

Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional¹

Reflections on the tax incidents in Brazil and its relations with the national socioeconomic development

Luciano Henrique Fialho Botelho²
luciano.botelho@hotmail.com

Luiz Antônio Abrantes²
abrantes.ufv@gmail.com

Resumo

Este ensaio, a partir das teorias das finanças públicas e do modelo de tributação ótima, procurou refletir sobre o panorama tributário nacional. Sua grande motivação ocorreu devido à existência de poucos trabalhos que tratam de forma sistematizada da análise das diversas formas da incidência tributária e à necessidade de maior atenção por parte do governo e da sociedade em relação ao Sistema Tributário Nacional (STN). Promoveu-se a análise da legislação vigente com efeito comparativo em diversos trabalhos publicados sobre o tema. As colocações resultantes do esforço deste ensaio demonstram que o STN não consegue se apropriar de nenhum dos ideais do modelo de tributação ótima, neutralidade, simplicidade, progressividade e equidade. Por fim, foram abordadas algumas sugestões da literatura para uma reforma tributária no Brasil e ressaltada a escolha por um sistema com alta carga tributária, diante da busca por um Estado de bem-estar social.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional, políticas fiscais, incidência tributária, regressividade, desenvolvimento socioeconômico.

Abstract

This essay, based on theories of public finances and the optimal taxation model, sought to reflect on the national tax landscape. Its great motivation was due to the existence of very few studies that deal systematically with the analysis of the various forms of tax incidence and the need for greater attention by the government and society in relation to the National Tax System (STN). The analysis of the current legislation with comparative effect in several published works on the subject was promoted. The placements resulting from the effort of this trial demonstrate that the STN cannot appropriate any of the ideals of the optimal taxation, neutrality, simplicity, progressivity, and fairness model. Finally, some suggestions of the literature for a tax reform in Brazil were discussed and the choice of a system with a high tax burden was highlighted, in the face of the search for a welfare state.

Keywords: National Tax System, fiscal policies, tax incidence, regressiveness, socioeconomic development.

¹ Trabalho Apresentado no XLI Encontro da ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração) - EnANPAD 2017, em 03 de outubro, São Paulo.

² Universidade Federal de Viçosa. Av. Peter Henry Rolfs, s/n, Campus Universitário, 36570-900, Viçosa, MG, Brasil.

Introdução

A participação e intervenção do Estado na indução do desenvolvimento socioeconômico se torna fundamental diante das imperfeições do mercado e das desigualdades socioeconômicas presentes no Brasil. A atuação do Estado na elaboração e execução de políticas fiscais, portanto, pressupõe a utilização de instrumentos macroeconômicos visando o ajuste dos níveis das atividades econômicas e da equidade social (Lobreato, 2002; Giambiagi e Além, 2016). No escopo da política fiscal, a política tributária torna-se importante para a promoção do equilíbrio econômico e desenvolvimento social. Na visão de Mendes (2008), contudo, tem-se no Brasil, diante da elevada carga tributária e das distorções no Sistema Tributário Nacional (STN), um impedimento ao desenvolvimento socioeconômico, devido a redução da rentabilidade privada e das disfunções sociais resultantes da tributação regressiva.

O sistema tributário nacional é operado a partir dos impostos, das taxas, dos empréstimos compulsórios, das contribuições especiais e das contribuições melhoria (Martins, 2005). Os impostos representam a maior arrecadação do governo, apesar de apresentarem uma estagnação em detrimento do crescimento no número de taxas e principalmente no uso das contribuições sociais, após a Constituição Federal de 1988, conforme destaca Nogueira *et al.* (2012) e Giambiagi e Além (2016).

A expansão na utilização das contribuições sociais pode ser explicada pela sua ampla base de incidência relacionada ao faturamento, produção e o consumo, e pela sua representatividade na arrecadação governamental. Ademais, os impostos, conforme a Constituição Federal de 1988, seguem o princípio da não-cumulatividade, o que diminui o efeito cascata dos tributos (Nogueira *et al.*, 2012). Ressalta-se ainda que essa expansão vai de encontro a vinculação dessas contribuições às políticas sociais, e seu direcionamento para a seguridade social (saúde pública, previdência social e assistência social), conforme Art. 195 da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Há de considerar, entretanto, que a formação da base de incidência sobre o consumo e faturamento, onera os preços relativos e sua forma regressiva impacta o nível de compra do consumidor com menor poder aquisitivo. Portanto, a configuração do STN imposta sobre o consumo, em especial às contribuições sociais, dificulta o cumprimento da sua função fundamental de desenvolvimento social. Diante do exposto, existe no Brasil, na visão de Barbosa (1999), um enfraquecimento ao princípio tributário de maximização de bem-estar social. Assim, em um período de crise econômica no qual há um direcionamento da agenda governamental para discussões sobre ajustes fiscais, tetos de gastos e medidas de austeridade, deve-se pautar também os regimes tributários e a suas interferências no crescimento e no desenvolvimento socioeconômico.

Este ensaio, a partir das perspectivas apresentadas na teoria das finanças públicas e pelo modelo de tributação ótima, colocados por Giambiagi e Além (2016), Rezende (2001) e

Matias-Pereira (2010), procura analisar a regressividade, a complexidade, e a aplicação dos princípios da neutralidade, simplicidade e equidade, no sistema tributário brasileiro. Ademais, conforme ressalta Brami-Celentano e Carvalho (2007), a tributação tem recebido pouca atenção no escopo de discussões sobre as políticas sociais. As finanças públicas discutem as alocações e arrecadações dos recursos públicos e a teoria do modelo de tributação ótima busca explorar as formas mais adequadas de tributação, resultando em equidade, simplicidade, progressividade e neutralidade às ações tributárias do Estado.

Procura-se, desse modo, neste estudo discutir sobre as políticas fiscais, as incidências tributárias e as espécies de tributos existentes no Brasil e suas implicações no desenvolvimento socioeconômico nacional. Não se tem a pretensão de esgotar o assunto, apenas apresentar algumas características e principais temas estudados na literatura atual. Além disso, a dificuldade de se encontrar estudos que englobam de forma sistematizada essas questões motivou a realização deste ensaio, considerando que na visão de Rodrigues (1998) o exercício da plena cidadania está vinculado ao conhecimento do contribuinte do valor de seu desembolso em favor do erário. Este estudo se utiliza de análises bibliográficas e documentais visando a reflexão sobre as discussões propostas.

Finanças públicas e o modelo de tributação ótima

A existência de um governo ou instituição interventora no mercado é necessária, uma vez que o privado não é capaz de praticar todas as funções econômicas, diante da existência de falhas de mercado. As falhas de mercado são situações econômicas que impedem que ocorra um "Ótimo de Pareto", ou seja, um equilíbrio entre os ganhos dos indivíduos. Nesse sentido, não é possível que um agente melhore sem que outro piore as suas condições financeiras. As falhas de mercado são imperfeições como falta de eficiência em algum nível econômico, assimetrias de informações existentes e externalidades que afetam as relações econômicas (Giambiagi e Além, 2016; Rezende, 2001; Mariano, 2009). A presente discussão sobre a intervenção estatal e a crítica a autossuficiência do mercado, sendo esse possuidor de falhas, tem como base os estudos seminiais de Keynes (1982 [1936]) que discordava das posições liberais capitalistas e ressaltava a importância no Estado no atendimento às questões sociais.

Com a expansão das proposições de Keynes (1982 [1936]), a ação do governo passou a ser fortalecida, dando espaço também para a consolidação das políticas fiscais, que ocorrem em três âmbitos. A primeira função do governo no âmbito das políticas fiscais se configura na alocação de bens públicos, ou seja, no fornecimento de produtos ou serviços à sociedade. A segunda função da política fiscal consiste no estabelecimento de um equilíbrio na distribuição de renda na sociedade, função distributiva. Por fim, compondo o tripé das políticas fiscais se tem a função estabilizadora, que objetiva a manutenção de um alto

nível de emprego para a população, a estabilização dos preços e o crescimento econômico nacional. Os objetivos das políticas fiscais são: a alocação dos bens públicos, o equilíbrio na distribuição de renda e a estabilidade econômica (Giambiagi e Além, 2016; Costa e Rego, 2015; Mariano, 2009).

No âmbito das finanças públicas também são debatidos as alocações de recursos e o tamanho do Estado, relacionado ao seu nível de aplicação de recursos, conforme discorre Matias-Pereira (2010). Uma maior aplicação de recursos pode estar relacionada a uma busca de equidade e desenvolvimento social, nesse escopo, também se encaixa a teoria da tributação ótima, que tem como vertente a busca de justiça social, uma vez que a tributação também está relacionada ao bem-estar social a partir de uma maior atuação do Estado, gerando necessidade de maiores montantes de recursos públicos (Rezende, 2001). A estrutura tributária deve ter como princípio a maximização de bem-estar social, o equilíbrio fiscal e a eficiência econômica (Barbosa, 1999).

Um sistema tributário ideal deve ser equitativo entre os indivíduos da sociedade, porém também deve ser justo, sendo que aqueles indivíduos que possuem maior capacidade de pagamento devem ser mais onerados (princípio da equidade e princípio da progressividade). Ainda, o sistema tributário deve ser neutro, ou seja, deve interferir minimamente sobre a eficiência econômica (princípio da neutralidade). Por fim, a tributação deve ocorrer na forma mais simplificada e compreensível possível, tanto no que tange a arrecadação pelo governo quanto no que concerne ao recolhimento do contribuinte (princípio da simplicidade) (Giambiagi e Além, 2016).

Na visão de Lima (1999) os tributos devem respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, necessitam conter regras claras e adequadas como forma de não ser arbitrário perante a sociedade, devem ser factíveis e resultarem em um sistema com baixa oneração ao Estado. Ainda, a máxima da eficiência econômica também deve ser percebida dentro do sistema de tributação.

Para Giambiagi e Além (2016), tem-se no Brasil um sistema tributário desigual e regressivo, privilegiando a tributação sobre o consumo, o que não separa os indivíduos com maiores condições de pagamentos dos indivíduos mais carentes de recurso. Ainda, a cumulatividade vigente compromete a competitividade dos produtos nacionais no que tange a concorrência com produtos importados, diante da elevação do preço de custo proporcionada por esse sistema, a cumulatividade também resulta em distorções no mercado, nesse sentido, a necessidade de reformas estruturantes no sistema é nítida, ideia quase unânime entre os pesquisadores na área.

Discussões sobre o panorama tributário nacional

O Estado, como desenvolvedor de bem-comum, necessidade de recursos para o financiamento das suas atividades, recebendo assim dos cidadãos prestações patrimoniais, que são os

tributos. Os tributos são divididos em cinco espécies: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições sociais (Curcino *et al.*, 2013).

As taxas são responsáveis pelo custeamento dos serviços públicos prestados diretamente pelo Estado. Os impostos são recolhimentos sem nenhuma destinação específica e a União deve compartilhar com os estados e municípios. As contribuições sociais, por sua vez, têm destinação determinada e são recolhidas exclusivamente pela União, dessa forma, representam a maior fonte de arrecadação atual do governo federal. No que tange as contribuições de melhorias, são prestações cobradas pelo Estado devido a obra pública realizada que resultou em valorização de bens privados. Por fim, os empréstimos compulsórios ocorrem quando o governo recolhe recursos dos indivíduos a título de empréstimo e com prazo de retorno estabelecido em lei específica, ainda, decorem de situações extraordinárias (Curcino *et al.*, 2013).

Os tributos segundo Nogueira *et al.* (2012), em sociedades de economia capitalista, como no caso brasileiro, são a principal fonte de recursos para o governo. Ainda, segundo os mesmos autores, verifica-se nos últimos anos um grande aumento na arrecadação governamental, que viveu até poucos anos atrás batendo recordes de arrecadação. Os grandes aumentos arrecadatórios envolveram com maior evidência as contribuições sociais, sendo que essas são instrumentos arrecadatórios que não tem a obrigatoriedade de compartilhamento com os estados e municípios. No entanto, as contribuições apresentam distorções associadas à sua cumulatividade, além de poderem proporcionar um sistema regressivo de tributação (Mendes, 2008).

Assim, torna-se importante diferenciar os tributos cumulativos dos não-cumulativos, tendo em vista a existência de ambos no cenário tributário nacional. De acordo com Carvalho (2005), a tributação cumulativa, que também pode ser denominada de tributação em cascata, incide sobre todas as etapas intermediárias do processo produtivo ou de comercialização, inclusive sobre o próprio tributo anteriormente já inserido. Já a não-cumulatividade resulta em uma neutralidade tributária em etapas anteriores, não há incidência do mesmo tributo sobre o mesmo produto. A cumulatividade pode representar um maior embolso para o Estado (Martinez e Sonegheti, 2015; Portal Tributário, 2016).

Ao analisar o STN, Mendes (2008) coloca que sua maior distorção e complexidade está no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Este imposto é responsável por guerras fiscais, resulta em sobrecargas a alguns setores e possui diferentes alíquotas em diferentes estados. Nesse sentido, deveria se estudar a mudança na forma de atuação desse imposto, principalmente analisando uma arrecadação unitária no país.

Por fim, para um melhor entendimento deste estudo é necessário fazer uma diferenciação entre principais formas de tributação sobre as empresas no Brasil, Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional. No lucro real, a tributação, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidem diretamente sobre o lucro, após

a dedução dos custos e despesas. No que tange ao lucro presumido existe uma presunção de lucro a partir do faturamento, desse lucro presumido se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL. O lucro presumido é de 8% sobre o faturamento para as empresas do comércio e 32% sobre o faturamento para organizações prestadoras de serviço. Com relação ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no lucro presumido esses tributos são cumulativos e incidem sobre o faturamento, já para o lucro real o PIS e o COFINS são não cumulativos e incidem também sobre o faturamento, porém com alíquotas mais elevadas (Conta Azul, 2016).

No que tange ao Simples Nacional, esse regime tributário consiste em um sistema de arrecadação que integra diversos tributos em uma única guia de recolhimento, incluindo: PIS, COFINS, previdência social, imposto sobre o serviço de qualquer natureza (ISSQN), entre outros. O Simples Nacional, ainda, representa uma menor complexidade e burocratização, podem optar por esse regime apenas micro e pequenas empresas que possuam faturamento anual inferior a 3,6 milhões de reais (Richato, 2010).

As incidências tributárias e os principais tributos brasileiros

A tributação sobre o consumo é muito comum no Brasil. Desse modo, Gassen *et al.* (2013) ressaltam que consiste na principal marca da matriz tributária brasileira, sendo responsável por 68,2% da arrecadação tributária nacional. Contudo, essa forma de tributação é bastante criticada. A tributação sobre o consumo tributa de forma igual àqueles que possuem renda baixa e renda alta, corroborando para que o consumidor de menor renda gaste percentualmente sobre sua renda mais do que o consumidor de maior renda, em relação a um mesmo produto.

Silva (2003) destaca o caráter indireto da tributação sobre o consumo, sendo que essa incide sobre o preço dos bens e dos serviços. Com relação aos tributos sobre produção e consumo, tem-se como referência o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). No que tange ao IPI, o fato gerador da incidência do tributo é a saída do produto de um estabelecimento industrial, já a base de cálculo é o valor da venda pela indústria (Receita Federal do Brasil, 2016a). Ademais, Gassen *et al.* (2013) salientam que o IPI é um tributo não-cumulativo e que conta com alíquotas variáveis com relação a diferentes bens, também sendo utilizado em políticas de incentivo para a economia ou na viabilização de determinados setores.

O ICMS, por sua vez, é o imposto que gera maior arrecadação aos cofres públicos, sendo que cerca de 90% dos recursos dos estados tem origem no ICMS. Ainda, é um imposto de natureza não-cumulativa, ou seja, a princípio o valor desse tributo incide apenas uma vez no preço de venda, independente das etapas do ciclo econômico, podendo ser compensado pelas empresas do lucro real e do lucro presumido (Castro e Moraes, 2015). Por ser um

imposto nacional, porém de competência dos estados, a formação do ICMS apresenta diferenciações e distorções, a exemplo de subsídios para a região Norte e Nordeste do país. O produto do recolhimento deste imposto em função da comercialização envolvendo as diferentes regiões do país, é aportado sempre na região de origem do processo. Entretanto, nas operações destinadas ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, caberá ao estado de localização do destinatário o imposto referente à alíquota interna e a interestadual. Ainda, o ICMS pode apresentar legislações diferentes para cada estado, o que o deixa ainda mais complexo e propenso a fraudes, diante da tentativa de se pagar uma alíquota menor em outro estado, por parte dos contribuintes (Mendes, 2008).

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviço, cujas alíquotas mínimas e máximas de 2% e 5%, nessa ordem, estão definidas em lei complementar. Dentro intervalo exposto, o ente federado, através de legislação interna pode definir tratamento diferenciado no município, podendo, na visão de Gassen *et al.* (2013), causar guerras fiscais, dessa vez entre municípios.

A tributação sobre o faturamento das empresas é uma base importante de arrecadação do governo federal. A maior utilização dessa forma de tributação se deu a partir da Constituição Federal de 1988, na qual a União passou a ter de compartilhar maiores montantes com os entes subnacionais e em função disso estabeleceu novas políticas para a criação ou alteração de fontes de receitas, principalmente aquelas com destinação específica para a área social. Os principais exemplos de contribuições sobre o faturamento são o PIS e a COFINS, tributos para a seguridade social (previdência social, assistência social, saúde) (Sampaio, 2004; Giambiagi e Além, 2016).

Ambos tributos citados, PIS e COFINS, são contribuições sociais, possuidoras de destinação específica. O Programa de Integração Social (PIS), assim como o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), funciona como um fundo público para o financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial, além disso, também é responsável pelo custeio do desenvolvimento de programas do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), através do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) (Ayres e Szuster, 2012). A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem seus recursos direcionados à Saúde Pública, à Assistência Social e à Previdência Social (Ayres e Szuster, 2012). O COFINS é a maior fonte de arrecadação para a saúde e para a assistência social, dentro das arrecadações da seguridade social somente é inferior aos recursos oriundos das contribuições de empregados e empregadores para a previdência social. A maior complexidade no que tange ao PIS e ao COFINS consiste na sua cumulatividade. Ainda, por incidirem diretamente sobre o faturamento e serem tributos sobre o consumo, junto com o ICMS, são os maiores causadores dos distúrbios tributários e da regressão tributária.

Na tributação sobre o patrimônio e sobre o lucro se tem com maior evidência a tributação direta, na qual a base de cál-

culo é definida pela propriedade do objeto e com a identificação do contribuinte, pessoa física ou jurídica (Silva, 2003). A incidência do tributo é sobre a propriedade de bens ou de renda, tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas. Têm-se como referências o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), os impostos de transmissão de bens e os impostos que incidem sobre a renda ou lucros das pessoas físicas ou jurídicas. Nesse último caso, destaca-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), caso incidam sobre o lucro (lucro real), ainda, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) (Silva, 2003; Portal Tributário, 2016).

Pohlmann e Ludícibus (2010) discorrem sobre a tributação teórica sobre o lucro das empresas, nesse sentido citam que a alíquota do IRPJ é de 15% do lucro e que pode ter um adicional de 10% sobre o lucro anual que ultrapassar 240 mil. Com relação à CSLL se tem a alíquota de 9% sobre o lucro. As alíquotas destacadas são para as empresas que se encaixam nas prerrogativas do Lucro Real.

Diversos autores destacam o elevado custo tributário do trabalho no Brasil, fato esse que pode ser um determinante do desemprego e do trabalho informal. Desse modo, de acordo com Silva *et al.* (2015), a legislação trabalhista brasileira é bastante complexa, com variadas obrigações para os empregados e empregadores. Crespo (2013) destaca que a tributação sobre o trabalho no Brasil é quase o dobro da tributação sobre o capital (patrimônio e renda), tributação progressiva ideal. Para Rocha e Macário (2015), o alto custo do trabalho no Brasil é responsável pela elevada taxa de trabalho informal vigente no Brasil, além disso, 46% da população economicamente ativa brasileira não contribuem para a previdência social, ficando sem proteção social e dificultando as contas previdenciárias.

No que cabe ao empregador, tem-se a contribuição para a previdência social, sendo uma alíquota de 20% sobre a folha de pagamento, com exceção das empresas do simples nacional, e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) de 8% também sobre a folha de pagamento. Ainda, existem as contribuições ao In-cra, ao Sesi, ao Senai, ao Sesc, Senac, Sebrae e o Salário-Educação. Ao empregado cabe o recolhimento do Imposto de Renda (IRPF) dependendo do seu salário, a contribuição para a previdência social que é obrigatória, na qual a alíquota varia de acordo com a remuneração e o PIS sobre a folha de pagamentos, também dependendo da remuneração (Rodrigues, 1998). Destaca-se, por fim, que até 2017 existia a obrigação de pagamento pelo trabalhador da contribuição sindical, todavia, a datar da lei 13.467/2017 a contribuição sindical passou a ser optativa (Brasil, 2017).

O modelo de tributação ótima e o panorama tributário brasileiro

As discussões vislumbradas na literatura no que tange ao STN com mais frequência se baseiam em críticas a regressividade

do sistema, as complexidades existentes e a elevada carga tributária vigente. Opta-se neste ensaio em discutir a tributação no Brasil a partir das diretrizes teóricas do modelo de tributação ótima, a fim de analisar cada uma das suas propriedades em relação às incidências tributárias. Giambiagi e Além (2016) colocam os princípios da equidade e da progressividade, da neutralidade e da simplicidade.

O princípio da equidade procura justiça na aplicação dos critérios para a tributação, desse modo, tributar de forma igual os iguais e desigual aos desiguais, de acordo com as rendas dos indivíduos. O princípio da progressividade está alinhado ao princípio da equidade, uma vez que o princípio da progressividade determina que os tributos devem ser progressivos de acordo com a renda dos indivíduos, nesse sentido tributar mais a população de maior renda, assim contribuir para a justiça social (Giambiagi e Além, 2016). Pelo princípio da progressividade, deve-se exigir maiores contribuições dos indivíduos que possuem maior renda ou riqueza, uma vez que a cobrança de tributos é um dos principais mecanismos de redução das desigualdades sociais (Brami-Celentano e Carvalho, 2007).

No Brasil, no entanto, vigora-se de forma mais relevante a tributação sobre o faturamento, produção e consumo (bens e serviços), o que corrobora com um sistema regressivo, maior tributação percentual a menor renda, conforme Gráfico 1.

Na visão de Rodrigues (1998), tem-se um sistema regressivo a partir das contribuições sociais e progressivo pelo imposto de renda, sendo que é mais claro o caráter regressivo da tributação, verificado pelo estudo empírico da tributação sobre o consumo. Gassen *et al.* (2013) seguem a mesma linha de percepção do autor anterior ao citar que a tributação sobre o consumo é responsável por mais da metade do montante tributário brasileiro, afetando diretamente a cadeia produtiva e chegando ao consumidor final. Brami-Celentano e Carvalho (2007) destacam que as reformas tributárias que ocorreram no Brasil, nos governos de Fernando Henrique Cardoso (FHC) e Luiz Inácio Lula da Silva (Lula), sempre se embasaram no neoliberalismo, com tributações que mantiveram a regressividade e a tributação como "neutra" em relação a concentração de renda.

É clara a violação ao princípio da equidade ou capacidade contributiva com a tributação sobre o consumo vigente no Brasil, que onera mais pesadamente a camada mais pobre da população, recebedora, em grande medida, da obrigação de sustentar o Estado. Desse modo, tem-se como resultado o abismo social e uma das maiores desigualdades sociais do mundo (Gassen *et al.*, 2013).

Sanchez e Gallo (2016), confrontando o objetivo do governo com a equidade do sistema tributário ou em relação ao aumento da eficiência do mercado, analisaram a participação da arrecadação do IRPJ, do CSLL e do IRRF sobre Rendimento do Capital visando verificar se existiu uma preocupação em incentivar investimentos (eficiência do mercado) ou uma tendência a equidade tributária. Os resultados demonstraram que no período entre 2004 e 2009 prevaleceu-se a equidade tributária com redistribuição de renda. No entanto, entre 2010 e 2013, o governo

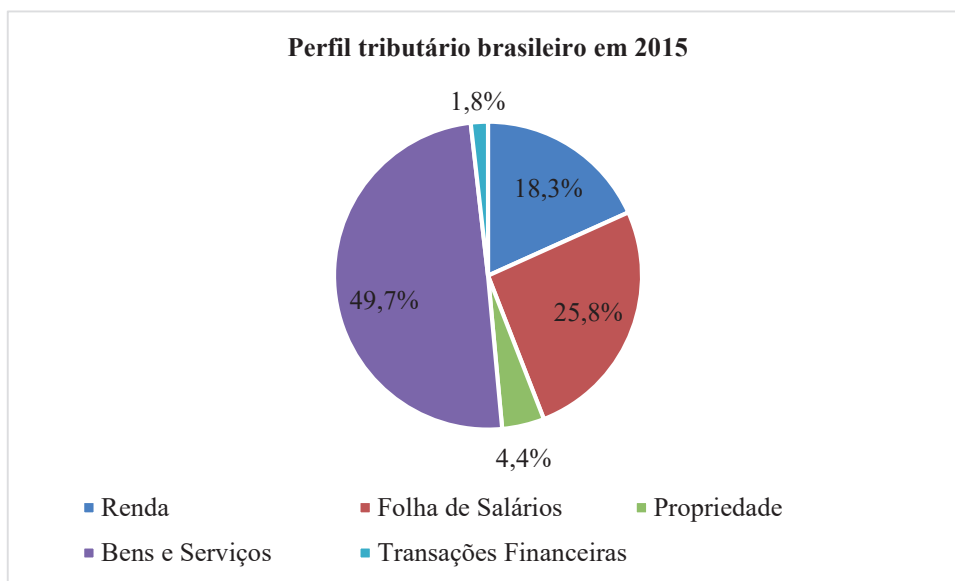


Gráfico 1. Perfil tributário brasileiro em 2015.

Graph 1. Brazilian tax profile in 2015.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2016b).

deixou de praticar a política de elevação na participação dos tributos sobre o capital, voltando a estabilizar a tributação sobre capital e consumo.

A tributação sobre a renda e o patrimônio deveria ser mais utilizada na busca de um sistema tributário com mais equidade e progressividade. Os impostos sobre a renda e o patrimônio consistem em um sistema capaz de proporcionar uma redução da desigualdade social, uma vez que causa o desembolso apenas dos contribuintes que conquistam lucros ou possuem patrimônio, não afetando a população mais carente, nesse sentido, são tributos que, em propostas de reforma tributárias baseadas pela teoria ótima de tributação, são importantes para a diminuição da desigualdade social nacional. Destaca-se, nesse inferem, a proposta de tributação sobre grandes fortunas que está em tramitação no congresso nacional desde 2011 (Senado Federal, 2011).

Pintos-Payeras (2012), no entanto, analisa que em algumas localidades, até mesmo o IPTU, que é um imposto sobre o patrimônio, apresenta características regressivas, uma vez que onera mais pesadamente a população pobre diante de situações políticas vislumbradas em municípios, entes responsáveis pelo IPTU. O autor propõe a criação de um regulamento nacional para esse tributo. Para o combate a regressividade, Pintos-Payeras (2012) também propõe a redução de tributos sobre o consumo para alimentos.

Ressalta-se ainda que o Brasil, a partir da Constituição Federal de 1988, se propôs a constituir um Estado de Bem-Estar Social, com maior foco nas questões sociais, traduzidas principalmente pelas políticas de seguridade social, expressas na

Constituição Federal de 1988. Essa opção sugere a necessidade de expansão na carga tributária, como ocorre na medida em que cerca de 33% do Produto Interno Bruto em 2014 foram de tributos, assim como em outros países com políticas de bem-estar social. Entretanto, esses países (Dinamarca, Suécia, Finlândia, Noruega, entre outros) possuem grandes esforços na tributação da renda, do lucro e dos ganhos de capital, em contrapartida utilizam menos a tributação sobre bens e serviços, como forma de não afetar a população mais carente. Nesse escopo, o Brasil possui muitas políticas de cunho social que são financiadas majoritariamente pela população mais pobre, diferentemente de outros países que fazem justiça social através da tributação.

Outro elemento importante da teoria da tributação é o princípio da neutralidade, de acordo com esse princípio a tributação deve ser otimizada a fim de prejudicar minimamente o desenvolvimento da economia nacional. Ainda, qualquer movimento tributário pode afetar os preços e a estabilidade econômica, o que pode comprometer o bem-estar social (Giambiagi e Além, 2016). Nesse escopo, segundo Lima (1999), visando a eficiência, as alíquotas devem ser uniformes e não interferirem nas escolhas dos consumidores, sendo, portanto, neutras.

No que tange as colocações que circulam o princípio da neutralidade na literatura, fica evidente o impacto dos tributos em cascata na competitividade do mercado brasileiro no âmbito internacional, a grande influência nos preços que chegam a consumidor final, diante da elevada tributação sobre o consumo, e as distorções e guerras fiscais que ocorrem no Brasil. Segundo Castro e Moraes (2015), deve-se planejar a retirada da competência dos estados no que concerne o ICMS, passando para a

união com a unificação das alíquotas. Isso resultaria em uma diminuição das guerras fiscais que ocorrem entre os estados, que competem a fim de abrigar investidores, o que causa diversos conflitos entre as unidades federativas (Castro e Moraes, 2015).

Para Mendes (2008, p. 52), as distorções do ICMS fazem com que o sistema tributário brasileiro se caracterize como propulsor de incentivos negativos "ao investimento, à poupança, ao emprego e às exportações". O mesmo autor destaca também que para estimular o crescimento o Brasil necessita de reduzir sua carga tributária, controlar melhor os gastos públicos e focalizar os investimentos em infraestrutura e desenvolvimento social.

Nogueira *et al.* (2012), em um estudo de caso sobre o setor de transporte, discorrem sobre a mudança feita pelo governo na cumulatividade a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Segundo eles, o principal objetivo dessa medida era a desoneração tributária e incentivo ao setor em questão, todavia, verificou-se após reforma uma elevação da arrecadação do governo com o aumento da alíquota em 153% para a COFINS. Nesse sentido, aumenta-se ainda mais a distorção no mercado, gerada pela influência dos tributos nos preços dos serviços. Utilizando "o modelo crescimento neoclássico expandido para a introdução de impostos distorcivos", Ellery Jr. e Gomes (2014, p. 77) demonstram que a "introdução de impostos distorcivos", muito vigentes no âmbito brasileiro, "é capaz de reduzir o nível do produto da economia artificial".

Por fim, no que tange ao princípio da simplicidade, de acordo com Giambiagi e Além (2016), o governo deve buscar a eficiência com simplificação, menor burocracia e facilidade na arrecadação e na fiscalização. Assim, a simplicidade administrativa deve ser alvo de qualquer sistema tributário (Lima, 1999). No entanto, mais uma vez, esse princípio está longe de ser vislumbrado no sistema tributário nacional.

Ayres e Szuster (2012), ressaltam que o sistema tributário nacional é bastante complexo, é carente na equidade, na conveniência de pagamento e na economia no recolhimento. Ainda, no PIS/PASEP e na COFINS existem legislações e aplicabilidades muito complexas, difíceis de serem interpretadas e repletas de especificidades. Destaca-se a urgente necessidade de rever a legislação do PIS/PASEP e COFINS, tornando-as mais justas e favoráveis ao desenvolvimento nacional. No que concerne a complexidade e falta de simplicidade, deve-se destacar também o ICMS com sua legislação federal, porém de competência estadual, imposto esse possuidor de diferentes alíquotas e causador de distorções, além das guerras fiscais. Na visão de Lima e Rezende (2006) o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo, possuidor de cerca de três mil normas fiscais e com mais de 60 tipos de tributos que são cobrados pelo governo, situação essa que corrobora para a geração de altos custos administrativos e sociais.

Considerações finais

Parte considerável dos trabalhos voltados para a configuração e análise do sistema tributário nacional direcionam para

uma possível reforma tributária no Brasil, inclusive trabalhos realizados a quase duas décadas, a exemplo de Rodrigues (1998), e em períodos em que se estabelecia uma nova constituição. Para o referido autor não existe folga orçamentária que permita uma redução de tributos, haja visto os déficits públicos. Nesse sentido, deve-se partir, a princípio, da manutenção do montante arrecadado. Contudo, deve-se buscar um sistema tributário mais simplificado, que promova a equidade entre os contribuintes, que não onere o sistema econômico e que tem que seja ponto pacífico a ser pautado na agenda política do país e da sociedade em geral. Ressalta-se que a construção de um sistema ideal de tributação é uma tarefa complexa, diante de restrições políticas, econômicas e de informações, no entanto, é viável a realização de alterações significativas que reduzam as distorções e complexidades, sem que haja perdas fiscais para o Estado (Lima, 1999).

Uma possível reforma no sistema tributário nacional se deve passar pela mudança do caráter regressivo do sistema tributário e da complexidade vigente. Gassen *et al.* (2013), com relação ao sistema regressivo, destacam que a estrutura fiscal vigente é causadora de injustiças sociais que corroboram com o cenário de desigualdade social que ocorre no Brasil. Nesse escopo, os referidos autores ressaltam o papel que a tributação exerce e a necessidade do comprometimento da sociedade em prol da justiça tributária e social, a sociedade deve-se comprometer em cobrar de seus representantes também no que tange a votação do projeto sobre a tributação de grandes fortunas, encalhado no congresso nacional. É interessante destacar também a incoerência existente, um Estado com um ideal social e uma Constituição que prega o bem-estar social e que possui um sistema de tributação majoritariamente regressivo, penalizando a parcela mais carente da população.

No que tange a complexidade, a mudança de competência do ICMS seria uma grande evolução, ainda se tornaria interessante analisar a possibilidade de unificação dos tributos em uma alíquota única, como é feito no simples nacional, porém sem desonerações, nesse sentido o sistema poderia se tornar mais simplificado e com maior facilidade interpretativa. Mudanças nas legislações do PIS/PASEP e da COFINS também são inevitáveis para o alcance de um sistema tributário mais justo e coeso. A tributação sobre o trabalho também deve ser alvo de debates. Deve-se buscar mudanças que provoquem estabilidade no setor produtivo e maior inclusão dos trabalhadores ao mercado de trabalho formal, seja pela redução do custo tributário sobre a folha de pagamento, seja na flexibilidade da legislação trabalhista (tratada na lei 13.467/2017).

Referências

- AYRES, R.M.; SZUSTER, N. 2012. Pis/Pasep, Cofins e Efd-Ccontribuições: aplicação da legislação na contabilidade tributária - percepção de especialistas em tributos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2):222-255. <https://doi.org/10.14392/ASAA/2012050204>
- BARBOSA, A.L.N. de H. 1999. *A teoria da tributação ótima sobre o consumo*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas, 127 p.

- BRAMI-CELENTANO, A.; CARVALHO, C.E. 2007. A reforma tributária do governo Lula: continuismo e injustiça fiscal. *Revista Katálysis*, 10(1):44-53.
- BRASIL. 1988. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10/10/2017.
- BRASIL. 2017. Lei 13.467, 13 de julho de 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13467-13-julho-2017-785204-norma-pl.html>. Acesso em: 10/10/2017.
- CARVALHO, R.E. 2005. *Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectivas*. Brasília, DF. Dissertação de mestrado. Escola de Administração Fazendária, 104 p.
- CASTRO, I.R. de; MORAES, R.R. 2015. O ICMS e a guerra fiscal entre estados: uma análise a respeito desse tributo. *Revista de Administração e Contabilidade*, 2(3):2-17.
- CONTA AZUL. 2016. Lucro Presumido e Lucro Real: O que são e como escolher? Disponível em: <https://blog.contaazul.com/lucro-presumido-lucro-real-o-que-sao/>. Acesso em: 05/09/2016.
- COSTA, L. de A.; REGO, B.D.S. 2015. *Finanças Públicas*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 245 p.
- CRESPO, S.G. 2013. Tributo sobre o trabalho é quase o dobro do que incide sobre o capital. UOL Economia. Disponível em: <https://achadoeconomicos.blogosfera.uol.com.br/2013/08/06/tributo-sobre-o-trabalho-e-quase-o-dobro-do-que-incide-sobre-o-capital/>. Acesso em: 09/09/2016.
- CURCINO, G.M.; ÁVILA, L.A. de C.; MALAQUIAS, R.F. 2013. Percepção dos alunos de ciências contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 12(34):66-79.
- ELLERY JR, R.; GOMES, V. 2014. Política Fiscal, Choques de Oferta e a Expansão Econômica de 2003-2007. *Brazilian Business Review*, 11(3):56-80.
- GASSEN, V.; D'ÁRAUJO, P.J.S.; PAULINO, S.R. da F. 2013. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*, 66:213-234.
- GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A.C. 2016. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 5ª ed., Rio de Janeiro, Elsevier Editora, 576 p.
- KEYNES, J.M. 1982 [1936]. *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. São Paulo, Abril Cultural, 412 p.
- LIMA, E.C.P. 1999. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. Texto para discussão. Brasília, IPEA, 29 p.
- LIMA, E.M.; REZENDE, A.J. 2006. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. In: Encontro de Administração e Governança Pública, São Paulo. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/ENAPG330>. Acesso em: 07/05/2018.
- LOBREATO, F.L.C. 2002. Um olhar sobre a política fiscal recente. *Economia e Sociedade*, 11(2-19):279-304.
- MATIAS-PEREIRA, J. 2010. *Finanças Públicas: A política Orçamentária no Brasil*. 5ª ed., São Paulo, Atlas, 402 p.
- MARIANO, F. 2009. *Finanças Públicas: Teria e questões*. Rio de Janeiro, Quileditora, 248 p.
- MARTINEZ, A.L.; SONEGHETI, K.S. 2015. Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do Pis e da Cofins. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3):6-18. <https://doi.org/10.18405/recfin20150301>
- MARTINS, S.P. 2005. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 97 p.
- MENDES, M.J. 2008. *Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais*. Textos para discussão. Brasília, Consultoria Legislativa do Senado Federal, 54 p.
- NOGUEIRA, A. de B.; TEIXEIRA, A.C.C.; BAPTISTA, E.C.S. 2012. Reforma da cofins: um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não-cumulatividade sobre as empresas de transportes de cargas. *Revista Gestão & Planejamento*, 13(1):145-163.
- PINTOS-PAYERAS, J.A. 2012. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, 40(2):153-186.
- POHLMANN, M.C.; IUDÍCIBUS, S. de. 2010. Relação entre a tributação do lucro e a estrutura de capital das grandes empresas no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 21(53):1-25.
- PORTAL TRIBUTÁRIO. 2016. Glossário de termos tributários e fiscais. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em: 05/09/2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2016a. IPI - Imposto sobre produtos industrializados. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/ acesso-rapido/tributos/ipi>. Acesso em: 07/09/2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2016b. Carga tributária no Brasil 2015. Ministério da Fazenda. Brasília, 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 17/09/2016.
- RICHATO, J. da M. 2010. *Lucro Presumido versus Simples Nacional: análise de uma prestadora de serviços*. Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 24 p.
- REZENDE, F.A. 2001. *Finanças Públicas*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 382 p.
- ROCHA, F.R.F.; MACÁRIO, E. 2015. Padrão atual de acumulação de capital, mundo do trabalho e reestruturação da previdência social no Brasil. *Revista Katálysis*, 18(2):191-201. <https://doi.org/10.1590/1414-49802015180200006>
- RODRIGUES, J.J. 1998. *Carga tributária sobre o salário*. Textos para discussão. Brasília, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários, 23 p.
- SAMPAIO, M. de C. 2004. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: C. BIDERMAN; P. ARVATE (orgs.), *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro, Elsevier, p. 188-205.
- SANCHEZ, A.F. de C.; GALLO, M.F. 2016. Eficiência x Equidade na tributação sobre o capital no Brasil. *Revista Ciência Administração*, 22(1):332-352.
- SENADO FEDERAL. 2011. Projeto de lei do senado nº 534, de 2011 (complementar). Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101942>. Acesso em: 10/10/2016.
- SILVA, M.P.; MARTINS, C.R.; VENDRUSCOLO, M.I. 2015. Custo do trabalho no Brasil: um estudo nas empresas que se destacaram no ranking da internacionalização. *Revista Economia e Desenvolvimento*, 14(1):126-139.
- SILVA, D.M. da. 2003. Incidência tributária e estrutura de mercado. *Revista de Economia e Administração*, 2(4):61-80. <https://doi.org/10.11132/rea.2002.52>

Submetido: 20/01/2018
Aceito: 19/03/2018