

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTÉPHANI ANDRESSA ALVES CARBALLO

**CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA – BRASIL E DEMAIS PAÍSES DAS
AMÉRICAS**

CAXIAS DO SUL

2018

ESTÉPHANI ANDRESSA ALVES CARBALLO

**CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA – BRASIL E DEMAIS PAÍSES DAS
AMÉRICAS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. Me. Leandro
Rogério Schiavo
Orientador TCC II: Prof. Ma. Luciani da
Silva Muniz

CAXIAS DO SUL

2018

ESTÉPHANI ANDRESSA ALVES CARBALLO

**CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA – BRASIL E DEMAIS PAÍSES DAS
AMÉRICAS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. Me. Leandro
Rogério Schiavo
Orientador TCC II: Prof. Ma. Luciani da
Silva Muniz

Aprovado (a) em 28/06/2018

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ma. Luciani da Silva Muniz
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Me. Evandro Carlos Stumpf
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Ma. Maria Salete Goulart Martins Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador Prof. Me. Leandro Rogério Schiavo e a minha orientadora Prof. Ma. Luciani da Silva Muniz, pela competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial ao meu companheiro de todas horas Maiquel Borba pela paciência, pelo incentivo, pela força e principalmente pelo carinho. Agradeço aos meus pais Rogélio Carballo e Andreia da Silva Alves pelo carinho na minha criação e incentivo aos meus estudos. Agradeço aos meus avós, tios, primos, amigos e familiares que acompanharam minha dedicação e torceram por mim.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

A carga tributária de um país é a relação entre a arrecadação e o PIB, de um determinado período. No Brasil a carga tributária é um assunto recorrente tanto no ambiente empresarial quanto na sociedade em geral, pois os tributos e sua forma de incidência influenciam diretamente a produtividade e o crescimento econômico. No Brasil o sistema tributário é caracterizado pela existência de um número excessivo de tributos, além da burocracia e complexidade que envolve a tributação das empresas, e diferentemente de outros países das Américas, o Brasil não consegue aplicar seus recursos de maneira eficiente gerando uma precariedade no retorno da arrecadação para população o que causa grande descontentamento. Este estudo tem como objetivo demonstrar a carga tributária do Brasil e dos demais países das Américas e a composição da arrecadação de cada país, para comparar os resultados, apontando semelhanças e diferenças. Para atingir o objetivo proposto, elaborou-se uma pesquisa bibliográfica, documental, descritiva e qualitativa, afim de estabelecer que a carga tributária no Brasil, embora muitas vezes considerada elevada, não é alta em relação a carga tributária dos demais países das Américas e inclusive se assemelha na composição. Assim como a maioria dos países das Américas no Brasil há predominância dos tributos sobre o consumo o que justifica parte do grande peso que os tributos têm no crescimento do país, pois a tributação sobre o consumo desestimula a produtividade e conseqüentemente a geração de empregos e renda capazes de movimentar e impulsionar a economia brasileira.

Palavras-chave: Carga Tributária. PIB. Arrecadação. Américas.

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Cálculo da carga tributária.....	19
Quadro 2 - Percentuais de presunção do lucros	26
Quadro 3 – Percentuais para o arbitramento da receita não reconhecida	27
Quadro 4 – Valores anuais para o cálculo do IRPF	27
Quadro 5 – Composição da contribuição das empresas a Seguridade Social	30
Quadro 6 – Arrecadação por ente da federação	36
Quadro 7 – Receita tributária por ente federativo – principais tributos.....	37

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga tributária	35
Gráfico 2 – Arrecadação e PIB do Brasil	38
Gráfico 3 – Carga tributária dos países das Américas	40
Gráfico 4 – Composição da arrecadação dos seis países com os maiores percentuais de carga tributária das Américas.....	41
Gráfico 5 – PIB <i>per capita</i> dos países das Américas	42
Gráfico 6 – Composição da arrecadação dos seis países com os maiores PIB <i>per capita</i> das Américas e da arrecadação do Brasil	43
Gráfico 7 – Composição da arrecadação dos seis países com os menores PIB <i>per capita</i> das Américas e da arrecadação do Brasil	44
Gráfico 8 – Tributos sobre rendas, lucros e ganhos de capital	45
Gráfico 9 – Tributos sobre a folha de pagamento e contribuições sociais	46
Gráfico 10 – Tributos sobre a propriedade	47
Gráfico 11 – Tributos sobre o consumo	48
Gráfico 12 – Carga tributária dos países do Mercosul	50
Gráfico 13 – Composição da arrecadação dos países do Mercosul	51

LISTA DE ABREVIATURAS

Me.	Mestre
Prof.	Professor

LISTA DE SIGLAS

CEF -	Caixa Econômica Federal
COFINS -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN -	Código Tributário Nacional
DARF -	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DIRF -	Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física
FGTS -	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FMI -	Fundo Monetário Internacional
IBGE -	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS -	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços
IE -	Imposto sobre Exportação
II -	Imposto sobre Importação
INCRA -	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS -	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU -	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR -	Imposto de Renda
IRPF -	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
IRPJ -	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISSQN -	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA -	Imposto sobre o Valor Agregado
MERCOSUL -	Mercado Comum do Sul
ONU -	Organização das Nações Unidas
OCDE -	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB -	Produto Interno Bruto
PIS -	Contribuição para o Programa de Integração Social
RIPI -	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SEBRAE -	Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas
SENAC -	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI -	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC - Serviço Social do Comércio
SESI - Serviço Social da Indústria
SEST - Serviço Social do Transporte
SINDIFISCO - Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
TEC - Tarifa Externa Comum

LISTA DE SÍMBOLOS

% por cento

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo geral	16
1.3.2	Objetivos específicos	16
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB)	18
2.2	CARGA TRIBUTÁRIA	19
2.3	TRIBUTOS	21
2.4	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	21
2.5	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA	22
2.6	TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE	23
2.7	TRIBUTAÇÃO SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO	23
2.8	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	24
2.8.1	Tributos federais	25
2.8.1.1	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	25
2.8.1.1	Imposto de renda pessoa física (IRPF)	27
2.8.1.2	Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	28
2.8.1.3	Imposto sobre Importação (II) Imposto sobre Exportação (IE)	29
2.8.1.4	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	29
2.8.1.1	Contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	30
2.8.1.2	Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)	30
2.8.2	Tributos estaduais	31
2.8.2.1	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS)	31
2.8.2.2	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)	32
2.8.3	Tributos municipais	32
2.8.3.1	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	32

2.8.3.2	Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU)	32
3	METODOLOGIA	33
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	33
3.2	PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS	34
4	ANALISE DOS DADOS	35
4.1	CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	35
4.2	CARGA TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES DAS AMÉRICAS	39
4.3	CARGA TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES DO MERCOSUL	49
4.4	ESTUDOS RELACIONADOS	54
5	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS.....	60
	ANEXO A - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2014	65
	ANEXO B - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2015	66
	ANEXO C - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2016	67
	ANEXO D - COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2014.....	68
	ANEXO E - COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2015.....	69
	ANEXO F - COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2016.....	70

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A carga tributária no Brasil tem grande representatividade dentro das empresas, influenciando o crescimento da economia e o desenvolvimento do país, a variedade de tributos e a complexidade do sistema tributário brasileiro contribuem para formação de um cenário onde a população se torna cada vez mais insatisfeita com a carga tributária praticada no país.

A carga tributária e a maneira como são administrados os valores referentes a arrecadação pode contribuir e estimular o desenvolvimento da economia ou suprimir o potencial de crescimento do país.

De acordo com Mendes (2014) a carga tributária elevada desestimula o crescimento das empresas, o acúmulo de capitais e os investimentos em novas tecnologias pois os ganhos esperados vão em parte para o governo reduzindo a margem de lucro e prejudicando o crescimento e a competitividade das empresas.

No ambiente empresarial e até mesmo na sociedade em geral, é cada vez mais comum que se considere a carga tributária do país elevada, e que se atribua à carga tributária a responsabilidade pelas dificuldades enfrentadas pelas empresas. É recorrente também se questione a composição da arrecadação e o seu peso sobre a sociedade tendo em vista que a maior parte da arrecadação do Brasil é formada pelos tributos sobre o consumo o que afeta toda a sociedade e fortemente as classes baixa e média, pois essa parcela da sociedade também precisa consumir e dispõem de menos renda que a classe alta.

Perante esta situação se torna imprescindível que se conheça e estude a carga tributária, ou seja, a relação entre a arrecadação e o PIB e a composição da arrecadação dos países das Américas, analisando como o Brasil se encontra neste contexto, e criando uma nova perspectiva para o sistema tributário brasileiro.

Diante do exposto está pesquisa se propõem a realizar um levantamento referente ao PIB e a arrecadação dos países situados nas Américas nos anos 2014, 2015 e 2016, estabelecendo qual carga tributária dos países e qual a sua composição.

A escolha do tema tributação internacional se justifica pela relevância da pesquisa para profissionais da área contábil, para as empresas e os demais

contribuintes que tenham interesse em verificar a carga tributária no Brasil e sua composição assim como a carga tributária dos demais países das Américas. Embora a carga tributária do país seja um assunto frequente em todos os setores da sociedade, e as pessoas costumem defini-la como alta, é incomum que as pessoas saibam de fato quanto é a carga tributária e usem parâmetros para classificá-la como o caso da comparação com países que possuem situação econômica e social semelhantes à do Brasil. O aprofundamento no assunto é importante quando se leva em consideração a representatividade que a carga tributária do país tem junto as empresas e a sociedade em geral.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A competitividade é uma questão muito presente no cotidiano das empresas que se empenham cada vez mais para otimizar seus gastos, buscando produzir produtos e prestar serviços com mais qualidade e menores preços afim de se tornarem competitivos perante o mercado.

Entre os desafios enfrentados pelos empresários para se manterem competitivos está o sistema tributário do Brasil que é oneroso e burocrático o que desestimula e dificulta o crescimento das empresas. Além da burocracia e dos altos valores gastos com tributos, nos últimos anos as empresas estão tendo que lidar com a contração da economia no país.

As empresas brasileiras frente ao cenário político e econômico instável em que o Brasil se encontra estão tendo crescentes dificuldades para prosperarem e algumas até mesmo para se manterem viáveis perdendo competitividade e sacrificando a margem de lucro para sobreviverem o que faz com que cada vez mais volte à tona a questão da carga tributária no país e o quanto ela contribui para o crescimento ou falta de crescimento econômico, os questionamentos envolvendo o sistema tributário do país ganham força em todos os setores da sociedade e independente da argumentação a insatisfação da população brasileira vem crescendo.

Perante o exposto, este trabalho tem por objetivo realizar uma pesquisa documental, levantando dados referentes ao PIB e a arrecadação dos países das Américas, estabelecendo qual carga tributária de cada país e como cada país compõem sua arrecadação afim de responder a seguinte questão: Quais as

principais semelhanças e diferenças no percentual de carga tributária e na composição da arrecadação do Brasil em relação aos demais países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar a carga tributária em relação ao PIB e a composição da arrecadação dos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016.

1.3.2 Objetivos específicos

- Realizar o levantamento do referencial teórico sobre o sistema tributário no Brasil.
- Levantar os valores referentes a carga tributária em relação ao PIB do Brasil e dos demais países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016.
- Demonstrar a composição da arrecadação por base de incidência do Brasil e dos demais países das Américas.
- Relacionar o estudo com outros estudos semelhantes comparando os resultados obtidos.
- Estabelecer semelhanças e diferenças entre a carga tributária do Brasil e dos demais países das Américas.
- Definir se a carga tributária do Brasil é alta em relação aos demais países das Américas.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se uma contextualização do tema, bem como o problema de pesquisa, os objetivos e a estrutura do estudo.

No segundo capítulo estão apresentados os conceitos de PIB, carga tributária, tributos e suas bases de incidência, assim como o sistema tributário brasileiro e os principais tributos que o compõem.

No terceiro capítulo descreve-se a metodologia que é usada para o desenvolvimento do estudo, onde serão evidenciados os diferentes aspectos metodológicos aplicados.

No quarto capítulo, apresenta-se o desenvolvimento da pesquisa, é demonstrado o percentual de carga tributária no Brasil, a composição da arrecadação por base de incidência e os tributos que possuem maior representatividade na arrecadação brasileira por ente da federação, são demonstrados também os percentuais de carga tributária e a composição da arrecadação por base de incidência dos demais países das Américas realizando comparações entre os percentuais de carga tributária dos países e a maneira como cada país compõem sua arrecadação.

Ao final, no quinto capítulo, estão apresentadas as conclusões geradas a partir do estudo realizado. Com base nelas será possível constatar quais as principais semelhanças e diferenças no percentual de carga tributária e na composição da arrecadação do Brasil em relação aos demais países das Américas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB)

Mankiw (2014) coloca que o produto interno bruto (PIB) representa a soma dos valores de mercado de todos os bens e serviços finais produzidos em uma economia durante um determinado período. O PIB pode ser nominal ou real, o PIB nominal é calculado considerando os preços correntes e despreza a inflação, já o PIB real é calculado considerando a inflação. Embora o PIB seja considerado o melhor indicador de desenvolvimento econômico não significa que represente um bom indicador do bem-estar econômico, ou seja, não reflete precisamente o quanto a economia consegue satisfazer a demanda das famílias, das empresas e do governo.

Para Amado e Mollo (2003) o crescimento no PIB se refere ao crescimento da atividade produtiva do país. Podem ser utilizados três métodos para mensurar o PIB, o método do valor agregado, o método dos rendimentos e o método da despesa ou dispêndio. O valor apurado em todos os métodos deve ser o mesmo.

Sobre o método dos rendimentos, Sampaio (2016) coloca que para produzir bens e serviços são utilizados fatores de produção que são remunerados pelos salários, lucros, juros e Aluguéis e a soma desses valores resulta no PIB pela ótica da renda.

Para Hall e Lieberman (2012) o PIB pelo método das despesas ou dispêndios é calculado pela soma das despesas com compra de bens e serviços pelas famílias, pelas empresas, pelo governo e pelos compradores estrangeiro.

Segundo Miltons (2015) O valor do PIB pelo método do valor adicionado é calculado pela soma de todos os bens e serviços produzidos nos três setores da economia, setor primário (agricultura e pecuária), setor secundário (indústria) e do setor terciário (serviços) em um determinado período.

No Brasil, a cada trimestre, e uma vez por ano, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), seguindo metodologia internacional da Organização das Nações Unidas (ONU), Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), determina o valor de tudo o que é produzido e consumido com base nas óticas da produção e da despesa. O detalhamento da ótica da renda, mais complexo, costuma ser divulgado

posteriormente, quando as estimativas finais do PIB são publicadas. (VASCONCELLOS; GAMBOA; TUROLLA, 2007, p. 41)

De acordo com Sampaio (2016) o PIB *per capita* é resultado da divisão do PIB pelo número de pessoas residentes no país. O autor coloca que o PIB *per capita* não reflete a qualidade de vida das pessoas pois pode estar concentrado na mão de poucos.

2.2 CARGA TRIBUTÁRIA

Crepaldi (2012) define a carga tributária como a quantidade de tributos federais, estaduais e municipais que incidem sobre a economia, que é formada pelos indivíduos, empresas e os governos. No Brasil a queixa sobre o peso da carga tributária na vida das pessoas e das empresas é comum, para reduzir esse peso o Brasil precisa melhorar a gestão dos recursos, reduzir a corrupção e o empreguismo, além por fim nos programas assistencialistas e aumentar o investimento em infraestrutura, propiciando desenvolvimento econômico e redistribuição de riquezas.

A carga tributária representa a parcela que é retirada da economia para o pagamento de tributos aos entes federativos, ou seja, União, Estados e Municípios. Logo, quando a referência for carga tributária, estamos nos referindo aos impostos, taxas e contribuições pagas no dia a dia para os mais diversos órgãos públicos. (PEGÃS, 2017, p. 17)

Quadro 1: Cálculo da carga tributária

Carga tributária =	$\frac{\text{Impostos diretos} + \text{Impostos indiretos}}{\text{Produto Interno Bruto}}$
--------------------	--

Fonte: Vasconcellos (2015, p. 222)

O Quadro 1 mostra como calcular a carga tributária de um país, ou seja, relação entre a arrecadação e o PIB. De acordo com Vasconcellos (2015) a carga tributária é resultado da soma dos tributos diretos e os tributos indiretos que incidem na economia em um determinado período divididos pelo PIB gerado pelo país no mesmo período.

Támez e Moraes Junior (2007) definem a carga tributária como a relação entre o montante da receita tributária arrecadada em um determinado período e o Produto interno bruto (PIB) apurado nesse mesmo período. A carga tributária do país

pode ser considerada progressiva quando resulta em uma melhor distribuição de renda, regressiva quando ocasiona concentração de renda e neutra quando não provoca alterações na distribuição de renda da sociedade.

A forma mais tradicional de se apurar a carga tributária de um país é através da relação entre o montante de recursos obtido pelo governo via tributação e seu Produto Interno Bruto. Por essa relação, consegue-se determinar quanto da renda gerada no país, em determinado momento, foi destinada ao financiamento dos gastos governamentais. De outra forma, pode-se dizer também que a carga tributária representa quanto do PIB de um país que é recolhido aos cofres públicos via tributação. A estrutura tributária brasileira tem uma relação muito forte com as atividades produtivas, uma vez que grande parte dela recai sobre o setor de produção e consumo. (RIANI, 2016, p. 158)

Para Valadão, Meira e Borges (2015) a carga tributária no Brasil é regressiva, o que se deve ao fato da tributação brasileira estar voltada principalmente para o consumo. A regressividade do sistema faz com que os ricos consigam poupar e constituir um patrimônio que é pouco tributado. Além da regressividade, o sistema tributário brasileiro apresenta pouca transparência, muita burocracia e a incidência cumulativa de tributos o que o torna extremamente injusto.

De acordo com Dupas (2007), a carga tributária é a parcela da economia que é apropriada pela administração pública por meio dos tributos e destinada a realização de serviços públicos para coletividade como justiça, segurança, educação, saúde e repartição de renda e de patrimônio como os benefícios previdenciários.

Para Sachsida (2011) o crescimento do estado resulta na necessidade de aumento da carga tributária, pois quanto maior for o estado maior terá que ser a arrecadação de recursos junto a sociedade. A ineficiência do setor público também contribui para o aumento da carga tributária e onera os trabalhadores que terão que trabalhar mais horas para pagar seus impostos assim como os empresários que passam a investir menos.

Paes (2010) coloca que a carga tributária do Brasil é bastante alta em relação a baixíssima qualidade do retorno oferecido pelo estado. O autor defende que é possível que a sociedade aceite uma carga tributária alta quando recebem um retorno adequado dos recursos. O que se comprova, por exemplo, nos países escandinavos que possuem carga tributária nominal alta, mas modesta quando se considera a qualidade da restituição pública. Por outro lado, países com cargas

nominais baixas, podem se tornar altas em relação a ausência ou baixa qualidade do retorno da arrecadação para sociedade.

2.3 TRIBUTOS

Fabretti (2016) coloca como conceito de tributo o pagamento compulsório feito em moeda ou quando permitido por lei em valores que possam ser expressos em moeda para extinguir uma obrigação tributária. As espécies de tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Para Rezende, Pereira e Alencar (2013) os tributos exercem, além da função arrecadatória, a função regulatória servindo como mecanismo para o governo executar as políticas fiscais e por meio da instituição, redução ou aumento dos tributos os governos influenciam a economia do país e as decisões das empresas, bancos, investidores e cidadãos.

Os tributos constituem a principal fonte de financiamento de que o Estado dispõe para atender às necessidades da sociedade e de manutenção do Estado. A fonte tributária é a única capaz de propiciar a auto sustentação de um governo, quando bem administrada. (MARQUES, 2015, p. 19)

De acordo com Lanzana (2016) os tributos, considerando a forma de incidência, podem ser diretos quando incidem diretamente sobre a renda e a propriedade e indiretos quando estão embutidos na produção, venda e consumo de mercadorias. O autor coloca ainda que considerando o impacto dos tributos na renda das pessoas os impostos podem ser progressivos ou regressivos, os impostos são considerados progressivos quando crescem proporcionalmente ao nível de renda do indivíduo e são considerados regressivos quando as classes de menor poder aquisitivo pagam proporcionalmente mais.

2.4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Pegas (2017) coloca que no Brasil há multiplicidade de impostos e contribuições sobre o consumo que juntos totalizam quase 50% da arrecadação do país. Os tributos incidentes sobre o consumo afetam diretamente o preço final dos bens e serviços.

Segundo Mendes (2014) a tributação sobre o consumo pode ser feita pelo método do valor agregado, que permite que se desconte os valores pagos nas etapas anteriores da produção o que minimiza o impacto da tributação sobre o valor final dos produtos, mas o governo brasileiro tende a criar diversos tributos sobre o consumo buscando arrecadar mais receitas e desprezando o impacto dos tributos na produtividade.

De acordo Silveira (2009) os tributos sobre o consumo possuem natureza indireta, pois não são cobrados diretamente do contribuinte, são cobrados dos comércios ou indústrias que acrescentam o valor dos impostos no preço das mercadorias. O autor coloca que no Brasil há diversos tributos sobre o consumo como IPI, ICMS, ISS e PIS/COFINS, diferentemente de outros países que cobram um imposto único sobre o consumo o IVA (Imposto sobre valor agregado). Segundo o autor a tributação sobre o consumo é a forma mais complexa de tributação.

2.5 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

Segundo Pêgas (2017, p. 313) “A tributação sobre o lucro no Brasil possui uma conotação diferente em relação ao padrão mundial: a existência de dois tributos sobre o lucro, quando o mais comum seria a tributação ocorrer apenas via imposto de renda”.

O Imposto de Renda foi considerado, por muito tempo, mais avançado que outros tributos, principalmente do ponto de vista do respeito à capacidade contributiva. Isso porque a renda de um indivíduo é uma medida mais facilmente observável, o que torna possível desenhar um sistema tributário progressivo, com alíquotas maiores para as faixas de renda mais elevadas, ao contrário de impostos sobre consumo, cujas alíquotas seriam inevitavelmente as mesmas para ricos e pobres, o que os tornaria regressivos. (LIMA, 2015, p. 207)

De acordo com oliveira (2013) o Imposto de Renda incide sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. O IR tem como fato gerador a aquisição de bens, valores ou títulos obtidos por pessoa física ou jurídica, que possam ser transformados ou convertidos em numerário. Em relação ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas o fato gerador é a obtenção de lucros nas atividades industriais, mercantis ou de prestação de serviços e os acréscimos patrimoniais.

2.6 TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE

De acordo com Pêgas (2017) embora o peso da tributação sobre o patrimônio no Brasil seja relativamente baixo essa é uma tributação bastante questionada pelo contribuinte que alega que já teve sua renda tributada e pelo fato de possuir um imóvel ou automóvel será novamente tributado. A tributação sobre propriedade no Brasil é realizada principalmente nos Estados e nos Municípios.

Impostos sobre propriedade são aqueles que incidem sobre imóveis, automóveis, embarcações e sobre transmissão de bens e valores por meio de herança e doação. Alguns países incluem também nessa base a tributação sobre as transações financeiras e de capital e sobre a riqueza líquida de cada contribuinte. Em geral, a base é explorada por governos estaduais e locais, como é o caso do Brasil, onde o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é explorado pelos Estados e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbano (IPTU) é explorado pelos governos municipais. (LIMA, 2015, p. 217)

Silveira (2009) coloca que a tributação sobre a propriedade é uma das formas mais antigas de financiamento do estado. A tributação sobre a propriedade possui uma participação pequena na arrecadação do país, mas é percebida de maneira muito sensível pelos contribuintes.

2.7 TRIBUTAÇÃO SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO

Oliveira (2013) coloca que além das remunerações e benefícios pagos aos funcionários os empregadores terão de arcar com as contribuições sobre a remuneração tais como a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e a contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

De acordo com Ludicibus e Marion (2016) além dos tributos sobre a folha de pagamento que são de responsabilidade da empresa como INSS e FGTS, a empresa recebe a atribuição do governo de recolher e repassar o IRRF e o INSS parte do empregador.

Lima (2015) coloca que os tributos incidentes sobre a folha de pagamento e demais ganhos relacionados a mão de obra, como regra geral, buscam financiar a Previdência Social, o sistema público de saúde e os benefícios referentes ao seguro desemprego. Segundo o autor esse tipo de tributo sofre críticas por desestimular o

trabalho formal já que muitas vezes para evitar a tributação sobre os salários os empregadores contratam trabalhadores sem os devidos registros.

2.8 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Pêgas (2017) coloca que o Sistema Tributário Nacional tem sua estrutura básica definida no Código Tributário Nacional e suas regras ditadas pela Constituição Federal de 1988 que define a competência tributária, as limitações constitucionais ao poder de tributar, repartição das receitas e demais normas.

O Sistema Tributário é o conjunto de normas e princípios dispostos na Constituição Federal, que é a lei maior e fundamento do qual derivam as demais normas jurídicas tributárias hierarquicamente inferiores. Esse sistema rege o poder constitucionalmente concedido ao Estado de arrecadar tributos com a finalidade de realização do bem comum. (FABRETTI L.C.; FABRETTI D.R., 2014, p.36).

O artigo 2º do Código Tributário Nacional (CTN) coloca que “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências”. (BRASIL, 1966)

O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, alterada pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (RIBEIRO; PINTO, 2014, p. 13).

Para Crepaldi (2012) o sistema tributário brasileiro é composto por diversos tributos federais, estaduais e municipais aumentando a complexidade do sistema tributário, diferentemente de países desenvolvidos que conseguem ter uma estrutura tributária eficiente com um número consideravelmente menor de tributos. O autor coloca que a carga tributária no Brasil pesa para as empresas reduzindo a lucratividade e para sociedade já que com exceção dos impostos sobre o lucro os demais tributos são repassados no preço dos produtos e serviços.

O CTN expõe em seu artigo 5º que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. (BRASIL, 1966)

A constituição federal (1988) no artigo 145 determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. E estabelece ainda no artigo 146 que caberá a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e definir as normas gerais para aplicação dos tributos, como fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Matias-Pereira (2017) coloca que o sistema tributário brasileiro é muito complexo, tornando-se caro, regressivo e ineficiente, o que penaliza a sociedade e estimula a sonegação. Parte dos tributos brasileiros tem características cumulativas, tornando os produtos e serviços brasileiros mais caros e menos competitivos em relação a outros países.

De acordo com Giambiagi e Além (2007) para que o sistema tributário se aproxime do ideal, o peso da tributação deve ser dividido de maneira equitativa entre os indivíduos da sociedade, deve-se tributar mais quem tem mais renda, além disso é necessário que se minimize os impactos negativos da tributação sobre a economia e que o sistema tributário seja simplificado, ou seja, de fácil compreensão para o contribuinte e fácil arrecadação para o governo.

2.8.1 Tributos federais

2.8.1.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Segundo Viceconti (2009) o fato gerador do IRPJ é a obtenção de lucros nas operações industriais, mercantis e de prestação de serviços além dos acréscimos patrimoniais. A alíquota do IRPJ é de 15% sobre o lucro além de um adicional de 10% quando o valor correspondente ao lucro ultrapassar o limite resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do período de um ano, ou seja, doze meses.

De acordo com Rezende, Pereira e Alencar (2013) a CSLL é de competência da união e foi instituída com o objetivo de financiar a seguridade social. A CSLL incide sobre a obtenção de lucros da pessoa jurídica e sua alíquota é de 9%.

Luz (2014) coloca que como regra geral as empresas podem optar pelo regime de tributação do lucro mais adequado entre lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado e cada uma dessas formas de tributação sobre o resultado possui vantagens e desvantagens em sua utilização.

Chaves (2014) define o lucro real como o resultado contábil ajustado pelas adições e exclusões. Segundo o autor o lucro real na maioria dos casos é mais vantajoso para empresas, pois o imposto sobre o lucro só tem incidência se a empresa obtiver lucro e grande parte das empresas está deficitária ou possui uma lucratividade muito pequena. Para Young (2004) o lucro real é uma das formas de apuração mais complexas, pois envolve ajustes que difere de uma empresa para outra de acordo com objeto social da empresa.

Crepaldi (2012) coloca que o lucro presumido é calculado sobre uma base de cálculo presumida que tem seus percentuais fixados em lei que variam de 1,6% a 32% de acordo com a atividade da empresa. Os cálculos são feitos trimestralmente e é sobre a base de cálculo apurada pela alíquota de presunção que se aplicam os percentuais dos impostos sobre o lucro. O regime do lucro presumido é o mais utilizado por ser mais simples e exigir menos documentação e tende a ser mais vantajoso para empresas altamente lucrativas.

Quadro 2 – Percentuais de Presunção do Lucro.

1,6%	sobre a receita proveniente da revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
8%	sobre a receita proveniente de vendas de mercadorias ou produtos, do transporte de cargas e de serviços hospitalares, bem como de outras atividades para as quais não esteja previsto percentual específico.
16%	sobre a receita proveniente da prestação de serviços de transporte, prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 e instituições financeiras e equiparadas.
32%	sobre a receita proveniente das atividades de prestação de serviços em geral.

Fonte: Adaptado de Fabretti (2016)

O Quadro 2 demonstra os percentuais de presunção do lucro para cada tipo de receita usados para obter a base de cálculo dos tributos sobre o lucro quando a empresa for tributada pelo lucro presumido

De acordo com Andrade, Lins e Borges (2015) o lucro é arbitrado em situações específicas quando não houver possibilidade da empresa ou do fisco apurar o lucro real do período, o lucro será arbitrado trimestralmente. Segundo Pegês (2017) existem duas formas de arbitramento do lucro: O arbitramento da

receita bruta conhecida e o arbitramento da receita bruta não conhecida. O autor coloca que quando a receita bruta for conhecida o lucro bruto para apuração da CSLL será determinada pela aplicação dos percentuais utilizados no lucro presumido e para a apuração da base de cálculo do IR serão aplicados os percentuais do lucro presumido acrescidos de 20%. Quando a receita bruta não for reconhecida deve-se aplicar um dos percentuais disponibilizados pelo fisco.

Quadro 3: Percentuais para o arbitramento da receita não reconhecida

1,5%	do lucro real do último período que a empresa manteve escrituração;
0,4%	da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente;
0,07%	do valor do capital;
0,05%	do valor do patrimônio líquido
0,4%	do valor das compras do mês
0,4%	da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem
0,8%	da soma dos valores devidos aos empregados no mês;
0,9%	do valor mensal do aluguel

Fonte: Pêgas (2017)

O Quadro 3 demonstra as oito opções fornecidas pelo fisco para o arbitramento da receita bruta não reconhecida.

2.8.1.1 Imposto de renda pessoa física (IRPF)

Pêgas (2017) coloca que o IRPF incide sobre os rendimentos da pessoa física oriundos do trabalho, de alugueis, de pensão alimentícia, de aplicações financeiras e demais proventos definidos em lei.

Quadro 4: Valores anuais para o cálculo do IRPF

Faixa de tributação	Alíquota	Parcela a deduzir
Até R\$ 22.847,76	Isento	-
De R\$ 22.847,77 até R\$ 33.919,80	7,50%	1.713,58
De R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60	15%	4.257,57
De R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16	22,5%	7.633,51
Acima de R\$ 55.976,16	27,5%	10.432,32

Fonte: Pêgas (2017, p. 495)

O Quadro 4 apresenta as faixas de renda anuais do IRPF, assim como suas respectivas alíquotas e parcelas a deduzir do valor do imposto.

De acordo com Ribeiro e Pinto (2014) cabe ao contribuinte declarar seus rendimentos e acréscimos de capital por meio da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda ou ainda de Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRF) que deve ser entregue anualmente até o dia 30 de abril. O imposto de renda deve ser retido pela fonte pagadora para ser confrontado na DIRF o que pode resultar em imposto a pagar ou a restituir. As alíquotas do IRPF variam de acordo com a renda do contribuinte.

De acordo com o Sindicato Nacional de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (2017), a tabela do IRPF que foi atualizada pela última vez em 2016, encontra-se em defasagem desde 1996, essa defasagem segundo o SINDIFISCO não para de aumentar e atingiu 88,40% em 2016 o que prejudica o contribuinte, pois atualmente a faixa de isenção chega aos contribuintes que ganham até R\$ 1.903,98, corrigida livraria todo assalariado que ganha até R\$ 3.556,56 de reter imposto na fonte, a defasagem não afeta somente os contribuintes de menor renda já que os contribuintes das demais faixas do imposto pagam mais tributos do que deveriam.

2.8.1.2 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

De acordo com Ribeiro e Pinto (2014) a contribuição para o PIS foi instituída pela lei complementar 7 de 1970. E a contribuição para a COFINS foi instituída pela lei complementar 30 de 1991.

Segundo Andrade, Lins e Borges (2015) o PIS e a COFINS são tributos que tem como fato gerador o faturamento mensal, seus contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado a as que lhe são equiparadas. A base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor da receita bruta mensal. O PIS e a COFINS podem ser apurados pelo regime de incidência cumulativo para as empresas do lucro presumido ou não cumulativo para as empresas do lucro real. No regime de incidência não cumulativa os contribuintes poderão se creditar dos valores relativos as entradas de mercadorias, de bens e serviços e as alíquotas para apuração dos tributos serão, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. O regime de incidência cumulativa caracteriza-se principalmente pela impossibilidade de dedução dos

créditos, as alíquotas dos tributos no regime não cumulativo serão de 0,65% para o PIS e 3% para COFINS.

2.8.1.3 Imposto sobre Importação (II) Imposto sobre Exportação (IE)

Para Carneiro (2015) o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) são tributos extrafiscais e servem como instrumentos reguladores usados pela união para regular a balança comercial internacional.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2017) O Imposto de Importação (II) incide sobre a importação de mercadorias e tem como base de cálculo o valor aduaneiro dos produtos e sua alíquota é indicada na Tarifa Externa Comum (TEC), o II também incide sobre a bagagem dos viajantes que vem do exterior neste caso a base de cálculo é o valor dos bens que ultrapassem a cota de isenção e a alíquota é de 50%. O Imposto de Exportação (IE) tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro, o tributo é calculado aplicando-se uma alíquota de 30%, que poderá ser reduzida ou aumentada pela Câmara de Comércio Exterior, não podendo ser superior a 150%, sobre a base de cálculo que é o preço de venda da mercadoria em condições de livre concorrência no mercado internacional.

2.8.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Segundo Andrade, Lins e Borges (2015) o IPI é um tributo de competência da união previsto na constituição federal de 1988 e que tem suas regras estabelecidas no decreto 7.212 de 2010 o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI). O IPI incide sobre os produtos nacionais ou estrangeiros que sejam submetidos a operações que modifiquem sua natureza, funcionamento, acabamento, finalidade ou aperfeiçoem o produto para o consumo.

De acordo com artigo 35 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) o IPI tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro quando se tratar de produto importado ou a saída do produto do estabelecimento industrial. (BRASIL, 2010)

2.8.1.1 Contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

Oliveira (2013) coloca que o FGTS foi instituído em 1966 e é regido pela lei 8.036 de 1990. O FGTS é uma reserva feita pelo empregador com base na remuneração dos funcionários. O FGTS deverá ser depositado até o dia 7 de cada mês, o valor referente ao FGTS será calculado aplicando-se uma alíquota de 8% sobre todos os pagamentos de natureza salarial referentes ao mês anterior, representando cerca de um salário por ano.

Pegás (2017) coloca que o FGTS deve ser depositado pela empresa nas contas individuais de cada trabalhador na Caixa Econômica Federal (CEF), as contas receberão depósitos, juros e atualização monetária. O saldo do FGTS poderá ser movimentado pelo trabalhador em determinadas situações como, por exemplo, em caso de demissão, aposentadoria, doenças graves, entre outros.

2.8.1.2 Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

Para Ribeiro e Pinto (2014) a parte patronal da contribuição da previdência tem como base o valor da folha de pagamento e é composta por uma parte destinada a própria previdência social e uma parte destinada para outras entidades.

Quadro 5 – Composição da contribuição das empresas a Seguridade Social

20%	Sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.
1,0% para risco considerado leve; 2,0% para risco médio; 3,0% para risco considerado grave.	Sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.
Sebrae 0,6%; Incra 0,2%; Senai, Senac ou Senat 1,0%; Salário Educação 2,5%; Sesi, Sesc ou Sest 1,5%.	Sobre o total das contribuições das remunerações pagas ou creditadas, para os seguintes Fundos e Entidades (Terceiros).

Fonte: Adaptado de Oliveira (2013)

O Quadro 5 apresenta a composição da contribuição das empresas para seguridade social e os seus percentuais.

Para Rezende, Pereira e Alencar (2013) as contribuições para o INSS atingem as empresas e seus funcionários. As empresas estão obrigadas a pagar as

contribuições para o INSS que tem como base de cálculo o salário e as demais remunerações percebidas pelos funcionários.

De acordo com Pêgas (2017) em 2012 a Lei 12.546 instituiu a substituição do pagamento dos 20% sobre a folha de pagamento por um percentual da receita bruta das empresas de determinados setores de atividade econômica. Em 2015 a Lei 13.161 promoveu alterações relevantes, os percentuais cobrados sobre a receita bruta ficaram entre 2% e 4,5% de acordo com o setor e permitindo que as empresas escolham qual regime aplicar em janeiro de cada ano. Entre os 56 setores que dispõem dessa possibilidade, a maior parte do setor industrial tem alíquota de 2,5%, alguns serviços como tecnologia da informação, hotéis e construção civil possuem alíquota de 4,5%, e há ainda a alíquota reduzida de 1% para indústrias de pães e massas, suínos, aves e pescado.

2.8.2 Tributos estaduais

2.8.2.1 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS)

Para Rezende, Pereira e Alencar (2013) os contribuintes do ICMS são as pessoas físicas ou jurídicas que realizam operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual e prestação de serviços de comunicação de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial. A base de cálculo é o valor da operação de circulação das mercadorias ou o preço do serviço prestado incluindo as despesas recebidas do adquirente e os descontos condicionais concedidos. As alíquotas do imposto são variáveis de acordo com o tipo de bem ou serviço e do domicílio do vendedor e comprador.

De acordo com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (2015) a partir do dia 1 de janeiro de 2016 as alíquotas do ICMS vigentes no Rio Grande do Sul passam a ser 18% para categoria geral e 30% sobre os produtos e serviços considerados seletivos em função de essencialidade.

Harada (2017) coloca que as alíquotas de ICMS que incidem sobre as operações e prestações interestaduais e de exportação são estabelecidas pelo senado federal de modo a favorecer os estados destinatários que se limitam a tributar a margem de lucro acrescida na operação de revenda no mercado interno. As alíquotas variam de 7% a 12% de acordo com o estado de destino.

2.8.2.2 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Machado Segundo (2018) coloca que o IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, o contribuinte é o proprietário do veículo e o valor do tributo será calculado de acordo com o ano e modelo do veículo de acordo com tabelas já fixadas.

Para Ribeiro e Pinto (2014) coloca que o IPVA é um tributo de competência estadual que incide sobre os veículos automotores, dotados de propulsão que sirvam para o transporte de pessoas ou coisas. O IPVA é devido uma vez por ano e seu contribuinte pode ser tanto pessoa física quanto pessoa jurídica.

2.8.3 Tributos municipais

2.8.3.1 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

A lei complementar 116 de 31 de julho de 2003 define que o ISSQN é de competência dos Municípios e do Distrito Federal e tem como fato gerador a prestação de serviços. O contribuinte é o prestador de serviço. O valor do imposto será obtido pela aplicação de alíquotas que variam entre 2% e 5% sobre o valor da prestação do serviço. (BRASIL, 2003)

Para Andrade, Lins e Borges (2015) o ISSQN tem como base de cálculo o preço dos serviços, que compreende dinheiro, bens, contribuições e dispêndios de qualquer natureza. Quando não houver preço a base de cálculo será o valor atribuído a serviços semelhantes.

2.8.3.2 Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU)

Pegás (2017, p.289) coloca que "o IPTU é um imposto direto, que incide sobre a propriedade imobiliária, incluindo todos os tipos de imóveis como apartamentos, casas, boxes, lojas, prédios comerciais e industriais, terrenos e outros".

Machado Segundo (2018) acrescenta que cabe ao município e ao distrito federal instituir o IPTU. O imposto será calculado sobre o valor de mercado do bem e as alíquotas deverão ser progressivas de acordo com o valor do imóvel.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, será evidenciada a carga tributária incidente no Brasil e a carga tributária incidente nos demais países das Américas.

Em relação à pesquisa bibliográfica Wickert (2006) propõe que a pesquisa bibliográfica é o levantamento de informações já existentes sobre os fatos pesquisados que podem ser buscados em diversas fontes como livros, jornais, artigos, pesquisas anteriores, etc. Complementarmente Gil (2008) coloca que a pesquisa bibliográfica por ser desenvolvida a partir de materiais já existentes tem como principal vantagem o fato de permitir que o pesquisador explore lugares e épocas aos quais não teria acesso permitindo conhecimento amplo e diversificado sobre os fenômenos estudados.

Já sobre a pesquisa documental, para Wickert (2006) coloca que tem como base matérias que não receberam tratamento analítico, que são organizados e se tornam uma importante fonte de consulta. Gil (2008) acrescenta que a pesquisa documental consiste na análise de fontes documentais, que podem ser de primeira mão como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações etc. Ou de segunda mão como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma abordagem qualitativa. Para Lakatos e Marconi (2011) a abordagem qualitativa trabalha com amostras reduzidas, fazendo uma análise mais profunda e detalhada dos fenômenos. De acordo com Wickert (2006) a abordagem qualitativa permite uma análise mais profunda da questão do estudo tendo acesso a características não vistas em estudos superficiais. Segundo Flick (2012) o método qualitativo se propõe a analisar os fenômenos de maneira específica descrevendo-os com exatidão focando nos detalhes dos fenômenos estudados e não em sua quantidade.

Já em relação aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2008) a pesquisa descritiva tem por objetivo elencar as características de determina grupo ou fenômeno e estabelecer as relações entre as variáveis. Para

Andrade (2012, p. 112), “Nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada comparando a arrecadação e o PIB dos países das Américas para definir e analisar a carga tributária. Foram utilizados na pesquisa 27 dos 35 países das Américas, pois alguns países não possuíam dados suficientes para análise, foram desconsideradas também as ilhas que fazem parte das américas devida a baixa representatividade que possuem para pesquisa.

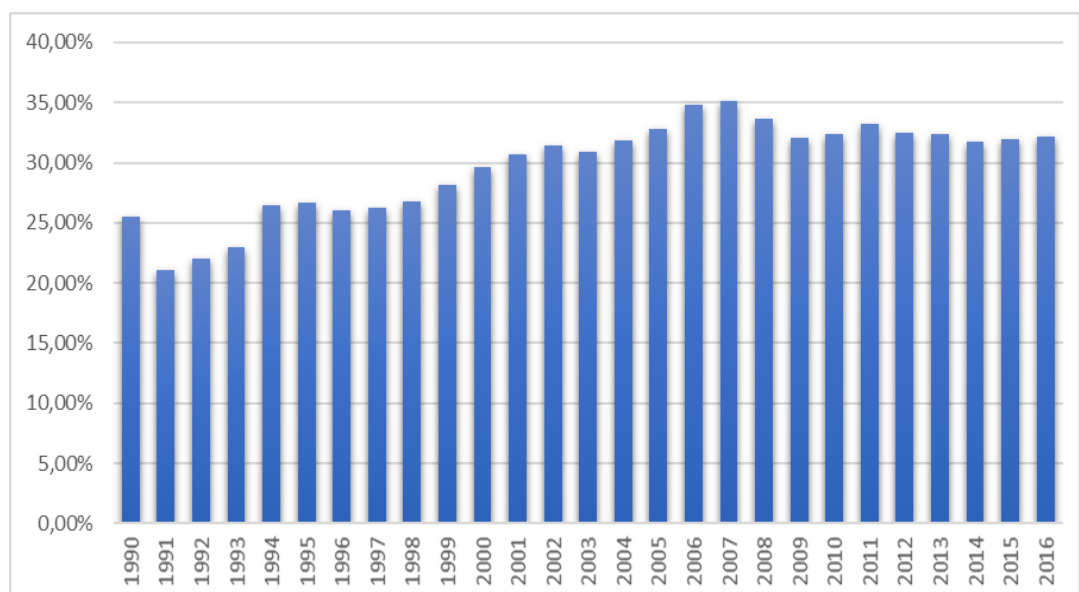
Para a elaboração da pesquisa foram coletados dados referentes a arrecadação e sua composição, ao PIB e a carga tributária dos países das Américas, os dados foram coletados no *site* da Receita Federal do Brasil, no *site* do Banco Mundial e no *site* da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, posteriormente os dados foram organizados em planilhas e analisados afim de atender o objetivo do estudo respondendo à questão proposta.

4 ANALISE DOS DADOS

4.1 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Gráfico 1 é apresentada a carga tributária no Brasil, obtida pela relação entre a arrecadação de tributos e o PIB de cada ano desde 1990 até 2016, possibilitando que se analise a evolução da carga tributária do país nesse período.

Gráfico 1: Carga tributária no Brasil



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

Analisando os dados da pesquisa, expostos no Gráfico 1, percebe-se que a carga tributária no Brasil, considerada por muitos elevada, ultrapassou o percentual de 30% do PIB no ano 2001 e continuou crescendo até 2007 quando atingiu 35% do PIB, em 2008 a carga tributária do país começou a apresentar reduções graduais até o ano de 2014, em 2015 o percentual voltou a crescer chegando aos atuais 32% do PIB.

No Brasil, de acordo com os dados do Banco Mundial, o contribuinte dispense em média 2.000 horas por ano para calcular e pagar os três principais tipos de tributos: o imposto de renda, os impostos sobre as vendas e os impostos sobre o trabalho, sendo que nas américas dois terços dos países não chegam a empenhar 300 horas anuais para a mesma função, o que nos mostra a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Analisando a composição da arrecadação do país constata-se que a tributação no Brasil se concentra nos tributos sobre o consumo, que são repassados nos preços dos produtos e serviços, a carga tributária brasileira pesa bastante para indústria que tem que aumentar seus preços para arcar com os gastos referentes a tributos e acabam perdendo competitividade perante os produtos dos países vizinhos e até mesmo dentro do próprio país já que em casos como ICMS as alíquotas diferem entre os estados fazendo com que para produzir os mesmos produtos indústrias de estados diferentes tenham gastos diferentes. A carga tributária sobre o consumo é repassada também para sociedade em geral tendo em vista que a população paga mais pelos produtos e serviços devido ao repasse dos gastos com tributos.

Embora a arrecadação tributária no Brasil se concentre na tributação sobre o consumo, nos últimos anos a representatividade dos tributos sobre bens e serviços vem apresentando uma leve redução, em 2014 os tributos sobre consumo representavam 51% da arrecadação total e em 2016 o percentual caiu para 47%. Em contrapartida a representatividade dos tributos sobre a renda vem crescendo, passando de 18% em 2014 para 20% do total arrecadado em 2016.

Quadro 6: Arrecadação por ente da federação

		Entidade federativa			Total
		União	Estados	Municípios	
2014	Arrecadação (bilhões)	1.265,06	468,32	114,36	1.847,74
	% do PIB	68,47%	25,35%	6,19%	100%
2015	Arrecadação (bilhões)	1.316,19	489,1	122,89	1.928,18
	% do PIB	68,26%	25,37%	6,37%	100%
2016	Arrecadação (bilhões)	1.383,76	514,84	128,41	2.027,01
	% do PIB	68,27%	25,40%	6,34%	100%

Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Quadro 6 é apresentada a arrecadação total do Brasil em bilhões por ente federativo e o percentual que a arrecadação representa com relação ao PIB nos anos 2014, 2015 e 2016.

Como demonstrado no Quadro 6 a maior parte da arrecadação do Brasil se concentra na esfera federal, 68% de toda arrecadação tem origem nos tributos federais, seguida por 25% da arrecadação dos estados e por fim 7% da arrecadação dos municípios. Os percentuais de arrecadação por ente da federação se

mantiveram sem alterações significativas nos anos analisados. Embora no Brasil a maior parte da arrecadação tributária se origine dos tributos federais, os tributos estaduais e municipais contribuem para multiplicidade de tributos e complexidade do sistema tributário já que cada ente, ou seja, federação, estados e municípios podem criar e cobrar tributos e o fazem de acordo com seus próprios interesses sem considerar os reflexos que os tributos tem na sociedade e na economia do país.

Quadro 7: Receita tributária por ente federativo - Principais tributos

Tributo/Competência	2014	2015	2016
	% PIB	% PIB	% PIB
Total da Receita Tributária	32,42%	32,66%	32,38%
Tributos do Governo Federal	22,17%	22,29%	22,11%
IRRF	3,25%	3,55%	3,63%
FGTS	1,91%	2,00%	1,99%
IOF	0,52%	0,59%	0,54%
Cide Combustíveis	0,00%	0,06%	0,10%
Outros Trib. Federais	2,74%	2,80%	2,15%
IPI	0,87%	0,81%	0,67%
Contrib. PIS/PASEP e Cofins	4,33%	4,28%	4,06%
Contrib. Prev. Social	5,54%	5,43%	5,35%
IRPJ e CSLL	3,01%	2,78%	3,62%
Tributos do Governo Estadual	8,23%	8,28%	8,23%
IPVA	0,57%	0,61%	0,62%
ICMS	6,76%	6,72%	6,60%
Outros Trib. Estaduais	0,91%	0,95%	1,01%
Tributos do Governo Municipal	2,01%	2,08%	2,05%
IPTU	0,49%	0,52%	0,60%
ISS	0,97%	0,98%	0,87%
Outros Trib. Munic.	0,55%	0,58%	0,58%

Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Quadro 7 são apresentados os tributos que possuem maior representatividade na arrecadação em relação ao PIB no Brasil. Analisando os 15 tributos citados verifica-se que juntos eles representam mais de 88% de toda arrecadação fiscal do país, o que nos mostra que os outros 78 tributos existentes no país representam juntos menos de 12% da arrecadação.

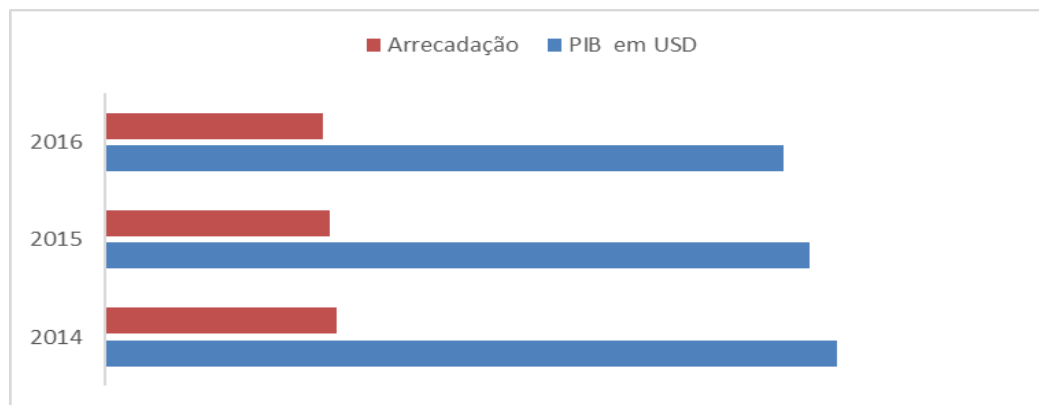
Embora a maior parte da arrecadação do país seja federal o tributo que tem maior peso na arrecadação total é o ICMS tributo estadual, o imposto sobre a

circulação de bens e serviços é responsável por mais de 20% do montante de tributos arrecadados pelo país.

Na esfera federal os tributos com maior representatividade são as contribuições para previdência social, as contribuições para o PIS e a COFINS, o Imposto de Renda Retido na Fonte e os tributos sobre o lucro, Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição sobre o Lucro Líquido, respectivamente. Na arrecadação estadual, além do ICMS que é a maior fonte de arrecadação, tem-se o IPVA que incide sobre a propriedade. Referente aos tributos municipais, a maior participação é do ISS que incide sobre serviços e do IPTU que tributa a propriedade.

O Brasil precisa reduzir o número de tributos para desburocratizar o sistema tributário e facilitar a compreensão dos contribuintes. Uma possibilidade já em discussão nos últimos anos é a substituição de tributos como o PIS e a COFINS, o IPI, o ISS e o ICMS pelo IVA (Imposto sobre o valor agregado), tributo único cobrado por vários países do mundo entre eles grande parte dos países das américas, essa mudança resultaria em uma diminuição na multiplicidade de tributos cobrados sobre o consumo e simplificaria o processo de apuração dos tributos, como no caso do ICMS que possui 27 legislações específicas nas diferentes unidades federativas. Além de reduzir a quantidade de tributos a implantação de IVA proporcionaria maior transparência para o contribuinte que seria capaz de identificar os valores exatos pagos pelos tributos.

Gráfico 2: Arrecadação e PIB do Brasil



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

O Gráfico 2 demonstra a evolução da arrecadação e do PIB nos anos 2014, 2015 e 2016. O Brasil apresentou um crescimento de 0,5% no PIB no ano 2014, e

nos anos 2015 e 2016 sofreu quedas de 3,8% e 3,6% respectivamente, estas quedas consecutivas se devem ao momento de contração econômica que o país enfrenta devido a crise e a instabilidade política e econômica dos últimos anos. Apesar do PIB no Brasil ter apresentado contração nos anos analisados a arrecadação fiscal se manteve no mesmo patamar dos anos anteriores, apresentando um pequeno crescimento.

Embora a carga tributária no país tenha um percentual significativo e venha apresentando aumento o Brasil é ineficiente quando se trata de proporcionar um retorno adequado dos valores arrecadados para população.

O país não consegue realizar a cobrança de impostos de maneira eficiente, cada vez que o país precisa de mais recursos para se financiar, há a criação de novos tributos ou aumento das alíquotas dos tributos existentes, o que aumenta momentaneamente a arrecadação do país, mas aumenta a carga tributária e pode suprimir o crescimento do país a médio e longo prazo já que além de fazer com que a carga tributária tenha cada vez mais representatividade na produção do país ainda motiva cada vez mais o descontentamento da população com relação a carga tributária.

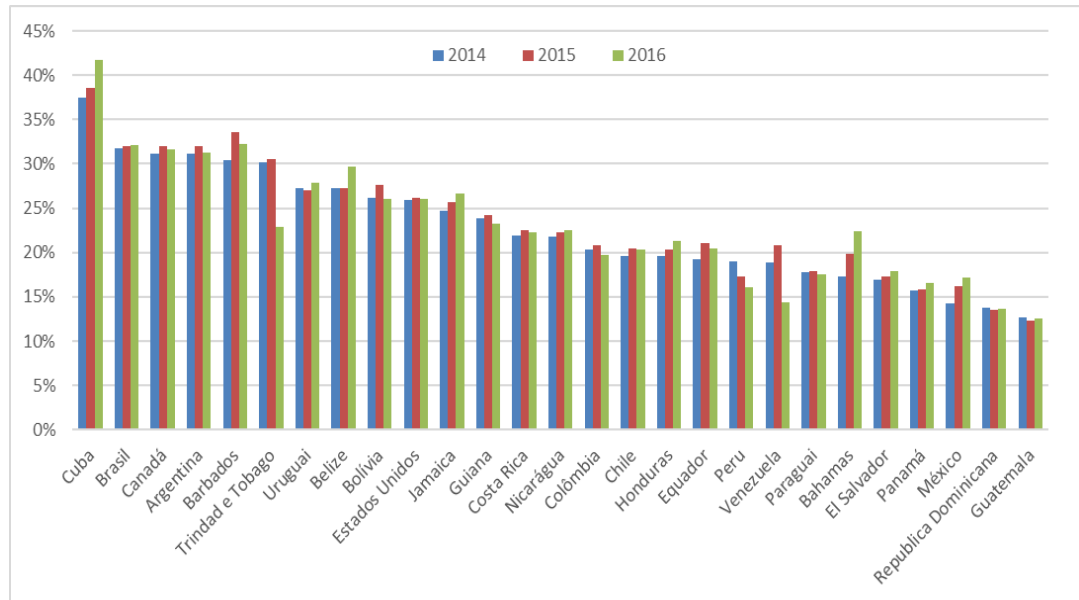
A situação tributária do Brasil é complexa, os gastos com assistencialismo, a corrupção e a improficiência na administração dos recursos públicos fazem com que a necessidade de arrecadação do estado cresça de maneira voraz. Além dos constantes aumentos de tributos a população ainda tem que lidar com a regressividade da tributação que afeta os contribuintes com menor poder aquisitivo, diferentemente da tributação progressiva onde a carga tributária incide mais sobre os indivíduos que possuem melhores condições para suportá-la amenizando as desigualdades sociais, na tributação regressiva os cidadãos com menores níveis de renda são os mais penalizados o que contribui para insatisfação da população.

4.2 CARGA TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES DAS AMÉRICAS

As Américas são compostas por países com características econômicas e sociais bem diferentes uns dos outros, a carga tributária dos países, por sua vez, também são bem distintas, variando desde percentuais próximos aos 13% como a Guatemala e a República Dominicana a percentuais bem mais representativos como

Cuba que ultrapassa os 40% e Canadá, Brasil e Argentina que possuem percentuais por volta dos 32%.

Gráfico 3: Carga tributária dos países das Américas



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

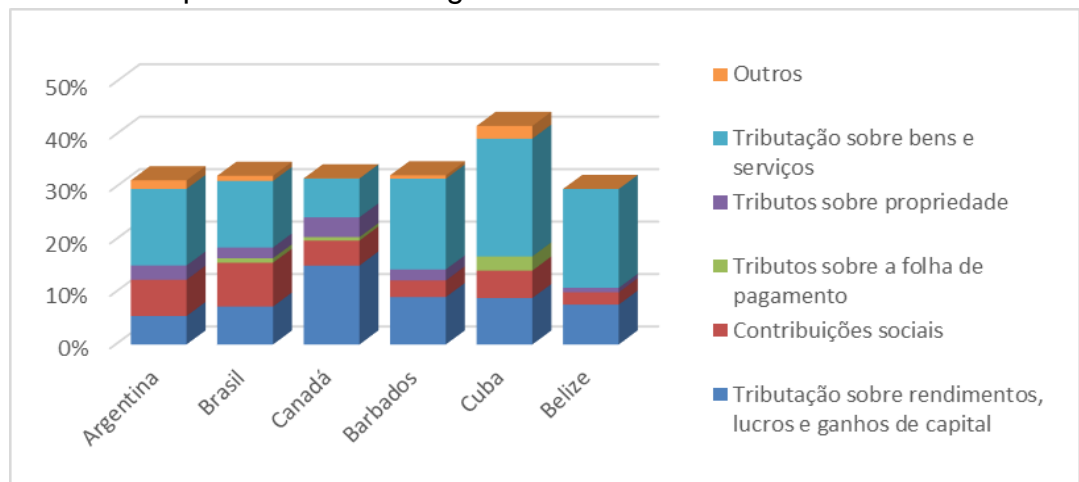
O Gráfico 3 mostra a carga tributária, ou seja, a arrecadação dos países das Américas em relação ao PIB nos anos 2014, 2015 e 2016, possibilitando a verificação das variações na carga tributária dos países analisados.

De acordo com os dados analisados na pesquisa a carga tributária no Brasil é uma das mais altas das Américas, em 2014 o Brasil tinha o segundo maior percentual das Américas, em 2015 mesmo sem apresentar variações significativas em relação ao ano anterior, passou a ser a quinta maior das Américas, pois outros países tiveram aumentos maiores que o Brasil em seus percentuais, em 2016 a carga tributária do Brasil foi a terceira mais alta das Américas ficando atrás apenas de Cuba e Barbados.

Em 2016 mais da metade dos países analisados tiveram queda na carga tributária em relação ao ano anterior, dentre os países com as maiores reduções estão a Venezuela que reduziu sua carga tributária em 31% e Trinidad e Tobago que teve redução de 25%. Entre os países com aumentos mais significativos as Bahamas que aumentou sua carga tributária em 13% e Belize que apresentou um aumento de 9%, o Brasil também teve aumento na carga tributária, mas com percentual menos significativo de apenas 1%.

Quando se compara a carga tributária do Brasil a média das américas percebe-se que o Brasil tributa acima da média, mas considerando que as américas são compostas tanto por países desenvolvidos economicamente quanto por países com economias bem pequenas, que são a maioria, se torna mais viável que se compare o Brasil com determinados grupos de países situados nas américas.

Gráfico 4: Composição da arrecadação dos seis países com os maiores percentuais de carga tributária das Américas



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

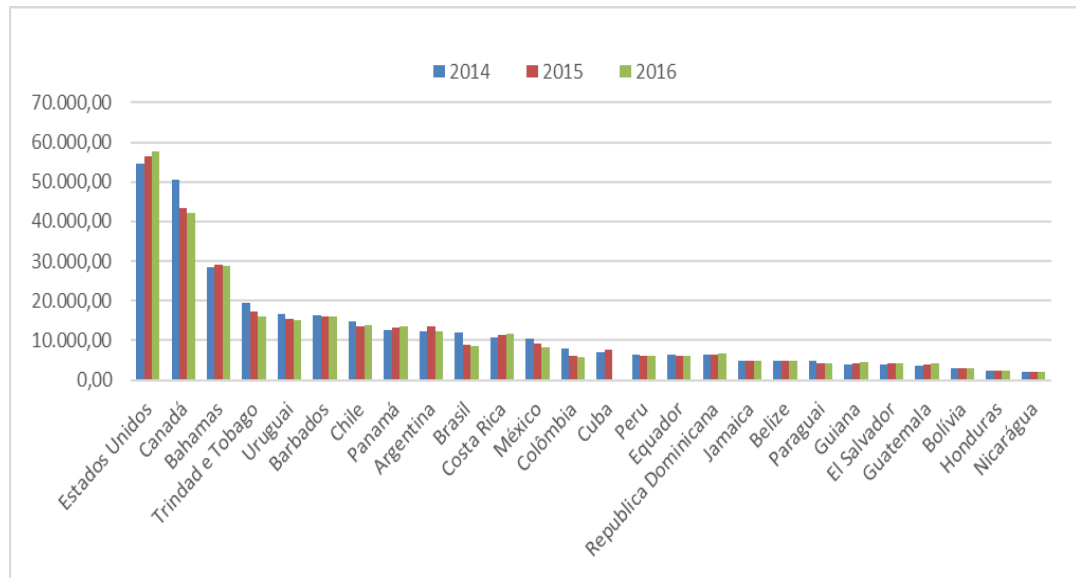
O Gráfico 4 apresenta os seis países com os maiores percentuais de carga tributária em relação ao PIB das Américas e a forma como cada país compõem sua arrecadação no ano 2016.

Nos anos analisados o Brasil se manteve entre os seis países com os maiores percentuais de arrecadação em relação ao PIB. Analisando a composição da arrecadação dos países selecionados no ano 2016 o Brasil foi o que mais arrecadou contribuições sociais e o segundo que menos tributou a renda superando a arrecadação sobre renda apenas da Argentina, com relação a bens e serviços foi o que apresentou a segunda maior arrecadação o país que menos tributou bens e serviços foi o Canadá que concentra mais da metade de sua arrecadação nos tributos sobre a renda.

A maior parte da tributação dos países com as cargas tributárias mais altas das Américas incide sobre bens e serviços, assim como a tributação do Brasil. O percentual de carga tributária dos países analisados no ano de 2016, os países com os maiores percentuais de carga tributária, é bem similar ficando entre 29% e 32%, com exceção de Cuba que possui uma carga tributária de mais de 40%, embora o

percentual de arrecadação em relação ao PIB seja semelhante a composição da arrecadação destes países é diferente. Cuba, que é o país com a maior carga tributária das Américas, não tributa a propriedade e concentra sua arrecadação majoritariamente nos tributos sobre bens e serviços e depois sobre os rendimentos.

Gráfico 5: PIB *per capita* dos países das Américas



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

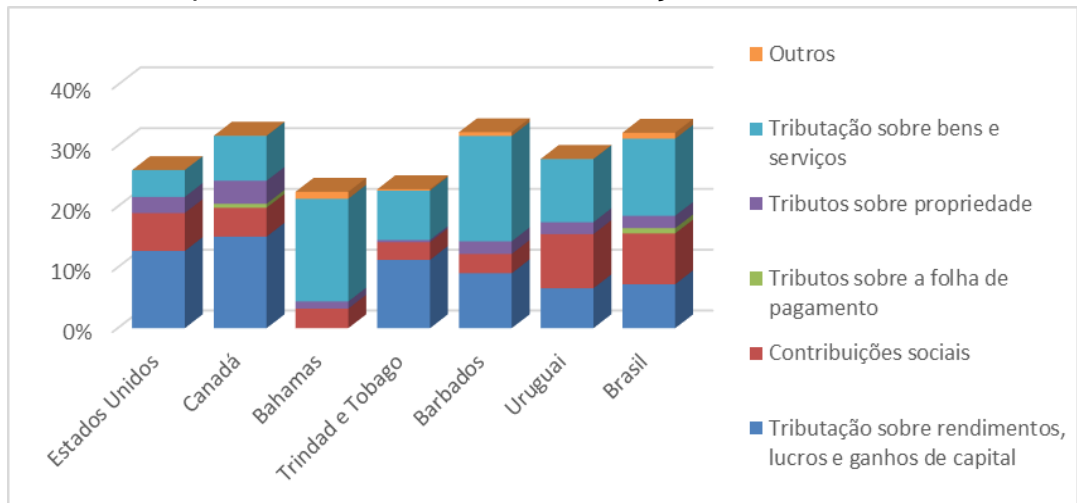
No Gráfico 5 é apresentado o PIB *per capita* dos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016, demonstrando os aumentos e reduções nos anos analisados. Embora o Brasil apresente o segundo maior PIB das Américas, quando se considera a relação do PIB com o número de habitantes, ou seja, o PIB *per capita* o país perde posições ficando a baixo da média das Américas.

O PIB *per capita* que resulta da divisão do PIB do país pelo número de habitantes, no Brasil apresentou queda quando se analisa a variação de 2014 para 2015 e se manteve estável quando se considera a variação de 2015 para 2016. De 2014 para 2016 o Brasil a queda no PIB *per capita* foi bem significativa com redução de 28%.

Além do Brasil os países que apresentaram queda no PIB *per capita*, com maiores variações foram o Canadá e Trinidad e Tobago. Em 2016 a maioria dos países tiveram diminuição no PIB *per capita* ou se mantiveram sem variações significativas, exceto os Estado Unidos, Panamá e Costa Rica quem vem apresentando crescimento nos últimos anos.

Os Estados Unidos, Canadá e Bahamas além de apresentarem os maiores valores de PIB *per capita*, também possuem valores bem acima dos demais países das Américas. A República Dominicana, o Panamá e a Bolívia são os países que vem apresentando maiores aumentos no PIB *per capita*.

Gráfico 6: Composição da arrecadação dos seis países com maiores PIB *per capita* das Américas e da arrecadação do Brasil



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

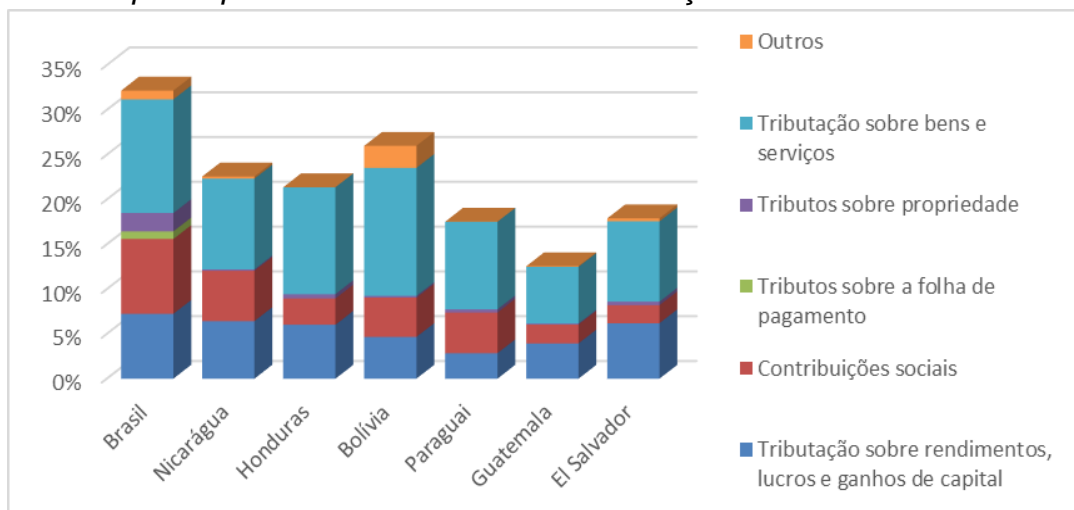
O Gráfico 6 apresenta a composição da arrecadação dos seis países com maiores PIB *per capita* das Américas e a composição da arrecadação do Brasil no ano 2016.

Quando se compara a composição da carga tributária do Brasil com os seis países com os maiores valores de PIB *per capita*, percebe-se que com exceção das Bahamas que não tributa a renda e em contrapartida concentra quase toda sua arrecadação na tributação sobre bens e serviços, os demais países tendem a tributar mais a renda e os bens e serviços assim como o Brasil.

O Canadá e os Estados Unidos concentram sua arrecadação nos tributos sobre a renda que representam mais de 50% da arrecadação total, a tributação sobre a renda é uma característica dos países mais desenvolvidos e representa uma maior justiça social já que que por se tratar de tributação direta tem sua incidência diretamente ligada a capacidade do contribuinte. Os demais países, incluindo o Brasil, tributam principalmente o consumo o que afeta principalmente os contribuintes com menor renda.

Entre esse grupo de países, além do Brasil, apenas o Canadá tributa a folha de salários e não o faz de maneira significativa já que a tributação do Canadá se concentra principalmente em tributos sobre a renda seguido pela tributação sobre bens e serviços. Entre estes países o que possui a composição da arrecadação que mais se assemelha a do Brasil é o Uruguai que embora tenha uma carga tributária total menor que a do Brasil tem sua base de incidência tributária bem próxima, com uma tributação sobre renda com percentual semelhante ao Brasil e a tributação sobre bens e serviços pouco menor que a brasileira. Em 2016 o Uruguai foi o país que mais arrecadou contribuições sociais que representam a segunda maior fonte de arrecadação do país.

Gráfico 7: Composição da arrecadação dos seis países com menores PIB *per capita* das Américas e da arrecadação do Brasil



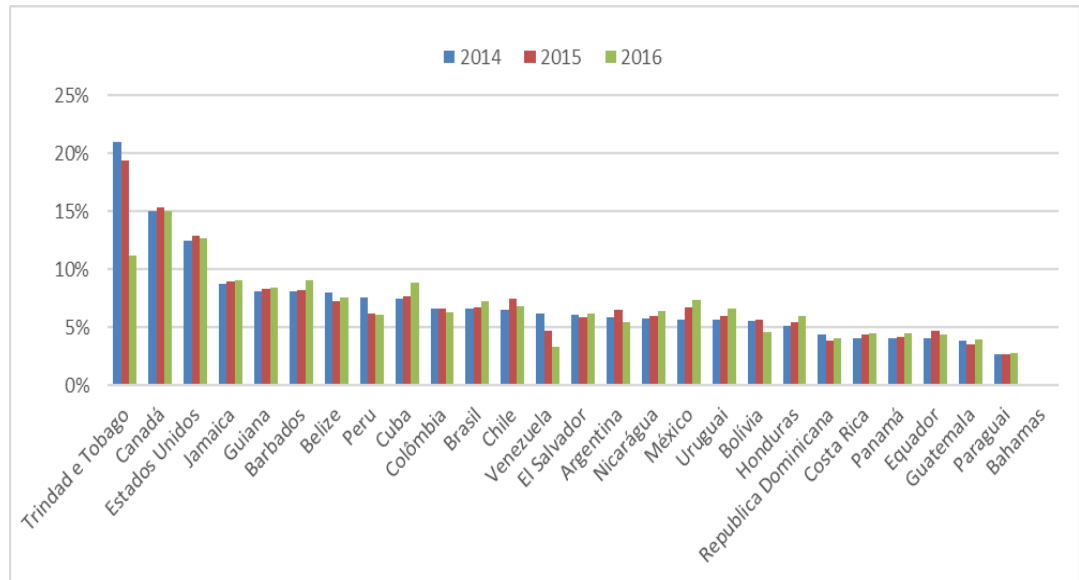
Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 7 é apresentada a composição da arrecadação dos seis países com menores PIB *per capita* das Américas e a composição da arrecadação do Brasil no ano 2016.

Quando se compara a composição da carga tributária do Brasil com os seis países com os menores PIB *per capita* das Américas, percebe-se que, com exceção da tributação sobre a propriedade que o Brasil tributa de maneira mais significativa que os demais países e os tributos sobre a folha de pagamento que embora possuam baixa representatividade na arrecadação total do Brasil ainda possuem um percentual maior que nos demais países, o Brasil tem uma estrutura de tributação semelhante aos outros países tributando principalmente os bens e serviços e a

renda, o Brasil arrecada mais que os demais países quando se refere a contribuições sociais.

Gráfico 8: Tributos sobre rendas, lucros e ganhos de capital



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 8 é demonstrada a carga tributária que incide sobre rendas, lucros e ganhos de capital dos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016.

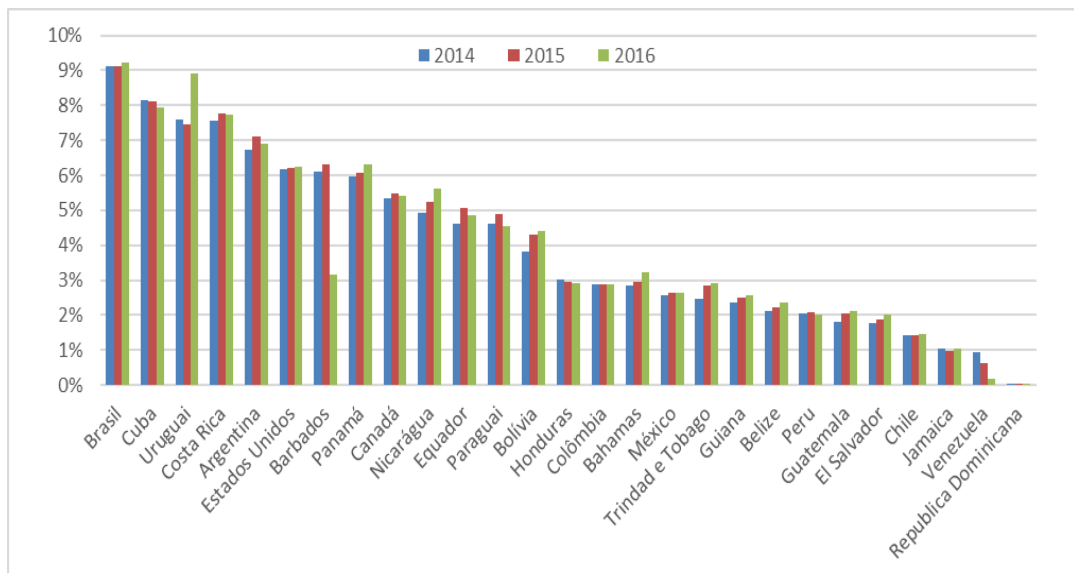
Com relação aos tributos sobre rendas, lucros e ganhos de capital, o percentual de arrecadação do Brasil aumentou no último ano, assim como Barbados, Cuba, México, Uruguai e Honduras que também aumentaram a arrecadação de tributos sobre a renda. Os países com as quedas mais significativas na arrecadação relacionada a rendimentos foram os Estados Unidos, a Venezuela e o Peru.

A tributação sobre rendas, lucros e ganhos de capital é mais intensa nos países mais desenvolvidos do mundo, e o mesmo se repete nas Américas, os países das Américas que possuem as maiores economias como o Canadá e os Estados Unidos tem como principal fonte de receitas na arrecadação os tributos que incidem sobre os rendimentos. Os tributos sobre a renda são a terceira maior fonte de arrecadação fiscal do Brasil totalizando quase 20% da arrecadação de tributos do país.

Os tributos incidentes sobre a renda costumam ser considerados mais justos, pois consideram a capacidade contributiva de cada contribuinte que deve pagar de acordo com os rendimentos ou lucros auferidos no período. Contudo ainda

existe insatisfação quanto aos tributos sobre rendimentos no Brasil, no caso das empresas além de todos os tributos que são pagos ao longo do processo de produção a empresa ainda deve pagar, diferentemente de outros países, dois tributos que incidem sobre seus lucros, no caso das pessoas físicas existem reclamações quanto a defasagem da tabela do imposto de renda, que de acordo com o SINDIFISCO vem se acumulando desde 1996, o que acaba cobrando mais de quem deveria pagar menos e deixando de isentar muitos contribuintes que por sua renda deveriam ser isentos.

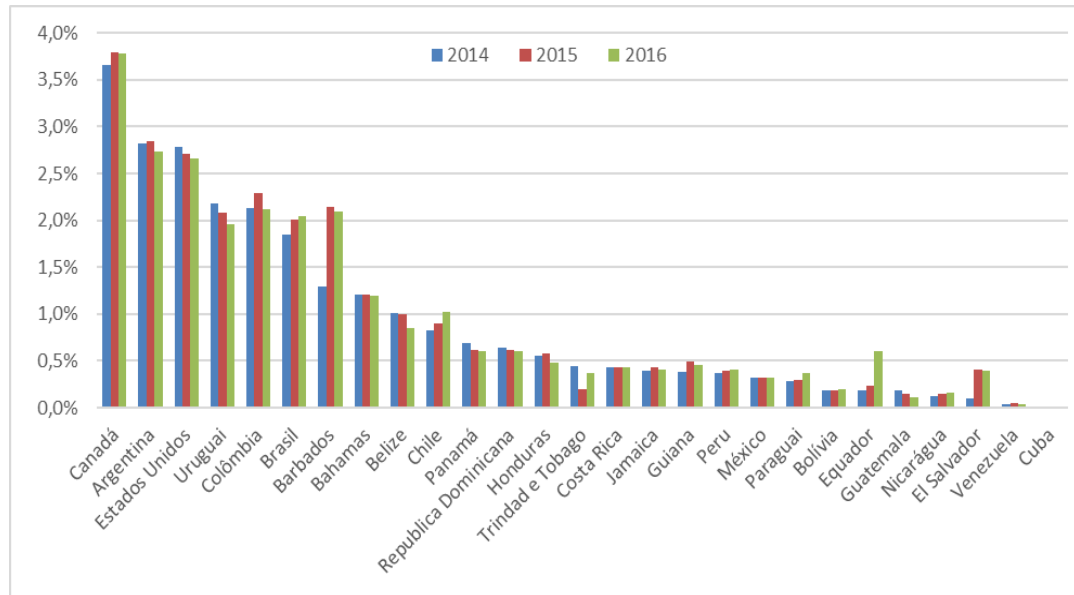
Gráfico 9: Tributos sobre a folha de pagamento e contribuições sociais



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 9 é demonstrada a carga tributária que incide sobre a folha de pagamento dos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016. Quanto aos tributos sobre folha de pagamento e as contribuições sociais percebe-se uma diferença significativa entre os países, alguns como Brasil, Cuba, Uruguai e Costa Rica possuem tributos sobre a folha de pagamento e contribuições sociais com maior representatividade dentro da arrecadação total enquanto países como a Venezuela e a República Dominicana praticamente não tributam estas bases. O Brasil é o país com a maior tributação sobre folha de pagamento e contribuições sociais das Américas, embora essa base de incidência não tenha a maior representatividade na arrecadação total do país.

Gráfico 10: Tributos sobre a propriedade



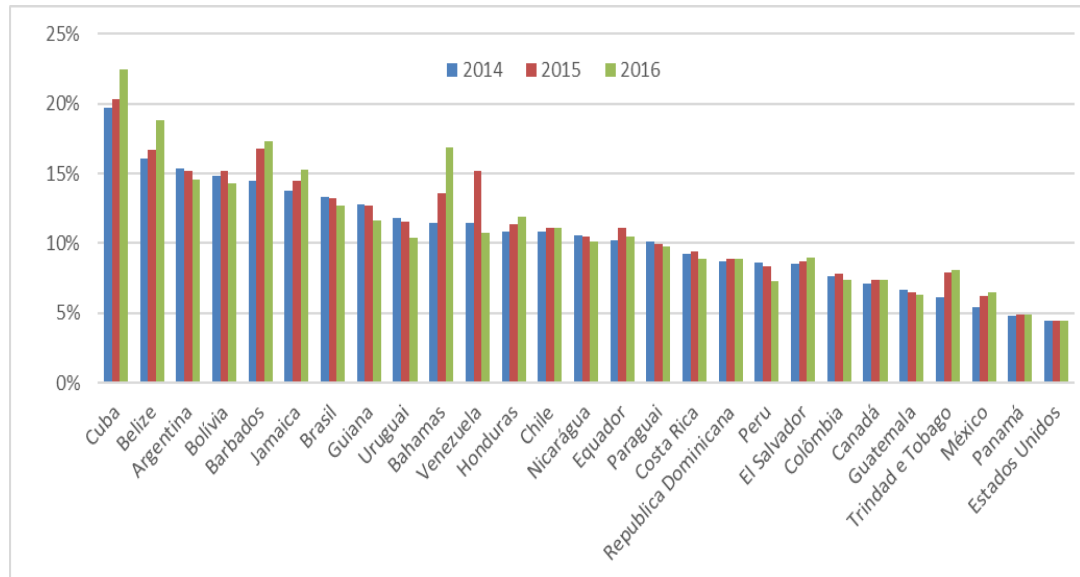
Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 10 é demonstrada a carga tributária que incide sobre a propriedade nos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016. A carga tributária sobre a propriedade no Brasil apresentou crescimento nos últimos anos, mas ainda não possui grande representatividade na arrecadação do país quando comparadas as demais bases de incidência. Na tributação sobre propriedade também se percebe uma grande diferença entre países que praticamente não tributam a propriedade, como Cuba e Venezuela, e os países que tributam fortemente a propriedade como o Canadá e a Argentina que tem como sua maior fonte de arrecadação fiscal os tributos sobre a propriedade.

Os países que apresentaram aumentos significativos, em relação aos anos anteriores, na tributação sobre a propriedade são Barbados e o Equador embora exista uma grande diferença na arrecadação destes dois países quando compara-se um com o outro já que Barbados está entre os países que mais tributam a propriedade enquanto o Equador mesmo com o aumento na tributação sobre a propriedade ainda é um dos países com a menor carga tributária sobre a propriedade.

A tributação sobre a propriedade recebe comumente a crítica de ser uma tributação injusta já que a renda utilizada para aquisição de patrimônio já sofreu a incidência dos tributos sobre a renda e mesmo assim volta a sofrer tributação na forma de patrimônio.

Gráfico 11: Tributos sobre o consumo



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 11 é evidenciada a carga tributária que incide sobre o consumo dos países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016. Com exceção dos países da América do Norte, que tributam mais a renda, os demais países das Américas tributam principalmente os bens e serviços. A predominância de tributos que incidem sobre o consumo é uma característica que evidencia a regressividade da carga tributária, o que aumenta o peso que os tributos exercem sobre as classes com menor poder aquisitivo e os trabalhadores.

Quando se analisa as bases de incidência da arrecadação brasileira observa-se que a arrecadação mais significativa é a que incide sobre bens e serviços, seguida pela que incide sobre salários e depois sobre a renda. Embora a tributação sobre bens e serviços no Brasil seja a maior fonte de arrecadação tributária, quase 50% da arrecadação total, o Brasil não possui a maior carga tributária sobre esta base, o Brasil é a oitava maior carga tributária sobre bens e serviços das Américas. Cuba é o país que mais tributa bens e serviços das Américas e concentra mais da metade de sua arrecadação nos tributos sobre bens e serviços.

A tributação incidente sobre o consumo é a principal matriz tributária no Brasil. Os tributos sobre o consumo interferem na produtividade do país e na sociedade em geral, pois tratam-se de tributos indiretos que tem seu peso transferido para os consumidores no preço dos produtos e serviços o que onera quem deveria pagar

menos, colaborando para formação de uma sociedade menos justa e aprofundando o abismo social existente no país.

4.3 CARGA TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES DO MERCOSUL

De acordo com informações constantes no *site* do Mercosul (2018), o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) é um processo de integração regional instituído inicialmente pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai em 1991, com a assinatura do Tratado de Assunção, em fases posteriores foi incorporada ao tratado a Venezuela, que está temporariamente suspensa. O Mercosul tem como principal objetivo promover um espaço comum que gera oportunidades de negócios e investimentos por meio da integração competitiva das economias nacionais no mercado internacional.

Os países do Mercosul tem grande representatividade nas Américas pois esses cinco países juntos possuem mais de 75% do PIB total da América do Sul, abrangem quase 70% da população e 72% do território, o que equivale a 3 vezes o território da União Européia, além disso o Mercosul como bloco econômico tem grande importância na economia mundial, os países do Mercosul juntos constituem a quinta maior economia do mundo.

Quanto aos países membros efetivos do Mercosul, enquanto a economia do Brasil e da Argentina se encontram em recessão o Paraguai vem ganhando visibilidade. De acordo com Banco Central do Paraguai (2017), a previsão do crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do país para 2017 é de 4,2% um dos maiores da América Latina neste ano. O Paraguai tem buscado atrair indústrias de outros países para se instalarem em seu território oferecendo, entre outros atrativos, benefícios tributários para empresas que tenham interesse em se instalarem no país gerando emprego, renda e impulsionando a economia do país.

Considerando os dados da pesquisa, a Argentina tem o quinto maior PIB das Américas e o segundo maior PIB *per capita* entre os países membros do Mercosul. O País tem a segunda maior economia da América do Sul, ficando atrás apenas do Brasil. O percentual de carga tributária da Argentina é semelhante ao do Brasil, mas o país apresenta retorno dos valores arrecadados de maneira mais eficiente, resultando em boa infraestrutura, população alfabetizada e trabalhadores qualificados. Além disso o congresso do país aprovou a reforma tributária no país

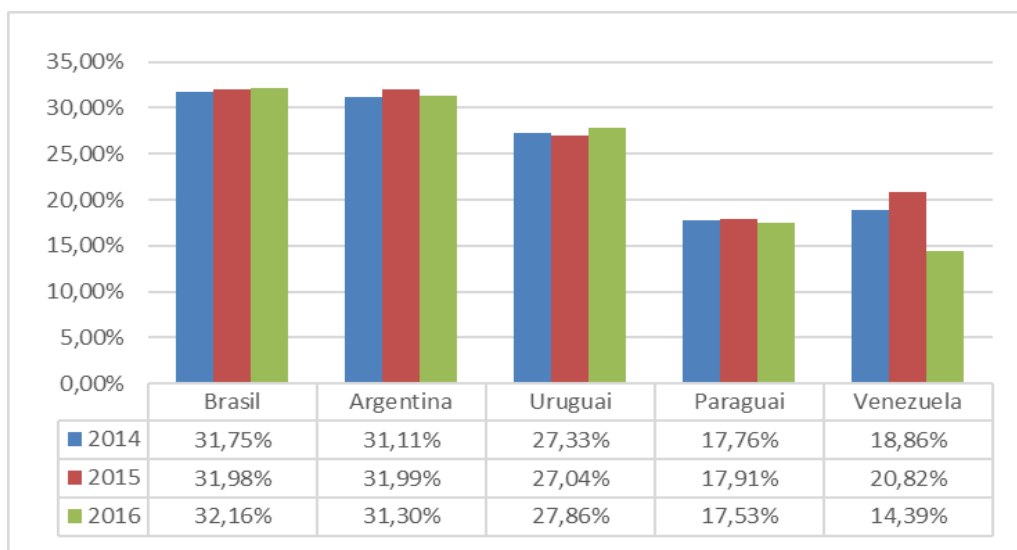
afim de reduzir os impostos ineficientes e potencializar o crescimento econômico do país.

Assim como o Paraguai, mesmo com a crise enfrentada por alguns países vizinhos, o Uruguai vem apresentando crescimento econômico gradual nos últimos anos. O Uruguai possui o maior PIB *per capita* entre os países do Mercosul, e o quinto maior das Américas, o país é considerado pela classificação do Banco Mundial como país de renda alta devido ao valor do seu PIB *per capita*. São características conhecidas do país o investimento em bem-estar social, a educação de alto nível e o atendimento médico de qualidade.

Por sua vez, a Venezuela, que se encontra suspensa desde dezembro de 2016, por descumprimento de seu Protocolo de Adesão e, desde agosto de 2017, por violação da Cláusula Democrática do Bloco, enfrenta graves problemas econômicos e sociais, sua moeda está extremamente desvalorizada e a população enfrenta escassez de produtos tendo que importar praticamente tudo, exceto o petróleo que é a base da economia venezuelana. O país possui uma carga tributária historicamente baixa, mas isso não significa que possua um ambiente favorável para o crescimento econômico e social do país.

Considerando a relevância do Mercosul perante o a economia mundial e o fato dos membros terem características e propósitos em comum, a comparação dos percentuais de carga tributária e da composição da arrecadação entre esses países é muito importante para que se possa classificar a carga tributária brasileira.

Gráfico 12: Carga tributária dos países do Mercosul



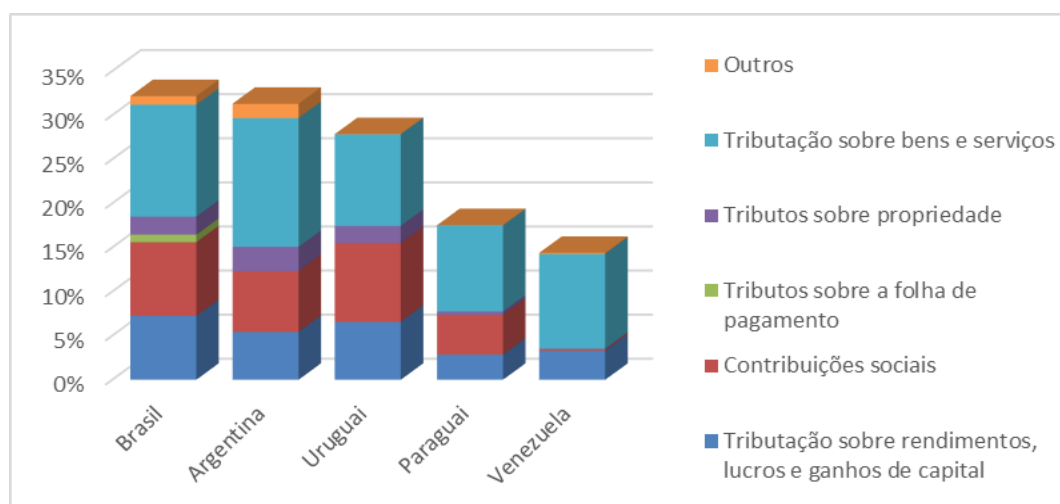
Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

O Gráfico 12 apresenta os percentuais de carga tributária dos países membros efetivos do Mercosul nos anos 2014, 2015 e 2016, possibilitando a comparação entre os países e a verificação do aumento ou da diminuição da carga tributária de cada país nos anos analisados.

Analisando os dados coletados na pesquisa referente a carga tributária total dos países membros efetivos do Mercosul percebe-se que o Brasil possui o maior percentual de carga tributária, seguido pela Argentina e depois pelo Uruguai, o grupo possui também países com percentuais menores como o Paraguai e a Venezuela. O país que apresentou maior variação no percentual de carga tributária foi a Venezuela que apresentou uma redução significativa, ficando entre os países com menor percentual de carga tributária das Américas, os percentuais de carga tributária dos demais países membros do Mercosul não apresentaram variações significativas nos anos analisados.

Comparando os percentuais de carga tributária dos países do Mercosul nota-se que há uma grande variação de um país para outro, o maior percentual de carga tributária que é o do Brasil assim como o segundo maior percentual, a Argentina, ultrapassam o dobro da menor carga tributária que é a da Venezuela.

Gráfico 13: Composição da arrecadação dos países do Mercosul



Fonte: Elaboração da autora com base nos dados da pesquisa

No Gráfico 13 é apresentada a composição da carga tributária dos países membros efetivos do Mercosul no ano 2016 por bases de incidência, possibilitando a comparação entre eles.

Analisando a composição da arrecadação dos países do Mercosul, percebe-se que, assim como a maioria dos países das Américas, a maior fonte de arrecadação dos países do Mercosul são os tributos incidentes sobre o consumo que representam praticamente metade da arrecadação dos países e no caso da Venezuela, que é o país com a menor carga tributária do grupo, a tributação sobre o consumo embora seja menor em percentual do que os demais países tem ainda mais representatividade chegando a dois terços da arrecadação do país.

A Argentina é o país que mais tributa a propriedade embora a tributação sobre essa base de incidência não tenha grande representatividade na arrecadação total do país, o Paraguai e a Venezuela praticamente não tributam a propriedade. Dos países analisados apenas o Brasil tributa a folha de pagamento, o Uruguai é o país que possui o maior percentual de contribuições sociais.

A tributação sobre a renda possui percentuais menores no Paraguai e na Venezuela do que nos demais países, mas no caso da Venezuela a tributação sobre a renda representa a segunda maior fonte de arrecadação do país. No Brasil os tributos sobre a renda representam mais de 20% da arrecadação total, fazendo com que esta base seja a terceira maior fonte de arrecadação tributária do país.

A avaliação da carga tributária especificamente dos países membros do Mercosul deixa claro que o percentual de carga tributária não possui relação direta com os reflexos que os tributos causam no país, pois nem sempre países com percentuais menores são mais propícios ao crescimento da economia e desenvolvimento social da nação.

No caso do Uruguai a carga tributária, nos anos analisados, se manteve no mesmo patamar e o país tem buscado mais transparência na arrecadação adotando práticas de países mais desenvolvidos o que vem trazendo mais confiança e investimentos na economia do país. Em contrapartida a Venezuela, que reduziu significativamente seu percentual de carga tributária, vem sofrendo com a crise que assola o país. O que ilustra que nem sempre o país precisa de uma redução no percentual da carga tributária para crescer.

Os países precisam da arrecadação tributária para se financiarem, o reflexo que a carga tributária terá na economia depende da maneira como os recursos são administrados e de como o sistema tributário é estruturado, para reduzir o peso da carga tributária é necessário que se busque uma eficiência na arrecadação e na redistribuição das riquezas do país.

Observando os dados da pesquisa é possível definir que a carga tributária do Brasil não se distancia muito da carga tributária dos demais países das Américas com condições semelhantes. Como os países das Américas possuem características econômicas e sociais distintas, comparar a carga tributária do Brasil a média dos países seria uma comparação distorcida porque a variação entre as menores cargas tributárias, que são de aproximadamente 13%, e a maior carga tributária, que é de mais de 40%, é muito grande impossibilitando a comparação.

No Brasil a carga tributária é considerada alta devido à falta de retorno dos valores arrecadados e a complexidade do sistema tributário, que por ter mais de 90 tributos entre impostos, taxas e contribuições e muita burocracia nos passa a impressão de termos uma tributação muito alta.

Considerando o número de tributos existentes no Brasil e o número de horas empenhas pelos contribuintes para cumprir suas obrigações tributárias nota-se que o sistema tributário brasileiro é complexo burocrático, o que desestimula a produção e o consumo no país.

Apesar do Brasil ter uma arrecadação significativa não consegue proporcionar a população o retorno desejado dos valores arrecadados, se mantendo nos últimos anos como o país com o pior retorno de impostos, quando comparado aos 30 países com as maiores cargas tributárias do mundo. O Brasil não consegue aplicar seus recursos nas áreas de saúde, educação e segurança ficando atrás de países como o Uruguai e a Argentina que possuem percentuais de carga tributária semelhantes, mas conseguem aplicar seus recursos de maneira mais eficaz proporcionando melhor qualidade de vida para seus contribuintes.

O Brasil tem o segundo maior PIB das Américas mas quando se considera as proporções do país nota-se que o valor do PIB brasileiro não é o ideal, quando se analisa o PIB *per capita* é possível ter uma visão melhor sobre esta situação, pois o Brasil despenca para décima primeira posição, e considerando o percentual da carga tributária sobre o PIB *per capita* percebe-se que o país não dispõe de uma arrecadação tão alta em relação ao número de habitantes.

Para que o Brasil cresça economicamente não é necessário aumentar o número de tributos ou a carga tributária, mas sim proporcionar um ambiente favorável para os negócios, com estabilidade e transparência de maneira que se incentive o empreendedorismo e o crescimento das empresas existentes, gerando renda e fortalecendo a economia do país.

4.4 ESTUDOS RELACIONADOS

A existência de outros estudos comparando a carga tributária entre os países corroboram para importância deste estudo. São apresentados dois estudos que assim como este, comparam a carga tributária do Brasil e a carga tributária de outros países.

Paes (2013) realizou um estudo sobre a tributação na América Latina, segundo o autor os países das Américas possuem alto nível de desigualdade e em sua maioria apresentam nível de renda intermediário de acordo com a classificação do Banco Mundial. O estudo realiza uma comparação entre os países da América Latina, analisando o tamanho da carga tributária a evolução da composição das receitas e a relação entre alíquotas e arrecadação.

Nos vinte anos analisados, o Brasil apresentou o maior percentual de carga tributária entre os países da amostra. A carga tributária no Brasil se aproxima mais da carga tributária dos países desenvolvidos, como os membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e se distancia da carga tributária dos países da América Latina. Nos anos analisados países como a Argentina e a Colômbia quase dobraram sua carga tributária e mesmo assim mantiveram seus percentuais bem abaixo da média da OCDE. Comparando o percentual médio da carga tributária de cada grupo, percebe-se que há uma grande diferença, pois, os países da OCDE que são mais desenvolvidos possuem percentuais de carga tributária mais elevados e os países da América Latina possuem percentuais menores, o que demonstra a relação entre renda maior e carga tributária mais elevada.

O estudo demonstra que nos anos analisados, a composição da arrecadação dos países da América Latina não apresentou variação significativa, apenas um aumento na tributação sobre a renda a partir do ano 2000 o que reflete o crescimento econômico dos países da região. No Brasil, assim como nos demais países da América Latina, a principal fonte de arrecadação são os tributos indiretos incidentes sobre o consumo. Embora a carga tributária total do Brasil se aproxime a carga tributária dos países ricos da OCDE, a composição da arrecadação brasileira ainda está longe do padrão dos países desenvolvidos que tributam principalmente a renda.

Ao final do estudo autor conclui que a carga tributária nos países da América Latina vem crescendo, mas ainda não atingiu o patamar dos países membros da OCDE, que são na maioria países desenvolvidos. O autor propõe que além da diminuição da carga tributária, os países da América Latina precisam concentrar seus esforços na diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo e prestar uma atenção maior aos tributos sobre a renda das pessoas físicas.

Rabello e Oliveira (2015) realizaram um estudo com o intuito de apresentar e analisar a estrutura tributária brasileira, o tamanho da carga tributária e sua distribuição entre os níveis da federação e por tipo de tributo, posteriormente foi feita uma comparação da carga tributária brasileira com a de outros países, neste caso o autor utilizou na comparação os países membros da OCDE por considerar que se tratam de países com nível de renda semelhante ao Brasil e em alguns momentos os países da América Latina, por fim foi realizada uma comparação da tributação que incide sobre as empresas.

A análise da arrecadação brasileira mostra que no Brasil a tributação sobre bens e serviços, ou seja, a tributação sobre o consumo é responsável por mais da metade da geração de receita tributária do país. A arrecadação de tributos no Brasil se concentra na esfera federal.

A carga tributária brasileira se assemelha a dos países desenvolvidos onde os gastos do governo com prestação de serviços públicos para população são elevados. O estudo demonstra que países com percentuais de carga tributária semelhantes ao Brasil, como a França, Bélgica, Áustria, Suécia e Alemanha, costumam ter renda e qualidade de vida superiores ao nível encontrado no Brasil. Os países com renda semelhante a renda brasileira apresentam tributações menores, como a Turquia, Eslováquia, México e Chile.

Após o estudo o autor concluiu que a carga tributária brasileira cresce em ritmo mais acelerado que a média do grupo de países utilizados na comparação. O país possui carga tributária semelhante à dos países renda alta e embora possua uma estrutura tributária semelhante, o Brasil tributa o consumo mais excessivamente que os outros países e em contrapartida tributa menos a renda. A estrutura tributária do Brasil se apoia em tributos regressivos e pouco eficientes o que faz com que o país possua um ambiente tributário complexo e de desestímulo ao investimento.

Comparando os resultados obtidos nos estudos citados anteriormente com o presente estudo percebe-se que o Brasil, assim como os demais países das

Américas, continua concentrando sua arrecadação nos tributos sobre o consumo. A carga tributária brasileira continua entre os maiores percentuais da América Latina, se mantendo por volta dos 32%, percentual semelhante ao da Argentina, que como comentado anteriormente teve um crescimento acentuado entre 1990 e 2010, mas recentemente tem se mantido sem grandes variações.

Assim como nos estudos anteriores é possível observar que países com percentuais de carga tributária semelhante ao percentual do Brasil costumam prestar serviços públicos com maior qualidade do que os oferecidos a população brasileira, e os países que possuem serviços públicos semelhantes aos ofertados no Brasil tendem a ter percentuais de carga tributária menores que o percentual da carga tributária brasileira o que enfatiza o baixo retorno dos tributos no Brasil e justifica a insatisfação da população com a carga tributária brasileira.

5 CONCLUSÃO

A carga tributária está fortemente presente no cotidiano de todos, influenciando a produção e o consumo do país. A carga tributária tem grande relevância no meio produtivo, que é responsável por grande parte da geração de emprego e renda, os excessos ou desequilíbrios na carga tributária do país resultam em perda da competitividade das empresas e sacrifica o crescimento econômico do país.

Os países com maiores percentuais de carga tributária das Américas no ano 2016 foram Cuba 41,67%, Barbados 32,25% e o Brasil 32,16%. Cuba além de ter o maior percentual de carga tributária total em relação ao PIB também é o país das Américas com maior percentual de tributos sobre a folha de pagamento e sobre os bens e serviços. O Uruguai é o país com maior percentual de contribuições sociais, e o Canadá é o país que mais tributa a renda e a propriedade.

O Brasil é um dos países que mais arrecada devido ao valor do PIB brasileiro que como mencionado anteriormente é o segundo maior das Américas, mas até mesmo a arrecadação do país não é alta quando se considera a extensão do Brasil e o número de habitantes, pois aplicando-se o percentual da carga tributária sobre o PIB *per capita* o Brasil dispõem de menos arrecadação por habitante do que países das Américas com carga tributária semelhante e PIB menor como é o caso da Argentina e do Uruguai.

A pesquisa realizada teve por objetivo analisar a carga tributária do Brasil e dos demais países das Américas, afim de analisar a representatividade da arrecadação perante o PIB dos países, e a composição da arrecadação, comparando os dados referentes a carga tributária do Brasil com os dados dos outros países situados nas Américas para estabelecer semelhanças e diferenças e determinar se a carga tributária no Brasil é alta em relação aos demais países das Américas.

Analisando os dados coletados na pesquisa é possível responder à questão principal deste estudo: Quais as principais semelhanças e diferenças no percentual de carga tributária e na composição da arrecadação do Brasil em relação aos demais países das Américas nos anos 2014, 2015 e 2016? A principal semelhança na carga tributária do Brasil em relação aos demais países das Américas está na composição da arrecadação, no Brasil assim como nos demais países das Américas

a arrecadação se concentra nos tributos sobre o consumo, com exceção dos Estados Unidos e do Canadá que são países mais desenvolvidos e tem como maior fonte de arrecadação os tributos sobre a renda. Em relação ao percentual de carga tributária embora o Brasil apresente percentual acima da média dos países das Américas, o que se justifica pelo fato das Américas serem formadas por países com economias muito distintas e com percentuais de carga tributária bem divergentes o que faz com que a média sofra muita distorção impossibilitando uma análise conclusiva, a carga tributária é semelhante a carga tributária dos países das Américas que possuem condições econômicas e sociais semelhantes.

A carga tributária do Brasil não é alta quando comparada aos demais países das Américas, e inclusive a carga tributária do Brasil possui uma composição semelhante. A insatisfação dos setores produtivos e da sociedade em geral se dá em parte pelo baixíssimo retorno que o governo proporciona dos valores arrecadados, além da maneira como se estrutura o sistema tributário do Brasil. Embora o Brasil se mantenha entre os países com maiores percentuais de carga tributária das Américas, a qualidade dos serviços prestados à população e dos investimento públicos não são adequados ao nível de arrecadação do país.

No âmbito empresarial a complexidade do sistema tributário brasileiro, o elevado número de tributos e os diversos fatos geradores, faz com que as empresas tenham que dispor de uma estrutura para atender a todas as necessidades impostas pela legislação fiscal, fazendo com que além dos gastos com os tributos as empresas precisem gastar tempo e dinheiro para apurar seus tributos.

A tributação no Brasil, assim como na maior parte dos países das Américas, está centrada nos tributos sobre o consumo o que torna a tributação um tanto injusta por se tratar de tributação indireta que será repassada para a sociedade nos preços finais dos produtos e serviços. Na tributação sobre o consumo, diferentemente da tributação sobre a renda onde as alíquotas são proporcionais a renda ou acréscimo patrimonial do contribuinte, todos sofrem a mesma tributação o que torna a carga tributária mais pesada para os que possuem menos renda. Os tributos sobre o consumo também pesam bastante para as indústrias, que embora repassem parte dos tributos para os consumidores, acabam perdendo competitividade e obtendo menos lucros. Portanto embora a carga tributária brasileira não seja alta, como se costuma definir, a predominância de tributos indiretos e regressivos penaliza os trabalhadores e prejudica a produção do país.

No sistema tributário brasileiro chama a atenção o grande número de tributos, entre impostos, taxas e contribuições, além da burocracia imposta aos contribuintes. Percebe-se também que embora a carga tributária do Brasil se assemelhe a dos demais países das Américas, a população brasileira carece de retorno dos tributos arrecadados. O país precisa simplificar o sistema tributário passando mais transparência e confiabilidade ao contribuinte estimulando os negócios e a produtividade do país, além de otimizar o repasse dos tributos arrecadados proporcionando para a população melhores condições de vida.

Sugere-se como nova pesquisa para dar continuidade ao estudo que se verifique o retorno dos impostos arrecadados pelos países das Américas para determinar a relação entre a carga tributária e o retorno da arrecadação aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

AMADO, Adriana Moreira; MOLLO, Maria de Lourdes Rollemberg. **Noções de Macroeconomia: Razões Teóricas para as Divergências entre os Economistas**. São Paulo: Manole, 2003.

ANDRADE, Maria de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, Euridice S. de; LINS, Luiz Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade Tributária: Um Enfoque Prático nas Áreas Federal, Estadual e Municipal**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BANCO CENTRAL DO PARAGUAY. Disponível em: < <http://www.bcp.gov.p/> >. Acesso em: 09. nov. 2017.

BANCO MUNDIAL. Disponível em: < <http://databank.banquemondiale.org> >. Acesso em: 02. abr. 2018.

BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014: análise de tributos e base de incidência**. Brasília. MF; RFB, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2015: análise de tributos e base de incidência**. Brasília. MF; RFB, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2016: análise de tributos e base de incidência**. Brasília. MF; RFB, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 08 nov. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 7.212, de 15 de julho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 08 nov. 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 5 Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada.** 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

DUPAS (Org.), Gilberto; et al. **Espaços para o crescimento da economia brasileira.** São Paulo: UNESP, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 16 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis.** 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FLICK, Uwe. **Introdução à Metodologia de Pesquisa.** Porto Alegre: Penso, 2012.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil.** 3 Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HALL, Robert Ernest; LIEBERMAN, Marc. **Macroeconomia: princípios e aplicações.** São Paulo: Cengage Learning Editores, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS - Doutrina e Prática.** São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial.** 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade. **Metodologia científica.** 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LANZANA, Antonio Teixeira. **Economia Brasileira - Fundamentos e Atualidade.** 5 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas: Uma Abordagem Contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2015.

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária.** 2 Ed. Curitiba: Intersaberes, 2014.

MANKIW, N. Gregory. **Macroeconomia**, 8 Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2014.

MARQUES, Euvaldo. **Finanças Públicas – Administração Financeira e Orçamentária**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 7 Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MENDES, Marcos. **Por que o Brasil cresce pouco?** Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MERCADO COMUM DO SUL. Disponível em: < <http://www.mercosur.int> > Acesso em: 14 mai. 2018.

MILTONS, Michele Merética. **Coleção Diplomata - Macroeconomia**. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Gustavo de. **Contabilidade Tributária**. 4 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONOMICO. < <http://www.oecd.org/> >. Acesso em: 02. abr. 2018.

PAES, Nelson Leitão. **Carga tributária Brasileira - Uma análise comparativa**. 2010. Disponível em: <<https://justicafiscal.files.wordpress.com/2010/10/carga-tributaria-brasileira.pdf>> Acesso em: 15 mai. 2018.

PAES, Nelson Leitão. **Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina**. Acta Scientiarum. Human and Social Sciences. Maringá, v. 35, n. 1, 2013. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/ActaSciHumanSocSci/article/view/19734/pdf>> Acesso em: 15 mai. 2018.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de. **Tributação sobre empresas no brasil: Comparação internacional**. Radar: tecnologia, produção e comércio exterior. Brasília, n. 41, p. 55, out. 2015. Disponível em: < <http://repositorio.ipea.gov.br> > Acesso em: 15 mai. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2013.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público - Uma Abordagem Introdutória**. 6 Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SACHSIDA, Adolfo. **Como os impostos afetam o crescimento econômico?** Brasil Economia e Governo. Brasília, 16 mar. 2011. Disponível em <<http://www.brasil-economia-governo.org.br>> acesso em 14 mai. 2018.

SAMPAIO, Luiza Maria Moreira. **Esquematizado - Macroeconomia**, 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: <<http://www.fazenda.rs.gov.br/>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. **Manual de Direito Tributário.** 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica / Paulo Caliendo.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br>> Acesso em: 15 mai. 2018.

TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jayme. **Finanças Públicas: teoria e mais de 350 questões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MEIRA, Liziane Angelotti; BORGES, Antônio de Moura (coord.). **Direito tributário Constitucional: temas atuais relevantes.** São Paulo: Almedina, 2015.

VASCONCELLOS, Marco Sandoval; GAMBOA, Ulisses Monteiro de; TUROLLA, Araújo. **Macroeconomia para gestão empresarial.** São Paulo: Saraiva, 2007.

VASCONCELLOS, Marco Antônio de. **Economia - Micro e Macro.** 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VICECONTI, Paulo. **Contabilidade Avançada.** 17 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

WICKERT, Ilse Maria Beuren. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro real.** Paraná: Juruá Editora, 2004.

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A - Receita Tributária do Brasil em bilhões de Reais por Base de Incidência e Nível de Governo no ano 2014.....	65
ANEXO B - Receita Tributária do Brasil em bilhões de Reais por Base de Incidência e Nível de Governo no ano 2015.....	66
ANEXO C - Receita Tributária do Brasil em bilhões de Reais por Base de Incidência e Nível de Governo no ano 2016.....	67
ANEXO D - Composição da arrecadação em percentual do PIB dos países das Américas no ano 2014.	68
ANEXO E - Composição da arrecadação em percentual do PIB dos países das Américas no ano 2015.....	69
ANEXO F - Composição da arrecadação em percentual do PIB dos países das Américas no ano 2016.....	70

**ANEXO A - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR
BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2014**

Tipo de imposto	Nível de governo			Total	Total (%)	PIB (%)
	Federal	Estadual	Municipal			
Total da receita tributaria	1.265,06	468,32	114,36	1.847,74	100,0	33,47%
	68,47%	25,35%	6,19%	100,00%		
Tributos sobre a renda	332,88			332,88	18,02%	6,03%
Pessoa física	145,21			145,21	7,86%	2,63%
Pessoa jurídica	117,60			117,60	6,36%	2,13%
Retenções não alocáveis	70,07			70,07	3,79%	1,27%
Tributos sobre salários	437,67	19,53	8,10	465,30	25,18%	8,43%
Previdência social	278,48	19,53	8,10	306,11	16,57%	5,54%
Empregador	171,72	13,31	5,52	190,55	10,31%	3,45%
Empregador	87,60	6,22	2,58	96,41	5,22%	1,75%
Autônomo	12,37			12,37	0,67%	0,22%
Outros	6,78			6,78	0,37%	0,12%
Seguro desemprego	108,78			108,78	5,89%	1,97%
Outros	50,41			50,41	2,73%	0,91%
Tributos sobre a propriedade	0,90	37,15	39,03	77,08	4,17%	1,40%
Propriedade imobiliária	0,90		27,98	28,88	1,56%	0,52%
Propriedade de veículos automotores		32,45		32,45	1,76%	0,59%
Transferências patrimoniais		4,70	11,05	15,75	0,85%	0,29%
Tributos sobre bens e serviços	463,79	411,64	67,23	942,67	51,02%	17,07%
Gerais	370,76	220,81	55,39	646,96	35,01%	11,72%
Não cumulativos	188,17	220,81		408,98	22,13%	7,41%
Cumulativos	182,59		55,39	237,98	12,88%	4,31%
Seletivos	14,06	163,47		177,53	9,61%	3,22%
Comercio exterior	36,77			36,77	1,99%	0,67%
Taxas divesas	4,88	27,35	11,84	44,07	2,39%	0,80%
Contribuições previdenciárias	22,89			22,89	1,24%	0,41%
Outras contribuições sociais e economica	14,44			14,44	0,78%	0,26%
Tributos sobre transações financeiras	20,82			20,82	1,13%	0,38%
Outros tributos	-0,01			-0,01	0,00%	0,00%

**ANEXO B - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR
BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2015**

Tipo de imposto	Nível de governo			Total	Total (%)	PIB (%)
	Federal	Estadual	Municipal			
Total da receita tributaria	1.316,19	489,10	122,89	1.928,18	100,0	32,66%
	68,26%	25,37%	6,37%	100,00%		
Tributos sobre a renda	352,31			352,31	18,27%	5,97%
Pessoa física	154,22			154,22	8,00%	2,61%
Pessoa jurídica	109,89			109,89	5,70%	1,86%
Retenções não alocáveis	88,20			88,20	4,57%	1,49%
Tributos sobre salários	468,35	20,80	8,89	498,03	25,83%	8,44%
Previdência social	296,81	20,80	8,89	326,49	16,93%	5,53%
Empregador	198,37	14,17	6,05	218,59	11,34%	3,70%
Empregador	86,91	6,63	2,83	96,37	5,00%	1,63%
Autônomo	11,50			11,50	0,60%	0,19%
Outros	0,03			0,03	0,00%	0,00%
Seguro desemprego	118,32			118,32	6,14%	2,00%
Outros	53,22			53,22	2,76%	0,90%
Tributos sobre a propriedade	1,11	42,73	41,87	85,70	4,44%	1,45%
Propriedade imobiliária	1,11		30,76	31,86	1,65%	0,54%
Propriedade de veículos automotores		36,26		36,26	1,88%	0,61%
Transferências patrimoniais		6,47	11,11	17,58	0,91%	0,30%
Tributos sobre bens e serviços	460,21	425,58	72,14	957,92	49,68%	16,22%
Gerais	363,32	223,54	58,08	644,95	33,45%	10,92%
Não cumulativos	196,79	223,54		420,33	21,80%	7,12%
Cumulativos	166,53		58,08	224,62	11,65%	3,80%
Seletivos	15,93	172,97		188,90	9,80%	3,20%
Comércio exterior	38,97			38,97	2,02%	0,66%
Taxas divesas	5,31	29,07	14,05	48,44	2,51%	0,82%
Contribuições previdenciárias	22,16			22,16	1,15%	0,38%
Outras contribuições sociais e econômicas	14,52			14,52	0,75%	0,25%
Tributos sobre transações financeiras	34,69			34,69	1,80%	0,59%
Outros tributos	-0,46			-0,46	-0,02%	-0,01%

**ANEXO C - RECEITA TRIBUTÁRIA DO BRASIL EM BILHÕES DE REAIS POR
BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO NO ANO 2016**

Tipo de imposto	Nível de governo			Total	Total (%)	PIB (%)
	Federal	Estadual	Municipal			
Total da receita tributaria	1.383,76	514,84	128,41	2.027,01	100,0	32,38%
	68,27%	25,40%	6,34%	100%		
Tributos sobre a renda	404,82			404,82	19,97%	6,47%
Pessoa física	166,51			166,51	8,21%	2,66%
Pessoa jurídica	144,95			144,95	7,15%	2,32%
Retenções não alocáveis	93,35			93,35	4,61%	1,49%
Tributos sobre salários	499,87	23,2483	10,1184	533,24	26,31%	8,52%
Previdência social	320,67	23,2483	10,1184	354,04	17,47%	5,66%
Empregador	211,01	15,527	6,7578	233,29	11,51%	3,73%
Empregado	109,66	7,7213	3,3606	120,74	5,96%	1,93%
Seguro desemprego	124,71			124,71	6,15%	1,99%
Outros	54,49			54,49	2,69%	0,87%
Tributos sobre a propriedade	1,13	46,275	47,201	94,60	4,67%	1,51%
Propriedade imobiliária	1,13		37,5617	38,69	1,91%	0,62%
Propriedade de veículos automotores		39,0129		39,01	1,92%	0,62%
Transferências patrimoniais		7,2622	9,6393	48,65	2,40%	0,78%
Tributos sobre bens e serviços	444,14	445,3178	71,0954	960,56	47,39%	15,35%
Gerais	357,78	246,6547	54,6221	659,06	32,51%	10,53%
Não cumulativos	189,13	246,6547		435,78	21,50%	6,96%
Cumulativos	168,65		54,6221	223,27	11,01%	3,57%
Seletivos	17,70	166,2023		183,90	9,07%	2,94%
Comércio exterior	31,45			31,45	1,55%	0,50%
Taxas divedas	8,53	32,4608	16,4733	57,46	2,83%	0,92%
Contribuições previdenciárias	15,21			15,21	0,75%	0,24%
Outras contribuições sociais e econom	13,48			13,48	0,66%	0,22%
Tributos sobre transações financeiras	33,64			33,64	1,66%	0,54%
Outros tributos	0,16			0,16	0,01%	0,00%

**ANEXO D - COMPOSIÇÃO DA ARRECAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS
PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2014.**

	Receitas Fiscais em % do PIB	Tributação sobre rendimentos, lucros e	Contribuições sociais	Tributos sobre a folha de pagamento	Tributos sobre propriedade	Tributação sobre bens e serviços	Outros
Canada	31,172	15,022	4,696	0,641	3,661	7,116	0,036
Estados Unidos	25,926	12,469	6,186	0	2,785	4,488	-0,002
México	14,248	5,688	2,198	0,376	0,319	5,454	0,213
Argentina	31,109	5,892	6,719	0	2,819	15,389	0,29
Bolívia	26,179	5,58	3,813	0	0,19	14,849	1,747
Brasil	31,754	6,608	8,283	0,826	1,845	13,287	0,905
Chile	19,58	6,468	1,418	0	0,826	10,835	0,033
Colômbia	20,355	6,612	2,544	0,347	2,128	7,643	1,081
Equador	19,186	4,057	4,612	0	0,19	10,227	0,1
Guiana	23,825	8,123	2,358	0	0,381	12,765	0,198
Paraguai	17,76	2,669	4,598	0	0,283	10,102	0,108
Peru	19,006	7,56	2,055	-0,014	0,375	8,663	0,367
Uruguai	27,325	5,657	7,591	0	2,177	11,859	0,041
Venezuela	18,864	6,198	0,944	0	0,035	11,423	0,264
Barbados	30,365	8,064	6,112	0	1,298	14,521	0,37
Bahamas	17,29	0	2,837	0	1,206	11,443	1,804
Belize	27,218	7,984	2,112	0	1,011	16,111	0
Costa Rica	21,907	4,087	6,175	1,396	0,428	9,243	0,578
Cuba	37,488	7,433	4,491	3,644	0	19,727	2,193
El Salvador	16,88	6,073	1,775	0	0,097	8,571	0,364
Guatemala	12,668	3,91	1,796	0	0,186	6,697	0,079
Honduras	19,551	5,148	3,007	0	0,555	10,84	0,001
Jamaica	24,717	8,697	1,029	0	0,398	13,766	0,827
Nicarágua	21,765	5,726	4,916	0	0,121	10,569	0,433
Panamá	15,743	4,063	5,682	0,273	0,685	4,849	0,191
Republica Dominicana	13,838	4,403	0,053	0	0,64	8,741	0,001
Trindad e Tobago	30,126	20,941	2,466	0	0,442	6,107	0,17

**ANEXO E - COMPOSIÇÃO DA ARRECAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS
PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2015.**

	Receitas Fiscais em % do PIB	Tributação sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital	Contribuições sociais	Tributos sobre a folha de pagamento	Tributos sobre propriedade	Tributação sobre bens e serviços	Outros
Canada	32,017	15,32	4,829	0,654	3,792	7,385	0,037
Estados Unidos	26,226	12,864	6,203	0	2,704	4,455	0
México	16,231	6,763	2,249	0,386	0,317	6,27	0,246
Argentina	31,994	6,569	7,096	0	2,839	15,192	0,298
Bolívia	27,571	5,617	4,316	0	0,186	15,231	2,221
Brasil	31,975	6,685	8,296	0,84	2,006	13,222	0,926
Chile	20,507	7,464	1,42	0	0,896	11,093	-0,366
Colômbia	20,777	6,588	2,523	0,35	2,29	7,804	1,222
Equador	21,128	4,697	5,047	0	0,229	11,11	0,045
Guiana	24,206	8,332	2,509	0	0,49	12,711	0,164
Paraguai	17,909	2,719	4,883	0	0,298	9,994	0,015
Peru	17,244	6,167	2,07	0,001	0,392	8,343	0,271
Uruguai	27,043	5,935	7,469	0	2,086	11,518	0,035
Venezuela	20,822	4,726	0,634	0	0,049	15,15	0,263
Barbados	33,595	8,249	6,299	0	2,138	16,793	0,116
Bahamas	19,888	0	2,942	0	1,209	13,583	2,154
Belize	27,252	7,301	2,22	0	1	16,731	0
Costa Rica	22,584	4,411	6,314	1,437	0,436	9,413	0,573
Cuba	38,551	7,662	4,96	3,16	0	20,362	2,407
El Salvador	17,242	5,93	1,874	0	0,41	8,697	0,331
Guatemala	12,36	3,592	2,056	0	0,146	6,497	0,069
Honduras	20,381	5,431	2,957	0	0,576	11,415	0,002
Jamaica	25,668	8,997	0,987	0	0,436	14,459	0,789
Nicarágua	22,323	5,986	5,236	0	0,148	10,516	0,437
Panamá	15,86	4,132	5,848	0,213	0,612	4,871	0,184
Republica Dominicana	13,502	3,905	0,048	0	0,621	8,927	0,001
Trindad e Tobago	30,558	19,32	2,836	0	0,202	7,932	0,268

**ANEXO F - COMPOSIÇÃO DA ARRECAÇÃO EM PERCENTUAL DO PIB DOS
PAÍSES DAS AMÉRICAS NO ANO 2016.**

	Receitas Fiscais em % do PIB	Tributação sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital	Contribuições sociais	Tributos sobre a folha de pagamento	Tributos sobre propriedade	Tributação sobre bens e serviços	Outros
Canada	31,675	15,053	4,765	0,652	3,784	7,386	0,035
Estados Unidos	26,021	12,705	6,243	0	2,662	4,411	0
México	17,216	7,329	2,234	0,386	0,317	6,513	0,437
Argentina	31,296	5,428	6,907	0	2,733	14,604	1,624
Bolívia	25,994	4,656	4,388	0	0,195	14,299	2,456
Brasil	32,161	7,237	8,358	0,854	2,046	12,683	0,983
Chile	20,391	6,844	1,46	0	1,024	11,134	-0,071
Colômbia	19,757	6,297	2,515	0,348	2,117	7,346	1,133
Equador	20,471	4,412	4,848	0	0,603	10,509	0,099
Guiana	23,249	8,422	2,553	0	0,456	11,636	0,182
Paraguai	17,527	2,846	4,53	0	0,364	9,773	0,014
Peru	16,05	6,127	2,002	0	0,402	7,324	0,195
Uruguai	27,86	6,574	8,916	0	1,958	10,38	0,032
Venezuela	14,393	3,285	0,189	0	0,038	10,77	0,111
Barbados	32,247	9,043	3,167	0	2,098	17,303	0,636
Bahamas	22,442	0	3,212	0	1,19	16,892	1,147
Belize	29,646	7,6	2,357	0	0,849	18,84	0
Costa Rica	22,233	4,526	6,345	1,391	0,429	8,931	0,61
Cuba	41,674	8,849	5,24	2,698	0	22,45	2,436
El Salvador	17,893	6,19	2,012	0	0,4	8,958	0,334
Guatemala	12,554	3,936	2,1	0	0,112	6,335	0,071
Honduras	21,365	6,021	2,931	0	0,481	11,929	0,004
Jamaica	26,66	9,036	1,026	0	0,405	15,32	0,872
Nicarágua	22,564	6,419	5,624	0	0,159	10,125	0,237
Panamá	16,573	4,551	6,124	0,201	0,603	4,913	0,181
Republica Dominicana	13,653	4,087	0,047	0	0,601	8,918	0
Trindad e Tobago	22,865	11,234	2,914	0	0,371	8,117	0,23