nobreza tinha seus privilégios e o clero era isento. Continuava-se a aplicar imposto sobre as indústrias e profissões, iniciado pelos romanos.

O tributo é aplicado ao contribuinte em razão da sua capacidade de contribuir e não em função dos serviços que ele recebe do estado, de forma a buscar uma proporcionalidade, como assim descreve a teoria da capacidade contributiva. Se fosse aplicado de acordo com os serviços recebidos, como defende a teoria do lucro, o ônus recairia à aqueles que recebem do poder público a proteção social, nesse caso os mais pobres. Portanto, essa teoria já se encontra superada (Sidou, 2003).

No Brasil, a cobrança de imposto iniciou-se com a exploração do Pau Brasil, de forma que a Coroa portuguesa recebia pelos direitos da exploração. A administração não estava bem implantada no período que vai das Capitânicas a instalação do Governo Geral (1530-1548), sendo que em cada capitania havia apenas um funcionário responsável por arrecadar os tributos. O açúcar era o principal produto tributado, mas além dele também tributavam o tráfico negreiro, gado, ouro, tabaco, algodão, entre outros produtos (Araújo; Santos, 2011).

O sistema de capitanias hereditárias não obteve muito sucesso, então o reino português instituiu uma administração centrada na colônia. Dois tipos de tributos existiam: o “renda da real fazenda” e o “renda do governo geral”, sendo que o primeiro incidia-se sobre o comércio, direitos de alfândega, quinto dos metais e pedras preciosas e a dízima, e o segundo sobre o engenho, direitos de passagem dos rios, direitos dos escravos, quinto do pau-brasil, fintas e contribuições. Como não havia moeda, eram cobrados in natura (Correia, 2010).

Até o final da era colonial ocorreram algumas mudanças com a criação de novos órgãos responsáveis pelo trabalho da tributação, que também aumentou e criou novos impostos. Os tributos consumiam um quarto da produção total do país. A partir do século XIX o país passou por mudanças políticas, econômicas e sociais, como a vinda da família real, que instituiu o uso de moedas de ouro, prata e cobre. Essas transformações deram um novo rumo ao comércio, o que conferiu também excessos fiscais (Araújo; Santos, 2011). Novos tributos foram cobrados para cobrir as despesas da família real, ou seja, nada voltado aos interesses públicos (Correia, 2010).

Após a proclamação da independência, em 07 de setembro de 1822, o Brasil encontrava-se em crise, devido ao aumento das importações e o decréscimo das exportações, sendo necessário reformular a administração, compreendendo que o sistema tributário não sistematizava as receitas e as despesas, pois os impostos eram mal distribuídos. O Ato Adicional de 1834 as Rendas Gerais estabeleciam os seguintes tributos:

- I – Direitos de importação à razão de 15% sobre todas as mercadorias, com exceção da pólvora que pagava 50% e do chá que passou a incorrer em 30%, e de algumas isentas; havia, ainda, diversas contribuições aduaneiras, como de baldeação, reexportação, expedientes, ancoragem, armazenamento;*
- II – Direitos de exportação, cobrados na base de 2%, 7% e 20%;*
- III - Direitos de 15% na compra de embarcações estrangeiras;*
- IV – Imposto sobre a mineração de ouro;*
- V – Sisa dos bens de raiz;*
- VI – Imposto sobre lojas abertas;*
- VII – Imposto de 5% na venda de embarcações nacionais;*
- VIII – Imposto do selo dos papéis;*
- IX – Imposto sobre escravos;*
- X – Imposto sobre os escravos;*
- XI – Décima urbana adicional;*
- XII – Dízima da chancelaria; novos e velhos direitos dos empregos gerais, bem como outras taxas e emolumentos (Deveza,1974).*

A distinção da competência da União e dos Estados com relação aos tributos foi descrita na Constituição de 1891, estabelecendo as atribuições e quais tipos de impostos e taxas

caberiam a ambos. Em 1889, a Proclamação da República rompeu com as relações entre Estado e igreja, o que conferiu uma diminuição nas despesas. Em 1922 foi criado o Imposto sobre a Renda (IR) com a criação da Lei do Orçamento - Lei nº 4625 de 31 de dezembro de 1922. O IR é válido tanto para as pessoas físicas quanto as jurídicas e é tributado de acordo com a renda de cada contribuinte, tendo como símbolo o leão (Araújo; Santos, 2011).

A Constituição de 1934 apresentou uma melhoria em relação aos impostos comparada com a Constituição de 1891, estabelecendo quais tipos de impostos seriam de competência do Estado e da União. Diante desse contexto o país estava sob o governo de Getúlio Vargas que foi decisivo para a industrialização brasileira.

Em 1964, a instalação do governo militar apresentou-se como prioridade o crescimento econômico que tinha como suporte a concentração da renda, a ampliação de créditos e a abertura ao comércio externo, o que proporcionou o chamado milagre econômico. Com relação ao sistema tributário, este passou a ser composto pelos impostos diretos e os indiretos, porém ainda não existia uma taxação diferenciada para produtos com qualidade distintas.

Reestabelecia a República, no período conhecido como Nova República era preciso equilibrar a economia, o que conferiu a criação de uma nova moeda, o Cruzado, que viera substituir o Cruzeiro. Neste contexto foi promulgada a Constituição Federal de 1988, considerada a mais cidadã da história brasileira.

De acordo com a CF de 1988 quanto a União compete instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;*
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*
- III – renda e proventos de qualquer natureza;*
- IV – produtos industrializados;*
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*
- VI – propriedade territorial rural;*
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar (Art. 153).*

Quanto aos Estados e ao Distrito Federal compete instituir impostos sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
- III – propriedade de veículos automotores (Art. 155).*

Quantos aos municípios compete instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;*
- II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Art. 156).*

2. Sistema tributário nacional

O sistema tributário é composto por um conjunto de impostos, taxas e contribuições em que o Estado obtêm recursos para prestação de serviços para o bem da coletividade. A carga tributária é o total de tributos em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do país, representando as parcelas de tributos que são retirados dos indivíduos e das empresas para financiar as atividades estatais (Oliveira, 2015).

i. Espécies tributárias

Os tributos classificam-se em vinculados e não vinculados. Os vinculados são “*aqueles cuja cobrança se justifica pela existência de uma determinada atividade do Estado*” (Brasil, 2005, p. 42), que acaba voltando diretamente para o contribuinte. Neles enquadram-se as taxas e as contribuições de melhorias, como por exemplo a taxa de coleta de lixo, o fornecimento de água, entre outros. Já os não vinculados são os imposto que geram uma situação independente de qualquer atividade estatal, ou seja, não havendo uma contraprestação específica do Estado.

Conforme o artigo 145 da CF/88 e o CTN as espécies tributárias são: impostos; taxas; e contribuição de melhoria. É disposto ainda sobre as contribuições especiais e parafiscais; e os empréstimos compulsórios.

- 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 e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;*
 - III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

Impostos

O imposto “*é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*” (CTN, art. 16). Ele

atende aos interesses comuns sem levar em conta vantagens pessoais. Os impostos podem ser classificados em direto, progressivo, indireto ou regressivo (Brasil, 2005).

Os impostos diretos são aqueles em que o contribuinte é o mesmo que faz o recolhimento aos cofres públicos. São exemplos deles o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Os impostos progressivos são aqueles que variam de acordo com o rendimento econômico da pessoa, diferenciando-se assim as alíquotas. Estão presentes no IRPJ e IRPF.

Nos impostos indiretos o contribuinte não é o mesmo de direito, como exemplo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), dando a falsa ideia de que é o comerciante que paga por ele, porém acaba sendo embutido na mercadoria que será comprada pelos consumidores. Além do ICMS tem o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

Por fim, o imposto regressivo não considera o poder aquisitivo do contribuinte, sendo que os assalariados pagam a mesma quantia, nos produtos de consumo, que aqueles que tem uma renda mais elevada. Independente da capacidade produtiva todos pagam o mesmo imposto que será embutido nos produtos. A exemplo desse tipo de imposto se tem o ICMS.

Ainda referente aos impostos, o parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88 dispõe que:

Art. 145 § 1º — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Isso quer dizer que a tributação por meio de impostos será proporcional a capacidade contributiva e econômica de cada contribuinte, ou seja, quem tem uma maior renda deve contribuir com um valor mais expressivo e, quem tem menor renda contribuir com um valor menor.

Taxas

A CF/88 atribui as taxas competências comuns de todos os entes federativos, sendo que seu exercício dependerá da competência atribuída. As taxas exigem uma atuação estatal

direta, limitando seu valor ao custo de serviço para não se configurar como imposto. “A taxa tem por 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.” (CTN, art. 77).

O poder de polícia é exercido pela fiscalização, verificação e controle do Estado, conforme é definido pelo artigo 78:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Os serviços públicos específicos são aqueles que estão agrupados espécies por espécies, como a taxa de lixo, por exemplo. Os serviços públicos divisíveis podem ser utilizados separadamente pelos usuários. A taxa é exigível mesmo que o contribuinte não usufrua do serviço, porém ele foi colocado a sua disposição.

O Poder Público só pode instituir e cobrar taxas em razão da prestação de serviço público mediante os seguintes requisitos: prestação de serviço público; o serviço público deve ser específico e divisível; e o serviço público deve ser efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Resumidamente, existem duas modalidades de taxas: a taxa de fiscalização e a taxa de serviços. A primeira “decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal”, por exemplo taxa de publicidade, de construção de imóveis, cobradas pelo município. Já a segunda “são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos”, por exemplo a taxa de coleta de esgoto, a taxa de coleta de lixo, entre outras (Brasil, 2005).

Contribuição de melhorias

Esse tributo está instituído no artigo 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou 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.

Essa espécie é instituída para fazer face ao custo de obras públicas, tendo como limite

total a despesa e limite individual o valor da obra para o imóvel. Justifica-se pelo princípio da vedação do enriquecimento sem causa, pois não é função do Estado patrocinar a valorização do imóvel devido a uma obra pública, então quando isso ocorre o Estado recorre a essa contribuição de melhoria.

Apresenta alguma similaridade com a taxa devido ser um tributo vinculado a uma prestação estatal, porém pressupõe a realização de uma obra pública e a valorização do imóvel (Brasil, 2005).

O Decreto Lei nº 195 de 1967 dispõe sobre a contribuição de melhoria, apresentando dois requisitos necessários para a sua instituição e cobrança: realização de obra pública e valorização do imóvel do contribuinte. Porém, não é qualquer obra pública, mas aquelas previstas no artigo 2º:

Art. 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Referente ao valor a ser tributado, segundo o artigo 82 do CTN, ele será cobrado dividindo-se a parcela do custo da obra pelos números de imóveis situados na área em função dos fatores de valorização, sendo que o valor a ser pago por cada contribuinte, segundo o artigo 81 do CTN, não deverá ultrapassar o valor do imóvel e nem o valor de todos os contribuintes não deve ultrapassar o valor da obra.

Contribuições especiais ou parafiscais

As contribuições especiais ou parafiscais descrita no artigo 217 do CTN e no artigo 149 da CF/88 prevê:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições especiais ou parafiscais são de exclusividade da União, porém os Estados e municípios podem instituir contribuição social dos servidores para sistema de previdência e assistência social (CF, art. 149). Essas contribuições se desdobram em sociais, interesses de categorias profissionais e interesses de categorias econômicas.

A contribuição social é aquela que financia a seguridade social: saúde, previdência social e assistência social, tratadas no artigo 194 e 195 na CF/88. As contribuições sociais existentes são as previdenciárias, que são as contribuições para o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) calculadas de acordo com a remuneração do contribuinte; Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); Programa de Integração Social (PIS); Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

A contribuição de interesses de categorias profissionais trata-se de contribuições impostas as categorias de algumas profissões como forma de custear as atividades de controle e fiscalização do exercício profissional. Enquadram-se aqui as anuidades dos Conselhos Federais de profissionais tais como engenheiros, médicos, advogados, entre outros.

As contribuições de interesses de categorias econômicas são contribuições de empregadores e empregados que visam a defesa de seus interesses por alguns órgãos, como os sindicatos e entidades de ensino e de serviço social. Enquadra-se aqui o imposto sindical previsto no Decreto-Lei nº 2.377, de 8 de julho de 1940 que dispõe sobre o pagamento e a arrecadação das contribuições devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades.

Empréstimos compulsórios

O CTN traz os empréstimos compulsórios em seu artigo 15, estabelecendo que “*somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios*”. A CF/88 também dispõe sobre essa espécie tributária em seu artigo 148: “*a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios*”.

Nessa espécie tributária a contribuição deve ser devolvida ao contribuinte de acordo com a lei complementar que o estabeleça. É exclusividade da União instituir esses empréstimos de acordo com as seguintes hipóteses previstas no artigo 148 da CF/88:

- I – Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*
- II – No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.*

A União pode instituir o empréstimo compulsório em casos excepcionais, como prevê o artigo 15 do CTN:

- Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:*
- I — guerra externa, ou sua iminência;*
 - II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;*
 - III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.*
- Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.*

Assim, os empréstimos compulsórios, juntamente com a contribuição especial tem sua destinação para o financiamento estatal em um determinado setor, como por exemplo, a seguridade social, a educação, a intervenção do estado no domínio econômico, entre outros.

3. Relação com o desenvolvimento socioeconômico

Anteriormente o desenvolvimento econômico estava associado com a riqueza produzida e acumulada entre os Estados. Atualmente sabemos que o desenvolvimento não está apenas ligado com o econômico, mas também com o social. O sistema tributário exerce influência sobre esse desenvolvimento, tanto para estimular quanto para desestimular algumas condutas, porém não é uma condição exclusiva para esse processo (Sarak, 2010).

O desenvolvimento, ainda que de maneira incompleta, é compreendido como um processo que visa mudanças sociais buscando a satisfação do bem comum.

Dessa forma, quando pensamos em desenvolvimento, devemos levar em conta todas as condicionantes que contribuem direta ou indiretamente, em conjunto, ou isoladamente, para o aperfeiçoamento e busca por melhores condições de vida em sociedade. Neste ponto, o Estado deve ser capaz de promover o desenvolvimento com a conjugação de pelo menos, dois fatores, quais sejam, as necessidades sociais e os valores do capital (Sarak, 2010, p. 255).

Em um contexto mais ampliado o desenvolvimento deve estar voltado para ações que dizem respeito a coletividade, como a proteção do meio ambiente, as crises, a gestão das dívidas públicas, a correta administração das receitas fiscais, e por fim, ao incentivo aos cidadãos a desenvolver o país. Deve-se ressaltar o importante papel do Estado nas direções de políticas que promovem o desenvolvimento na busca pelo bem-estar social (Sarak, 2010).

A Constituição Federal de 1988 é considerada um importantíssimo marco no campo dos direitos sociais e políticos no Brasil contemporâneo. Diferente das constituições anteriores ela já se inicia com os direitos fundamentais fundados na proteção e no respeito de todos os cidadãos brasileiros, trazendo o estado como principal responsável para efetivação dos direitos. Porém, ao observar a realizada é perceptível que os direitos assegurados não se efetivam de fato e, os que são assegurados apresentam um distanciamento do previsto na Carta Magna.

Para a concretização do que está previsto na CF/88 é necessário que o Estado crie instrumentos que potencializem os recursos necessários para efetivação de políticas públicas que garantem acesso aos direitos. Daí percebe-se a relação entre tributos e direitos fundamentais, já que essa é a forma adotada pelo Estado para captação de recursos financeiros até para a própria manutenção do mesmo.

O desenvolvimento nacional já vem descrito nos objetivos fundamentais da CF/88 (Art. 3º), assim como também no § 1º do artigo 174 que estabelece as diretrizes do planejamento do desenvolvimento nacional. O desenvolvimento na CF/88 contempla o sistema econômico, jurídico, político e social.

Os direitos dos contribuintes constituem parte dos direitos fundamentais, por isso a tributação deve ser limitada e garantir a segurança dos contribuintes em relação ao fisco. A tributação limita a liberdade individual para contribuir com o bem comum, porém essa relação vai ser sempre tensa e cheia de desequilíbrios, pois não sejamos ingênuos a ponto de pensar que a tributação possibilitará um financiamento sustentável do Estado e o alcance da Justiça Social. De fato, o sistema tributário, considerando todas as suas funções, contribui significativamente com o crescimento do país, porém há vários fatores que a distancia das normas constitucionais.

Primeiro, em uma sociedade democrática não é desejável que todos pensem iguais e tenham os mesmos interesses. Essa diversidade de pensamentos leva a distintas concepções do que deveria ser o sistema tributário. Diante disso não é possível estabelecer um sistema tributária que atenda a todos os interesses.

Outra questão é que a ideia de que a lei representa a vontade geral e o Estado neutro devem ser observados com senso crítico, pois não passam de uma ilusão. Em uma democracia o legislador representa os interesses do grupo social que o elegeu. O volume da carga tributária indica o peso que a sociedade dá aos valores econômicos individuais e coletivos, e a sua distribuição indica a preocupação com a justiça social e com a redistribuição dos recursos.

O sistema tributário brasileiro é focado na tributação do consumo e tem seguido uma lógica que depende da necessidade do tesouro nacional. São vários tributos em diferentes esferas federativas, cada um segue uma legislação específica, tornando um alto custo tanto para os contribuintes quanto para o Estado em manter essa estrutura arrecadatória. Em tempos de crise esses problemas se tornam mais agravantes, quando há aumento no déficit e menor arrecadação.

Como forma de superar esses problemas o governo aumenta as alíquotas, o que gera um aumento da sonegação fiscal e conseqüentemente um grande reflexo negativo no econômico-social, reduzindo cada vez mais a arrecadação tributária que por sua vez, aumenta diante dessa redução. O cumprimento das normas tributárias melhoraria as contas públicas e retiraria a vantagem dos sonegadores de impostos.

A cobrança de tributos está associada a ideia de que todos, independente de classe social, deve contribuir para que todos tenham acesso aos serviços prestados pelo Estado, como na área da educação, saúde, assistência social. Resta saber qual a dimensão dessa contribuição (Oliveira, 2015).

A carga tributária brasileira é semelhante as dos países de alta renda, porém os bens e serviço oferecidos para a população fica à mercê daquilo que é arrecado. O que entra em questão é a destinação desses recursos, quais políticas são financiadas, quem são os beneficiários, entre outros questionamentos (Oliveira, 2015).

A arrecadação fiscal deve estar voltada para prestação de serviços à população em forma de políticas públicas, que por sua vez, devem estar voltadas para o desenvolvimento econômico e com a redução da desigualdade social. É responsabilidade do Estado prestar esses serviços públicos de acordo com a demanda da coletividade.

Segundo Sarak (2010) alguns fatores do sistema tributário podem interferir no processo de desenvolvimento: a alta carga tributária, tributação regressiva, alta quantidade de normas tributárias, burocracia tributária e insegurança jurídica, a ineficiência administrativa, a política de tributação indireta e a perda de autonomia dos Estados.

A alta carga tributária é uma das principais críticas da atualidade, que ocorre quando há um aumento das alíquotas ou da base de cálculo dos tributos. Esse fator gera impactos imediatos, como a elevação do custo de produção e do custo da matéria prima, diminuição dos lucros, aumento do desemprego e do trabalho informal e prejuízos aos investimentos de modo geral.

É observável também que ao se falar em consumo quanto maior a tributação, maior o preço dos produtos, o que diminui o consumo e conseqüentemente acarreta prejuízos ao produtor. Além disso, a alta carga tributária estimula a sonegação, o que contribui para o aumento dos tributos pelo governo, pois diminui a arrecadação, se configurando em um ciclo sem fim.

A tributação regressiva se caracteriza como uma desproporcionalidade das fontes contribuintes, de forma que os tributos recaem sobre aqueles que tem menos renda. A exemplo disso é quando a maior tributação recai sobre os produtos de consumo, e são os contribuintes com menos renda que são os principais consumidores, o que faz jus a colocação de Gonçalves (1995):

No Brasil, a estrutura tributária tem tido sua modernização travada por posturas conservadoras que impedem a taxaço das riquezas de uma elite de cunho patrimonialista. Dessa forma os efeitos distributivos são perversos dada a prevalência dos impostos indiretos e quando são adotados os modernos impostos diretos, o são com a taxaço da renda da pessoa física com menores alíquotas gravando o capital em geral. Os impostos indiretos são repassados para a ponta do consumo onde os trabalhadores são a maioria dos compradores e o imposto de renda tem nos salários sua principal base de incidência. Dessa maneira, em linhas gerais, no Brasil os recursos fiscais que sustentam as políticas públicas têm um perfil extremamente regressivo no tocante a renda ao deixar imunes seguidores-detentores de montantes expressivos da riqueza nacional (p. 10).

Essa regressividade do sistema tributário afetará o processo de desenvolvimento contribuindo com o déficit social, o que gera prejuízos nos serviços de necessidades básicas oferecidos à população contribuinte, como por exemplo, a saúde.

A alta quantidade de normas tributárias, burocracia tributária e insegurança jurídica também é um dos fatores que podem interferir no desenvolvimento. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) desde a CF/88 até 2019 foram editadas 403.322 normas tributárias, sendo 32.166 no âmbito federal, 130.204 no estadual e 240.952 no municipal, o que corresponde a 6,62% das normas gerais (6.087.473). Dessas 28.060 (6,9%) estavam em vigor em 30 de setembro de 2019.

Esse fator também acarreta em burocracia, o que dificulta ao contribuinte para poder pagar seus tributos ao levar em consideração o tempo gasto. Ao analisar a quantidade de normas tributária, a elevação da carga e a burocracia, encontra-se um cenário de insegurança jurídica, o que afasta investimentos estrangeiros no país.

A ineficiência administrativa está relacionada a diversos fatores como a grande quantidade de normas, a burocracia, incompetência e/ou inexperiência dos agentes públicos responsáveis, resultado da política de descentralização governamental. Essa descentralização contribui com o aumento das despesas, pois ela necessita da contratação de mais pessoas para realizar o mesmo trabalho em diversas esferas governamentais. Sendo assim, o aumento das despesas administrativas faz crescer o aumento dos tributos.

A política de tributação indireta se consolida através dos tributos indiretos que são as contribuições que são fontes exclusivas de arrecadação da União. Aproveitando-se disso a União utiliza esse método para aumentar a arrecadação e por outro lado onera diversos setores da economia.

Conforme descreve Sarak (2010, p. 262) *“a tributação indireta relaciona-se com a regressividade do sistema tributário, contribui para o aumento da carga tributária, estimula a sonegação fiscal, o desemprego e prejudica a competitividade nacional e internacional”*.

A perda de autonomia dos Estados acontece devido o processo de descentralização administrativa implementado com a CF/88. O objetivo da descentralização era possibilitar

mais autonomia aos Estados e municípios de modo a atingir uma maior uniformidade nos serviços prestados. Portanto, houve uma grande quantidade de municípios que passaram a competir com os Estados na articulação do desenvolvimento das políticas públicas, o que contribuiu com a perda de autonomia dos Estados.

O significado maior da reforma de 1988 reside, com certeza, na forte ampliação do poder político municipal na federação brasileira. O que ocorreu a partir dali foi o aprofundamento da articulação direta entre governo federal e municípios, que tinha já antecedentes remotos na dualidade dos fundos de participação, criada em 1967. A partir das disposições constitucionais de 1988 deslança-se o processo de descentralização/municipalização, que ampliou os laços financeiros entre a União e os municípios, aprofundamento da marginalização dos estados no que concerne aos negócios municipais (Prado, 2007, p 123).

A municipalização interferiu na relação de cooperação entre Estados e União, retrocedendo o desenvolvimento, o que acarretou em muitos gastos e conseqüentemente endividamento. Como alternativas os Estados tiveram que oferecer incentivos fiscais como forma de atrair investimentos.

A satisfação das necessidades sociais básicas deve ultrapassar os limites da inserção do indivíduo no mercado de trabalho e os programas de transferência de renda, mas deve consistir no acesso a todos os bens e serviços com qualidade a todos os cidadãos (Oliveira, 2015).

A renda é um dos principais fatores que geram a desigualdade no Brasil, sendo que ela explica os efeitos distributivos na sociedade. Devido a isso é importante “*considerar a evolução da repartição da renda ao longo do tempo, pois dessa forma é que se pode compreender melhor como a estrutura social de um país se reflete nas trajetórias distributivas*” (Oliveira, 2015, p. 14).

A maior parte da tributação direta, que são na maioria os impostos de renda, recai sobre a população de assalariados, sendo possível relacionar a estrutura tributária com os índices de desigualdade. Não se pode afirmar que o sistema tributário é o principal causador da desigualdade de renda, porém ele contribui com a concentração, a manutenção e a desigualdade de renda no país.

Foi registrado no Brasil um aumento da carga tributária nas últimas décadas, demonstrando que o sistema tributário opera de maneira regressiva, ou seja, recaindo mais onerosa para a população de baixa renda do que sobre as de renda mais elevada. Em estu-

dos realizados por Magalhães et al (2000) demonstrou que os tributos totais pagos pelos contribuintes de renda mais baixa superam os 28%, sendo que as famílias com mais de 30 salários mínimos destinam apenas 18% para tributação.

O aumento da carga tributária de 1995 a 2012 não contribuiu com a redução da desigualdade, mas pelo contrário dificultou a distribuição de renda no país. Em 2013 a carga tributária do Brasil em relação ao PIB foi de 36%, a da Rússia foi de 23%, China 20%, Índia 13% e África do Sul 18%. Em 2012 a de Portugal foi de 32,5% (IBPT).

CAPÍTULO II: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1. Principais legislações tributárias

A legislação tributária refere-se ao conjunto de normas que regem o sistema tributário de um determinado país, ou seja, que diz respeito ao pagamento de tributos. De acordo com o artigo 96 do Código Tributário Nacional (CTN) “*a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”.

Através de estudos na Constituição Federal de 1988 e no Código Nacional Tributário é possível afirmar que o atual sistema tributário brasileiro inclui os seguintes instrumentos legais: Constituição Federal; Emenda Constitucional; Lei Complementar (Art. 146 CF); Medida Provisória (Art. 62, CF); Lei Delegada; Decreto Legislativo; Resoluções; Tratados e Convenções Internacionais; Decreto; e Normas complementares de Direito Tributário (Portella, 2018).

Na CF de 1988 está fundamentado nos artigos 145 a 162, baseando-se em princípios gerais que definem as espécies tributárias. Tais princípios são: reserva legal; anterioridade; isonomia e capacidade contributiva. O princípio da reserva legal diz que União, Estados, Distrito Federal e os Municípios só poderão aumentar os tributos mediante uma lei que o estabeleça. A anterioridade determina aos tributos que seu aumento só pode ser cobrado em relação a fatos geradores depois da vigência da lei que o institui. O princípio da isonomia garante que todos os contribuintes devem ser tratados de maneira igual, independente da contribuição e/ou cargo que ocupe. Por fim, o princípio da capacidade contributiva garante que os tributos serão cobrados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (Lima; Rezende, 2019).

Essa seção sobre o Sistema Tributário Nacional diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Apesar da CF/88 oferecer uma segurança aos contribuintes, nos artigos finais ela enrijece o sistema tributário brasileiro ao dificultar as alterações de normas.

De forma geral as questões tributárias na CF/88 podem ser divididas nas seguintes partes: divisão das espécies tributárias (art. 145, art. 146 e art. 148); distribuição das competências tributárias (art. 153 a 156); limitações ao poder de tributar (art. 150 a 152); e sistema de repartição dos tributos (art. 157 e art. 159).

As Emendas Constitucionais (EC) tem a função de alterar o texto constitucional, exigindo votação no Congresso Nacional, com exceção das cláusulas pétreas que não podem ser alteradas. Os termos centrais das EC são os mesmos indicados para a CF/88: espécies tributárias, competência tributária, limitações ao poder de tributária e transferências de arrecadação (Portella, 2018).

A EC nº 39 de 19 de dezembro de 2002 é um exemplo de EC relacionada ao sistema tributária. Ela acrescentou o artigo 149-A na CF/88 que institui contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal.

A Lei Complementar (LC) para ser aprovada exige maioria de votos no Congresso Nacional, tendo a função da explicitação detalhada das normas contidas na CF/88. Com relação ao sistema tributário cabe a LC *“estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”* (CF, 1988, Art. 146-A).

É importante compreender que a LC não institui tributos, sendo função desta conceituar e definir as normas tributárias como forma de trazer esclarecimentos sobre qualquer tributo; instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, empréstimos compulsórios e empréstimos residuais.

A Lei Ordinária necessita de mais da metade dos presentes na sessão para que seja aprovada. Cabe a essas Leis: instituir ou extinguir tributos; acrescentá-los ou reduzi-los; definir o fato gerador da obrigação tributária principal; fixar alíquota e a sua base de cálculo; cominar penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; excluir, suspender e extinguir créditos tributários (CTN, art. 97).

Medida Provisória (MP), tratada no artigo 62 da CF/88, pode ser adotada em caso de relevância e urgência. Ao ser redigida pelo Presidente da República ela é encaminhada

ao Congresso Nacional para ser ou não convertida em lei. Após 60 dias com prorrogação de igual período ela perde a eficácia, caso não se converta em lei.

Ainda de acordo com esse artigo (§ 2º) a MP *“que implique instituição ou majoração de impostos” [...] “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”*, com exceção de impostos relacionados a importação de produtos estrangeiros, exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários de guerra.

Os Tratados e Convenções Internacionais deverão ser aplicados de forma condizente com as leis brasileiras, caso firmado no Brasil, compreendendo que estão no mesmo nível da Lei Ordinária (Portella, 2018). De acordo com o artigo 98 do CTN *“os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*.

Decreto é um instrumento legislativo emitido pelo executivo e serve para cumprir alguma lei ou exigir o seu cumprimento. No âmbito tributário ele é utilizado para regulamentar a Lei Ordinária, especificando o texto de determinada lei em vigor e formalizando alguns benefícios, como isenções ou parcelamentos. Cabe ao decreto alteração de alíquotas: alíquota-zero, do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), do IPI, do ICMS sobre combustíveis e da CIDE-combustíveis.

Por fim, os demais instrumentos legislativos do sistema tributário englobam a Lei Delegada, o Decreto Legislativo, as Resoluções do Senado, e as normas complementares de Direito Tributário.

A Lei Delegada se refere a uma delegação do legislativo para elaboração de lei. No âmbito tributária a participação desse tipo de lei é bastante restrita, tendo em vista que a aprovação de tributos é competência do Congresso Nacional.

O Decreto Legislativo é privativo do Congresso Nacional, sendo no sistema tributário por meio dele que se realizam os Tratados e se dispõe sobre os efeitos de uma MP.

A Resolução é de competência do Congresso Nacional, do Senado e da Câmara dos Deputados. Através dela são estabelecidas as alíquotas do Imposto de Transmissão Inter Vivos (ITIV), do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD) e do ICMS.

O Código Tributário Nacional (CTN), sancionado pela Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Nele, além de ser definido o que é tributo e sua classificação, discorre também sobre a competência tributária: *“os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”* (CTN, art. 6º, parágrafo único).

A legislação tributária respeita a vigência do espaço, ou seja, uma lei de ICMS aplicado em um estado abrangerá apenas o respectivo território. Porém, em alguns casos ocorre a vigência extraterritorial a partir de acordo firmado entre os estados (Portella, 2018).

A responsabilidade de fiscalização do sistema tributário brasileiro fica a cargo da chamada administração tributária que é uma *“expressão genérica que inclui o conjunto de órgãos e instituições da Administração Pública, bem como instituições privadas que, por determinação legal, recebam a atribuição de fiscalizar e arrecadar os tributos”* (Portella, 2018, p. 93).

Essa fiscalização é realizada conforme previsto em lei, sendo vedada a divulgação de informações em relação à situação financeira do contribuinte, com exceção em casos em que a autoridade judiciária ou autoridade administrativa solicita tais informações em algum processo.

2. A carga tributária brasileira

O Estado Brasileiro, no desempenho da atividade tributária, precisa carrear recursos materiais para manutenção de sua estrutura e, assim, disponibilizar ao contribuinte os serviços que lhe compete. A arrecadação de tributos, em princípio, se propõe ao alcance dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal do Brasil, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das

desigualdades sociais e regionais, bem assim a promoção do bem-estar da coletividade.

Assim, apenas a necessária compreensão dos sujeitos envolvidos sobre a importância da contribuição fiscal e a criminalização de determinadas condutas lesivas a bens jurídicos supraindividuais de natureza econômica seria capaz de sustentar esse ideal visado no Estado de Direito. Tão forte é o dever de proteção supra individual que merece aperfeiçoamento o fenômeno ora discutido, por ser causa de constante violação pouco moralizadora.

O tributo é uma das maneiras de transferência dos recursos da sociedade do setor privado para o público. Apesar dos tributos não constituírem custo para a sociedade eles são considerados um sacrifício pelos contribuintes, pois o individual se torna controlado para dar espaço para bens públicos (Varsano, et al, 1998).

Atualmente o Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo, chegando a 40% do Produto Interno Bruto. Os governos recentes têm aumentado a carga tributária como forma de alcançar os objetivos públicos. Através da arrecadação dos impostos o governo tem a obrigação de oferecer à população os direitos sociais garantidos no artigo 6º da Constituição Federal de 1988: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados (Lima; Rezende, 2019).

Dessa forma, os tributos são repassados ao governo, e este precisa decidir a melhor forma de usar esses recursos em benefício da população, o que culmina, na maioria das vezes, em decisões que não contemplam os desejos reais da sociedade, cujos contribuintes não reconhecem nessas ações qualquer satisfação.

Apesar da carga tributária brasileira ser elevada, ela pode ser insuficiente para atender todas as demandas da população. Para Varsano et al. (1998),

o nível da carga tributária não é, contudo, um conceito absoluto: uma mesma carga tributária, medida pela relação percentual entre a arrecadação e o PIB, pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens (p. 21).

Os principais tributos cobrados pelo governo se dividem da seguinte forma:

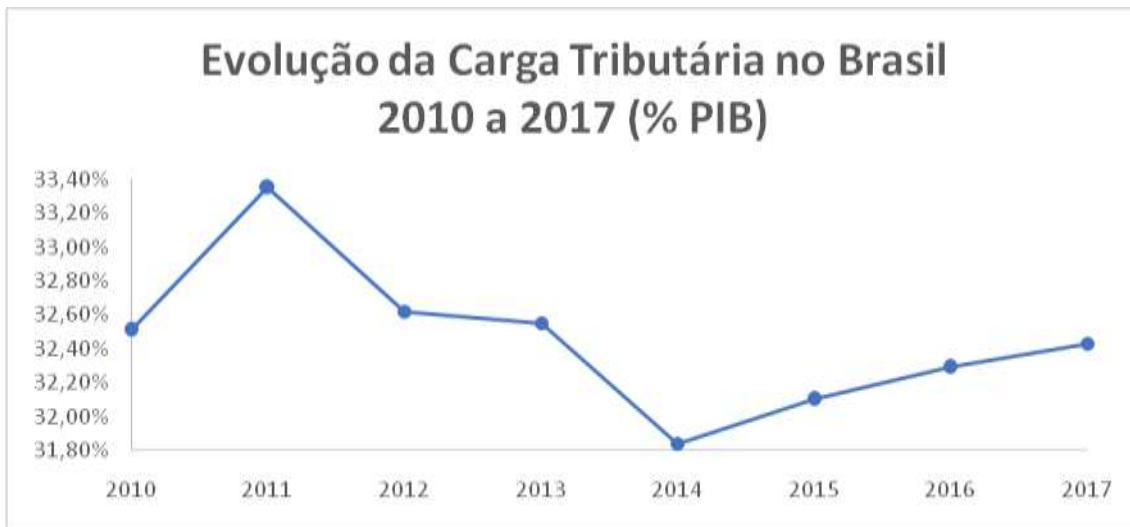
- a) Bens e Serviços: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);
- b) Salários: Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e Contribuição do Servidor Público;
- c) Renda: Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- d) Comércio Exterior: Imposto sobre exportação;
- e) Patrimônio: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre as Transmissões de Bens e Imóveis (ITBI), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e
- f) Outros Impostos, Taxas e Contribuições.

Arthur Laffer, um economista norte-americano desenvolveu uma teoria que ficou conhecida como “Curva de Laffer”. Essa teoria analisa a relação entre a tributação e o nível de arrecadação de um país. Ela diz que a partir de um certo ponto da arrecadação tributária a curva tende a decair, produzindo um efeito inverso nas alíquotas, de forma que a arrecadação diminui devido ao esgotamento da capacidade contributiva (Lima; Rezende, 2019).

De acordo com essa teoria quando a curva decai, a alternativa para elevar a arrecadação é reduzir a carga tributária. Essa teoria seria uma sugestão para o debate da Reforma Tributária brasileira, que visa aumento da carga tributária como forma de aumentar a arrecadação.

No gráfico abaixo podemos observar os dados da receita federal com relação a carga tributária brasileira em relação ao PIB dos anos de 2010 a 2017. Os dados foram retirados de documentos elaborados pela Receita Federal que realizam um balanço da carga tributária no Brasil todos os anos.

Gráfico 1: Evolução da carga tributária do Brasil - 2010 a 2017



Fonte: O autor (2020).

O ano de 2010 teve uma variação positiva com relação ao ano anterior, apesar de não constar os dados de 2009 (32,24%) na tabela. Em 2010 houve um crescimento da atividade econômica, logo o incremento dessa atividade aumentou a arrecadação, chegando a 32,51% do PIB. Com relação ao sistema tributário esse aumento da arrecadação está relacionado com o aumento das alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e ajustes do parâmetro do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF).

O ano de 2011 também apresentou variação positiva de 0,84 pontos percentuais em relação a 2010, atingindo 33,35%. Isso deve-se ao fato do desempenho satisfatório da economia no referido ano e também a aceleração na economia após a crise global de 2008. Não foram observadas, durante o ano de 2011, mudanças legislativas do sistema tributário.

Em 2012 apresentou-se uma variação negativa (32,62%) em relação a 2011. Apesar do aumento da massa salarial, aumento do número de trabalhadores com carteira assinada e aumento no consumo das famílias em relação a 2011, houve queda nas importações e exportações de bens, queda no investimento privado e aumento nos gastos do governo. Esses fatores, entre outros, contribuíram com o resultado da carga tributária de 2012.

A carga tributária de 2013 apresentou 32,55% do PIB. Foi observado nesse ano um bom desempenho da agropecuária que apresentou um crescimento de 7,3%, a indústria de 1,7% e os serviços de 2,2%. Com relação a demanda, a formação bruta de capital fixo

(FBCF) apresentou variação positiva de 5,2%. Além disso, o consumo das famílias também cresceu.

Com relação a arrecadação o aumento da carga ficou concentrada nos estados. Cabe destacar a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 que realizou diversas alterações na legislação tributária, tais como na base de cálculo do PIS/COFINS para importação, PIS e COFINS e produtos agropecuários, entre outras.

Para 2014 houve uma variação negativa em relação ao ano anterior, chegando a 31,84% do PIB. Do ponto de vista das competências tributárias federativas a redução da carga foi concentrada na União devido, principalmente as medidas de desoneração implantadas. Houve redução dos tributos sobre o consumo; baixo desempenho da indústria e do comércio.

A partir de 2015 a carga tributária apresentou aumento por três anos consecutivos, atingindo 32,10%. Apesar das desonerações implantadas nos anos anteriores houve recomposição de alíquotas de alguns tributos; os tributos sobre bens e serviços acompanharam o desenvolvimento da economia.

Em 2016 (32,29%) o PIB apresentou queda de 3,5% em relação ao ano anterior. A maior parte do incremento da carga tributária veio do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) dos municípios. O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) também teve influência significativa na arrecadação de 2016.

Por fim, em 2017 a carga tributária atingiu 32,43% do PIB indicado variação positiva de 0,14 pontos percentuais. O PIB nesse ano apresentou aumento de 0,99% em relação a 2016. A maior parte da arrecadação veio da tributação de bens e serviços, sendo constante as demais fontes de tributação em relação ao ano anterior, exceto no tributo sobre a renda que teve um decréscimo.

i. Dados da tributação no Brasil

A contabilidade é um instrumento importantíssimo para o governo e para os gestores no acesso a informações sobre a arrecadação dos tributos. Os registros sistemáticos de con-

tas nacionais do Brasil tiveram início em 1947, quando registrou uma carga tributária de 13,8% do PIB (Varsano, et al, 1998).

No Brasil utiliza-se um instrumento chamado de impostômetro para contabilizar o total de arrecadações realizadas pelo governo. O impostômetro considera todos os tributos arrecadados em todas as esferas do governo através de base de dados como a Receita Federal, Caixa Econômica Federal, IBGE, Secretarias Estaduais de Fazenda, Tribunais de Contas do Estado, entre outras. A tabela 1 mostra o total arrecado por ano no Brasil entre os anos de 2010 a 2019.

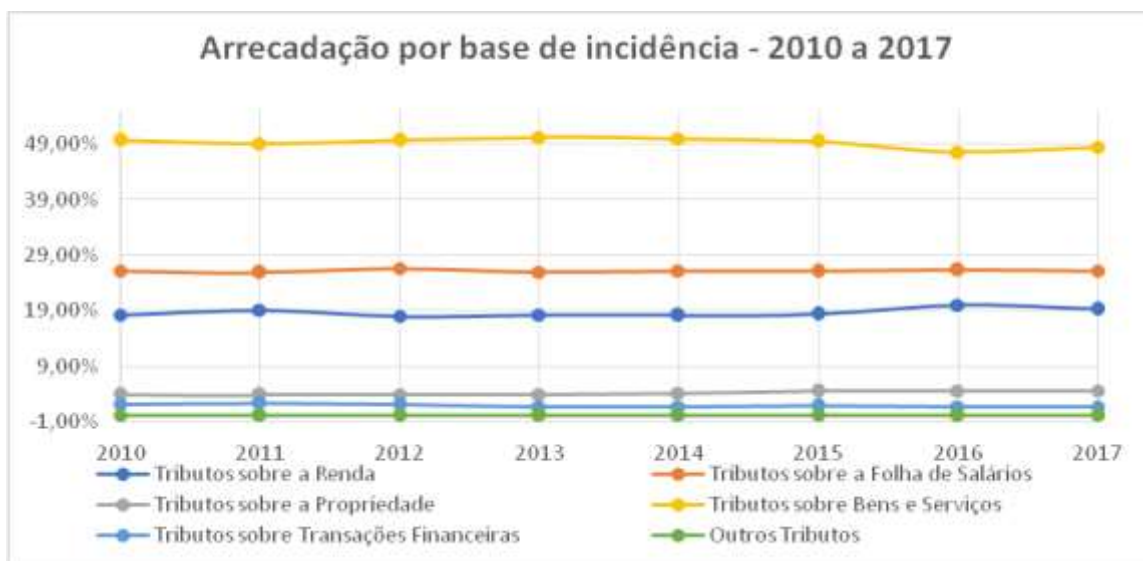
Tabela 1: Arrecadação tributária no Brasil- 2010 a 2019

Ano	Valor (R\$)	Ano	Valor (R\$)
2010	1.273.881.799.415,74	2015	1.992.868.462.040,52
2011	1.517.716.204.684,02	2016	2.004.536.531.089,32
2012	1.629.016.192.696,93	2017	2.172,053.819.242,78
2013	1.812.270.544.298,08	2018	2.388.541.448.792,42
2014	1.913.945.777.706,00	2019	2.504.853.948.529,48

Fonte: O autor (2020).

Conforme os dados coletados da Receita Federal podemos fazer uma análise da arrecadação por base de incidência dos anos 2010 a 2017 em % da arrecadação (Gráfico 2).

Gráfico 2: Arrecadação por base de incidência - 2010 a 2017 (% da arrecadação)



Fonte: O autor (2020).

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) o Brasil é o país que proporciona os piores retornos da arrecadação em prol da sociedade, apesar de estar entre os trinta com maiores carga tributária, ficando atrás de países como o Uruguai e a Argentina. Em Portugal, em 2016 a carga tributária chegou a 34,4% de acordo com dados da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O fato da maior tributação estar ligada às receitas sobre os bens de consumos e sobre a folha salarial e o lucro das empresas é um fato histórico que tem se acentuado nas últimas décadas, em que ao mesmo tempo em que se buscava construir um estado social, houve uma resistência a tributação sobre pessoa física. Os instrumentos que poderiam contribuir com a taxação sobre a propriedade encontram fortes empecilhos políticos, legislativo e judicial.

A trajetória de crescimento da carga tributária no Brasil desde a década de 1980 foi dominada por medidas pontuais e um pragmatismo arrecadatário responsável por reproduzir ou mesmo ampliar suas inúmeras distorções, até consolidar uma estrutura de tributação assimétrica, com níveis elevados de tributação sobre produção, folha salarial e lucro das empresas (Orair; Gobetti, 2018, p. 226).

O que acontece é que as questões mais estruturais ficam em caráter secundário, de forma a promover aumento da carga tributária sobre os componentes indiretos “menos viáveis”, no caso folha salarial, produção e lucro das empresas.

É possível apresentar os dados da receita tributária por competência dos anos 2010 a 2017 em % da arrecadação, conforme a Tabela 2.

Tabela 2: Receita Tributária por Competência - 2010 a 2017 (% da arrecadação)

Nível de competência/Tributos	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Governo Federal	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,37%	68,02%
Governo Estadual	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,45%	25,72%
Governo Municipal	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,18%	6,26%

Fonte: O autor (2020).

Podemos observar que em todos os anos apresentados as maiores fontes de receitas vieram do Governo Federal, englobando o orçamento fiscal e a seguridade social. Nos

tributos estaduais estão incluídos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), Contribuição Regime Próprio Previdência Estadual e outros tributos estaduais. Do Governo Municipal os tributos são: ISS, IPTU, ITBI, Contribuição Regime Próprio Previdência Municipal e outros tributos municipais.

2. Proposta de Reforma Tributária

Atualmente no Brasil encontra-se a alegação de que a carga tributária brasileira é bastante excessiva. Por outro lado, há constatações de que essa carga ainda é inferior que a de muitos países, havendo espaço para realizar aumentos na tributação (Varsano, et al, 1998).

Devido a elevada carga tributário e os seus impactos na vida das empresas e das pessoas físicas surge constantemente no Brasil o debate acerca de Reforma Tributária. O Brasil realizou quatro reformas tributárias no último século, criando novos tributos e consequentemente a carga tributária. As reformas aconteceram nos anos 1934, 1946, 1967 e 1988. Cossio (2002) apresenta algumas características e inovações que cada reforma trouxe para o sistema tributário brasileiro.

A Reforma Tributária de 1934 expandiu as fontes de financiamento tributário através da intensificação da tributação doméstica como o imposto sobre o consumo, a estadualização de impostos sobre vendas e a criação de vários impostos municipais, fazendo com que a tributação nacional dependesse menos do comércio exterior. De forma mais concreta os impostos criados com essa reforma incidiram sobre combustíveis, lubrificantes líquidos e carvão mineral, como forma de imposto único. Foi devolvido ao Governo Federal o imposto sobre propriedades rurais.

No âmbito da esfera estadual o imposto sobre venda mercantis, que antes era da União, passou a ser do estado, sendo transformado em Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações (IVC), se constituindo posteriormente em um dos principais impostos do sistema tributário brasileiro. O imposto estadual sobre exportações também foi substituído pelo IVC.

Outras inovações importantes da Reforma Tributária de 1934 foram: imposto de expor-

tação limitado ao máximo de 10%; exclusão do comércio interestadual para tributação do imposto de exportação; criação do imposto estadual sobre transmissão de propriedades; concedeu competência tributária própria aos municípios; instituiu como impostos municipais os impostos predial e territorial urbanos e o de indústrias e profissões; entre outras inovações de menor relevância.

Entre as mais relevantes está o aumento da carga tributária que foi possível devido ao crescimento econômico e a industrialização crescente na época, a alta taxa de emprego e a cobertura do sistema previdenciário para os trabalhadores. Essa elevação reduziu a vulnerabilidade da receita tributária. Nesse período as bases mais importantes de tributação eram as domésticas, com o imposto sobre o consumo, seguido do imposto de renda e das contribuições sociais. Por outro lado, o imposto sobre importações perdeu importância em termos de quantidade.

A partir de 1937 houve uma tendência de centralização tributária no que tange a distribuição da receita tributária. Nesse ano houve uma outra Reforma Tributária que não alterou o sistema de imposto, apenas deu maior poder tributário a União. Posteriormente houve a obrigatoriedade de compartilhar os recursos arrecadados entre as três esferas do governo, o que reduziu o grau de centralização tributária, mas que não aliviou o caráter centralizador da Reforma Tributária de 1934, aumentando esse grau de centralização de 55% em 1930 para 65% em 1945.

Em 1946 a Reforma Tributária incluída na Reforma Constitucional não promoveu nenhuma alteração importante, tanto para arrecadação de impostos quanto para a sua distribuição, mas ela deu uma retomada no crescimento da carga de impostos, atingindo 18% do PIB no final da década de 1950, o que em 1946 passou de 13%. Porém, já no início da década de 1960 houve uma redução para 16%.

Durante a década de 1950 houve um crescimento da carga tributária devido um aumento dos impostos indiretos. Esse aumento da tributação indireta gerou uma deterioração no sistema tributária naquele período, acelerado também pelo desequilíbrio fiscal do Governo. De acordo com Cossio (2002) esse desequilíbrio pode ser explicado por dois motivos: demanda pelo aumento de despesa e a redistribuição de recursos tributários.

Além disso, foi estabelecido pela Reforma de 1946 a vinculação de receitas a despesas

específicas, como por exemplo, seria destinada para investimento rodoviários os impostos sobre combustíveis e lubrificantes. Essa Reforma também possibilitou a descentralização da receita tributária e da receita disponível, de forma que houve uma queda na centralização da receita tributária de 70% em 1946 para 62% no início da década de 1960 e da receita disponível de 65% em 1945 para 55% em 1955.

Para compensar a perda de receitas o Governo Federal aumentou a carga tributária. No entanto, a queda na arrecadação e a inflação contribuiu com uma queda na carga tributária nos anos de 1960 a 1964, desencadeando no aprofundamento do desequilíbrio fiscal do Governo que já havia se iniciado conforme destacado anteriormente.

A crise política dos primeiros anos da década de 60 inibiu qualquer possibilidade de reformar o sistema tributário para recuperar a capacidade de financiamento do governo. Do lado da despesa, as tentativas de estimular a atividade econômica através do aumento de gastos e a rigidez introduzida pelas vinculações reforçaram a trajetória de desequilíbrio das finanças públicas (Cossio, 2002, p. 32).

A Reforma Tributária de 1967 teve grande importância para o sistema tributário brasileiro, apresentando objetivos claros e estratégicos, de forma que algumas ações perduraram até o final do século XX, sendo elas: “o aperfeiçoamento da tributação sobre a renda, a simplificação tributária, a eliminação da exploração concorrente de bases de tributação e a melhora da eficiência do aparelho de arrecadação” (Cossio, 2002, p. 32), além da tributação sobre o valor adicionado e da eliminação da cumulatividade da tributação indireta que se modernizou substituindo o IVC pelo ICMS estadual, o imposto federal sobre o consumo pelo IPI federal, entre outras ações.

A carga tributária do Governo teve um forte crescimento a partir dos primeiros anos do governo militar, em 1964, como componente do ajuste fiscal, de forma que entre 1964 a 1966 a carga tributária passou de 16% do PIB para 21% do PIB.

A Reforma de 1967 visava elevar a carga tributária através da modernização do sistema de tributação sem prejudicar a economia. Ela conseguiu alcanças seus objetivos aumentando a capacidade de financiamento tributário do Governo e a eficiência do sistema tributário nacional. Por outro lado, em questão da redistribuição ela teve um caráter mais centralizador.

Por fim, com a Reforma Tributária de 1988 a estagnação da carga tributária dos anos 1980 foi revertido, retomando uma aceleração crescente da carga tributária, atingindo

33% do PIB em 2000. As modificações relevantes dessa reforma foram a “*ampliação da base de tributação sobre o valor adicionado através da inclusão dos impostos únicos sobre energia, carburantes e serviços de comunicação e transporte à base de incidência do ICMS*” (Cossio, 2002, p. 35).

A CF/88 contribuiu com a organização do sistema tributário brasileiro entre os níveis de governo, incentivando o aumento da carga tributária de forma indireta. Os impostos federais sobre transporte e serviços de comunicação passaram a fazer parte do ICMS.

A Reforma de 1988 ampliou o sistema de transferências intergovernamentais com o aumento da participação dos estados e dos municípios na arrecadação do IR e do IPI. O grau de centralização caiu rapidamente, porém não foi duradouro, aumentando novamente em 1993 devido ao aumento da carga tributária federal.

Uma nova Reforma Tributária deve levar em conta que:

a) é imperativo o ajuste fiscal do setor público; b) é necessário, para ampliar a eficácia da ação pública, consolidar o processo de descentralização fiscal e reequilibrar a repartição de recursos entre as unidades da Federação; c) é essencial minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade [...] do setor produtivo nacional e promover a harmonização fiscal, para assegurar a consolidação do processo de integração hemisférica [...] sem causar danos à economia do país; d) é preciso promover a justiça fiscal, o que inclui vigoroso combate à sonegação; e e) é conveniente tornar o mais simples possível as inerentemente complexas obrigações tributárias, para reduzir custos de administração tanto do fisco como dos contribuintes (Varsano, et al, 1998, p. 26).

Orair e Gobetti (2018) trazem uma análise sobre a proposta de uma nova reforma tributária no cenário brasileiro, apresentando um diagnóstico do atual sistema tributário do país. A carga tributária vem aumentando desde a CF/88, motivado por ajustes fiscais, saltando de 23,4% em 1988 para 33,6% em 2005. Os esforços da Reforma Tributária vêm sendo amparada exclusivamente na tributação de bens e serviços, com propostas de fusão de tributos em um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) e a uniformização do ICMS.

De acordo com os autores é possível estabelecer dois caminhos de Reforma Tributária: uma reforma radical, mais difícil de realizar ou uma reforma fatiada, parcial, com ações pontuais. Ambas devem ter o objetivo de aproximar o sistema tributário atual de um sistema de tributação ideal, ajustando elementos e eliminando as distorções.

O sistema tributário apresenta como objetivos básicos:

Arrecadação: levantar as receitas de que o governo necessita para alcançar seus objetivos de gasto e distributivos.

Equidade vertical: promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as preferências sociais.

Equidade horizontal: evitar arbitrariedades de tratamentos tributários não isonômicos entre contribuintes, setores econômicos e fontes de renda.

Eficiência: buscar minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível (Orair; Gobetti, 2018, p. 216).

Trata-se de equilibrar eficiência e equidade, sendo os pontos chaves da teoria da tributação ótima. Essa teoria tem a preocupação de algumas medidas utilizadas para um sistema de tributação justo não afete o bem estar social.

A política de desenvolvimento das últimas décadas deteriorar diversos instrumentos tributários devido sua deficiência e conflitos de interesses, como por exemplo disso, foi a concessão de benefícios fiscais do ICMS. Essas políticas de desenvolvimento necessitam serem repensadas utilizando-se de instrumentos mais apropriados que busquem o alcance dos seus objetivos.

Para uma visão sistêmica o ideal seria integrar o IRPF com o IRPJ, como forma de eficiência e equidade, dando mais coerência as fontes de renda. Para Orair e Gobetti (2018, p. 218) “*isso é fundamental para se eliminar brechas para práticas de elisão tributária que reduzem o potencial arrecadatório e progressivo do imposto*”.

Ao se pensar em uma Reforma tributária é precisa levar em consideração o papel do sistema tributário frente a redução das desigualdades sociais, tendo na tributação sobre a renda e a propriedade uma das principais para reduzir essa desigualdade, na redistribuição capaz de dar suporte ao desenvolvimento (Pinto, 1969).

Os sistemas tributários são determinados e delimitados pelas tendências internacionais, tais como homogeneização da tributação sobre bens e serviços; conceituação ampla da base tributável do IVA; revisão de benefícios tributários; gradual esgotamento dos modelos baseados na tributação; e erosão da base tributável e pressão para quedas das alíquotas(Orair; Gobetti, 2018).

Essas tendências são somadas a outras de caráter mais estrutural. A partir de 2015 a preocupação de recuperar o crescimento econômico tem motivado a reorganização das políticas tributárias. Entre as principais tendências identifica-se duas formas opostas.

Por um lado, as reduções da tributação da folha salarial e do lucro no nível da empresa, ambas motivadas por questões estruturais e conjunturais, como integração econômica e recuperação do crescimento. Na direção contrária, têm predominado ampliações da tributação sobre bens e serviços, da tributação direta sobre a pessoa física e, de maneira embrionária, dos tributos relacionados ao meio ambiente (Orair; Gobetti, 2018, p. 221).

O que preocupa diante da elevada carga tributária brasileira é a sua ineficiência e regressiva composição estrutural. A maior fonte de financiamento da receita tributária brasileira é oriunda de bens e serviços e não da propriedade e da renda, como na maioria dos países da OCDE.

Orair e Gobetti (2018) traça alguns princípios norteadores para uma Reforma tributária no país. Para os autores o ideal é pensar em uma reforma que preserve o patamar da atual carga tributária, buscando um crescimento que contribui com as finanças públicas. É importante priorizar as ações que venham reduzir o elevado nível de tributação sobre a folha salarial e sobre as empresas.

Os autores apresentam diagnósticos e propostas sobre a tributação de bens e serviços, sobre a folha salarial e sobre a renda.

A tributação sobre bens e serviços no Brasil é uma das mais ineficientes do mundo, fragmentada e complexa, se distanciando de um sistema tributário ideal. Uma das propostas para melhorar essa questão seria a fusão de vários tributos, como o ICMS, ISS, IPI, PIS/COFINS e CIDE em um IVA e um Imposto Seletivo (IS).

As propostas em debate podem ser agrupadas em três eixos. O primeiro seria a reformulação do PIS/COFINS, agrupando todas as empresas no regime não cumulativo. O segundo eixo diz respeito a extinção do IPI, Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, PIS, Pasep, COFINS, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS e a criação de dois novos impostos, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços e o IS. Outra proposta do segundo eixo prevê a substituição do PIS, COFINS, IPI, ICMS E ISS por Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Por fim, o terceiro eixo propõe um meio termo entre o primeiro e o segundo, por uma transição ao IVA e de um IS, sem incluir o ICMS. Essa proposta prevê modernizar a tributação de bens e serviços sem ampliar a proporção em relação ao PIB.

Com relação a tributação sobre folhas de pagamentos, Orair e Gobetti (2018) apresenta uma prática de construção de empresas em regimes especiais, ou seja, o assalariado se converte em um prestador de serviço e sócio de uma determinada empresa. Os autores alertam que pode surgir problema “*quando os parâmetros do sistema tributário estão mal calibrados e geram arbitrariedades que distorcem as decisões organizacionais das empresas e dos prestadores de serviços e, por conseguinte, as alocações produtivas*” (p. 234). Outro problema pode ser também a corrosão da base de arrecadação.

O modelo de tributação sobre a renda atual é bem fragmentado, incoerente e injusto, abrindo brechas para as empresas adequarem aos formatos mais vantajosos de pagamentos de impostos. A proposta de reforma tributária para esse tributo seria, a princípio, uma reforma que reduza impostos sobre o lucro das empresas e amplia a arrecadação.

Ao ampliar a progressividade do IRPF associa-se uma taxa mais elevada para os mais ricos, porém, um simples aumento teria efeitos muito limitados, pois recairia apenas nos rendimentos tributáveis. Para Orair e Gobetti (2018, p. 238) “*o ideal seria adotar um modelo que conferisse um tratamento mais coerente à tributação de renda no sentido de ser efetivamente capaz de alcançar equidade horizontal e vertical, com integração entre IRPF e IRPJ*”.

Para atingir essa equidade todas as rendas, sem exceção, deveriam entrar na base tributável. Uma outra alternativa “seria o modelo dual” que integra o imposto de renda de pessoa jurídica com o de pessoa física, simplificando, uniformizando e ampliando a base de incidência, além de tapar as brechas para o planejamento tributário.

A implantação desse modelo no Brasil revisaria as alíquotas do imposto de renda que atualmente não possuem um alinhamento.

Por esse mecanismo, um prestador de serviços de baixa renda ficaria isento no nível da pessoa física, ao passo que o prestador de alta renda teria a maior parcela de seus rendimentos submetida às alíquotas progressivas do IRPF, tal qual ocorre com os trabalhadores assalariados. Assim, mantém-se a simplicidade dos regimes especiais, com uma tributação do lucro mais equilibrada entre as empresas de diferentes portes e entre os rendimentos do capital e do trabalho, reduzindo o incentivo tributário a fenômenos de transfiguração da renda como a “pejotização”. (Orair; Gobetti, 2018, p. 241).

As novas fontes de financiamento da seguridade social viriam em forma de contribuições mais onerosas para aqueles com alta renda.

CAPÍTULO III: SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

1. Crime de sonegação fiscal

A conceituação de criminalidade vai muito além do próprio termo. Essa noção foi se alterando a cada contexto histórico, sem perder a essência primordial. Nas sociedades do Antigo Regime europeu, governadas por monarcas, o castigo aplicado àqueles que desobedeciam a lei estava ligado ao corpo, o suplício, ou seja, um castigo que causava ferimentos físicos cuja intensidade dependia de alguns fatores:

o suplício repousa na arte quantitativa do sofrimento. Mas não é só: esta produção é regulada. O suplício faz correlacionar o tipo de ferimento físico, a qualidade, a intensidade, o tempo dos sofrimentos com a gravidade do crime, a pessoa do criminoso, o nível social de suas vítimas (Foucault, 1999, p. 36-37).

Essa punição servia de exemplo para os demais súditos, influenciando-os a não infringirem a lei, uma vez que o povo assistia tais suplícios. Algumas configurações não se diferenciam das punições atuais, principalmente quanto a situação do sentenciado, a gravidade do seu crime, seu nível social, porém mudou a forma de punição (Furtado, 2013).

Com a reforma penal, no século XVIII, só se configuraria crime se existisse uma legislação que o definisse como tal. Assim, houve uma “*nova definição do crime, o qual passa a ser considerado como um dano à sociedade e, nova definição também do criminoso, que passa a ser aquele que danifica essa sociedade, tornando-se, assim, um inimigo interno desta*” (Furtado, 2013, p. 41).

A reforma penal foi responsável pela reorganização do sistema judiciário e penal na Europa, de forma que o crime passou a ser desvinculado da falta moral e religiosa e passou a se enquadrar como uma violação da lei. É nesse contexto que surge o Direito Penal moderno, abrindo espaço para a punição baseada na lei e não mais na vontade divina (Foucault, 2005). Essa reforma também buscava penas mais humanas e a abolição da tortura, das execuções e de outras penas pautadas na violação física do indivíduo. O Estado assume o poder de exercer a punição, sendo a privação da liberdade a pena dominante até a atualidade.

i. Planejamento fiscal lícito e planejamento fiscal ilícito

Para falar do crime de sonegação fiscal é importante compreender até onde as práticas de planejamento tributário deixam de ser lícitas e passam a ser ilícitas, nomeadamente, perceber as diferenças entre elisão fiscal e evasão fiscal.

A sonegação é compreendida como uma deficiência na arrecadação tributária, ocasionada pela falta de pagamentos de impostos por alguns contribuintes. A administração tributária não observa frequentemente as bases que geram a receita tributária, o que possibilita aos contribuintes uma vantagem em burlar a tributação (Siqueira; Ramos, 2005).

Outro fator relacionado a perda de arrecadação é a elisão fiscal, ou seja,

[...] 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. A elisão é realizada tipicamente por meio de transações estruturadas de forma a minimizar a responsabilidade tributária (Siqueira; Ramos, 2005, p. 558).

A sonegação se difere da elisão porque ela é ilegal e deve sofrer punição quem a realiza. Portanto, é difícil interpretar a sonegação porque ela é difícil de ser calculada, sendo baseadas nas hipóteses em que a maioria das transações não declaradas são realizadas em dinheiro. Há, portanto, pesquisas amostrais que tem objetivo de mensurar a sonegação fiscal, realizadas com os contribuintes, o que não confere certeza nos dados, pois essa pesquisa pode não ser representativa, os indivíduos podem esquecer das contribuições ou omitir informações.

Machado (2001) diz que a evasão é o comportamento lícito do contribuinte, enquanto a elisão seria o meio ilegítimo que tem o objetivo de não cumprir com as obrigações tributárias, ou seja, a sonegação.

Para Moreira (2003) a elisão acontece antes da incidência tributária, seja para evitar o acontecimento do fato gerador ou para reduzir o montante do tributo. Já a evasão é posterior à incidência tributária, por isso se configura como uma infração da lei, utilizando-se de fraudes, sonegações, entre outros, livrando-se do tributo de forma ilícita. Segundo o autor existem dois critérios que as diferenciam: critério cronológico e licitude dos meios utilizados.

O critério cronológico diz respeito ao momento em que ocorre o ato. Como já mencionado anteriormente a elisão ocorre antes da hipótese de incidência de tributos e a evasão ocorre no momento ou mesmo depois. Existem casos em que a evasão antecede a incidência dos tributos, como no caso de emissão de notas adulteradas antes mesmo da saída da mercadoria. Dado esse fato, apenas esse critério não seria suficiente para diferenciar elisão de evasão, sendo necessário adotar o segundo.

O segundo critério refere-se a licitude dos meios utilizados. É considerado lícito todas as atividades que busque a economia dos impostos desde que não seja legalmente vedada.

De acordo com o International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) (1988, p. 22 e 101):

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário.

[...]

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.

Por fim, Dumer et al (2016) conclui que ambos são fenômenos sociais constantes que utilizam a imagem do imposto, sempre com o objetivo de reduzir o seu pagamento, sendo características da desobediência aos tributos ditados legalmente.

Nesta seção trataremos da evasão fiscal. Ela se caracteriza a partir de três práticas: a sonegação que se refere a ocultação dos rendimentos na declaração do IR; a fraude que é a adulteração ou falsificação de documentos que comprovem as contribuições; e a simulação que pode ser absoluta, ou seja, oculta algo que existe, ou relativa (dissimulação) que compreende o que chama popularmente de negócio de fachada (Moreira, 2003).

Assim como existem legislações tributárias que definem as formas de arrecadação, existem também legislações que tem o objetivo de tratar da sonegação fiscal.

Na delineada situação, apresenta-se a Lei 4.729 de 14 de julho de 1965, considerada norma primeira acerca do tema sonegação fiscal no Brasil, que pontua as práticas que o

constituem, assim como as penalidades previstas. Essa legislação define o crime de sonegação fiscal como:

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 (Art. 1º).

Como penalidade aos sonegadores é estabelecido seis meses a dois anos de detenção e multa de duas a cinco vezes maior que o tributo sonegado. Para réus primários a pena será de dez vezes o valor do tributo. O funcionário público que cometer o crime prevalecendo do seu cargo ou estiver apoiado tais ações também será penalizado.

Para pessoas jurídicas a responsabilidades será de todos que contribuíram direta ou indiretamente com o crime de sonegação fiscal.

Como complemento da lei anterior apresenta-se a Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que traz definições sobre delitos contra a ordem tributária em geral. Segundo ela “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório” (Art. 1º). Ela também acrescenta para a administração pública:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Nesse caso a penalidade é de seis meses a dois anos de detenção e multa. Por fim, ela trata dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo

A Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Em seu artigo 34º trata sobre a questão da liberalidade de pagamento de tributos, ou seja, ela extingue a punição dos crimes previsto nas duas leis anteriores quando o contribuinte pagar o tributo antes da denúncia formalizada.

Como complementação maior deste, a norma do §2º do artigo 9º da Lei 10.684 de 30 de maio de 2003, sendo que nesta última lei, então intitulada Lei do Paes - Parcelamento Especial - encontram-se disposições quanto à suspensão da pretensão punitiva, sem qualquer limite temporal, ambas as normas inscritas abaixo, *ipsis litteris*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

No que concerne aos contornos quantitativos do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, defendemos a presença de um limite de valor para se considerar determinada conduta não punível, como indica Silveira (1995), a fim de atender postulados maiores de economicidade e eficiência penal, como bem assinalou Gomes (1993 pp. 77-84): “*se uma norma jurídica considera um determinado valor irrisório para fins fiscais, com maior razão isso significa que esse fato não conta com merecimento para o castigo penal*”

O CTN não é tão claro e evidente no que se refere ao crime de sonegação fiscal, apontando em seu artigo 116 que

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (Parágrafo único).

Destarte, observa-se que é cada vez mais presente a exigência social por efetividade dos direitos fundamentais, que buscam através das políticas sociais financiadas com os tributos o seu pleno alcance. De modo que, e não menos importante, exige-se a respeito ao bem jurídico supra individual devido aos contribuintes. Resta-nos, portanto, investigar os contornos que surgem com a sonegação fiscal a fim de despertar corretamente a consciência social para a arrecadação devida.

2. Principais fatores da sonegação fiscal

O Brasil é um país com uma complexa legislação tributária que demanda tempo e recursos para os gestores e outros contribuintes realizarem estudos e planejamentos, o que na maioria das vezes são evitados por eles, pois eles visam maximizar seus próprios interesses e minimizar gastos (Dumer, et al, 2016).

As principais fontes de recursos para os países cumprirem com suas obrigações são os tributos. Nesse contexto surge a compreensão da importância das arrecadações tributárias, do recolhimento espontâneo que servirão para aplicação em programas sociais, por exemplo, compreendendo que os tributos tem um impacto socioeconômico de grande relevância na sociedade (Grzybovski; Hahn, 2006).

É bem verdade que muitos Estados têm investido e sofisticado a estrutura de repressão aos sonegadores de modo a aumentar a probabilidade de detecção dos casos de sonegação. Entretanto, apesar dos esforços, algum nível de sonegação continua e continuará a existir em todos os países, até porque o aparato estatal necessário para descortinar cem por cento dos casos de sonegação seria tão custoso que inviabilizaria o próprio sistema tributário (Sinprofaz, 2014, p. 05).

O Brasil deixa os tributos na conformidade espontânea, ou seja, espera que os contribuintes cumpram com as suas responsabilidades sem burlar as leis. Porém, diante desse sistema alguns contribuintes deixam de pagar alguns impostos, apresentando falsas declarações de contribuição, ou mesmo de forma involuntária por desconhecer as obrigações. Em ambos os casos ocorre a prática da sonegação fiscal.

Essas atitudes podem ser influenciadas por diversos fatores que estão ligados a insatisfação com a atuação estatal no trata das verbas públicas que provem dos tributos; o desconhecimento das reais funções do estado; os próprios órgãos fiscalizadores desconhecerem quanto as empresas devem pagar; maximização dos lucros das empresas, entre outros (Dumer, et al, 2016).

Segundo Siqueira e Ramos (2005) a obediência a lei tributária está ligada a: “(i) à declaração da verdadeira base tributária; (ii) ao cálculo correto da obrigação tributária; e(iii) ao pagamento das quantias devidas” (p. 560), sendo que o primeiro ponto é o mais abrangente, ou seja, os sonegadores não declaram toda a sua obrigação. O contribuinte decide sonegar para maximizar sua renda líquida.

Ainda segundo os autores, os impostos e as penalidades, em caso de os sonegadores serem descobertos, são estatisticamente iguais, restando ao contribuinte decidir ou não correr esse risco. A autoridade tributária utiliza de declarações de rendimentos para realizar as fiscalizações, que no caso do Brasil, cruza essas informações com outras fontes, a chamada malha fina.

A sonegação é um fenômeno complexo que não pode ser erradicado apenas por mudanças marginais na prática da imposição. Atitudes sociais e morais, que têm um papel muito importante, são muito lentas em realizar alguma mudança e estão frequentemente além do alcance da política pública. A imposição-padrão, conseqüentemente, permanece crucial. (Siqueira; Ramos, 2005, p. 568).

A sonegação fiscal está presente na maioria dos países, sendo que nos com alta carga tributária ela ocorre para que os agentes consigam se manter no mercado. Já nos países com baixa carga tributária há sonegação porque os agentes querem maiores lucros (Clemente; Lírio, 2017).

Ao analisar a evasão fiscal em dois grupos de países extremos, um com baixa evasão fiscal (Alemanha, Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia, França e Holanda) e o outro grupo com alta evasão fiscal (Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, México, Peru e Brasil), Clemente e Lírio (2017) obtiveram resultados que apresentam os principais fatores de sonegação desses dois grupos, ambos para o ano de 2010.

Para o primeiro grupo obteve-se uma média da taxa de sonegação fiscal de 1,3% de evasão fiscal em termos monetários e uma média de 0,8% de multa aplicada aos sonegadores.

Para os países do segundo grupo observou-se uma alta evasão fiscal, assim como também uma alta multa, sendo 24,4% e 1,5%, respectivamente.

Observa-se com esses dados a baixa correlação entre a sonegação e as multas aplicadas. Apenas o Chile, Argentina, Holanda e Canadá apresentaram valores altos para os percentuais de multas sobre evasão fiscal. Foi observado também que os países com baixa evasão fiscal possuem baixas alíquotas de impostos e os países com alta evasão possuem também altas alíquotas.

Outro fator bastante relevante concluído com essa pesquisa foi que o custo com a fiscalização está bastante relacionado com probabilidade de sonegação. Os países que apresentam menores custos com auditoria são os com menor evasão fiscal, que nesse caso são os países do primeiro grupo. Isso explica-se porque os países com baixa evasão já possuem uma fiscalização bem mais concreta, necessitando apenas de alguns ajustes.

Ao tratar desse assunto para o Brasil, Batista Junior (2000) descreve que um dos principais fatores que dificulta a fiscalização da sonegação fiscal no país é a complexidade do sistema tributário. Os indivíduos de maior patrimônio e as grandes empresas aproveitam essa fragilidade do sistema tributário brasileiro e escapam das suas obrigações fiscais. O autor traz algumas restrições enfrentadas pela administração tributária.

Em 1993 a Receita Federal do Brasil (RFB), realizou estudos sobre o comportamento dos contribuintes com maior renda referente às suas declarações, referindo-se a 29.518 maiores empresas do Brasil. Os dados apontaram que 54% do COFINS deixavam de compor a arrecadação nos cofres públicos e apenas 45% dessas empresas pagavam o IRPJ.

Em 1994 outro estudo, também realizado pela RFB que analisou a situação de 460 proprietários com patrimônio declarado entre 19,2 milhões de dólares e 764,3 milhões de dólares, apontou as seguintes irregularidades: 45% calculavam um imposto menor que 20 mil dólares; 12% justificavam o aumento do patrimônio com rendimentos isentos; 35% declaravam baixos rendimentos oriundos direto da fonte; e 6,5% declararam rendimentos abaixo de 25 mil dólares.

Apesar de todos esses estudos realizados que possibilitam encontrar as anomalias da arrecadação tributária causada pelas grandes empresas, não se consegue grandes avanços em termos de superar esses problemas, pois “*a administração tributária e o sistema de fiscalização continuam debilitados, criando um ambiente propício à prática da evasão fiscal*” (Batista Junior, 2000, p. 37).

Esse quadro não está apenas ligado a sonegação por parte das empresas de porte maior, mas também a elisão fiscal, ou seja, as brechas que elas encontram nas leis para se livrar de grande parte da carga tributária.

Outras causas também compõem a evasão fiscal, tais como: considerar o sistema tributário injusto; legislação fiscal complexa; falta de equidade nas penalidades; ausência de profissionalismo dos administradores; e fragilidade na fiscalização. Essa última causa é uma das principais, pois o contribuinte ao percebê-la, a evasão tende a crescer. Ela é oriunda da ausência de uma legislação específica e central referente a sonegação.

[...] uma das graves deficiências do sistema tributário brasileiro é que os agentes econômicos, sobretudo os mais poderosos, sabem que o Estado não possui instrumentos de controle e poder coercitivo que viabilizem uma cobrança rigorosa dos tributos. Dessa maneira, mesmo que a lei estabeleça a progressividade como princípio, o sistema pode tornar-se extremamente regressivo na prática (Batista Junior, 2000, p. 39).

Além disso, as empresas evasores acabam influenciando as demais a realizar tais ações, pois a competitividade se torna injusta. A evasão também afeta a equidade vertical e horizontal da arrecadação.

Outro fator apresentado por Batista Junior (2000) refere-se aos cargos de funcionários na administração pública. Os anos 1990 foram marcados pela política de enxugamento de funcionários públicos nos mais diversos setores, inclusive nos considerados de importância crucial, justificado pelo fato do Estado não conseguir equilibrar as despesas devido o número exagerado de funcionários públicos.

No caso da administração tributária federal o autor apresenta alguns dados. Em 2000 a Receita Federal dispunha de 7.500 auditores fiscais ativos, o que era insuficiente diante da complexidade do sistema tributário brasileiro. Em comparação com outros países, nesse mesmo ano, podemos observar que a França possuía um auditor fiscal para cada

497 habitantes; a Alemanha para 729; o Canadá 1.653. Já no Brasil esse número era de 4.646 habitantes para cada auditor fiscal.

Não basta isso, a remuneração desses funcionários tem sido insuficiente, além de ficarem com os seus salários congelado durante vários anos e não possuírem um plano de carreira adequado. Tudo isso somado à escassez de recursos materiais nessa área. Diante de tudo isso o contribuinte fica sem ser efetivamente fiscalizado, configurando-se essa questão como um dos principais estímulos da evasão fiscal. Caso haja fiscalização e seja configurada a infração o contribuinte ainda pode recorrer a diversas instâncias, compreendendo também que há uso de diversas liminares contra a cobrança de tributos.

i. Dados da sonegação fiscal no Brasil

A sonegação impede todos os dias que milhares de reais sejam arrecadados, deixam de chegar a União, Estados e Municípios e sejam destinados às políticas públicas. Assim, como se tem o impostômetro que mensura a quantidade em arrecadações em tempo real, tem também o sonogômetro que apresenta também em tempo real a quantidade em dinheiro que deixa de chegar aos cofres públicos.

A mensuração da evasão fiscal é repleta de complicações, tanto no Brasil quanto em outros países, principalmente com relação aos dados disponíveis e a sua confiabilidade. Os métodos mais utilizados para cálculo da sonegação são contas nacionais; controles diretos; pesquisa de orçamento domiciliar; e pesquisa de comportamento do contribuinte (Sinprofaz, 2014). Esses métodos podem se desdobrar em outros como veremos a seguir.

O método de contas nacionais é o mais utilizado. Ele compara a estimativa de receita com o montante efetivamente arrecadado, de forma que a diferença entre elas indicaria a receita não declarada.

O método por amostragem consiste em gerar uma amostra dos contribuintes e atribuí-la a todos da população, medindo apenas a tributação sobre a renda, deixando de lado a tributação sobre o consumo.

A pesquisa direta com os contribuintes é bastante utilizada por alguns países, principal-

mente os nórdicos. Ela faz uma busca aleatória de contribuintes para descreverem os seus comportamentos sobre o pagamento de impostos. É considerado um método ineficiente, pois os contribuintes podem ocultar informações ou não lembrarem.

O método da pesquisa de orçamento se baseia no orçamento familiar, relacionando os gastos com a renda declarada. Quando o gasto é superior há renda há um indicativo de evasão, porém essa informação por si só não confirma, pois esse gasto pode ser influenciado por outros fatores.

O método indireto relaciona a quantificação da economia informal ou submersa. Esse método, assim, como os demais também apresenta uma série de dificuldades de contabilizar a evasão fiscal, pelo fato de que a grande maioria dos trabalhadores informais desenvolvem atividades isentas de tributação.

Coletamos dados de sonegação fiscal do ano de 2012, quando foi lançado o sonegômetro, a 2018, última atualização do estudo realizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) denominado de “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação” (Tabela 3). Não encontramos dados para o ano de 2017.

Tabela 3: Estimativa da sonegação tributária - 2012 a 2018

Ano	Sonegação estimada (R\$)
2012	349.826.000.000,00
2013	406.906.000.000,00
2014	443.859.000.000,00
2015	452.968.000.000,00
2016	474.352.000.000,00
2018	524.909.000.000,00

Fonte: O autor (2020).

De acordo com a tabela acima podemos observar um crescimento nos valores da sonegação fiscal. Segundos os dados do SINFOPRAZ se fosse possível eliminar a evasão tributária em 2012 a arrecadação se expandiria em 23,90%, 2013 em 22,9%, 2014 em 23,60%, 2015 em 23,20%, 2016 em 22,90% e 2018 em 23,1%. Isso significa que todo esse valor sonegado somaria a arrecadação e iria para os cofres públicos.

Nesses mesmos estudos realizados obteve-se também dados de sonegação dos principais tributos, dentre eles o IR, IPI, IOF, Contribuição Previdenciária, COFINS, CSLL, PIS/PASEP, FGTS, ICMS e ISS, conforme estão dispostos na Tabela 4. Os dados estão em milhões. Não obtivemos dados para o ano de 2017.

Tabela 4:Sonegação por tributos (R\$ em milhões)

Por tributos	2012	2013	2014	2015	2016	2018
IR	84.199	87.928	85.356	90.621	101.934	109.746
IPI	13.746	15.712	16.955	16.434	14.994	18.215
IOF	5.296	4.868	4.930	5.742	5.573	6.014
CONT. PREVID.	68.274	82.995	103.525	103.178	108.657	118.931
COFINS	36.473	44.598	43.191	44.630	45.223	53.624
CSLL	14.584	16.361	16.311	15.278	16.902	19.628
PIS/PASEP	9.480	11.485	11.481	11.902	12.027	14.282
FGTS	20.807	26.200	29.067	31.504	33.047	33.483
ICMS	80.687	95.594	110.454	110.454	112.724	126.208
ISS	9.637	11.930	13.478	13.538	15.456	14.675

Fonte: O autor (2020).

Outro fator importante de apresentar é o que a sonegação nesses anos representa para o PIB (Gráfico 3). Os dados estão em % do PIB. Não obtivemos dados para o ano de 2017.

Gráfico 3: Sonegação fiscal em relação ao PIB - 2012 a 2018



Fonte: O autor (2020).

Ao relacionar a carga tributária com a sonegação os estudos apontam que “ quando a carga tributária é muito alta a probabilidade de detectar a sonegação é baixa e econo -

micamente racional para pessoas físicas e jurídicas sonegarem” (Sinprofaz, 2014, p. 04).

ii. O caso do estado do Maranhão

O estado do Maranhão localiza-se na região Nordeste do Brasil, sendo um dos nove estados que compõem essa região. De acordo com dados do IBGE (2010) o estado apresenta uma população estimada em 2019 de 7.075.181 habitantes e uma densidade populacional de 19,81 hab/km². Apresenta um Índice de Desenvolvimento de Educação Básica (IDEB) dos anos iniciais do Ensino Fundamental da rede pública de 4,5 e dos anos finais de 3,7, estando no 23º lugar em comparação com os outros estados brasileiros (IBGE, 2017).

O IDEB é um indicador que mensura a qualidade do aprendizado nacional e estabelecer metas para a melhoria do ensino, sendo calculado a partir de duas variáveis: as taxas de aprovação escolar e as médias de desempenho do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP) (Portal do MEC, 2019).

O Maranhão apresenta um IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) de 0,639, sendo o 2ª mais baixo do Brasil, ficando atrás apenas do estado de Alagoas. O IDH é o índice que mensura fatores relativos à saúde, educação e renda (Atlas Brasil, 2019). O gráfico 4 mostra a evolução do IDH do estado do Maranhão, por dimensão, nos três últimos censos do IBGE (1991, 2000 e 2010).

Gráfico 4: Evolução do IDH do estado do Maranhão



Fonte: O autor (2020).

Ambas as dimensões apresentaram um crescimento do IDH, sendo a que mais contribuiu com e a longevidade, com índice de 0,551 para 1991; 0,649 para 2000; e 0,757 para 2010. A renda apresentou índice de 0,748; 0,531 e 0,612 para 1991, 2000 e 2010, respectivamente. Por fim, a que menos contribuiu e a educação, apesar de apresentar um significativo crescimento: 0,139 em 2000 com relação a 1991 e 0,250 em 2010 com relação a 2000.

Ao trazer esse panorama para a capital do estado, São Luís, podemos apresentar alguns parâmetros relevantes para tal discussão. São Luís está localizado na região norte do estado do Maranhão, com uma população de 1.014.837 habitantes, densidade populacional de 1.215,69 hab/km², sendo o município mais populoso do estado. (IBGE, 2010).

Ainda de acordo com o IBGE (2010) o município apresentou um Índice de Desenvolvimento Municipal (IDHM) de 0,768, o que tem demonstrado um crescimento em relação aos dois últimos censos: em 1991 o IDHM foi de 0,562 e em 2000 de 0,658. Em comparação com os demais municípios brasileiros São Luís se encontra na 249ª, juntamente com Bilac-SP e Resende-RJ. No estado do Maranhão ele é o município que apresenta IDH mais elevado. Entre as capitais dos estados brasileiros o município ocupa a 15ª posição (Tabela 5).

Tabela 5: IDHM das capitais brasileiras

Capitais	IDHM	Ran.	Capitais	IDHM	Ran.	Capitais	IDHM	Ran.
Florianópolis	0,847	1º	Palmas	0,788	10º	Fortaleza	0,754	19º
Vitória	0,845	2º	Cuiabá	0,785	11º	Boa Vista	0,752	20º
Brasília	0,824	3º	C. Grande	0,784	12º	Teresina	0,751	21º
Curitiba	0,823	4º	Recife	0,772	13º	Belém	0,746	22º
B. Horizonte	0,810	5º	Aracaju	0,770	14º	Manaus	0,737	23º
São Paulo	0,805	6º	São Luís	0,768	15º	Porto Velho	0,736	24º
Porto Alegre	0,805	7º	Natal	0,763	16º	Macapá	0,733	25º
Rio de Janeiro	0,799	8º	João Pessoa	0,763	17º	Rio Branco	0,727	26º
Goiânia	0,799	9º	Salvador	0,759	18º	Maceió	0,721	27º

Fonte: O autor (2020).

Observa-se que os IDHM mais baixos são em sua maioria as capitais de estados nordestinos pelo fato de a região ser caracterizada com altos níveis de pobreza, baixos níveis de renda, alta taxa de analfabetismo, ou seja, os fatores que são levados em consideração para cálculo do IDHM.

Através da tabela abaixo podemos fazer a relação entre a carga tributária e o IDH de alguns estados brasileiros. Foram selecionados os estados com maiores e menores carga tributária e os com maiores e menores IDH.

Tabela 6: Relação entre a carga tributária e o IDH de estados brasileiros

UF	IDH	CT (%)
Alagoas	0,639	6,16
Amapá	0,708	7,84
Bahia	0,660	8,10
Distrito Federal	0,824	6,30
Maranhão	0,631	7,39
Mato Grosso do Sul	0,729	8,62
Para	0,646	5,73
Paraná	0,749	4,70
Rio de Janeiro	0,761	5,30
Rio Grande do Sul	0,746	5,32
Santa Catarina	0,774	5,60
São Paulo	0,783	7,32

Fonte: O autor (2020).

Observa-se que muitos dos estados que apresentam maior carga tributária também apresentam menor Índice de Desenvolvimento Humano, apresentando uma relação inversamente proporcional. O estado do Maranhão ocupa a 26º posição para o IDH e a 6º para a carga tributária, ambos classificados do maior para o menor.

A relação entre IDH e Carga Tributária é adequado para que sejam criadas categorias para a criação de agrupamentos ou clusters representados por regiões com níveis de eficiência e eficácia semelhantes na aplicação de suas arrecadações tributárias, considerando que o IDH é um valor suficiente para avaliar o desenvolvimento humano de determinadas regiões, de forma a poder compará-la com outras regiões (Santos; Oliveira, 2011, p. 3).

O IDH é utilizado para fazer uma comparação entre a arrecadação tributária e os serviços prestados à população. As condições para o IDH (longevidade e educação) são oriundas das políticas públicas de educação, saúde, seguridade social, assistência social, cultura e desporto e segurança. Essas, juntamente com a renda, vêm das fontes de recursos (fontes de financiamento e arrecadação tributária). As fontes de recursos são resultados da atividade econômica (PIB). A tabela 7 mostra um demonstrativo da arrecadação no estado do Maranhão dos anos 2010 a 2019.

Tabela7: Arrecadação tributária do estado do Maranhão - 2010 a 2019

Ano	Valor (R\$)	Ano	Valor (R\$)
2010	9.397.961.295,34	2015	15.758.567.994,16
2011	11.342.090.318,38	2016	16.420.250.140,85
2012	13.241.743.786,32	2017	18.531.156.371,01
2013	13.675.281.200,23	2018	21.735.366.303,33
2014	14.863.468.841,94	2019	24.789.628.455,83

Fonte: O autor (2020).

O estado é o principal articulador das políticas públicas que favorecem a população, sendo essas ações financiados com a arrecadação dos tributos. Quanto mais eficiente e mais abrangente forem essas políticas, melhor será o aproveitamento da arrecadação tributária (Santos; Oliveira, 2011).

De acordo com a Secretaria de Fazenda do estado do Maranhão o estado ocupou o 3º lugar em recuperação de dívida ativa. Essas ações são oriundas das discussões no meio jurídico-penal e fiscal, visando despertar a consciência de contribuintes no Maranhão no processo da arrecadação de impostos (tributos) e a implementação de políticas sociais de bem-estar.

Ao trazer dados da arrecadação tributária para a capital do Maranhão, São Luís, podemos observar essa evolução na tabela 8.

Tabela 8: Arrecadação tributária em São Luís/MA

Ano	Valor (R\$)
2010	393.613.289,60
2013	576.353.467,54
2016	668.276.483,82
2019	832.438.411,85

Fonte: O autor (2020).

Podemos perceber que a arrecadação tributária na capital vem aumentando significativamente ao longo dos anos. O que também tem aumentado são as denúncias de sonegação fiscal no estado do Maranhão e também em São Luís, o que fez com que fosse instalado o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos e Defesa da Ordem Tributária do Estado do Maranhão (CIRA), instituído através da Lei Ordinária nº 11.033 de 28 de maio de 2019.

Sendo assim, o estado está realizando ações para tentar recuperação dos altos valores sonegados, principalmente pelas grandes empresas, e repassar esses valores aos cofres públicos, para cumprir com o seu verdadeiro objetivo enquanto tributos: financiar as políticas sociais. De forma que a tributação se apresente como um importante instrumento de implementação, efetividade e concretização das políticas públicas.

CONCLUSÃO

Buscou-se com esse estudo apresentar o histórico da tributação fiscal no Brasil, abordando alguns parâmetros de acordo com a legislação, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional. Todos os brasileiros pagam imposto de alguma forma ou de outra, e por isso têm o direito de entender qual a forma que esses impostos estão sendo retornados à sociedade.

O estudo sobre a sonegação fiscal no Brasil não se esgota com esse trabalho, compreendendo que essa temática necessita ser sempre atualizada, pois as legislações se alteram com grande frequência, modificando assim algumas das normas do sistema tributário.

É imperioso dizer que se o Estado larga de cumprir com os objetivos para que foi gerado, ele contribui para o aumento da sonegação fiscal (Melo; Oliveira, 2016). De conformidade com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Brasil está entre os países com maiores carga tributária do mundo, e o mais grave é que apresenta pior retorno a sociedade.

Diante do cenário político e econômico atual torna-se necessária uma discussão acerca de uma Reforma Tributária no país. O que mais se questiona sobre a possibilidade de uma reforma é a alteração da carga tributária, diminuição do número de impostos e a descomplexidade do sistema tributário atual. Cabe fazer uma análise importante que diz respeito a equidade no pagamento de impostos. É necessário estabelecer na prática o fato de que aqueles que detêm maior renda devam contribuir mais do que aqueles com renda menor.

A sonegação fiscal, que consiste na omissão ou ocultação de valores financeiros na hora de declarar os ganhos, se tornou uma prática recorrente no Brasil. Maioritariamente, quem sonega impostos são as empresas, sempre visando obter mais lucros. Não cabe aqui mencionar as grandes empresas que têm uma conta gigantesca com o poder público, principalmente referente a previdência, mas vale lembrar que a sonegação fiscal delas significa uma grande perda para o país, principalmente para a população mais vulnerável que depende das políticas públicas.

A complexidade do sistema tributário nacional e a quantidade de espécies tributárias, que na maioria das vezes não é compreendida pelos contribuintes como essencial, é um dos principais fatores que contribui com a sonegação de impostos. Para além disso, a população em geral não acredita no Estado como bom administrador dos seus impostos, pois não se revê na forma com o este aplica as verbas daí resultantes, não atendendo às reais demandas da população

A alta carga tributária também está nesse grupo. É importante compreender essa questão da carga tributária, pois como observamos ao longo das discussões no texto, a alta carga tributária não implica necessariamente em uma alta arrecadação, pelo contrário, a alta carga tributária contribui com a evasão fiscal.

As consequências da sonegação fiscal são desastrosas para as políticas sociais. Como sabemos grande parte dos programas sociais são financiados com o dinheiro da arrecadação tributária. Ao sonegar imposto esse dinheiro deixa de entrar nos cofres públicos e conseqüentemente de ser destinado para as políticas públicas.

Apesar de ser considerado crime a prática de sonegação fiscal e os sonegadores sofrerem pena de multa ou até a prisão, as pessoas não se conscientizaram da importância da arrecadação, pois consideram que esses recursos são mal investidos pelo poder público, ou mesmo são desviados, além de alguns tributos serem considerados abusivos.

Esse trabalho cumpriu com o seu objetivo de investigar a sonegação fiscal no Brasil, apresentando dados tanto da tributação, quanto da sonegação, e apresentar as análises dos respectivos dados, sempre fazendo uma relação com os diversos fatores que estão ligados de forma direta ou indiretamente com essa temática.

Por fim, diante das discussões e dos dados apresentados podemos fazer um diagnóstico com relação ao sistema tributário brasileiro e constatar que o sistema apresenta uma complexidade devido a grande quantidade de tributos que apresentam regras distintas, causando uma insegurança ao contribuinte; é regressivo, pois ainda massifica a tributação sobre o consumo em relação a tributação da renda e do patrimônio; estimula a guerra fiscal; e concentra a arrecadação no nível federal.

REFERÊNCIAS

Araújo, R. B. de; Santos, L. S. (2011). A tributação na história do Brasil. *In: Araújo, R. B. de; Santos, L. S. Temas de História Econômica*. São Cristóvão, Universidade Federal de Sergipe, CESAD., pp. 243-268.

Associação Comercial de São Paulo (2020). Impostômetro. [Em linha]. Disponível em <<https://impostometro.com.br/home>> [Consultado em 15/02/2020].

Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil. (2020). Maranhão. Disponível em <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil_uf/maranhao> [Consultado em 19/03/2020].

Batista Jr, P. N. (2000). Fiscalização tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica. *Instituto de Estudos Avançados USP*. São Paulo, pp. 1-63.

BBC News Brasil. Evasão fiscal anual no Brasil 'equivale a 18 Copas do Mundo'. Disponível em <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/04/150415_brasil_zelotes_evade_fd> [Consultado em 19/03/2020].

Brasil. (1965). *Lei 4729 de 14 de julho de 1965* - Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, Câmara dos deputados, Centro de Documentação e Informação.

Brasil. (1990). *Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990* - Define crimes contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, Câmara dos deputados, Centro de Documentação e Informação.

Brasil. (1995). *Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995* - altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. Brasília, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos.

Brasil. (2003). *Lei 10.684 de 30 de maio de 2003* - Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos.

Brasil. (2016). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 36 ed. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.

Brasil. (2017). *Código Tributário Nacional*. 3 ed. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.

Clemente, F.; Lírio, V. S. (2017). Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise apartir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. São Paulo, *Estudos Econômicos*, v.47, n.3, pp. 487-507.

Correia, E. A. Evolução histórica do tributo: limitação do poder de tributar. Disponível em <<https://www.diritto.it/evolucao-historica-do-tributo-limitacao-do-poder-de-tributar/>> [Consultado em: 14/01/2020].

Cossio, F. A. B. (2002). Ensaio sobre Federalismo Fiscal. Tese (Doutorado em Economia) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Economia. Rio de Janeiro.

Deveza, G. (1974). Política tributária no período imperial. In: Holanda, S. B. de (Org.). *História geral da civilização brasileira, Tomo II, o Brasil Monárquico. Declínio e queda do Império*. São Paulo, DIFEL, v. 4, pp. 60-84.

Dumer, M. C. R.; et alii. (2016). O que motiva as fraudes fiscais das empresas? In: Congresso Brasileiro de Estudos Organizacionais. *Anais do IV Congresso Brasileiro de Estudos Organizacionais*, Porto Alegre, pp. 1-14.

Foucault, M. (1999). *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. 20 ed. Tradução de Raquel Ramallete. Petrópolis, Vozes.

Foucault, M. (2005). *A verdade e as formas jurídicas*. Rio de Janeiro, Nau.

Furtado, E. C. (2013). *A invenção da delinquência*. Dissertação (Mestrado em Psicologia) – Universidade Federal Fluminense, Departamento de Psicologia. Niterói.

Gonçalves, J. S. (1995). Tributação e desenvolvimento econômico: aspectos gerais dametamorfose dos sistemas tributários. São Paulo, *Informações Econômicas*, v.25, n.4.

Grzybovski, D.; Hahn, T. G. (2006). Educação fiscal: premissa para melhor percepção daquestão tributária. Rio de Janeiro, *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 5, pp. 841-864.

International Bureau Of Fiscal Documentation. (1988). *International Tax Glossary*. IBFD, Amsterdam.

Instituto Brasileiro De Planejamento Tributário. (2010). *Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba, IBPT.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. (2015). *Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH*. São Paulo, IBPT.

Lenz, M. H. (1996). A renda da terra e a moderna formulação do imposto único na obra de Henry George. Porto Alegre, *Ensaio FEE*, v. 17, n. 2, pp. 431-444.

Lima, E. M.; Rezende, A. J. (2019). Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. Campo Grande, *Interações*, v. 20, n. 1, pp. 239-255.

Machado, H. de B. (2001). A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo, *Dialética*.

Magalhães, L. C. G. de. (2001). *Tributação e Desigualdade Social no Brasil*. Proposta, n. 88/89, ano 30.

- Moreira, A. M. (2003). Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário. Belo Horizonte, *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, v. 21, pp. 11-17.
- Melo, T. F. de O.; Oliveira, M. S. de. (2016). Controle fiscal: análise da sonegação na sociedade brasileira. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Oliveira, J. D. V. (2015). Sistema tributário brasileiro: o impacto da carga tributária para a população de baixa renda e suas desigualdades. *Caderno Virtual*, v. 2, n. 31, pp. 1-21.
- Orair, R.; Gobetti, S. (2018). Reforma Tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. São Paulo, *Novos Estudos*, v. 37, n. 2, pp. 213-244.
- Pinto, A. (1969). La distribución del ingreso en América Latina. Buenos Aires, *Editorial Universitaria*.
- Portal do MEC. (2020). Ideb – Apresentação. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/conheca-o-ideb>> [Consultado em 19/03/2020].
- Portella, A. (2018). *Legislação tributária*. Salvador, UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a Distância.
- Prado, S. (2007). *A questão fiscal na Federação Brasileira: diagnósticos e alternativas*. Brasília, CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe, Escritório no Brasil.
- Receita Federal. (2020). Carga Tributária no Brasil. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>> [Consultado em 15/02/2020].
- Santos, J. A. N. dos; Oliveira, M. dos S. de. (2011). Carga tributária e IDH - uma proposta de avaliação qualitativa da eficácia das ações de governo. In: XXXI Encontro Nacional de Engenharia De Produção, *Anais do XXXI Encontro Nacional de Engenharia De Produção*, Belo Horizonte.
- Sarak, Denis. (2011). Tributação e desenvolvimento. São Paulo, *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, v. 14, n. 19, pp. 253-267.
- Secretaria Da Receita Federal. (1993). *Evasão Fiscal dos Grandes Contribuintes*. Brasília, Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda.
- Secretaria Da Receita Federal. (1994). *Programa Grandes Fortunas*. Brasília, Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda.
- Sidou, J. M. O. (2003). Os tributos no curso da História. In: Brito, E. (Coord.); Rosas, R. (coord.). *Dimensão jurídica do Tributo*. São Paulo, Meio Jurídico, pp. 133-152.
- Siqueira, M. L.; Ramos, F. S. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. Rio de Janeiro, *Revista Economia Contemporânea*, v. 9, n. 3, pp. 555-581.

Varsano, R.; *et alii.* (1998). *Uma análise da carga tributária do Brasil.* Texto para Discussão n. 583. Rio de Janeiro, IPEA/BNDES.