

AMANDA ALVES GARCIA

*Matrícula 11421ECO030*

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE  
COMPARATIVA COM PAÍSES SELECIONADOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
INSTITUTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS

2018

AMANDA ALVES GARCIA

*Matrícula 11421ECO030*

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE  
COMPARATIVA COM PAÍSES SELECIONADOS

Trabalho apresentado ao Instituto de Economia e  
Relações Internacionais da Universidade Federal de  
Uberlândia, como requisito parcial à obtenção do título  
de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Professor Mestre Vitorino Alves da Silva

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
INSTITUTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS

AMANDA ALVES GARCIA

*Matrícula 11421ECO030*

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE  
COMPARATIVA COM PAÍSES SELECIONADOS

Trabalho apresentado ao Instituto de Economia e Relações Internacionais da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

BANCA EXAMINADORA:

Uberlândia, 18 de dezembro de 2018

---

Prof. Mestre Vitorino Alves da Silva

---

Profa. Dra. Soraia Aparecida Cardozo

---

Prof. Dr. Eduardo Nunes Guimarães

## **AGRADECIMENTOS**

Mais uma etapa concluída que, embora faça parte da minha vida, teve a participação de pessoas fundamentais, sem as quais não seria possível concluí-la. Agradeço a minha família, meu pai, minha mãe e, principalmente, a minha irmã Renata, pelo apoio nos momentos difíceis, pelo carinho e atenção. Aos meus amigos, agradeço por fazerem desse caminho menos árduo, por compartilharem momentos de descontração e pelas inúmeras vezes que me apoiaram ao longo desses quatro anos. Sou muito grata aos professores do Instituto de Economia que, mais que compartilhar conhecimentos técnicos, ensinaram a exercer o ofício de economista através de um olhar mais humano para com a sociedade. Ao meu Orientador, Vitorino Alves da Silva, agradeço a compreensão na reta final deste trabalho, bem como as sugestões que o enriqueceram.

Agradeço a Deus, que me deu força para completar mais essa etapa e, por fim, agradeço a oportunidade de ter feito minha graduação em uma Universidade Federal e ter participado de entidades como a Empresa Júnior do Instituto de Economia e a Atlética Acadêmica que agregaram muito na minha formação.

# **SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM PAÍSES SELECIONADOS**

## **RESUMO:**

Este artigo tem como objetivo analisar a evolução da carga tributária brasileira ao longo dos últimos anos, bem como suas principais mudanças constitucionais. Além disso, comparar os sistemas tributários de outros países em termos de volume e composição de suas receitas, de modo a identificar tendências e observar quais caminhos o Brasil está seguindo no que se refere a configuração da sua carga tributária. A hipótese é de que o sistema tributário brasileiro não segue o padrão de evolução mundial e a metodologia consiste na utilização de dados comparativos entre o sistema tributário brasileiro e o sistema tributários de diversos países. Verifica-se que o sistema tributário brasileiro se assemelha a sistemas tributários de países com o IDH alto no que se diz respeito ao volume de carga tributária. Enquanto que, no que se diz respeito a composição de sua carga tributária, o Brasil se assemelha a países da América Latina, possuindo uma das mais altas concentrações de impostos incidentes sobre consumo no total da sua carga tributária.

**Palavras-chave:** Sistema tributário; Análise comparativa; Volume e composição da carga tributária.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

- CIDE** - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- CSSL** – Contribuição Social ao Lucro Líquido
- COFINS** - Contribuição Para O Financiamento Da Seguridade Social
- FGTS** – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IDH** – Índice de Desenvolvimento Humano
- INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social
- IOF** – Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IVA**- Imposto sobre o Valor Agregado
- IPTU** – Imposto de Renda Territorial e Urbano
- IPVA** – Imposto sobre Veículos Automotivos
- IRPF** – Imposto de Renda Pessoa Física
- ISS** – Imposto sobre Serviços
- ITBI** – Imposto de Transmissão de Bens e Imóveis
- ITR** – Imposto sobre Território Rural
- OCDE** – Organização Para a Cooperação a Desenvolvimento Econômico
- PEC** – Proposta de Emenda à constituição
- PIB** – Produto Interno Bruto
- PIS** – Programa de Integração Social

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1</b> - Evolução da Carga tributária no Brasil: 1947 a 2017 (% do PIB) .....	<b>27</b>
<b>GRÁFICO 2</b> - Evolução dos Impostos Indiretos no Brasil: 2000 a 2016 (% do PIB) .....	<b>28</b>
<b>GRÁFICO 3</b> - Evolução dos Principais Impostos Diretos no Brasil: 2000 a 2016 (% do PIB) .....	<b>29</b>
<b>GRÁFICO 4</b> - Carga tributária por país em 2016 (% do PIB) .....	<b>32</b>
<b>GRÁFICO 5</b> - Carga tributária nos países da América Latina em 2016 (% do PIB).....	<b>33</b>
<b>GRÁFICO 6</b> - Impostos Incidentes Sobre a Renda nos Países da OCDE em 1990 e 2016 (% Total) .....	<b>35</b>
<b>GRÁFICO 7</b> - Impostos Incidentes Sobre a Renda nos Países da América Latina em 1990 e 2016 (% Total) .....	<b>36</b>
<b>GRÁFICO 8</b> - Impostos Incidentes Sobre o Consumo nos Países da OCDE em 1990 e 2016 (% Total).....	<b>37</b>
<b>GRÁFICO 9</b> - Impostos Incidentes Sobre o Consumo nos Países da América Latina em 1990 e 2016 (% Total).....	<b>38</b>

## **LISTA DE TABELAS**

**TABELA 1 - Alíquota Máxima de Imposto sobre Renda da Pessoa Física em 2000 e 2016**  
..... **16**

**TABELA 2 – Evolução da participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – Anos selecionados..... 30**



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2. CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS .....</b>	<b>14</b>
2.1. Renda.....	15
2.2. Propriedade.....	16
2.3. Consumo.....	17
<b>3. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>19</b>
3.1. Breve histórico da evolução do Sistema Tributário brasileiro .....	19
3.2. Última reforma tributária – Constituição de 1988.....	23
3.3. Pós constituição de 1988 .....	24
3.4. Evolução do sistema tributário ao longo dos anos .....	27
<b>4. PANORAMA GLOBAL .....</b>	<b>31</b>
4.1. Volume da carga tributária bruta .....	31
4.2. Composição da carga tributária .....	34
4.3. Tendências Globais .....	39
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>41</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Nesta seção será desenvolvida uma breve introdução a respeito das principais teorias que norteiam o estudo do que seria um sistema tributário ideal. Dado que a hipótese é de que o sistema tributário brasileiro não segue o padrão de evolução mundial, este trabalho analisa a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo das últimas décadas, além de estabelecer uma estrutura comparativa com o sistema tributário de outros países, tanto quanto ao tamanho de suas respectivas cargas tributárias, quanto a forma que se estruturam os principais tipos de impostos, afim de detectar tendências globais e posicionar relativamente o atual sistema tributário brasileiro.

O trabalho se justifica pela importância do tema de políticas públicas na atual conjuntura brasileira, uma vez que tem recebido bastante atenção dado que falhas nas decisões públicas, como o mal planejamento do sistema tributário, impactam diretamente a sociedade, a produtividade e o desenvolvimento econômico.

Um sistema tributário ideal deve seguir quatro princípios básicos: a equidade, a transparência, a conveniência do pagamento e a eficiência. Ou seja, o sistema deve ser justo de forma que cada contribuinte colabore de forma proporcional às suas capacidades; ser transparente de modo que a data, a forma de recolhimento e o total a pagar sejam evidentes para o contribuinte; ter flexibilidade para ser recolhido de maneira conveniente de modo que o contribuinte tenha capacidade de pagamento e, por fim; ser eficiente, de forma a recolher o mínimo possível para a manutenção do Estado sem atrapalhar a eficiência econômica (SMITH, 1984).

Entretanto, alguns desses princípios são antagônicos, mostrando ao longo do tempo uma dificuldade e uma preocupação dos estudiosos em definir um sistema tributário que tenha como característica a clareza de seus impostos, que seja considerado justo pela sociedade e que não prejudique a eficiência do sistema econômico. Além disso, há a questão da arrecadação dos tributos entre os distintos níveis de governo, quando no contexto federativo, o que dificulta ainda mais a criação de um sistema simples e eficiente, uma vez que a sobreposição de impostos para atender a distribuição dos recursos e a competição tributária tende a gerar distorções no sistema econômico.

No Brasil, embora a reforma tributária feita na Constituição de 1988 tenha fundada uma descentralização na arrecadação dos impostos e uma maior autonomia fiscal para os

estados e municípios, não houve uma preocupação em transferir ou diminuir os gastos da União, agravando o déficit público. Sendo o imposto a principal forma de financiamento estatal, a Carta Magna de 1988 acabou abrindo caminhos para o aumento imponderado da carga tributária. (VARSANO, 1996)

A determinação do papel do estado na economia é um elemento fundamental para sustentar a discussão sobre a incidência tributária, uma vez que, sendo a principal fonte de recursos do setor público, a estrutura tributária está intimamente associada à evolução das funções do Estado.

No livro “A Riqueza Das Nações”, a reflexão apresentada por Adam Smith (1984) sobre o papel do estado na economia é de que o Estado deve apoiar a dinâmica capitalista de produção e não a comandar, como forma de não distorcer o que seria uma harmonia entre o interesse individual e o coletivo. Sendo assim, em sua análise sobre a tributação, Smith considera que a formação de uma estrutura tributária ideal, além de levar em consideração as despesas do estado, não deve interferir no funcionamento da sociedade.

Dentre os princípios da tributação apresentados em sua obra, ressalta-se aqui a análise de que “o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento em emprego a grandes multidões” (SMITH, 1984, Vol. II, pág. 249). A partir disso, economistas neoclássicos desenvolveram reflexões acerca do conceito da neutralidade de um imposto, ou seja, a importância de que a estrutura tributária não provoque uma distorção na alocação de recursos orientada pelo mercado, sob consequência de prejudicar a eficiência do sistema econômico.

Dessa forma, a teoria da tributação ótima fez com que pesquisadores envolvidos se ocupassem com o problema de conciliar a estrutura tributária com a eficiência econômica. Ramsey (1927) destacou o problema do “peso morto” provocado pela tributação, ressaltando a importância de balancear as receitas que o Estado precisa levantar e o nível de distorção que o aumento da tributação causaria. Ramsey comprovou por meio de diversos casos como a tributação pode ter efeitos negativos na eficiência produtiva, principalmente em bens com demanda mais elástica, os quais sofrem de forma mais severa a redução da demanda diante de aumento de impostos.

A Curva de Laffer, criada em 1974 por Arthur Laffer, resume em uma figura a relação entre as alíquotas de um tributo e sua arrecadação que, embora seja uma ideia já tratada por

diversos autores, carecia de evidências empíricas. Sendo assim, a teoria por trás da Curva de Laffer pressupõe que, acima de um ponto máximo, um aumento das alíquotas de um imposto causa um efeito negativo na arrecadação, seja desestimulando a produtividade de um determinado setor, seja encorajando a sonegação. O trecho abaixo, embora anterior à criação da Curva de Laffer, esclarece a ideia por trás da sua teoria:

*“(...) Impostos altos, às vezes pelo fato de reduzirem o consumo das mercadorias taxadas, às vezes por estimularem o contrabando, frequentemente trazem para o governo uma receita inferior daquela que se poderia obter com impostos mais baixos. Quando a diminuição da receita é efeito da redução do consumo, só pode haver um remédio: diminuir o imposto” (SMITH, 1984, pág. 145).*

Segundo Giambiagi & Além (2001), entretanto, a existência de falhas de mercado torna o setor privado ineficiente para garantir uma distribuição de recursos entre os indivíduos menos favorecidos economicamente, sendo necessárias soluções por meio do setor público. Dessa forma, o governo cobra impostos da sociedade como forma de cumprir suas três funções básicas, que consistem em financiar o suprimento dos bens públicos a toda sociedade, garantir uma distribuição de renda considerada justa e, por fim, utilizar a política econômica visando o crescimento econômico, a estabilidade de preços e um alto nível de emprego.

A tributação foi considerada por um longo período como inimiga do bom funcionamento do sistema econômico por meio da priorização de um modelo liberal de não intervenção do Estado nas atividades econômicas. Esse quadro mudou quando, em 1936, após o colapso do sistema econômico, Keynes lançou a sua obra *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda* mostrando que *Estado, política econômica, tributação e gastos estatais* devem ser partes integradas de um processo como forma de assegurar a estabilidade econômica. Dessa forma, Keynes demonstra, a partir da Grande Depressão, que a economia pode estar operando abaixo do nível “natural”, não se fazendo presente o pleno emprego dos fatores produtivos, tornando necessário, desta forma, que o Estado forneça mecanismos de ajuste para impulsionar o sistema econômico. Sendo assim, Keynes propõe uma política fiscal de expansão de gastos como forma de criar a demanda efetiva necessária para reverter

as expectativas, estimular a retomada dos investimentos e colocar a economia na direção do pleno emprego.

Ao identificar como estopim das crises o desequilíbrio entre oferta e demanda, Keynes enfatiza a importância dos impostos progressivos como mecanismo de fortalecimento da demanda efetiva, uma vez que esses impostos possuem o papel de reduzir as desigualdades de renda, impulsionar o consumo (uma vez que oneram menos a classe mais pobre) e estabilizar o investimento; evitando que a economia siga rumo a cenários de recessão. Desse modo, por meio da análise da demanda efetiva, Keynes tira o Estado da função coadjuvante, o colocando como essencial no processo de estabilização econômica, sendo o sistema tributário instrumento-chave da política fiscal, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social.

## 2. CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS

Diversos trabalhos já foram realizados acerca da discussão do que seria um sistema tributário ideal, de forma a seguir os conceitos de equidade, progressividade, simplicidade e neutralidade. O conceito da equidade se refere ao princípio do benefício, no qual cada indivíduo deve contribuir proporcionalmente aos benefícios gerados pelos bens públicos, e ao princípio da capacidade do pagamento, no qual os indivíduos devem pagar uma alíquota maior de imposto quanto maior for sua capacidade de pagamento. O conceito da progressividade se baseia nesse último argumento, em que a quantidade de tributos a ser paga possui uma razão crescente com a renda. O princípio da neutralidade está relacionado com a eficiência econômica, ou seja, o Estado deve recolher o mínimo para se manter sem atrapalhar a alocação dos recursos, enquanto que o princípio da simplicidade se refere a data, a forma de recolhimento e o total a pagar serem evidentes para o contribuinte; (GIAMBIAGI & ALÉM, 2015, pág. 14 a 17)

Entretanto, não se chegou em nenhum modelo que combine todos esses princípios e resulte em um sistema tributário que seja considerado ideal e que possua aplicabilidade universal. Um exemplo disso é a discussão acerca da diferenciação de alíquotas de acordo com o nível de essencialidade de um bem. De acordo com Atkinson e Stiglitz (1980), a resposta para essa questão depende do objetivo, de forma que, se o objetivo é evitar distorções no sistema econômico e garantir sua eficiência, deve-se priorizar uma mesma alíquota para diferentes produtos. Porém, se o objetivo do sistema tributário for promover a distribuição de renda, o ideal seria uma diferenciação das alíquotas, de modo que se tributasse mais os bens de luxo ou considerado supérfluos.

Os tributos se classificam em impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais e econômicas. Este trabalho concentra-se na análise dos impostos.

Um sistema tributário ideal, portanto, deve buscar se alinhar com os objetivos das demais políticas, de forma a combinar impostos de características diferentes. Os impostos se caracterizam de acordo com sua incidência, conforme será analisado a seguir. (GIAMBIAGI & ALÉM, 2015, pág. 14 a 17)

## 2.1. Renda

Por ser um imposto direto, o imposto incidente sobre a renda pode ser manipulado facilmente para se atingir o princípio da progressividade, uma vez que não há dificuldade em medir a renda e, a partir disso, criar alíquotas diferentes para cada faixa de renda. Entretanto, esse tributo é questionável em termos de eficiência, uma vez que afeta a poupança e, conseqüentemente, o investimento, freando a o ritmo da economia; além de afetar a oferta de trabalho de maneira distinta por meio de dois efeitos: efeito-renda, relacionado a variação da renda real, e efeito-substituição<sup>1</sup>, relacionado a substituição de um bem pelo outro. Segundo Hausman (1981 apud LIMA, 1999), isso ocorre porque um tributo que seja proporcional a renda pode alterar as escolhas entre renda e lazer, uma vez que ao introduzir uma alíquota sobre a renda, o salário líquido se reduz automaticamente, reduzindo o custo de oportunidade de uma hora de lazer. Ou seja, o tributo incidente sobre a renda faz com que o lazer fique mais barato, causando um efeito-substituição ao tornar o lazer mais atrativo. Por outro lado, alíquotas incidentes sobre a renda, desestimulam o consumo, inclusive do lazer, ao reduzir o salário líquido e, portanto, induziria o trabalhador a aumentar sua oferta de trabalho para retornar ao seu nível de consumo habitual.

O excesso de carga tributária da renda tende a ser distorciva na medida em que seu efeito-substituição é maior do que seu efeito-renda. Dado que os dois efeitos que afetam a oferta de trabalho possuem direção contrária, de modo que o efeito-substituição provoca uma queda na oferta de trabalho e o efeito-renda um aumento, o efeito líquido, resultado desses dois efeitos, é motivo de discussão em diversos países que tentam encontrar uma melhor forma de constituir seu sistema tributário. Como se pode ver nos países da Tabela a seguir, as alíquotas máximas de imposto de renda não seguem um padrão de diminuição ou aumento entre os países observados.

---

<sup>1</sup> Equação de Slutsky (HAUSMAN, 1985)

**TABELA 1****Alíquota Máxima de Imposto sobre Renda da Pessoa Física em 2000 e 2016**

País/Ano	2000	2016
Brasil	27,5	27,5
Austrália	48,5	49,0
Canadá	47,9	53,5
França	58,3	54,5
Alemanha	53,8	47,5
Japão	50,0	55,9
Nova Zelândia	39,0	33,0
Espanha	48,0	45,0
Reino Unido	40,0	45,0
Estados Unidos	46,7	46,3

Fonte: OCDE e Receita federal, 2017

Há, portanto, opiniões divergentes no que se refere a tributação sobre a renda, de modo que, se por um lado defende-se que esse tributo é o mais adequado para promover uma redistribuição da renda e tornar o sistema tributário mais justo; por outro, o argumento é de que esse tipo de imposto age como um desincentivo a oferta de trabalho por meio dos trabalhadores. Dessa forma, a primeira visão defende que esse tributo deveria ser o mais participativo na arrecadação, uma vez que é o que mais se adapta ao princípio de equidade, enquanto que, para a última visão, a alíquota desse tipo de imposto deveria ser a menor possível para evitar distorções.

## **2.2. Propriedade**

O imposto incidente sobre a propriedade possui uma base mais facilmente tributável, dado que a posse de determinado ativo não possui alta mobilidade. Atkinson e Stiglitz (1980) chamam atenção para o efeito-capitalização desse tipo de tributo, de forma que, mesmo que haja uma queda no rendimento dessa propriedade após a imposição do tributo, no longo prazo o rendimento voltaria ao normal dado que uma queda na oferta, estimulada pelo menor rendimento, causaria uma pressão no preço dessa propriedade, retornando o rendimento ao nível inicial. Entretanto, muitos investidores preferirão adquirir propriedades em locais onde a alíquota é menor, e isso impactará negativamente a oferta desses ativos onde a alíquota é



maior, indicando que é um equívoco tributar imprudentemente a propriedade apenas pelo motivo de sua base ser mais facilmente tributável.

Outra questão a ser analisada sobre a tributação incidente sobre a propriedade é de que, em alguns casos, ela pode ser adquirida para fins especulativos e, portanto, ser substituída de ativos de investimento. Nesse caso, tributar pesadamente a propriedade, causaria distorções na forma de alocar recursos, uma vez que estimulará os indivíduos a aplicarem em outros investimentos com menos encargos tributários e, assim, reduziria a sua oferta. Isto não seria bom, pois regularia a manutenção da propriedade somente para fins especulativos sem lhe dar uma destinação útil à sociedade.

A tributação incidente sobre a propriedade, portanto, deve ser adotada com cautela, pois, além das questões demonstradas acima, há o problema constitucional, dado que os proprietários não necessariamente terão uma fonte de renda, como no caso em que a propriedade é herdada e, dessa forma, não terão capacidade contributiva, tendo, nesse caso, que vender a propriedade para arcar com o imposto.

Há, entretanto, diversos autores que defendem esse tipo de tributo dada sua capacidade de atender o princípio da progressividade, uma vez que sua base tributável é, relativamente, fácil de ser mensurada.

### **2.3. Consumo**

O imposto sobre o consumo é um tributo indireto que incide sobre a venda de mercadorias e serviços e, portanto, não faz distinção da renda do indivíduo. Dessa forma, esse tipo de imposto sofre severas críticas quanto a sua natureza regressiva, de modo que, como as pessoas menos favorecidas economicamente tendem a gastar uma maior parte da sua renda com o consumo, conseqüentemente, possuem maior parte dela tributada por esta incidência comparativamente aos de maiores níveis de renda.

Entretanto, no que se diz respeito à eficiência econômica, o tributo incidente sobre o consumo é menos distorcivo do que os demais, de modo que não influencia de forma negativa nem a oferta de trabalho, nem o investimento. Com relação ao debate da progressividade, é importante ressaltar a flexibilidade desse tributo, que pode ser estabelecido de formas diferentes de acordo com o objetivo do governo, a fim de alcançar certo grau de progressividade (eficiência), por meio de alíquotas diferenciadas (uniformes). Ou seja, a

tributação feita por meio de alíquotas distintas, por exemplo, pode atender ao princípio da progressividade ao tributar mais pesadamente bens supérfluos, considerados como bens de luxo, dessa forma, tributando mais as classes favorecidas da sociedade, que os consomem com mais frequência. Ramsey (1927, pág.49) chama atenção para o problema do “peso morto”, que é maior conforme a elasticidade da demanda de um bem, dado que bens com demanda mais elástica sofrem de forma mais severa a redução da demanda quando há aumento de impostos.

O fato dos impostos incidentes sobre o consumo não tributarem a parte da riqueza que não é consumida faz com que o imposto de renda seja considerado mais justo pela sociedade. Todavia, a parte da riqueza que não é consumida será, provavelmente, investida, de forma a contribuir com o crescimento da economia, gerar empregos, e conseqüentemente, aumentar o consumo e a arrecadação. Desse modo, defensores do imposto sobre consumo defendem o argumento de que, enquanto a riqueza for disponibilizada para o mercado em formato de investimentos que trarão benefícios a sociedade, não é racional tributá-la, e sim quando ela tiver sendo usada somente para benefício próprio por meio do consumo.

Por esses motivos, o imposto de renda e o imposto sobre consumo são alvos de intensos debates a respeito do que seria mais adequado em termos da participação de cada um na carga tributária total de cada país.

### **3. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Este capítulo tem como objetivo fazer uma breve análise da evolução do sistema tributário com as constituições de 1934, 1946 e 1967 e, a partir disso, ressaltar os principais avanços e retrocessos no que se diz respeito às características dos tributos, bem como as mudanças trazidas pela constituição de 1988, caracterizada pela última reforma do sistema tributário brasileiro.

Além disso, busca-se analisar o período pós constituição de 1988, elucidando aspectos como volume da carga tributária e, principalmente, composição dessa carga, comparando os principais impostos em termos de volume arrecadado pelo país e, por fim, observar como se divide a arrecadação entre o governo federal, estadual e municipal.

#### **3.1. Breve histórico da evolução do Sistema Tributário**

Até a década de 1930 a principal fonte de arrecadação do governo era através do imposto sobre importação, dada a importância do comércio externo desde o período imperial. Enquanto o imposto sobre importação ficava a cargo da União, o imposto sobre exportação era a principal fonte de receita dos estados, sendo cobrado, inclusive, nas operações interestaduais. A partir da constituição de 1934, a estrutura tributária se modificou, de modo a priorizar a cobrança do imposto interno sobre os produtos. Sendo assim, foi colocado um limite de 10% como alíquota máxima, além de tornar proibida a cobrança do imposto de exportação em transações interestaduais e, em contrapartida, a arrecadação do IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações - criado em 1922, foi concedida aos estados. Além disso, os municípios passaram a ter mais autonomia para decretar alguns impostos, principalmente impostos incidentes sobre o patrimônio e sobre indústrias e profissões. Com relação ao repasse, os estados tinham autonomia para criar impostos, entretanto deveriam repassar 20% ao município provedor do imposto, enquanto a União ficava com 30%. (GIAMBIAGI & ALÉM, 2001)

Dada as restrições impostas ao imposto incidente sobre a exportação, a principal fonte de receita passou a ser o IVC, chegando a 60% de toda a receita estadual em meados da década de 40, tendo inclusive, no final da década de 30, o imposto sobre consumo superado o montante arrecadado pela União com o imposto sobre importação. (GIAMBIAGI & ALÉM, 2001)

A constituição de 1946, embora não tenha contribuído com a estrutura tributária, modificou bastante a transferência de impostos entre as esferas do governo, aumentando o repasse para os municípios, que passaram a receber 10% do imposto de renda e de outros impostos como o imposto único sobre combustíveis e energia. O imposto sobre indústrias e profissões passou integralmente para as mãos dos municípios e, em contrapartida, os estados passaram a receber repasse do imposto único e a recolher os tributos que viessem a ser criados, repassando 20% para União e 40% aos municípios. No início da década de 60, a Emenda constitucional nº5, aumentou para 15% o repasse de imposto de renda aos municípios, além de passar a receber 10% do imposto sobre consumo. (GIAMBIAGI & ALÉM, 2001)

Todavia, tais mudanças não foram suficientes para financiar a atuação do Estado brasileiro como agente do desenvolvimento. Dado a insuficiência do sistema tributário e seu aspecto rudimentar, o processo de industrialização, acentuado de 1951 a 1960, careceu de outras fontes para financiá-lo, tendo que recorrer a fundos públicos, emissão de moeda e financiamento externo. Assim, a incapacidade de tal sistema suprir os recursos tributários necessitados para a industrialização eclodiu com a crise econômica, que revelou um Estado com grandes déficits e dívidas, além de reduzir as perspectivas de emprego e aumentar os índices de inflação, fatores determinantes para o fortalecimento de um movimento que resultou no golpe de 1964 e uma posterior reforma no sistema tributário por esse novo governo.

Até 1966 o imposto sobre consumo é responsável por quase metade da receita da União, enquanto no total da arrecadação dos estados, o IVC atingia o patamar de 90%, caracterizando a predominância dos impostos internos. Entretanto, a arrecadação desses tributos não foi suficiente para cobrir as despesas dos três entes federais, de modo que de 1963 a 1966 foi elaborada uma nova reforma buscando sanar os problemas do sistema tributário e resolver a questão orçamentária, dado o crescimento exacerbado das despesas nesse período.

Sendo assim, busca-se formular uma proposta de reforma que atenda as principais queixas relacionadas à tributação, como a carga excessiva sobre o setor produtivo, dada a cumulatividade do imposto sobre consumo, melhorar a eficiência na arrecadação, garantir receitas para a redução dos déficits e tornar o sistema mais simples, revendo as formas de

transferências entre os entes federais. Entre 1964 e 1966, o imposto de renda foi revisto, de modo a atender de forma mais urgente o crescimento da arrecadação e aliviar a situação das finanças públicas. Além disso, o IVC foi substituído por dois novos impostos, o IPI – I Imposto sobre Produtos Industrializados – que ficava a cargo da União e o ICM - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – da competência dos estados, instituído, inicialmente, com alíquota única, de modo a não interferir na alocação de investimentos entre as regiões. Diferentemente do antigo, esses novos impostos passam a incidir sobre o valor agregado, caracterizando uma inovação no sistema tributário brasileiro de forma a atender as queixas quanto à incidência “em cascata” dos impostos sobre consumo. Outro imposto criado foi o ISS, tributo incidente sobre a prestação de serviços, da competência dos municípios.

Com base nessas alterações, a reforma tributária de 1966 dividiu os tributos em categorias, sendo elas: **a)** Imposto sobre comércio exterior – referente aos impostos sobre exportação e importação que, da competência da União, passaram ser instrumento de política econômica, dada a pouca receita gerada por eles a partir dos anos 50; **b)** Impostos sobre patrimônio e renda – referente ao imposto territorial, tanto o urbano quanto o rural de competência dos municípios e o Imposto de Renda, arrecadado pela receita federa; **c)** Impostos sobre a produção e circulação – sendo eles o IPI, ICM, ISS e IOF, esse último incidente sobre operações financeiras, de competência da União; **d)** Impostos únicos – referente aos impostos sobre energia elétrica, combustíveis e minerais.

Expandir a fonte de recursos para alcançar o equilíbrio orçamentário foi o objetivo principal dessa reforma, de modo que princípios como equidade e progressividade foram deixados de lado. Com o objetivo de garantir recursos para impulsionar o crescimento econômico, a reforma teve um caráter centralizador, de modo que o controle desse processo ficasse nas mãos do governo federal, sendo os impostos muitas vezes instrumentos de política econômica, cabendo aos estados e municípios o mínimo para desempenhar suas funções sem influenciar o crescimento.

Ademais, dentre as modificações promovidas pela reforma, foi acentuada a articulação de recursos tributários para fomentar investimentos, a exportação e o consumo. Contudo, a expressiva quantidade de incentivos fiscais beneficiou, principalmente, as classes mais favorecidas economicamente, o que revelou um crescimento pouco igualitário entre as diversas camadas da sociedade. Em 1967, o Ministro Delfim Netto, para retomar o

crescimento, aumentou os incentivos fiscais do imposto de renda para a parcela populacional mais rica, com o intuito de promover uma ampliação do poder aquisitivo e conseqüentemente do consumo de tais indivíduos. Desse modo, a política econômica de Delfim reduziu a eficiência de obtenção de recursos do imposto de renda, ainda que esse teve sua capacidade de arrecadação significativamente aumentada com a reforma de 1966, e, para compensar, intensificou a tributação por meio dos impostos indiretos, onerando os mais pobres. OLIVEIRA (2012, pág. 1 a 28)

Com o passar do tempo, os estados e municípios foram perdendo cada vez mais autonomia, de forma que em 1968 houve uma restrição nas transferências para os estados e foram impostas limitações nos seus tributos. Além disso, a política tributária e econômica adotada teve outros efeitos, como resultado de um aumento médio de 10% por ano da economia, a carga tributária foi de 17% do PIB em 1966 até aproximadamente 25% na década de 1970, embora tal crescimento tenha se baseado em um modelo essencialmente excludente. Um ponto importante a ser destacado nesse período é a criação do PASEP, em 1970, que teve como objetivo conceder aos servidores públicos e militares a participação na receita das respectivas entidades a que se integram.

Até 1975, o caráter centralizador permaneceu, de modo que nesse ano foi feita a Emenda Constitucional nº5/75 que aumentou o repasse dos recursos, sendo que, em 1978, a carga tributária correspondia a 25% do PIB, com a União arrecadando  $\frac{3}{4}$  desse total, mostrando o efeito pequeno desse esforço descentralizador.

Nesse período, a crise econômica e as tentativas de manutenção do crescimento realizadas pelo Estado resultaram em uma séria crise fiscal. A impossibilidade de financiamento estrangeiro em razão da crise da dívida externa em 1980 fez com que o Estado buscasse fontes de recursos dentro do país, intensificando a crise. Nesse sentido, os incentivos fiscais oferecidos tiveram que ser destituídos, e em meio a inflação e preços altos, o regime militar perdeu apoio e a ditadura teve fim.

A partir de 1984, iniciou-se um novo processo de descentralização dos recursos, dessa vez, efetivo, com o aumento do repasse aos estados e municípios e a perda do poder arrecadatório da União.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> O subcapítulo 3.1. baseou-se fundamentalmente em OLIVEIRA (2012, pág. 1 a 28)

### **3.2. Última reforma tributária – Constituição de 1988**

A reforma tributária feita com a Constituição de 1988, ao contrário das anteriores, teve um caráter democrático maior, de forma que os principais participantes desse processo foram os políticos, com a participação, inclusive, da sociedade por meio das emendas populares. O principal pilar dessa reforma foi solucionar o problema dos entes subnacionais, de modo a conceder-lhes mais autonomia, descentralizando o poder da União. Sendo assim, os estados passaram a ter autonomia para fixar suas alíquotas do ICMS, imposto sucessor do ICM, além do repasse do Imposto de Renda e IPI ser aumentado. A reforma também criou novos impostos, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, além de aprovar a Seguridade Social como sendo independente dos recursos fiscais, criando uma estrutura própria. Dessa forma, o aumento das receitas das contribuições sociais aumentou o grau de cumulatividade do sistema tributário, prejudicando a competitividade da economia. (OLIVEIRA, 2010)

Dessa maneira, o Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) auxiliou na maior distribuição de recursos da União para os estados e municípios, revelando, com o grande aumento da arrecadação do IR e do IPI por eles, uma necessidade imediatista de compensar os anos em que os estados tinham menor autonomia tributária, que se sobressaía à tentativa de manter o equilíbrio econômico do país, já que tal mudança na receita da União demandaria a transferência de maior participação dos estados e municípios na política pública.

Ao lado da nova configuração de repartição do arrecadado pela União, os ideais de justiça social impulsionaram a adoção do Sistema de Seguridade Social, o qual contemplava pontos como assistência, saúde e previdência e apresentava a possibilidade da criação de novas contribuições que apenas a União arrecadaria. Assim, para suprir a necessidade de recursos, a União passou a dar preferência a ampliação dessas contribuições sociais em relação a impostos tradicionais, gerando uma “reforma tributária às avessas”. (OLIVEIRA, 2012, pág.14)

E, embora essa reforma tenha permitido uma descentralização na arrecadação dos impostos e uma maior autonomia fiscal dos estados e municípios, não houve uma preocupação em transferir ou diminuir os encargos da união, agravando o déficit público. Sendo o imposto a principal forma de financiamento estatal, a constituição de 1988 acabou

abrindo caminhos para o aumento imponderado da carga tributária. O trecho abaixo elucida a questão discutida:

*“Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro.”* (VARSANO, 1996, Pag. 16).

### **3.3. Pós Constituição de 1988**<sup>3</sup>

Em 1990, para propiciar um cenário favorável ao posterior lançamento do Plano Collor, houve um aumento da carga tributária para 29% anual do PIB e os tributos não repartidos com os governos subnacionais foram preferenciados, as porcentagens do PIS e do Finsocial foram elevadas e o Imposto sobre Operações Financeiras foi priorizado em detrimento do Imposto de Renda.

Em 1993, as partilhas com os estados e municípios dos tributos arrecadados pela União já haviam sido compensadas, contudo, para isso, o governo federal começou a dar preferência para os impostos indiretos, o que contrariava as práticas internacionais e intensificava as deformações do sistema de tributos do Brasil.

O Plano Real apresentou-se como uma saída para sanar os riscos de uma hiperinflação no país e, para atingir tal objetivo, equilibrar a economia e evitar que o governo fizesse dívidas, fez-se necessário um ajuste fiscal provisório, com medidas que incluía um aumento das alíquotas das contribuições sociais, do IRPF e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF).

No ano de 1995, uma lei foi aprovada para promover a reforma do imposto de renda das pessoas jurídicas e foi diminuída a carga tributária sobre o lucro das corporações de 43% para 25%. Entretanto, na verdade, isso colaborou com um maior desequilíbrio no sistema tributário, já que caracterizou menor arrecadação de recursos do governo sobre impostos diretos.

---

<sup>3</sup> O subcapítulo 3.3. baseou-se fundamentalmente em OLIVEIRA (2012, pág. 1 a 28)



Embora os anos seguintes revelassem que o cenário fiscal não estava muito favorável, o governo insistiu na manutenção de incentivos fiscais às classes mais altas, com o imposto de renda onerando mais as camadas menos favorecidas economicamente e com a ampliação dos tributos indiretos. O Plano Real, então, ficou dependente de dívidas externas e internas e, imerso em uma realidade de deterioração fiscal, foi determinado a conservação da correção da tabela do IRPF, o que afetou os trabalhadores mais pobres, os quais, em razão do aumento salarial, por vezes, somente nominal, tiveram que aumentar sua colaboração com o financiamento das despesas governamentais.

Nos governos posteriores ao de Fernando Henrique Cardoso, o país praticamente deixou de utilizar o sistema tributário como fonte de crescimento e diminuição de desigualdades e o manteve apenas como fonte de arrecadação de recursos de forma crescente, para financiar o cumprimento de projetos prometidos. Apesar de diversas reformas terem sido propostas para aprimorar o sistema tributário, nada foi realizado, pois o Estado temia perder recursos e os municípios e estados pouco acreditavam em uma modificação que reforçasse os ideais e tivesse caráter federativo.

A PEC 175, de 1995, propunha uma reforma tributária, a qual previa a fusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre serviços de qualquer natureza. Por esse motivo, o poder Executivo, mesmo que tenha encaminhado essa PEC ao congresso, se posicionou contra tal reforma, já que temia perder lucros caso essa junção fosse posta em prática.

Na vigência do governo de Lula, uma proposta de reforma foi assentida na Emenda Constitucional de número 42. Nessa emenda, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira e a Desvinculação de Receitas da União foram prorrogadas e os estados e municípios também passaram a usufruir do compartilhamento das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis. Contudo, mais uma vez, os debates sobre os impostos indiretos foram deixados para depois.

Já no governo de Dilma Rousseff, a reforma propunha diminuir as porcentagens do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços nas operações entre os estados, o que não foi realizado. Com o presidente Michel Temer, não há proposta de intensas alterações no sistema tributário, e é priorizado as modificações na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, do Programa de Integração Social e no ICMS.

É importante ressaltar que, ao longo do tempo, os impostos indiretos não foram muito aprimorados, devido a fatores impostos por outros agentes, como a eliminação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira pelo Congresso, ação que o governo foi fortemente contrário, em razão da perda de recursos que isso teria como resultado.

Independentemente de suas bases ideológicas, nenhum governo considerou a realização de uma reforma sobre os impostos diretos, contrariando, assim, a grande capacidade de tal tributação para arrecadar recursos e de ampliar o equilíbrio de cobrança de impostos entre as mais diversas camadas do meio social de modo mais igualitário, corroborando com um maior desenvolvimento da economia.

Após 1995, o imposto de renda sobre pessoa física sofreu mudanças apenas no governo de FHC, quando sua alíquota teto subiu para aproximadamente 27%, e no do presidente Lula, em que foram agregadas alíquotas entre as extremas, de 7,5% e 22,25%, com o discurso de suavizar para as camadas médias da sociedade. Entretanto, as parcelas de maior poder aquisitivo permaneceram a ser favorecidas em razão dos muitos incentivos fiscais e de uma baixa diferenciação de alíquotas do Imposto de Renda sobre pessoa física, o que acentuou as disparidades sociais.

A diminuição das discrepâncias sociais nos mandatos de Lula e Dilma se deram, principalmente, por meio de programas sociais e articulação do dinheiro público, e não de modificações no modelo tributário do país, o qual, por sua vez, permaneceu inalterado. Apenas com o desenvolvimento econômico, esse sistema recebeu parte dos resultados desse processo.

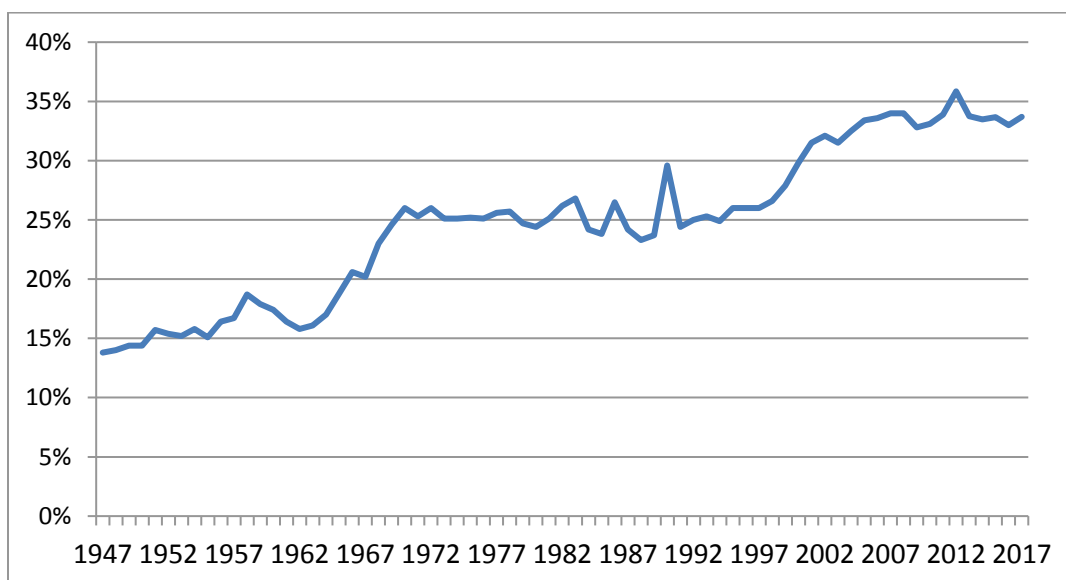
Todavia, em 2015, quando o crescimento da economia se estagnou, as políticas sociais perderam financiamento dentro das contas públicas, o que culminou em um aumento das disparidades sociais. Desse modo, observa-se que a manutenção de políticas sociais estáveis e duradouras não podem se fundamentar apenas em um grande crescimento econômico, mas também em um sistema tributário consistente que sirva de base e auxilie em sua consolidação, estimulando investimentos e o consumo.

### 3.4. Evolução do sistema tributário ao longo dos anos

A evolução da carga tributária brasileira ao longo dos anos segue uma trajetória crescente, sendo impactada, em alguns períodos, pelo ritmo de crescimento da economia. Destaca-se o período pós Plano Real, em que foram implementadas medidas para elevar impostos após a estabilização da economia. O gráfico abaixo ilustra a trajetória da carga tributária como participação do PIB a partir de 1947.

**GRÁFICO 1**

**Evolução da Carga tributária no Brasil: 1947 a 2017 (% do PIB)**



Fonte: IBGE e Receita Federal; Elaboração Própria

A carga tributária total bruta corresponde a soma de todos os tributos arrecadados pelos governos municipais, estaduais e federal. De acordo com a legislação brasileira, as contribuições e taxas também são inclusas aos impostos como espécies de tributos. Sendo assim, tem-se que a carga tributária brasileira atual é formada da seguinte forma:

- 1) Renda – IR; CSSL;
- 2) Bens e Serviços – ICMS; IPI; PIS; ISS; COFINS; IOF e CIDE; PASEP
- 3) Patrimônio – IPTU; IPVA; ITR; ITCD; ITBI;
- 4) Salários – FGTS; INSS; Contribuição do Servidor Público;
- 5) Comércio Exterior – Impostos sobre Exportação; Importação

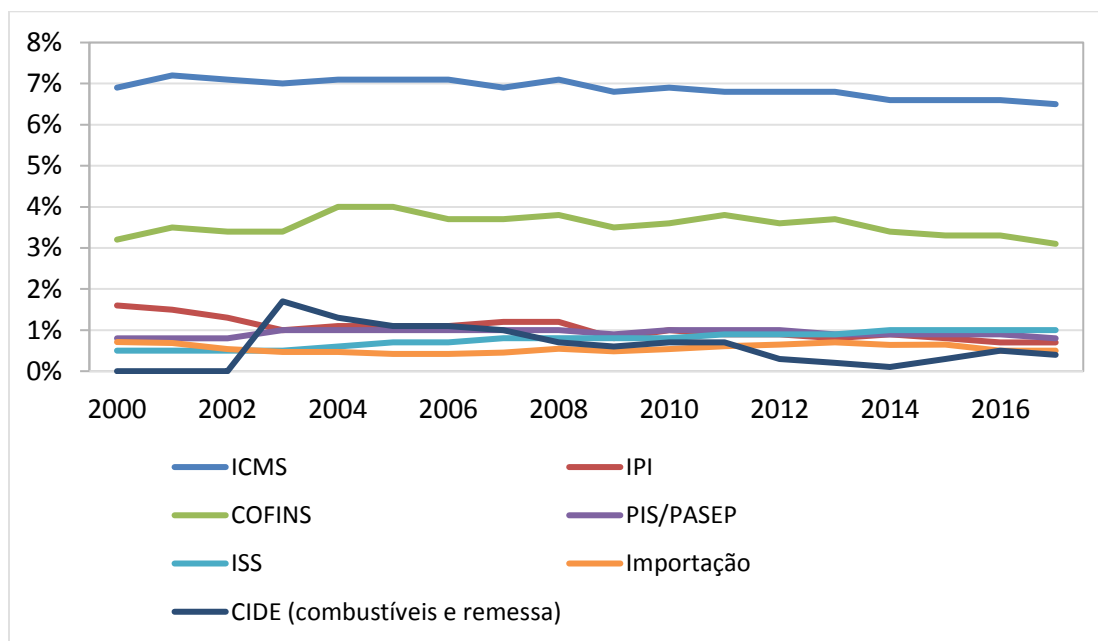
## 6) Outro impostos, taxas e contribuições

Dessa forma, a carga tributária total passa de menos de 15% do PIB após a constituição de 1946 para 34% em 2017, atingindo o pico de mais de 35% em 2012, sendo o aumento dos impostos sobre o consumo, de caráter cumulativo, o principal responsável por essa trajetória crescente ao longo do tempo, dado que a participação dos impostos indiretos no PIB saiu de cerca de 4% após a constituição de 1946 para 13% em 2017. Ou seja, a carga tributária brasileira cresceu ao longo desses 60 anos impulsionada por impostos de má qualidade, de natureza cumulativa, incidindo “em cascata” e causando distorções ao sistema econômico, como o ICMS, PIS, ISS, COFINS entre outros.

Nos últimos anos, entretanto, como se pode observar no gráfico abaixo, a evolução dos impostos indiretos se manteve relativamente estável, uma vez que, embora houve a criação do CIDE em 2002 gerando um ligeiro aumento na participação dos tributos indiretos no PIB, a redução do IPI ao longo do tempo amenizou esse efeito, de forma que o aumento total nesse período foi de, aproximadamente, 1%.

### GRÁFICO 2

**Evolução dos Impostos Indiretos no Brasil: 2000 a 2016 (% do PIB)**



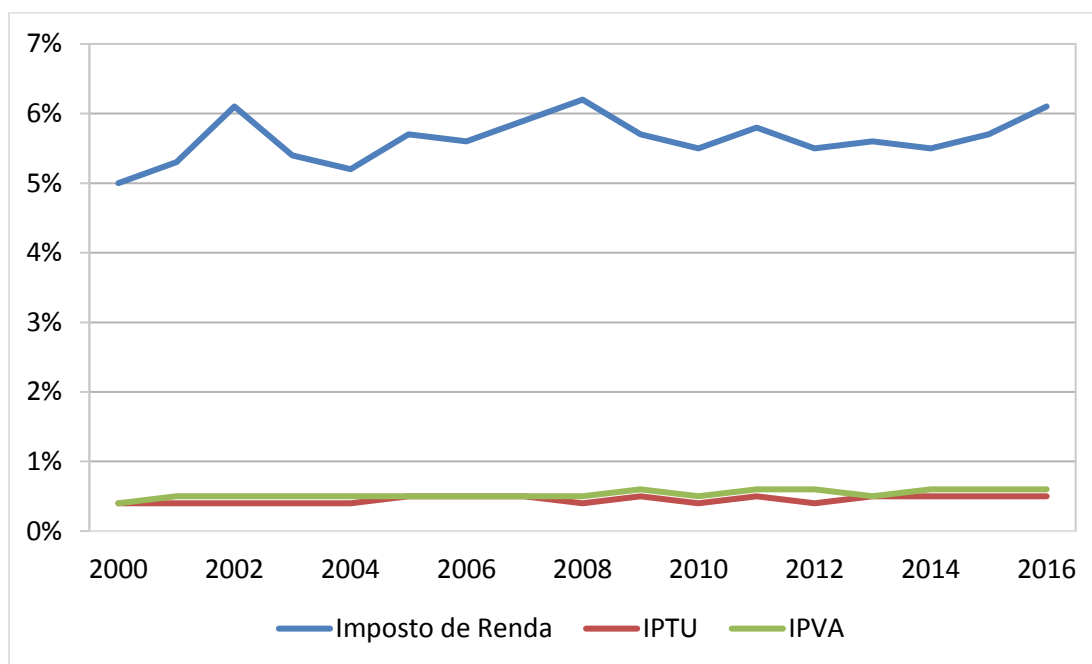
Fonte: Secretarias da RFB e do STN e Banco Central do Brasil, IFI; Elaboração própria

Como observado, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é responsável por grande parte da arrecadação do sistema tributário. A grande problemática está no fato desse imposto ser de competência estadual, uma vez que a autonomia concedida aos estados de fixar as alíquotas do ICMS, concedida a partir da Constituição de 1988, acabou abrindo brechas para esse imposto ser instrumento de outras políticas estaduais. Dessa forma, dado o seu volume, esse tributo vem causando distorções no sistema econômico, uma vez que influencia decisões de alocação de recursos por meio das Guerras Fiscais. Além disso, como já discutido, esse tipo de tributo tende a ser regressivo, uma vez que não tributa da mesma forma indivíduos de diferentes níveis de renda.

Já com relação a evolução dos principais impostos diretos no Brasil, verificamos através do Gráfico 3 abaixo a predominância do Imposto de Renda sobre os impostos incidentes sobre o patrimônio.

### GRÁFICO 3

**Evolução dos Principais Impostos Diretos no Brasil: 2000 a 2016 (% do PIB)**



Fonte: Secretarias da RFB e do STN e Banco Central do Brasil; Elaboração própria

A trajetória do Impostos de Renda é crescente, de forma que de 2000 a 2016 há um aumento de mais de um ponto percentual na sua participação no PIB. Entretanto, não se

pode falar que houve políticas para esse fim, uma vez que durante esse período não houve alterações nas alíquotas do imposto de renda para aumentar sua arrecadação, sendo o responsável por essa trajetória crescente a defasagem na correção da tabela no que se diz respeito a inflação. De acordo com dados do Banco Central<sup>4</sup>, a inflação de 1997 a 2017 subiu 261%, sendo que a correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, por exemplo, foi de aproximadamente 110%. Segundo o Sindifisco, a defasagem da tabela do Imposto de Renda ultrapassa 88%, de forma que a faixa atual de isenção que é até R\$1.903,98, se corrigida pela inflação, seria R\$3.556,56, poupando uma grande quantidade dos assalariados. Dessa forma, a defasagem da tabela do Imposto de Renda pune as camadas mais baixas da sociedade, caracterizando outro exemplo representativo dos problemas de equidade e progressividade do sistema tributário brasileiro.

No que se refere à participação dos entes federativos na arrecadação total, tem-se que a participação no total da arrecadação por parte dos municípios segue uma trajetória crescente a longo do tempo (Tabela 2). Isso ocorre, principalmente, devido ao desequilíbrio do setor público, dado os altos gastos concentrados na União, que levou, ao longo do tempo, uma diminuição no repasse de recursos aos municípios, levando-os a buscar uma ampliação da cobrança dos seus próprios tributos para custear despesas e manter a prestação dos serviços públicos. Dessa forma, uma vez que os governos estadual e federal têm destinado repasses cada vez menores para os municípios dada as dificuldades de administrar suas contas públicas, os municípios vêm buscando formas de diminuir sua dependência da União e dos estados.

**TABELA 2**

**Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – Anos selecionados**

Ente Federativo/Ano	2000	2003	2006	2009	2012	2016
Governo Federal	69,1 %	68,8%	69,5%	68,8%	69,0%	68,2%
Governo Estadual	26,5%	26,7%	25,7%	25,6%	25,2%	25,5%
Governo Municipal	4,7%	4,5%	5,1%	5,6%	5,8%	6,2%
Receita Tributária Total	100%	100%	100%	100%	101%	100%

Fonte: Receita Federal – Relatório Carga tributária no Brasil

<sup>4</sup> <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>

#### **4. PANORAMA GLOBAL**

Este capítulo busca analisar a evolução dos impostos em outros países do mundo, além de observar como se dá a composição da carga tributária desses países, fazendo um comparativo com a forma que se dá o sistema tributário brasileiro atualmente.

O objetivo é demonstrar a evolução da configuração do sistema tributário em países desenvolvidos, bem como verificar a situação em países economicamente semelhantes ao Brasil, como os países da América Latina e, a partir disso, detectar as principais tendências mundiais no que se refere a composição e tamanho do sistema tributário afim de observar quais caminhos o Brasil está seguindo.

Para esse fim, foram utilizados como forma de comparação, os principais países da OCDE (Organização para a cooperação e Desenvolvimento Econômico), e países da América Latina, como Argentina, Uruguai, Paraguai, Chile, Peru, Colômbia, Venezuela, Cuba e Bolívia; de forma a analisar a estrutura tributária desses países por meio do volume da carga tributária bruta, composição da carga tributária e evolução dos impostos incidentes sobre a renda e consumo como participação da carga tributária total.

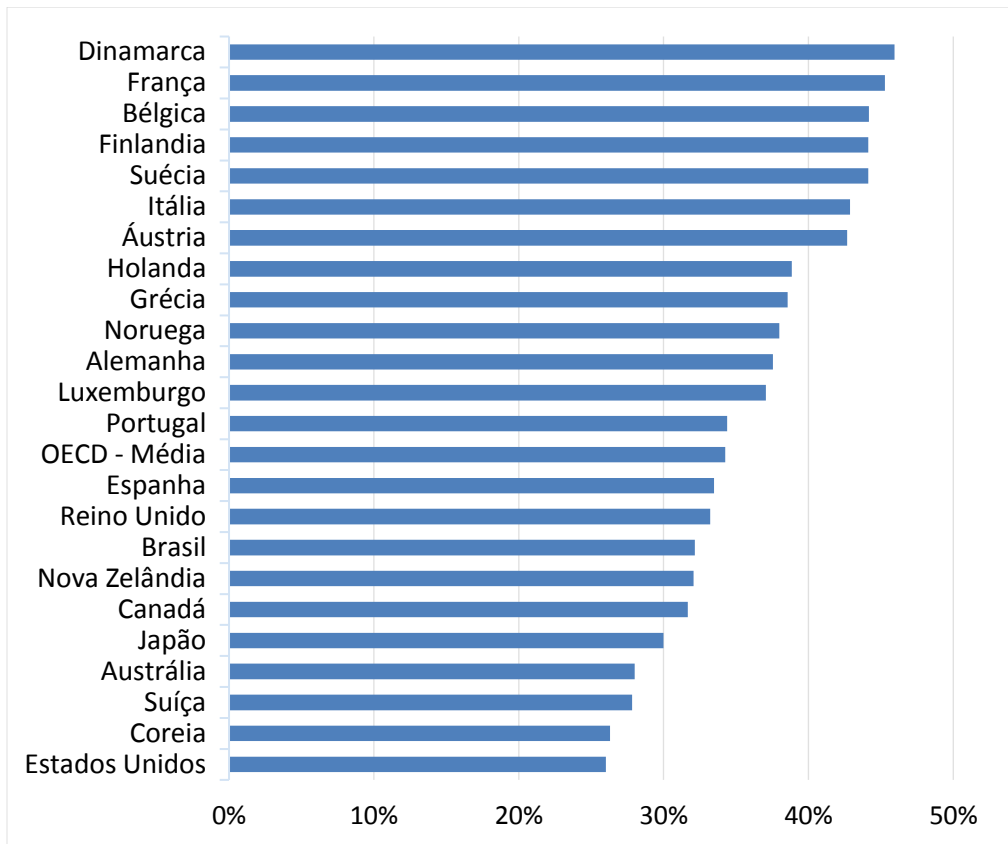
Além disso, busca-se discutir as principais tendências no que se diz respeito aos sistemas tributários de diferentes países, discutir as principais e recentes reformas dos principais países da OCDE e qual tipo de tributo vem sendo priorizado em suas respectivas cargas tributárias. E, por fim, averiguar quais são as perspectivas para a configuração do sistema tributário brasileiro no futuro.

##### **4.1. Volume da carga tributária bruta**

Com relação a carga tributária bruta dos países da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), observa-se no gráfico abaixo que o Brasil se encontra em uma posição comparativamente razoável, atrás de muitos países no que se refere ao nível de tributação em relação ao produto interno bruto, atrás, inclusive, da média da OCDE que se aproximou de 35% em 2016.

## GRÁFICO 4

### Carga tributária por país em 2016 (% do PIB)



Fonte: OCDE Stats - Tax revenue as % of GDP; Elaboração própria

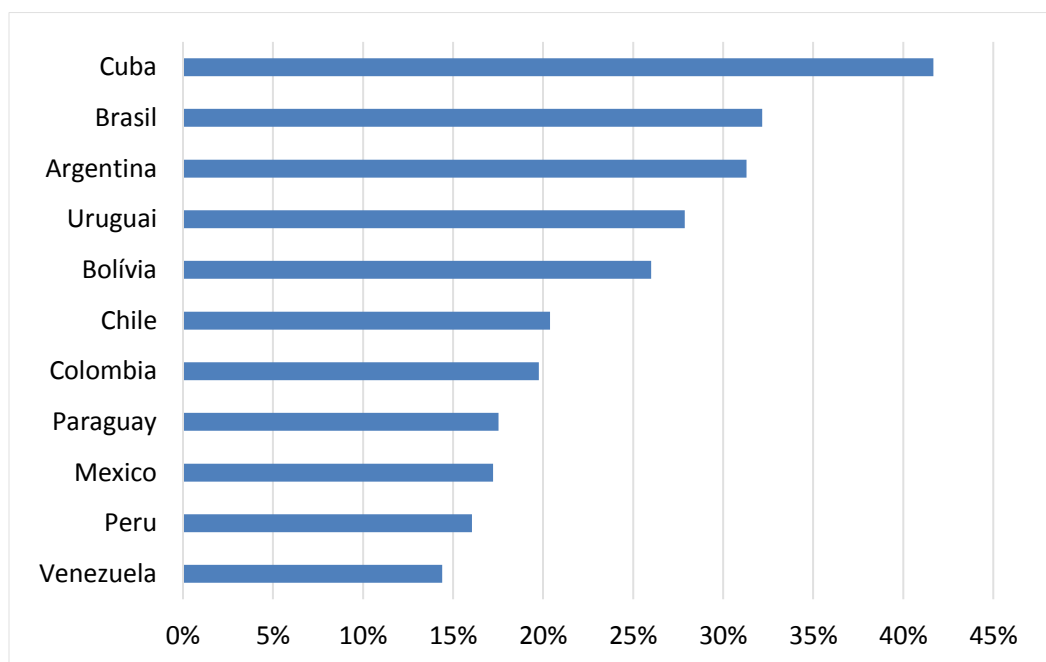
Entretanto, ao analisar países próximos ao Brasil com relação ao nível da carga tributária total, como Nova Zelândia, Canadá e Reino Unido é nítida a diferença no que se refere ao nível de desenvolvimento desses países em relação ao Brasil. O IDH do Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia é 0.926, 0.922 e 0.917, respectivamente; Enquanto o IDH brasileiro é de 0.759. A comparação fica ainda mais díspare ao analisar os principais países da OCDE atrás do Brasil no que se refere ao nível bruto da carga tributária como participação no PIB, sendo todos eles, Japão, Austrália, Suíça, Coreia e Estados Unidos com IDH na casa decimal dos 0.9. Suíça e Austrália, por exemplo, estão no top 3 mundial de desenvolvimento humano. Dessa forma, fica evidente que a carga tributária brasileira, embora se emparelhe ao nível dos países da OCDE, é altíssima no que se refere aos retornos para sociedade.



Ademais, no que se diz respeito ao nível da carga tributária como participação no PIB de países semelhantes ao Brasil em termos de desenvolvimento socioeconômico, como os países da América Latina, observa-se no gráfico abaixo que o Brasil se encontra em segundo lugar entre os principais países com carga tributária mais elevada da América Latina, ficando atrás apenas de Cuba. É importante ressaltar também que, dentre os 11 países analisado, o Brasil está entre o cinco últimos em termos de IDH.

### GRÁFICO 5

#### Carga tributária nos países da América Latina em 2016 (% do PIB)



Fonte: OCDE Stats - Tax revenue as % of GDP; Elaboração própria

A comparação do tamanho da carga tributária é difícil de ser feita, dado que cada país possui necessidades orçamentárias distintas e, além disso, ideias diferentes com relação a estrutura de bem-estar social que deseja oferecer a sua população. Entretanto, após a análise dos diversos países acima e de seus respectivas características, pode-se concluir que o Brasil se equipara, no geral, a países com IDH elevado e, mais que isso, a países com renda per capita muito superior ao Brasil. Ou seja, o nível da carga tributária brasileira é bastante elevada se levado em consideração que isso não se reflete nos serviços prestados à sociedade, mostrando a dificuldade do Brasil em administrar suas contas públicas. Segundo o Ministério

da Fazenda, a previsão para o déficit primário do Governo é de, aproximadamente, 150 bilhões em 2018<sup>5</sup> e, além disso, o Brasil é o país que possui a maior dívida pública/PIB dentre os países da América Latina, beirando os 100% do PIB. Porém, com base nas comparações e discussões já feitas, fica evidente que o problema não está na arrecadação, e sim na dificuldade do governo em manejar seus gastos.

## **4.2. Composição da carga tributária**

### **4.2.1. Renda**

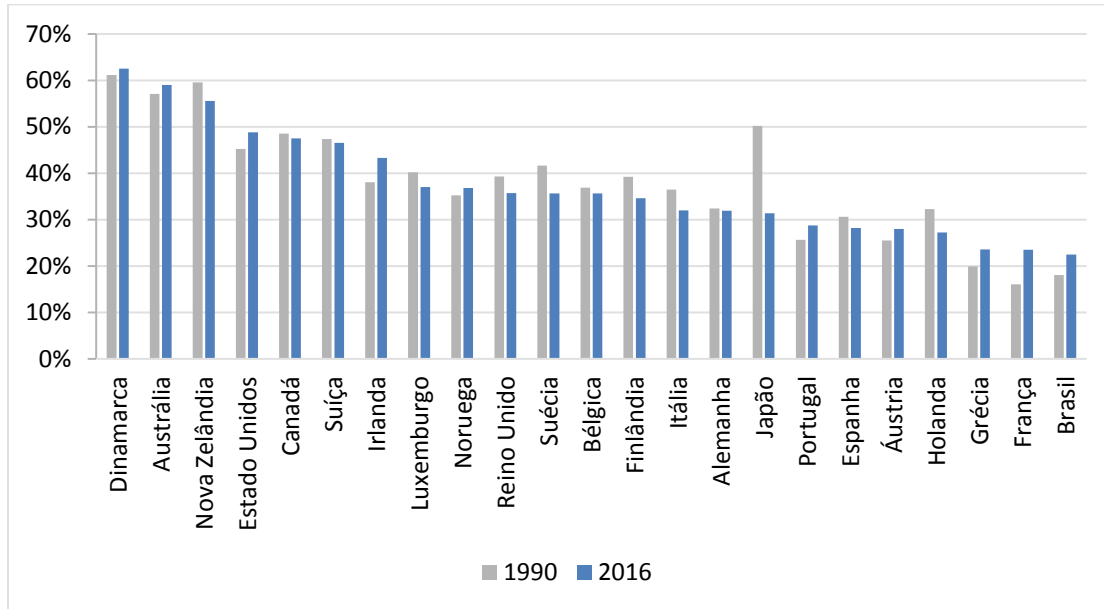
Com relação a participação dos impostos incidentes sobre a renda na carga tributária total dos países, observa-se no gráfico 6, a seguir, que o Brasil se encontra muito atrás dos países da OCDE, uma vez que do total dos seus tributos, apenas cerca de 20% são destinados a tributar a renda. Países como Dinamarca, Austrália e Nova Zelândia possuem cerca de 60% da sua carga tributária total com foco em impostos de renda. A Dinamarca, por exemplo, tributa dividendos e ganhos de capital por um esquema separado com uma alíquota que varia de 28% a 42%. Outro ponto que chama atenção são os Estado Unidos que, embora seja um dos países com a menor carga tributária/PIB da OCDE tem alta participação dos impostos incidentes sobre a renda na sua carga tributária total. Além disso, nota-se que, com exceção do Japão, não há grandes oscilações de 1990 para 2016, nem mesmo é possível notar uma tendência de aumento ou diminuição na evolução desse tipo de imposto na carga tributária total dos países durante esse período.

---

<sup>5</sup><http://www.fazenda.gov.br/noticias/2018/setembro/governo-central-apresenta-deficit-de-r-19-7-bilhoes-em-agosto>

## GRÁFICO 6

### Impostos Incidentes Sobre a Renda nos Países da OCDE e Brasil em 1990 e 2016 (% Total)



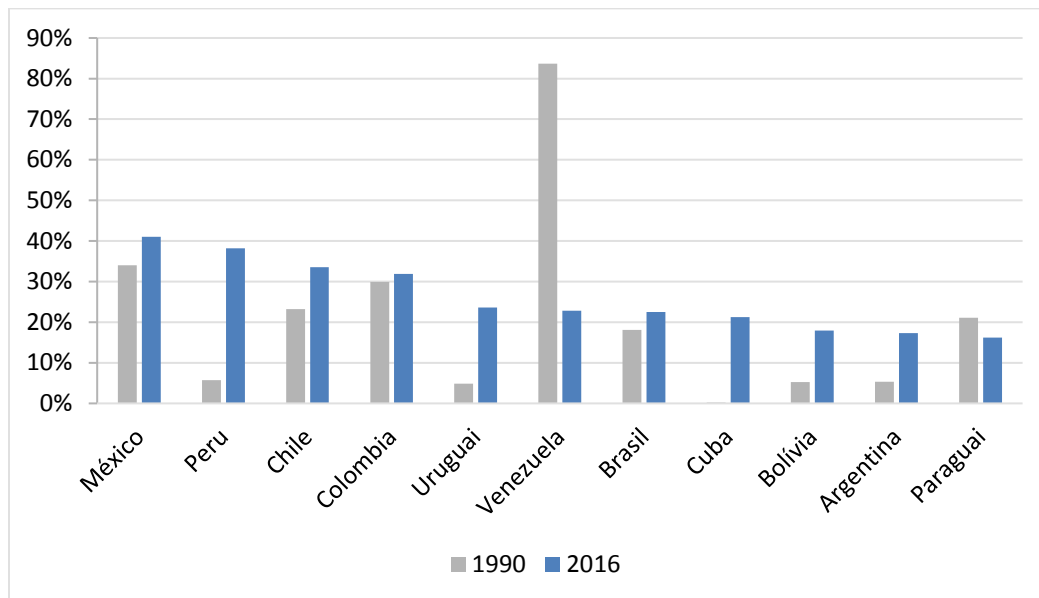
Fonte: OCDE Stats - Taxes on income, profits and capital gains (Tax revenue as % of total).  
Elaboração própria.

Dessa forma, tem-se que a maioria dos países da OCDE possui em sua carga tributária total cerca de 40% da receita advindo dos impostos incidentes sobre a renda.

Ainda no gráfico 7 abaixo, em que se tem a participação dos impostos de renda na carga tributária total dos países da América Latina em 1990 e 2016, o Brasil se encontra novamente atrás de muitos países, como México, Peru, Chile e Colômbia que, em 2016, possuem em sua carga tributária mais de 30% dos seus impostos voltados a tributar a renda. Porém o que chama atenção é o fato de o Brasil tributar menos a renda do que países com renda per capita inferior como México, Peru, Colômbia e Venezuela.

## GRÁFICO 7

### Impostos Incidentes Sobre a Renda nos Países da América Latina 1990 e 2016 (% Total)



Fonte: OCDE Stats - Taxes on income, profits and capital gains (Tax revenue as % of total);  
Elaboração própria

Desse modo, conclui-se que o Brasil não dá a mesma importância em tributar a renda como os outros países, tanto os da OCDE, quanto os países da América Latina, tendo uma das menores taxas de participação desse imposto no total da sua carga tributária. Como já discutido, esse é o principal tipo de imposto para alcançar o princípio da progressividade, uma vez que pode ser facilmente manipulado conforme as faixas de renda, a partir de diferentes alíquotas.

Há, portanto, uma indiferença dos fazedores de políticas públicas em tornar o sistema tributário mais progressivo, fazendo do sistema tributário brasileiro um sistema rudimentar em termos da composição da sua carga tributária.

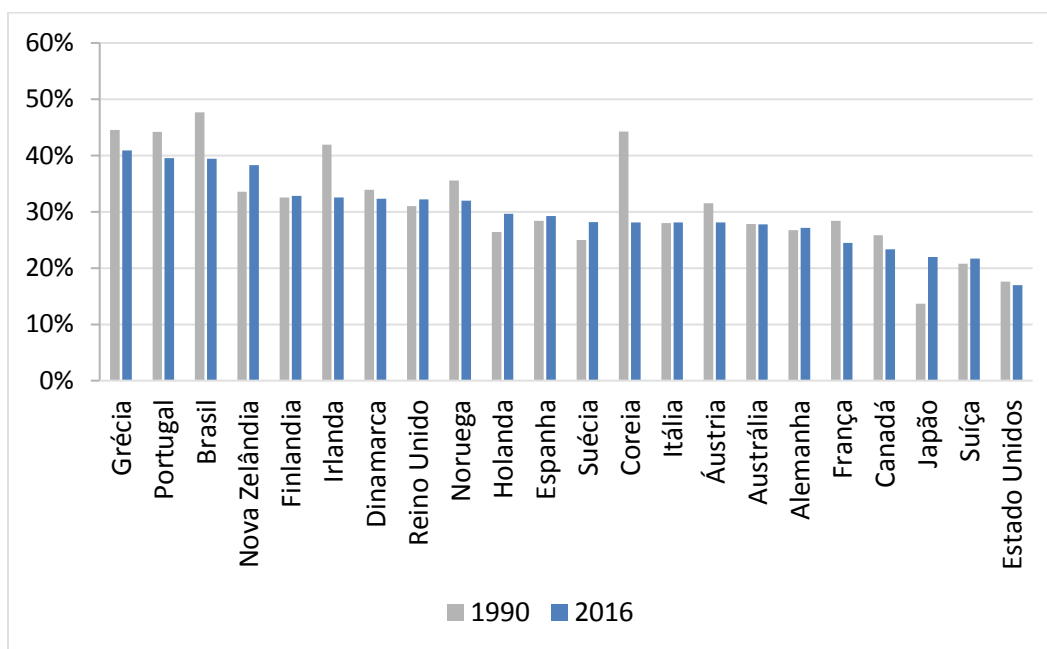
#### 4.2.2. Consumo

Quando se analisa a participação dos impostos incidentes sobre bens e serviços, tem-se, a partir do gráfico 8 abaixo, que o Brasil ocupa posição de destaque a luz da mesma participação nos países da OCDE. Com uma participação de cerca de 40% de impostos

incidentes sobre consumo na sua carga tributária total, o Brasil se emparelha a países como Grécia e Portugal no ano de 2016. Entretanto, é interessante notar que, assim como na maioria dos países, o Brasil vem diminuindo a participação desse tipo de imposto ao longo do tempo, priorizando outros tributos para compor sua arrecadação, ainda que se tenha uma grande parte da sua arrecadação composta por tributos indiretos.

### GRÁFICO 8

**Impostos Incidentes Sobre o Consumo nos Países da OCDE e Brasil 1990 e 2016 (% Total)**



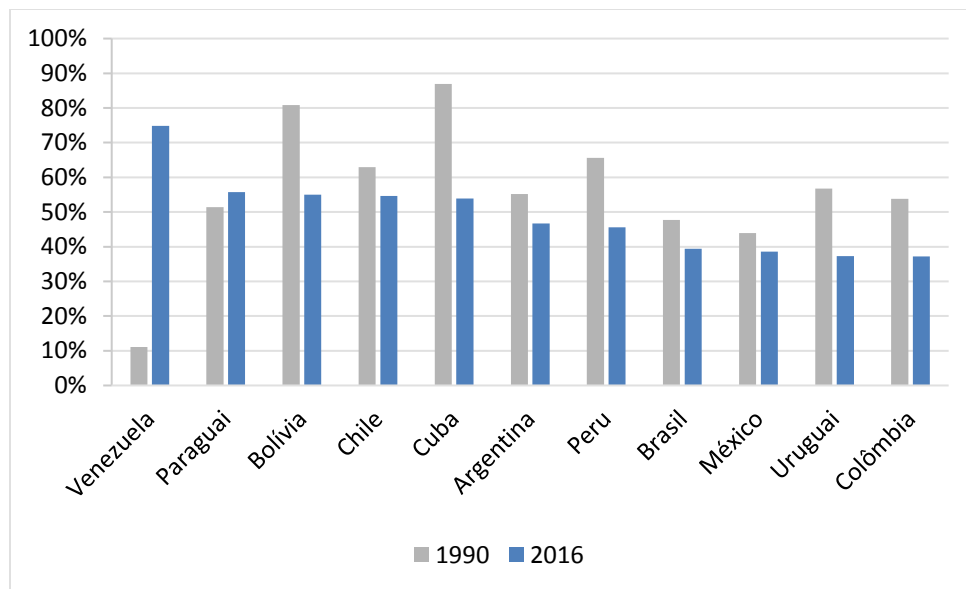
Fonte: OCDE Stats - Taxes on goods and services (Tax revenue as % of total); Elaboração própria

Já com relação aos países da América Latina, observa-se no gráfico 9, a seguir, que há certa uniformidade com relação a participação dos impostos incidentes sobre consumo no total da carga tributária. Em 2016, esse percentual girava em torno de 45%, com exceção da Venezuela. Assim como nos países da OCDE, há uma tendência de redução da participação desse tipo de imposto no total, levando os países da América Latina a priorizarem outros tipos de tributos. Entretanto, esse percentual ainda é alto se comparado a países da OCDE e, principalmente, países mais desenvolvidos, mostrando que ainda há muitas mudanças a

serem feitas pelos países da América Latina para que se possa aproximar os seus sistemas tributários.

### GRÁFICO 9

#### Impostos Incidentes Sobre o Consumo nos Países da América Latina 1990 e 2016 (% Total)



Fonte: OCDE Stats - Taxes on goods and services (Tax revenue as % of total); Elaboração própria

Como já visto, o tributo incidente sobre o consumo é problemático do ponto de vista da equidade e progressividade, uma vez que tributa da mesma forma indivíduos com diferentes níveis de renda e acabara onerando mais a população menos favorecida economicamente, uma vez que essa tem uma maior parcela da sua renda destinada ao consumo. Além disso, no Brasil, há o problema da cumulatividade desse tipo de tributo, que incide em cascata nas diferentes fases da cadeia de produção, fazendo com que a população pague imposto em cima de um bem já tributado. A cumulatividade de tributos no Brasil faz com que os produtos brasileiros se tornem mais caros e, assim, menos competitivos internacionalmente, prejudicando também, a indústria nacional na competição internacional.

O restante dos tributos que complementam a carga tributária dos países se refere, majoritariamente, a impostos sobre propriedade que possuem volume e evolução

relativamente similares na maioria dos países, com destaque para o Reino Unido e Canadá que aumentaram consideravelmente a participação desse tributo na sua carga tributária total na última década.

O IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) é utilizado em vários países como forma de tributar o consumo. Esse tipo de tributo incide somente sobre o valor que é adicionado em cada etapa da produção de um bem, não o tributando repetidas vezes e garantindo certa eficiência a esse tributo e assegurando sua neutralidade. França e Alemanha foram os primeiros países a adotarem o IVA em meados da década de 60, estimulando vários países a adotarem esse modelo de tributação, sendo que, em 2012, mais de cento e cinquenta países já utilizavam o IVA como forma de tributar o consumo, sendo, inclusive, obrigatório sua adoção aos países que buscavam fazer parte da União Europeia.

Essa difusão tem afetado, inclusive, alguns países do MERCOSUL como Uruguai, Argentina e Paraguai que adotaram o IVA ainda no século passado, dada a experiência positiva de outros países com a utilização dessa forma de tributo. No Brasil, embora haja vários casos em que o IVA foi citado e proposto pelos fazedores de política, não há uma uniformização entre todos os tributos, de modo que impostos como o IPI e ISS não fazem distinção ao tributar bens que já foram tributados pelo ICMS, fazendo do sistema tributário brasileiro um modelo arcaico, advindo de uma política econômica que não teve como prioridade a eficiência do sistema econômico.

### **4.3. Tendências Globais**

De acordo com o relatório da OCDE “Tax Policy Reforms 2018”<sup>6</sup>, países como Dinamarca, Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos tem os impostos incidentes sobre a renda somando 50% ou mais de sua receita total, o que pode ser explicado pela não cobrança (ou muito baixa cobrança) de contribuições para a seguridade social ou pela pequena parcela de impostos incidentes sobre o consumo, como nos Estados Unidos. O relatório analisa ainda que o volume de impostos de renda sobre pessoa física é positivamente correlacionado com os níveis de PIB per capita entre os países analisados, com exceção da África do Sul.

---

<sup>6</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018\\_9789264304468-en#page38](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018_9789264304468-en#page38)

Nos anos recentes, os tributos incidentes sobre a renda de pessoas físicas têm aumentado sua participação no total de receita dos países, representando, em 2015, 24,4% do total de receitas, enquanto os impostos sobre consumo, caracterizados, majoritariamente, pelo IVA, constituem cerca de 12,4%. Por outro lado, impostos incidentes sobre rendimentos empresariais e propriedades são muito menos significantes, alcançando, respectivamente, cerca de 8,9% e 5,8%. O restante, cerca de 27%, é representado por contribuições e demais taxas.

Por fim, destaca-se que, os impostos incidentes sobre a renda nos países, embora tenham caído após a crise global de 2008 de 23,7% para 23,2% em 2010, voltou a subir em 2011 e, a partir desse período, segue uma trajetória crescente, alcançando 24,4% do total das receitas de todos os países analisados em 2015.



## 5. COSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar o sistema tributário brasileiro e compará-lo aos diversos países em termos de volume e composição da carga tributária, percebe-se que o Brasil está na contramão do mundo no que se refere à política tributária. Com uma configuração arcaica, advinda de uma constituição que priorizou o volume da carga tributária e não sua composição, o sistema tributário brasileiro é refém de um modelo que não possui em suas raízes motivações para atender nenhum dos princípios básicos que norteiam a teoria econômica tributária, como a equidade, a progressividade, a simplicidade e a neutralidade.

Tendo como uma das suas marcas principais na regressividade, o sistema tributário brasileiro tributa em uma relação inversa ao nível de renda do contribuinte, uma vez que não se tem uma carga tributária baseada em impostos progressivos. Desse modo, tem-se um sistema que atua agravando as desigualdades sociais e não cumprindo seu papel como instrumento de justiça social.

Além disso, o sistema tributário brasileiro, tendo a maior parte da sua arrecadação advinda de impostos que incidem em cascata, se constitui em um modelo que onera adicionalmente a população mais pobre, atrapalha a eficiência econômica e que, embora não tão discutido nesse artigo, é ineficaz em termos de conveniência do pagamento e transparência.

Dessa forma, verifica-se a necessidade de reformas do sistema tributário que atendam sua demanda de se tornar uma fonte de justiça fiscal e crescimento econômico, em contraponto a suas constantes modificações e ajustes já vivenciados, os quais visaram, principalmente, atender interesses financeiros e intensificar sua arrecadação, o que se apresenta como um obstáculo para a busca do desenvolvimento econômico e instauração de um sistema tributário progressivo e mais justo socialmente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, J. R.; DE CASTRO, K. P. *Carga tributária no Brasil: Redimensionada e repensada*, 2016.

ALVAREZ, S. *A Evolução e a Eficiência do IVA nos Países da União Europeia (1980-2011)*. Dissertação de Mestrado, Lisboa School of Economics & Management, 2014.

ATKINSON, AB.; STIGLITZ, J.J. “*Lectures on Public Economics*”. New York: McGraw-Hill, 1980.

BUCHANAN, J. M. & LEE, D. R. *Politics, Time and the Laffer Curve*. Journal of Political Economy, 90 (4): 816-819, 1982

CORDEIRO, F. C.; *O FMI, a política interna dos EUA e a crise da dívida nos anos 80*. Tese apresentada à Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo para obtenção do Título de Doutor em Ciência política, 2010.

COSTA, N. G. B. *A implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades de contexto*. Dissertação de Mestrado, 2014

DORNELLES, F. *O Sistema Tributário da Constituição de 1988*. In: DANTAS, B. et al. *Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois*. Brasília: Senado Federal, 2008.

FULLERTON, D. *On The Possibility of an Inverse Relationship Between Tax Rates and Government Revenues*. Journal of Public Economic, 19. p.3-22, 1982.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Segunda edição. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

HAUSMAN, 1981 apud LIMA, E. C. P. “*Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível.*”. 1999

LAFFER, A. B. *Statement Prepared For The Joint Economic Committee*. In: LAFFER, A. B. & SEYMOUR, J. P. eds., *The Economics of the Tax Revolt: A Reader*. Harcourt. Brace. Jovanovich. New York, 1979, p.75-79.

LIMA, E. & REZENDE, A. *Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de Laffer*. Encontro de Administração Pública e Governança, 2006.

MARQUES, J. L. S. & OLIVEIRA, C. A. & LAGEMANN, E. *O jogo da política fiscal entre união, estados e municípios no federalismo fiscal brasileiro*, 2009

OCDE. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Global revenue statistics database*. Disponível em: [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III)

OLIVEIRA, F. A. *O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017)*, 2012.

OLIVEIRA, F. A. *Tributação e Equidade no Brasil, um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010

PAES, N. L. *A Curva de Laffer e o imposto sobre produtos industrializados - evidências setoriais*. In *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 10, pag. 5–22. Escola de Administração Fazendária - ESAF, Brasília, 2010.

POLITI, R.B. *Ensaio sobre política fiscal e incidência de impostos indiretos no Brasil*, 2010

RAMSEY, F. *A contribution to the theory of taxation*. *Economic Journal*, Cambridge, v. 37, n. 145, p. 47-61, 1927.

SMITH, A. (1983) - *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*  
Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo, 1984

SOUZA, M. C. S. *Tributação Indireta no Brasil: eficiência versus equidade*. Revista Brasileira de Economia, v. 50, no 1, p. 3 – 20, 1996.

VARSAÑO, R. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. 1996.

VARSAÑO, R. *Estudos para a Reforma Tributária: Tributação de Mercadorias e Serviços*. Rio de Janeiro: IPEA, 1987.