

Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

ANDRESSA BEZERRA MILHOMEM

ILUSÃO FISCAL NO BRASIL: Uma análise de 2002 a 2014

Brasília, DF

2016

Professor Dr. Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Dr. Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Dr. Roberto de Góes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Dr. José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Dr. Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professora Dra. Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

ANDRESSA BEZERRA MILHOMEM

ILUSÃO FISCAL NO BRASIL: Uma análise de 2002 a 2014

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

Brasília, DF

2016

MILHOMEM, Andressa Bezerra

ILUSÃO FISCAL NO BRASIL: Uma análise de 2002 a 2014 /
Andressa Bezerra Milhomem – Brasília, 2016. 58 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia – Graduação) –
Universidade de Brasília, 1º semestre letivo de 2016.

1. Ilusão Fiscal 2. Responsabilidade Fiscal 3. Indicadores

I. Universidade de Brasília, Faculdade de Economia,
Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas II.
Título

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelo dom da vida, por me dar forças e por seu infinito amor, que sempre se faz presente em minha vida.

Agradeço a Nossa Senhora, que sempre intercede por mim.

À minha mãe (*in memorian*), meu maior exemplo de fé e perseverança, por seus esforços e seus ensinamentos que carrego sempre comigo.

Ao meu pai, meu companheiro e amigo, por seu cuidado, amor e apoio em todas as etapas da minha vida.

Ao meu irmão, por me mostrar por meio dos seus exemplos a importância dos estudos.

Ao meu namorado, Júnior, pelo companheirismo, paciência e por sempre acreditar em mim.

Às minhas amigas de faculdade, pelos quatro anos e meio de cumplicidade.

A todos os professores que tive durante a graduação, pelo conhecimento compartilhado.

Por fim, agradeço ao meu orientador, Professor Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert, pela atenção e ajuda durante o desenvolvimento desse trabalho.

RESUMO

Estudos recentes sobre ilusão fiscal buscam avaliar mecanismos que influenciam na percepção do contribuinte sobre a carga tributária e que o faça subestimar os custos dos bens e serviços públicos. O presente trabalho analisa o comportamento das causas e dos indicadores de ilusão fiscal, de acordo com Dell'Anno e Dollery (2012) e Dell'Anno e Mourão (2012). Com dados referentes ao período de 2002 a 2014, é feita uma avaliação, por meio de estatística descritiva, da evolução das causas e dos indicadores de ilusão fiscal para observar a ilusão fiscal no Brasil. Os resultados mostraram que a variável liberdade de imprensa foi a única variável “causa” de ilusão fiscal que contribuiu para o aumento de estímulos para a ilusão fiscal. Os tributos indiretos e a Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP) foram as variáveis “indicadoras” que mostraram uma tendência para o aumento da ilusão fiscal. De maneira geral, os resultados apresentados levam a concluir que, nos últimos anos, o Brasil tem diminuído os estímulos para criar ilusão fiscal, mas ainda assim o nível das variáveis é alto quando comparado a outros países, denotando que o problema da ilusão fiscal no país ainda é preocupante.

Palavras-chave: Ilusão Fiscal. Responsabilidade Fiscal. Indicadores. Causas.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos dispositivos contábeis.....	17
Quadro 2 – Resumo dos trabalhos aplicados.....	23
Quadro 3 – Causas.....	30
Quadro 4 – Indicadores.....	31
Quadro 5 – Resumo dos resultados para as variáveis “causas” de ilusão fiscal no Brasil, no período de 2002 a 2014.....	43
Quadro 6 – Resumo dos resultados para as variáveis “indicadoras” de ilusão fiscal no Brasil, no período de 2002 a 2014.....	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 3 – Número de concluintes em cursos de graduação.....	35
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Trabalhadores por conta própria em relação ao total de pessoas ocupadas por ano.....	33
Gráfico 2 – Pontuação do Brasil no Índice de Liberdade de Imprensa.....	34
Gráfico 3 – Total da receita tributária em porcentagem do PIB por ano.....	36
Gráfico 4 – Variação percentual do IPCA acumulado por período.....	37
Gráfico 5 – Porcentagem de arrecadação de imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação de impostos total.....	38
Gráfico 6 – Dívida líquida do setor público consolidado em porcentagem do PIB por período.....	39
Gráfico 7 – Tributos sobre bens e serviços em relação ao total de tributos arrecadados por ano.....	40
Gráfico 8 – Resultado primário e nominal em porcentagem do PIB por ano.....	41
Gráfico 9 – Índice Hirschman-Herfindahl.....	42

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Contabilidade Pública.....	12
2.2 Desequilíbrio e Responsabilidade Fiscal.....	13
2.3 Ilusão Fiscal.....	14
2.3.1 <i>Ilusão Fiscal – Definição e motivação.....</i>	<i>15</i>
2.3.2 <i>Ilusão Fiscal – Formas de Ilusão Fiscal.....</i>	<i>16</i>
2.3.3 <i>Ilusão Fiscal – Estudos aplicados.....</i>	<i>21</i>
3 METODOLOGIA.....	26
3.1 Dados.....	26
4 RESULTADOS.....	32
4.1 Causas da Ilusão Fiscal.....	32
4.1.1 <i>Trabalhadores por conta própria.....</i>	<i>32</i>
4.1.2 <i>Liberdade de imprensa.....</i>	<i>33</i>
4.1.3 <i>Nível de escolaridade.....</i>	<i>34</i>
4.1.4 <i>Carga tributária.....</i>	<i>35</i>
4.2 Indicadores de Ilusão Fiscal.....	36
4.2.1 <i>Inflação.....</i>	<i>36</i>
4.2.2 <i>Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte.....</i>	<i>37</i>
4.2.3 <i>Dívida pública.....</i>	<i>38</i>
4.2.4 <i>Tributos indiretos.....</i>	<i>39</i>
4.2.5 <i>Resultado primário e nominal (Necessidade de Financiamento do Setor Público – NFSP).....</i>	<i>40</i>
4.2.6 <i>Complexidade do sistema tributário.....</i>	<i>41</i>
4.3 Resumo dos resultados.....	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS.....	47
APÊNDICE A.....	53
APÊNDICE B.....	55

1 INTRODUÇÃO

A ilusão fiscal é um fenômeno que envolve a limitação da compreensão dos contribuintes sobre a carga fiscal real que incide sobre eles e, com isso, propicia o aumento de gastos públicos (ARAÚJO, 2014). Diante disso, o desenvolvimento de ferramentas que garantem o controle do patrimônio público, a transparência e a responsabilização pelos gastos públicos contribui para que a ilusão fiscal seja reduzida. Tais ferramentas são a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a contabilidade pública e os princípios de governança, que, em conjunto, procuram assegurar aos cidadãos a melhor gestão dos recursos públicos.

Em outros países, tem-se realizados diversos estudos sobre a ilusão fiscal, que revelaram o quanto o contribuinte está sujeito a percepções equivocadas sobre a situação fiscal de um país. Existem diversos mecanismos que têm sido analisados e certificados de que contribuem positivamente para a criação de ilusões fiscais.

No estudo de Dell'Anno e Mourão (2012), os países da América Latina apresentaram os maiores índices de ilusão fiscal e o Brasil ocupou a 36ª posição em uma classificação em ordem crescente de ilusão fiscal entre 47 países analisados.

Os desequilíbrios fiscais ainda presentes no Brasil (ARAÚJO; SIQUEIRA, 2014) e a falta de transparência do sistema fiscal do país (SILVA; SIQUEIRA, 2013) tornam relevante o estudo da ilusão fiscal no Brasil e a avaliação do comportamento dos indicadores de ilusão fiscal.

O objetivo deste trabalho é avaliar a evolução da ilusão fiscal no Brasil no período de 2002 a 2014. Para observar a ilusão fiscal no Brasil, serão avaliados as causas e os indicadores de ilusão fiscal utilizados por Dell'Anno e Dollery (2012) e Dell'Anno e Mourão (2012).

Foi realizada uma análise por meio de estatística descritiva, detalhando todas as variáveis durante o período analisado, a fim de caracterizar a ilusão fiscal. Os dados coletados referem-se aos anos de 2002 a 2014 e são detalhados na seção de metodologia.

Além desta introdução, este trabalho apresenta a seguir, na seção 2, o referencial teórico, onde são abordados alguns conceitos, como transparência e responsabilidade fiscal, que fundamentam a discussão sobre a ilusão fiscal, que será feita logo em seguida, apresentando definições e possíveis motivações para a sua prática, apontando as formas mais comuns de ilusão fiscal e, por fim, é apresentado um breve resumo sobre os estudos aplicados sobre ilusão fiscal. Na seção 3 são apresentadas a metodologia e a descrição dos dados

utilizados nesta pesquisa. Na seção 4 são feitas a análise dos dados e a discussão sobre os resultados obtidos. Por último, na seção 5, estão as considerações finais, seguidas das referências utilizadas neste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção será discutida brevemente a importância da contabilidade pública e dos seus mecanismos, juntamente com os princípios da governança pública, para assegurar aos cidadãos uma gestão dos recursos públicos de forma eficiente e transparente. Assim como a transparência e a responsabilidade fiscal são abordadas como instrumentos fundamentais para este mesmo fim. O problema do desequilíbrio fiscal também é apresentado nesta seção. Por fim, o tema da ilusão fiscal é dividido em três subseções. A primeira subseção irá apresentar suas definições e motivações. Na segunda subseção serão abordadas as possíveis formas de ilusão fiscal e por último, na terceira subseção, serão apresentados alguns estudos aplicados sobre a ilusão fiscal.

2.1 Contabilidade Pública

A contabilidade pública é uma área da Ciência Contábil que trata de aplicar os conceitos, princípios e as normas da contabilidade na gestão do patrimônio público, com a finalidade de fornecer informações claras aos seus usuários, e tem como função coletar, registrar e controlar os atos e fatos que afetam o patrimônio público, com ênfase nos atos e fatos de natureza orçamentária (LIMA, 2013).

Santos, Javorski e Garcia (2009) ressaltam a importância do processo de acompanhamento da execução orçamentária, que é uma das principais funções da contabilidade pública, a fim de obter o controle do patrimônio público e garantir a legalidade dos atos da execução orçamentária para que as demandas sociais sejam atendidas eficientemente.

A contabilidade pública é um instrumento fundamental que dá suporte ao gestor público para planejar e executar, com transparência e controle, maneiras eficientes de gerir os recursos públicos, isto é, atuar na gestão pública (MARTINS; MARQUES, 2013).

Com vistas a atender os interesses da sociedade, a governança é mais um mecanismo que contribui para o controle da gestão pública, ao reunir princípios básicos, como transparência, *accountability*, eficiência e equidade, que conduzem para o melhor funcionamento da máquina pública (TCU, 2014).

Por consequência, a governança abre as portas para uma gestão mais transparente, com maior participação social e maior controle por parte da população. Isso se deve ao fato de que a governança incorpora questões que compreendem a ligação entre as ações do Estado e as

ações da sociedade a fim de encontrar respostas para problemas comuns (GONÇALVES, 2005).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi um dos instrumentos que surgiram para fortalecer a governança pública no Brasil e atender a necessidade de uma maior transparência na gestão pública (TCU, 2014).

Até meados da década de 1980, as contas públicas brasileiras tinham uma enorme carência de informações confiáveis sobre a execução orçamentária e financeira dos governos. A falta de controle da gestão pública demonstrou a necessidade de ter informações tempestivas e confiáveis para assegurar um gerenciamento mais adequado das contas públicas (MARTINS; MARQUES, 2013).

Na própria Lei Complementar n° 101/2000, a transparência da gestão fiscal é considerada um princípio de gestão e está diretamente ligada ao princípio da publicidade. Um de seus objetivos é facilitar o acesso dos cidadãos às informações sobre as atividades financeiras do Estado (CRUZ, 2001).

2.2 Desequilíbrio e Responsabilidade Fiscal

Assim como disposto no seu §1º do Art.1, a Lei de Responsabilidade Fiscal também surgiu no intuito de prevenir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Ao ser sancionada, a LRF visou controlar o déficit público com o objetivo de equilibrar o orçamento. Além disso, trouxe maior exigência no que se refere à responsabilidade fiscal, pois passou a definir sanções para o não cumprimento de limites de gastos públicos (BRASIL, 2000).

Busca-se o equilíbrio fiscal, dado por baixos índices de endividamento e controle do déficit público, através do ajuste fiscal (PEREIRA, 2007). Para alcançar o equilíbrio fiscal, a receita realizada é dada como o limite máximo para o gasto público, para que o governo não gaste mais do que arrecada (SANTOS; SOUZA, 2013).

O aumento da carga tributária e a redução dos investimentos são dois caminhos, no curto prazo, pelos quais se realizaram ajustes fiscais no Brasil em 1999 e em 2003. (GOBETTI, 2015).

Quando o governo opta por reduzir as suas despesas correntes, ele se depara com uma das principais questões que afetam o equilíbrio fiscal: a rigidez dos gastos públicos. Grande parcela das despesas correntes é destinada a áreas prioritárias, como saúde e educação, ou

protegida por legislações, como salários, benefícios previdenciários e assistenciais. (GOBETTI, 2015).

Gobetti (2015) indica duas justificativas que são dadas para que se faça ajuste fiscal. A primeira é a sustentabilidade da dívida pública, já que um resultado primário inferior ao patamar requerido para equilibrar a relação entre a dívida e o PIB levanta dúvidas sobre a capacidade do governo de sustentar o crescimento de despesas acompanhado de baixo crescimento do PIB sem elevar o endividamento público. A segunda justificativa está relacionada à retomada do crescimento econômico, observados que, em alguns cenários, o ajuste fiscal apresentou efeitos expansionistas de curto prazo sobre as expectativas dos agentes econômicos.

O desequilíbrio fiscal é caracterizado, de acordo com a ortodoxia convencional, pelas baixas taxas de crescimento e alta taxa de juros. Entretanto, ao dar destaque maior às metas de superávit primário, a ortodoxia convencional trata a taxa de juros como a principal consequência do desequilíbrio fiscal, quando deveria tratá-la como causa. Isso revela que o objetivo desta política é adiar o máximo possível a diminuição da taxa de juros para níveis normais e não resolver o problema do desequilíbrio fiscal (PEREIRA, 2007).

Alves (1988) coloca como dificuldade para reduzir o déficit público o financiamento via endividamento público, que gera um aumento dos encargos financeiros, decorrente dos desequilíbrios fiscais que vêm se acumulando ao longo de muitos anos.

Pereira (2007) ainda discute a forma como o gasto público é colocado como problema maior do desequilíbrio fiscal, mas não indicam esforços reais para enfrentá-lo, já que utilizam o superávit primário como critério de ajuste, assim como citado por Gobetti (2015). Dessa forma, alcançar as metas de superávit primário passa a ser o objetivo principal e não mais solucionar o problema do desequilíbrio fiscal.

2.3 Ilusão Fiscal

Esta seção está dividida em três subseções. A primeira subseção apresentará as definições de ilusão fiscal e as suas motivações de acordo com diferentes autores. A segunda subseção mostrará os mecanismos que possibilitam a criação de ilusão fiscal. Por fim, a terceira seção apresentará um resumo de alguns estudos aplicados sobre este tema.

2.3.1 Ilusão Fiscal – Definição e motivação

Amilcare Puviani em seu livro *Teoria della ilusione finanziaria*, publicado em 1903, trouxe pela primeira vez o termo ilusão fiscal, definindo-o como um artifício utilizado pelos governantes para restringir a percepção dos contribuintes acerca dos tributos e gastos públicos, para que os mesmos não demonstrem resistência perante os esquemas de tributação (MOURÃO, 2009).

De acordo com a teoria da ilusão fiscal, os governantes enxergam na população cidadãos que são contrários ao pagamento de tributos e, por isso, procuram estratégias de tributação que façam com que os eleitores subestimem os custos dos bens e serviços públicos e sejam induzidos a aceitar gastos públicos exorbitantes. Consequentemente, a teoria da ilusão fiscal está relacionada a níveis elevados de gastos públicos (SILVA; SIQUEIRA, 2013).

Dessa forma, os governantes têm a possibilidade de criar ilusões manipulando a estrutura fiscal. A teoria da ilusão fiscal prevê que quanto mais transparente o sistema tributário menor o gasto federal (ARAUJO; SIQUEIRA, 2014).

Segundo Mourão (2009), a definição de ilusão fiscal que mais se aproxima daquela dada por Amilcare Puviani em 1903, pioneiro nos estudos sobre ilusão fiscal,

... é o fenômeno pelo qual os contribuintes e eleitores desconhecem o valor real dos valores fiscais; assim, eles são caracterizados por um conhecimento imperfeito sobre quanto recebem do Estado e sobre quanto pagam ao Estado. (PUVIANI, 1903 *apud* MOURÃO, 2009, p.2)

Segundo Silva e Siqueira (2013), o governo não necessita de muitos esforços para tornar difícil ao contribuinte o acesso à informação completa sobre sua participação no financiamento do Estado através do pagamento de tributos, pois o contribuinte não tem incentivos para buscar essa informação, já que enxerga o seu voto como irrelevante sobre os resultados das escolhas públicas, considerando ser apenas um entre milhões de eleitores.

Assim sendo, os cidadãos tornam-se incapazes de reconhecer se aquelas políticas governamentais correspondem com o que julgam ser o melhor para eles (ARAÚJO, 2014).

Para Irwin (2012), o ajuste fiscal é uma ilusão fiscal quando a redução de gastos ou o aumento de impostos são utilizados como estratégias para reduzir o déficit do ano corrente e aumentar os déficits dos anos subsequentes.

De acordo com Easterly (1999), o ajuste fiscal é uma ilusão quando há uma variação nos indicadores de dívida pública ou de déficit orçamentário, mas o patrimônio líquido do Estado mantém-se inalterado.

2.3.2 Ilusão Fiscal – Formas de Ilusão Fiscal

O artifício mais utilizado para criar ilusão fiscal é a presença de tributos indiretos na receita tributária, pois o tributo fica escondido nos preços dos bens e serviços. A participação de tributos indiretos no total de tributos pagos é diretamente relacionada à capacidade do contribuinte subestimar a carga tributária que incide sobre ele. Ou seja, de acordo com a hipótese de Mill, quanto maior a participação de tributos indiretos no total de tributos pagos, maior é a chance de o contribuinte acreditar que a carga tributária é menor do que realmente é (SILVA; SIQUEIRA, 2013).

Os tributos indiretos sobre bens e serviços são responsáveis por mais de 50% da arrecadação total do Brasil em 2014 (RECEITA FEDERAL, 2015).

Em suas análises comparativas, Dell’Anno e Mourão (2012) encontraram que os países que apresentam os maiores índices de ilusão fiscal são os países da América Latina. No estudo mencionado, o Brasil ocupa a 36ª posição dentro de uma classificação em ordem crescente de ilusão fiscal entre 47 países selecionados. Silva e Siqueira (2013) atribuem esse resultado a imensa complexidade e ausência de transparência do sistema tributário brasileiro.

O sistema tributário brasileiro inclui vários impostos, diversas formas de cobrança e uma infinidade de taxas e isenções (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2015). Em relação a isso, Buchanan (1967) entende que quanto mais a carga tributária for fragmentada para que o contribuinte enfrente inúmeras pequenas quotas de impostos, maior a possibilidade de criar efeitos ilusórios nessas circunstâncias.

A tributação em cascata, presente no sistema tributário brasileiro, apresenta uma diferença entre as alíquotas legais e efetivas, possibilitando ilusões fiscais (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2015).

Siqueira, Nogueira e Souza (2001), ao apresentarem o efeito final da incidência de impostos indiretos sobre os preços, mostraram que as taxas finais efetivas pagas pelos contribuintes são muitas vezes maiores do que as taxas legais.

Conforme Easterly (1999), outra forma de criar ilusão fiscal é manipulando indicadores fiscais para que apresentem uma melhora que não é real. Quando os governos são obrigados a diminuir os seus déficits, eles lançam mão de táticas que reduzem o seu ativo ou que aumentem o seu “passivo oculto” em um mesmo montante.

Os dispositivos contábeis são usados como artifícios para melhorar os indicadores contábeis e fazer com que as finanças públicas pareçam melhores do que realmente são. Quando um déficit é reduzido à custa do aumento de déficits de anos subsequentes, este

aumento, em grande parte ou totalmente, acaba compensando a melhora inicial (IRWIN, 2012).

De acordo com Irwin (2012), nem todo mecanismo que reduz o déficit ou a dívida sem melhorar o patrimônio líquido pode ser caracterizado como um dispositivo contábil. Da mesma forma, nem toda restrição na contabilidade fiscal é uma maneira de fazer com que as finanças públicas pareçam melhores do que realmente são.

Irwin (2012) classifica os dispositivos contábeis da seguinte forma:

Quadro 1 – Classificação dos Dispositivos Contábeis.

		Depois	
		Mais despesas	Menos receitas
Agora	Mais receitas	Endividamento oculto	Desinvestimento
	Menos despesas	Despesa diferida	Investimento antecipado

Fonte: Adaptado Irwin (2012).

O endividamento oculto aumenta a receita no presente, porém aumenta a despesa no futuro. Na Europa, os governos reduziram seus déficits através de regimes de pensões de empresas privadas ou empresas públicas. As obrigações de realizar pagamentos futuros não eram contabilizadas como passivos. No entanto, os pagamentos de compensação recebidos pelo governo quando assumem as pensões são contabilizados como receitas. Portugal, Austria, Bélgica, Dinamarca, França e Suécia utilizaram esse dispositivo para reduzir seus déficits (IRWIN, 2012). No Brasil, as projeções atuariais do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos federais são feitas anualmente pelo Ministério da Previdência Social, mas esses valores não têm sido evidenciados no Balanço Geral da União. Ao não evidenciar o passivo atuarial em seu balanço, o Governo Federal não demonstra a capacidade real de arcar com essa obrigação no futuro (REIS; LIMA; WILBERT, 2015).

Quando é necessário diminuir a dívida acumulada, uma alternativa é a redução do investimento público. Nesse período de ajuste fiscal, as despesas de capital são as primeiras a serem cortadas em relação a outras categorias de despesas públicas, como as despesas com salários (EASTERLY, 1999). O desinvestimento aumenta uma receita no presente que acarreta na diminuição de outra receita no futuro. Sob o regime de caixa, as receitas com privatizações reduzem o déficit. Todavia, caso a venda prive o governo de receber dividendos futuros, o seu verdadeiro benefício fiscal pode ser muito menor (IRWIN, 2012).

A despesa diferida provoca a diminuição da despesa do presente, mas a aumenta no futuro. Adiar gastos reduz o custo dos juros, porém a economia real desta operação pode ser muito menor. Os regimes de pensões podem adiar gastos elevados quando não tratados como passivo na contabilidade. O passivo que o governo possui relacionado à obrigação de pagar as pensões no futuro cresce ao longo do tempo. A maioria dos governos não registra esta responsabilidade em seu passivo, logo também não registra o aumento deste passivo como custo do déficit. As pensões pagas aos aposentados no presente são contabilizadas como despesas, mas geralmente são menores do que o aumento no valor presente da obrigação de pagar as pensões aos aposentados futuros (IRWIN, 2012). Alguns governos ainda optam por cortar gastos com manutenção de estradas e outros ativos para diminuir a despesa no presente e deslocá-la para o futuro. Entretanto, é mais barato para o Estado arcar com os custos de manutenção do que deixar esses ativos deteriorar até precisarem ser reconstruídos. (EASTERLY, 1999)

O investimento antecipado diminui a despesa no presente e reduz a receita no futuro. Um exemplo de investimento antecipado são as concessões, uma espécie de parceria público-privada em que a empresa tem o compromisso de realizar um investimento sob um contrato de longo prazo com o governo e a sua receita é obtida por meio de seus usuários. Às vezes, os governos utilizam as concessões quando pretendem construir novas infraestruturas (IRWIN, 2012).

Segundo Buchanan (1967), Puviani considera a dimensão da receita pública a principal dimensão da ilusão fiscal. A partir da receita pública, existem sete maneiras de iludir o cidadão: 1) obscurecimento da parcela que o indivíduo tem no custo de oportunidade dos gastos públicos; 2) escolha de momentos agradáveis ao contribuinte para cobrar tributos; 3) cobrança de taxas relacionadas a serviços prestados em eventos que agradem o contribuinte; 4) aumento da tributação por meio de discurso que instigam o medo dos cidadãos, relacionando este aumento à situação fiscal; 5) uso de táticas de intimidação, na tentativa de desprezar alternativas ao pacote de tributação escolhido; 6) distribuir o peso total dos impostos em diversos elementos tributários; e 7) ausência de transparência da incidência final dos impostos (SALGADO, 2015).

Para Buchanan (1967), a ilusão fiscal é originada por meio de programas de gastos públicos e através da imposição e cobrança de impostos, podendo ser criada em, pelo menos, cinco diferentes formas de tributação. A primeira compreende o uso da renda pública para financiar programas de gastos do governo. Nesta situação, os contribuintes não conseguem observar que a renda não utilizada poderia ser devolvida reduzindo os níveis de tributação. A

segunda forma surge quando o imposto está inserido no pagamento que um indivíduo faz ao adquirir bens ou serviços privados. Neste caso, o cidadão pode não ter conhecimento do montante do imposto que é pago. Segundo Puviani (1897 *apud* BUCHANAN, 1967, p.131) quando o imposto existe há algum tempo a ilusão é mais completa. A terceira forma diz respeito à dívida pública. Buchanan (1967) argumenta que Puviani aceitou a proposição Ricardiana de que o pagamento de um tributo único e em uma única vez seria equivalente ao pagamento de certa porcentagem do tributo único por meio de um pagamento anual perpétuo. Porém, segundo Puviani (1897 *apud* BUCHANAN, 1967, p.131), os contribuintes não consideram as duas alternativas equivalentes e preferem o pagamento de um valor menor anualmente do que o pagamento único de um valor maior. Logo, o financiamento do gasto público por meio do endividamento e da cobrança anual perpétua receberia menos resistência do que a cobrança única e imediata de um valor maior. A quarta forma refere-se ao uso da emissão de moedas para financiar bens e serviços públicos. Por este meio de financiamento, o indivíduo tem dificuldade para identificar sua parcela nos custos dos serviços que estão sendo financiados e fornecidos pelo governo. A quinta maneira de gerar uma ilusão fiscal é através de falsas promessas. Este artifício faz com que o contribuinte acredite que muitos programas de gastos do governo são temporários e de curta duração. Mas, na verdade, quando iniciados, esses programas serão mantidos por tempo indeterminado. Desta forma, o custo do programa será muito mais elevado do que o contribuinte inicialmente previu.

A ilusão fiscal não se dá apenas pelo ato de ocultar os custos reais de bens e serviços públicos. Outro meio é através da cobrança de taxas explícitas por serviços destinados a ocasiões memoráveis ou prazerosas. Puviani (1897 *apud* BUCHANAN, 1967, p. 133) observou que os meios de tributação podem ser estabelecidos de modo que os contribuintes, diante da necessidade de pagar impostos, enxerguem os custos reais de bens e serviços públicos como sendo menos onerosos quando o resultado do evento para o qual o tributo foi destinado for muito favorável para a população. Essa situação se aplica aos impostos sobre transferências de ativos. Um imposto cobrado no momento da transação, diante do ganho aparente, parece menos oneroso para os contribuintes do que o mesmo imposto sobre aquela transação cobrado em outro momento (BUCHANAN, 1967).

As transferências intergovernamentais, principal fonte de receita de muitos municípios brasileiros, também fazem parte dos mecanismos capazes de criar ilusão fiscal. Os efeitos ilusórios que surgem a partir deste tipo de financiamento são mais difíceis de serem percebidos, pois o contribuinte não conhece a sua parcela de contribuição para despesas públicas financiadas por transferências (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2015).

Também chamada de efeito *flypaper*, a ilusão causada por transferências intergovernamentais é capaz de gerar aumentos mais significativos dos gastos públicos do que aumentos na renda dos contribuintes (MOURÃO, 2009). Em outras palavras, Araújo (2014, p. 22) descreve que “o gasto público é muito mais sensível às variações nas transferências do que às variações na renda dos indivíduos da sociedade”.

Araújo (2014), ao estimar os efeitos da ilusão fiscal sobre os gastos públicos no Brasil, comprovou a influência das transferências intergovernamentais sobre a expansão dos gastos públicos.

Dessa forma, Guedes e Gasparini (2007) resumem o efeito *flypaper* como o uso das transferências intergovernamentais para o aumento dos gastos públicos ao invés de serem repassadas aos contribuintes através da redução de tributos.

O financiamento de gastos públicos via endividamento também está entre os mecanismos usados para reduzir a percepção dos contribuintes sobre os custos e os benefícios dos bens e serviços prestados pelo governo (ARAÚJO, 2014). Ricardo (1820 *apud* ARAÚJO, 2014, p. 20) afirma que o financiamento por dívida cria a ilusão de que o contribuinte seja mais rico do que realmente é, pois inicialmente eles são obrigados a pagar apenas os juros da dívida e isso faz com que o contribuinte esqueça por um momento do ônus do financiamento e, dessa forma, poupe menos. Dalamagas (1994 *apud* ARAÚJO, 2014, p. 21) realizou uma pesquisa e observou que a preferência dos indivíduos pelo financiamento através da dívida está relacionada à falta de conhecimento sobre os efeitos colaterais do financiamento de gastos públicos via endividamento.

A maior parte da literatura foca em ilusões fiscais geradas do lado da receita. Porém, sabe-se que ilusões fiscais podem surgir a partir de ambos os lados da equação fiscal (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2015).

Antigamente, as chances de criar ilusões fiscais eram facilitadas devido à ausência de um sistema de contabilidade e de técnicas orçamentárias que buscavam maior transparência. Hoje, mesmo com os mais modernos sistemas orçamentários, a complexidade do orçamento dificulta a sua análise minuciosa. E assim, o cidadão continua mal informado sobre a gestão dos recursos públicos, demonstrando a facilidade que o governo tem em manipular resultados orçamentários, criando a ilusão de que grandes valores são relativos a programas populares (BUCHANAN, 1967).

Todavia, ainda assim, a contabilidade contribui, de forma significativa, para a redução da ilusão fiscal, pois é capaz de fornecer informações relevantes sobre a atividade do governo (IRWIN, 2012).

2.3.3 Ilusão Fiscal – Estudos Aplicados

Existem diversos estudos sobre a ilusão fiscal no Brasil e no mundo que abordam os diversos meios que tornam possível a criação de efeitos ilusórios sobre a situação fiscal de um governo. Alguns autores, como Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012) buscaram maneiras de quantificar a ilusão fiscal e criaram um índice para mensurar a ilusão fiscal em diferentes países. Outros autores utilizaram a teoria da ilusão fiscal para analisar a política fiscal. Os principais resultados encontrados revelam o quanto o contribuinte está sujeito a percepções equivocadas sobre a situação de um governo nos diferentes países analisados.

No Quadro 2 está um resumo dos estudos aplicados sobre ilusão fiscal vistos durante a elaboração deste trabalho.

Schneider e Pommer (1980) utilizaram o conceito de ilusão fiscal para analisar a percepção dos eleitores australianos sobre a carga tributária que incide sobre eles e os benefícios que recebem por meio de programas de gastos do governo. Realizando uma análise econométrica sobre o conjunto de variáveis citado no quadro abaixo para o período de 1971 a 1977, os autores encontraram evidências de que os eleitores australianos estavam sujeitos à percepção equivocada sobre as variáveis fiscais.

Guedes e Gasparini (2007) realizaram um estudo sobre os possíveis efeitos da tendência de descentralização fiscal sobre o aumento do tamanho do governo. Dentre as variáveis analisadas, dentre o período de 1998 a 2001, está a variável “desequilíbrio vertical”, que é definida como a participação das transferências nas receitas orçamentárias totais do município. Os autores a coloca como um fator contributivo para a ilusão fiscal, juntamente com o endividamento, e confirma através da análise de indicadores que também contribui para o aumento do tamanho do governo.

Haug (2009) investigou a existência de ilusão fiscal nos municípios alemães no período de 1998 a 2003, tendo como ponto central de investigação as receitas auferidas de empresas públicas locais. Os orçamentos das empresas públicas locais são integrados em um orçamento único municipal e isso provavelmente gera uma percepção equivocada sobre os impostos e gastos municipais. O autor também encontrou indicações para ilusão de dívida e efeito *flypaper* em sua investigação.

Silva e Cândido Junior (2010) avaliaram a influência da consistência da política fiscal sobre as expectativas da política fiscal no Brasil entre 2003 e 2006. A análise realizada sobre o conjunto de variáveis citado no quadro abaixo revelou a presença de ilusão fiscal na

formação de expectativa da política fiscal feita pelo mercado, no qual não é considerada a consistência e a qualidade do superávit primário, mas sim apenas o valor numérico do superávit primário e o nível da dívida pública.

Dell'Anno e Mourão (2012) realizaram uma avaliação entre a ilusão fiscal e as variáveis citadas no quadro abaixo e estimaram um índice de ilusão fiscal para 47 países no período de 2000 a 2008. Os resultados apontaram que os países da América Latina são os que mais utilizam estratégias de ilusão fiscal. Os principais incentivos para distorcer a percepção da população são a porcentagem de trabalhadores por conta própria e os impostos indiretos.

A partir da investigação das principais causas e dos principais indicadores de ilusão fiscal, Dell'Anno e Dollery (2012) estimaram um índice de ilusão fiscal para 28 países europeus entre 1995 e 2008. Os resultados apresentados mostraram que a porcentagem de trabalhadores por conta própria, o nível de escolaridade dos cidadãos e a carga tributária são os principais determinantes que propiciam o uso de estratégias de ilusão fiscal. Ao mesmo tempo, a ilusão da dívida e os impostos retidos na fonte sobre os salários são formas utilizadas na tentativa de ocultar a carga tributária real. Os resultados apresentaram ainda que os países que parecem ter mais sofrido com a crise da zona do euro foram os mesmos que apresentaram altos níveis de ilusão fiscal no índice, a Grécia e a Itália.

Silva e Siqueira (2013) avaliaram quanto a ilusão fiscal pode influenciar no comportamento das despesas do governo federal brasileiro. Em suas análises feitas para o período de 1990 a 2001, os autores revelaram que o uso de meios menos visíveis de tributação, uma das formas mais comuns de gerar ilusão fiscal, influencia fortemente o aumento das despesas públicas.

Araújo e Siqueira (2014) também realizaram um estudo sobre a influência da ilusão fiscal sobre o aumento dos gastos públicos no Brasil. Dessa vez, o estudo foi realizado para o ano de 2010 e mostrou que as duas formas de ilusão fiscal que mais influenciam a expansão de gastos públicos são as transferências intergovernamentais e a complexidade do sistema fiscal.

Por último, o recente estudo de Gerard e Nguangué (2014) buscou analisar a relação entre a ilusão fiscal e a política orçamentária de 15 países africanos no período de 1980 a 2012. Ao analisar o conjunto de variáveis citado no quadro abaixo, os autores observaram que a política orçamentária é influenciada pela ilusão fiscal, que está positivamente associada ao déficit público.

Quadro 2 – Resumo dos trabalhos aplicados

Trabalho	Foco	Período	Variáveis	Método	Principais resultados
Schneider e Pommer (1980)	Análise da percepção dos eleitores acerca da carga fiscal que suportam e dos benefícios que recebem por meio de políticas de gastos do governo australiano.	1971-1977	Percepção e avaliação dos eleitores sobre a capacidade do governo conduzir a economia, taxa de desemprego, taxa de inflação, grau de agitação industrial (número de dias de trabalho perdidos devido a greve) e popularidade do governo.	Análise econométrica (<i>General Least Square</i> – GLS)).	Os eleitores estão sujeitos à percepção equivocada relacionada às variáveis fiscais. Além disso, o governo procura utilizar táticas de ilusão fiscal para se reeleger.
Guedes e Gasparini (2007)	Análise dos possíveis efeitos da tendência de descentralização fiscal sobre o aumento do tamanho do governo no Brasil	1998 - 2001	Tamanho do governo, capacidade de autofinanciamento, descentralização dos gastos, desequilíbrio vertical, transferência per capita, urbanização, dívida pública, escolas, docentes por aluno, taxa de coleta de lixo, taxa de desemprego e abastecimento de água.	Análise econométrica (dados em painel)	Há uma relação inversamente proporcional entre a descentralização fiscal e o tamanho do governo. Porém, a existência de transferências e de endividamento pode causar ilusão fiscal e anular o impacto da descentralização sobre o tamanho do governo.
Haug (2009)	Investigação da existência de ilusão fiscal causada pelas atividades das empresas municipais alemãs e seus respectivos orçamentos, tendo como ponto central a receita auferida por essas empresas.	1998-2003	Despesas operacionais totais, gastos voluntários municipais, renda familiar, impostos sobre a propriedade, subsídios recebidos, receitas fiscais do comércio e dívida municipal total.	Análise econométrica (<i>FEM estimation</i>)	Uma maior participação relativa das receitas de empresas públicas locais pode provocar um aumento da despesa total per capita, e das despesas não obrigatórias de bens e serviços municipais, devido a ilusão causada ao integrar os orçamentos das empresas públicas locais em um orçamento municipal único.

Silva e Cândido Junior (2010)	Avaliação da influência da consistência da política fiscal sobre as expectativas da política fiscal no Brasil.	2003-2006 (dados mensais)	Superávit primário do setor público consolidado, expectativa de superávit primário do setor público consolidado, dívida líquida do setor público consolidado, expectativa da dívida líquida do setor público consolidado, restos a pagar pagos sobre despesa primária e despesa paga sobre despesa autorizada.	Vetores auto-regressivos (VAR).	Ao considerar apenas o número do superávit primário e o nível da dívida pública para formar suas expectativas, o mercado acaba desconsiderando a consistência do superávit primário, revelando que a consistência da política fiscal não exerce influência sobre as expectativas da política fiscal, o que sugere a presença de ilusão fiscal.
Dell'Anno e Mourão (2012)	Avaliação da relação entre ilusão fiscal e as suas possíveis causas. Estima-se um índice de ilusão fiscal para 47 países.	2000-2008	Trabalhadores por conta própria, pressões e controles políticos sobre conteúdo de mídia, matrícula em ensino superior, carga tributária, impostos sobre a renda, dívida pública, déficit orçamentário público, tributação indireta e índice Herfindahl de receitas fiscais.	Análise econométrica (equações estruturais e modelo de múltiplas causas e múltiplos indicadores – MIMIC)	As estratégias de ilusão fiscal são mais utilizadas na América Latina do que em outras regiões do mundo. A dívida pública e os impostos indiretos são os principais determinantes dos altos níveis de ilusão fiscal.
Dell'Anno e Dollery (2012)	Análise empírica da ilusão fiscal para estimar um índice de ilusão fiscal para 28 países europeus e investigação das principais causas e indicadores de ilusão fiscal.	1995-2008	Trabalhadores por conta própria; pressões e controles políticos sobre conteúdo de mídia; escolarização superior e carga tributária. Taxa de inflação, dívida pública, Índice Herfindahl de receitas fiscais, complexidade do sistema fiscal, tributação indireta, taxa de imposto sobre o trabalho e retenção na fonte de salários.	Análise econométrica (equações estruturais e modelo MIMIC)	Os principais determinantes que propiciam o uso de estratégias de ilusão fiscal são: porcentagem de trabalhadores por conta própria, nível de escolaridade dos cidadãos e a carga tributária. Ao mesmo tempo, a ilusão da dívida e os impostos retidos na fonte sobre os salários são formas utilizadas para ocultar a carga tributária real.

Silva e Siqueira (2013)	Exame da influência da ilusão fiscal no comportamento das despesas do governo federal brasileiro	1990-2001	Despesas do governo, PIB, nível de preços, população e receita total do governo federal.	Análise econométrica (séries temporais)	A presença de ilusão fiscal nos meios menos visíveis de tributação possui forte influência no aumento das despesas públicas no Brasil.
Araújo e Siqueira (2014)	Estudo da ilusão fiscal no Brasil, estimando os seus efeitos sobre o aumento dos gastos públicos	2010	Gasto público municipal per capita, renda mediana, <i>tax share</i> (razão entre renda mediana e renda media), população, transferências per capita, simplicidade fiscal, mortalidade infantil, razão de dependência, taxa de envelhecimento, taxa de atendimento escolar, índice de GINI, IDHM – educação e <i>dummies</i> para regiões NE, NO, SE e Sul.	Análise econométrica	A ilusão fiscal tem influência direta na expansão dos gastos públicos, principalmente quando se dá por meio de transferências intergovernamentais e pela complexidade do sistema fiscal.
Gérard e Ngangué (2014)	Análise da relação entre a ilusão fiscal e a política orçamentária de 15 países africanos.	1980-2012	Déficit orçamentário, dívida pública, política fiscal, PIB real, inflação, abertura comercial, taxa de câmbio, taxa de juros real, pessoas ocupadas e crédito interno.	Análise econométrica (dados em painel)	A ilusão fiscal está positivamente associada ao déficit público e possui influência sobre a política orçamentária.

Fonte: Elaboração própria.

3 METODOLOGIA

Tendo como base as pesquisas de Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012), este trabalho utilizou as mesmas variáveis para as causas e os indicadores aplicados por eles para avaliar a evolução da ilusão fiscal no Brasil entre 2002 e 2014. Cabe ressaltar que não é utilizado o mesmo método de Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012).

As principais possíveis causas que facilitam o uso de estratégias que distorcem a percepção dos contribuintes consideradas neste trabalho foram: trabalhadores por conta própria, liberdade de imprensa, nível de escolaridade e carga tributária. Já os indicadores usados para avaliar o uso dessas estratégias de ilusão fiscal foram: inflação, imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte, dívida pública, tributos indiretos, resultado primário e nominal (NFSP) e complexidade do sistema tributário.

Os dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva, auxiliados por tabelas e gráficos de elaboração própria baseados nas fontes dos dados.

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, pois visa o detalhamento das características das variáveis apresentadas e busca encontrar alguma relação entre elas (GIL, 2008).

3.1 Dados

As variáveis para as causas e os indicadores de ilusão fiscal estão detalhadas a seguir, com a sua definição e a motivação para usá-los nesta pesquisa. Os Quadros 3 e 4 resumem as explicações para as variáveis.

Trabalhadores por conta própria: Trabalhadores por conta própria são aqueles que prestam serviços sem subordinação ou contrato de trabalho. Os trabalhadores por conta própria sentem mais o peso da carga fiscal do que aqueles que trabalham para um empregador. Em países com maior porcentagem de trabalhadores independentes, maiores são os incentivos para a criação de mecanismos que reduzam a visibilidade da carga fiscal, com a intenção de reduzir a evasão fiscal (DELL’ANNO; DOLLERY, 2012). Os números sobre trabalhadores por conta própria apresentados nesta pesquisa são referentes às pessoas de 10 anos ou mais de idade, que trabalham por conta própria nas seguintes regiões metropolitanas: Recife, Salvador, Belo

Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo e Porto Alegre (IBGE, 2016). Para esta variável foi utilizada a taxa de trabalhadores por conta própria em relação à população empregada. Os dados foram obtidos no site do IBGE e referem-se ao mês de dezembro de cada ano.

Liberdade de imprensa: Reflete a liberdade dos meios de comunicação em relação à influência que o governo possa ter na geração de informações para a sociedade. Se as mídias dão suporte aos contribuintes com informações claras sobre a carga fiscal, o governo precisaria de muito mais esforços para gerar uma ilusão fiscal (DELL'ANNO; MOURÃO, 2012). Logo, esta variável dá uma noção da possibilidade dos cidadãos não receberem informações distorcidas sobre as receitas e despesas fiscais. Quanto maior a liberdade de imprensa, menor a ilusão fiscal. Para refletir a liberdade de imprensa no Brasil de 2002 a 2014, foi utilizado o Índice de Liberdade de Imprensa. Publicado anualmente desde 2002 pela organização *Reporters sans frontières* (RSF), o Índice de Liberdade de Imprensa é usado como referência para expressar quão independente são os meios de comunicação em relação às pressões políticas (RSF, 2016). Quanto maior o valor do índice, menor é a liberdade de imprensa. Os dados utilizados para esta variável não foram encontrados diretamente no site da organização *Reporters sans frontières* (RSF), mas em um banco de dados virtual para comparações institucionais na Europa (*Database for Institutional Comparisons in Europe - DICE*) do grupo CESifo, um grupo de pesquisa econômica na Europa. No banco de dados é feita a menção de que os dados são da organização *Reporters sans frontières* (RSF).

Nível de escolaridade: Com maior conhecimento, a sociedade torna-se capaz de melhor avaliar as ações do governo e os custos e os benefícios dos programas de despesas públicas. Um maior conhecimento, deduzido nesta pesquisa como o nível de escolaridade dos cidadãos, diminui a chance de que os artifícios usados para distorcer a percepção dos contribuintes sobre os encargos fiscais sejam eficazes (DELL'ANNO; MOURÃO, 2012). Para esta variável, foi considerada a porcentagem de pessoas que concluíram o ensino superior na população total. Os números referentes aos totais de pessoas que concluíram o ensino superior por ano foram obtidos pelo Censo em Educação Superior 2013 e 2014, no portal do INEP, e inclui concluintes em cursos de graduação de universidades públicas federais, estaduais e municipais e universidades privadas, em cursos presenciais e a distância. Os números referentes às populações totais de cada ano foram obtidos pela Pesquisa Nacional de Amostra de Domicílios (PNAD) no site do IBGE, exceto para o ano de 2010, em que não foi realizada

a PNAD e o número referente à população total em 2010 foi obtido pelo Censo 2010, também no site do IBGE.

Carga tributária: A carga tributária é a arrecadação total de tributos em porcentagem do PIB a preço de mercado, considerados em termos nominais (RECEITA FEDERAL, 2015). Através da receita fiscal total, pode-se determinar a necessidade de criar mecanismos de ilusão fiscal. Quanto maior a carga tributária, menor a disposição dos contribuintes em pagar mais impostos (DELL'ANNO; DOLLERY, 2012). Assim sendo, maior será o estímulo para o uso de mecanismos de ilusão fiscal. Os dados foram obtidos do estudo Carga Tributária no Brasil publicado pela Receita Federal nos anos de 2005 e 2015.

Inflação: A inflação é um aumento generalizado do nível geral de preços durante determinado período. A inflação contribui para uma percepção errada da carga tributária por causa da ilusão monetária causada por este indicador, pois a carga tributária torna-se maior com o aumento da inflação (DELL'ANNO; DOLLERY, 2012). Portanto, quanto maior a inflação, maior a ilusão fiscal. Nesta pesquisa foi utilizado o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), que abrange famílias com rendimentos mensais de 1 a 40 salários mínimos e que habitam áreas urbanas (IBGE, 2015).

Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte: O imposto de renda retido na fonte tem a vantagem de simplificar o cumprimento fiscal, porém não permite que o contribuinte saiba claramente a porcentagem do seu rendimento retido. A tributação retida na fonte é uma tributação menos visível, comparada ao pagamento direto do imposto, logo contribui positivamente para a criação de ilusões fiscais (DELL'ANNO; DOLLERY, 2012). Quanto maior for a sua receita em relação à receita total de impostos, maior a ilusão fiscal. Aqui, a variável utilizada foi a relação do imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte sobre a receita total com impostos. Os valores foram obtidos do Tesouro Nacional (2016).

Dívida pública: A Dívida Pública Federal interna é a dívida utilizada para financiar o déficit orçamentário do Governo Federal, incluindo o refinanciamento da própria dívida e operações específicas definidas em lei, e as suas operações são realizadas em moeda corrente, ou seja, o real (STN, 2015). É mais difícil para o contribuinte sentir o peso dos gastos públicos quando esses gastos são financiados por meio de endividamento do que através de pagamentos de impostos, conforme discutido no referencial teórico. Desse modo, quanto maior a dívida

pública maior será a ilusão fiscal. Para esta variável, foi considerada a dívida pública federal interna em porcentagem do PIB. Os dados são de dezembro de cada ano e foram obtidos do Banco Central do Brasil (2016).

Tributos indiretos: Tributos indiretos são aqueles que incidem sobre bens e serviços e são cobrados indiretamente dos consumidores, pois estão inseridos nos preços dos bens e serviços. Os tributos indiretos são menos perceptíveis aos contribuintes do que os tributos diretos (DELL'ANNO; DOLLERY, 2012). Uma estrutura fiscal fortemente sustentada pela arrecadação de tributos indiretos tende a gerar maior ilusão fiscal. Aqui, foi considerada a porcentagem de impostos sobre bens e serviços sobre a receita total de tributos arrecadados. Os dados foram obtidos da Receita Federal (2015).

Resultado primário e nominal (Necessidade de Financiamento do Setor Público – NFSP): Déficits públicos muito elevados reduzem a percepção dos contribuintes sobre a carga fiscal que incidem sobre eles (BUCHANAN; WAGNER, 2000 *apud* DELL'ANNO; MOURÃO, 2012, p. 279), o que faz com que os custos dos bens e serviços sejam subestimados e os gastos públicos tornam-se maiores. Os dados referentes aos resultados nominal e primário em porcentagem do PIB foram obtidos do Banco Central do Brasil (2016). O resultado nominal é calculado a partir da variação mensal da Dívida Fiscal Líquida. Já para o resultado primário, é necessário excluir as despesas com juros nominais que incidem sobre a Dívida Líquida do Setor Público (BCB, 2016). Os valores referem-se ao fluxo acumulado no ano.

Complexidade do sistema tributário: Utiliza-se o índice Hirschman-Herfindahl para mensurar a complexidade do sistema tributário. O índice Hirschman-Herfindahl é estimado por meio das Equações 1 e 2 a seguir.

$$H = \sum_{i=1}^n t_i^2 \quad (1)$$

$$H^* = \left[\frac{H - \frac{1}{n}}{1 - \frac{1}{n}} \right] \times 100 \quad (2)$$

Em que:

H : é o índice Hirschman-Herfindahl, representado pelo somatório da parcela da receita no sistema fiscal elevada ao quadrado;

t_i : é a parcela da receita de um tributo i no sistema fiscal;

n : é o número total de impostos, taxas e contribuições;

H^* : é a versão normalizada do índice Hirschman-Herfindahl, para que sua variação seja de 0 a 100.

Um sistema tributário complexo, com diversos meios de tributação e diferentes impostos, taxas e contribuições, reduz a percepção do contribuinte sobre os custos dos bens e serviços públicos e o leva a subestimar a carga tributária (BUCHANAN, 1967). Se o valor do índice for um valor baixo, próximo de zero, significa que mais complexo é o sistema tributário. Quanto mais complexo o sistema tributário, mais dificuldade o contribuinte tem em identificar o preço real do imposto, ou seja, maior a ilusão fiscal (DELL'ANNO; MOURÃO, 2012). Os dados utilizados para esta variável foram as receitas obtida com cada imposto, taxa e contribuição. Não foram feitas distinções entre um mesmo imposto com bases de incidência diferentes, como é o caso do IPI, pois isso reforça a complexidade do sistema fiscal. Os dados utilizados para a realização deste cálculo foram obtidos do Tesouro Nacional (2016).

Quadro 3 – Causas.

Variáveis	Definição	Fonte
Trabalhadores por conta própria	Relação (taxa) entre trabalhadores por conta própria e total da população empregada.	IBGE (2016)
Liberdade de imprensa	Índice de liberdade de imprensa, usado como referência para o nível de liberdade que a imprensa possui em relação às pressões políticas.	Banco de dados para comparações institucionais na Europa (2015)
Nível de escolaridade	Porcentagem de pessoas que concluíram o ensino superior na população total.	INEP (2015) e IBGE (2016)
Carga tributária	Total da receita fiscal em relação ao PIB (em %).	Receita Federal (2015)

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 4 – Indicadores.

Variáveis	Definição	Fonte
Inflação	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).	IBGE (2016)
Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte	Porcentagem de arrecadação de imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação de impostos total.	Tesouro Nacional (2016)
Dívida pública	Dívida pública federal interna em relação ao PIB (em %).	Banco Central do Brasil (2016)
Tributos indiretos	Porcentagem de impostos sobre bens e serviços sobre a receita tributária total.	Receita Federal (2015)
Resultado primário e nominal (Necessidade de Financiamento do Setor Público – NFSP)	O resultado nominal é calculado a partir da variação mensal da Dívida Fiscal Líquida. Já para o resultado primário, é necessário excluir as despesas com juros nominais que incidem sobre a Dívida Líquida do Setor Público.	Banco Central do Brasil (2016)
Complexidade do sistema tributário	Mensurada a partir do Índice Hirschman-Herfindahl.	Elaboração própria com base na teoria citada por Dell'Anno e Dollery (2012) e nos dados obtidos do Tesouro Nacional (2016)

Fonte: Elaboração própria.

4 RESULTADOS

Nesta seção os resultados são apresentados em três subseções. Na primeira subseção são apresentados os resultados obtidos com as análises das causas da ilusão fiscal. Enquanto na segunda subseção são apresentados os resultados obtidos com as análises dos indicadores de ilusão fiscal. Na última subseção, é feito um resumo dos resultados obtidos nesta pesquisa.

4.1 Causas da Ilusão Fiscal

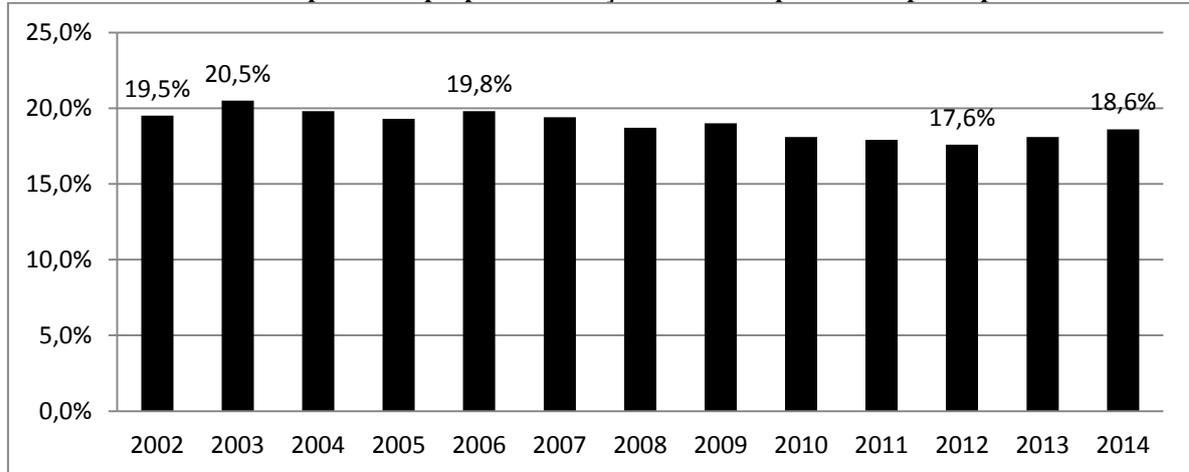
4.1.1 Trabalhadores por conta própria

No Gráfico 1 apresenta-se o percentual de trabalhadores por conta própria, em relação ao total de pessoas ocupadas por ano. Observa-se uma leve redução no período de 2002 a 2014 para esta variável, que passou de 19,5% em 2002 para 18,6% em 2014, isto é, uma redução de 0,9 pontos percentuais.

No período analisado, o maior percentual de trabalhadores por conta própria foi 20,5% em 2003, enquanto que o menor percentual foi em 2012 com 17,6%. A Tabela 1, presente no Apêndice, detalha os percentuais.

Conforme comentado na definição e explicação da variável na seção de metodologia, o percentual de trabalhadores por conta própria é uma das variáveis “causa” segundo Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012). Uma redução desta variável implica em uma redução ao estímulo do uso de mecanismos de ilusão fiscal.

Além disso, o percentual de 18,6% de trabalhadores por conta própria verificado em 2014 representa um valor baixo, quando comparado com a média de 20,8% observada no trabalho de Dell’Anno e Mourão (2012). Porém, quando observada a média de 15,9% para os países europeus no trabalho de Dell’Anno e Dollery (2012), o percentual verificado nesta pesquisa pode ser considerado alto. Vale ressaltar que estes trabalhos consideram países e intervalos de tempo distintos.

Gráfico 1: Trabalhadores por conta própria em relação ao total de pessoas ocupadas por ano.

Fonte: Elaboração própria com base em IBGE (2016)

4.1.2 Liberdade de imprensa

Conforme apresentado no Gráfico 2, o Brasil ao longo do período analisado teve grandes variações na pontuação do índice de liberdade de imprensa, passando de 18,75 em 2002 para 34,03 em 2014, o que demonstra uma diminuição da liberdade de imprensa no país, pois uma maior pontuação significa que o país possui menos liberdade de imprensa.

A diminuição da liberdade de imprensa implica em um aumento do estímulo para a criação de ilusão fiscal, assim como foi discutido na seção de metodologia.

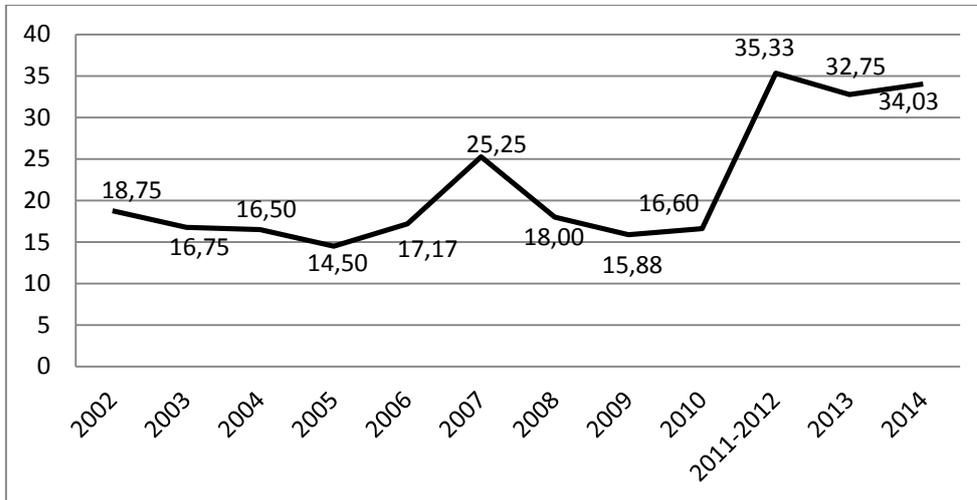
A maior pontuação durante o período analisado foi de 35,33 para os anos de 2011 e 2012 e a menor pontuação foi de 14,50 em 2005.

A posição do Brasil no ranking do índice, detalhada na Tabela 2 presente no Apêndice, é algo relativo, pois pode ser mudada sem que o país necessariamente melhore ou piore a sua pontuação, apenas pela inclusão de países na amostra. Porém, ainda assim, é possível observar uma distância do Brasil no ranking de países com o índice de liberdade de imprensa baixo, como a Finlândia (primeiro lugar em 2002 com a pontuação de 0,50 e primeiro lugar no ranking em 2014 com a pontuação de 6,40) e a Noruega (também em primeiro lugar em 2002 com a pontuação de 0,50 e terceiro lugar em 2014 com a pontuação de 6,52), que são dois países considerados livres pela Freedom House (2015).

A Noruega foi o país que apresentou menor índice de ilusão fiscal e a Finlândia foi o oitavo país com o menor do índice de ilusão fiscal no ranking apresentado no trabalho de Dell'Anno e Mourão (2012), enquanto o Brasil ocupou o trigésimo sexto lugar neste ranking entre 47 países analisados.

De acordo com Freedom House (2015), que também produz um índice de liberdade de imprensa, o Brasil é um país parcialmente livre, pois ainda sofre com ameaças persistentes de violência e impunidade, além de sofrer também com a censura judicial.

Gráfico 2: Pontuação do Brasil no Índice de Liberdade de Imprensa



Fonte: Elaboração própria com base em Banco de dados para comparações institucionais na Europa (2015)

4.1.3 Nível de escolaridade

Conforme a Tabela 3 a seguir, o número anual de pessoas que concluíram a graduação aumentou 120,3%, passando de 466,3 mil pessoas em 2002 para 1 milhão de pessoas em 2014. Durante esse período, a proporção de concluintes em cursos de graduação sobre a população total passou de 0,27% em 2002 para 0,51% em 2014, sofrendo leves variações a cada ano.

No período analisado, o menor percentual foi de 0,27% em 2002 e o maior percentual de 0,53% apresentou-se no ano de 2012.

O aumento no número pessoas que concluíram cursos de graduação na população total de concluintes colabora para a redução do uso de mecanismos que geram ilusão fiscal, conforme explicado na seção metodologia.

Tabela 3: Número de concluintes em cursos de graduação

Ano	Número de concluintes em cursos de graduação	População total	%
2002	466.260	171.887.536	0,27%
2003	532.228	173.966.052	0,31%
2004	633.363	183.439.253	0,35%
2005	730.484	185.651.425	0,39%
2006	762.633	187.851.823	0,41%
2007	786.611	189.954.924	0,41%
2008	870.386	191.999.849	0,45%
2009	959.197	193.995.123	0,49%
2010	973.839	190.755.799	0,51%
2011	1.016.713	197.825.297	0,51%
2012	1.050.413	199.688.907	0,53%
2013	991.010	201.467.084	0,49%
2014	1.027.092	203.190.852	0,51%

Fonte: Elaboração própria com base no Portal Inep (2015) e no IBGE (2016)

4.1.4 Carga tributária

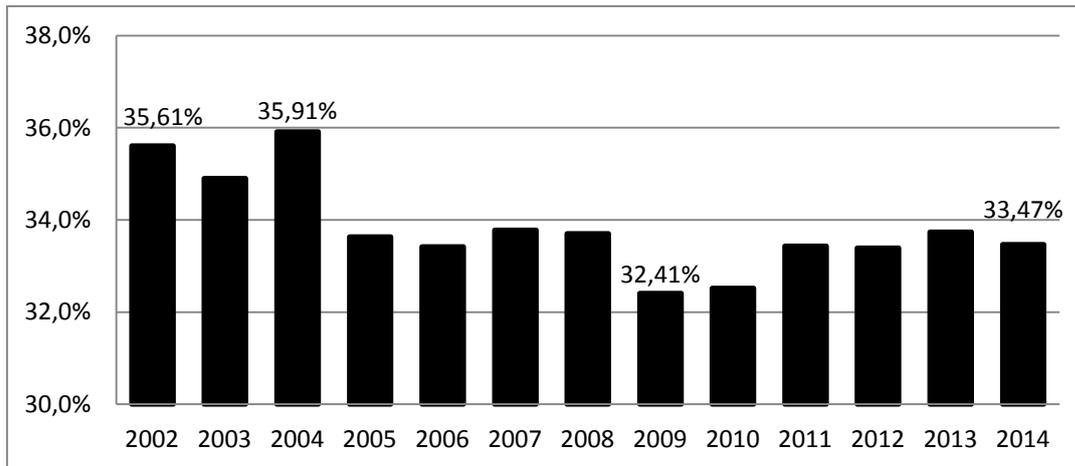
No que diz respeito à carga tributária, observa-se no Gráfico 3 que o total da receita tributária em porcentagem do PIB sofreu variações significativas durante o período analisado. Em 2002, a receita tributária em porcentagem do PIB era de 35,61% e em 2014 foi para 33,47%, reduzindo 2,14 pontos percentuais.

O maior percentual da carga tributária, no período analisado, foi de 35,91% em 2004, enquanto o menor percentual foi de 32,41% em 2009.

A Tabela 4, presente no Apêndice, mostra os percentuais da carga tributária de cada ano e os aumentos expressivos no valor total arrecadado a cada ano, que passou de R\$ 479 milhões em 2002 para mais de R\$ 1 bilhão em 2014. Entretanto, como se vê no Gráfico 3, a receita tributária total arrecada em porcentagem do PIB diminuiu de 2002 a 2014.

Esta redução da carga tributária no Brasil implica na redução de estímulos para o uso de mecanismos de ilusão fiscal, como visto na seção metodologia.

Ainda com esta leve redução na carga tributária entre 2002 e 2014, a carga tributária brasileira é considerada uma das maiores da América Latina, conforme comparação feita para o ano de 2013 pela Receita Federal (2015). Já quando comparada com a média de 48% encontrada no trabalho de Dell'Anno e Dollery (2012), a carga tributária brasileira é considerada menor em relação aos países europeus. Essa mesma comparação também é feita pela Receita Federal (2015) para o ano de 2013 e a carga tributária do Brasil está abaixo da carga tributária de países europeus, como Dinamarca, Finlândia e Noruega.

Gráfico 3: Total da receita tributária em porcentagem do PIB por ano

Fonte: Elaboração própria com base na Receita Federal (2015)

4.2 Indicadores de Ilusão Fiscal

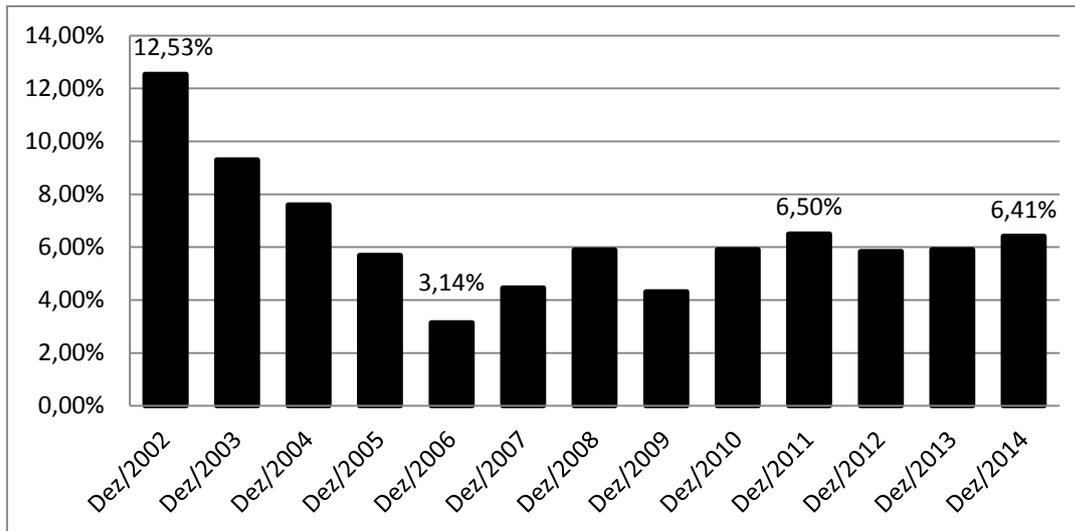
4.2.1 Inflação

Conforme o Gráfico 4, observa-se que a inflação sofreu uma queda de 6,12 pontos percentuais, reduzindo de 12,53% em 2002 para 6,41% em 2014.

A queda mais expressiva se deu entre os anos de 2002 e 2006, onde o maior percentual da taxa de inflação foi de 12,53% em 2002 e o menor percentual foi de 3,14% em 2006. A partir de 2011, a inflação apresentou variações mais leves até 2014. Cabe citar aqui que no ano de 2015 a inflação chegou a 10,67%, um patamar próximo ao atingido em dezembro de 2002 (12,53%) comparado aos outros anos analisados. Na Tabela 5, presente no Apêndice, estão as taxas de inflação para cada ano analisado.

De acordo com Dell'Anno e Dollery (2012) e Buchanan (1967), discutidos na metodologia e no referencial teórico, uma diminuição na taxa de inflação, como aconteceu entre 2002 e 2014, indica uma redução da ilusão fiscal.

Ainda observando o trabalho de Dell'Anno e Dollery (2012), a taxa de inflação no Brasil de 6,41% em 2014 está acima da média observada pelos autores de 4,6% para os países europeus.

Gráfico 4: Variação percentual do IPCA acumulado por período

Fonte: Elaboração própria com base no IBGE (2016)

4.2.2 Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte

A porcentagem de arrecadação do imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação total de impostos sofreu pequenas variações e apresentou-se constante nos anos analisados, como observado no Gráfico 5, exceto no período entre 2002 e 2003, em que a arrecadação total de impostos aumentou e a arrecadação do imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte diminuiu.

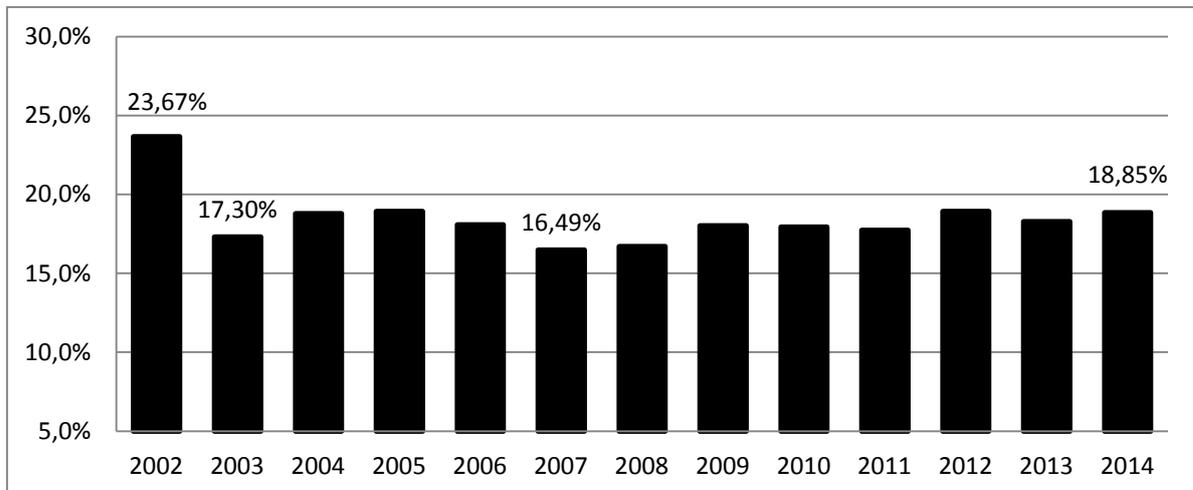
Os valores da arrecadação total de impostos e da arrecadação com o imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte durante 2002 a 2014 estão na Tabela 6, no Apêndice.

Em 2002, a porcentagem de arrecadação do imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação total era de 23,67%. Em 2014, passou para 18,85%, reduzindo 4,82 pontos percentuais.

O maior percentual de arrecadação do imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte foi de 23,67% em 2002, enquanto o menor percentual foi de 16,49% em 2007. Os percentuais de cada ano também estão definidos na Tabela 6.

A redução apresentada neste período pressupõe uma diminuição da ilusão fiscal, conforme comentado na seção de metodologia e baseado nos autores Dell'Anno e Dollery (2012).

Gráfico 5: Porcentagem de arrecadação de imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação de impostos total



Fonte: Elaboração própria com base em Tesouro Nacional (2016)

4.2.3 Dívida pública

No gráfico 6, observa-se uma constância no nível da dívida pública ao comparar os percentuais de 2002 e 2014, pois a dívida pública passou de 20,82% do PIB em 2002 para 20,5% do PIB em 2014, diferença de apenas 0,32 pontos percentuais. Contudo, entre os anos de 2002 e 2014, a dívida pública apresentou variações, mostrando um histórico de crescimento de 2002 a 2007, seguida de uma queda de 5,49 pontos percentuais em 2008.

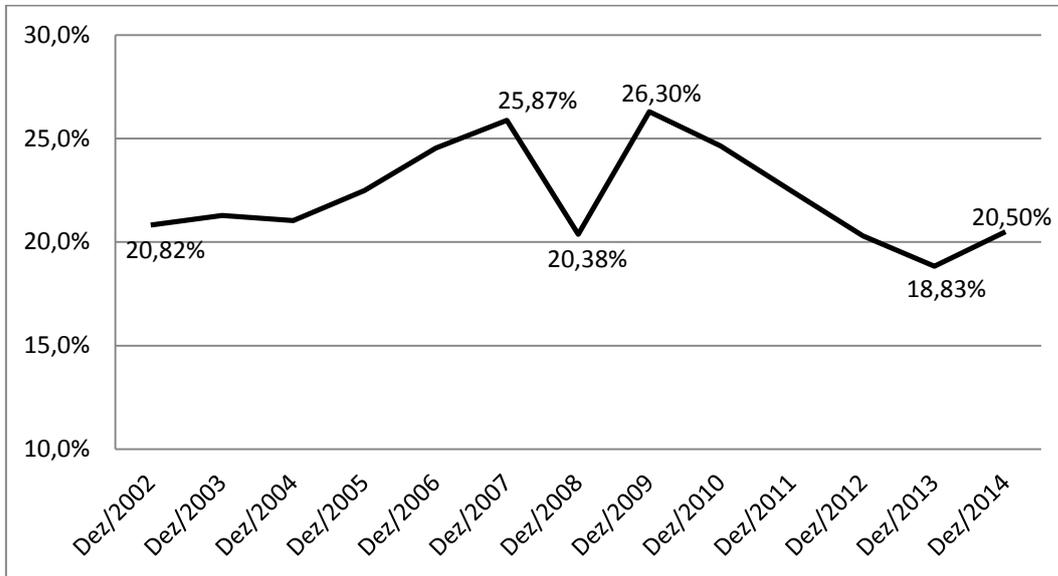
De 2008 para 2009, a dívida pública apresentou um aumento de 5,92 pontos percentuais. Em 2009, a dívida pública apresentou o seu maior percentual em relação ao PIB no período analisado, de 26,3%. Enquanto o seu menor percentual foi de 18,83% do PIB em 2013, após uma trajetória de queda desde 2009. Na Tabela 7, presente no Apêndice, estão os percentuais da dívida pública em relação ao PIB para cada ano analisado nesta pesquisa.

A leve redução do percentual da dívida pública em relação ao PIB de 0,32 pontos percentuais, entre 2002 e 2014, não implica em considerações significativas sobre a sua relação com a ilusão fiscal. Entretanto, ao observar as variações ao longo do período, entre 2002 e 2007 e entre 2008 e 2009, o aumento do percentual da dívida pública em relação ao PIB sugere um aumento da ilusão fiscal. Enquanto no período entre 2007 e 2008 e de 2009 a 2014, foi indicada uma possível redução da ilusão fiscal, conforme discutido da seção de metodologia.

O percentual verificado em 2014, de 20,5%, está abaixo da média encontrada nos trabalhos de Dell'Anno e Dollery (2012), que apontaram uma média de 48,4% para os países europeus, e de Dell'Anno e Mourão (2012), que apresentaram uma média de 52,2%.

Entretanto, os dois trabalhos não especificam se utilizaram como variável para a dívida pública apenas a dívida pública federal interna ou a dívida do setor público como um todo.

Gráfico 6: Dívida líquida do setor público consolidado em porcentagem do PIB por período



Fonte: Elaboração própria com base no Banco Central do Brasil (2016)

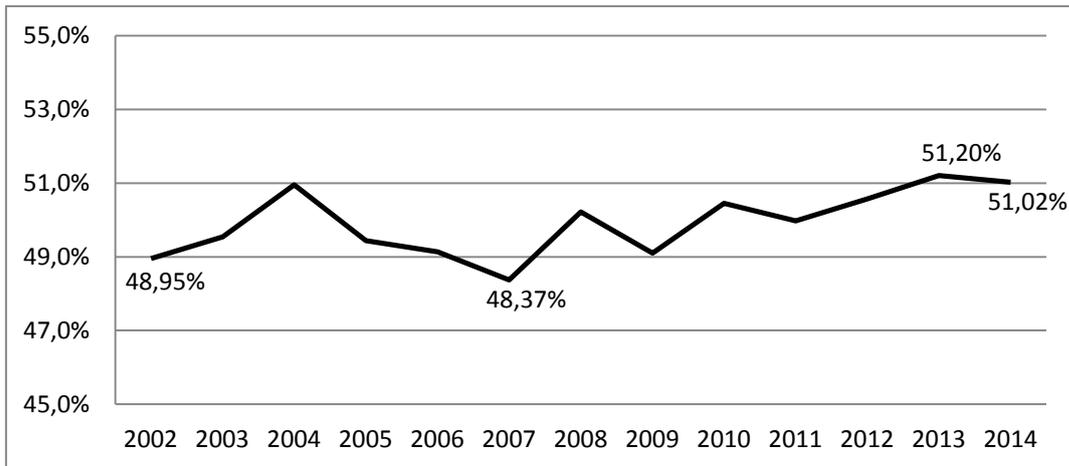
4.2.4 Tributos indiretos

Entre 2002 e 2014, a participação dos tributos indiretos sobre a receita tributária total apresentou pequenas variações, como observado no Gráfico 7. Em 2002 a participação dos tributos sobre bens e serviços sobre a arrecadação de tributos total foi de 48,95%, enquanto em 2014, a participação foi de 51,02% da arrecadação de tributos total, apresentando um aumento de 2,07 pontos percentuais neste período.

O maior percentual de arrecadação de tributos indiretos sobre a receita tributária total foi de 51,20% em 2013, enquanto o menor percentual foi de 48,37% em 2007. Os percentuais de receita com tributos sobre bens e serviços sobre a receita tributária total de cada ano estão na Tabela 8, presente do Apêndice.

O aumento da participação dos tributos indiretos sobre a arrecadação de tributos total entre 2002 e 2014 indica um aumento da ilusão fiscal, assim como explicado na seção de metodologia e fundamentado na seção de referencial teórico, baseado nos trabalhos de Dell'Anno e Dollery (2012) e Dell'Anno e Mourão (2012).

De acordo com a OCDE (2012), o Brasil possui um percentual de receita proveniente de impostos indiretos em relação à arrecadação de tributos total relativamente alto, quando comparado aos países da OCDE.

Gráfico 7: Tributos sobre bens e serviços em relação ao total de tributos arrecadados por ano

Fonte: Elaboração própria com base na Receita Federal (2015)

4.2.5 Resultado primário e nominal (Necessidade de Financiamento do Setor Público – NFSP)

No Gráfico 8, são apresentados os resultados primário e nominal em porcentagem do PIB. No período analisado, o resultado primário apresentou um aumento de 1,84 pontos percentuais e passou de -2,20% em 2012 para 0,36% em 2014, saindo de um superávit para um déficit. Entre 2002 e 2014, o maior déficit primário foi de 0,36% em 2014 e o maior superávit primário foi de -2,69% em 2004. Vale ressaltar que em 2014 foi registrado o único déficit primário no período considerado.

O resultado nominal apresentou um aumento em seu déficit, passando de 1,14% em 2002 para 5,17% em 2014. Os dois percentuais são respectivamente o menor e o maior percentuais verificados entre 2002 e 2014.

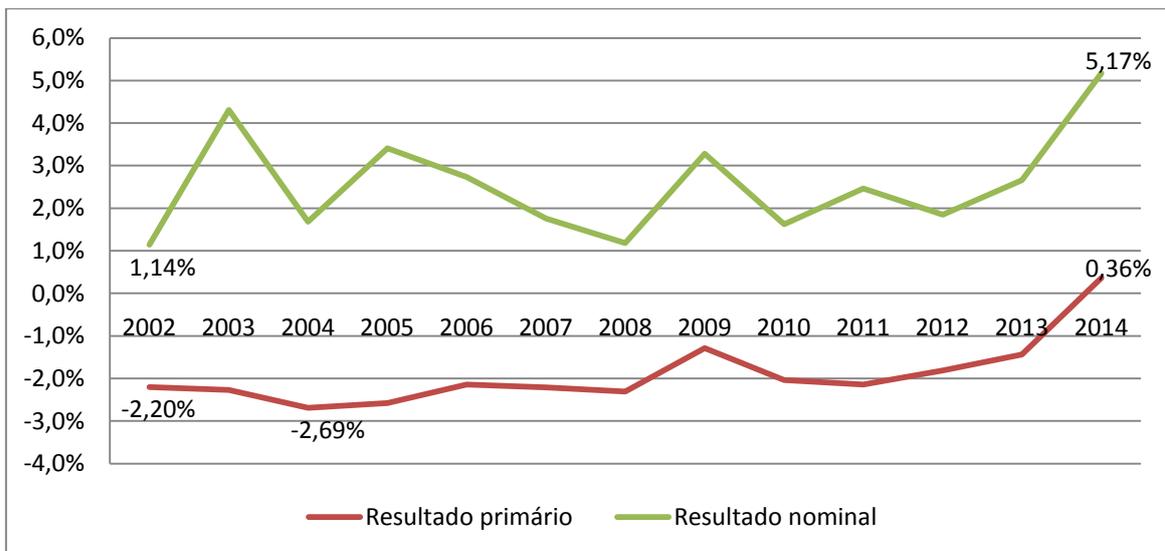
A Tabela 9, presente no Apêndice, detalha os percentuais dos resultados primário e nominal entre 2002 e 2014.

O déficit maior apresentado pelo resultado nominal em 2014 foi acompanhado também de um maior déficit apresentado pelo resultado primário para o mesmo período. O relatório sobre as contas do governo da República em 2014 divulgado pelo TCU apontou diversas irregularidades. Entre elas, está a omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), decorrentes de atrasos nos repasses de recursos federais para o pagamento de despesas, que impactaram as contas públicas em cerca de R\$ 40 bilhões no exercício de 2014 (TCU, 2015). Em razão da omissão de passivos da União, em conjunto com as outras irregularidades apontadas no relatório, o passivo ficou subavaliado em

R\$ 256 bilhões, valor suficiente para tornar o patrimônio líquido da União negativo, diferente da situação patrimonial apresentada em 2014 (TCU, 2015).

De acordo com Irwin (2012), como visto na seção de referencial teórico, o déficit pode ser reduzido à custa de aumentos em déficits subsequentes. Logo, essa variável é um instrumento importante para analisar a ilusão fiscal. Déficits crescentes sugerem um aumento da ilusão fiscal, conforme comentado na seção de metodologia.

Gráfico 8: Resultado primário e nominal em porcentagem do PIB por ano



Fonte: Elaboração própria com base no Banco Central do Brasil (2016)

4.2.6 Complexidade do sistema tributário

A variação do índice Hirschman–Herfindahl vai de 0 a 100 e quanto mais próximo de zero, mais complexo é o sistema tributário. No Gráfico 9, observa-se que o valor do índice aumentou entre 2002 e 2014, apresentando variações durante este período. Em 2002 o índice Herfindahl foi de 6,3 e no ano de 2014 foi de 6,7, apresentando um aumento de 0,4 no valor do índice.

No ano de 2003, o índice atingiu o seu menor valor no período analisado, de 5,9, o que significa um sistema tributário mais complexo neste ano. Enquanto no ano de 2008, o índice apresentou o seu maior valor, de 7,2. Os demais valores do índice Herfindahl encontram-se na Tabela 10, presente no Apêndice.

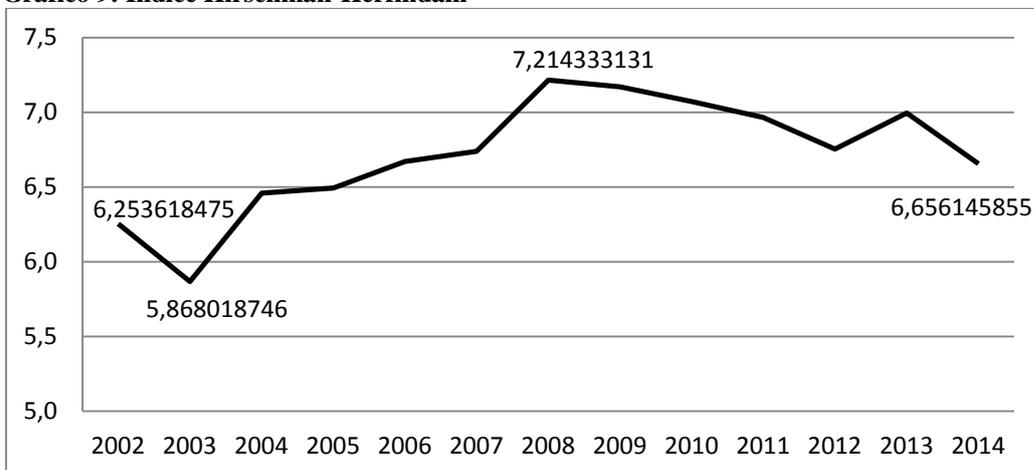
O aumento observado durante o período analisado denota uma diminuição da complexidade do sistema tributário e, conseqüentemente, sugere uma redução da ilusão fiscal.

Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012) também utilizaram o índice Herfindahl para mensurar a complexidade do sistema tributário. De acordo com o trabalho de

Dell'Anno e Dollery (2012), o valor encontrado para o índice em 2014 para o Brasil (6,7) está abaixo da média apresentada para os países europeus de 13,6. No trabalho de Dell'Anno e Mourão, a média encontrada para os países analisados foi de 32,6.

Silva e Siqueira (2013) colocam como grande fator contributivo para o alto nível de ilusão fiscal no Brasil a imensa complexidade do sistema fiscal. Apesar de o Brasil ter apresentado uma leve melhora no período analisado, quando comparado com os dois trabalhos citados acima, o país se encontra em uma situação desfavorável em relação aos outros países, no que diz respeito à complexidade do sistema tributário, conforme discutido na seção do referencial teórico.

Gráfico 9: Índice Hirschman-Herfindahl



Fonte: Elaboração própria com base em Dell'Anno e Dollery (2012) e nos dados obtidos do Tesouro Nacional.

4.3 Resumo dos resultados

Conforme resumido no Quadro 5, o conjunto de variáveis consideradas “causas” da ilusão fiscal apresentaram, em sua maioria, uma tendência para a redução de estímulos para o uso de mecanismos que geram ilusão fiscal. A única variável “causa” de ilusão fiscal que apresentou uma tendência para o aumento de estímulos para a ilusão fiscal foi a liberdade de imprensa. Entretanto, para Dell'Anno e Mourão (2012), a liberdade de imprensa e a capacidade que o contribuinte possui de receber informações corretas mostraram ser umas das variáveis menos relevantes para determinar a ilusão fiscal.

Quadro 5 – Resumo dos resultados para as variáveis “causa” de ilusão fiscal no Brasil, no período de 2002 a 2014.

Variável	Evolução 2002-2014	Estímulo para a Ilusão Fiscal
Trabalhadores por conta própria	Redução	Redução
Liberdade de imprensa	Redução	Aumento
Nível de escolaridade	Aumento	Redução
Carga tributária	Redução	Redução

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 6, observa-se que a inflação, o imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte e a complexidade do sistema tributário foram as variáveis “indicadoras” de ilusão fiscal que também apresentaram tendência para a redução da ilusão fiscal. O aumento da participação dos tributos indiretos sobre a receita tributária total e os déficits apresentados pelo resultado primário e nominal indicaram uma tendência para o aumento da ilusão fiscal no Brasil. Como exposto na seção de referencial teórico, a tributação indireta é o meio mais utilizado para criar ilusão fiscal. Dell’Anno e Mourão (2012) reforçam, com base em seus resultados, que a tributação indireta é um dos principais determinantes dos altos níveis de ilusão fiscal.

A dívida pública também é, segundo Dell’Anno e Mourão (2012), outro importante determinante de altos níveis de ilusão fiscal. Entretanto, por ter apresentado uma leve redução durante o período analisado, não contribuiu significativamente para o aumento ou diminuição da ilusão fiscal. Todavia, esta variável apresentou variações expressivas ao longo do período analisado, que pode ter influenciado em um possível aumento ou diminuição, se analisado os intervalos de tempo entre 2002 e 2014.

Quadro 6 – Resumo dos resultados para as variáveis “indicadoras” de ilusão fiscal no Brasil, no período de 2002 a 2014.

Variável	Evolução 2002-2014	Avaliação da Ilusão Fiscal
Inflação	Redução	Redução
Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte	Redução	Redução
Dívida pública	Constante	Sem alterações significativas
Tributos indiretos	Aumento	Aumento
Resultado primário e nominal (Necessidade de Financiamento do Setor Público – NFSP)	Aumento	Aumento
Complexidade do sistema tributário	Redução	Redução

Fonte: Elaboração própria.

A maioria das variáveis analisadas apresentou uma melhora e, com isso, sugeriu uma redução da ilusão fiscal. Contudo, cabe ressaltar que esta melhora não é suficiente para dizer

que o nível das variáveis e o nível de ilusão fiscal são baixos, principalmente se comparados a outros países.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo avaliar a ilusão fiscal no Brasil entre 2002 e 2014. Para isso, foram analisados as causas e os indicadores de ilusão fiscal baseados nos trabalhos de Dell’Anno e Dollery (2012) e Dell’Anno e Mourão (2012).

Em relação às causas da ilusão fiscal, a maioria mostrou contribuir para a redução dos estímulos para a ilusão fiscal, exceto o índice de liberdade de imprensa, que apresentou um forte aumento no período analisado, significando uma redução da liberdade de imprensa e, dessa forma, indicando um aumento de estímulos para a ilusão fiscal.

No que diz respeito aos indicadores de ilusão fiscal, os resultados apresentados pelas variáveis inflação, imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte e complexidade do sistema tributário pressupõe uma diminuição da ilusão fiscal. Enquanto as variáveis tributos indiretos e necessidade de financiamento do setor público mostraram ser favorecedoras para um ambiente de ilusão fiscal.

Ao analisar a dívida pública, observa-se que as suas significativas variações durante o período analisado foram favorecedoras para um ambiente de ilusão fiscal entre 2002 e 2007 e entre 2008 e 2009, porém, entre 2009 e 2014, tornou-se um indicativo de redução da ilusão fiscal, devido a sua queda de 26,30% para 20,50%, assim como entre 2007 e 2008. Porém, observando os anos de 2002 e 2014, a sua leve redução não implicou em contribuições significativas para um aumento ou uma diminuição da ilusão fiscal.

Uma variável “indicadora” de ilusão fiscal que merece destaque é a relação de tributos indiretos sobre a receita tributária total. O seu aumento de 48,95% em 2002 para 51,02% em 2014 sugere um aumento da ilusão fiscal. A atenção maior em relação a esta variável está no fato de ser um dos mecanismos mais usados para distorcer a percepção dos contribuintes em relação à carga tributária real.

De maneira geral, os resultados apresentados levam a concluir que, nos últimos anos, o Brasil tem diminuído os estímulos para criar ilusão fiscal, mas ainda assim o nível das variáveis é alto quando comparado a outros países, denotando que o problema de ilusão fiscal no país ainda é preocupante.

A principal limitação desta pesquisa foi a disponibilidade de dados para um horizonte de tempo maior, pois algumas variáveis analisadas não tinham dados disponíveis anteriores ao ano de 2002, enquanto outras variáveis ainda não tinham dados publicados relativos ao ano de 2015 e início de 2016.

Quanto às pesquisas futuras, sugere-se realizar uma análise para um horizonte de tempo maior. Seria interessante também avaliar a ilusão fiscal em outros entes da federação e utilizar métodos estatísticos mais robustos.

REFERÊNCIAS

ALVES, Sílvio Rodrigues. **O desafio de déficit público**. *Revista de Economia Política*, vol. 8, n. 2, abril/junho, 1988.

ARAÚJO, J. M. **Um Estudo Sobre a Ilusão Fiscal no Brasil**. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2014.

ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. **Demanda por gastos públicos locais**: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil, 42º Encontro Nacional de Economia. Natal, dezembro, 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Dívida líquida do Setor Público – Interna – Governo federal**. BCB, 2016. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>>. Acesso em 16 de maio de 2016.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Glossário**. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/glossario.asp?idioma=P>. Acesso em 02 de maio de 2016.

BANCO DE DADOS PARA COMPARAÇÕES INSTITUCIONAIS NA EUROPA. **Liberdade de Imprensa**: Índices e status, 1980 – 2014. Instituto Ifo, Munique, 2015. Disponível em: <<https://www.cesifo-group.de/ifoHome/facts/DICE/Public-Sector/Public-Governance-and-Law/Transparency/Freedom-press-scores-status.html>>. Acesso em 13 de maio de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BUCHANAN, J. M. **Public Finance in Democratic Process**: Fiscal Institutions and Individual Choice. Indianapolis: Liberty Fund, 1967.

BUCHANAN, J.M; WAGNER, R. **Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes**. New York: Academic Press, 2000. (Originalmente publicado em 1977)

CRUZ, Flávio. et al. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

DALAMAGAS, Basil. **The tax versus debt controversy in a multivariate cointegrating system**. *Applied Economics*, v. 26, n. 12, p. 1197-1206, 1994.

DELL'ANNO, R.; DOLLERY, B. E. **Comparative fiscal illusion: A fiscal illusion index for the European Union**. University Library of Munich, Germany, 2012.

DELL'ANNO, R.; MOURÃO, P. **Fiscal Illusion around the World**. *Public Finance Review*, 40(2), 270-299, 2012.

EASTERLY, W. **When is fiscal adjustment an illusion?**. *Economic Policy*, 1999.

FREEDOM HOUSE. **Freedom of the press 2015**. Abril, 2015. Disponível em: <https://freedomhouse.org/report/freedom-press/freedom-press-2015#.V0xB2_krLIU>.

Acesso em 13 de maio de 2016.

GÉRARD, T.; NGANGUÉ, N. **Does Fiscal Illusion Impact Budget Policy? A Panel Data Analysis**. *International Journal of Economics and Financial Issues*, v. 5, n. 1, 2014.

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

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Ajuste fiscal no Brasil: os limites do possível**. Brasília, DF: IPEA, 2015. (Textos para Discussão IPEA, n. 2037)

GONÇALVES, Alcindo. **O conceito de governança**. In: XIV Congresso Nacional do CONPEDI. Fortaleza, 3, 4 e 5 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/conceito_de_governanca.pdf>

GUEDES, Kelly P.; GASPARINI, Carlos E. **Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil**. *Economia aplicada*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 303-323, abril-junho 2007.

HAUG, P. **Shadow budgets, fiscal illusion and municipal spending**: The case of Germany. IWH Diskussionspapiere, Nr. 9, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo demográfico 2010**. IBGE, 2016. Disponível em: <
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/>>. Acesso em 12 de maio de 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores IBGE**: Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor – IPCA e INPC. Fevereiro, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Mensal de Emprego**: População Ocupada. IBGE, 2016. Disponível em: <
http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme_nova/defaultta_b_hist.shtm> Acesso em 18 de abril de 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**. IBGE, 2016. Disponível em:
 <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=40
 > Acesso em 12 de maio de 2016.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior**. INEP, 2015. Disponível em: < <http://portal.inep.gov.br/web/centro-da-educacao-superior>>. Acesso em 29 de março de 2016.

IRWIN, T. **Accounting devices and fiscal illusions**. International Monetary Fund. Washington, DC, 2012.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem) – 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Aline Antunes; MARQUES, Heitor Romero. **A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública**. *Revista Controle*, Ceará, vol. XI, n. 1, p. 145-169, jan-jun 2013.

MOURÃO, P. J. R. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese de Doutorado, Universidade do Minho. Braga, Portugal, 2009.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Estatísticas sobre Receita na América Latina**. OCDE, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm>>. Acesso em 30 de maio de 2016.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Macroeconomia da Estagnação: crítica da ortodoxia convencional no Brasil pós-1994**. São Paulo: Editora 34, 2007.

PUVIANI, Almicare. **Teoria della illusione nelle entrate pubbliche**. Perugia: Unione tipografica cooperativa, 1897.

PUVIANI, Almicare. **Teoria della illusione finanziaria**. Palermo: Sandron, 1903.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2004**, Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2005.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2014**, Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2015.

REIS, Carlos Eduardo dos; LIMA, Diana Vaz de; WILBERT, Marcelo Driemeyer. **Impacto do Registro Contábil da Provisão Matemática Previdenciária dos Servidores Públicos Federais no Balanço Geral da União**. In: 15º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2015.

RICARDO, David. **Essay on the funding system**. In: Encyclopaedia Britannica, 1820.

SALGADO, Samuel de Resende. **Contabilidade no contexto da ilusão fiscal**. In: I Congresso UnB de Contabilidade e Governança. Brasília, 26 a 27 de novembro de 2015.

SANTOS, M. A.; JAVORSI, M. E.; GARCIA, E. **A contabilidade pública como instrumento de apoio à gestão e ao controle da administração pública**. In: V Encontro

Paranaense de Pesquisa e Extensão em Ciências Sociais Aplicadas e VIII Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel. Paraná, 2009.

SANTOS, Janekelly Alexandra Lima dos; SOUZA, Érica Xavier de. **A atuação do contabilista na gestão pública como fator de excelência para o cumprimento da LRF.** Convibra, 2013.

SCHNEIDER, F.; POMMER, W. W. **Illusions in Fiscal Policy: A Case Study.** Statsvetenskaplig Tidskrift, v. 83, n. 5, 1980.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo. **É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira?** *Revista Brasileira de Economia*, 64(4), 2010.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. **Demanda por gasto público no Brasil no período pós-redemocratização: Testes da lei de Wagner e da hipótese de Mill de ilusão fiscal.** Texto para discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nº 1805, 2013.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. **A incidência final dos impostos Indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos.** *Revista Brasileira de Economia*, Vol. 55, No. 4, 2001.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. **Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil.** *Revista Pesquisa & Debate*. São Paulo. Vol. 26. Número 2 (48). p. 190 – 209, Setembro de 2015.

TESOURO NACIONAL. **Demonstração da execução das receitas de contribuições.** Orçamento fiscal e da seguridade social. Ministério da Fazenda, 2016. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/series-historicas>>. Acesso em 06 de maio de 2016.

TESOURO NACIONAL. **Demonstração da execução das receitas tributárias.** Orçamento fiscal e da seguridade social. Ministério da Fazenda, 2016. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/series-historicas>>. Acesso em 06 de maio de 2016

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Governança pública**: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República**. Brasília: TCU, 2015.

APÊNDICE A – Tabelas com os resultados obtidos nas análises das causas da ilusão fiscal para o período de 2002 a 2014

Tabela 1: Trabalhadores por conta própria em relação ao total de pessoas ocupadas por ano

Período	%
Dez/2002	19,5
Dez/2003	20,5
Dez/2004	19,8
Dez/2005	19,3
Dez/2006	19,8
Dez/2007	19,4
Dez/2008	18,7
Dez/2009	19,0
Dez/2010	18,1
Dez/2011	17,9
Dez/2012	17,6
Dez/2013	18,1
Dez/2014	18,6

Fonte: Elaboração própria com base em IBGE (2016)

Tabela 2: Pontuação e posição do Brasil no ranking anual do Índice de Liberdade de Imprensa

Ano	Pontuação	Posição no ranking
2002	18,75	#54/132
2003	16,75	#71/162
2004	16,50	#66/163
2005	14,50	#63/166
2006	17,17	#75/166
2007	25,25	#84/169
2008	18,00	#82/173
2009	15,88	#71/175
2010	16,60	#58/178
2011- 2012	35,33	#99/179
2013	32,75	#108/179
2014	34,03	#111/180

Fonte: Elaboração própria com base em Banco de dados para comparações institucionais na Europa (2015)

Tabela 4: Total da receita tributária em porcentagem do PIB por ano

Ano	Total da receita tributária	Receita tributária em % do PIB
2002	R\$ 479.368.000,00	35,61%
2003	R\$ 543.140.000,00	34,90%
2004	R\$ 634.390.000,00	35,91%
2005	R\$ 730.456.240,00	33,63%
2006	R\$ 805.333.170,00	33,42%
2007	R\$ 918.274.670,00	33,78%
2008	R\$ 1.047.152.410,00	33,70%
2009	R\$ 1.078.746.940,00	32,41%
2010	R\$ 1.264.121.600,00	32,52%
2011	R\$ 1.462.660.490,00	33,43%
2012	R\$ 1.573.755.360,00	33,39%
2013	R\$ 1.740.419.490,00	33,74%
2014	R\$ 1.847.739.700,00	33,47%

Fonte: Elaboração própria com base na Receita Federal (2015)

**APÊNDICE B – Tabelas com os resultados obtidos nas análises dos indicadores de
ilusão fiscal para o período de 2002 a 2014**

Tabela 5: Variação percentual do IPCA acumulado por período

Período	IPCA acumulado no ano (em %)
Dez/2002	12,53%
Dez/2003	9,30%
Dez/2004	7,60%
Dez/2005	5,69%
Dez/2006	3,14%
Dez/2007	4,46%
Dez/2008	5,90%
Dez/2009	4,31%
Dez/2010	5,91%
Dez/2011	6,50%
Dez/2012	5,84%
Dez/2013	5,91%
Dez/2014	6,41%

Fonte: Elaboração própria com base no IBGE (2016)

Tabela 6: Porcentagem de arrecadação de imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte em relação à arrecadação de impostos total

Ano	Receita total com impostos (em R\$)	Imposto de renda sobre o trabalho retido na fonte (em R\$)	%
2002	106.158.657.465,73	25.124.953.555,34	23,67%
2003	113.120.197.195,69	19.572.059.589,12	17,30%
2004	126.135.483.242,23	23.684.779.210,69	18,78%
2005	151.809.482.957,73	28.736.411.136,89	18,93%
2006	165.843.672.933,75	29.983.511.357,57	18,08%
2007	195.546.271.221,89	32.243.788.775,53	16,49%
2008	248.659.447.874,70	41.560.486.307,82	16,71%
2009	235.609.120.419,77	42.475.077.792,93	18,03%
2010	275.891.196.087,69	49.465.125.225,17	17,93%
2011	331.500.736.972,84	58.824.422.246,69	17,74%
2012	340.901.477.420,67	64.513.392.560,37	18,92%
2013	369.194.804.674,38	67.479.892.467,31	18,28%
2014	393.706.693.963,20	74.223.193.247,19	18,85%

Fonte: Elaboração própria com base em Tesouro Nacional (2016)

Tabela 7: Dívida pública federal interna em porcentagem do PIB por período

Período	Dívida pública federal interna
Dez/2002	20,82%
Dez/2003	21,29%
Dez/2004	21,04%
Dez/2005	22,49%
Dez/2006	24,54%
Dez/2007	25,87%
Dez/2008	20,38%
Dez/2009	26,30%
Dez/2010	24,64%
Dez/2011	22,46%
Dez/2012	20,29%
Dez/2013	18,83%
Dez/2014	20,50%

Fonte: Elaboração própria com base no Banco Central do Brasil (2016)

Tabela 8: Tributos sobre bens e serviços em relação ao total de tributos arrecadados por ano

Ano	Tributos sobre bens e serviços (% arrecadação de tributos total)
2002	48,95%
2003	49,54%
2004	50,95%
2005	49,44%
2006	49,13%
2007	48,37%
2008	50,22%
2009	49,10%
2010	50,45%
2011	49,97%
2012	50,57%
2013	51,20%
2014	51,02%

Fonte: Elaboração própria com base na Receita Federal (2015)

Tabela 9: Resultado primário e nominal em porcentagem do PIB por ano

Ano	Resultado primário	Resultado nominal
2002	-2,20%	1,14%
2003	-2,27%	4,31%
2004	-2,69%	1,68%
2005	-2,58%	3,41%
2006	-2,14%	2,73%
2007	-2,21%	1,76%
2008	-2,31%	1,18%
2009	-1,29%	3,28%
2010	-2,04%	1,62%
2011	-2,14%	2,46%
2012	-1,81%	1,85%
2013	-1,44%	2,66%
2014	0,36%	5,17%

Fonte: Elaboração própria com base no Banco Central do Brasil (2016)

Tabela 10: Índice Hirschman-Herfindahl

Ano	Índice Herfindahl
2002	6,253618475
2003	5,868018746
2004	6,458771637
2005	6,493714105
2006	6,671215375
2007	6,739856988
2008	7,214333131
2009	7,169380876
2010	7,071088577
2011	6,965367726
2012	6,753971019
2013	6,994899686
2014	6,656145855

Fonte: Elaboração própria com base em Dell'Anno e Dollery (2012) e nos dados obtidos do Tesouro Nacional