

## UMA ANÁLISE SOBRE SONEGAÇÃO FISCAL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

### AN ANALYSIS OF TAX EVASION IN MERCOSUR COUNTRIES

#### **Marcelo Rabelo Henrique**

Professor da Universidade Federal de São Paulo

E-mail: marcelo@mrhenriqueconsult.com.br

#### **Antonio Saporito**

Professor da Universidade Federal de São Paulo

E-mail: profantoniosaporito@gmail.com

#### **Beatriz Inez**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo

E-mail: beatriz.inez@gmail.com

#### **Sandro Braz Silva**

Professor da Universidade Federal de São Paulo

E-mail: prof\_sandrobraz@hotmail.com

Recebido em 11 de setembro de 2022

Aprovado em 3 de novembro de 2022

#### **Resumo**

A sonegação de tributos é um problema de alcance mundial, porém com níveis de ocorrência e proporções bastante diferentes, quando comparados países e blocos econômicos. Considerando a dimensão do obstáculo que os países componentes dos Estados Parte do bloco econômico Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) enfrentam quanto a esse problema, este trabalho objetivou analisar os incentivos dos sonegadores de impostos destes territórios através de uma pesquisa teórica, explicativa e qualitativa, de natureza aplicada e empírica. Ao final da pesquisa pôde-se concluir que o Brasil é o país que mais se difere dos demais por ser o único que não aderiu ao imposto unificado, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Apesar disso foi possível verificar que os países estudados possuem economias semelhantes. Constatou-se de forma geral qual a sonegação diminuiu nos 4 países estudados e que o extremo inferior é o Uruguai, enquanto o Paraguai tem os mais elevados níveis de sonegação.

**Palavras-chave:** Impostos; Receita Tributária; IVA.

#### **Abstract**

Tax evasion is a worldwide problem, but with very different levels of occurrence and proportions when compared to countries and economic blocs. Considering the dimension of the obstacle that the member countries of the Member States of the Mercosur economic bloc (Argentina, Brazil, Paraguay and Uruguay) face regarding this problem, this study aimed to analyze the incentives of tax evaders in these territories through a theoretical, explanatory research and qualitative, of an applied and empirical nature. At the end of the research, it could be concluded that Brazil is the country that most differs from the others as it is the only one that has not adhered to the unified tax, the Value Added Tax (VAT). Despite this, it was possible to verify that the countries studied have similar economies. In

general, it was found that tax evasion has decreased in the 4 countries studied and that the lower end is Uruguay, while Paraguay has the highest levels of tax evasion.

**Keywords:** Taxes; Tax Revenue; IVA.

## 1 Introdução

Muitos países possuem o sistema tributário baseados na “confiança”, onde se acredita que o contribuinte declare e cumpra suas obrigações fiscais. Porém, há ciência de que muitos contribuintes burlam as leis, não declarando a totalidade de seus proventos, entregando falsas declarações, seja propositalmente ou por desconhecimento sobre como cumprir suas obrigações legais. Segundo Siqueira e Ramos (2005) “a sonegação é resultado de um conjunto de comportamentos bastante complexo e é motivada por uma variedade de fatores”.

A sonegação fiscal é um problema internacional, atinge países já desenvolvidos e em desenvolvimento. Os estímulos que levam os agentes a realizarem tais atos são objetos de estudo de muitos trabalhos publicados ao longo dos anos. Dois dos pioneiros nesse âmbito foram Allingham e Sandmo (1972) que deram continuidade ao modelo seminal de Becker (1968), onde ele utiliza o raciocínio econômico para explicar os motivadores racionais para um criminoso cometer um delito, considerando seus riscos e benefícios.

Clemente e Lirio (2017) utilizaram o modelo de Graetz, Reinganun e Wilde – GRW (1986) para analisar a evasão fiscal de dois grupos de países, o grupo 1 composto pela Alemanha, Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia, França e Holanda, considerados países de baixa evasão fiscal, enquanto o grupo 2, composto pela Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, México, Peru e Brasil, eram considerados países de altas taxas evasão fiscal. A pesquisa demonstrou que é mais interessante reduzir os custos de fiscalização e alíquotas tributárias ao aumentar as multas aos sonegadores, para assim tentar reduzir a taxa de sonegação dos contribuintes.

O que se pode observar nos estudos sobre sonegação fiscal é a busca por respostas sobre o que motiva o agente a sonegarem impostos e a como driblar esse problema que se tornou internacional. O objetivo do presente artigo é fazer uma comparação dos sonegadores e seus motivadores, dos países que são considerados Estados Parte do bloco econômico Mercosul (Mercado Comum do Sul): Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

O problema da sonegação fiscal é mundial; ocorre em países considerados mais ricos e desenvolvidos, em desenvolvimento e nos mais pobres e não desenvolvidos, porém a sua gravidade tem uma alta taxa de variação, conforme a pesquisa feita por Clemente e Lirio (2017). Nela foi realizada uma comparação dos agentes sonegadores entre dois grupos de países. Mesmo após muitos estudos, a questão chave permanece em aberto: O que motiva os contribuintes dos países do Mercosul a sonegarem seus impostos?

Os objetivos específicos do presente trabalho empíricos são: a-) comparar as economias dos países do MERCOSUL; b-) averiguar os tributos de cada país; c-) analisar as

informações a respeito da receita tributária e carga tributária de cada país; d-) verificar se existem características similares na taxa de sonegação de impostos nestes países.

A justificativa da pesquisa se fundamenta conforme Siqueira e Ramos (2005) em examinar, a partir de estudos, o comportamento do contribuinte perante o pagamento de impostos, utilizando variáveis fiscais e comportamentais relevantes. Ainda para Siqueira e Ramos (2006), pesquisas anteriormente feita com o objetivo de sugerir causas e soluções para o problema da evasão/sonegação fiscal não foram suficientes para dar respostas para o fenômeno em sua totalidade.

Clemente e Lírio (2017) afirmam que a maioria dos trabalhos e estudos realizados sobre o assunto foi realizada nos Estados Unidos, havendo assim, a carência de trabalhos empíricos em outros países, já que a sonegação fiscal é um problema que afeta muitos outros lugares. Considerando que ainda existem lacunas no que tange às motivações para os agentes sonegarem impostos, mesmo com a aplicação de multas altas em muitas ocasiões, o presente estudo tem o objetivo de realizar a comparação desses motivadores em países de um mesmo bloco econômico (Mercosul). Por possuírem economias e culturas semelhantes, se torna apropriado realizar o estudo com esta amostra e assim obter mais informações sobre como o problema poderia vir a ser amenizado no cenário proposto.

## 2. Revisão de Literatura

Antes de dar prosseguimento ao estudo são necessárias que previamente sejam deixadas claras as terminologias utilizadas no trabalho, para não confundir o leitor. Inicialmente pode definir-se Sistema Tributário como “[...] um conjunto de tributos e regras jurídicas tributárias vigentes em um país em determinada época” (MARTELLI; SILVA, 2016).

Bordin e Lagemann (1994) diferenciam carga tributária e carga fiscal da seguinte maneira: a primeira é composta por impostos, taxas e contribuições de melhoria (receita tributária), sem levar em consideração as contribuições sociais, enquanto a segunda considera toda a receita tributária, as contribuições sociais e possíveis outras receitas. Moreira (2003) deixa claro que não existe conformidade nas definições de elisão e evasão fiscal no meio tributário. Segundo o autor a evasão fiscal é quando ocorre a sonegação, fraude ou simulação, sendo um meio ilegal que o contribuinte usa para não pagar corretamente seus tributos, enquanto elisão fiscal é um meio lícito em que o contribuinte encontra para não declarar ou para reduzir seus impostos.

Moreira (2003) ainda caracteriza a sonegação como sendo a ocultação de rendimentos, fazendo com que a o montante de tributos a ser pago se torne menor. Fraude é a alteração de documentos para que o pagamento de tributos seja inferior.

### 2.1. O Mercado Comum do Sul

Segundo Lampert (1998) diante dos efeitos da globalização, do fim da Guerra Fria, da reabertura política e da redemocratização em muitos países da América do Sul, no final dos

anos 1980, viu-se uma oportunidade e necessidade de criar um bloco econômico formado por esses países, com o objetivo de superar crises econômicas, políticas e sociais.

De acordo com Balbé e Machado (2008) os países fundadores do MERCOSUL foram o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai a partir da assinatura do Tratado de Assunção em 1991. Apesar de terem apresentado bons resultados após a criação do bloco econômico a interação dos países ainda é baixa e existe um desequilíbrio nas economias dos mesmos, sendo o Brasil e a Argentina os maiores responsáveis pelos resultados positivos (BALBÉ e MACHADO, 2008).

## 2.2. Sistemas tributários

Conforme Pinto (2001) não há no MERCOSUL um acordo que unifique os sistemas tributários de seus membros, o próprio Tratado de Assunção dispõe muito pouco a respeito do assunto tributário. O autor ainda cita que é indispensável que haja harmonização econômica neste tipo de mecanismo de integração regional, pelo peso que a tributação tem sobre a economia. Segundo Bordin e Lagemann (1994) é necessário que exista uma adequação nos sistemas tributários dos países que integram o MERCOSUL para que seja obtido sucesso no bloco econômico. Segundo Pinto (2001) os impostos indiretos precisam ser harmonizados caso o MERCOSUL, no futuro, crie uma integração maior que a atual.

A pesquisa de Costa, Camilla Fagner, Carvalho, Vieira (2021) chama atenção para o fato de que a Teoria da Tributação Ótima consegue trazer as questões sociais para discussão de políticas públicas de gestão tributária de forma estruturada, tendo como perspectiva a inclusão e a responsabilidade social, a partir da importância de um tratamento diferenciado dos agentes econômicos, físicos e jurídicos, suas necessidades e possibilidades. Ainda a exemplo de outros países, a Teoria da Tributação Ótima está presente no debate brasileiro, expressando como possível e necessário avançar em uma política tributária que responda às necessidades de arrecadação públicas articuladas e conciliadas ao bem-estar social, por meio de uma gestão responsável, moderna e transparente.

## 3. Metodologia de Pesquisa

A pesquisa foi de natureza aplicada, pois contém informações com potencial de utilização para ajudar na limitação do problema abordado. A abordagem foi qualitativa no que concerne entender a motivação comportamental dos sonegadores dos países estudados. Sua finalidade foi teórica, no que tange a explicar as definições dos termos utilizados no âmbito tributário e empírica no que se refere a estudar, comparar e apresentar hipóteses sobre o que motiva os contribuintes dos países estudados a sonegarem seus impostos.

O objetivo do estudo foi explicativo, pois procurou esclarecer os agentes motivadores dos sonegadores de impostos. Foi composta por pesquisa bibliográfica e documental no que concerne à extração de dados para análise.

Como ponto de partida foi analisados os termos corretos utilizados na pesquisa. Após isso, foram apresentadas e comparadas às situações atuais das economias dos países membros

do MERCOSUL e quais são os seus tributos de recolhimento obrigatório. Para a demonstração dos resultados analisados serão usados gráficos e tabelas, para verificar quais métodos de controle se mostram mais eficazes ou não.

#### 4. Desenvolvimento da Pesquisa e Resultados

##### 4.1. Comparação econômica

Para dar prosseguimento à pesquisa, foi realizado o recolhimento de dados econômicos dos países estudados, retirados do *Country Economy*. Informações como PIB (Produto Interno Bruto) *per capita*, despesa pública com educação, índice de percepção de corrupção, salário-mínimo nacional e carga fiscal foram utilizados como bases de comparação e podem ser visualizados a seguir.

##### 4.2. PIB per capita

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) define o PIB como um indicador que mede o fluxo de bens e produtos finais produzidos pelo país, estado ou cidade durante o período de um ano. Ele pode ser utilizado para realizar comparações internacionais sobre as economias dos países analisados. O PIB *per capita* pode ser utilizado para medir o quanto do PIB pertenceria em tese a cada habitante do país.

A tabela 1 mostra a evolução do PIB *per capita* da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai durante o período de 2010 a 2018.

**Tabela 1 - PIB *per capita***

Ano/País	Brasil	Argentina	Paraguai	Uruguai
2010	11.327	10.413	4.347	11.860
2011	13.296	12.788	5.298	14.054
2012	12.427	13.890	5.151	14.962
2013	12.357	14.489	5.883	16.723
2014	12.176	13.209	6.050	16.572
2015	8.846	14.895	5.353	15.366
2016	8.751	12.773	5.260	15.387
2017	9.877	14.588	5.610	17.327
2018	8.917	11.658	5.934	17.294

Fonte: *Country Economy* (2020)

\*Valores expressos em milhares de dólares (M.\$)

Na tabela acima se pode concluir que o PIB *per capita* do Uruguai é mais alto que os dos demais países durante todo o período, com poucos períodos de queda. Argentina e Brasil iniciam com valores similares até 2014, após isso o Brasil despenca e a Argentina apresenta crescimento. Enquanto isso o Paraguai segue sendo o de menor valor de 2010 a 2018.

##### 4.3. Despesa pública com educação *per capita*

De acordo com a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2020, existe dificuldade para compreender e interpretar a complexidade das obrigações tributárias por parte dos declarantes, causando inconsistências nas declarações, situação que pode estar relacionada com o nível de investimento na

educação. Avaliando este cenário foi desenvolvida a tabela 2, que trata da despesa pública com educação *per capita* nos países pesquisados, durante o período de 2010 a 2015.

**Tabela 2 - Despesa Pública com Educação *per capita***

Ano/Pais	Brasil	Argentina	Paraguai	Uruguai
2010	640	523	121	612
2011	763	677	196	612
2012	728	743	189	612
2013	722	788	189	612
2014	724	708	189	612
2015	552	860	189	612

Fonte: *Country Economy* (2020)

\* Valores expressos em milhares de dólares (M.\$)

Conforme a tabela apresentada acima é possível verificar que a Argentina, Brasil e Uruguai possuem valores similares de 2010 até 2014, quando a Argentina passa por um crescimento e o Brasil por uma queda. Em contrapartida o Paraguai apresenta despesa pública com educação por habitante demasiado mais baixa que a dos demais países.

#### 4.4. Percepção de corrupção

Segundo a Transparência Internacional – Brasil o Índice de Percepção da Corrupção (IPC) é um indicador de corrupção no setor público produzido desde 1995 que avalia 180 países e territórios anualmente. O IPC utiliza uma escala que vai de 0 (país considerado muito corrupto) a 100 (país íntegro). A tabela 3 demonstra, em ordem crescente de percepção de corrupção, as posições no *ranking* dos países estudados no período de 2010 a 2020.

**Tabela 3 - Posição no Ranking de Percepção da Corrupção**

Ano/Pais	Brasil	Argentina	Paraguai	Uruguai
2010	69	123	146	24
2011	73	129	154	25
2012	69	105	150	20
2013	72	106	150	19
2014	69	107	150	21
2015	76	107	130	21
2016	79	95	123	21
2017	96	85	135	23
2018	105	85	132	23
2019	106	66	137	21
2020	94	78	137	21

Fonte: *Country Economy* (2020) e Transparência Internacional (2021)

Analisando a tabela 3 é possível concluir que dos países listados o que possui melhor posição é o Uruguai, possuindo certa estabilidade desde 2012. O Brasil subiu muitas posições em 2018, com uma pequena queda até a última divulgação do estudo em 2020. Em contramão a Argentina que chegou a 129ª posição em 2011 conseguiu cair para 66ª posição em 2019. Já o Paraguai é o com pior posição no ranking, chegando ao 154º lugar em 2011, não apresentando grandes mudanças até 2020. Sem medidas efetivas ou reformas anticorrupção apoiadas pelo governo faz com que os cenários demonstrados pelos gráficos acima não apresentem melhoras significativas (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2021).

Embora a comunidade internacional esteja sempre desenvolvendo métodos anticorrupção, já é de conhecimento que onde os métodos de controle são ineficazes e a legislação for inadequada à corrupção vai continuar acontecendo (OLIVEIRA; NASCIMENTO, 2021).

#### 4.5. Salário-mínimo

Analisando o último IPC divulgado em 2021 é possível verificar que os países mais corruptos são os menos desenvolvidos ou em desenvolvimento, além de serem conhecidos por possuírem os salários-mínimos mais baixos. Por este motivo foi exposta na tabela 4 a evolução do salário-mínimo no período de 2010 a 2019 nos países estudados. Para efeitos de comparação os valores foram convertidos em dólares (US\$).

**Tabela 4 - Salário-Mínimo Nacional**

Ano/Pais	Brasil	Argentina	Paraguai	Uruguai
2010	293	442	306	245
2011	327	548	364	299
2012	334	576	370	362
2013	331	599	387	408
2014	307	524	397	408
2015	297	608	395	408
2016	222	507	314	408
2017	288	534	341	408
2018	288	297	378	467
2019	257	455	368	463

Fonte: Country Economy (2020)

\*Valores expressos em dólares (US\$)

Diante das informações apresentadas é possível verificar que historicamente o salário-mínimo da Argentina é mais alto, a queda apresentada em 2018 é devida à alta do dólar em comparação ao peso argentino durante aquele período. Os salários dos demais países possuem valores próximos no ano de 2010, encerrando 2019 com o Uruguai e Paraguai com valores mais próximos da Argentina e o Brasil com o valor mais baixo entre os quatro países.

#### 4.6. Carga fiscal

A Receita Federal (2016) informa que as diferenças de carga fiscal podem estar relacionadas com o fato de que algumas espécies tributárias de um país podem não estar presentes em outros, como a previdência, que em alguns casos é privada.

A tabela 5 apresenta a carga fiscal de 2010 a 2018, dos quatro países.

**Tabela 5 - Carga Fiscal**

Ano/Pais	Brasil	Argentina	Paraguai	Uruguai
2010	32,30%	29,10%	12,10%	26,30%
2011	33,10%	29,30%	12,90%	26,70%
2012	32,30%	30,60%	13,40%	27,00%
2013	32,30%	31,20%	12,60%	27,50%
2014	31,60%	31,10%	14,30%	27,40%
2015	31,90%	31,50%	13,70%	27,30%
2016	32,00%	30,70%	13,40%	27,80%
2017	32,10%	30,10%	14,00%	29,00%

2018	33,10%	28,80%	14,00%	29,20%
------	--------	--------	--------	--------

Fonte: Country Economy (2020)

Diante dos dados da tabela 5 é possível verificar que a carga fiscal brasileira sempre foi a mais alta, seguido da Argentina e Uruguai, enquanto a do Paraguai é a menor, representando menos do que a metade dos demais na maioria dos anos.

#### 4.7. Sistema tributário e sonegação fiscal

A seguir são apresentadas as estruturas tributárias dos países estudados e as entidades governamentais que possuem como responsabilidade a aplicação da legislação, fiscalização e o cumprimento das obrigações. Juntamente serão apresentados os dados referentes às taxas de sonegação fiscal com a análise dos dados e demais informações.

##### 4.7.1. Argentina

A Agência Argentina de Investimento e Comércio Internacional menciona que no país a arrecadação é realizada pelo Governo Federal, pelas províncias e municípios, por meio de impostos sobre lucros, bens e consumo. De acordo com a AFIP (*Administración Federal de Ingresos Públicos*) a DGI (*Dirección General Impositiva*) é o órgão responsável pela administração do sistema tributário nacional da Argentina. Ainda de acordo com a AFIP, a DGI procura facilitar e simplificar os procedimentos para que os cidadãos possam cumprir com as obrigações fiscais de forma correta.

As principais obrigações da Argentina são apresentadas no quadro 1.

#### Quadro 1 - Principais Impostos e Contribuições - Argentina

<p><b>Governo Federal</b></p> <p>Imposto de Renda</p> <p>Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)</p> <p>Imposto de Renda Mínimo Presumido</p> <p>Impostos Especiais</p> <p>Imposto sobre Propriedade Pessoal</p> <p>Imposto sobre Dívidas e Créditos Bancários e Outras Operações</p> <p><b>Províncias</b></p> <p>Imposto sobre o Rendimento Bruto</p> <p>Imposto do Selo</p> <p>Imposto sobre Transmissão de Propriedades</p> <p><b>Municípios</b></p> <p>Taxas e contribuições especiais</p>
---

Fonte: AGENCIA ARGENTINA DE INVERSIONES Y COMERCIO INTERNACIONAL (2020)

Abaixo é apresentado na tabela 6 o histórico de sonegação fiscal de IVA, o imposto mais importante da Argentina.



**Tabela 6 - Sonegação Fiscal IVA – Argentina**

Ano	Sonegação
2001	29,6%
2002	34,8%
2003	32,3%
2004	24,8%
2005	23,3%
2006	21,2%
2007	19,8%

Fonte: CEPAL (2017)

De acordo com a pesquisa realizada pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) em 2017 após o término da Ditadura Militar Argentina em 1983, o país passou por um longo período de crise econômica, social e política, o que incapacitava o governo de cumprir com suas obrigações, o que esclarece o aumento da sonegação de IVA no período de 2001-2002. A partir de 2003 o país passou por um processo importante de crescimento econômico, onde foram impostas medidas públicas para promover investimentos. Além disso entre 2003 e 2008 a geração de empregos foi elevada, o que ajudou a manter o setor econômico em crescimento, com isso a sonegação de IVA de 2003 em diante manteve tendência de queda.

#### 4.7.2. Brasil

Segundo o IBPT (2020), que realiza estudos de diversos setores da economia brasileira, o sistema tributário do Brasil é um dos mais complexos do mundo, sendo conhecido mundialmente por ter uma estrutura extensa e complicada devido a não unificação das leis, tanto na apuração dos tributos como em sua carga tributária. Os principais tributos federais, estaduais e municipais estão dispostos a seguir na Quadro 2.

**Quadro 2 - Principais Impostos e Contribuições - Brasil**

##### **Tributos federais**

**II** – Imposto sobre Importação.

**IOF** – Imposto sobre Operações Financeiras.

**IPI** – Imposto sobre Produto Industrializado. Cobrado das indústrias.

**IR** – Imposto de Renda (Pessoa Física/Jurídica).

**ITR** – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

**CIDE** – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

**COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

**CPMF** – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.

**CSLL** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**FGTS** – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

**INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social.

**PIS/Pasep** – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

##### **Impostos estaduais**

**ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

**IPVA** – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

**ITCMD** – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação.

##### **Impostos municipais**

**IPTU** – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

ISS – Imposto Sobre Serviços.  
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos.

Fonte: Senado Federal (2020)

Segundo estudo do IBPT (2020), a Receita Federal possui um plano de fiscalização de combate a fraudes e sonegação fiscal, onde são priorizadas empresas de grande e médio porte e pessoas físicas com patrimônio ou renda elevadas. Ainda de acordo com o estudo, 62% das infrações são descobertas a partir do cruzamento das informações das obrigações acessórias e do compartilhamento de informações entre os fiscos.

O SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) é um serviço público que monitora as atividades contábeis e fiscais do país, criando um banco de dados e cruzamento de informações utilizadas para fiscalizar as declarações acessórias dos contribuintes (HENRIQUE, 2012). O IBPT (2020) ainda menciona que a sonegação média das empresas apresentou redução conforme a tabela 7 a seguir.

**Tabela 7 - Sonegação Fiscal – Brasil**

Ano	Sonegação
2002	32,0%
2004	39,0%
2009	25,0%
2017	17,0%
2019	15,0%

Fonte: IBPT (2020)

Segundo informações do estudo do IBPT (2020) as inconsistências são geradas devido à complexidade das obrigações tributárias, que confundem o contribuinte. A queda da sonegação fiscal no Brasil é devido ao cruzamento de informações e melhora na fiscalização (IBPT, 2009). Segundo Henrique (2012) “[...] observou-se o sucesso do fisco brasileiro ao implantar o SPED que foi instituído pelo Decreto 6.022/07 com previsão de implementação total até 2013.”. Devido aos novos sistemas de controles fiscais o país possui o menor índice de sonegação fiscal da América Latina (IBPT, 2020).

#### 4.7.2.1. Reforma tributária no Brasil

Em julho de 2020 foi apresentado ao Congresso o Projeto de Lei nº 3.887 que se refere a primeira parte da Reforma Tributária no Brasil, nela é prevista a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), que substituirá o Pis/Pasep e Cofins (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020).

Ainda de acordo com o Ministério da Economia (2020) o objetivo desta reforma tributária é modernizar e simplificar o sistema tributário, melhorando a produtividade e aumentando o crescimento econômico do país. O novo imposto terá alíquota de 12% e estará alinhada com os modelos já internacionais já existentes de IVA.

A substituição dos impostos Pis/Pasep e Cofins pelo CBS não trará grandes mudanças para o Sistema Tributário Nacional atual, considerando que uma reforma tributária ideal tem como objetivo reduzir a carga tributária sobre bens e serviços, que é o setor que mais sente os

impactos negativos da alta incidência de impostos, além de ser necessário que seja levada em consideração a capacidade contributiva do país (SCHMIDT *et al.*, 2020).

#### 4.7.3. Paraguai

Segundo o Ministério da Fazenda paraguaio, o país passou recentemente por uma reforma tributária por meio da Lei nº 6380/19 com os objetivos de modernizar e simplificar o cumprimento das obrigações. Seguem abaixo, no quadro 3, os principais impostos do país.

#### *Quadro 3 - Principais Impostos e Contribuições - Paraguai*

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado
ISC - Imposto sobre Consumo
IDU - Imposto sobre Dividendos e Lucros
INR - Imposto de Renda Para Não Residentes
IRE - Regime Geral de Imposto de Renda Empresarial
IRP - Imposto de Renda Pessoal
IRACIS - Imposto de Renda para Atividades Comerciais, Industriais e de Serviços
IRAGRO - Imposto sobre o rendimento das Atividades Agrícolas
IRPC - Imposto de Renda de Pequenos Contribuintes

Fonte: *Ministerio de Hacienda, Subsecretaria de Estado de Tributación (2020)*

Na reforma foi debatida a ideia de dar mais peso aos impostos diretos, estabelecendo normas sobre a tributação internacional e que aquele com maior capacidade tributária contribua um pouco mais sem aumentar as taxas diretamente (MINISTERIO DE HACIENDA, 2020).

Existem três entidades responsáveis pela cobrança da arrecadação de impostos no Paraguai, a Subsecretaria de Estado da Tributação (SET) responsável pelos impostos diretos e indiretos, a Direção Nacional das Alfândegas (DNA) responsável pela cobrança do IVA externo e demais tarifas de importações e os municípios que arrecadam impostos sobre a propriedade (GIMENEZ *et al.*, 2017).

Segundo o estudo realizado por Gimenez *et al.* (2017) a cobrança de impostos no Paraguai é altamente dependente de impostos indiretos, especialmente o IVA, que possui os indicadores de sonegação fiscal durante o período de 2007-2014 apresentados a seguir na tabela 8.

**Tabela 8 - Sonegação Fiscal IVA – Paraguai**

Ano	Sonegação
2007	45,3%
2008	43,5%
2009	41,5%
2010	35,9%
2011	34,2%
2012	36,7%
2013	34,8%
2014	30,9%

Fonte: *Gimenez et al. (2017); CEPAL (2017)*

A economia paraguaia passou por um processo de formalização que afetou diretamente o sistema tributário. Nesse sentido, em 2014 houve uma queda de 3,9 p.p. dentro a taxa de sonegação do IVA em relação ao ano anterior, como resultado de melhorias nos controles e gestão da administração tributária (GIMENEZ et al., 2017).

#### 4.7.4. Uruguai

Segundo o *Uruguay XXI*, agência que elabora estudos sobre os setores da economia do Uruguai, os impostos indiretos constituem a principal fonte de arrecadação tributária do país. A Diretoria Geral Impositiva (DGI) é o órgão responsável pela administração do sistema tributário no âmbito nacional.

Os principais impostos do país estão ordenados no quadro 4.

#### Quadro 4 - Principais Impostos e Contribuições – Uruguai

<b>Impostos Indiretos</b>
IVA - Imposto sobre o Valor Agregado
IMESI - Imposto Específico Interno
<b>Impostos Diretos</b>
IRAE - Imposto de Rendas das Atividades Econômicas
IRPF - Imposto de Renda das Pessoas Físicas
IRNR - Imposto às Rendas dos Não Residentes
IP - Imposto ao Patrimônio
IMEBA - Imposto às Vendas de Bens Agropecuários

Fonte: *Uruguay XXI* (2020)

De acordo com o *Uruguay XXI* (2019) a DGI realiza a auditoria das declarações com amostras aleatórias, notificando os contribuintes caso sejam identificados aspectos que devem ser explicados.

O Departamento de Estudos Econômicos divulga a cada 8 anos o relatório com a medição de sonegação de IVA que é o imposto mais importante do país, já que representou 48,1% de toda arrecadação do ano de 2016. O estudo apresentado a seguir na tabela 9 tem como base o período de 2000-2016 e demonstra os resultados obtidos no estudo publicado pela DGI.

#### Tabela 9 - Sonegação Fiscal IVA - Uruguai

Ano	Sonegação
2000	40,30%
2002	41,50%
2004	34,40%
2006	29,70%
2008	20,90%
2010	19,20%
2012	20,00%
2015	14,50%
2014	15,60%
2016	14,80%

Fonte: DGI (2019)

Na tabela acima observa-se que a taxa de sonegação diminuiu no período 2003-2009, posteriormente apresenta um comportamento oscilante, mas com tendência decrescente. Alcançou o máximo em 2002 (41,5%) e mínimo em 2015 (14,5%). Considerando o período de ponta a ponta, estima-se que a taxa de sonegação caiu 63,4%.

Segundo o estudo as variações registradas seriam baseadas na evolução da atividade econômica e devido reforma tributária que foi introduzida no final de 2006. Na reforma foi realizada a inclusão de um pacote de melhorias em termos de gestão e eficiência da administração tributária além da redução das taxas de IVA, que foi possível graças a eliminação da COFIS (*Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social*). As penalidades pelo descumprimento das regras das declarações impactaram na redução da sonegação.

## 5. Conclusão

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise dos incentivos dos sonegadores de impostos dos países que são considerados Estados Parte do bloco econômico MERCOSUL (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), por serem países semelhantes econômica e culturalmente.

Ao coletar os dados econômicos, verificou-se que em relação ao PIB *per capita* o Brasil, Argentina e Uruguai não possuem grandes distinções, com exceção do Paraguai que sempre foi o que obteve valores muito menores que os demais países.

Em relação a despesa pública com educação, foi possível observar que mais uma vez o Paraguai foi o país com os valores mais baixos ao longo do tempo, enquanto os demais não possuíram oscilações relevantes durante o período analisado, podendo demonstrar a falta de dedicação com a área que é de suma importância para o desenvolvimento de um país.

A pesquisa também permitiu analisar o índice de percepção de corrupção, onde foi possível concluir que todos os países estudados não estão bem-posicionados, salvo o Uruguai. O que resulta na falta de métodos anticorrupção e de controles eficazes.

Também foi evidenciado que a carga fiscal do Brasil e Argentina são as mais altas entre os países estudados, enquanto a do Paraguai é visivelmente a mais baixa.

Todos os países possuem uma quantidade similar de impostos principais, com exceção do Brasil, que já é conhecido por dispor de uma gama de impostos com um dos sistemas tributários mais complexos do mundo.

De modo geral pose-se dizer que a sonegação foi reduzida nos últimos anos nos 4 países e que o menor nível é a do Uruguai, enquanto o Paraguai continua apresentando os maiores mais elevados.

Como ponto em comum a Argentina e o Uruguai apresentaram melhoras nas taxas de sonegação do IVA, após as reformas tributárias que simplificaram e modernizaram o cumprimento das obrigações.

Enquanto isso o Brasil é o país que mais se difere dos demais, por não ter um imposto unificado (IVA). A reforma no Brasil ainda dá os primeiros passos para desenvolver meios de tornar o envio das obrigações tributárias menos complexos, a queda da sonegação se deu pela utilização da tecnologia no que diz respeito ao cruzamento de informações e sistemas de controle, como o SPED.

O Paraguai passou por um processo de formalização que trouxe melhorias para administração tributária, ocasionando a redução da taxa de sonegação de IVA do país. Da mesma forma no ano de 2019 foi instituída uma nova reforma tributária, com o objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações nos próximos anos.

Neste sentido, foi possível concluir que o que motiva os contribuintes do bloco econômico do MERCOSUL a sonegarem seus impostos é a complexidade dos sistemas tributários e falta de sistemas de controle.

Como sugestão de futuras pesquisas recomenda-se realizar a comparação novamente após a apresentação dos resultados obtidos pelas reformas tributárias do Paraguai e Brasil, além da indicação para realizar a pesquisa e comparação com outros grupos de países.

## 6. Referências

AGENCIA ARGENTINA DE INVERSIONES Y COMERCIO INTERNACIONAL (Argentina). **El Sistema Tributario en La Argentina**. [20--?]. Disponível em <[https://www.inversionycomercio.org.ar/docs/pdf/El\\_Sistema\\_Tributario\\_en\\_la\\_Argentina.pdf](https://www.inversionycomercio.org.ar/docs/pdf/El_Sistema_Tributario_en_la_Argentina.pdf)>. Acesso em 11 jan. 2021.

ARGENTINA. Dirección General Impositiva. Administración Federal de Ingresos Públicos. **Impositiva**. Disponível em: <<https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/impositiva/>>. Acesso em: 01 fev. 2021>.

BALBÉ, F. Frois; MACHADO, T. Andrade. **O MERCOSUL como Experiência de Integração Econômica: Avaliações e Perspectiva**. In: II ENCONTRO DE ECONOMIA CATARINENSE, 2., 2008, Chapecó. **Anais...**. Chapecó: Apec, 2008. p. 227 - 237. Disponível em: <[http://www.apec.unesc.net/IIEEC/sessoes\\_tematicas/Especiais/Artigo3.pdf](http://www.apec.unesc.net/IIEEC/sessoes_tematicas/Especiais/Artigo3.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2018.

BORDIN, L. C. Vitali; LAGEMANN, E. **Análise Comparativa das Estruturas Tributárias dos Países do MERCOSUL**. Indicadores Econômicos FEE, [S.I.], v. 22, n. 3, p.237-267, abr./jun. 1994. Disponível em: <<https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/view/866/0>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

BRASIL. MERCOSUL. **Saiba mais sobre o MERCOSUL**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.MERCOSUL.gov.br/saiba-mais-sobre-o-MERCOSUL>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. **Reforma Tributária**. Brasília, DF: Ministério da Economia. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>>. Acesso em 11 fev. 2021.

BRASIL. Receita Federal. **O que é carga Tributária?** Brasília, DF. Disponível em: <[https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao\\_fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf](https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao_fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf)>. Acesso em: 27 dez. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Principais impostos e contribuições pagos no Brasil*. Brasília, DF. Disponível em <<https://www.senado.gov.br/noticias/jornal/cidadania/impostos/not03.htm>>. Acesso em 11 jan. 2021.

CLEMENTE, F; LÍRIO, V. S; **Evidências Internacionais de Sonegação Fiscal**: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. *Estud. Econ.*, São Paulo, vol.47, n.3, p. 487-507, jul./set. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n3/0101-4161-ee-47-03-0487.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2018

COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE (Org.). **Sobre a CEPAL**. Disponível em: <<https://www.cepal.org/pt-br/about>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

COUNTRY ECONOMY. *Brasil*. Disponível em: <<https://pt.countryeconomy.com/paises>>. Acesso em: 24 dez. 2020.

E COSTA, CAMILLA FAGNER, DE CARVALHO; VIEIRA, J.D.C. Optimal Tax Theory: Its Contributions to the Brazilian Reality. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 2, p. 1-16, 1A-16A, Mar 2021.

GIMENEZ, Lea *et al.* **Paraguay: analisis del sistema fiscal y su impacto en la pobreza y la equidad**. Luisiana: The Ceq Institute At Tulane University, 2017. 58 p. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/ceqwps/74.html>>. Acesso em: 02 fev. 2021.

HENRIQUE, Nilton da Silva. **Arrecadação Brasileira pós-Sped: A Eficácia da Fiscalização Eletrônica**. *Revista Linceu*, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 29-47, jan. 2012. Semestral. Disponível em: <[https://liceu.emnuvens.com.br/LICEU\\_ONLINE/article/viewFile/1430/874](https://liceu.emnuvens.com.br/LICEU_ONLINE/article/viewFile/1430/874)>. Acesso em: 10 fev. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Produto Interno Bruto: PIB*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 24 dez. 2020

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Brasil). **Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Curitiba. 2009. Disponível em: <[https://issuu.com/robertodiasduarte/docs/sonega\\_ao](https://issuu.com/robertodiasduarte/docs/sonega_ao)>. Acesso em: 08 fev. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Brasil). **Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Curitiba. 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>>. Acesso em: 26 dez. 2020.

LAMPERT, E. **Educação e MERCOSUL: Desafios e Perspectivas**. Revista da Faculdade de Educação, São Paulo, v. 24, n. 2, p.9-28, jul.-dez. 1998. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-25551998000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-25551998000200002)>. Acesso em: 18 abr. 2018.

LETTIERI SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. S. **A Economia Da Sonegação: Teorias e Evidências Empíricas**. Revista Economia Contemporânea, Rio de Janeiro, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

LETTIERI SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. S. **Evasão Fiscal Do Imposto Sobre a Renda: Uma Análise do Comportamento do Contribuinte Ante o Sistema Impositivo Brasileiro**. Economia Aplicada, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecoa/v10n3/a06v10n3.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

MARTELLI, F. P; SILVA, A. de B. **Influência da Carga Tributária Sobre o Crescimento das Organizações: Revisão De Literatura**. Revista Científica Faculdades do Saber, São Paulo, v. 1, n. 1, p.09-20, 2016. Disponível em: <[www.revista.fmg.edu.br/index.php/f\\_saber/article/download/3/7](http://www.revista.fmg.edu.br/index.php/f_saber/article/download/3/7)>. Acesso em: 15 abr. 2018.

MOREIRA, A. M. **Elisão e Evasão fiscal: Limites ao Planejamento Tributário**. 2003. Disponível em: <[https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal\\_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf](https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf)>. Acesso em: 30 mar. 2018.

OLIVEIRA, Cintia Rodrigues de; NASCIMENTO, Isabella Chaves do. **Anatomia da Corrupção Transnacional: Desvendando as Teias e Trilhas do Dinheiro Sujo em Negócios Legítimos**. 2021. 16 v. Escola Superior de Propaganda e Marketing, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://internext.espm.br/internext/article/view/603>>. Acesso em: 14 fev. 2021.

PARAGUAI. Ministerio de Hacienda. Governo Federal do Paraguai. **Guía para El Contribuyente**. Paraguai: 2020. 193 p. Disponível em: <<https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/Biblioteca?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/biblioteca-virtual/guia-tributaria>>. Acesso em: 18 jan. 2021.

PINTO, J. A. A. **Harmonização da Legislação Tributária no MERCOSUL**. [2001]. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11143/9872>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

SCHMIDT, Franciele Spengler da Silva et al. **Carga tributária e as Propostas de Reforma Tributária no Brasil**. In: XX MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 10., 2020. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2020. v. 10, p. 01-15. Disponível em: <<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xxmostrappga/paper/view/6834>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL (Brasil). **Índice de Percepção da Corrupção**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>>. Acesso em: 01 fev. 2021.



URUGUAY XXI (2019). **Sistema Tributário**. Disponível em: <<https://www.uruguayxxi.gub.uy/guiadoinvestidor/sistema-tributario.html>>. Acesso em: 20 dez. 2020.

URUGUAI. Dirección General Impositiva. Ministerio de Economía y Finanzas. **Medição de evasão de IVA**. 2019. Disponível em: <<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,Evasion-IVA,O,es,0>>. Acesso em: 02 fev. 2021.