

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Kathleen Alves Daniel

**CARGA TRIBUTÁRIA VERSUS CRESCIMENTO DO
PIB NO BRASIL NO PERÍODO DE 2005 – 2015: UMA
ANÁLISE A PARTIR DA CURVA DE LAFFER.**

Taubaté – SP
2020

Kathleen Alves Daniel

**CARGA TRIBUTÁRIA VERSUS CRESCIMENTO DO
PIB NO BRASIL NO PERÍODO DE 2005-2015: UMA
ANÁLISE A PARTIR DA CURVA DE LAFFER.**

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Economia.

Orientador: Prof. Ms. José Joaquim do Nascimento

**Taubaté – SP
2020**

Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI
Sistema Integrado de Bibliotecas -SIBi
Universidade de Taubaté - UNITAU

D184c Daniel, Kathleen Alves
Carga tributária versus crescimento do PIB no Brasil no período de 2005-2015 : uma análise a partir da curva de Laffer. / Kathleen Alves Daniel. -- Taubaté : 2020.
74 f. : il.

Trabalho (graduação) - Universidade de Taubaté,
Departamento de Gestão e Negócios / Eng. Civil e Ambiental,
2020.

Orientação: Prof. Me. José Joaquim do Nascimento,
Departamento de Gestão e Negócios.

1. Fiscalização tributária. 2. Produto Interno Bruto. 3.
Desenvolvimento econômico. I. Título.

CDD - 343.81

KATHLEEN ALVES DANIEL

**CARGA TRIBUTÁRIA VERSUS CRESCIMENTO DO PIB NO BRASIL NO
PERÍODO DE 2005-2015: UMA ANÁLISE A PARTIR DA CURVA DE LAFFER.**

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Economia.

Orientador: Prof. Ms. José Joaquim do Nascimento

Data: _____

Resultado: _____

COMISSÃO JULGADORA

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Aos meus pais Loreci e Rejane pelo incentivo constante.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Ms. José Joaquim do Nascimento pelo constante apoio, incentivo e críticas.

Aos Profs. Drs. das bancas, pelas importantes sugestões que muito acrescentaram na conclusão deste trabalho.

Aos meus amigos Marcela, Flávio, Lucas e Matheus pelo constante incentivo.

A minha vó Francisca pelo apoio incondicional.

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

RESUMO

A relação entre a carga tributária e o crescimento do PIB tem despertado a atenção da comunidade empresarial, assim como científica, com vista a compreender os impactos da participação da carga tributária no crescimento econômico. Ao levar em consideração as discussões constantes a cerca do tema, Arthur Laffer, renomado economista britânico, formulou a principal teoria sobre o ramo fiscal, denominada Curva de Laffer. Conforme a tese de Laffer, alíquotas elevadas de tributos sem precedentes podem contribuir para o baixo funcionamento da economia, pois os agentes econômicos não suportam o elevado ônus tributário e ficam propensos a sonegar. Contudo, alíquotas muito baixas ocasionam perdas desnecessárias. Deste modo, de acordo com a perspectiva do estudioso, para que não ocorra nenhum destes fatores pejorativos, é necessário calcular o ponto de maximização da carga tributária nas economias. A partir deste postulado, o trabalho objetiva aplicar a teoria de Laffer no estudo da carga tributária brasileira no período de 2005 a 2015 e, assim identificar a correlação entre a carga tributária e o crescimento econômico. A relevância deste estudo está em identificar possíveis impactos dos níveis da carga tributária sobre o consumo e a produção, uma vez que ela vem apresentando expansões constantes em relação ao PIB. O estudo é delimitado entre os anos de 2005 a 2015, e tem como finalidade identificar o ponto de maximização tributária bem como a mensuração do nível adequado de encargos que propiciam o desenvolvimento da capacidade produtiva brasileira. Utilizando o método de estudo exploratório, foi conduzida uma pesquisa de caráter quantitativo e de natureza explicativa, que engloba desde a concepção do sistema tributário, os atuais dilemas vivenciados pela comunidade empresarial, assim como as principais teorias sobre o ramo fiscal. A importância deste trabalho está em contribuir na elaboração de novas políticas públicas e como fonte de pesquisa para estudiosos que procuram fomentar discussões para o desenvolvimento desta área, que apesar de ser desafiante é imprescindível para a economia contemporânea brasileira, que há muito tempo sofre com a falta de um crescimento econômico contínuo.

Palavras-chave: Carga tributária. PIB. Curva de Laffer. Crescimento Econômico.

ABSTRACT

The relationship between the tax burden and GDP growth has attracted the attention of the business community, as well as the scientific community, with a view to understanding the impacts of the participation of the tax burden on economic growth. Considering the constant discussions on the subject, Arthur Laffer, a renowned British economist, formulated the main theory on the fiscal branch, called the Laffer Curve. According to Laffer's thesis, high rates of unprecedented taxes can contribute to the low functioning of the economy, since economic agents do not support the high tax burden and are prone to evading. However, very low rates cause unnecessary losses. Thus, according to the scholar's perspective, so that none of these pejorative factors occur, it is necessary to calculate the point of maximizing the tax burden in economies. From this postulate, the work aims to apply Laffer's theory in the study of the Brazilian tax burden in the period from 2005 to 2015 and, thus, to identify the correlation between the tax burden and economic growth. The relevance of this study is to identify possible impacts of the levels of the tax burden on consumption and production since it has been showing constant expansions in relation to GDP. The study is delimited between the years 2005 to 2015 and aims to identify the point of tax maximization as well as the measurement of the appropriate level of charges that provide the development of the Brazilian productive capacity. Using the exploratory study method, a quantitative and explanatory research was conducted, which encompasses, from the conception of the tax system, the current dilemmas experienced by the business community, as well as the main theories on the tax branch. The importance of this work is to contribute to the development of new public policies and as a source of research for scholars who seek to foster discussions for the development of this area, which despite being challenging is essential for the contemporary Brazilian economy, which has long suffered from the lack of continued economic growth.

Keywords: Tax burden. GDP. Laffer curve. Economic growth.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: A sonegação fiscal brasileira dentre o período de 2005 a 2013.	44
Tabela 2: A Carga Tributária (% do PIB) do Brasil e Países da América Latina (2015)	57

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Representação Gráfica da Curva de Laffer	33
Gráfico 2: A carga tributária em % do PIB	37
Gráfico 3: Evolução da carga tributária brasileira	39
Gráfico 4: Variação da Carga Tributária e dos Gastos do Governo	40
Gráfico 5: Evolução dos Investimentos e dos desembolsos.....	42
Gráfico 6: Evolução do PIB anual brasileiro	43
Gráfico 7: Evolução da Arrecadação Tributária Anual da União (Em Bilhões de Reais)	51
Gráfico 8: Evolução da Evasão Fiscal por Categoria de Imposto (em Milhões)	53
Gráfico 9: Variação da Carga Tributária, Elisão Fiscal e PIB.	54
Gráfico 10: A Carga tributária sobre a Renda, Lucro e ganho de Capital entre o Brasil e países da OCDE (2015).....	56
Gráfico 11: Variação do PIB e a Porcentagem da Carga Tributária em relação ao PIB.....	60
Gráfico 12: Variação real do PIB e da Carga Tributária Bruta.....	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação dos Tributos Nacionais Conforme a Constituição Federal de 1988.....	25
---	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.2 OBJETIVO DO TRABALHO	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 PROBLEMA	16
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	17
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	17
1.6 METODOLOGIA.....	17
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	18
2. REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	19
2.1.1 Surgimento do sistema tributário e sua relevância para a sociedade.....	19
2.1.2 Breve História do Sistema Tributário Brasileiro	20
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO	23
2.2.1 Classificação e Função dos Tributos.....	23
2.2.2 O Princípio da Capacidade de Pagamento	26
2.2.3 Medidas Legais para Reduzir a Carga Tributária	27
2.2.4 A evasão fiscal como efeito perverso da alta Carga Tributária	28
2.3 A TEORIA DA CURVA DE LAFFER.....	32
2.4 A QUESTÃO FISCAL E O MODELO DE CRESCIMENTO ECONÔMICO.....	34
3.0 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	37
3.1 A CARGA TRIBUTÁRIA E O CRESCIMENTO ECONÔMICO	37
3.2 ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE ACORDO COM A RECEITA FEDERAL NO PERÍODO 2005 A 2015	45
3.2.1 BREVE ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA ANUAL	50
3.3 A QUESTÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL	52
3.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NO CONTEXTO INTERNACIONAL...55	
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	59
4.1 APLICANDO A CURVA DE LAFFER NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	59
4.2TENDÊNCIA E DESAFIOS FISCAIS DO FUTURO	62
4.2.1 A Adoção do IVA no Sistema Tributário Nacional	62

4.2.2 Inteligência artificial aplicada à área tributária	65
5. CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	71

1. INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, sendo o nível de tributação sobre o PIB semelhante a países considerados desenvolvidos, segundo dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, de modo que os custos de produtos e serviços gerados no país se tornam elevados e acabam afetando justamente a capacidade de crescimento econômico.

Sachsida (2012) ressalta que o sistema tributário é imprescindível para o Estado, pois é por meio dele que o Governo pode gerar ações em prol de um bem social. Contudo, níveis elevados de encargos, principalmente sobre o consumo, e a falta de retorno de serviços de qualidade por parte do Estado, geram um debate constante entre a comunidade científica e a população, que buscam compreender quais os níveis adequados de tributos que atendam aos interesses de ambos.

Segundo Bresser-Pereira (2005), apesar do conceito de favorecimento nacional, na prática a tributação está obtendo um resultado negativo no Brasil, isto é, atrapalhando o crescimento econômico e incidindo conseqüentemente no desenvolvimento da economia como um todo.

O Brasil é a oitava maior economia do mundo, de acordo com estimativas do Fundo Monetário Internacional de 2017, e têm como principal característica um dos sistemas tributários mais complexos, caros e onerosos do mundo.

Sachsida (2012) destaca que, quanto maior é o Estado, maior é a necessidade de se arrecadar recurso junto à sociedade, e quanto mais ineficiente for o setor público, mais custoso será ao trabalhador manter a estrutura estatal. Deste modo, um Estado pequeno e extremamente eficiente é algo desejável aos trabalhadores. Afinal, em tal perspectiva o Estado se limitaria a um conjunto específico de funções e as exerceria com maestria, provendo à população um bem público de qualidade e, a um custo acessível.

Para Bresser-Pereira (2005), devido à alta complexidade e inviabilidade financeira do sistema tributário brasileiro, o país perde acordos comerciais vantajosos tanto internamente quando externamente, ou seja, muitos investidores deixam de aplicar no Brasil para investir em outros países que tem sistemas de pagamentos fiscais mais baratos e simples. Portanto, a carga tributária brasileira

compromete os resultados diversos, como saldos positivos na balança comercial e, prejudica diretamente as condições de evolução do PIB nacional.

Levando em consideração os constantes debates da inviabilidade de uma elevada carga tributária nos sistemas econômicos, que na década de 1970 um economista britânico denominado Arthur Laffer formulou a principal teoria a cerca do ramo fiscal. Segundo Laffer (1970), uma elevada carga tributária pode criar um impacto negativo sobre o crescimento econômico.

De acordo com o economista britânico, existe uma curva que identifica um ponto de maximização da tributação para as economias e, portanto, acima deste ponto (nível de maximização) o Estado perde contribuintes, devido à falta de capacidade para suportar o ônus tributário. Do mesmo modo, se o nível de carga tributária estiver abaixo do ponto de maximização, o Estado perde arrecadação por não ter alíquotas adequadas aos contribuintes, que obtém maior capacidade de pagamento, mas o governo não cobra devidamente (LAFFER, 1970).

Robert Barro, grande estudioso americano da área fiscal, compartilha de ideias semelhantes de Laffer, pois segundo o autor há uma forte relação entre a carga tributária e crescimento econômico, porém nem sempre negativa. Conforme Barro (1990), a carga tributária é importante para financiar despesas essenciais para população como educação, saúde e infraestrutura, porém, a partir de um ponto específico esses valores benéficos se dissipam e a carga tributária sufoca o setor privado travando o sistema econômico.

Já os economistas Giambiagi e Pinheiro (2017) convergem com o pensamento de Arthur Laffer, no que se refere à discussão sobre o nível da carga tributária. De acordo com os autores, há ciclos viciosos tributários, nos quais a carga tributária depende de altas alíquotas para sustentar as ações públicas, beneficiando o baixo funcionamento da economia e, por consequência, a redução significativa do crescimento econômico.

Devido a constates discussões acerca do tema, o presente estudo busca compreender a relação da carga tributária brasileira com o PIB, principal indicador de crescimento econômico, dentre o período de 2005 a 2015.

1.2 OBJETIVO DO TRABALHO

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo desta monografia é estudar a relação entre a carga tributária brasileira e o crescimento do PIB nacional durante o período de 2005 a 2015, tendo como base o estudo do economista Arthur Laffer.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- Compreender a concepção do sistema tributário brasileiro e sua relação com o PIB
- Relacionar o estudo da Curva de Laffer com a problemática brasileira de dificuldade de crescimento sustentado da economia.
- Relacionar sonegação fiscal e o desestímulo em relações econômicas, comerciais e financeiras com o nível de carga tributária.
- Identificar quais os impactos que a relação nível de carga tributária e nível de crescimento econômico têm gerado no período do estudo.

1.3 PROBLEMA

Compreender o sistema tributário nacional e a sua relação com o PIB brasileiro, durante o período de 2005 a 2015. O custo da tributação no Brasil e as consequências para o País, a partir das perspectivas teóricas mais atuais. Diante do exposto, a pergunta de pesquisa que norteou o estudo foi: **Qual é a relação entre a carga tributária brasileira e o crescimento do PIB nacional durante o período de 2005 a 2015?**

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Um dos desafios-chave do desenvolvimento econômico é identificar as políticas públicas que prejudicam ou impedem o crescimento, juntamente com uma avaliação da eficácia na arrecadação (BESLEY; BURGESS, 2002).

A relevância deste estudo está, exatamente, na necessidade de entender a relação da carga tributária brasileira com o PIB, que nesta análise tem uma pequena abrangência, mas uma importância significativa para o debate, visto que os efeitos dos níveis da tributação na economia tem sido um tema sempre marcante para todos os cidadãos do País.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo delimita-se a estudar a carga tributária brasileira e os níveis de crescimento econômico no Brasil. Como recorte temporal, optou-se pelo período de 2005 a 2015.

1.6 METODOLOGIA

A pesquisa utiliza uma abordagem de caráter exploratória de natureza quantitativa e qualitativa dos aspectos tributários e de crescimento econômico, assim como de estudos relacionados ao tema. As análises têm como base estudos técnicos de entidades federais, como Secretaria da Fazenda Nacional, Banco Central do Brasil, IBGE e, entidades de pesquisas independentes e privadas nacionais, bem como órgãos internacionais que desenvolvem relatórios sobre a dinâmica da economia brasileira, como OCDE, FMI e entre outros.

A pesquisa exploratória visa à descoberta, o achado, a elucidação de fenômenos ou a explicação daqueles que não eram aceitos apesar de evidentes. A

exploração representa, atualmente, um importante diferencial competitivo em termos de concorrência (GONÇALVES, 2014).

A pesquisa descritiva é, juntamente com a pesquisa exploratória, a mais habitualmente realizada pelos pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. É também a mais solicitada por organizações como instituições educacionais, empresa comercial, partido políticos e entre outros (PARRA FILHO; SANTOS, 2011).

A pesquisa explicativa registra fatos, analisa-os, interpreta-os e identifica suas causas. Essa prática visa ampliar generalizações, definir leis mais amplas, estruturar e definir modelos teóricos, relacionar cinco hipóteses em uma visão mais unitária do universo ou âmbito produtivo em geral e gerar hipóteses ou ideias por força de dedução lógica (LAKATOS; MARCONI, 2011).

1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, como segue abaixo:

No primeiro capítulo, a pesquisa trata de estudos relativos ao tema em que se destaca uma revisão bibliográfica.

No segundo capítulo, o estudo busca compreender a concepção do sistema tributário brasileiro e sua relação com o PIB

No terceiro capítulo, a análise evidencia a relação entre o estudo da Curva de Laffer com a problemática brasileira de dificuldade de crescimento sustentado da economia.

O quarto capítulo traz a relação entre a sonegação fiscal e o desestímulo em relações econômicas, comerciais e financeiras com o nível de carga tributária.

Por último, o quinto capítulo, tem como a perspectiva identificar quais os impactos que a relação nível de carga tributária e nível de crescimento econômico têm gerado no período do estudo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.1.1 Surgimento do sistema tributário e sua relevância para a sociedade

Desde os primórdios da humanidade, o homem vive em sociedade, sendo elas formadas *a priori* por grupos e tribos, assim esta procura pela vida em conjunto é uma característica da essência humana. Durante esse período de formulação das primeiras sociedades da história, o homem já utilizava o tributo como forma de sanar problemas de sobrevivência em grupo, pois a simples existência de uma coletividade demanda a necessidade de alguma contribuição solidária que propicie bem estar coletivo (VASCONCELOS, 2002).

Ainda segundo Vasconcelos (2002), o termo tributo tem origem do latim e significa distribuir, repartir entre as tribos. Neste contexto, os primeiros tributos foram frutas, animais e serviços manuais voltadas para a tribo. Com o aumento progressivo das tribos, os líderes acabaram ganhando uma relevância significativa, assumindo o controle econômico do grupo, passando, desta forma, a instituir tributos até mesmo de forma compulsória, porque era por meio dos encargos que o chefe garantia a sobrevivência do clã. O crescimento contínuo das tribos acabou ocasionando o surgimento das aldeias e sucessivamente o nascimento dos povoados e, por fim, das cidades.

Com o nascimento dos povoados, a população sente a necessidade de adquirir uma forma mais complexa de organização. Portanto, o Estado surge da percepção da população de compreender a necessidade de um órgão que organize o sistema complexo das cidades, provendo o bem-estar de todos por meio de obras públicas, leis, estradas e entre outros (VASCONCELOS, 2002). Sendo assim, para sanar essas dificuldades seria essencial obter recursos, pois “quanto maior é o Estado, maior é a necessidade de se arrecadar recursos junto à sociedade” (SACHSIDA, 2012, p. 1).

Entretanto, o tributo desde o seu primórdio tem como objetivo manter a condição econômica do Estado (País) e tem por finalidade atender às necessidades públicas e coletivas da população. Para o Estado-nação permanece como principal responsabilidade o dever de retribuir a arrecadação em forma de saúde, educação, segurança, habitação, saneamento, entre outros. Essa relação de causa e efeito deve ser obedecida, e a qualidade dos serviços públicos é uma exigência da população (BRESSER-PEREIRA, 2005).

Mas, apesar da importância do tributo na antiguidade, nem todos precisavam pagar os impostos, por exemplo, à nobreza e o clero eram isentos já que forneciam serviços considerados insubstituíveis para a comunidade, sendo assim a nobreza permaneceram longos períodos da história dependendo do dinheiro do povo.

Importante salientar que essa estrutura política e econômica na antiguidade foi o sistema que os portugueses colonizaram o Brasil e, assim começou de fato a história do sistema tributário brasileiro. É oportuno destacar que em vários momentos da nossa história, a questão tributária gerou conflitos e até revoltas, como por exemplo, a Inconfidência Mineira (VASCONCELOS, 2002).

2.1.2 Breve História do Sistema Tributário Brasileiro

Conforme Vasconcelos (2002), a origem do sistema tributário nacional é incerta, ou seja, não há uma data ou ocasião específica que informa com plena exatidão o nascimento da história tributária brasileira. Contudo, muitos autores e estudiosos utilizam a época do Brasil colônia como ponto de partida.

Quando a coroa portuguesa chegou ao Brasil trouxe consigo não apenas bens materiais de luxo, mas sim uma jóia muito mais importante e que perdura até hoje, a organização fiscal e tributária do País. De acordo com Varsano (1996, p. 2) ...

[...] a República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública (VARSANO, 1996, p. 2).

Essa estrutura fiscal fornecida pela coroa portuguesa só foi modificada após a confecção da primeira constituição pós-república, realizada em 24 de fevereiro de 1891, pois marcou o fim da estrutura tributária nacional organizada como império para uma estrutura muito mais robusta e complexa, na qual teve como pautas principais a autonomia financeira da receita dos estados e municípios, regime de separação das fontes tributárias e nascimento do termo competência tributária (VARSANO, 1996).

De acordo com Varsano (1996), a mudança ocasionada pela primeira constituição brasileira tirou as altas taxações sobre o comércio exterior e atribuiu taxas mais elevadas sobre o consumo e impostos de bases domésticas, esse fato histórico é relevante, pois explica o motivo da alta carga tributária sobre o consumo atualmente no Brasil.

Segundo Bresser-Pereira (2005), foi nesse ponto da história fiscal brasileira que, as distorções do sistema tributário surgiram e, conseqüentemente, acabaram por prejudicar os contribuintes atuais da era moderna, principalmente empresas que acabam por confundir as alíquotas e declarar várias vezes à mesma coisa perante diversos órgãos da federação e isso acaba piorando o contencioso tributário.

Na década de 1950, o País muda seu rumo econômico, pois estava ocorrendo um processo de industrialização frenético, e para incentivar o advento industrial o Governo criou em 1952 o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico) visando atrair capital estrangeiro. Contudo, o apoio à industrialização ocasionou um crescimento das despesas públicas na qual a receita não acompanhou as despesas, gerando altos déficits (VARSANO, 1996).

Com o intuito de solucionar esse problema, em 1963 foi criada a comissão de reforma do Ministério da Fazenda com a grande tarefa de reorganizar a administração fiscal, mas apesar dos grandes esforços realizados naquela época, não surtiu o efeito esperado sendo necessária a reformulação de uma nova constituição (VARSANO, 1996).

Em 1988, foi elaborada uma nova constituição, que perdura até os dias atuais, onde apresenta como principal ponto a ampliação da autonomia fiscal dos estados e municípios e a aplicação do princípio da competência tributária, assim como descentralização e aperfeiçoando do sistema tributário nacional (VARSANO, 1996).

A Constituição Federal de 1988, que vigora até hoje, possui uma série de incongruências que com o passar dos anos está se tornando cada vez mais inviável. Dentre os diversos problemas que CF (Constituição Federal) possui, pode-se destacar:

- **Regressividade:** a quantidade excessiva de tributos indiretos faz com que a carga tributária brasileira seja extremamente regressiva, e esse fator ocasiona um maior impacto nas pessoas de baixa renda, nos quais sentem um peso maior dos impostos que as pessoas de renda mais alta. Portanto, o sistema tributário acaba por salientar e até mesmo contribuir diretamente com a disparidade de renda no país (PINTOS; PAYERES, 2010).
- **Excesso de tributação em determinados setores:** vários países, principalmente os desenvolvidos, não tributam produtos considerados de bem estar básico, como alimentos e remédios. Igualmente, o setor de exportações normalmente tem um tratamento diferenciado, porque contribuem para o desenvolvimento da econômica interna (BARATTO, 2006). No Brasil, esses setores considerados primordiais são taxados, pois a CF permite por meio da competência tributária taxar os mesmo por meio do ICMS, provocando um grande problema estratégico dos recursos comuns. No caso das exportações, legalmente elas são isentas, mas na prática isso não ocorre devido à desarmonia entre as regras do comércio interno e externo, ou seja, os estados perdem na arrecadação quando as empresas de seu território exportam, desestimulando a pagar os impostos aos exportadores e mesmo a apoiar a exportação (JUNQUEIRA, 2015).
- **Sistema muito burocrático:** A legislação do sistema tributário brasileiro é extremamente complexa e desarmonica, por exemplo, só o ICMS possui 18 legislações diferentes, ou seja, um para cada ente federativo. Esse excesso de complexidade acaba por incentivar a informalidade, a sonegação, aumentos dos custos de transação, e o peso morto dos impostos, reduzindo significativamente a eficiência econômica do sistema tributário, conforme Junqueira (2015). Empiricamente, segundo dados de 2017 do grupo *Doing Business*, do Banco Mundial, o Brasil é um dos países que demandam mais horas para a apuração dos tributos

consumidos, em média 2.038 horas por ano das empresas nacionais, enquanto países vizinhos como o Chile, por exemplo, se gasta 316 horas para a mesma finalidade.

Conforme Afonso (1988), a distribuição da carga tributária mostra-se inadequada quando os tributos são analisados pelas principais bases de incidência, sendo, desta forma, exagerado a participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, que representam praticamente a metade da receita total.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.2.1 Classificação e Função dos Tributos

O tributo pode ser compreendido de maneira simplória como uma simples fonte de recurso para o Estado, e esta análise enxuta é fidedigna a uma das principais atribuições dadas aos impostos. Porém, no mundo moderno os tributos vêm sendo criados e utilizados também com finalidades não somente arrecadatórias, mas também com fins de intervenção na economia privada com a pretensão de regular e até estimular determinados segmentos econômicos (VASCONCELOS, 2002).

Na concepção de Vasconcelos (2002, p. 13), “um Estado que almeja crescimento e desenvolvimento de sua sociedade não pode restringir esse instrumento de imposição a uma singela função arrecadatória. Outras funções não menos importantes residem na imposição tributária de um Estado”.

Conforme Vasconcelos (2002, p. 17), “no Brasil, pode-se observar que a legislação tributária nacional possui vários exemplos em que o tributo, ou sua ausência, é utilizado para fomentar atividades econômicas de regiões menos desenvolvidas”.

Além dessa percepção dos tributos serem utilizados como instrumento de fomentação de determinados setores da economia, ele pode ser também usado em

outras áreas da sociedade, como por exemplo, o campo das políticas sociais. De acordo com Vasconcelos (2002, p.17), ...

[...] destacando-se no campo das políticas sociais, a tributação de um Estado tem, igualmente, a importante função de reduzir as desigualdades sociais existentes. Motivo pelo qual o tema "equidade" vem obtendo significativo destaque, principalmente nos países menos desenvolvidos. Por meio da formulação e implementação de políticas públicas, a tributação tem sido orientada para o cumprimento do papel de instrumento da justiça fiscal e de diminuição das desigualdades regionais e nacionais. Para atingir tal intento, os sistemas tributários demandam um aparelhamento cada vez mais complexo, bem como recursos humanos mais qualificados e em maior quantidade (VASCONCELOS, 2002, p. 17).

Independente de qual âmbito, arrecadatório ou não, o tributo seja utilizado é inquestionável a sua importância para o Governo e principalmente para a sociedade. “Os impostos são de extrema importância para o Estado, pois tem papel relevante para a sociedade moderna” (SACHSIDA, 2012, p. 2).

Por meio dos recursos advindos da arrecadação dos tributos, que o Estado, via administração pública consegue se financiar e assim prover os bens públicos ao contribuinte. Os direitos constitucionais à educação, saúde e segurança pública são alguns exemplos de bens que o governo fornece ‘gratuitamente’ à sociedade em troca do recebimento de impostos (MADRIGAL, 2017).

A principal função de qualquer sistema de tributação é, portanto, proporcionar o nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colocados à disposição da população.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 nos artigos 145 a 162, estabelece e define os princípios gerais da tributação brasileira, as competências e limitações dos entes federativos, assim como a devida repartição das receitas obtidas via tributo.

Especificamente, no artigo 145 da CF, ficam explicadas as espécies de tributos, sendo eles: impostos, taxas, e contribuições de melhoria. Para melhor compreensão, o Quadro 1 sintetizada apresenta as definições salientadas na Constituição federal de 1988 por nível de governo (BRASIL, 1988).

Quadro 1: Classificação dos Tributos Nacionais Conforme a Constituição Federal de 1988

IMPOSTOS	COMPETÊNCIA
Sobre o Comércio Exterior:	
Imposto sobre a Importação – II	Federal
Imposto sobre a Exportação – IE	Federal
Sobre o Patrimônio e a Renda:	
Imposto sobre a Renda e Proventos – IR	Federal
Imposto Territorial Rural – ITR	Federal
Imp. s/ Propriedade de Veículos Automotores – IPVA	Estadual
Imp. de Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCD	Estadual
Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU	Municipal
Imposto de Transmissão Inter-Vivos – ITBI	Municipal
Sobre a Produção e Circulação:	
Imposto s/ Produtos Industrializados – IPI	Federal
Imp. s/ Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF	Federal
Imp. s/ Circ. de Mercadorias e Serviços – ICMS	Estadual
Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza – ISS	Municipal
Contribuições Sociais:	
Sobre a Folha de Pagamentos – INSS	Federal
Para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	Federal
Para o Programa de Integração Social – PIS	Federal
Para a Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP	Federal
Sobre Movimentação Financeira – CPMF	Federal
Sobre o Lucro Líquido – CSLL	Federal
Sobre Salários para Custeio da Previd. de seus funcionários	Estadual/Municipal

Fonte: Vasconcelos (2002, p.14)

Importante salientar que além das classificações atribuídas e delimitadas pela Constituição Federal de 1988, vários autores ainda atribuem outras classificações aos tipos de impostos, por exemplo, imposto proporcional, progressivo, regressivo, sobre usos, e sobre fontes.

O imposto proporcional é quando “todos os contribuintes pagam a mesma fração de sua renda” (MANKIW, 2013, p. 233), já os impostos regressivos de acordo com Pinho e Vasconcellos (2003, p. 524) “são aqueles em que o aumento na contribuição é proporcionalmente menor que o incremento ocorrido na renda, à relação entre carga tributária e renda decresce com o aumento do nível de renda”.

Nos impostos progressivos “os contribuintes com altas rendas pagam uma fração maior de sua renda” (MANKIW, 2013, p. 233). Os impostos sobre usos tributam coisas específicas como o consumo, e os impostos sobre fontes tributam a fonte de renda, por exemplo, os impostos de renda das pessoas físicas e jurídicas (PINHO; VASCONCELLOS, 2003).

2.2.2 O Princípio da Capacidade de Pagamento

Uma das questões fundamentais em relação aos níveis de tributos que incidem sobre os cidadãos tem relação com um princípio imprescindível denominado capacidade de pagamento. Mankiw (2013) tem como principal conceito a ideia de que os impostos devem ser cobrados com base na capacidade da pessoa jurídica ou física tem de suportar o ônus do imposto. “O imposto de renda seria um típico exemplo. As medidas utilizadas para auferir a capacidade de pagamento são: renda, consumo e patrimônio” (PINHO; VASCONCELLOS, 2003, p. 523).

Esse conceito da capacidade de pagamento é sustentado pela ideia de que todos os cidadãos devem realizar os mesmos esforços para sustentar o Estado. Contudo, existe controvérsia sobre esta argumentação, pois a dimensão da capacidade de uma pessoa não depende apenas do montante de impostos que paga, mas também da renda e outras circunstâncias (MANKIW, 2013).

Conforme Mankiw (2013, p. 233), “um imposto de R\$1.000 pago por uma pessoa pobre pode se exigir um sacrifício maior do que um imposto de R\$10.000 mil pago por alguém com elevada renda”. Esta perspectiva é um importante instrumento para avaliar o nível de equidade do sistema tributário, podendo ser considerada horizontal ou vertical.

De acordo com Elkin (1989 *apud* LIMA; REZENDE, 2019), a equidade pode obter um aspecto horizontal, na qual os contribuintes com capacidade similares devem pagar os mesmos valores. Já na equidade vertical, os contribuintes com maior capacidade de pagamento devem pagar mais imposto. Ainda segundo este autor, além dos aspectos considerados determinantes na avaliação do tipo de equidade em relação ao sistema tributário adotado por um país, a questão da eficiência deve ser levada em consideração. De acordo com Elkin (1989 *apud* LIMA; REZENDE, 2019, p. 5):

[...] Equidade, eficiência e simplicidade são aspectos determinantes na avaliação de sistemas tributários [...] Eficiência requer: um sistema desenhado de modo a não distorcer decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas, ou seja, o sistema não deve provocar distorções nos agentes econômicos; simplicidade, isto é um sistema tributário claro em que os contribuintes usem as regras sem incorrer em custos não razoáveis, bem como possam compreender as implicações

tributárias de qualquer curso de ação. A simplicidade é imprescindível para facilitar a gestão tributária.

Segundo a percepção de Moraes (2004), o princípio da capacidade contributiva, no qual cada pessoa contribui para as despesas em prol da coletividade de acordo com a sua capacidade econômica, origina-se do ideal de justiça.

Na concepção de Paoliello (2003), haverá tratamento justo se o Estado considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, desta maneira, o recolhimento dos impostos deve considerar a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

2.2.3 Medidas Legais para Reduzir a Carga Tributária

Uma das medidas mais conhecida pelos gestores fiscais para a redução da carga tributária é por meio da elisão fiscal. Este termo se refere ao meio lícito para se obter uma menor incidência tributária utilizando da interpretação da legislação dentro das normas de cada imposto.

Segundo Rodrigues (2013, p. 42 *apud* CASTRO, 2016, p. 31), “a elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário. É por meio de lacunas encontradas na legislação tributária, que surge o instituto da elisão fiscal”.

A elisão fiscal está associada ao planejamento fiscal, porque um bom planejamento deve impreterivelmente obedecer ao que está previsto em lei e assim de forma legal obter uma forma de amenizar a carga tributária (CASTRO, 2016).

A prática da elisão fiscal tem total observância das leis, com a finalidade de evitar o fato gerado de tributos, ou seja, se trata do planejamento tributário para a economia de tributos (HIGUCHI, 2015).

O planejamento tributário é uma ferramenta de grande relevância atualmente devido à grande competitividade que abrange os empreendimentos no mundo

globalizado. A elisão fiscal é a forma mais utilizada para o aumento, em curto prazo, do dinheiro disponível em caixa.

Nesta perspectiva Castro (2000, p. 6 *apud* ABRAHÃO, 2011, p.14), comenta

...

Ninguém se organiza para pagar mais impostos. No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento, como um todo, passou a ser necessidade básica. O planejamento tributário insere-se em um procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo no mundo empresarial. Ele objetiva o que qualquer outro planejamento visa: a eficiência, em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei.

Na concepção de Higuchi (2015 *apud* CASTRO, 2016, p. 31), recorrentemente a Receita Federal busca extinguir as brechas na lei que possam auxiliar o planejamento tributário e assim os benefícios que os contribuintes adquirem quanto à elisão fiscal. De acordo como autor, a receita federal não deve elaborar leis que ensejam a elisão fiscal, pois é mais eficiente elaborar para cada tipo de elisão um artigo de lei que acaba com o planejamento tributário e não gera dúvidas aos contribuintes.

2.2.4 A evasão fiscal como efeito perverso da alta Carga Tributária

A fraude ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. Desta forma, conscientemente, um contribuinte age no intuito de beneficiar a si ou terceiros pela sonegação.

Para Rodrigues (2013, p. 42 *apud* Castro, 2016, p. 32):

A evasão fiscal, por sua vez, consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte por meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, não se configurando em hipótese alguma com o planejamento tributário lícito.

A sonegação é um ato ilícito tributário que, além de multa prevista, enquadra-se também como crime descrito no direito penal, sendo de caráter punitivo (trata-se dos ilícitos penais tributários). De um modo geral, os ilícitos tributários, representativos do descumprimento de uma lei fiscal, podem se originar de três espécies de infração:

1. Infração exclusivamente tributária descrita apenas na lei fiscal. Por exemplo, aplicação de uma alíquota de ICMS menor que a correta, hipótese em que se aplica tão somente uma sanção administrativo-fiscal calculada, em regra, sobre a diferença não recolhida aos cofres públicos estaduais.
2. Infração simultaneamente tributária e penal, ocorre quando um contribuinte falsifica uma Nota Fiscal ou uma guia de recolhimento de um tributo. Esse ato sujeitará o infrator a um procedimento administrativo, mais precisamente a um Auto de Infração, no qual será exigido o efetivo pagamento do tributo e correspondente penalidade, além da aplicação da sanção prevista na lei penal, em razão dessa falsificação ser considerada um ato ilícito penal, um crime, a ser apurado e decidido por meio de um processo judicial.
3. Infração puramente penal, na qual o ato ilícito praticado está apenas descrito como crime ou contravenção na lei penal, sem qualquer enquadramento na lei tributária.

A pena de ilícitos tributários, caracterizados como sonegação, pode variar de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, além da multa - que pode atingir até 225%, conforme artigo 1º da Lei 8.137/1990 e artigo 44 da Lei 9.430/1996.

A sonegação tem consequências pejorativas para o Estado e ao sistema econômico nacional, pois ocasiona uma alteração na função alocativa da economia, obrigando as empresas formais a pagar uma carga tributária maior que as informais. Como resultado, esse processo afeta diretamente a competitividade empresarial e a capacidade de investimento, assim reduz a produtividade da economia e interfere diretamente no ciclo econômico.

Isso ocorre, pois, as vantagens obtidas com a prática de sonegação são repassadas aos consumidores, desta maneira desencoraja as empresas formais e alenta as empresas informais, conforme já comentado anteriormente. Segundo Franco (2015), o principal motivo que estimula a sonegação fiscal é a alta carga tributária.

A alta carga tributária no Brasil é um dos fatores determinantes para sonegação fiscal. Algumas empresas recorrem à sonegação para sobreviver mesmo sabendo tratar-se crime contra a ordem tributária, pois entendem que se cumprirem a legislação à risca, acabarão por inviabilizar o seu negócio (FRANCO, 2015, p. 38).

Conforme Siqueira e Ramos (2005), a questão de obediência tributária está relacionada a três fatores, sendo eles respectivamente:

- I. Declarar a verdadeira base tributária
- II. Realizar o cálculo correto da obrigação tributária
- III. Pagar corretamente as quantias devidas

Normalmente, a maior parte da sonegação brasileira está relacionada ao primeiro ponto mencionado acima, onde os contribuintes não declaram toda sua obrigação, ou declara somente uma parte (SIQUEIRA; RAMOS, 2005).

Ainda segundo Siqueira e Ramos (2005), existem várias formas dos contribuintes burlarem a questão da obediência tributárias sendo as formas a seguir as mais comuns:

- **Meia Nota:** consiste em emitir notas com valores reduzidos com a finalidade de pagar menos impostos.
- **Nota calçada:** gera documentos fiscais adulterados, podendo essa adulteração ser no preço do produto ou na descrição do tipo de mercadoria.
- **Acréscimo patrimonial a descoberto:** consiste em não declarar no Imposto de renda o aumento patrimonial.
- **Uso de laranjas:** ocorre quando uma pessoa empresta o nome ou sua conta bancária para intermediar uma negociação de caráter fraudulenta, ocultando a identidade de um terceiro.

Importante salientar que há diferença entre sonegar imposto e obter inadimplência fiscal, pois no primeiro caso se trata de um crime registrado art.71 da Lei nº4.502/64, já a inadimplência fiscal não é crime, isto é, pessoa física ou jurídica que por momento de dificuldades não consegue cumprir com as obrigações fiscais durante um determinado período, mas que não oculte ou cometa fraude em qualquer documento, nessa questão não há crime fiscal, assim gera apenas penalidades e multas.

Outro ponto relevante sobre a sonegação, é que visto de um ponto legal ela difere da elisão, por ser sujeita à punição. Porém, em relação à função econômica a sonegação e a elisão apresentam similaridades muito fortes e, na maioria das vezes,

mal podem ser distinguidas. Isto aumenta a dificuldade de interpretar as reais problemáticas do “*tax gap*”¹ (COWELL, 1990).

Conforme Siqueira e Ramos (2005, p.4), “outra dificuldade em interpretar a sonegação é que, pela sua natureza, ela não pode ser facilmente mensurada. Várias abordagens diferentes têm sido tentadas, mas todas elas apresentam problemas não muito fáceis de serem solucionados”.

Uma das abordagens mais utilizadas e conhecidas busca em inferir o nível ou a tendência das evasões por meio dos agregados, como demanda por moeda, a renda nacional ou o PIB. As estimativas indiretas utilizando os agregados monetários são baseadas nas hipóteses de que as maiorias das transações não declaradas devidamente são feitas em dinheiro e que, antigamente a economia era informal e pequena (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Outro método muito utilizado que busca mensurar a sonegação envolve pesquisas amostrais, também conhecidos por métodos diretos de mensuração da sonegação. Esse tipo de abordagem tem como principal objetivo demonstrar como cada fator influencia na decisão do contribuinte de declarar suas obrigações tributárias.

Segundo a perspectiva de Alm (1998 *apud* SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 5), “a precisão de tais estimativas é incerta: os indivíduos podem não se lembrar de suas decisões quando da entrega da sua declaração de rendimentos, podem não responder fielmente às questões formuladas e os pesquisados podem não ser representativos do universo de contribuintes”.

Apesar da dificuldade de mensuração da evasão fiscal, a aplicação de diferentes métodos sugere que em países mais industrializados ocidentais a sonegação atinge entre 5% e 25% da arrecadação tributária potencial, e dependendo da técnica utilizada e do país analisado, é possível encontrar percentuais mais elevados entre 30% e 40% para países menos desenvolvidos (TANZI; SHOME *apud* SIQUEIRA; RAMOS, 2005).

Na perspectiva de Dana (2016), uma das explicações mais plausíveis sobre esse alto índice de sonegação no Brasil e em países menos desenvolvidos, é a alta carga tributária atrelada à baixa probabilidade de detectar a sonegação, assim, é economicamente racional para as pessoas físicas e jurídicas sonegarem.

¹ O termo “*Tax gap*” é consagrado na literatura mundial quando se refere à sonegação fiscal e, portanto foi preferível não traduzi-lo.

Com base neste pensamento, foi formulada a principal teoria a cerca do ramo fiscal, onde buscar responder quais os motivos que levam a sonegação, sendo conhecida como curva de Laffer, nome que vem de seu criador, o economista britânico Arthur Laffer.

2.3 A TEORIA DA CURVA DE LAFFER

Um dos estudos mais relevante que ganhou expressão no âmbito acadêmico tem sido do economista Arthur Laffer. Sua teoria é conhecida como a curva de Laffer que consiste na ideia de que há um ponto de equilíbrio entre a tributação e o Produto Interno Bruto (PIB) no qual a arrecadação financeira é maximizada.

Segundo Araújo (2016), a principal teoria de Laffer defende que existe um nível máximo da alíquota na qual maximiza a receita pública e, ao ultrapassar esse limite à receita tende a reduzir, pois os contribuintes tendem a aderir à sonegação.

Araújo (2016) ainda destaca que, de acordo com a mesma teoria, quando há baixa carga tributária, a relação entre as variáveis ocorre de forma direta, ou seja, a priori quando existe uma pequena elevação da carga tributária a receita pública tende a aumentar proporcionalmente, porém depois de alcançar um ponto de maximização tributário, a curva se modifica e a relação passa a ser inversamente proporcional e ao invés de ter aumento da arrecadação passa a ter aumento de sonegação e por consequência diminuição da receita.

[...] impostos altos, às vezes pelo fato de reduzirem o consumo das mercadorias taxadas, às vezes por estimularem o contrabando, frequentemente trazem para o governo uma receita inferior daquela que se poderia obter com impostos mais baixos. Quando a diminuição da receita é efeito da redução do consumo, só pode haver um remédio: diminuir o imposto (SMITH *apud* LIMA; REZENDE, 2017, p.7).

A descrição feita por Laffer sobre os efeitos dos tributos sobre o consumo levou o estudo a ser considerada uma das teorias mais conhecidas na economia mundial e que consiste na representação teórica da relação entre o valor arrecadado com imposto em diferentes alíquotas.

Este tipo de estudo é muito usado para ilustrar o conceito de "elasticidade da receita taxável". Desse modo, a curva de Laffer não é estática, mas se apresenta de

forma dinâmica com uma tendência regressiva, de modo que o percentual ótimo da carga tributária tende a ser reduzido com o desenvolvimento tecnológico e com a globalização (ARAÚJO, 2019).

A Curva de Laffer parte do princípio de que tanto em zero como em 100% de tributação não ocorre arrecadação. Se a alíquota é zero, nada é arrecadado. Se for 100% também não se arrecadam, pois ninguém vai trabalhar de modo que todo o fruto do seu trabalho seja “confiscado” pelo Estado.

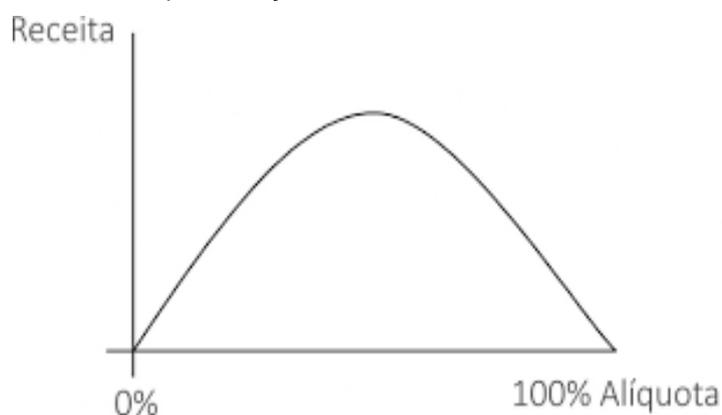
Nesse contexto, a Curva de Laffer demonstra um valor de alíquota específico, um valor médio de equilíbrio em que se obtém o máximo de arrecadação, com melhor tributação possível. A partir do ponto de equilíbrio, quanto maior a carga tributária, maior a tendência de comportamentos que escapem à sua incidência, reduzindo a arrecadação (ARAÚJO, 2019).

Segundo a teoria de Laffer, valores acima do ponto de maximização da curva tende a diminuir a arrecadação tributária do Governo, gerando impacto diretamente na receita pública, pois segundo o autor, taxas maiores aumentam significativamente a sonegação fiscal.

Considerando um bem em que a margem de ganho unitário é muito pequena e o imposto muito alto, o sonegador vai poder tirar grande vantagem não pagando seus impostos, já que terá um preço muito mais competitivo que seus concorrentes. De forma inversa, pode-se considerar um bem com margem unitária muito grande e um imposto incidente pequeno, o prêmio de sonegação não vai compensar o risco de ser pego, já que, mesmo sonegando, seu preço não terá grande vantagem frente aos demais concorrentes (AMARAL, 2004, p.12).

Conforme a explicação de Laffer referente à curva em formato de sino segue abaixo uma imagem representativa da teoria.

Gráfico 1: Representação Gráfica da Curva de Laffer



Fonte: Lima e Rezende (2017, p. 246).

O Gráfico 1 indica o ponto máximo e, é neste ponto que a carga tributária pode ser considerada prejudicial à arrecadação. O pico da curva descreve a extrafiscalidade. Neste nível de elevada carga tributária se evidencia o propósito de desestimular as condutas consideradas inadequadas, expressando que a extrafiscalidade pode utilizar de cargas mais baixas para estimular condutas desejáveis.

Segundo Arabi (2019), nesse ponto da extrafiscalidade que curva de Laffer não se aplica, pois embora possam apresentar elevadas alíquotas em relação à carga média, os mesmo acabam por não ter uma participação significativa na arrecadação fiscal, demonstrando que esse tipo de tributo não tem característica arrecadatória e sim a regulamentação do sistema econômico.

A grande dificuldade de implantar a teoria da curva de Laffer é que ela se refere apenas aos impostos sobre o consumo, ou seja, outros impostos como os relacionados à renda e heranças, por exemplo, não entram na equação do ponto de maximização. O cálculo usado para definir a maximização tributária despreza várias variáveis, apesar de elas afetarem o poder de compra e a disposição para consumir.

2.4 A QUESTÃO FISCAL E O MODELO DE CRESCIMENTO ECONÔMICO

O nível de carga tributária está relacionado diretamente à política fiscal do momento econômico estudado. O tema carga tributária e crescimento econômico vem sendo discutido, há muito tempo, e divide a comunidade científica entre keynesianos² e neoclássicos³, principalmente, quanto ao nível adequado de tributos que os agentes econômicos suportam. Antigamente, o debate era limitado a uma perspectiva de curto prazo e a países específicos, contudo a partir da década de cinquenta, os trabalhos respectivos ao crescimento econômico passaram a discutir

² O Keynesianismo, também chamado de Escola ou Teoria Keynesiana, é uma doutrina político-econômica oposta ao liberalismo. Nessa doutrina o Estado tem um papel preponderante na organização de um país.

³ A escola neoclássica foi construída sobre os fundamentos da economia clássica, baseada no livre mercado. Incluiu novas ideias, como Maximização de utilidade, Teoria da escolha racional e Análise marginal (que estuda como os indivíduos tomam cada decisão, escolhendo a melhor opção).

em longo prazo, sendo assim qualquer trabalho sobre crescimento econômico de longo prazo utiliza um modelo de crescimento neoclássico como base (OLIVEIRA, 2009).

As primeiras teorias sobre crescimento econômico partiam dos modelos neoclássicos formulados por Solow em 1956. De acordo com Oliveira (2009, p. 51),

...

[...] os primeiros modelos partiam de um modelo de crescimento exógeno baseado em Solow (1956). Nestas análises o crescimento econômico, no estado estacionário, é determinado por fatores exógenos, tais como o crescimento populacional e o progresso tecnológico, cabendo um papel para a política fiscal apenas durante a transição de um estado estacionário para outro. Isto porque mudanças nos gastos do governo e na tributação possuem efeitos temporários, ou seja, afetam o nível do produto no curto prazo, mas não alteram a taxa de crescimento de longo prazo.

O modelo de crescimento exógeno só foi contestado a partir da década de 1980, com o surgimento do modelo de crescimento endógeno, a partir dos trabalhos de Romer (1986) e Lucas (1988). O debate sobre o papel da política fiscal no crescimento econômico adquiriu maior proporção, sendo que neste novo modelo foi considerada a possibilidade de que a política fiscal pode ter efeitos negativos permanentes no crescimento econômico (OLIVEIRA, 2009).

Oliveira (2009) ainda salienta que segundo o modelo endógeno a tributação pode ocasionar efeitos pejorativos sobre a renda, pois reduz significativamente o consumo e conseqüentemente, com uma menor renda a poupança também diminui implicando em uma menor acumulação de capital. A tributação sobre o consumo e a renda é distorciva, sendo que no primeiro caso altera o preço dos bens e serviços, prejudicando o poder de compra, e no segundo caso atrapalha a relação lazer e trabalho, por conseguinte, tem efeito negativo sobre o produto (OLIVEIRA, 2009).

Um dos estudiosos mais notórios sobre crescimento econômico e a tributação é Barro (1990), o autor relatava que a tributação pode promover o crescimento econômico, pois financia despesas produtivas tais como, educação, infraestrutura, melhora da saúde e segurança pública. Contudo, a elevação da carga tributária atinge um nível que o efeito benéfico se dissipa, assim o aumento da carga reduz a taxa de retorno em relação ao investimento privado conseqüentemente ao crescimento da economia.

Esta relação de carga tributária e crescimento econômico formulado por Barro (1990), têm proporcionado vários estudos empíricos. Kneller (1998) realizou um estudo que envolveu vinte dois países membros da OCDE durante um período de 25

anos e concluiu que existem impostos denominados distorcidos, que é um tipo de imposto que diminui consideravelmente o crescimento econômico, enquanto impostos considerados não distorcidos não afetam o PIB.

Encontramos despesas classificadas como receitas não produtivas e tributárias classificadas como não distorcionárias que têm coeficientes iguais e, conseqüentemente, não podemos rejeitar a hipótese de que essas variáveis têm impacto zero no crescimento, consistentes com as previsões de Barro (1990). Quando financiado por alguma combinação de tributação não distorcionária e despesa não produtiva, um aumento dos gastos produtivos aumenta significativamente o crescimento, e um aumento da tributação distorcionária reduz significativamente o crescimento. Ambos os resultados são consistentes com o modelo Barro (1990) (KNELLER *et al.*, 1999, p.188).⁴

Já Bôas (2015), destaca uma das principais teorias com forte influencia keynesiana e fazendo alusão aos trabalhos de Alfred Marshall e Karl Marx, sendo formulada por Frank Ramsey na obra *“A Contribution to the Theory of taxation”*. Ramsey atribuía o aumento da tributação a uma mudança de comportamento econômico, afetando a oferta e demanda, pois de acordo com o autor todo pequeno aumento de tributo impacta proporcionalmente a uma redução da produção, prejudicando o crescimento econômico.

⁴ *“We find expenditures classified as non-productive and tax revenues classified as non-distortionary to have equal coefficients, and consequently we cannot reject the hypothesis that these variables have a zero impact on growth, consistent with the predictions of Barro (1990). When financed by some combination of non-distortionary taxation and non-productive expenditure, an increase in productive expenditures significantly enhances growth, and an increase in distortionary taxation significantly reduces growth. Both of these results are consistent with the Barro (1990) model. (Kneller et al, 1999, p.188).⁴*

3.0 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

3.1 A CARGA TRIBUTÁRIA E O CRESCIMENTO ECONÔMICO

A Carga tributária ou carga fiscal estudada no período de 2005 a 2015, diz respeito à relação entre o total dos tributos arrecadados pelo Estado e o produto interno bruto (PIB), que é a quantidade de riqueza produzida no país.

Neste estudo, a carga tributária considerada no Brasil, corresponde à razão entre o total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo (União, estados e municípios), bem como pelas entidades do Sistema S (SESI, SENAI, SEBRAE, SENAC, entre outros.) e pelo Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), e o PIB de cada ano. No ano final do estudo, em 2015, a carga tributária bruta no Brasil foi estimada em aproximadamente 33% do PIB.

Já o crescimento econômico consiste em uma elevação no nível de atividade econômica do Brasil, se avaliando todos os setores produtivos que fazem parte. Assim, neste estudo considera-se que crescimento econômico é o aumento na capacidade de uma economia em produzir bens e serviços.

A carga tributária no Brasil já estava em evolução expressiva desde o ano de 1996, como mostra o Gráfico 2.



Fonte: IBPT

O presente estudo explora a relação do crescimento da carga tributária total a partir de 2005. Embora a figura mostre a carga tributária do governo de 1996 a 2005 já é evidente um crescimento em níveis expressivos, saindo de 26,1% em 1996 e chegando a 32,2% em 2002, ou seja, quando se verifica períodos anteriores ao estudado, há evidências estatísticas que mostram uma elevação constante da carga tributária, o que parece explicar nos períodos posteriores baixas taxas de crescimentos do PIB e, momentos de crises econômicas agudas.

Levando em consideração este histórico tributário crescente o Brasil desenvolveu vários estudos sobre o tema, porém um dos mais importantes foi realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) em 2005, durante o governo de Luís Inácio Lula da Silva.

Segundo o estudo, o Estado estimou que alterações introduzidas no primeiro mandato do então presidente Luís Inácio Lula da Silva, no regime não cumulativo referente ao PIS/COFINS e, se estendendo para as importações brasileiras, o PIB sofreu um impacto negativo de 0.7%, tendo como consequência uma elevação do desemprego e da inflação.

A queda do consumo agregado e das exportações mais do que compensou o aumento dos investimentos e a queda das importações, assim, a reforma do PIS e da COFINS induzem uma redução do PIB nacional (-0,7%) e emprego (-1,72%) (CURY *et al.*, 2005, p.22).⁵

A alta da carga tributária associada a um sistema tributário antigo tornou a execução da tributação Brasileira ineficiente e com reflexos pejorativos ao PIB do País, avaliou ainda o estudo da FGV. Em 2015 “[...] a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 32,66%, contra 32,42% em 2014, indicando a variação positiva de 0,24 pontos percentuais, essa variação positiva aconteceu no mesmo momento em que houve um decréscimo em termo reais de 3,8% do PIB e de 3,15% da arrecadação tributária” (SILVA; FARIA 2017, p. 40).

Em um estudo relativo ao mesmo tema, Giambiagi e Pinheiro (2017) descrevem um círculo vicioso do assistencialismo empobrecedor, no qual os autores relatam que o aumento do gasto público explicava a alta carga tributária e, também a dificuldade de crescimento econômico do País, uma vez que havia um baixo

⁵ “The fall in aggregate consumption and exports more than offset the increase in investment and the fall of imports, thus, the PIS and COFINS reform induce a decrease in the national GDP (-0.7%) and employment (-1.72%)”.(CURY *et al.*, 2005, p. 22).

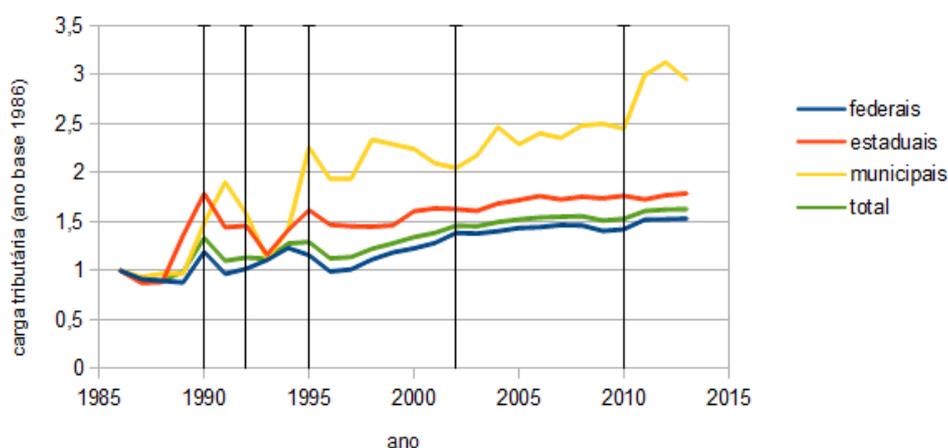
funcionamento da economia, atrapalhando a geração de emprego e renda. Segundo o autor, tal assistencialismo exigia maior transferência de recursos e elevando conseqüentemente a relação entre gasto público e PIB e, por fim novos aumentos tributários.

Ainda no mesmo período deste estudo, Bacha e Bolle (2017) elaboraram um cálculo base para verificar a correlação entre os gastos do governo e o aumento dos tributos, e assim analisar as conseqüências desta relação. O resultado encontrado conforme os estudiosos, é que a cada 1% de aumento nos gastos do governo em proporção do PIB, a carga tributária aumenta entre 0,37% a 0,73%.

Conforme Bacha e Bolle (2017), quanto mais o governo gasta, maior a necessidade de buscar recursos para financiar estes gastos e assim como conseqüência a carga tributária se eleva prejudicando os contribuintes que não suportam o ônus tributário, ficando, portanto, propensos a sonegar ou diminuir drasticamente seus investimentos e consumo, travando assim a economia e o crescimento do país. Esta perspectiva de Bacha e Bolle (2017) condiz com a teoria de Arthur Laffer, sendo uma possível demonstração prática da coerência do estudo formulado pelo economista britânico.

Outro ponto importante a ser abordado é sobre a evolução da carga tributária em relação aos entes da federação, com a finalidade de entender quais os impactos reais sobre as atividades econômicas do País conforme a subdivisão estabelecida na Constituição federal. O Gráfico 3 busca revelar qual foi o ente federativo que mais aumentou a carga de tributos no período estudado.

Gráfico 3: Evolução da carga tributária brasileira



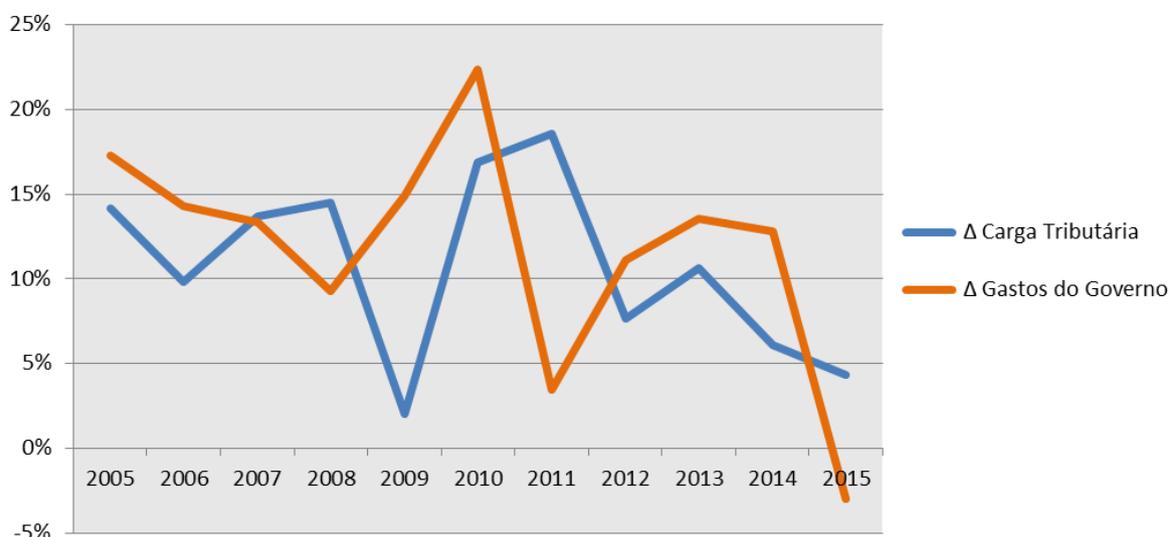
Fonte: IBPT

Levando em consideração os dados disponibilizados no Gráfico 3 e a narrativa frequente de que o governo federal cobra impostos demais e está sempre aumentando, de forma abusiva os tributos, o estudo do IBPT revela o seguinte:

- I. Os maiores aumentos relativos foram dos tributos municipais. Apesar de ter uma base inicial bem menor sendo a fração menor dos tributos.
- II. Após os tributos municipais os estaduais apresentam a maior elevação.
- III. O maior aumento relativo dos tributos federais ocorreu durante as gestões de FHC, entre 1995 e 2002 - um aumento de 19,7% em 8 anos.
- IV. Entre 2003 e 2010, durante o governo de Luiz Inácio Lula da Silva, o aumento foi de 3,2%.
- V. De 2010 a 2013, com Dilma na presidência, o aumento foi de 0,6% em oito anos, isso resultaria em um aumento de 1,6%.

O levantamento realizado, estritamente, no período de estudo proposto (2005 a 2015), houve uma variação da carga tributária assim como dos gastos do Governo, porém não de forma simétrica. O Gráfico 4 revela que as variações dos gastos, realmente estão acima das variações da carga tributária.

Gráfico 4: Variação da Carga Tributária e dos Gastos do Governo



Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no Gráfico 4, a evolução da arrecadação tributária juntamente com a evolução dos gastos do governo, os dados revelam que entre o intervalo de 2008 e 2009, há um aumento dos gastos do governo e em contraponto há uma diminuição significativa da carga tributária, demonstrando uma coerência da teoria

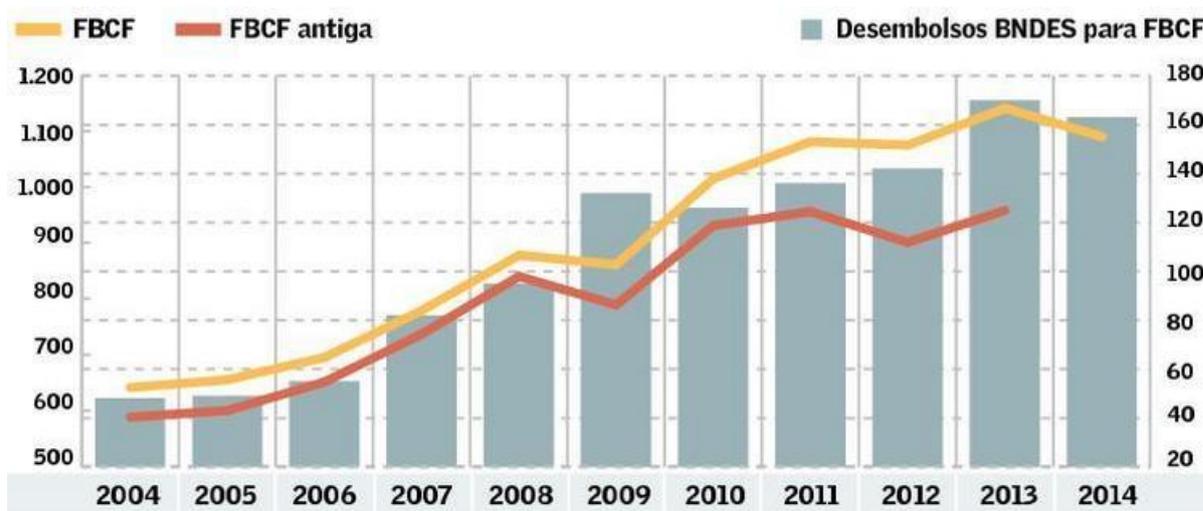
de Bacha e Bolle (2017) quando aplicado no contexto brasileiro dentro do período proposto.

Do mesmo modo, observa-se este mesmo período pela ótica da teoria da curva de Laffer, nota-se que existe uma coerência com o estudo do economista britânico, pois houve uma variação tão grande dos gastos do governo que leva a concluir que os contribuintes não conseguiram suportar o ônus tributário para cobrir esta despesa, como consequência a curva da carga tributária sofre um declínio elevado, ficando abaixo da média dos anos anteriores, o que reforça a ideia de uma diminuição brusca da arrecadação neste período de tempo.

Importante salientar que uma explicação plausível para a redução significativa da carga tributária entre os período de 2008 e 2009 foi à crise econômica mundial que abrangeu este intervalo de tempo, onde um fator externo influenciou com grande relevância o desempenho interno do país, portanto apesar de haver neste período de tempo uma coerência com a teoria da Laffer, não se pode afirmar com veemência que tal fato foi devido à alta dos gastos do governo, já que nestes anos obteve um fator externo com forte influência nas contas públicas.

Em relação ao ano de 2010, que registrou a maior alta dos gastos do governo dentro do tempo em análise, justifica-se por ser um ano eleitoral onde esse fato interno mexe consideravelmente com os agentes econômicos e, portanto, pode auxiliado nessa alta das despesas públicas. Um fator relevante a ser comentado é a elevação acentuada dos gastos do governo em anos eleitorais, sendo às vezes muito superior a arrecadação tributária, levando a concluir que nestes períodos a conta pública fecha com valores negativos, ou seja, obtém grandes déficits fiscais.

Outro aspecto a ser observado que contrasta com o crescimento da carga tributária é referente aos investimentos. O Gráfico 5 revela uma expansão contínua dos investimentos, principalmente, em formação bruta de capital.

Gráfico 5: Evolução dos Investimentos e dos desembolsos

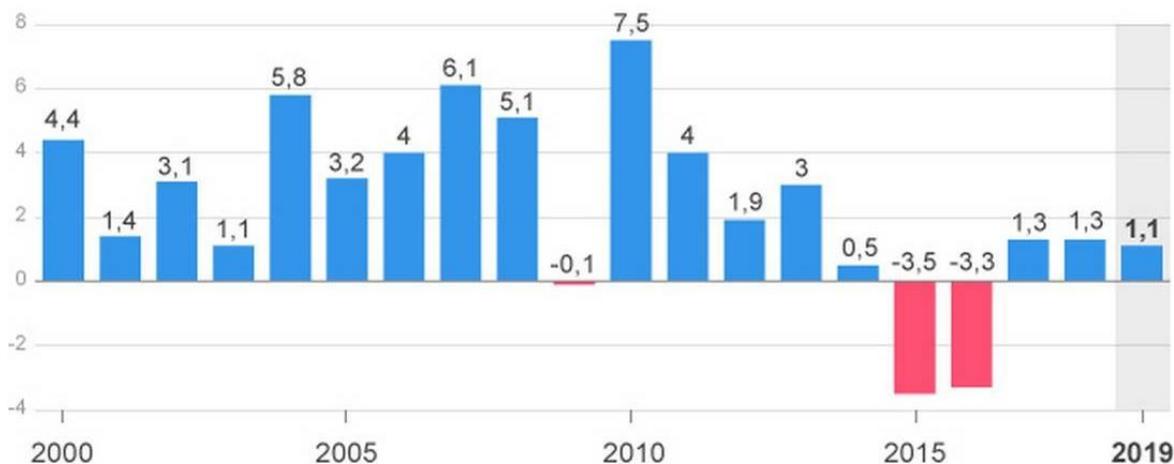
Fonte: BNDES

O Gráfico 5 revela que os investimentos seguiram trajetória de expansão, praticamente, em todo o período estudado. Assim, mesmo com a carga tributária em expansão, houve expansão dos investimentos, o que convergiu com o crescimento do PIB no período analisado.

Quando se observa o comportamento das variáveis macroeconômicas do Brasil no período abordado (2005 a 2015), a carga tributária cresceu, porém em níveis menores do que na década, imediatamente, anterior (1990), assim como o PIB, porém com queda somente em 2008/2009 devido ao advento da crise mundial e, no final do período (2014 e 2015). Porém, os investimentos cresceram e responderam pelo crescimento do PIB a despeito do crescimento da carga tributária total. O Gráfico 6 revela crescimento auspicioso no período, o que contrasta com a relação inversa entre crescimento da carga tributária e crescimento do PIB.

Gráfico 6: Evolução do PIB anual brasileiro

Em %



Fonte: IBGE

Embora a curva de Laffer trate da relação inversa entre carga tributária e taxa de crescimento econômico, indicando que há um ponto de equilíbrio, a relação destes dois indicadores para o período estudado, parece não validar, de forma absoluta, o postulado do economista britânico.

O período de 2005 a 2015 teve, na maioria dos anos, uma fase de crescimento de quase todos os agregados macroeconômicos. Houve crescimento do PIB, da Carga Tributária, dos Investimentos em Capital Fixo, do Consumo das Famílias, das Exportações e importações, assim como do Investimento Estrangeiro, entre outras variáveis.

Até mesmo a questão da sonegação fiscal que aparece como o indicador mais robusto da perda de capacidade de pagamento de tributos pelos agentes econômicos, no período estudado, também não revelou crescimento que possa indicar que o Brasil chegou ao limite da carga tributária. A Tabela 1 revela os números, relativamente estáveis, para o período de expansão dos tributos.

Tabela 1: A sonegação fiscal brasileira dentre o período de 2005 a 2013.

	% de Hiato Tributário / Obrigação Teórica							
	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	2010-11	2011-12	2012-13
Imposto sobre Valor Adicionado - VAT	14,4%	12,9%	11,7%	14,2%	11,6%	10,3%	10,4%	10,9%
Imposto sobre Produtos	7,8%	7,9%	7,3%	7,1%	6,6%	6,2%	5,2%	5,7%
Imposto de Renda, Contribuição de Seguridade e Ganhos de Capital	5,7%	5,4%	5,9%	4,7%	5,4%	5,5%	5,3%	5,3%
<i>Auto Declaração</i>	20,7%	18,6%	22,2%	13,3%	17,2%	16,1%	16,7%	16,9%
<i>Declaração em Sistema para Empregadores</i>	1,6%	1,5%	1,4%	1,3%	1,5%	1,7%	1,5%	1,5%
<i>Elisão</i>	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
<i>Economia Informal (ou Oculta)</i>	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Imposto sobre Empresas	12,6%	10,8%	10,1%	9,2%	9,6%	8,8%	8,4%	8,7%
Outros Impostos Indiretos	7,2%	7,7%	7,6%	9,2%	5,0%	4,4%	4,2%	3,7%
Hiato Tributário total	8,5%	7,8%	7,7%	7,5%	7,0%	6,8%	6,6%	6,8%

Fonte: Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ

Os percentuais de hiato tributário pela obrigação teórica de pagamentos dos tributos, conforme a Tabela 1, não aumentou e sim, reduziu no período estudado. No início do estudo, o percentual do hiato era de 8,5% e caiu para 6,8% em 2013, próximo do final do período estudado.

Os resultados indicam que, mantendo todos os demais parâmetros constantes, a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em 23,6% caso fosse possível eliminar a evasão tributária cujo indicador médio para todos os tributos apontados neste trabalho foi da ordem de 8,6% do PIB.

Na hipótese ainda de se extrapolar para todos os tributos a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 27,6% da arrecadação (o mesmo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%). Com isso, a estimativa de sonegação iria de 8,7% para a 10,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 518,2 bilhões, levando-se em conta a estimativa de PIB do ano de 2014.

Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o nível de arrecadação. Esses R\$ 518,2 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 597,6 bilhões no ano de 2014.

Para visualizar uma ordem de crescimento dos tributos para o período estudado, segue abaixo uma breve leitura ano a ano do período de 2005 a 2015.

3.2 ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE ACORDO COM A RECEITA FEDERAL NO PERÍODO 2005 A 2015

A carga tributária de um país é a parcela de recursos que o Estado retira dos indivíduos e empresas para financiar as ações do governo. É importante iniciar a discussão com uma definição ampla de carga tributária, de acordo com os termos do Artigo 145 da Constituição Federal. O conceito de carga tributária utilizado é amplo e inclui contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, além dos impostos, taxas e contribuições de melhorias, abrangidos pelo conceito de tributo nos termos do referido artigo.

Também estão incluídas no cálculo da carga tributária as contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Como a estimativa considera os tributos e contribuições relativos às três esferas de governo, o resultado apurado constitui um indicador do esforço da sociedade para o financiamento das atividades do Estado. Abaixo segue os dados de 2005 a 2015.

ANO DE 2005

De acordo com a Receita Federal, a partir do relatório denominado Estudos Tributários, a Carga Tributária Brasileira em 2005, foi de 37,37% do PIB, que correspondeu, na parcela relativa à União, a um acréscimo de 1,18 pontos percentual em relação ao ano anterior (2004). Importante salientar que este acréscimo não decorreu da criação de nenhum tributo ou contribuição, nem de acréscimo de alíquotas ou de ampliação de base de cálculo em relação aos tributos e contribuições federais. Deste modo, a alta da arrecadação tributária se deu principalmente a maior lucratividade de alguns setores econômicos, fiscalização mais eficiente e recuperação de débitos em atraso.

ANO 2006

A carga tributária brasileira em 2006 foi de 34,23% do PIB, demonstrando assim uma queda em valores percentuais quando comparado ao ano anterior, que registou um percentual de 37,37% em 2005, contudo o montante em valores quantitativo bateu novo recorde histórico, de acordo com informações divulgadas pela Receita Federal. No ano de 2005, o volume de impostos pagos pela população ao governo federal, aos estados e aos municípios, somou a marca inédita de cerca de R\$ 724 bilhões, contudo em 2006 a carga registou aproximadamente R\$ 795 bilhões.

ANO 2007

A Receita Federal ressalta que no ano de 2007 houve uma revisão dos números do PIB pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Ao agregar mais dados sobre o setor de serviços, o PIB acabou subindo mais do que o esperado anteriormente. Deste modo, houve uma alta na carga por conta desse efeito estatístico. Sem contar a revisão do PIB, a carga tributária brasileira teria ficado em 34,79% do PIB em 2007, segundo dados da Receita Federal, contra 34,23% do PIB em 2006.

ANO 2008

O brasileiro pagou 34,79% do PIB em impostos, taxas e contribuições no ano de 2007, um índice considerado alto pelos especialistas, porém a porcentagem de 2008 foi ainda maior registrando 35,80%. Isto significa que a carga tributária teve uma variação positiva de 2,9 % em comparação com o ano anterior. Os dados levam em consideração o crescimento econômico revisado pelo IBGE em 2007. A avaliação feita pela RF aconteceu um dia depois de o governo desonerar impostos para tentar conter os efeitos da crise na economia. A Receita divulgou que a carga de 2008 foi a mais alta da história, puxada pelo pagamento de Imposto de Renda e pela contribuição previdenciária.

ANO 2009

Em 2009, a receita gerada no Brasil em relação a 2008 teve uma queda provocada pela retração de 0,20% do PIB. A arrecadação federal em 2009 em termos percentuais foi de 33,58% contra 35,80% em 2008, já os valores quantitativos apresentaram uma ligeira alta registrando R\$1.055,41 bilhões em 2009, diferentemente de 2008 que arrecadou R\$ 1.034, 40 bilhões.

Visando compreender melhor a economia brasileira, inserida em um cenário cada vez mais globalizado, em 2009 o TCU (Tribunal de Contas da União) realizou uma análise da carga tributária do Brasil em relação a 33 países. A comparação observa os dados de 2007, uma vez que as informações disponíveis na maioria dos países eram referentes a esse período. Sobre Carga Tributária Bruta (CTB), observa-se que o Brasil ocupa o 14º lugar. Posição à frente de todos os países em desenvolvimento e acima de países desenvolvidos pesquisados, como Estados Unidos, Japão, Canadá, Austrália e Suíça. Em relação à Argentina, a carga tributária brasileira é cinco pontos percentuais superiores e já que entre os países do BRIC essa diferença foi superior a 10 pontos percentuais.

ANO 2010

Em relação ao ano de 2010, a carga tributária teve uma ligeira queda para 33,56% do Produto Interno Bruto (PIB). A Receita informou que, para o cálculo da carga tributária, foi considerado um PIB de 3,674 trilhões de reais e uma arrecadação tributária bruta (União, Estados e municípios) de R\$ 1.233 trilhões de reais. Porém, a receita federal é contraditória, pois no relatório de 2010 há um grande aumento da carga tributária, mas quando comparado com os dados divulgados no relatório do ano anterior, ou seja, em 2009 há uma queda. No relatório de 2010 que divulga uma alta, a receita informou que o PIB de 2010 teve um crescimento de 7,5% em relação a 2009, enquanto a arrecadação tributária, nos três níveis de governo, subiu para 8,9% em 2010.

Ainda segundo o mesmo relatório, a carga tributária dos Estados caiu para 8,47% do PIB no ano de 2010 ante 8,48% em 2009. A União foi responsável por uma carga tributária de 23,46% do PIB em 2010 ante 23,14% em 2009. Já os

municípios elevaram a carga tributária de 1,52% do PIB em 2009 para 1,63% no ano passado.

ANO 2011

A carga tributária brasileira, que é o valor de todos os impostos pagos pelos cidadãos e empresas na proporção das riquezas produzidas no país, somou 35,31% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2011, estabelecendo assim uma nova marca recorde. O recorde anterior havia sido registrado em 2008, quando somou 34,80% do PIB. Segundo o governo, a carga tributária registrou o segundo aumento consecutivo em 2011.

Os dados disponibilizados pela receita federal mostram que foram arrecadados em 2011, relativos a tributos federais, estaduais e municipais, R\$ 1,46 trilhão (valor não inclui multas e juros), enquanto o PIB do mesmo período somou R\$ 4,14 trilhões. Em 2010, a arrecadação bruta de impostos e contribuições havia somado R\$ 1,26 trilhão, enquanto o PIB do mesmo período totalizou R\$ 3,77 trilhões. A explicação para o crescimento da carga tributária está relacionada ao crescimento da economia brasileira e o programa de parcelamento de débitos em atraso.

ANO 2012

Os dados de 2012, referente à arrecadação tributária, demonstra uma somatória de 35,85% do Produto Interno Bruto (PIB), novo recorde percentual, de acordo com a Secretaria da Receita Federal. O recorde anterior para a carga tributária havia sido registrado em 2011, quando somou 35,31% do PIB. O último ano no qual a carga tributária registrou queda foi em 2009, em consequência da crise financeira internacional e dos seus efeitos sobre a arrecadação de tributos.

A carga tributária do Brasil, uma das maiores do mundo segundo a OCDE, subiu em 2012 apesar das reduções de tributos realizadas pelo governo federal estimadas em R\$ 15 bilhões. Os números mostram que foram arrecadados em 2012, em tributos federais, estaduais e municipais, R\$ 1,57 trilhão (valor não inclui multas e juros), enquanto o PIB do mesmo período somou R\$ 4,39 trilhões. Em 2011, a arrecadação de impostos e contribuições havia somado R\$ 1,46 trilhão, enquanto o PIB do mesmo período totalizou R\$ 4,14 trilhões.

ANO 2013

Em 2013 a carga tributária bateu novo recorde no Brasil chegando a 35,95% do PIB (Produto Interno Bruto). Sendo que em 2012, a carga tributária brasileira atingiu 35,85 % do PIB. Pelos números da Receita, o Produto Interno Bruto (PIB) totalizou R\$ 4,844 trilhões no ano de 2013, com os brasileiros desembolsando R\$ 1,741 trilhão para pagar os impostos.

Pelos dados da Receita Federal, em comparação aos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o Brasil está em 13º lugar em termos da carga tributária. Perde para a Dinamarca (48%), França (45,3%), Itália (44,4%), Suécia (44,3%), Finlândia (44,1%), Áustria (43,2%), Noruega (42,2%), Hungria (38,9%), Luxemburgo (37,8%), Alemanha (37,6%), Eslovênia (37,4%) e Islândia (37,2%). Na América do Sul, o Brasil perde apenas para a Argentina, com 37,3%.

ANO 2014

A carga tributária brasileira teve uma redução percentual para 33,47% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2014, ante um percentual de 35,95% em 2013. O percentual de 33,47 quebra a série histórica de aumentos gradativos da arrecadação dos últimos três anos.

Em 2014, apesar da queda percentual os valores quantitativos em termos de montante apresentam um aumento significativo somando R\$ 1,8 trilhão, segundo dados disponibilizados pela própria receita. A soma representou recorde em termos quantitativos em relação ao volume de impostos pagos pelos brasileiros em 2013, que ficou em cerca de R\$ 1,7 trilhão.

Segundo o relatório do IBGE (2016), a carga tributária em termos percentuais caiu em 2014 devido à queda do Produto Interno Bruto (PIB) em 3,8%, foi maior do que a queda da arrecadação tributária federal, estadual e municipal, que atingiu 3,15% no período. A Receita Federal lembrou que houve aumento de tributos no ano de 2013, como da CIDE (contribuição sobre os combustíveis), da CSLL dos bancos, do IOF sobre operações de crédito, além de redução do benefício para exportadores (por meio do Reintegra). Entretanto, segundo o órgão, reduções de impostos realizadas em anos

anteriores não foram totalmente revertidas, o que contribuiu para que a arrecadação em 2014 tivesse um menor aumento.

ANO 2015

Os números divulgados pelo Fisco mostraram que foram arrecadados no ano 2015, em tributos federais, estaduais e municipais, R\$ 1,92 trilhão (valor não inclui multas e juros), enquanto o PIB do mesmo período somou R\$ 5,9 trilhões. Em 2014, a arrecadação de impostos e contribuições havia somado R\$ 1,8 trilhão, enquanto o PIB do mesmo período totalizou R\$ 5,67 trilhões. A Receita utilizou na comparação o PIB nominal (sem a correção da inflação), que subiu no ano 2015 em comparação com 2014.

A carga tributária brasileira subiu para 32,66% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2015. Dado divulgado pela Receita Federal. No ano de 2014, os tributos recolhidos pelos governos somaram 33,47% do PIB.

3.2.1 BREVE ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA ANUAL

A carga tributária dentre o período de 2005 a 2015 apresentou um crescimento contínuo em termos quantitativos segundo os dados da receita federal, ou seja, mesmo em anos com retração econômica o volume arrecadado supera o ano anterior batendo novos recordes ao longo do período. Pode-se observar, entretanto, na ótica percentual que não sustenta os mesmos parâmetros como nos termos quantitativos, pois tais valores estão ligados diretamente ao PIB que apresentou oscilações consideráveis dentre o período em análise.

Vale ressaltar que os dados da receita federal em vários anos são incoerentes e divergentes, o órgão apresenta em todos os seus relatórios dados comparativos do ano em questão em relação ao ano anterior, e, portanto neste item aparecem informações insustentáveis, por exemplo, no relatório de 2005 a carga tributária apresenta um valor percentual de 37,37%, contudo no comparativo do relatório de 2006 o ano de 2005 aparece com uma marca de 33,38%. Estas divergências de valores aparecem em vários relatórios ao longo do período estudado, o que reforça

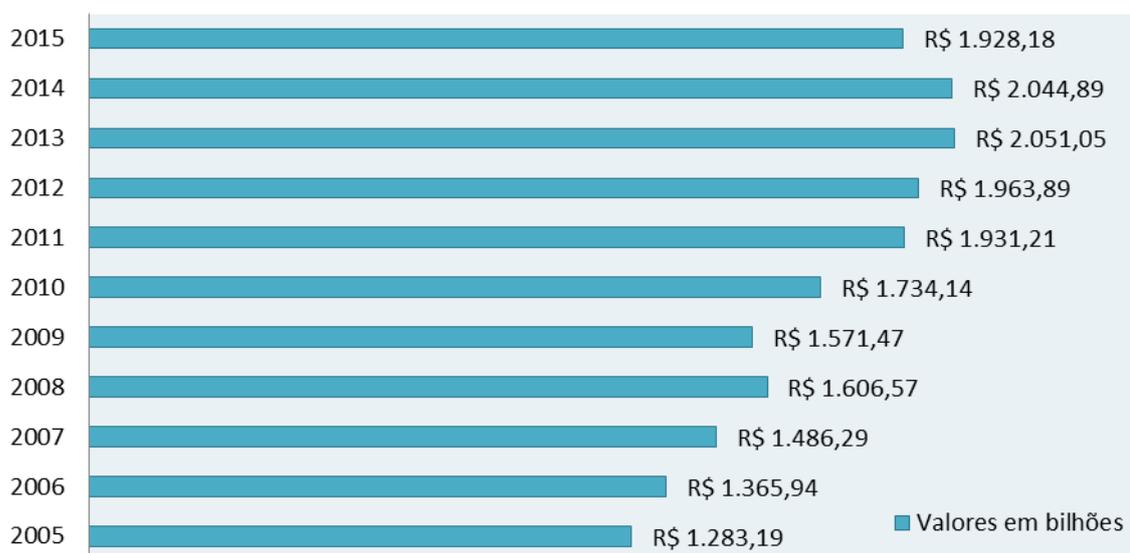
o conceito do sistema tributário brasileiro ser tão complexo que o principal órgão responsável tem dificuldades de publicar dados concisos.

Devido à inconsistência dos dados fornecidos pela Receita federal foi utilizado para elaboração da análise anual do presente trabalho, o relatório do ano em estudo e não o comparativo do relatório, com a finalidade de evitar as incongruências das informações divulgadas pelo órgão federal.

Importante destacar que apesar das crises externas e internas que o país sofreu ao longo dos anos em estudos, a carga tributária sempre esteve em crescimento tanto percentual, quanto quantitativo, apresentando números equivalentes a países desenvolvidos, sendo que no ano de 2013 o Brasil só perdia para países como Dinamarca, França, Itália, ou seja, são países que apresentam um alto índice tributário, porém em contrapartida diferentemente do Brasil, esses países obtém bons índices de desenvolvimento. Na perspectiva da carga tributária na América do Sul, segundo dos dados da OCDE de 2013, o País só perdia para a Argentina

O Gráfico 7 demonstra o comportamento da carga tributária bruta da União durante o período de 2005 a 2015 (Gráfico 7).

Gráfico 7: Evolução da Arrecadação Tributária Anual da União (Em Bilhões de Reais)



Fonte: Elaborado pela autora

Os dados do gráfico 7 revelam que no intervalo entre 2005 a 2015, a arrecadação bruta coletada no país demonstra um aumento de R\$ 644,99 (Bilhões), desta maneira percebe-se uma variação positiva de 50,26%. Importante salientar

que no ano de 2009, pós-crise mundial, houve uma redução de 2,18% na arrecadação bruta e nos anos de 2014, início da crise político-econômica brasileira, e 2015, reflexo da crise, houve uma redução de 0,30% e 5,70%, respectivamente.

O Gráfico 7 ressalta os anos que apresentam maior variação nominal em relação à arrecadação tributária, sendo eles 2010 e 2011, com valores respectivamente 10,35% e 11,36%, vale reforçar que os anos que demonstram menores variações são 2009 e 2015, sendo o primeiro ano relacionado à crise mundial e o segundo ano a crise interna, e as respectivas variações de 2,18% e 5,70%.

3.3 A QUESTÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

O problema da sonegação fiscal é tão antigo quanto os impostos em si. Embora seja comum afirmar que as únicas coisas certas na vida sejam a morte e os impostos, não há dúvida que quase sempre há uma forma de evitar estes últimos, ou pelo menos parte deles. Como os indivíduos, em geral, não gostam de pagar impostos, farão tudo o que puderem para reduzi-los (SIQUEIRA, 2005).

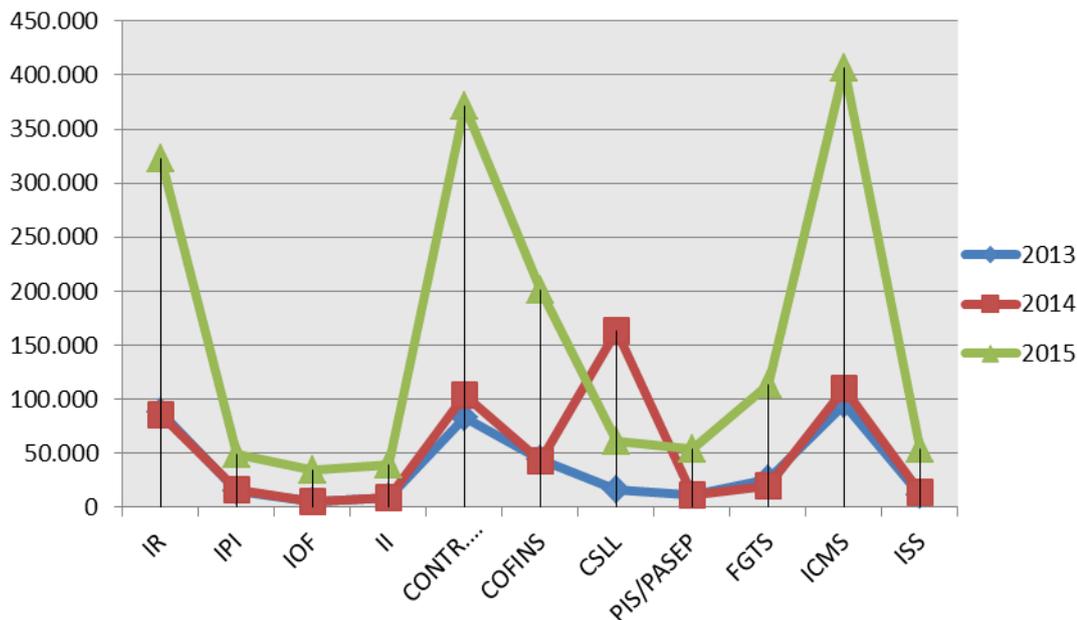
Segundo uma pesquisa da *Tax Justice Network* (rede de justiça fiscal, em tradução livre, organização internacional independente com base em Londres, que analisa e divulga dados sobre movimentação de impostos e paraísos fiscais), este é o montante que o Brasil teria perdido, apenas em 2010, com a evasão fiscal em 2011, ano de divulgação do estudo, equivalente a R\$ 490 bilhões.

O número vem de estimativas feitas com base em dados como PIB, gastos do governo, dimensão da economia formal e alíquotas tributárias. Segundo um dos pesquisadores da organização, estudos sobre evasão fiscal mostram que as estimativas do que deixa de ser arrecadado leva em conta também a economia informal. O valor coloca o Brasil atrás apenas dos Estados Unidos numa lista de países que mais perdem dinheiro com evasão fiscal. É 18 vezes maior que o orçamento oficial da Copa do Mundo de 2014 e quase cinco vezes mais que o orçamento federal para a Saúde em 2015, por exemplo.

O comportamento da elisão fiscal no Brasil revela um padrão de tendência para alguns tipos de encargos, sendo agravada essa sonegação por fatores externos, como uma crise econômica nacional (Gráfico 8). Os dados revelam que

dentre os três anos analisados, observa-se que em 2015 a curva de sonegação está mais acentuada, principalmente em relação aos tributos de IR, contribuição previdenciária e ICMS.

Gráfico 8: Evolução da Evasão Fiscal por Categoria de Imposto (em Milhões)



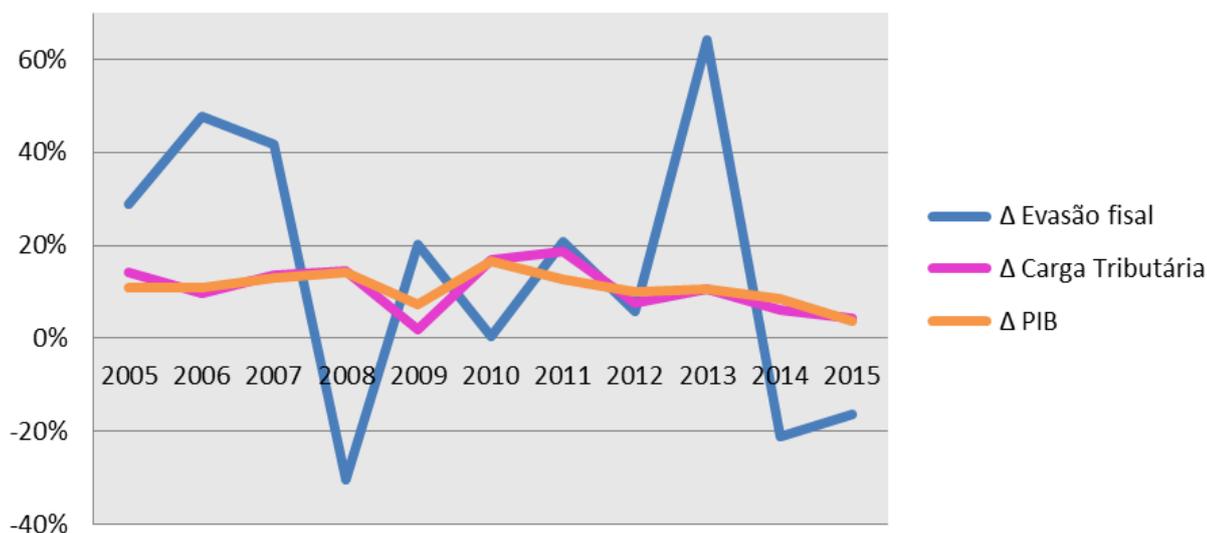
Fonte: Elaborado pela autora

É importante salientar que o ano de 2015 obteve grande disparidade em relação aos anos anteriores, pois os dados refletem o forte impacto da crise político-econômica que teve início em meados de 2014, o que contradiz na prática a teoria da curva de Laffer, ou seja, a forte evasão fiscal deste ano não foi devido à alta carga tributária e sim a forte recessão econômica que refletiu neste ano. Nesse período o país obteve um recuo de 3,5% do PIB segundo os dados do IBGE, o que explica a grande sonegação fiscal do IR, contribuição previdenciária e ICMS. Pode-se observar que o imposto CSLL, teve uma queda da sonegação de 2014, início da crise, em relação ao ano de 2015, o que revela uma ligeira melhora do setor empresarial brasileiro.

Vale frisar que os dados identificados no Gráfico 8 tiveram como base a pesquisa realizada pelo IBPT e outros membros da iniciativa privada de mesma relevância. Os dados começaram a serem formulados a partir do ano de 2013, e por esse motivo não foi possível contemplar todos os anos que este estudo aborda (2005 a 2015).

Mas, no Gráfico 9 é possível analisar a questão da sonegação, juntamente com outros dados de grande relevância para o crescimento econômico em todos os anos que este estudo aborda, ou seja, desde 2005 a 2015.

Gráfico 9: Variação da Carga Tributária, Elisão Fiscal e PIB.



Fonte: Elaborado pela autora

O Gráfico 9 permite realizar uma melhor análise da relação da elisão fiscal com a carga tributária e o índice de crescimento econômico PIB. Em 2008 percebe-se uma queda acentuada da elisão fiscal, e esse fato pode ser explicado pela mudança de metodologia adotada pelo IBGE em 2007 e as desonerações de impostos da receita federal para conter os efeitos da crise econômica.

O país apresentou uma estabilidade da elisão fiscal a partir de 2008, onde a variação não ultrapassava os 20%, porém esse índice foi alterado significativamente no ano de 2013, onde obteve um aumento abrupto da sonegação tendo uma variação de 60%.

O ano de 2013 foi um ano marcado pela volatilidade dos índices econômicos e a mudança de metodologia do governo em reduzir a transparência das contas públicas, o que deixou os investidores principalmente externos receosos em deixar seu capital no país, assim essa fuga de capital impactou diretamente muitas empresas que foram obrigadas a lidar com as contas no vermelho ou até mesmo fechar suas portas, por isso à alta sonegação neste período.

Vale ressaltar que os períodos que apresentam um aumento da evasão fiscal estão relacionados a algum fator externo e não necessariamente a alta carga tributária como afirma Laffer, então se verifica que não se pode contextualizar a

teoria da curva de Laffer neste período no Brasil, uma vez que não se tem relação da alta carga tributária com a evasão fiscal.

Em relação à Carga tributária e o PIB, é possível notar familiaridades das curvas, demonstrando uma forte relação entre as duas variáveis, sendo tal alegação reforçada em 2009, onde a redução do PIB ocasionou uma diminuição proporcional da carga tributária. A partir de 2013, as duas variáveis vêm apresentando uma redução contínua indicando o baixo desempenho da economia brasileira nos últimos anos.

3.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NO CONTEXTO INTERNACIONAL

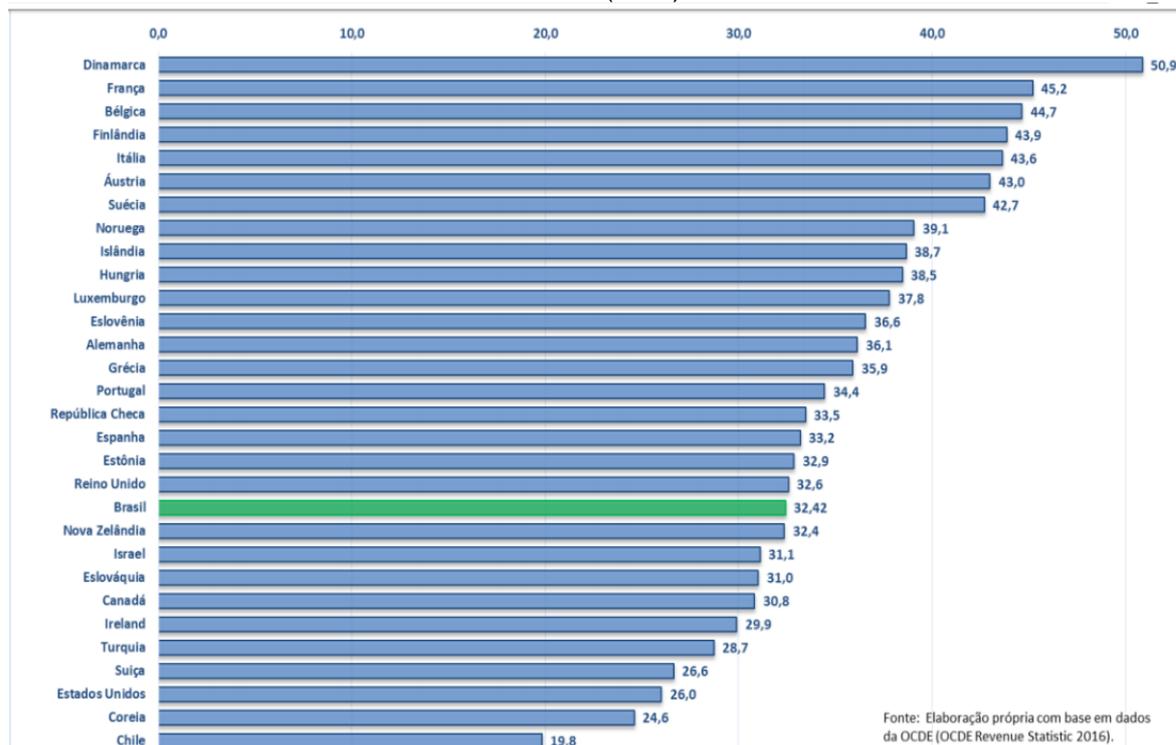
Embora as constantes afirmativas do Brasil apresentar a carga tributária elevada e que o sistema é injusto, tal perspectiva a partir de uma análise comparativa entre países pode ser considerada de certa forma como inadequada, já que cada país possui seu próprio sistema econômico, e quando essa comparação se expande para o ramo tributária é considerada ainda mais complexa, pois cada país utiliza formas extremamente distintas de tributar. Apesar das dificuldades de comparação, esta forma de análise é de grande relevância, onde auxilia na compreensão dos inúmeros mecanismos regulatórios e sua integração em relação às políticas econômicas internacionais (BLB, 2017).

Este tipo de estudo ajuda a compreender como o país se encontra no contexto mundial e quando esta comparação respeita as políticas adotadas por cada nação e as suas delimitações as análises ganham maiores relevâncias. Visando propiciar a maior igualdade destas comparações instituições como OCDE (Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento) e OMC (Organização Mundial do Comércio), são organizações que realizam trabalhos profundos sobre estas questões macroeconômicas.

De acordo com os dados da OCDE (2013), a carga tributária brasileira está abaixo da média da organização que varia em torno de 34% a 35% sobre o PIB, enquanto a média do Brasil oscila em torno de 32% a 33%, apesar da pouca diferença entre os dados, quando o Brasil é comparado há países desenvolvidos, os resultados encontrados é que nação brasileira paga menos impostos (BLB, 2017).

A carga tributária brasileira quando comparada com a média da América latina apresenta uma proporção elevada, isto é, a média da tributação da OCDE destes países é 20% sobre PIB, muito menor que a média de 33% do Brasil. A Figura abaixo visa demonstrar com maior nitidez a relação do Brasil com os países da América latina.

Gráfico 10: A Carga tributária sobre a Renda, Lucro e ganho de Capital entre o Brasil e países da OCDE (2015)



Fonte: Ministério da Fazenda (2015, p. 9).

O Gráfico 10 torna visível a classificação do Brasil perante países mais desenvolvidos membros da OCDE, e demonstra que a carga tributária Brasileira no último ano que este estudo abrange atingiu uma média tributária de países considerados com altos índices de crescimento e desenvolvimento como, Nova Zelândia, EUA e Reino Unido. Porém apesar destes altos índices da carga tributária, o Brasil ainda se encontra em nível de país emergente e não obtém índices de desenvolvimento tão elevados quanto essas nações, portanto gera um debate na comunidade científica em relação à utilização da receita como retorno de benefícios à população.

Tabela 2: A Carga Tributária (% do PIB) do Brasil e Países da América Latina (2015)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Varição 2006 a 2015 (p.p.)
Equador	12,7	13,2	14,3	15,2	16,6	17,7	19,8	19,6	19,2	21,0	8,3
Argentina	25,1	26,4	27,6	28,9	29,1	29,3	30,6	31,2	31,1	32,1	7,0
Bolívia	19,3	19,8	21,2	21,7	20,3	22,1	22,5	23,3	23,8	24,7	5,4
México	12,8	13,2	13,8	13,6	14,1	14,0	13,9	14,6	15,2	17,4	4,6
Venezuela	16,3	16,8	14,1	14,3	11,8	13,5	14,2	14,5	19,0	20,9	4,6
Bahamas	15,6	16,3	17,2	16,5	16,1	18,9	17,6	17,0	17,3	19,9	4,3
Nicarágua	17,1	17,3	16,8	16,9	18,0	18,8	19,6	19,9	20,4	20,9	3,8
Paraguai	14,2	13,9	14,6	16,1	16,5	16,9	17,7	16,4	17,8	17,9	3,7
Belize	22,5	25,4	24,1	25,4	26,6	25,1	25,0	25,7	25,8	25,7	3,2
Costa Rica	20,1	21,4	22,1	20,6	20,3	20,8	20,7	22,5	22,5	23,1	3,0
Honduras	18,3	19,6	19,6	17,8	18,1	17,5	18,4	19,0	20,6	21,2	3,0
El Salvador	15,1	15,2	15,1	14,4	15,1	15,4	16,1	17,0	17,2	17,3	2,3
Uruguai	25,1	24,9	26,0	25,7	26,1	26,5	26,8	27,4	27,2	27,0	1,8
Colômbia	19,1	19,1	18,8	18,6	18,0	18,8	19,7	20,1	20,4	20,8	1,7
Jamaica	24,1	24,8	25,1	24,9	24,9	24,5	24,5	24,9	24,7	25,6	1,5
Barbados	30,5	30,2	31,1	30,5	30,6	32,4	33,1	29,5	30,4	31,3	0,8
Trindade e Tobago	30,2	26,2	29,4	28,2	27,3	26,6	27,4	27,6	30,0	30,9	0,7
Panamá	15,9	16,5	16,4	16,4	17,3	17,0	17,4	17,4	16,1	16,2	0,4
República Dominicana	13,6	15,0	14,2	12,7	12,3	12,3	13,1	13,9	14,1	13,7	0,1
Peru	18,0	18,5	18,8	17,0	17,9	18,6	19,3	18,8	18,8	17,1	-0,9
Brasil	33,3	33,7	33,5	32,3	32,5	33,4	32,6	32,6	31,9	32,1	-1,2
Chile	22,0	22,8	21,4	17,4	19,7	21,2	21,5	20,0	19,8	20,6	-1,3
Guatemala	13,8	13,9	12,9	12,2	12,4	12,8	12,9	13,0	12,7	12,4	-1,4
Cuba	45,5	44,6	41,7	41,1	37,6	38,4	39,7	37,3	37,5	38,6	-7,0

Fonte: Ministério da Fazenda (2015, p.13).

Ao observar a Carga Tributária Brasileira em um contexto latino, verificou-se que o país possui uma das maiores médias onde quase se iguala aos índices de Cuba, que é um país de economia fechada e altamente tributado devido ao seu sistema econômico interno. O Brasil apresentou entre o período 2006 a 2011 médias significativamente elevadas em relação à Argentina, onde vale ressaltar que o país tem um sistema tributário e uma economia interna muito semelhante à brasileira e, portanto, é considerado um dos países mais igualitários no ramo comparativo.

Levando em consideração os dados Gráfico 10 juntamente com a Tabela 2, é possível concluir que a carga tributária brasileira, em montante arrecadado não se difere muito dos países considerados desenvolvidos, contudo demonstra uma proporção muito superior da América latina. Ao verificar empiricamente que a carga tributária brasileira tem um volume semelhante á de países com alto IDH, e por vez até um pouco menor, fica o questionamento entre a comunidade científica e a

população do Brasil sobre quais os fatores que levam os contribuintes a terem a sensação de pagar taxas tão elevadas e pouco retorno.

Conforme a perspectiva de Cremasco (2017), os fatores que propiciam médias tributárias elevadas e baixos índices de crescimento e desenvolvimento são:

- **Corrupção:** Nos últimos anos da história econômica brasileira o país vem enfrentando constantemente crises políticas provocadas pelas descobertas de corrupção institucionalizada por parte de autoridades representativas. Conforme o procurador da república federal Paulo Roberto Galvão (2017), o Brasil perde cerca de R\$ 200 Bilhões com esquemas de corrupção por ano, o que corresponde a aproximadamente 3% do PIB nominal. Cremasco (2017) ainda salienta que este montante equivale a sete vezes o gasto anual com o programa bolsa família, e ressalta que a União gasta R\$ 110,2 bilhões com saúde e 62,5 bilhões com educação, sendo assim os gastos com desvio de dinheiro é superior ao somatório dos investimentos com escolas, universidade e hospitais.
- **Regressividade da tributação:** O principal item que distingue o sistema tributário brasileiro dos outros países é a adoção do sistema regressivo, ou seja, em termos relativos alguns contribuintes, principalmente de baixa renda, pagam mais tributos. Segundo Cremasco (2017), os tributos incidem com maior relevância sobre o consumo e não sobre a renda, desta forma quando há o dispêndio de algum item o consumidor paga o preço de custo+ imposto+ margem de lucro, enquanto em países mais desenvolvidos a tributação incide principalmente sobre a renda, portanto quando há o consumo só é pago o preço de custo e a margem de lucro.
- **Distribuição de recursos desiguais:** O Brasil é um país federalista, sendo assim a maior parte da arrecadação fica a cargo do governo federal e muitas vezes há dificuldades burocráticas de repassas das quantias para os outros entes da federação. Esse fato tem como consequência que a maior parte dos tributos fica concentrados no governo federal que não conseguem administrar os mais de cinco mil municípios, sendo que estes são os entes da federal com maior contato com os contribuintes ajudam na redução da desigualdade social.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 APLICANDO A CURVA DE LAFFER NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A partir dos dados coletados, tanto do volume arrecadado da carga tributária, assim como da variação do PIB e a sonegação fiscal, a leitura a ser considerada é que a teoria do economista britânico Arthur Laffer pouco se adéqua ao estudo do caso brasileiro para o período estudado. Tendo em vista esta afirmação, fica a dúvida onde o Brasil estaria exatamente na curva desenvolvida pelo estudioso. Assim como o questionamento, a resposta não é tão simples, isto é, envolve diversos fatores internos e externos, correntes ideológicas e momentos econômicos.

No período estudado houve expansão do PIB, mas também da carga tributária. E não houve uma expansão do hiato tributário real e o teórico (sonegação fiscal). Os dados mostraram que houve uma queda dos níveis percentuais de sonegação fiscal por parte dos agentes econômicos.

O Brasil já vinha numa trajetória de expansão dos níveis de tributos, desde os anos 90 e, em percentuais expressivos, pois em 1996 a carga tributária era de 27% do PIB e chegou em 2005 a 33% do PIB. Esta variação foi bem superior ao verificado no período de estudo (2005 a 2015). O contraste foi que houve crescimento econômico, no período, muito maior do que o verificado nos dez anos anteriores, mesmo com a carga tributária subindo.

A curva de Laffer não é estática, portanto, o Brasil esteve em vários pontos da curva ao longo do período estudado. Logo, como a curva é dinâmica há dificuldades de mensurar com exatidão o ponto correto. Um bom exemplo do dinamismo da curva é imaginar uma crise política ou econômica onde normalmente há uma elevação das alíquotas tributárias, esse fator sendo externo ou interno, tem impacto na arrecadação, assim o topo da curva de Laffer durante a crise é deslocada para a esquerda durante esse momento econômico, deste modo, para se obter um reflexo positivo desta elevação à carga tributária deve estar dentro da parte ascendente, mas se ela já estiver na posição de otimização, o recuo da curva poderia colocar no ponto descendente, sendo prejudicial para a receita do país.

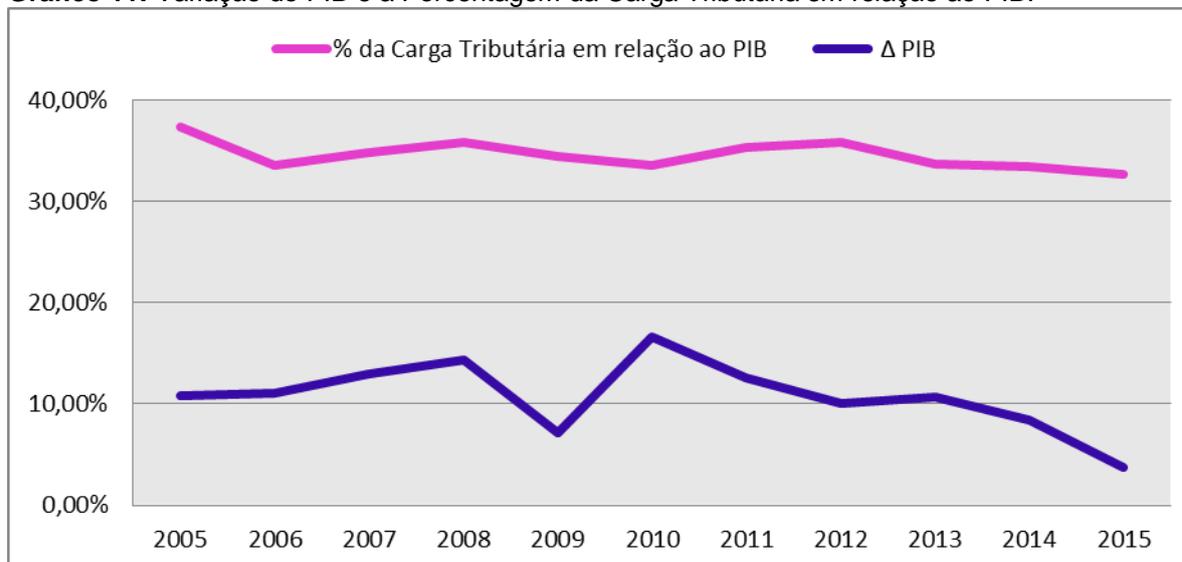
Nos anos de 2014 e 2015, o Brasil arrecadou menos que nos anos anteriores (em valores corrigidos pela inflação), mesmo tendo aumentado a carga tributária nesse mesmo período. Houve uma queda de 5,62% na arrecadação de 2015 em comparação a 2014 e de 1,91% na de 2014 em relação a 2013, todos com valores corrigidos. Esses indicadores demonstram que o Brasil estava em algum ponto antes do ponto ótimo da arrecadação, e, com a chegada da crise, houve um deslocamento da própria curvatura, de modo que a carga tributária brasileira se tornou prejudicial – e possivelmente continuará a ser, com os recentes aumentos (ARAÚJO, 2016, p. 219).

Segundo Araújo (2016), o Brasil esteve em vários pontos considerados satisfatórios da curva de Laffer, apesar do aumento gradativo da carga ao longo do período em análise. De acordo com o autor, o Brasil deve ser cuidadoso, pois se continuar seguindo a tendência crescente pode adquirir resultados pejorativos e se encontrar no ponto de perda da curva de Laffer.

A carga tributária brasileira, entre os anos 2011 e 2013, teve uma média de 34,85% do PIB, e em 2014 aumentou para 35,42%. Pode-se concluir que o Brasil tem estado em uma situação confortável em relação à otimização de sua receita. Entretanto, deve-se atentar que a curva de Laffer não é estática, mas dinâmica. Além da tendência atual – em virtude da retração do PIB – de o país deslocar-se para uma situação prejudicial, há ainda uma tendência futura da própria curva de Laffer de retrain seu ponto ideal dos atuais 33% para um percentual bastante inferior (ARAÚJO, 2016, p.2 20).

Nesta perspectiva teórica, o Gráfico 11 busca verificar a aplicabilidade dos estudos já comentando durante o discorrimento deste trabalho, dentro do período de 2005 a 2015 no contexto da economia brasileira.

Gráfico 11: Variação do PIB e a Porcentagem da Carga Tributária em relação ao PIB.

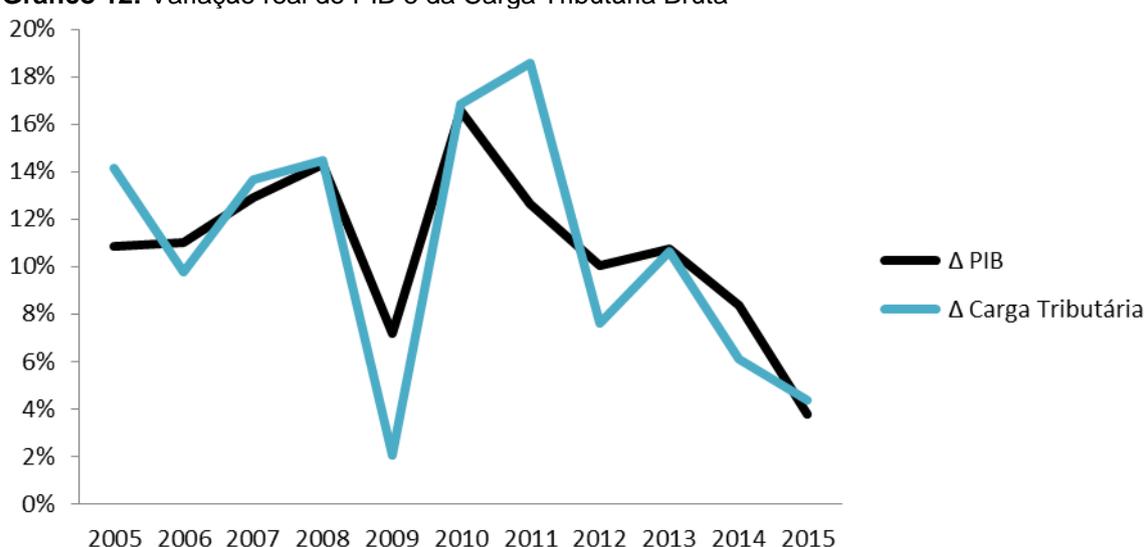


Fonte: Elaborado pela autora.

No Gráfico 11, é possível analisar com maior exatidão a relação da carga tributária com o PIB. Percebe-se que dentre o período analisado, entre 2008 e 2009 foi a maior queda do PIB e da arrecadação, demonstrando uma forte relação entre as duas variáveis, porém a queda da variação da carga tributária é pautada nas diversas desonerações fiscais fornecidas pelo Estado como já explanado no item 3.2 deste trabalho, já a queda acentuada do PIB é devido à crise mundial que contemplou este período. Esta informação não é coerente com a perspectiva de Laffer, pois diferentemente do que se esperava a baixa da arrecadação não está relacionada à sonegação motivada por altas alíquotas, ou seja, este fenômeno tem como estopim outros fatores e não respectivamente a elevada carga tributária.

A partir de 2010, percebe-se uma queda continua tanto do PIB quanto da carga tributária, sendo importante salientar que em 2010 segundo a receita federal, houve uma elevação da carga tributária dos municípios e, portanto uma queda da arrecadação geral, já no ano de 2015, houve desonerações fiscais e novas alíquotas de impostos, e no caso do PIB esse desempenho abaixo do esperado é relacionado com a recessão econômica que o Brasil vem sofrendo. Sendo assim, mais uma vez a queda da carga tributária não pode ser explanada pela teoria da curva de Laffer, já que tal fato tem relação com outros fatores.

Gráfico 12: Variação real do PIB e da Carga Tributária Bruta



Fonte: Elaborado pela autora.

O Gráfico 12 revela a variação real do PIB em relação à Carga tributária, e como estas duas variáveis apresentam uma forte relação. Quando há queda do PIB, a arrecadação diminui de forma significativa, e esta relação de causa e efeito fica

nítida durante o período em análise, anos como 2009 onde tanto o PIB quanto a carga obtém uma queda abrupta dos seus índices e 2010, que tiveram aumentos proporcionais, só reforçam este conceito.

O PIB demonstra uma variação negativa a partir de 2010 com queda constante dos seus índices apesar de uma leve alta no ano de 2013, esse fato tem como motivação o baixo crescimento econômico e as recessões constantes que o país vem sofrendo no período estudado. A teoria da curva de Laffer não contempla as razões que motivam as oscilações das variáveis, portanto durante esse período da história brasileira a curva de Laffer não se aplica.

4.2TENDÊNCIA E DESAFIOS FISCAIS DO FUTURO

4.2.1 A Adoção do IVA no Sistema Tributário Nacional

O Imposto sobre valor agregado (IVA), originário das práticas de tributação sobre vendas na França e se perpetuando após a segunda guerra mundial, se consagrou com uma das principais criações tributárias do século XX, tornando-se sinônimo de racionalidade, competência e equilíbrio aos sistemas tributários nacionais, principalmente na área de tributação sobre o consumo.

De acordo com Teodorovicz (2018), gradualmente o IVA vem sendo inserido em sistemas tributários nacionais ao redor do mundo, com a intenção de viabilizar mais eficiência na circulação dos fatores de produção, tanto para desonerar o contribuinte no final da cadeia produtiva quanto para proporcionar maior integração em sistemas tributários nacionais, porém distintos, em um ambiente de grande potencial econômico regional.

Ainda segundo Teodorovicz (2018), este tipo de conjuntura tributária se tornou símbolo das políticas fiscais de harmonização tributária internacional, servindo de ponte para a unificação tributária do bloco econômico da União europeia, já que segundo o autor foi o imposto a ser aplicado harmonicamente entre os países membros. A união europeia parte do pressuposto de alcançar um mercado interno comunitário caracterizado pela livre circulação de bens, serviços, pessoas e

capital, portanto, um imposto sobre valor agregado equilibra as regras comunitárias fortalecendo o sucesso deste tipo de política pública aplicada ao bloco.

Conforme Afonso e Angelis (2019), o imposto sobre valor agregado se encontra presente em mais de 160 países, sendo considerada uma tendência mundial. Perante as premissas dos estudiosos, dentre as diversas formas de recolhimento de impostos, este modelo IVA não distorce os preços relativo sendo assim, não incentiva a integração vertical provocando danos á competitividade dos produtos nacionais.

Entre as diversas combinações quanto à modalidade e recolhimento, o imposto incidente sobre a totalidade das vendas, sem que haja compensação do imposto gerado anteriormente, apresenta-se como o menos desejável, na medida em que se trata de um tributo cumulativo, incidente em cascata. Tal imposto distorce preços relativos e estimula a integração vertical das empresas, inibindo o crescimento econômico e causando danos à competitividade dos produtos nacionais. Não é o caso do IVA, visto que este permite a compensação do imposto gerado na transação anterior. Assim, se configura como um imposto não cumulativo e, como tal, de maior neutralidade em relação à produção, distribuição e preços (AFONSO; ANGELIS, 2019, p.1).

Rocha e Capeli (2017) descrevem o imposto sobre valor agregado como a aplicação aos bens e serviços de um imposto geral sobre o consumo proporcional ao preço do que está sendo tributado, independe de qual for o número de operações ocorridas durante o processo de produção e de distribuição anterior do estágio da tributação. Em cada operação o imposto é calculado sobre o preço do bem e serviço a uma taxa aplicável ao referido valor do bem comercializado, então é realizado uma dedução prévia do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos que constituem o preço.

Importante ressaltar que Rocha e Capeli (2017) afirmam que para atingir os benefícios do IVA é importante o imposto ser cobrado de forma geral e única abrangendo todas as fases de produção e de distribuição.

Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho (ROCHA; CAPELI, 2017, p. 225).

Outro bloco econômico que segue padrões semelhantes ao europeu no ramo tributário na qual o Brasil está inserido é o Mercosul. A estrutura dos impostos gerais sobre consumo previsto nas legislações tributárias do bloco latino apresenta muitas similaridades em relação ao padrão europeu, levando em consideração a base

francesa, desta forma garantiu a incorporação mais facilmente dentro da realidade dos países membros.

A Argentina, grande parceiro comercial do Brasil, formulou um imposto sobre o valor agregado incidente sobre as vendas na modalidade consumo em 1973, sendo aplicado somente em 1975. Já o Uruguai, adotou esta mesma modalidade em 1967, com o codinome “imposto de vendas e serviços”, no qual tal imposto tributa a circulação e importação de bens e prestação de serviços. Vale salientar, que no regime uruguaio existem impostos específicos sobre o consumo, que não incidem na exportação, pois segue o princípio da tributação no país do destino (TEODOROVICZ, 2018).

Além desses países a Venezuela e o Paraguai também aderiram a esta formatação tributária, obtendo estruturas tributárias extremamente semelhantes. Diferentemente dos parceiros comerciais o Brasil não adota o IVA, ao invés desta estrutura, ele tem três impostos sobre consumo sendo eles, impostos sobre circulação de mercadorias e serviços, impostos sobre serviços de qualquer natureza, e impostos sobre produtos industrializados.

O Brasil, naturalmente, caminha em sentido distinto, ao dividir a materialidade do IVA em três impostos distintos, com competências e materialidades distintas, a saber: ICMS; IPI e ISS. Além disso, recorde-se a existência de contribuições incidentes sobre o consumo, como o PIS/COFINS, que acabam onerando ainda mais o consumo no Brasil (TEODOROVICZ, 2018, p.187).

Conforme Derzi (1995), a forma federal de Estado e a unidade político econômico adotado pelo Brasil são os principais motivos para o país ter dificuldades na implementação do IVA. Apesar de o federalismo ser considerado compatível com um imposto amplo, há um mal estar em centralizar tudo em âmbito federal, já que os estados e municípios perderiam suas receitas, salienta Derzi.

Em nosso País, entretanto, por tradição, aquilo que poderia ser a hipótese de incidência de um IVA foi partilhado em três para satisfazer às necessidades político-econômicas das distintas ordens políticas que aqui convivem com suas peculiaridades: o IPI que sucedeu ao antigo Imposto sobre o Consumo é federal, o ICMS - sucedâneo do ICM, que, por sua vez, substituiu o antigo Imposto de Vendas e Consignações - é de competência dos Estados e, finalmente, como se sabe, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, antes Indústrias e Profissões, é de suma relevância à economia dos principais e maiores municípios brasileira. Pressionados por suas prementes necessidades financeiros, nenhum ente político-estatal aceita perder receita. Acresce ainda que Estados e Municípios se ressentem ainda do recente centralismo autoritário, que caracterizou o federalismo concentracionista do regime militar e resistem, com razão, à perda de suas conquistas advindas com a Constituição de 1988 (DERZI, 1995, p. 65).

Menezes (2013) afirma que a implantação deste tipo de tributo no Brasil, representaria para o governo, uma harmonização internacional dos impostos sobre consumo, portanto, fica propício a atrair novos investimentos, há um aumento da eficiência em arrecadação dos impostos, elevação do controle interestadual, maior agilidade em identificar fraudes fiscais, e melhor planejamento para gastos públicos.

Ainda conforme Menezes (2013), seria vantajoso para os contribuintes este tipo de imposto, pois haveria uma grande melhora na administração dos impostos sobre consumo, por meio da redução de custos, e diminuição significativa do número de obrigações acessórias. Além desses benefícios já citados, o estudioso ainda salienta sobre três razões principais para a adoção do IVA.

Existem três razões habitualmente citadas segundo as quais o IVA central traz vantagens diretas: menos custos para os contribuintes, que deixam de ter que cumprir com várias legislações existentes; redução dos impactos econômicos, em função da existência de uma base de cálculo e estrutura de taxas comum; e coibição à utilização do Imposto como instrumento à “guerra fiscal (MENEZES, 2013, p.160).

Segundo Teodorovicz (2018), percebe-se que apesar das divergências sobre a implementação do IVA no contexto econômico brasileiro, todos os estudiosos concordam que há uma necessidade de realizar uma reforma tributária sobre o consumo com urgência no país.

4.2.2 Inteligência artificial aplicada à área tributária

O termo inteligência artificial não tem um conceito definido na literatura mundial, porém, Rosa (2011) em um dos seus principais trabalhos a cerca do tema, conceitua que a IA tem como principal objetivo colocar em uma máquina a possibilidade de realizar tarefas que uma criança é capaz de realizar, porém o mais poderoso dos computadores ainda não. Conforme o autor, para a inteligência artificial atingir seus objetivos é necessário utilizar de várias ferramentas, incluindo simulações das redes neurais e redes de células nervosas do cérebro.

Assim como na literatura mundial, a legislação brasileira não tem uma definição legal da inteligência artificial e nem um dogma jurídico já estabelecido sobre o assunto. Levando em consideração tais fatos, Souza e Siqueira (2018)

definem a inteligência artificial no Brasil como uma forma peculiar de tomada de decisão e de aprendizado por uma máquina, com uso de recursos tecnológicos com uma base de dados que demanda a existência de hardware, software e algoritmo para funcionar.

A inteligência artificial atrelada ao ramo tributário obtém duas vertentes sendo elas a tributação de sistemas inteligentes e o uso de sistemas inteligentes por autoridades da administração tributária.

Conforme Segundo (2019), no curto e médio prazo, muitos empregos vão desaparecer devido ao avanço contínuo da tecnologia, porém outros vão surgir, mas em menor proporção, podendo gerar tal fato duas problemáticas para o sistema tributário, a diminuição na receita tributária da seguridade social e ao mesmo tempo o aumento na demanda por despesas públicas na mesma área, ou seja, despesas geradas pelo desemprego.

Há diversos autores que defendem a criação de tributos sobre a utilização de robôs ou de sistemas inteligentes, contudo o grande desafio é identificar quais são os sistemas que devem ser tributados, o lucro obtido por quem utiliza determinada ferramenta, onde seria sujeita a alíquotas maiores em relação aos que utilizam trabalho humano Segundo (2019).

O uso de inteligência artificial e sistemas inteligentes na administração pública vêm sendo noticiados com grande entusiasmo pelos especialistas, devido ao baixo custo e a alta eficiência, essas características são levantadas como a principal razão para a necessidade de ter determinados sistemas na execução fiscal e ao fisco, Souza e Siqueira (2018).

No Brasil sistemas inteligentes veem sendo utilizados há algum tempo, principalmente no comércio exterior, pois seria extremamente demorado e economicamente inviável ao Estado, pois os custos superariam as receitas caso fosse feito de forma manual.

Um dos setores em que a inteligência artificial vem sendo utilizada pela Administração Tributária brasileira é o da inspeção aduaneira, vale dizer, da fiscalização feita sobre o comércio exterior, notadamente sobre importações, com ênfase na procura por situações de erros ou de omissões que levem ao não pagamento do imposto de importação (SEGUNDO, 2019, p.64).

Outra aplicação prática desta tecnologia no solo brasileiro além da questão aduaneira é na administração tributária com o intuito de fiscalizar outros tributos, por

exemplo, o Imposto de renda no âmbito federal e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS), em alguns estados. No primeiro caso, conforme Segundo (2019), há cruzamento de dados fornecidos pelos contribuintes nas declarações anuais com outros dados disponibilizados por outros contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, com a finalidade de localizar possíveis contradições, onde submetem o contribuinte respectivo a uma maior fiscalização, e dependendo do caso receber as devidas punições.

Em relação ao ICMS, o processo é praticamente o mesmo, a diferença que neste caso as fazendas têm acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, assim eletronicamente se pode verificar a regularidade dos recolhimentos realizados. Conforme Segundo (2019), este tipo de sistema será cada vez mais utilizado no Brasil, devido ao baixo custo e alta eficiência.

5. CONCLUSÃO

O sistema tributário está presente desde os primórdios da humanidade, apesar de não haver uma data específica do seu surgimento, estudiosos da área afirmam que o sistema tributário acompanhou a evolução social, sendo fundamental para manter a harmonia e sobrevivência do grupo. Os primeiros tributos da história foram voltados justamente para sobrevivência do clã, sendo eles animais, frutas e serviços manuais.

Com o surgimento dos primeiros povoados, a população sente necessidade de obter formas mais complexas de organização, que promova o bem estar de todos por meio de obras públicas e leis, por exemplo, assim nascem os primeiros Estados. Apesar do favorecimento comunitário, nem todos na antiguidade precisavam pagar os impostos, pois o clero e a nobreza estavam isentos dessa obrigação por fornecer serviços considerados primordiais.

A concepção do sistema tributário brasileiro começa com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, pautada nesta organização social de clero e nobreza isentas. A estrutura fiscal fornecida pela coroa portuguesa mantinha altas alíquotas sobre o comércio exterior, consideradas insustentáveis.

Este tipo de estrutura só foi modificado com a primeira constituição pós-república em 1891, tendo como principais pautas as autonomias financeiras das receitas dos estados e municípios, regime de separação das fontes tributárias, o surgimento do termo competência tributária, e maior taxação sobre o consumo.

Atualmente, o Brasil segue as normas estabelecidas pela constituição de 1988 onde apresenta como principal ponto a ampliação da autonomia fiscal dos estados e municípios e a aplicação do princípio da competência tributária, assim como descentralização e aperfeiçoando do sistema tributário nacional. Com o advento da sociedade moderna, a CF (Constituição federal) se torna cada dia mais inviável apresentando uma série de problemas dentre eles, a regressividade, excesso de tributação em determinados setores e alta burocracia.

Devido às várias distorções apresentadas na constituição federal e no sistema tributário, alguns estudiosos como Mankiw, Elkin, Moraes, salientam que muitos

contribuintes não suportam o ônus tributário o que incentiva a procurar meios legais e ilícitos para reduzir a carga tributária.

O meio lícito utilizado com o intuito de reduzir a incidência da carga tributária se denomina de elisão fiscal e está associada ao planejamento tributário, já o meio ilícito é conhecido como evasão fiscal, sendo considerado crime descrito no direito penal além de multa.

Levando em consideração as constantes discussões tanto no meio acadêmico quanto de forma popular, o economista britânico Arthur Laffer em 1970 publicou a principal teoria a cerca do ramo fiscal, conhecida como curva de Laffer. Esta teoria parte do princípio de que tanto em zero como em 100% de tributação não ocorre arrecadação. Se a alíquota é zero, nada é arrecadado. Se for 100% também não se arrecadam, pois ninguém vai trabalhar de modo que todo o fruto do seu trabalho seja “confiscado” pelo Estado.

Conforme Laffer existe um ponto de maximização da curva onde valores acima deste ponto tende a diminuir a arrecadação, pois os contribuintes não suportam o ônus tributário e, portanto, tornam-se propícios a sonegar, já valores abaixo deste ponto o Estado deixa de arrecadar, porque poderia cobrar alíquotas maiores.

Ao utilizar a perspectiva de Laffer e análise dos dados disponíveis por fontes públicas e privadas, a carga tributária dentre o período de 2005 a 2015 apresentou crescimento contínuo em termos quantitativos, ou seja, mesmo em anos com retração econômica o volume arrecadado supera o ano anterior batendo novos recordes ao longo do período. Porém, se observar os mesmos parâmetros em termos percentuais os valores se modificam, não apresentando altas consecutivas.

Importante salientar que os dados da receita federal, órgão responsável pela área tributária, apresenta dados incoerentes e divergentes em todos os seus relatórios, por exemplo, no relatório de 2005 a carga tributária apresenta um valor percentual de 37,37%, contudo no comparativo do relatório de 2006 o ano de 2005 aparece com uma marca de 33,38%. Considerando estas divergências de valores ao longo do período estudado, os dados reforçam o conceito de o sistema tributário ser tão complexo que o principal órgão responsável tem dificuldades de publicar dados concisos.

Apesar das crises externas e internas que o país sofreu ao longo dos anos, a carga tributária tanto em termos quantitativos quanto percentuais sempre estiveram

em crescimento, apresentando números equivalentes a países desenvolvidos, sendo que em 2013 o Brasil só perdia para países como Dinamarca, França e Itália. Na perspectiva da carga tributária na América do sul ainda em 2013, o país só perdia para a Argentina.

Em relação á carga tributária e o PIB, pode-se dizer que há uma forte relação entre as duas variáveis, porém não se pode afirmar com veemência, dentro da ótica de Laffer, que a evasão fiscal está relacionada ao aumento do tributo e consequentemente ao travamento do crescimento econômico. Vale ressaltar que dentro do período proposto, os anos que apresentam um aumento da evasão fiscal estão relacionados a algum fator externo e não necessariamente a alta carga tributária como afirma a teoria de Laffer, portanto não pode aplicar a veracidade desta teoria no contexto brasileiro, dentro do período proposto.

A curva de Laffer não é estática, portanto, o Brasil esteve em vários pontos da curva ao longo do período estudado. Logo, como a curva é dinâmica há dificuldades de mensurar com exatidão o ponto correto. Conforme alguns autores o Brasil esteve em vários pontos considerados satisfatórios da curva de Laffer, apesar do aumento gradativo da carga ao longo do período em análise, contudo o país deve ser cuidadoso, pois se continuar seguindo a tendência crescente pode adquirir resultados pejorativos e se encontrar no ponto de perda da curva de Laffer.

REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, M.A. **A elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. 2011.36f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em ciências contábeis) - Universidade federal de santa Catarina, Santa Catarina, 2011.

AFONSO, J.R; ANGELIS, A. IVA: Desejado e incompreendido, **FGV**, v.73.n.9.2019. Disponível em:<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/81052/77386>>. Acesso em: 15, setembro, 2020.

ARAUJO, G.D.A.S. **Onde estamos na curva de Laffer? Análise sobre a Otimização da Carga Tributária Brasileira**. RDIET, Brasília, v.11. n.1.p197-226, Jun,2016.

A carga Tributária e o PIB. **GGN**, 2011. Disponível em:<<https://jornalggn.com.br/economia/a-carga-tributaria-e-o-pib/>>. Acesso em :20, março, 2020.

BACHA, Edmar Lisboa; BOLLE, Monica Baumgarten de. **Novos Dilemas da Política Econômica: Ensaio em Homenagem a Dionisio Dias Carneiro**. 1.ed. Rio de janeiro:LTC,2017.

BRASIL. Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2015**, Brasília, 2015. 22p.

BÔAS, M.A.V. **A Teoria da tributação ótima aplicada ao Sistema Brasileiro: “A Contribution to the Theory of Taxation” de Frank Ramsey**. UNIFACS, 2015. Disponível em:<<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/3718/2618>>. Acessado em: 5, outubro, 2020.

CASTRO, L. N. **Planejamento Tributário: Estudo de caso em empresa de Comércio de Combustíveis de Aviação**. 2016.44 f. Trabalho de Conclusão de Curso-Universidade de ciências contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Rio grande do Norte.

Como a Curva de Laffer Compara percentuais de impostos. **Capital Research**, 2020. Disponível em:< <https://www.capitalresearch.com.br/blog/investimentos/como-a-curva-de-laffer/>>. Acesso em: 04 abril 2020.

DERZI, M. A. M. A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário, UFSC, **Florianópolis**, v.16.n.31.p62-71. jan. 1995. Disponível em:<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>> Acesso em: 11, agosto, 2020.

Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional. **Âmbito jurídico**, 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-do-sistema-tributario-nacional/>>. Acesso em :07, março,2020.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Brasília: IDP/EDB, 2015. 52f. Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

GIAMBIAGI, Fabio. **Retomada do Crescimento**. 1.ed. Rio de Janeiro:Elsevier,2017.

LIMA, E. M; REZENDE, A.J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo grande, v.20. n. 1.p. 239-255, out, 2019.

MADRIGAL, A.G. Os impactos da alta carga tributária para o desenvolvimento do Brasil. **Jusbrasil**, 2017. Disponível em:<<https://alexismadrigal.jusbrasil.com.br/noticias/465190533/os-impactos-da-alta-carga-tributaria-para-o-desenvolvimento-do-brasil>>. Acesso em: 05, abril, 2020.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à Economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage,2013.

MENEZES, J.P.C.B. **Reforma Tributária: Introdução do IVA no Brasil baseado no modelo português (europeu)**, Revista Gestão e Tecnologia, Minas Gerais, v.13.n.2.p 145-166. mai/ago. 2013. Disponível em:<<http://revistagt.fpl.emnuvens.com.br/get/article/view/466/458>> Acesso em: 11, agosto, 2020.

MONTORO FILHO, André Franco et al. **Manual de economia/Equipe de professores da USP**.4. ed. São Paulo: Saraiva,2003.

ORAIR, R. O; GOBETTI, S.W; LEAL, E.M; SILVA, W.J. **Carga Tributária Brasileira: estimação e Análise dos determinantes da Evolução Recente -2002-2012**, IPEA, 2013.v.1.Disponível em:<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf> Acesso em : 04, abril,2020.

PINHO, D. B; VASCONCELLOS, A. S.; TONETO JR. R. **Introdução à Economia**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2005**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf> >.Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2006**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2007**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2008**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2010**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2011**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2012**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2013**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 04 mar.2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2015**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 04 mar.2020.

SILVA, Felipe Martins da; FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Planejamento Tributário**. 1.ed. Porto Alegre:Sagah,2017.

SANTOS, J.V. Teoria da Tributação e Tributação da Renda nos Mercados Financeiros e de Capitais: Entre equidade e a eficiência, entre a capacidade Contributiva e a Indução. Dissertação (Mestrado em Direito econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

SIQUEIRA, M.L; RAMOS, F.S. **A economia da Sonegação Teorias e Evidências Empíricas**, Scielo, Rio de Janeiro, v.1. Jun. 2005. Disponível em:<<https://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>> Acesso em: 04, abril, 2020.

SACHSIDA, Adolfo. **Como os impostos afetam o crescimento econômico?**, IPEA, Rio de Janeiro, v.1. Jun. 2011. Disponível em:< <http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2011/03/como-os-impostos-afetam-o-crescimento-economico1.pdf>> Acesso em: 05, abril, 2020.

PAOLIELLO, P.B.O. princípio da capacidade Contributiva.**JUS**,2003. Disponível em:< <https://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em:06,abril,2020.

O Atual Cenário Tributário Brasileiro: Aspectos Teóricos e perspectivas de Reformas. **Brasil Escola**. 2017. Disponível em:<https://monografias.brasilecola.uol.com.br/administracao-financas/atual-cenario-tributario-brasileiro-aspectos-teoricos-perspectivas-reformas.htm#indice_13>. Acesso em: 06, abril, 2020.

OLIVEIRA, C.A; JÚNIOR, L.S.M; JACINTO, P.A. **Política Fiscal Local e o Seu papel Crescimento Econômico- Uma Evidência Empírica para o Brasil**. ANPEC, Brasília, v.10. n.1.p49-68, Jan/abr ,2009.

LIMA, E.M; REZENDE, A.J. **Um Estudo sobre a Evolução da carga tributária no Brasil: Uma análise a partir da Curva de Laffer**. ANPAD, São Paulo, v.1. n.1.p1-16, nov ,2006.

SISTEMAS TRIBUTÁRIOS COMPARADOS: BRASIL E OUTROS PAÍSES. **BLB**, 2017. Disponível em: <https://www.blbbrasil.com.br/blog/comparacao-sistemas-tributarios/> Acesso em: 15, maio, 2020.

BICALHO, Aurélio; ISSLER, J.V. **Teste de Sustentabilidade da Dívida, Ajuste Fiscal no Brasil e Consequências para o Produto**. 2015.32 f. Mestrado, Universidade Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

ROCHA, Alice; CAPELI, V.P. O Imposto sobre valor Agregado (IVA) como Mecanismo de Alavancagem da Liberalização Comercial no Mercosul ,**Revista do Programa de Pós Graduação em Direito de Universidade do Ceará, Ceará** , p215-23.2017.Disponível em:< <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/30493> > Acesso em: 11, agosto, 2020.

SEGUNDO, H.B.M. **Tributação e Inteligência Artificial**. RJLB, n.1.p.57-77, 2019. Disponível em:<https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf>. Acesso em 20, out, 2020.

SOUZA, K.L.C. M; SIQUEIRA. M. **A inteligência Artificial na Execução Fiscal Brasileira: Limites e Possibilidades**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, 2018. Disponível em:< <http://www.rdfpt.com.br/revista/article/view/29/19>> Acesso em: 10, nov,2020.

TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas Públicas (Tributárias), O imposto sobre o valor Agregado na Experiência Estrangeira e Perspectiva de Implantação do IVA na Realidade Brasileira, **RDIET**, v.13.n.1.p.150-208. jan/jun.2018. Disponível em:< <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8942/5990>> Acesso em: 9, Setembro, 2020.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. IPEA, Rio de Janeiro, p.37, janeiro. 1996.

VASCONCELOS, R.C.M. **O Sistema Tributário Brasileiro e Suas Perspectivas Face à Iminente Reforma Tributária**. 2002.84. f. Dissertação de Mestrado- Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.