

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

Daniel Manhães Ferreira

**ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADES DOS IMPOSTOS NO
BRASIL: UMA ANÁLISE ENTRE 1988 E 2021**

Rio de Janeiro

2023

Daniel Manhães Ferreira

**ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADES DOS IMPOSTOS NO
BRASIL: UMA ANÁLISE ENTRE 1988 E 2021**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Instituto de Economia da Universidade
Federal do Rio de Janeiro como exigência para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Econômicas.

Orientador: Professor Dr. Carlos Pinkusfeld
Bastos

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

M277a Manhães Ferreira, Daniel
ANÁLISE DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E
REGRESSIVIDADES DOS IMPOSTOS NO BRASIL / Daniel
Manhães Ferreira. -- Rio de Janeiro, 2023.
66 f.

Orientador: Carlos Pinkusfeld Monteiro Bastos.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto
de Economia, Bacharel em Ciências Econômicas, 2023.

1. Tributos. 2. Impostos. 3. Regressividade. I.
Pinkusfeld Monteiro Bastos, Carlos, orient. II.
Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

DANIEL MANHÃES FERREIRA

ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADES DOS IMPOSTOS NO
BRASIL: UMA ANÁLISE ENTRE 1988 E 2021

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Instituto de Economia da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como requisito para a obtenção do título
de Bacharel em Ciências Econômicas.

Rio de Janeiro, 26/06/2023.

CARLOS PINKUSFELD MONTEIRO BASTOS - Presidente
Professor Dr. do Instituto de Economia da UFRJ

NUMA MAZAT
Professor Dr. do Instituto de Economia da UFRJ

VINICIUS GERALDO CARNEIRO PEREIRA
Mestre em Economia pelo PPGE/IE-UFRJ

AGRADECIMENTOS

Ao longo da vida aprendi que gratidão é um dos sentimentos mais importantes que podemos demonstrar. Nesses anos estudando na UFRJ, temo não conseguir demonstrar e agradecer a todos que tornaram o ambiente acadêmico mais fácil e prazeroso.

Primeiramente agradeço à minha família, em especial à minha mãe Carla, ao meu pai Ricardo (*in memoriam*) e à minha irmã Bruna, não possuo palavras suficientes para explicar quão importante vocês foram e são para mim, contar com o apoio diário de vocês é um privilégio e, mesmo tentando não seria capaz de escolher pessoas melhores para estarem ao meu lado.

Aos meus avós, tios, primos e outros familiares, agradeço por todo suporte e fé que depositaram em mim. A máxima “educação vem de casa” não poderia estar mais correta, e vocês foram o alicerce necessário para que eu pudesse desenvolver meus valores. Posso me dizer privilegiado por não ter me sentido desamparado do apoio e carinho de vocês em nenhum momento.

Aos meus amigos (dos inúmeros cursos da UFRJ, do colégio ou de qualquer ocasião agradeço por todas os ensinamentos trocados, estudos divididos e risadas compartilhadas, agradeço por terem feito todos os momentos muito mais engraçados e felizes.

Agradeço também à minha namorada, por todo suporte e incentivo na trajetória, por não me permitir me acomodar e por se dispor a ouvir minhas lamúrias e reclamações.

Por fim, tenho muito a agradecer também a todos os professores que contribuíram para o meu desenvolvimento, em especial ao professor Carlos Pinkusfeld que sempre se disponibilizou a sanar quaisquer dúvidas, ainda que de outras disciplinas, e que assim como fez em meu primeiro período de economia, aceitou por me orientar em meu último, ajudando a encerrar meu ciclo pelas Ciências Econômicas.

RESUMO

A intenção deste trabalho é fazer uma análise da estrutura tributária brasileira na última década, para atingir tal objetivo buscamos realizar comparações do nosso sistema com o resto do mundo. Com esse objetivo em mente, em nosso primeiro capítulo realizaremos um resumo sobre as bases que sustentam nosso sistema tributário e os ideais e princípios com que este foi criado, já no segundo capítulo faremos uma descrição dos impostos observados no Brasil, seus fatos geradores e a diferenciação em relação às taxas e contribuições. Em seguida demonstraremos a divisão entre as diferentes competências. Em nosso terceiro capítulo faremos uma análise bastante detalhada da divisão da carga tributária no período abrangido entre os mais diferentes impostos e levantaremos quais foram principais alterações fiscais observada, demonstraremos com dados a tributação indireta no Brasil e a importância dela no orçamento, além de explicarmos o motivo pelo qual existe a tributação com base no consumo de bens e serviços implica em uma regressividade tributária. Por fim, abordaremos o sistema fiscal dos Estados Unidos debruçando sobre similaridades e diferenças encontradas quando comparado ao nosso. Para a construção dessa monografia, utilizamos estudos empíricos, teóricos bem como livros de contabilidade e peças normativas que abordam tais assuntos.

Palavras-chave: Imposto; tributos; taxas; contribuições; direta; indireta; regressividade; carga tributária; consumo; renda; propriedade; sistema tributário nacional; análise tributária; estrutura tributária

ABSTRACT

The purpose of this work is to analyze the Brazilian tax structure over the last decade. To achieve this goal, we seek to make comparisons between our system and the rest of the world. With this objective in mind, our first chapter will provide a summary of the foundations that support our tax system and the ideals and principles upon which it was created. In the second chapter, we will describe the taxes observed in Brazil, their triggering events, and the differentiation in relation to rates and contributions. We will then demonstrate the division among different competencies. In our third chapter, we will conduct a detailed analysis of the distribution of the tax burden during the period covered, examining the various taxes and identifying the main fiscal changes observed. We will present data on indirect taxation in Brazil and its importance in the budget, as well as explain why taxing the consumption of goods and services leads to regressive taxation. Finally, we will discuss the fiscal system of the United States, comparing and contrasting it with our own. To construct this monograph, we have relied on empirical and theoretical studies, as well as accounting books and normative documents that address these subjects.

Keywords: Tax; taxes; fees; contributions; direct; indirect; regressivity; tax burden; consumption; income; property; national tax system; tax analysis; tax structure.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Selic Real - 1995 - 2002	20
Figura 2: Evolução Carga Tributária / PIB.....	22
Figura 3: Tabela Alíquotas IRPF	31
Figura 4: Apuração IRPJ - Lucro Real	33
Figura 5: Alíquotas de IRPJ por países.....	34
Figura 6: Arrecadação por ente Federativo	38
Figura 7: Média Arrecadatória por ente federativo	38
Figura 8: Tributos sobre a renda da União – Evolução	39
Figura 9: Proporção Média sobre Tributos da União	40
Figura 10: Tributos bens e serviços – Evolução.....	41
Figura 11: Tributos sobre bens e serviços - Importância média	42
Figura 12: Relevância dos Estados na arrecadação.....	43
Figura 13: Arrecadação estadual por região	44
Figura 14: Importância relativa para os estados dos tributos estaduais	44
Figura 15: Importância relativa dos tributos para os estados	45
Figura 16: Evolução da importância relativa dos tributos municipais	46
Figura 17: Relevância média dos tributos municipais.....	47
Figura 18: Proporção tributação Indireta x Direta	50
Figura 19: Proporção Tributação Direta vs Indireta últimos 10 anos	50
Figura 20: Proporção por tipo de tributo	51
Figura 21: Alíquotas do Imposto de Renda Estadual americano	54
Figura 22: Alíquotas do Imposto sobre propriedade americano	55
Figura 23 - Carga Tributária sobre o PIB diversos	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

CICE - Contribuição de Interesse de categoria profissional ou econômica

CIDE - Contribuição de Intervenção no domínio Econômico

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTB - Carga Tributária Brasileira

CTN - Código Tributário Nacional

IBS - Imposto sobre bens e serviços

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

IGF - Imposto sobre grandes Fortunas

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IOF - Imposto sobre Operações financeiras

IPI - Imposto sobre produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos

ITCMD - Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação

ITR - Imposto sobre propriedade Territorial Rural

IR – Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços

IVA – Imposto sobre o valor adicionado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico -

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

STNB - Sistema Tributário Nacional Brasileiro

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 10

1. Importância da Tributação sob a ótica do direito social	12
1.1 AS BASES DO STNB	14
1.2 Princípios tributários constitucionais	15
1.3 Evolução recente do STNB (1995 – 2013)	19
1.3.1 O papel do STNB no estabelecimento do Plano Real	20
2. A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA DO BRASIL.....	23
2.1 Conceito de Tributo.....	23
2.2 Espécie de Tributos	24
2.2.1 Imposto	25
2.2.1.1. Diretos x Indiretos	25
2.2.2 Taxas.....	26
2.2.3 Contribuições de Melhoria.....	26
2.2.4 Empréstimos Compulsórios	27
2.2.5 Contribuições Especiais	27
2.2.5.1 Contribuição de Intervenção no domínio Econômico (CIDE).....	27
2.2.5.2 Contribuição de Interesse de categoria profissional ou econômica (CICE)	28
2.2.5.3 Contribuição Social.....	28
2.2.6 Impostos e Contribuições – Divisão por ente Federativo	29
2.2.6.1 Impostos e Contribuições de Competência Federal	29
2.2.6.2 Impostos e Contribuições de competência Estadual	36
2.2.6.3 Impostos e Contribuições de competência Municipal.....	37
3. Análise Arrecadatória	37
3.1 Análise Arrecadatória – União	39
3.1.1 Análise Arrecadatória – União – Tributos sobre a Renda	39
3.1.2 Análise Arrecadatória – União – Tributos sobre bens e serviços.....	40
3.2 Análise Arrecadatória – Estados.....	42
3.3 Análise Arrecadatória – Municípios	46
3.4 Impostos Diretos x Indiretos – Importância Relativa	47
4. Comparação do modelo tributário: Brasil x Estados Unidos.....	52
4.1 O sistema tributário Norte-Americano do ponto de vista legal.....	52
4.2 Análise geral da estrutura tributária norte americana e comparação com o Brasil	53
4.3 Reforma Tributária Americana (2017)	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	62

INTRODUÇÃO

A trajetória econômica Brasileira desde 1988 até o presente momento foi sinuosa, passamos por momentos de crescimentos virtuosos e outros com expansões tímidas. Nesse período presenciamos a criação de uma nova constituição, tivemos a maior taxa de juros real do mundo e taxas de juros reais negativas, fomos palco de uma inflação descontrolada, e discussões mais recentes sobre uma possível deflação.

Fomos testemunhas de “*default*” na dívida de países vizinhos e vimos de perto como sua situação macroeconômica se alterou, gerando perda de confiança pelo setor externo, altas taxas de juros associada à desvalorização cambial.

No entanto, se podemos dizer que algo foi senão constante, ao menos previsível na economia brasileira nesse período, foram sucessivas discussões e criações de impostos a fim de financiar algum tipo de atividade vista como fundamental. Passamos a ter um emaranhado fiscal tão grande e complexo que se tornou basicamente impossível para o cidadão brasileiro comum entender quais são suas obrigações fiscais e os impactos em sua renda.

A relevância do tema independe do período histórico analisado. Ao considerarmos o Estado e seu papel na sociedade sempre abordamos alguns aspectos, dentre eles, segurança, saúde, educação, seguridade social etc. É vital se ter em mente que todas essas atividades configuram despesas do Estado. Dessa forma, é necessário entender um aspecto fundamental da atividade governamental, que é a tributação dos agentes econômicos.

O governo precisa de uma fonte de recursos para se financiar a fim de arcar com suas funções dentro de uma sociedade, o tamanho desse Estado e suas características não serão tópicos de maiores aprofundamentos nessa dissertação. Samuelson (1967) afirma que o Governo, ao fim e ao cabo é formado pelo povo, portanto, a decisão de como tributar a si mesmo é a própria decisão de como subtrair recursos das famílias a fim de empenhá-los na construção de objetivos coletivos.

O sistema tributário, no entanto, não deve ser constituído simplesmente como uma máquina de arrecadação cujo único objetivo é maximizar suas receitas, este, é um forte instrumento para o desenvolvimento econômico e social do país. Dessa forma, é importante operar dentro de normas definidas pela sociedade.

Dessa forma, esse trabalho tem o poder de esclarecer e demonstrar como o sistema está organizado realizando, sempre que possível, comparações com outros países.

Para alcançar os objetivos propostos, o trabalho foi dividido em 4 partes. No primeiro capítulo, denominado “Importância da Tributação sob a ótica do direito social” iremos argumentar sobre a relevância da tributação para a construção de uma sociedade mais igual e justa, falaremos sobre as bases do Sistema Tributários Nacional, bem como enumeraremos os princípios contidos tanto na Constituição Federal como também na literatura econômica que busca discute a tributação ideal. Adicionalmente, será levantado a evolução do Sistema Tributário Nacional Brasileiro (STNB) em especial a partir do plano real.

Em nosso segundo capítulo “A estrutura tributária no Brasil”, forneceremos a definição de tributo, bem como diferenciaremos os tributos por espécie (Impostos, Taxas e Contribuições), o tipo de contribuinte afetado pela cobrança de certo tributo, os tipos de impostos, taxas e contribuições existentes na economia brasileira, seus fatos geradores, alíquotas e etc.

Em nosso terceiro capítulo “Análise Arrecadatória”, faremos uma análise completa da divisão e importância tributária dos principais tributos da economia, realizaremos a importância relativa na esfera Federal, Estadual e Municipal e agregada. Demonstraremos também, utilizando como base a literatura econômica sobre o tema, as principais vantagens e desvantagens do tipo de tributação indireta e direta e realizaremos um cálculo da proporção de cada um destes sobre a receita total da União.

Por fim, em nosso quarto e último capítulo “Comparação do modelo tributário: Brasil x Estados Unidos” faremos uma explicação do modelo tributário americano, quais são os principais tributos e alíquotas lá praticadas e, ao final do capítulo faremos uma comparação do modelo americanos com o brasileiro.

Nosso objetivo com a apresentação deste trabalho, é informar o leitor sobre como está organizada a estrutura tributária brasileira, e analisar se houve alguma alteração estrutural de relevância entre a importância relativa dos tributos, ainda que não tenha havido grandes alterações da carga tributária sobre o PIB no período analisado, bem como explicar detalhadamente como a literatura entende a tributação de forma ideal.

Concluo a introdução afirmando que a relevância desse trabalho, decorre da necessidade de se discutir questões que fazem parte do cotidiano das pessoas, com capacidade certa capacidade informativa.

1. Importância da Tributação sob a ótica do direito social

A tributação é uma ferramenta importante para a mudança social porque fornece aos cidadãos e comunidades os mecanismos necessários para a construção de uma sociedade mais justa e digna. No entanto, para garantir o cumprimento das normas e obrigações estabelecidas na Constituição Federal de 1988, que consagra os direitos e deveres de todos os cidadãos, o Estado precisa de impostos

Nessa perspectiva, além de ser um dos provedores financeiros da estrutura administrativa nacional, o sistema tributário também tem a função de atingir objetivos públicos em sentido amplo, sendo seu papel formulado pelo Estado. Isso porque o modelo estatal define os limites e parâmetros do sistema tributário e deve refletir os valores e o modelo proposto a ser alcançado pelo país.

Carlos Henrique Machado e Ubaldo Cesar Balthazar (2017), escrevendo sobre como a reforma tributária se tornou uma ferramenta para a justiça distributiva por meio de uma abordagem histórica, argumentam que os impostos são expressões de poder.

Na antiguidade, os Estados às vezes adquiriam recursos por meio de hostilidades e guerras, e exigiam dos perdedores uma compensação hereditária pelos gastos incorridos nas batalhas (BALTHAZAR, 2005, p. 20). Em tempos mais recentes, essas cobranças têm a ver basicamente com o poder tirânico dos monarcas de exigir que seus súditos produzam uma parte de sua produção. Atualmente, o Estado moderno sustenta os honorários contratados em nome da comunidade, tributando seu povo para obter os recursos necessários para gastar em serviços públicos e buscar melhorias sociais. Portanto, isso significa que os impostos são e têm sido uma expressão explícita de poder. (Machado; Baltazar 2017, pág. 4)

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o Brasil como um Estado Social Democrático de Direito, cujo artigo 1º estabeleceu os princípios da soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho e da livre iniciativa, pluralismo político e leis regidas por eleições democráticas e diretas. O artigo 3º da CF estabelece os objetivos básicos do Estado, a saber:

Art. 3º São objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Criar uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - Promover os interesses de todas as pessoas sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação.

Como pode ser analisado, a tributação no Brasil deveria ter um perfil distributivo devido à forma como a Carta Magna define os direitos e deveres do Estado e da sociedade. Os impostos são importantes para o cumprimento dessas obrigações porque fornecem os recursos materiais necessários. Além disso, a organização das instituições jurídicas brasileiras parte do pressuposto que a distribuição de bens e renda realizada exclusivamente pelo mercado não é capaz por si só de reduzir as desigualdades e que o direito tributário, como ferramenta do Estado, tem papel central nesta redução.

Com o intuito de reduzir a desigualdade, alguns governos adotaram políticas públicas como o Bolsa Família, Prouni, cotas universitárias e auxílio emergencial. O objetivo dessas políticas focadas é atingir um público específico considerado prioritário para minimizar a desigualdade social e garantir alguma mobilidade social para as populações de mais baixa renda.

Os orçamentos públicos refletem como os governos estabelecem prioridades e formulam e implementam políticas. O orçamento é, portanto, um instrumento importante em promover igualdade quando bem administrado.

Porém, como será analisado mais detalhadamente abaixo, é difícil mudar a realidade social quando o país implementa um sistema tributário regressivo. A tributação é uma ferramenta importante para aliviar a situação social atual, portanto, modernizar o sistema tributário brasileiro para torná-lo mais igualitário precisa ser um ideal socialmente aceito e institucionalmente perseguido.

Em uma sociedade onde a situação das pessoas é desigual, o tratamento de todos também deve ser, e a desigualdade não pode ser resolvida apenas tratando as pessoas com igualdade e/ou tornando constitucionais os princípios da equivalência, da capacidade contributiva, da proibição do confisco e da tributação seletiva, que serão melhor explicados abaixo.

Machado e Balthazar (2017) falam sobre a visão de Adam Smith quando, na segunda metade do século XVIII, tratou da tributação em seu livro “A riqueza das nações: uma investigação sobre sua natureza e seus efeitos resultantes”. Smith considera que todos os impostos devem ser pagos sobre renda, lucros e salários, ou todas essas bases.

Para tanto, Smith aconselha atenção a quatro regras fundamentais, pois seu método é evidentemente justo e útil: Os súditos de cada estado devem contribuir tanto quanto puderem para a manutenção do governo, a saber, a renda desfrutada sob a proteção do estado é proporcional (equidade); os tributos que todos são obrigados a pagar devem ser fixos e não arbitrários (certeza); todos os tributos devem ser pagos no momento e no momento mais conveniente para a forma de recolhimento do contribuinte (conveniência); todo

tributo deve ser planejado de forma a tirar e tirar o mínimo possível do bolso das pessoas (MACHADO; BALTAZAR, 2017, pp. 6-7).

Embora Adam Smith estivesse se referindo à economia do século XVIII, seus pensamentos ainda são utilizados no contexto atual, visto que suas propostas tributárias têm um viés progressivo quando analisadas pelos parâmetros atuais.

Becker (1999) aponta que a tributação é uma ferramenta revolucionária e decisiva da política fiscal, não é apenas um meio de arrecadar recursos financeiros para a construção, mas também para a destruição: a destruição de classes sociais privilegiadas e sistemas econômicos desumanos

Os incentivos fiscais devem direcionar, portanto, recursos de acordo com as finalidades e objetivos estabelecidos na Constituição Federal, devem buscar a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades regionais e sociais.

O sistema tributário pode ser alterado por meio de reforma, e reforma significa reorganizar a estrutura da legislação tributária, ou seja, o conjunto de normas que regem a transferência de recursos privados para o setor público, com o objetivo de garantir a prestação de serviços básicos satisfatórios à população.

Dessa forma, a política fiscal é uma ferramenta de transformação da realidade e tem papel central do ponto de vista da justiça, situação bastante relevante à qual a sociedade e seus governantes devem estar atentos.

1.1 AS BASES DO STNB

As bases para orientar o sistema tributário nacional encontram-se na emenda Constituição Federal número 18 de 1965 e em posteriores leis complementares realizadas com o intuito de normatizar o sistema.

Os códigos tributários nacionais definem normas técnicas e estabelecem a dinâmica da legislação tributária brasileira. Os tributos ali propostos incluem impostos, taxas e contribuições.

Ao contrário do direito tributário, que trata dos aspectos técnicos da administração tributária, a Lei Maior se concentra nas escolhas políticas. Os fundamentos que norteiam o sistema tributário nacional devem ser compreendidos dentro do paradigma político e histórico inserido na Constituição Federal.

A Constituição de 1988 era progressista, ou seja, levava em conta a heterogeneidade da estrutura econômica brasileira, processo que se traduziu ao longo dos

séculos em extrema desigualdade social e alta concentração de renda e riqueza. A erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais foram declaradas metas a serem alcançadas pelo país. Da mesma forma, contém um grande número de direitos sociais tais como educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção materno-infantil e assistência aos moradores de rua.

O sistema tributário é um elemento essencial para atingir os objetivos acima enumerados. Isso porque este deve gerar recursos suficientes para financiar a implementação de políticas públicas que busquem direitos sociais. Ademais, é uma importante meio para gerar uma melhor distribuição da renda e da riqueza nacionais.

Para que o modelo de atuação do setor público delineado na Constituição seja compatível com o STNB, o modelo em si não pode conflitar com os objetivos ali postulados. Em outras palavras, como a distribuição da carga tributária está diretamente relacionada ao problema da desigualdade social, a estrutura tributária deveria deslocar a renda do topo para a base da pirâmide.

1.2 Princípios tributários constitucionais

Na literatura econômica Musgrave (1980) bem como ocorre em nossa constituição, são explicitados diversos princípios tributários que tratam da forma de uma tributação ideal, estes estão sendo melhor detalhados abaixo.

O primeiro destes princípios trata diretamente de questões de justiça tributária. Os contribuintes devem ser tributados de acordo com sua capacidade de pagamento. Portanto, o sistema tributário deve impor um ônus maior para aqueles com mais renda e/ou riqueza.

Princípio da Capacidade de Contribuição

O artigo 145.º da Constituição consagra este princípio. Sempre que possível, os impostos serão de natureza pessoal e devem ser classificados de acordo com as restrições econômicas do contribuinte. Para cumprir essas restrições, os indivíduos devem ser tributados de acordo com sua capacidade de pagamento. Este princípio aplica-se não só aos impostos, mas deve estender-se tanto quanto possível a qualquer tipo de tributação.

Medir a capacidade financeira dos contribuintes possibilita a justiça tributária. Em

geral, os níveis de renda são usados como indicadores da capacidade de pagar contribuições. No entanto, o consumo e a riqueza também podem ser usados para inferir a capacidade contributiva, o fisco deve determinar o patrimônio, a renda e as atividades econômicas do contribuinte.

Princípio da Equidade Horizontal ¹

Na literatura econômica, mais especificamente tributária tratamos do princípio da equidade horizontal, embora este não esteja explicitado na constituição federal, ele é o resultado inevitável do princípio da capacidade de contribuição. Os contribuintes que se encontrem na mesma situação não serão tratados de forma desigual. Indivíduos com capacidade de pagamento semelhante deveriam contribuir de maneira equivalente. A estas pessoas não é permitida qualquer distinção quanto à ocupação profissional ou à denominação legal dos rendimentos que auferem.

Princípio da Equidade Vertical ²

O princípio da equidade vertical é também o resultado inevitável do princípio da capacidade contributiva. A política tributária deve ser implementada no sentido de que os indivíduos com maior capacidade de pagamento suportem mais o ônus da tributação. Em outras palavras, o sistema tributário deveria considerar a igualdade de sacrifícios entre os contribuintes (MUSGRAVE, 1980), e não o valor monetário de sua efetiva contribuição. Este princípio aplica-se em particular aos impostos que atingem com uma taxa de incidência homogênea, como é o caso dos impostos sobre bens e serviços.

Princípio Progressivo ³

Um sistema tributário deve por princípio ser progressivo, isso porque nesse sistema as alíquotas de impostos aumentam de acordo com a renda ou a riqueza do contribuinte. Isso significa que os contribuintes mais ricos pagam uma proporção maior de seus rendimentos em impostos do que os contribuintes de baixa renda.

A importância de um sistema tributário progressivo reside no fato de que ele

¹ Este princípio apesar de não estar não estar explicitamente citado na CF, pode ser interpretado pela justaposição de outros princípios contidos na constituição.

² Este princípio apesar de não estar não estar explicitamente citado na CF, pode ser interpretado pela justaposição de outros princípios contidos na constituição.

³ O princípio progressivo está explícito no Art. o artigo 153, §2º, inciso I da Constituição Federal que trata do imposto de renda.

promove uma distribuição mais justa da carga tributária. Isso porque, como vimos anteriormente os impostos são também utilizados para financiar serviços públicos, como saúde, educação e segurança pública, que são essenciais para o bem-estar da população como um todo.

Um sistema tributário progressivo também pode ajudar a reduzir as desigualdades econômicas, já que a tributação além de funcionar para oferta de serviços públicos também pode ser usada para redistribuir a renda. Ademais, os impostos progressivos tendem a estimular a economia já que os contribuintes de baixa renda tendem a gastar proporcionalmente mais a parcela da sua renda quando comparado aos contribuintes mais ricos (propensão marginal a consumir superior à parcela mais rica da população).

A regressividade tributária é o oposto da progressividade, onde as alíquotas de impostos cobrados diminuem conforme a renda do contribuinte aumenta. Esse tipo de sistema tributário pode causar uma série de danos à sociedade, isso porque um sistema regressivo agrava as desigualdades sociais, já que os impostos cobrados tendem a afetar mais aqueles que têm menor renda levando a um aumento da pobreza e da exclusão social.

Com uma carga tributária mais onerosa, as pessoas de baixa renda têm menos recursos disponíveis para seu consumo mais básico, bem como para realizar investimentos em pequenos negócios gerando menor crescimento econômico e oportunidades de emprego.

Princípio da Vedação ao Confisco

A proibição do confisco impõe limitações à aplicação da progressividade. A administração não deve impor taxas punitivas ou proibitivas mesmo com capacidade de pagamento suficiente, embora deva favorecer à uma melhor distribuição de renda, o STNB não deve assumir uma postura punitiva aos indivíduos que acumulam mais riqueza.

Esse princípio é importante porque protege os contribuintes contra um possível abuso de poder do Estado e garante que os tributos sejam cobrados de forma justa e equilibrada. Ele assegura que os tributos sejam fixados em um patamar razoável e que não ultrapassem os limites da capacidade contributiva dos cidadãos. É importante que os tributos sejam fixados em um patamar que permita o desenvolvimento econômico e social do país, mas sem que isso implique na privação injusta dos bens e rendimentos dos cidadãos.

Os três princípios a seguir enfatizam o valor da segurança jurídica. Amaro (2006) aponta que segurança jurídica significa oferecer aos indivíduos garantias mínimas quanto

à validade jurídica dos atos do poder público. Mudanças que aumentem a carga tributária ou alterem a composição do sistema devem ter um mínimo de previsibilidade para afetar as oportunidades de lucro das empresas e a renda disponível das famílias. Portanto, é preciso haver um prazo em que os contribuintes possam planejar e tomar suas decisões de produção e consumo.

Doutrina / Princípio da Legalidade: Esse princípio está previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, e proíbe os entes federados de reivindicar ou aumentar o tributo sem mandato legal. O princípio da legalidade tributária é um dos pilares da segurança jurídica, pois garante que os contribuintes não sejam surpreendidos por tributos que não conheciam ou que não estavam previstos em lei. Dessa forma, passa a haver uma previsibilidade dos empresários e famílias sobre os valores devidos de impostos ao final do ano.

Entretanto, deve-se notar que alguns impostos podem ser aumentados por decreto do chefe do poder executivo⁴. São eles: IPI, IOF, II, IE e CIDE para o poder executivo federal e o ICMS e ISS - para os governos locais.

Princípio da anterioridade: O princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal do Brasil e proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício social em que for promulgada a lei que os decreta ou aumente. Determina que uma lei que institui ou aumenta um tributo só pode produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à sua publicação. Em outras palavras, é necessário um período mínimo de tempo entre a publicação da lei que cria ou aumenta um tributo e o início da sua cobrança. A anterioridade está relacionada à necessidade de segurança jurídica, ou seja, de garantir a previsibilidade dos efeitos jurídicos dos atos individuais do poder público. Não seguem esses princípios o: IE, IPI e IOF – tributação parafiscal.

Princípio de prioridade (noventena):

Esse princípio está previsto no artigo 5º, § 3º, da Emenda Constitucional nº 40/2003, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal, e, de acordo com o princípio da prioridade (ou regra dos noventa), os impostos podem ser aumentados no mesmo ano

⁴ O decreto-lei pode ser objeto de revisão ou revogação posteriormente. Caso seja necessário atualizar ou modificar suas disposições, um novo decreto-lei pode ser elaborado para tal fim. Além disso, o próprio presidente ou uma nova autoridade competente pode revogar o decreto-lei, tornando-o sem efeito.

fiscal da lei que os promulgou, mas os aumentos só podem entrar em vigor 90 dias após sua publicação. Esse princípio aplica-se às contribuições sociais.

Princípio da Não-afetação da Receita

O princípio proíbe a vinculação de receitas tributárias a órgãos, fundos ou taxas, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal. Esse princípio está previsto no artigo 167, inciso IV da Constituição Federal.

Esta é uma regra que estabelece que os recursos arrecadados pelo Estado não podem ser destinados a finalidades específicas, a menos que haja previsão constitucional ou legal para tal. Ou seja, os recursos públicos devem ser utilizados para atender as necessidades gerais da sociedade e não devem ser destinados a objetivos específicos sem que haja a devida autorização legal para tal. É importante para garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma transparente e eficiente, atendendo as demandas mais urgentes da sociedade. A não afetação de receita impede que determinados setores ou grupos privilegiados sejam beneficiados em detrimento do bem-estar geral da população

Algumas categorias não cumprem as regras pertinentes, incluindo: a alocação de recursos para operações e serviços públicos de saúde e a manutenção e desenvolvimento da educação⁵. Este princípio é limitado aos impostos. Assim, não se estende a modalidades específicas de tributação: Contribuições sociais - cobradas com base no art. 195 CF - originalmente destinadas integralmente à previdência social.

1.3 Evolução recente do STNB (1995 – 2013)

A evolução do STNB pode ser dividida em dois períodos, o primeiro inicia-se com o fim do governo de Itamar Franco (1994) e termina no final do segundo mandato do Fernando Henrique Cardoso (FHC) (2002). O segundo período compreendeu os dois mandatos de Luiz Inácio Lula da Silva (2003 – 2010) e os primeiros anos do governo de Dilma Rousseff (2011 – 2016).

Nos dois primeiros períodos, a carga tributária brasileira (CTB) saltou de 27,4% para 32,12% do PIB. Mesmo tendo em conta a tendência histórica de aumento da carga, a evolução observada representa um aumento excepcional.

Giambiagi (2011) afirma que a primeira fase é caracterizada pela consolidação do plano real. O plano exige a estabilização das finanças públicas do país porque seus

⁵ Como demonstrado a CF veda a vinculação da receita de impostos para fins específicos, entretanto em seu Art 167; Inciso IV, abre-se a ressalva para destinação de recursos para saúde e educação.

idealizadores acreditavam que o ajuste das contas públicas era um pré-requisito para a estabilidade monetária. Para tanto, os aumentos de impostos tiveram papel fundamental, embora não tenha havido ajuste fiscal explícito no período em questão.

Na segunda fase, verificamos que a situação macroeconômica está mais estável., no entanto a CTB continua em uma tendência ascendente. Esse aumento deve-se a uma base de incidência anormalmente elevada de tributos sobre a folha de pagamento e tributação sobre o lucro das pessoas jurídicas.

1.3.1 O papel do STNB no estabelecimento do Plano Real

Do início da década de 1980 até 1994, a economia brasileira esteve por muito tempo em um estado de alta inflação e instabilidade econômica.

O Plano real conseguiu estabilizar os preços, revertendo assim a inflação, a estabilidade da moeda trouxe benefícios para a sociedade brasileira, no entanto, o custo financeiro dos programas de estabilização foi alto.

A tabela a seguir tem como objetivo evidenciar os custos da política monetária restritiva levando a elevados patamares de juros em anos de consolidação do programa real. A taxa SELIC real (SELIC nominal descontada do IPCA) é utilizada como “*proxy*” para a taxa implícita sobre a dívida líquida do setor público

Taxa de Juros (%) Real vs Nominal				
	1995	1996	1997	1998
Selic Nominal	53%	27%	25%	29%
IPCA	22%	10%	5%	2%
Selic Real	25%	16%	19%	27%
	1999	2000	2001	2002
Selic Nominal	26%	17%	17%	19%
IPCA	9%	6%	8%	13%
Selic Real	15%	11%	9%	6%

Fonte: BCB e IBGE

Figura 1: Selic Real - 1995 - 2002

Conforme observado na tabela acima, na primeira fase do plano real entre 1995 e 1998 a SELIC manteve-se em patamares muito altos, o que contribuiu para o aumento de endividamento do país, a partir de 1999 com a flexibilização da âncora cambial passou a

haver espaço para redução da taxa de juros real da economia, em 2002 a Selic Real encontrava-se perto de 6% ao ano, patamar bastante inferior às taxas de 2 dígitos observada anos antes.

Durante o período FHC (1995 – 2002) a carga tributária brasileira aumentou quando comparado a períodos anteriores. Em 1995, a carga tributária representava cerca de 26% do PIB, em 2002, apenas 8 anos depois ela passou a representar 32,2% do PIB.

Esse aumento da carga tributária foi motivado por diversos fatores, como a necessidade de equilibrar as contas públicas devido às altas taxas de juros implantadas até 1999, a implementação de políticas sociais e a ampliação da oferta de serviços públicos, como saúde, educação e segurança.

Dentre as principais medidas adotadas pelo governo de Fernando Henrique Cardoso para aumentar a arrecadação, podemos citar:

- Criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1997, que incidia sobre todas as movimentações bancárias, com o objetivo de arrecadar recursos para a saúde pública. O imposto saltou de uma base inicial de 0,2% em 1996 para 0,38% em 2002. Em 2002, outra emenda prorrogou a CPMF, com a mesma alíquota, até 31 de dezembro de 2004. Pela primeira vez, explicitou-se a divisão completa dos recursos: 0,2% para a saúde; 0,1% para o custeio de Previdência Social; e 0,08% para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criado por outra emenda também em 2002.
- Reforma do sistema de imposto de renda, em 1996, que aumentou a alíquota máxima de 25% para 27,5% e reduziu as deduções fiscais, com o objetivo de aumentar a arrecadação.
- Aumento da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre diversos produtos, como automóveis e cigarros, com o objetivo de aumentar a arrecadação e desestimular o consumo desse produto respectivamente.
- Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), em 2001, que incidia sobre a importação e a comercialização de combustíveis, com o objetivo de arrecadar recursos para investimentos em infraestrutura.

Além dessas medidas, o governo de Fernando Henrique Cardoso também promoveu diversas reformas estruturais na economia brasileira, como a privatização de empresas estatais e a abertura comercial, que impactaram na arrecadação do país⁶.

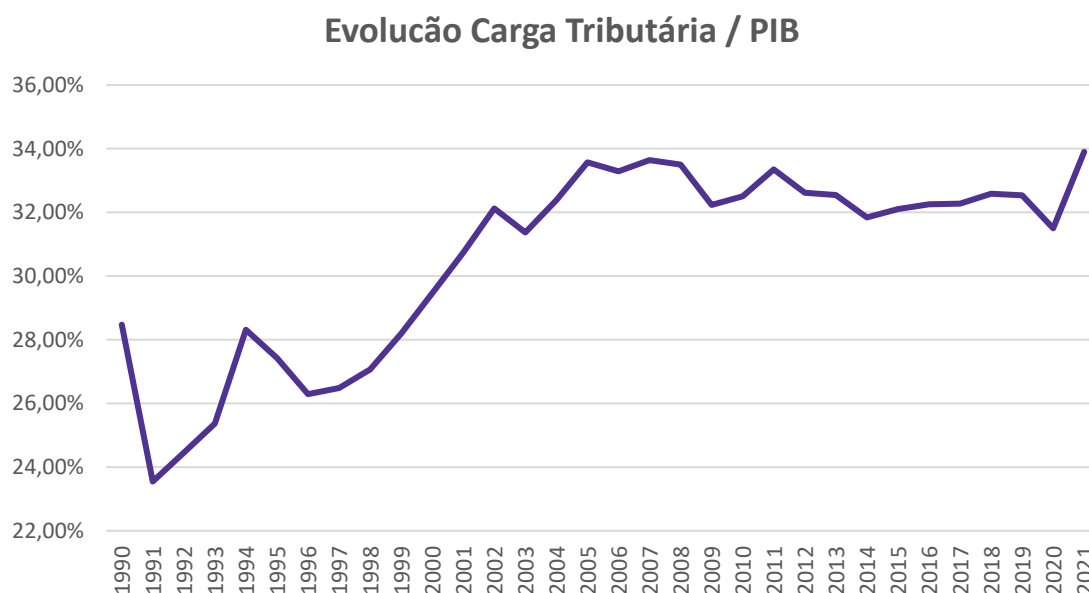


Figura 2: Evolução Carga Tributária / PIB

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

A contribuição social foi um instrumento arrecadatário utilizado no Governo FHC, isso ocorre devido à vantagem de aderir apenas ao princípio da prioridade mitigatória (noventena) e não da prioridade anual. Como resultado, ela pode gerar receita em até 90 dias, independentemente do ano fiscal em que a alteração do código tributário for implementada. Portanto, por ser mais rápida, é um meio de arrecadação preferível aos impostos comuns. A CPMF, também foi bastante utilizada nesse mesmo sentido.

Como o objetivo dos aumentos de impostos é financiar a carga fiscal de um sistema de austeridade verdadeiramente planejado - em vez de alocar mais recursos para programas sociais - o governo fez um grande esforço para dissociar o Congresso da restauração do orçamento:

⁶ O processo de privatização do governo FHC começou em 1996. Neste ano, a receita anual com a venda das estatais no Brasil atingiu o recorde. Os anos de 1995 e 1996 totalizaram 19 desestatizações gerando uma arrecadação de US\$ 5,1 bilhões. Em 1997, a companhia Vale do Rio Doce começou também seu processo de privatização.

Mais tarde, em 1994, foi implementado o Fundo Social de Emergência e, mais tarde, em 1997, o FEF foi designado como DRU a partir de 2000. O objetivo declarado do Governo era reduzir a elevada rigidez orçamental de forma a permitir maior latitude na implementação da política fiscal. A União passou a deter 20% da arrecadação de impostos e doações, captando recursos expressivos de toda a esfera social. (Gentil, 2006, p. 194)

Embora muitas vezes representem impostos regressivos, as contribuições têm o fator atenuante de estarem totalmente vinculadas aos gastos sociais. Portanto, para eles, há uma troca entre financiamento regressivo e pagamentos progressivos.

Além disso, a equipe econômica responsável pelo Plano Real colocava uma ênfase questionável nos ajustes das contas públicas: estudos empíricos da época mostravam que a alta da inflação era causada principalmente pelo câmbio e pela inércia.

2. A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA DO BRASIL.

Este capítulo tem como objetivo demonstrar a organização do sistema tributário brasileiro, diferenciaremos tributos de taxas e contribuições, explicaremos as competências de cada um destes tributos entre União, estados e municípios.

É importante salientar que a constituição de 1988 trouxe profundas mudanças para o sistema tributário nacional em especial sobre a redistribuição dos recursos entre os diferentes entes da federação. Além disso, é possível observar uma grande mudança no que tange a preocupação com a ampliação de direitos trabalhistas e previdenciários ainda que não tenha havido a mesma preocupação com relação a forma de financiamento dessa atividade.

2.1 Conceito de Tributo

Como tratado brevemente em tópicos anteriores, a definição de tributo pode ser obtida diretamente pela transcrição do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (Lei nº 5.172/66):

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Dessa forma podemos observar que o pagamento de tributo é obrigatório, não sendo possível fugir de sua obrigação, é um valor impositivo. O pagamento do mesmo só poderá ser feito em moeda funcional do Brasil. O mesmo não pode ser considerado como

punição, a multa por outro lado constitui sanção por ato ilícito, e ainda que contribua para capacidade arrecadatória do Estado, não deveria ter essa função como fim. Seu objetivo é apenas coibir ato ilícito.

É importante observar que o trecho “*instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” demonstra que a autoridade tributária não tem poder discricionário analisando quando é ou não conveniente cobrar os tributos. Existe um vínculo entre a cobrança do tributo e a obrigação compulsória observada na lei, conforme explicado pelos princípios da anterioridade e legalidade já explicados no capítulo anterior.

2.2 Espécie de Tributos

O Brasil possui em sua estrutura normativa cinco espécies tributárias, essas são classificadas de acordo com o Art. 5 do CTN e com a Constituição Federal em seu (Arts. 147 e 148). De acordo com eles são espécies tributárias.

1. Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria (competência comum a União, estados e municípios)
2. Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais (Competência da União)
3. Empréstimos compulsórios (Competência da União)

Esses tributos podem ser divididos adicionalmente em dois subtipos: Vinculados ou Não vinculados.

Vinculados - são os tributos que têm relação entre a arrecadação e o serviço prestado ou a prestar do Estado, sua receita tem um destino específico, dessa forma esse tributo será destinado apenas para a atividade específica pré-estabelecida.

Não Vinculados -Este tipo de tributo não apresenta vínculo entre a arrecadação e a destinação, dessa forma podemos dizer que ele será utilizado de forma generalizada.

Em relação a incidência, os tributos podem dividir-se da seguinte forma:

Renda – Tributos que são cobrados sobre o produto do trabalho, da remuneração do capital ou da combinação de ambos;

Patrimônio – Cobrados sobre o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas

Consumo – Cobrados sobre a cadeia produtiva, bens e serviços

Encargos Sociais – Contribuições que são cobradas sobre a folha de pagamento.

2.2.1 Imposto

É considerado o tributo mais importante, esse incide independente da vontade do contribuinte. Segundo a definição trazida pelo art 16º do CTN

“É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é de competência privativa, isso diz respeito à aptidão exclusiva de criar tributos que é atribuída pela Constituição Federal, assim é de competência exclusiva da União, estados e municípios.

A definição acima transcrita, no trecho *“...independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”* desassocia desse modo, o imposto pago de alguma contraparte em serviços oferecida pelo Estado. Dessa forma, o IPTU pago por um condômino de um bairro de alto padrão no Rio de Janeiro não será destinado, obrigatoriamente, para reformas no mesmo local, podendo ser direcionado a fins diversos.

2.2.1.1. Diretos x Indiretos

Para entendermos o conceito de impostos diretos e indiretos temos de distinguir primeiro o contribuinte de fato e de direito. O contribuinte de direito é aquele obrigado por lei ao pagamento do tributo. Já o contribuinte de fato, é a pessoa que vai suportar o ônus tributário. Paulsen (2017) entende que o conceito do tributo direto como sendo aquele em que o sujeito passivo é a mesma pessoa que vai arcar com o encargo econômico; já o tributo indireto vai transferir a responsabilidade do pagamento para um sujeito passivo diferente.

O Imposto de Renda (IR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) são todos considerados impostos diretos, pela definição anteriormente vista. Do mesmo modo o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) etc. é um tributo indireto, uma vez que as empresas conseguem repassar esse valor ao consumidor final, e esse sim, irá arcar com o encargo econômico.

Mais adiante em nosso trabalho, entraremos mais a fundo na realidade brasileira em relação a divisão da arrecadação tributária entre impostos diretos e indiretos, e

abordaremos o motivo pelo qual, do ponto de vista de justiça tributária, é indicado que a tributação seja realizada diretamente.

2.2.2 Taxas

As taxas são tributos que podem ser cobrados pela União, estados ou municípios. Sua definição pode ser encontrada no Art. 77º do código tributário nacional (CTN).

“As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

O termo poder de polícia é utilizado pela possibilidade de limitação e disciplina, por parte do poder público, em razão de interesse público em atividades concernentes a à segurança, ordem, higiene etc.

A principal característica da taxa é o seu caráter contraprestacional. Este é um princípio que estabelece que a cobrança de uma taxa pela administração pública deve estar associada à prestação de um serviço público específico e determinado, isso significa que a taxa deve ser cobrada em contrapartida a um serviço prestado ou disponibilizado pelo Estado.

A cobrança de uma taxa sem que haja um serviço público específico associado a ela pode configurar uma cobrança indevida, podendo ser considerada inconstitucional.

2.2.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas, de onde decorra valorização imobiliária. Isso pode ser visto no Art. 81º do CTN, no entanto existe uma limitação do valor total cabível de cobrança, que é dada pela despesa total despendida na obra, limitada também pela valorização individual de um imóvel específico.

Quando uma obra pública é realizada em uma determinada região, a propriedade imobiliária localizada nessa região pode sofrer uma valorização, se tornando assim mais desejada e por consequência mais cara. Nesse caso, o Estado tem o direito de cobrar uma

contribuição de melhoria dos proprietários dessas propriedades, como forma de recuperar parte dos custos da obra pública.

Em virtude da dificuldade burocrática, esse tributo raramente é cobrado por parte da administração pública.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é uma espécie de tributo, de competência exclusiva da União, que tem uma destinação específica além de ser restituível. A constituição Federal por meio de seu artigo 148º determina que:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional...”

Normalmente, os empréstimos compulsórios são criados em momentos de necessidade de recursos para atender a despesas extraordinárias do governo, como em casos de calamidade pública, guerras, investimentos em infraestrutura ou em projetos de grande interesse nacional.

É importante destacar que, devido sua natureza de empréstimo o ente arrecadador tem o dever de devolver o valor ao contribuinte.

2.2.5 Contribuições Especiais

A contribuição especial é uma modalidade de tributo trazida pela Constituição Federal de 1988. O seu critério de identificação baseia-se na finalidade da criação do tributo, assim sendo há uma vinculação necessária da receita que deu sua criação.

2.2.5.1 Contribuição de Intervenção no domínio Econômico (CIDE)

Para se ter uma CIDE a União precisa delimitar o domínio econômico de sua atuação, além de apresentar um motivo explícito para sua criação e a partir daí, traçar sua finalidade bem como a destinação do valor arrecadado. Como exemplo, podemos citar a Cide-Combustíveis que possui a finalidade de assegurar um montante mínimo de recursos para investimentos em transporte, projetos ambientais e etc.

A criação da CIDE sobre combustíveis foi uma medida adotada pelo governo brasileiro com o objetivo de diversificar as fontes de arrecadação e incentivar o investimento em infraestrutura de transporte no país.

2.2.5.2 Contribuição de Interesse de categoria profissional ou econômica (CICE)

São as contribuições feitas para as categorias profissionais (CRM, CREA, CORECON, CRC, etc.). São contribuições com característica parafiscal uma vez que seus recursos são administrados por entes definidos pelo Estado em benefício da categoria profissional. Desse modo são tributos que tem como principal objetivo a arrecadação para custeio de atividades de autarquias profissionais, que por sua vez, fiscalizam a conduta dos profissionais submetidos ao seu regime.

É importante ressaltar que a CICE é devida apenas por membros da categoria profissional ou setor econômico que optarem por se associar à entidade representativa e, portanto, não é obrigatória. A cobrança da contribuição é feita pela entidade representativa da categoria ou setor, sendo que os recursos arrecadados devem ser utilizados em atividades que beneficiem diretamente seus associados.

2.2.5.3 Contribuição Social

São aquelas que financiam direitos sociais. Dentro da própria contribuição social existe uma subdivisão entre gerais e de seguridade.

As contribuições sociais de seguridade, foram constituídas na Constituição Federal em seu Art. 195º e modificada pela Emenda Constitucional 20/98, constitui em ações para promover saúde, previdência ou assistência social, como exemplo podemos citar a Cofins e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que possuem grande importância do ponto de vista arrecadatório.

Existem ainda outras contribuições sociais, que não são obrigatoriamente direcionadas para a seguridade social, essas são chamadas de contribuições sociais gerais, como por exemplo o PIS/PASEP, cuja destinação é o fundo de amparo ao trabalhador.

A contribuição social tem como fator inerente a ela a solidariedade, sendo essa a essência da seguridade social, daí sua importância do ponto de vista social.

2.2.6 Impostos e Contribuições – Divisão por ente Federativo

Como já falado anteriormente, os impostos podem ser de competência federal, estadual ou municipal, todos com intuito arrecadatório e com objetivo de manter a máquina pública funcionando. Nessa seção destrincharemos as competências federativas de cada um dos e explicaremos brevemente suas principais características.

2.2.6.1 Impostos e Contribuições de Competência Federal

A Constituição Federal prevê oito tipos de impostos que podem ser aplicados, ou não, pela União. São eles:

Imposto de Importação (II) – Aplicado na importação de algum produto estrangeiro. Seu cálculo é feito tendo como base alíquotas que podem ser ajustadas pelo poder executivo. O contribuinte do imposto é o importador, ou quem a ele a lei equiparar. O objetivo do imposto de importação é estimular a produção nacional, uma vez que a sua cobrança torna os produtos importados mais caros e, conseqüentemente, menos competitivos em relação aos produtos fabricados no Brasil.

Imposto de Exportação (IE)⁷ – Aplicado em produtos que saem do país encaminhado para países estrangeiros. Assim como ocorre com o II sua base de cálculo baseia-se em alíquotas que podem ser ajustadas. Esse tipo de imposto por muitas vezes não é cobrado com o intuito de facilitar as exportações do país.

Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR) – É um imposto cobrado anualmente das propriedades rurais, este varia conforme o tamanho da propriedade e seu grau de utilização, ele é diretamente proporcional ao tamanho da terra, e inversamente à utilização da mesma.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – Trata-se de um imposto que incide sobre os produtos da indústria nacional ou no desembaraço aduaneiro de produtos

⁷ O imposto de exportação está previsto na Constituição Federal em seu Art. 153 Inciso II. No entanto, é importante observar que a alíquota e as condições de aplicação do imposto de exportação são definidas por leis específicas, como o Código Tributário Nacional e outras legislações tributárias. Essas leis podem estabelecer isenções, alíquotas diferenciadas e outras regras relacionadas à tributação das exportações.

importados. As alíquotas vigentes podem variar de acordo com o tipo de produto o que gera uma grande controvérsia tributária sobre o tema. O IPI é utilizado extrafiscalmente pelo governo, quando o governo deseja frear o consumo de certo produto, tal como o cigarro, impõe sobre a mesma alíquota desvantajosa, similarmente, quando desejar incentivar um setor, ou gama de produtos, pode isentá-lo do IPI como fez com a “linha branca” e automóveis diversas vezes ao longo das últimas décadas.

Imposto sobre Operações financeiras (IOF) – É pago por pessoas físicas e jurídicas em qualquer operação financeira, tais como operações de crédito, câmbio, seguro etc. Assim como acontece com o IPI, além da arrecadação de recursos, o IOF também é utilizado pelo governo como instrumento de política monetária, já que sua alíquota pode ser alterada para estimular ou desestimular determinadas operações financeiras. Como exemplo, uma redução na alíquota do IOF para operações de crédito pode estimular o consumo e o investimento, enquanto um aumento na alíquota pode desestimular essas mesmas operações.

Imposto sobre grandes Fortunas (IGF) – Trata-se de um imposto cujo objetivo seria de taxação de grandes fortunas. Apesar de estar previsto na constituição de 88 em seu Art.153, há muito debate sobre sua eficácia e sua utilização nunca foi regulamentada. A ideia é que ele seria um imposto de competência federal, que incidiria sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas que possuem um patrimônio muito elevado. O objetivo do IGF seria reduzir as desigualdades sociais e promover a justiça fiscal, já que a tributação incidiria sobre aqueles que possuem um patrimônio muito elevado. De todo modo, pela ausência de modulação específica, este não será tema de maiores análises em nosso trabalho.

Imposto de Renda (IR) - O imposto de renda também é um tributo de competência federal, ou seja, apenas a união pode cobrá-lo. Ele é cobrado tanto na pessoa física, quanto na pessoa jurídica. Uma vez que suas alíquotas e ramificações são diferentes, é importante segregar o IRPF do IRPJ.

- **Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)** – O IRPF é um imposto direto, direcionado a pessoas físicas que tenham rendimentos a partir de um certo nível. É um imposto progressivo em sua essência, ou seja, os contribuintes com maior renda, contribuiriam proporcionalmente mais. Esse é um conceito de justiça

tributária, fazer com quem tenha um poder aquisitivo mais elevado, contribua proporcionalmente mais. De 2009 até o presente momento, são consideradas 5 alíquotas, 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Ainda que a essência da tributação de renda seja progressiva, percebemos que pessoas mais ricas por vezes conseguem beneficiar-se da legislação tributária com o intuito de pagar menos impostos, o que causa uma série de distorções na arrecadação tributária.

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Figura 3: Tabela Alíquotas IRPF

Fonte: Receita Federal do Brasil

Acima, podemos observar a tabela de IRPF com as suas respectivas bases de cálculo e alíquotas vigentes, é importante salientar que devido ao regime progressivo e cumulativo, a alíquota é aplicada sobre o montante que excede ao limite de isenção, caso contrário, haveria situações em que uma determinada pessoa que receba R\$ 1.950,00 (por exemplo), teria uma renda disponível (renda depois dos impostos pagos) significativamente menor àquela que recebe R\$ 1.903,00, que encontra-se totalmente dentro do limite de isenção.

- **Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)** – No que tange ao IRPJ também existem subdivisões importantes, assim como o IRPF o IRPJ é um imposto progressivo, de competência da união. Existem 3 regimes relativos aos IRPJ, são eles o simples nacional, o lucro presumido e o lucro Real.
 - **Simple Nacional:** O Simple Nacional é um regime tributário simplificado criado pelo governo brasileiro para facilitar o pagamento de impostos por micro e pequenas empresas. Ele é calculado de forma unificada e inclui diversos impostos e contribuições, como o Imposto de

Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS). O cálculo do imposto é feito de forma progressiva, ou seja, quanto maior a receita bruta anual da empresa, maior será a alíquota aplicada. O Simples Nacional também oferece outras vantagens para as empresas, como a simplificação da contabilidade e a redução da burocracia. Entretanto, apesar do seu benefício no que tange à simplificação, vemos que o mesmo é bastante utilizado com o objetivo de elisão fiscal, com a chamada “PJtização”, sistemática na qual indivíduos que por muitas vezes possuem altos salários, são contratados como pequenas empresas com o objetivo de realizarem pagamentos de impostos inferiores aos que seriam aplicados pelas alíquotas de IRPF.

- **Lucro Presumido:** O lucro presumido visa o quanto uma empresa tem a pagar de IRPJ e CSLL. Nesse regime, a Receita Federal presume o lucro da empresa a partir de uma porcentagem sobre a sua receita bruta. As porcentagens variam de acordo com a atividade econômica da empresa e podem variar de 1,6% a 32% sobre a receita bruta. O cálculo feito tem como base a existência de uma tabela com alíquotas fixas de presunção de lucro, que é chamado de percentual de presunção. Esse percentual varia de acordo com a atividade geradora de receita. O lucro presumido pode ser utilizado apenas pelas empresas cujo faturamento anual seja inferior a R\$78.000.000,00. Empresas que apuram pelo lucro presumido tendem a ter uma alíquota efetiva de imposto inferior àquelas que apuram pelo lucro real.
- **Lucro Real:** O lucro real, por sua vez, é obrigatório para todas as empresas cujo faturamento seja superior a R\$78.000.000,00. Além disso, empresas do setor financeiro, empresas de factoring, empresas com lucro advindos de outros países são também obrigadas a apurar pelo método do lucro real. Nessa modalidade, incide sobre a empresa uma alíquota de 15% sobre seu

lucro fiscal, podendo incidir também uma alíquota adicional de 10% sobre a parcela de lucro que superar os R\$ 240.000,00 em base anual. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido nessa modalidade é de 9% para a maior parte dos setores da economia. Empresas do setor financeiro possuem a CSLL majorada para 15%, dessa forma a alíquota nominal de IRPJ + CSLL das empresas de grande porte são 34% para empresas em geral e 40% para empresas do setor financeiro, valor acima das alíquotas vistas em países vizinhos como demonstraremos mais adiante. Com o intuito de esclarecer quaisquer potenciais dúvidas, incluímos uma apuração fictícia de uma empresa apurada pelo lucro real. Verifica-se que os 10% adicionais aplicam-se apenas a parcela da renda que ultrapassa os R\$240.000 em base anual.

<i>Descrição</i>	<i>ABC</i>	
Lucro Líquido do período antes do IRPJ e CSL	5.000.000	
Ajustes Temporários		
Provisão contingências legais	1.000.000	
Total Ajustes Temporários	1.000.000	
Ajustes Permanentes		
Gratificação a Diretores	250.000	
Brindes	150.000	
Total Ajustes Permanentes	400.000	
Soma dos ajustes	1.400.000	
Lucro Real antes comp PF	6.400.000	
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal	-	
Lucro Real / Base da CSLL após comp PF	6.400.000	
Provisão Imposto de Renda:	24,63%	25%
À Alíquota de 15%	960.000	960.000
Adicional	616.000	640.000
Provisão para Imposto de Renda	1.576.000	1.600.000

Figura 4: Apuração IRPJ - Lucro Real

Fonte: Elaboração própria

Se discute sobre uma possível “subtributação” das empresas no Brasil, ouvimos que as grandes empresas não pagam imposto e inclusive proposições para taxação de dividendos. Primeiramente, é importante elucidar o que são os dividendos. Dividendo é uma parcela do lucro da empresa que é distribuída aos seus acionistas. Quando uma empresa apura lucro, ela pode optar por reinvestir esse dinheiro em seu próprio negócio, pagar parte de suas dívidas ou distribuir parte desse lucro como dividendos aos seus acionistas. No

Brasil, e em outros dois países do mundo não há a tributação das dividendos, são eles a Letônia e a Estônia. Entretanto, esse fato isoladamente não corrobora com o argumento de uma leniência do governo com as grandes corporações. Até 1995 a distribuição de lucros era tributada no Brasil, neste ano entrou em vigor a Lei nº 9.249/95 que definia que os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas não ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Entretanto, à época foi feita uma escolha de deixar de tributar os dividendos e majorar a alíquota de IRPJ, tal decisão tinha como intuito antecipar o recolhimento do imposto, e dessa forma, melhorar o caixa do governo, uma vez que não seria mais necessário aguardar a distribuição dos lucros para realizar a taxaço deste montante nas empresas.

Abaixo, com as informações retiradas da organização não governamental “Tax Foundation”, que é responsável pela análise de cenários macroeconômicos de mais de 180 países, pudemos compilar e realizar um comparativo das alíquotas nominais de Imposto de Renda de pessoa Jurídica (IRPJ) em diversas localidades, com o intuito de compará-las à brasileira.

A última coluna, denominada “% Dif vs Brasil”, corresponde à diferença percentual entre a alíquota do país observado quando comparado à alíquota de 34% brasileira.

País	Continente	Alíquota Nominal	% Dif vs Brasil
Argentina	SA	35	3%
Colômbia	SA	35	3%
Brasil	SA	34	0%
Venezuela	SA	34	0%
Mexico	NO	30	-12%
Peru	SA	29,5	-13%
África do Sul	AF	28	-18%
Chile	SA	27	-21%
Bolívia	SA	25	-26%
China	AS	25	-26%
Equador	SA	25	-26%
Uruguai	SA	25	-26%
Rússia	EU	20	-41%
Paraguai	SA	10	-71%

Fonte: Tax Foundation

Figura 5: Alíquotas de IRPJ por países

O que podemos verificar acima, é que em relação às geografias comparáveis, o Brasil possui uma das maiores alíquotas nominais de IRPJ, adicionalmente a média mundial da alíquota nominal de imposto de renda corporativo, medida em mais de 180 países, é de 23,37%. Isso coloca o Brasil, como um dos países com alta carga tributária sobre as empresas. O sistema tributário especial do Brasil para micro e pequenas empresas é único. O limite máximo é de R\$ 4,8 milhões (Simples Nacional) muitos países em todo o mundo criam sistemas tributários especiais para pequenas empresas, mas a maioria tem limites muito inferiores aos do Brasil. No Reino Unido, por exemplo, existe a figura do regime especial, para pequenas empresas com faturamento de até £ 150.000, essas podem optar por contabilizar seus rendimentos e despesas em base de caixa, em vez de base de competência. Entretanto, podemos perceber que o limite de faturamento é consideravelmente inferior ao brasileiro.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) – A CIDE também é uma contribuição de competência Federal e já foi brevemente explicada anteriormente no subtópico 2.2.5.1.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – A CSLL assim como a CIDE é uma contribuição de competência Federal e já foi brevemente explicada anteriormente no subtópico 2.2.5.3.

Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – A contribuição para previdência social tem como objetivo arrecadar recursos para a previdência social afim de garantir benefícios para os trabalhadores. O INSS foi criado em 1988 e é responsável pelo financiamento de inúmeras funções, tais como aposentadoria, pensão por morte ou invalidez, auxílio-doença e uma série de outros benefícios. Esse tributo é recolhido tanto por pessoas jurídicas como por trabalhadores e é descontado em folha de pagamentos por alíquotas que variam de 8% a 11%.

Programa de Integração Social (PIS) – O Pis e o Pasep são cobrados com objetivo de financiar benefícios para os trabalhadores como abono salarial, auxílio desemprego entre outros. Ambos são financiados por meio de contribuições pagas pelas empresas sobre a folha de pagamento de seus funcionários e pelos órgãos públicos sobre a remuneração dos servidores. Dessa forma, esses tributos nada mais são do que contribuições sociais.

As alíquotas variam entre 0,65% e 1,65% dependendo de a empresa estar enquadrada no regime cumulativo ou não cumulativo.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – É um tributo federal cobrado de empresas brasileiras, o intuito desse tributo é auxiliar no financiamento de programas de seguridade social, como a previdência social, assistência social e saúde pública. Essa contribuição possui alíquotas que variam de 3% a 7,6% novamente dependendo do tipo de enquadramento da empresa entre o regime cumulativo ou não cumulativo.

2.2.6.2 Impostos e Contribuições de competência Estadual

Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) – O ITCMD é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Este imposto incide sobre a transmissão de bens móveis e imóveis, havidos em decorrência de herança ou doação. Cada estado brasileiro possui sua própria legislação sobre o ITCMD, definindo alíquotas e regras específicas para a cobrança do imposto. Geralmente, as alíquotas variam de 1% a 8% sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, podendo ser diferentes para as transmissões por herança e por doação.

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) - O IPVA é um imposto estadual, cobrado anualmente, cuja alíquota pode variar de estado para estado e incide sobre o valor médio do carro baseado na tabela FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas). Depois de arrecadado, 50% do valor fica com o estado e 50% com a cidade onde o veículo foi registrado.

Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) – O ICMS é o imposto de maior potencial arrecadatório dos estados, incidindo sobre diversos tipos de serviços prestados em âmbito nacional, tais como transportes, serviços de telecomunicação etc. Cada estado pode alterar a tabela de valores a serem tributados por conta própria. O ICMS também incide na circulação das mais variadas mercadorias, alimentos, eletrodomésticos, veículos etc. Basicamente, todas as empresas que atuam no transporte,

transferência, venda ou qualquer outra operação comercial ou de circulação de mercadorias deve contribuir para o ICMS.

2.2.6.3 Impostos e Contribuições de competência Municipal

Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI) – O ITBI é um tributo de competência municipal e do Distrito Federal. Ele incide sobre a transferência de casas, prédios e imóveis de modo geral. O valor do imposto é calculado com base na tabela do ITBI (que varia entre municípios) e no valor venal da venda do imóvel.

Imposto sobre Serviços (ISS) – O imposto sobre serviços se aplica a empresas ou profissionais autônomos que realizam a prestação de serviços. É um dos principais tributos municipais e a principal fonte arrecadatória do município. A alíquota do ISS varia também de cidade para cidade, mas em média fica em torno de 2% a 5% sobre o valor do serviço realizado. Essas alíquotas variam também pelo tipo de serviço realizado.

Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) - O IPTU é um imposto municipal que incide sobre a propriedade de qualquer tipo de imóvel. A base de cálculo deste imposto depende do valor venal do imóvel, que leva em conta mais de um fator, como por exemplo o tamanho do imóvel, localização, qualificação e etc. Após ter chegado no cálculo do valor venal, deve-se multiplicar o mesmo pela alíquota de IPTU do município que varia em média de 1% para casas e comércio até 3% para prédios e terrenos. Este imposto é cobrado em base anual.

3. Análise Arrecadatória

Como já visto anteriormente a arrecadação brasileira se divide sobre diferentes entes federativos, desse modo entendemos ser importante quantificar o percentual arrecadado referente a cada ente. Segundo estimativa do STN, verificou-se que em 2021, aproximadamente 66,31% da arrecadação total do governo ocorreu devido a imposição de tributos de competência federal, 26,82% governos estaduais e 6,88% governos municipais.

Arrecadação por ente Federativo

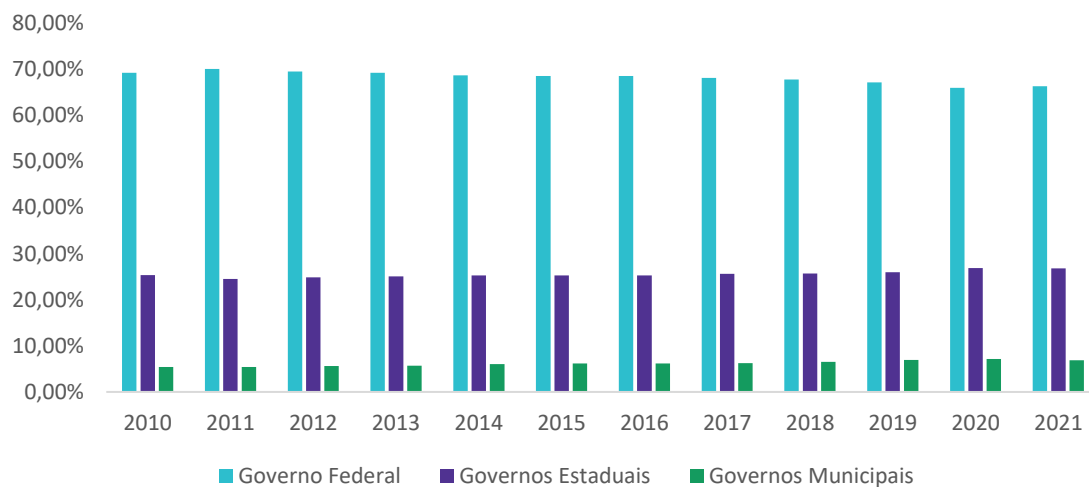


Figura 6: Arrecadação por ente Federativo

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Ao analisarmos o gráfico acima, verificamos que em 2010, 69,21% de todo valor arrecadado referia-se a esfera federal, 25,38% a esfera estadual e 5,41% a municipal. Estendendo essa análise aos últimos 11 anos verificamos que não houve alterações significativas nessa proporção.

Ao longo dos anos verificamos uma redução relativa da arrecadação via esfera federal, com aumento contrabalanceado pelo aumento de importância dos estados e municípios, entretanto tais variações não foram significativas.

Média Divisão Arrecadatória 2010 - 2021

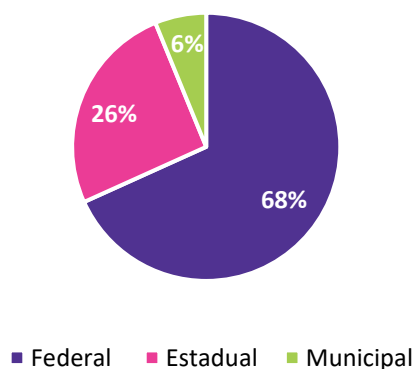


Figura 7: Média Arrecadatória por ente federativo

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

No gráfico acima, realizamos o cálculo da média da distribuição arrecadatória dos anos de 2010 até 2021 com os dados contidos no site do tesouro nacional, verificamos que, em média no período analisado, $(68,25\% \pm 1,27\%)$ dos valores arrecadados possuem competência Federal, $(25,55\% \pm 0,72\%)$ competência estadual e $(6,19\% \pm 0,59\%)$ municipal.

Tal análise corrobora com o fato de não ter havido alterações significativas no que tange a distribuição dos valores arrecadados no período. A União continua com a maior parcela arrecadada, os estados aparecem em segundo e por último os municípios.

3.1 Análise Arrecadatória – União

A união possui competência de maior parte dos tributos pagos pelo contribuinte, como já abordamos anteriormente esses tributos podem incidir sobre a renda, sobre folha de pagamento, sobre propriedade e sobre bens e serviços prestados.

3.1.1 Análise Arrecadatória – União – Tributos sobre a Renda

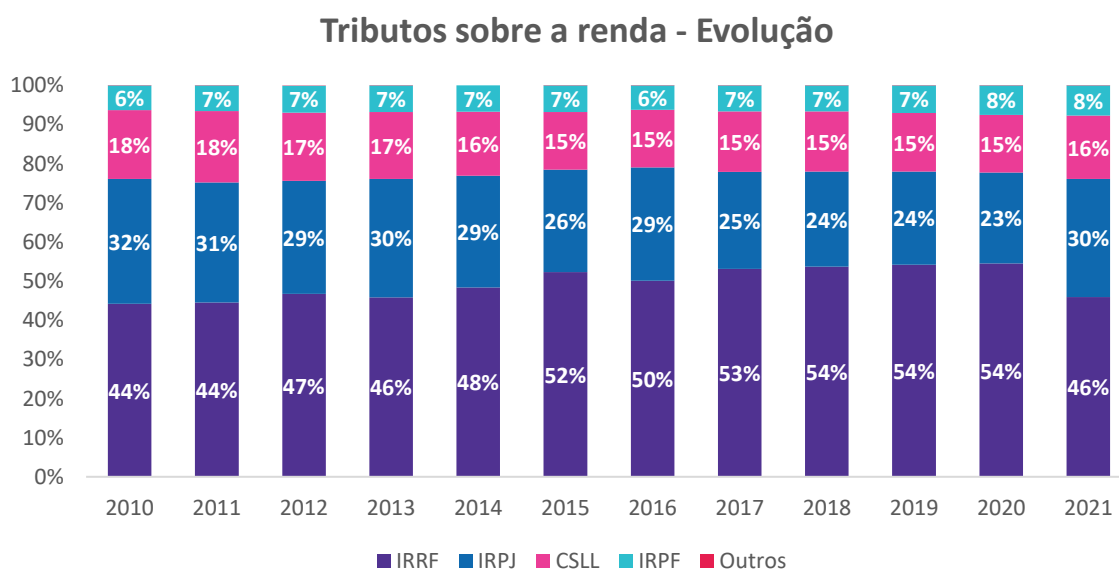


Figura 8: Tributos sobre a renda da União – Evolução

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Impostos Sobre a Renda - Proporção Média 2010 - 2021

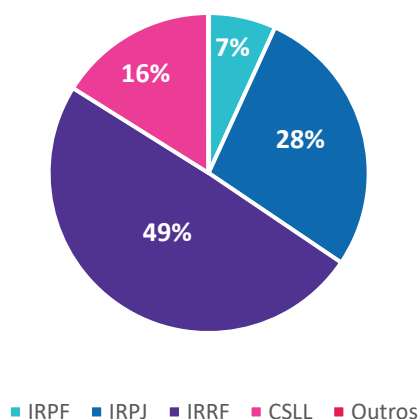


Figura 9: Proporção Média sobre Tributos da União

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Ao analisarmos o gráfico acima e a evolução da arrecadação de impostos referentes a renda ao longo dos anos, verificamos que não há uma alteração significativa.

Adicionalmente, podemos verificar que no período analisado, em média o IRRF⁸ correspondeu a $(49,45\% \pm 3,98\%)$ do valor arrecadado em impostos sobre a renda, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas aparece em segundo lugar com $(27,64\% \pm 3,03\%)$, seguido da CSLL com $(16,07\% \pm 1,25\%)$ e do IRPF com $(6,82\% \pm 0,45\%)$. Os impostos federais, ao menos nos últimos 10 anos, não possuem uma alteração significativa em sua proporção e por consequência, sua importância relativa.

Não vislumbramos benefícios conceituais em destrinchar os impostos sobre folha de pagamentos e mão de obra, bem como sobre a propriedade, uma vez que seus impactos arrecadatórios são baixos.

3.1.2 Análise Arrecadatória – União – Tributos sobre bens e serviços

Assim como fizemos para os impostos incidentes sobre a renda, os impostos sobre bens e serviços possuem um importante impacto na renda das famílias, além da grande quantidade de tributos com esta característica suas alíquotas podem sofrer alterações dependendo do tipo de bem e serviço. Por se tratar de impostos indiretos, estes são

⁸ Dados retirados do site do tesouro nacional. Inclui a receita de Estados e Municípios proveniente da arrecadação do Imposto sobre a Renda incidente na fonte sobre rendimentos por eles pagos a seus servidores e empregados.

repassados aos preços dos produtos e serviços, por esse motivo, uma vez que o efeito do imposto é repassado, a parcela mais pobre da população acaba sendo proporcionalmente mais onerada com o pagamento do mesmo. Este fato contribui para o aumento da desigualdade e é um dos motivos pelos quais diz-se que no Brasil a carga tributária é regressiva.

A principal vantagem desta forma de cobrança do ponto de vista da Receita Federal, é a maior facilidade na fiscalização e pagamento do mesmo, uma vez que o imposto passa a compor o custo do serviço prestado / da mercadoria vendida, fica dificultada sua sonegação.

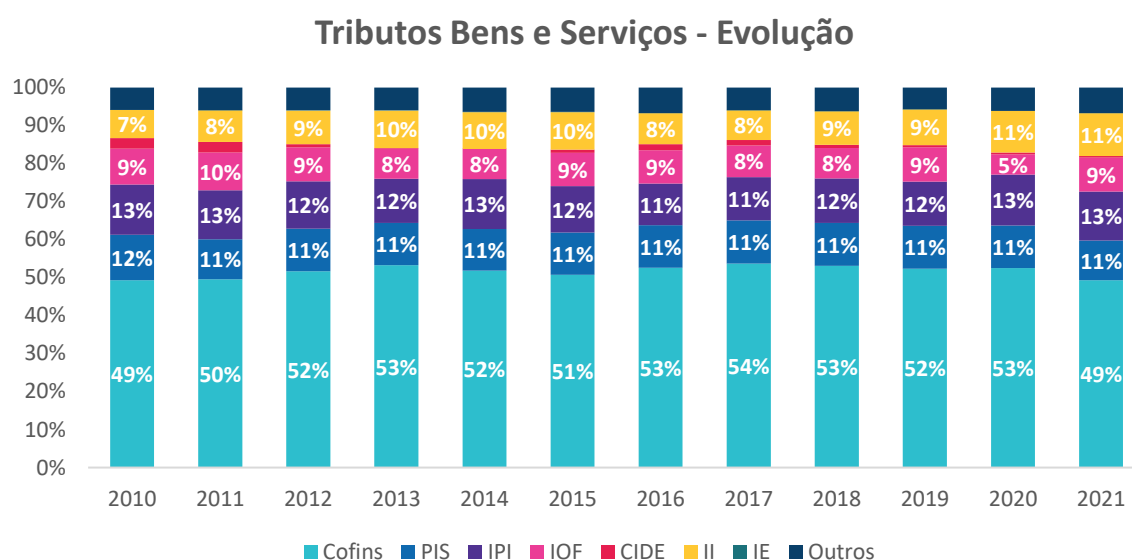


Figura 10: Tributos bens e serviços – Evolução

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Ao longo da última década, analisando os últimos 11 anos, de 2010 a 2021 verificamos que a Cofins correspondeu a cerca de $(51,66\% \pm 1,58\%)$ do valor arrecadado no que se refere a tributos sobre bens e serviços de competência da União, essa proporção não sofreu grandes alterações ao longo do tempo. Em seguida, o IPI com média $(12,2\% \pm 0,82\%)$, o PIS $(11,1\% \pm 0,38\%)$, o II com $(9,23\% \pm 1,2\%)$ e o IOF $(8,44\% \pm 1,17\%)$.

Tributos Bens e Serviços - Média

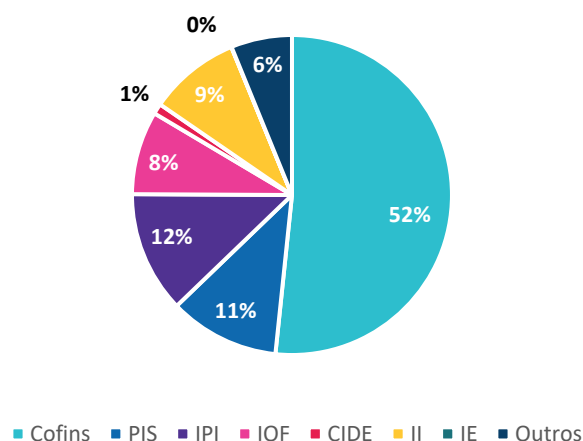


Figura 11: Tributos sobre bens e serviços - Importância média

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Podemos verificar que não houve variações significativas de importância relativa entre os tributos de bens e serviços de competência federal, além disso, podemos confirmar algumas informações que foram dadas acima, tais como a importância da Cofins na arrecadação federal, bem como a baixa relevância dos imposto de exportação do ponto de vista arrecadatório, uma vez que uma alta alíquota de exportação por vezes poderia causar uma relativa baixa competitividade do produto brasileiro no exterior.

O que vemos com mais frequência, são aumentos excepcionais na alíquota deste imposto com o intuito de desestimular a exportação de certo bem que pode estar sendo visto como essencial em determinado momento.

Como exemplo podemos citar o Projeto de Lei 1.586/22 que determinava a cobrança de imposto de exportação sobre um conjunto de alimentos, considerados estratégicos para a dieta dos brasileiros caso houvesse algum risco de desabastecimento.

3.2 Análise Arrecadatória – Estados

Outro fator importante a ser analisado corresponde a importância dos estados na arrecadação federal, do valor total arrecadado em tributos estaduais em 2021, aproximadamente 28,90% correspondem ao estado de São Paulo, seguido por Minas Gerais em segundo e Rio de Janeiro em terceiro, com a proporção de 10,41% e 7,67%

respectivamente. Tal fato demonstra que, uma alteração nas alíquotas de imposto destes estados pode gerar uma queda ou aumento da arrecadação considerável para a União^{9 10}.

Arredação Impostos Estaduais 2021

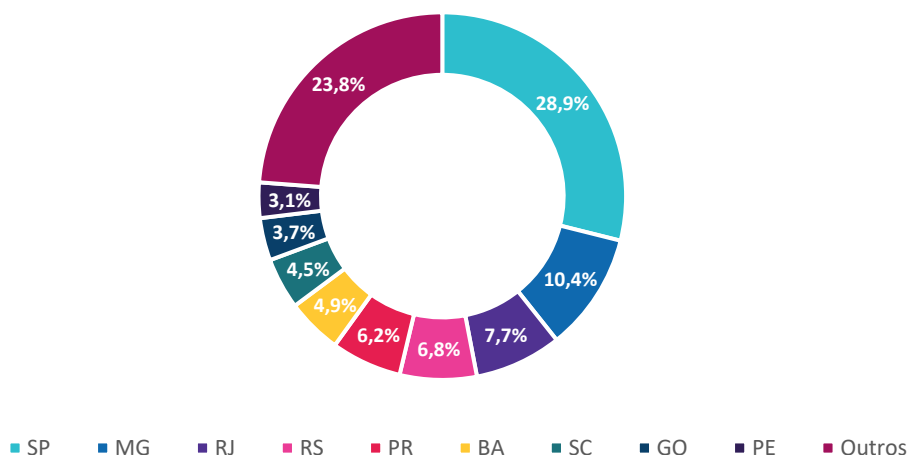


Figura 12: Relevância dos Estados na arrecadação

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

No gráfico abaixo podemos ver como se distribui a arrecadação tributária, entre as regiões do Brasil. Do total arrecadado em tributos estaduais, aproximadamente 49,24% referem-se a região sudeste, seguida de 17,48% da região sul, 16,05% da região nordeste, 10,25% região centro oeste e por fim a região norte com aproximadamente 6,98%.

⁹ Parte da arrecadação dos impostos estaduais fica nos próprios estados, e parte é repassada para a União, havendo também mecanismos de redistribuição de recursos entre os entes federativos por meio dos fundos de participação.

¹⁰ A Constituição Federal (artigo 158-inciso IV) determina que 25% do total arrecadado com ICMS nos Estados seja repartido entre os respectivos municípios

Arrecadação estadual por região - 2021

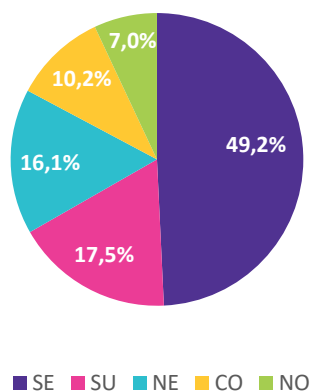


Figura 13: Arrecadação estadual por região

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Adicionalmente, como já falado, nem todos os impostos estaduais possuem a mesma importância arrecadatória, sendo o ICMS o imposto mais relevante, entretanto, até o presente momento não havíamos mensurado sua relevância relativa.

Relevância dos Tributos Estaduais 2021

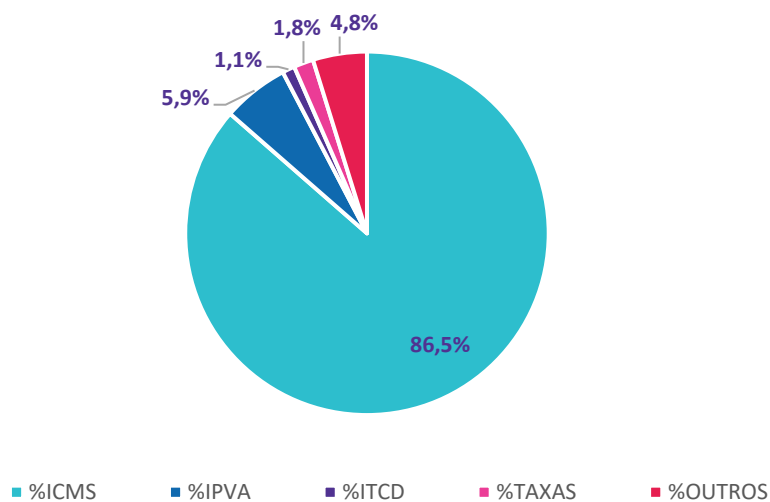


Figura 14: Importância relativa para os estados dos tributos estaduais

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

No estado de Roraima, estado este em que este imposto é menos relevante ele corresponde a aproximadamente 71,15% do total arrecadado. No estado do Acre, o ICMS corresponde a 94,56% do valor total arrecadado pelo estado. No maior estado do país, São Paulo, este percentual corresponde a 86,19%.

Como fica claro nos gráficos acima e na tabela abaixo, o ICMS apresenta um papel importante na arrecadação estadual, em 2021 percebemos que 86% de todo valor arrecadado pelos estados advém do ICMS, 6% do IPVA e os outros tributos possuem pouca relevância.

Importância Relativa dos Tributos Estaduais em 2021					
Estado	%ICMS	%IPVA	%ITCD	%TAXAS	%OUTROS
Acre	94,56%	4,22%	0,38%	0,84%	0,00%
Alagoas	90,01%	6,60%	0,61%	0,10%	2,68%
Amapá	74,54%	5,16%	0,11%	2,29%	17,89%
Amazonas	89,50%	2,77%	0,19%	0,73%	6,80%
Bahia	84,36%	4,20%	0,58%	2,72%	8,14%
Ceará	92,62%	6,72%	0,55%	0,10%	0,01%
Distrito Federal	84,75%	11,01%	2,11%	2,02%	0,11%
Espírito Santos	89,12%	3,87%	0,67%	3,63%	2,71%
Goiás	82,73%	6,56%	2,51%	6,24%	1,96%
Maranhão	91,10%	4,71%	0,85%	1,79%	1,55%
Mato Grosso	86,95%	4,36%	0,95%	0,27%	7,48%
Mato Grosso do Sul	85,38%	5,33%	2,40%	0,09%	6,80%
Minas Gerais	85,89%	8,38%	2,00%	3,73%	0,00%
Pará	81,83%	3,77%	0,27%	6,61%	7,50%
Paraíba	91,97%	5,73%	0,84%	0,30%	1,17%
Paraná	83,21%	8,42%	1,91%	0,20%	6,25%
Pernambuco	91,52%	6,25%	0,57%	0,54%	1,13%
Piauí	88,81%	5,63%	0,72%	4,18%	0,67%
Rio de Janeiro	81,04%	5,18%	2,61%	0,02%	11,15%
Rio Grande do Norte	93,66%	5,97%	0,36%	0,00%	0,00%
Rio Grande do Sul	89,12%	7,66%	2,20%	1,02%	0,00%
Rondônia	79,28%	4,96%	0,44%	1,81%	13,52%
Roraima	71,15%	3,54%	0,38%	0,06%	25,97%
Santa Catarina	84,92%	6,71%	2,01%	2,99%	3,36%
São Paulo	86,19%	8,45%	1,86%	3,35%	0,15%
Sergipe	91,88%	6,12%	0,56%	0,24%	1,20%
Tocantins	88,43%	7,31%	1,22%	1,48%	1,57%
Média	86,46%	5,91%	1,11%	1,75%	4,81%

Figura 15: Importância relativa dos tributos para os estados

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

3.3 Análise Arrecadatória – Municípios

Como já visto os tributos podem ter competência municipal e, assim como foi feito para os impostos de competência federal e estadual, nesse subtópico iremos analisar a evolução bem como a importância relativa dos impostos na esfera municipal.

Abaixo podemos ver algo que já foi brevemente antecipado em capítulos anteriores, a importância do ISS na arrecadação municipal, adicionalmente não percebemos nenhuma clara tendência na importância relativa dos tributos municipais na última década.

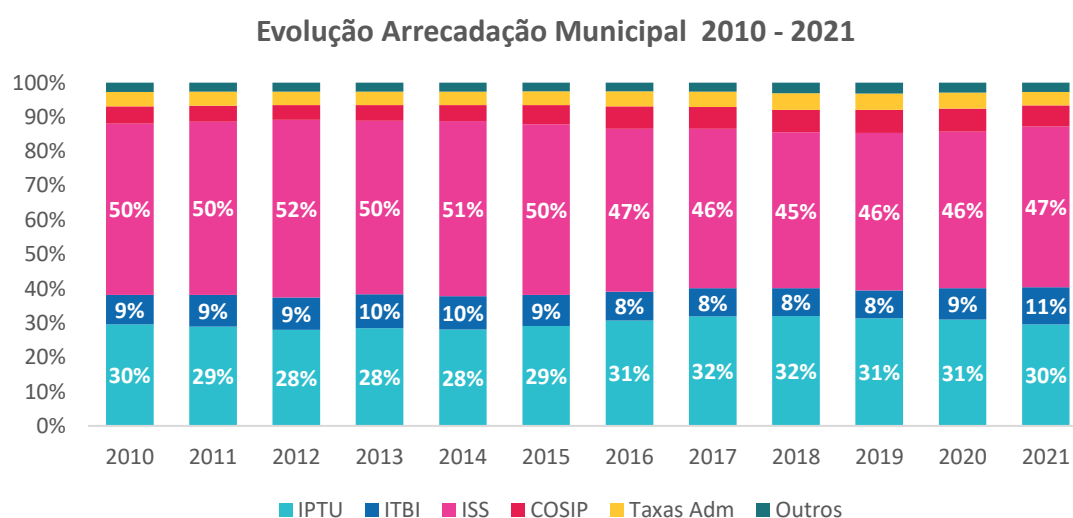


Figura 16: Evolução da importância relativa dos tributos municipais

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Com o auxílio do gráfico podemos analisar alguns dados importantes, o ISS corresponde a basicamente 50% de todo valor arrecadado dos municípios, fato esse que se repete em todo período analisado, o IPTU aparece sendo o segundo tributo mais importante sendo seguido pelo ITBI. Esses três tributos somados correspondem a basicamente 90% do Total arrecadado pelos municípios.

Divisão Arrecadatória Média Municipal - 2010 - 2021

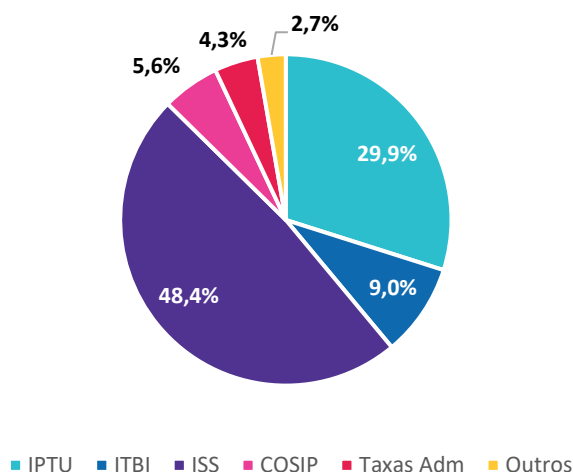


Figura 17: Relevância média dos tributos municipais

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

3.4 Impostos Diretos x Indiretos – Importância Relativa

Como abordamos superficialmente no subtópico 2.2.2.1, a tributação pode ser realizada de forma direta, quando atinge a renda e/ou o patrimônio de determinado indivíduo, como também pode ser realizada de forma indireta, quando é incorporada aos preços dos produtos e serviços vendidos, também chamada de tributação sobre o consumo das famílias e empresas.

Existem algumas vantagens e desvantagens sobre a utilização da última como fonte de arrecadação do governo, neste subtópico iremos abordar mais detalhadamente quais são as vantagens e as desvantagens, ao final iremos realizar uma comparação entre a proporção arrecadada da união via impostos diretos vs impostos indiretos.

Regressividade: Uma vez que estes impostos são incluídos no preço final dos bens e serviços ofertados, seu ônus recai de forma maior sobre as pessoas com menor renda. Isto acontece por alguns motivos, o primeiro é que as pessoas mais pobres tendem a gastar uma maior porcentagem de sua renda em bens em relação aos serviços. Os primeiros tendem a ser proporcionalmente mais tributados quando comparados aos últimos. Adicionalmente, uma vez que a alíquota é horizontal, a parcela mais rica da população possui um comprometimento de renda inferior à parcela mais pobre.

Efeito Cascata: Como os impostos são cobrados em cada etapa da cadeia produtiva, isso pode levar a um efeito cascata de aumento de preços. Ou seja, ao incidir de maneira

cumulativa, acaba havendo incidência de imposto sobre o próprio imposto que foi pago na etapa anterior. Por exemplo, imagine que um fabricante de remédios paga ICMS na compra de sua matéria prima, essa carga tributária é repassada ao preço final do seu produto vendido. Se uma farmácia comprar esses remédios para revender, ele também pagará ICMS sobre o preço do produto, o que levará a um aumento adicional no preço final. Apesar de no Brasil haver a possibilidade de se tomar crédito do ICMS pago em etapas anteriores da cadeia produtiva, nem sempre estes são simples de serem contabilizados. Adicionalmente, pela grande variedade de tributos indiretos em um mesmo produto, por vezes existe a incidência de um tributo sobre o outro¹¹, como foi o caso do ICMS na base de cálculo do PIS COFINS.

Complexidade da Tributação:

A tributação indireta apresenta uma complexidade significativa devido a diversos fatores que envolvem a sua aplicação, dentre esses aspectos podemos enumerar:

- 1- Grande variedade de impostos e alíquotas: Existem diferentes tipos de impostos indiretos, como já abordado, (ex: o ICMS, o IPI, o ISS, entre outros). Cada um deles possui suas próprias regras e alíquotas
- 2- Diversidade de bases de cálculo: Cada imposto indireto tem sua própria base de cálculo, que pode variar de acordo com o bem ou serviço em questão.
- 3- Exigências documentais e obrigações acessórias: A tributação indireta geralmente demanda a emissão de documentos fiscais, como notas fiscais, cupons fiscais, entre outros.
- 4- Impacto da legislação estadual e municipal: No caso do ICMS e do ISS, por exemplo, cada estado ou município pode ter suas próprias legislações e regras específicas, o que aumenta a complexidade

Tal complexidade tende a ocasionar uma perda de produtividade do país, pois as corporações têm de ter um grande dispêndio com sua equipe fiscal em detrimento da realização de investimentos em áreas que aumentariam a produtividade da empresa, tais como P&D. Dado o panorama destacado acima, por vezes pequenas empresas decidem por adotar o mercado informal, onde não há cobrança de impostos. De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (2009),

¹¹ Em 15 de março de 2017, o STF concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. As estimativas apontam que tal inconstitucionalidade gera uma economia tributária no montante de 0,5 a 1,5% da Receita total das empresas.

aproximadamente 26,84% das empresas brasileiras praticam algum tipo de sonegação, sendo que os principais tipos de fraude fiscal se dão pela venda sem nota fiscal.

Entretanto, existem algumas vantagens, em especial para o governo, na adoção do modelo de tributação focado na tributação indireta, são eles:

Facilidade na arrecadação: Existe uma facilidade na arrecadação dos recursos financeiros por meio da tributação indireta, uma vez que ela é incorporada aos preços de bens e produtos, existe um espaço menor para sonegação.

Estímulo ao Crescimento / Flexibilidade: A tributação indireta possui uma flexibilidade maior de adaptação às necessidades do Estado¹², sendo possível por meio dela, aumentar ou reduzir alíquotas de impostos com o intuito de incentivar / frear a produção de determinado setor da economia, bem como incentivar / frear o consumo de determinado produto ou serviço, dando ao Estado Brasileiro uma maior autonomia decisória.

Baixo Custo de Conformidade: A tributação indireta geralmente tem um baixo custo de conformidade, isso acontece, pois a responsabilidade pelo pagamento de impostos é da empresa que vende o produto ou serviço, reduzindo a necessidade de recolhimento e declaração de impostos por parte dos consumidores.

Ao realizarmos a análise da proporção, verificarmos que no caso brasileiro, ao longo da última década, não houve grande alteração da proporção entre tributos diretos e indiretos, sendo o primeiro responsável por aproximadamente 54% do valor total arrecadado e o último por 46%, conforme tabela abaixo.

¹² Mudanças nas alíquotas dos impostos indiretos podem ser mais frequentes e ágeis, especialmente quando há necessidade de ajustes para atender às demandas econômicas, políticas ou setoriais. Essas alterações muitas vezes são realizadas por meio de decretos ou resoluções dos órgãos responsáveis pela administração tributária, permitindo uma flexibilidade maior no processo de mudança

Tributação Direta vs Indireta 2021

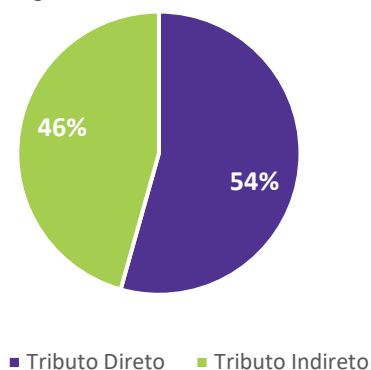


Figura 18: Proporção tributação Indireta x Direta

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

Em média, ao longo da última década, não houve variações significativas quando comparadas a 2021 conforme demonstrado abaixo, o ano de 2010 foi o que apresentou a menor importância relativa da tributação direta, correspondendo a aproximadamente 52% do total arrecadado, contra 48% da tributação indireta.

Proporção Arrecadatória Tributo Direto x Indireto 2010 a 2021													
Tipo	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Média
Tributo Direto	52%	53%	53%	54%	54%	55%	56%	55%	54%	55%	56%	54%	54%
Tributo Indireto	48%	47%	47%	46%	46%	45%	44%	45%	46%	45%	44%	46%	46%

Figura 19: Proporção Tributação Direta vs Indireta últimos 10 anos

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

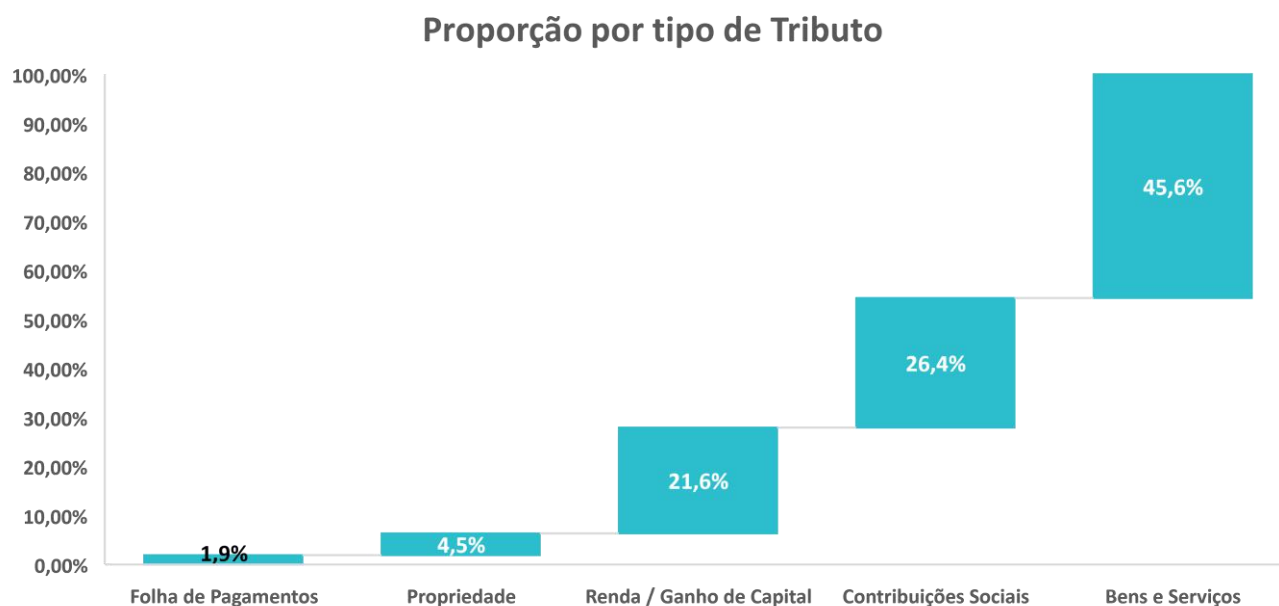


Figura 20: Proporção por tipo de tributo

Fonte: Sistema do Tesouro Nacional

O que podemos destacar com o auxílio do gráfico acima é que de fato existe uma alta tributação em cima de bens e serviços, enquanto os impostos sobre a renda e propriedade são subtributados quando comparados aos primeiros.

Entretanto, por mais que tenhamos consciência das distorções ocasionadas pela tributação indireta, a solução para este problema não é trivial, isso porque de acordo com o estudo do CLP¹³ (Centro de Lideranças Públicas), apenas 20% da população adulta paga imposto de renda, este número é inferior a países desenvolvidos cuja proporção chega a 90% como é o caso da França e da Alemanha.

Neste contexto, uma vez que os gastos do governo dificilmente são reduzidos, para haver uma redução da tributação indireta deveria haver contrapartida na tributação direta, isso significa dizer que uma parcela relativamente pequena da população adulta, deveria suportar o ônus desta redução, o que por vezes pode acelerar o conflito distributivo.

¹³ O Centro de Lideranças Públicas (CLP) é uma organização não governamental (ONG) brasileira que tem como objetivo realizar pesquisas e capacitar lideranças para atuação na política pública. Dados foram retirados de reportagem publicada no Jornal Estadão.

4. Comparação do modelo tributário: Brasil x Estados Unidos

4.1 O sistema tributário Norte-Americano do ponto de vista legal

Os Estados Unidos são a maior potência econômica e política do mundo, com uma área territorial total de aproximadamente 9.834.000 km² quilômetros quadrados, a terceira maior do mundo, uma população de cerca de 332 milhões de pessoas e o maior PIB do mundo de aproximadamente 23,32 trilhões de dólares americanos (2021). O país apresenta também o 6º maior PIB per capita do mundo no US\$ 69.231,40 segundo dados de 2022.

Devido à sua herança britânica, o sistema jurídico americano é baseado na “common law”, que em termos históricos é o direito consuetudinário tradicional, baseado no “costume”, em claro contraste com o modelo positivista de “civil law” adotado no Brasil.

A Common Law é caracterizada pela ênfase nas decisões anteriores dos tribunais e na aplicação dessas decisões a casos semelhantes no futuro, por essa razão é considerada mais flexível e adaptável às mudanças na sociedade, uma vez que as decisões dos tribunais são baseadas em fatos de cada caso, em vez de em regras rígidas.

Em um ordenamento jurídico baseado na common law, os princípios e normas não se concentram nas ações normativas produzidas pelo poder legislativo, pois segundo o conceito de precedente, as decisões proferidas pelo poder judiciário também servem de precedente moldando todo o sistema legal.

Ressalte-se que a especificidade do sistema federal americano difere do praticado no Brasil, na medida em que é regido pelo chamado sistema federal dual, que consiste em um governo central e governos dos estados membros, o primeiro é limitado pelas disposições da Constituição Federal para não ameaçar o poder dos Estados membros, que também gozam de ampla autonomia e possuem poderes executivos, legislativos e judiciários próprios.

Como deduz Fernando Barbosa:

Os poderes tributários dos governos federal e estadual são regulados de forma independente. Os Estados são livres para implementar uma variedade de impostos, regimes básicos e alíquotas de impostos, desde que não entrem em conflito com certas disposições constitucionais. Os poderes tributários dos governos locais, cidades e condados estão vinculados aos estados. Uma característica importante do sistema tributário dos EUA é que mais de um ramo do governo pode usar a mesma base tributária, por exemplo, em relação ao imposto de renda. (BARBOSA, 1998, p. 81)

A Constituição americana é bastante sintética, com 7 artigos e 27 emendas. Define também um governo balanceado no plano nacional, com autoridade distribuída em três órgãos independentes e harmônicos o legislativo, o executivo e o judiciário. Representados pelo congresso, pelo presidente e pela suprema corte respectivamente.

Os poderes federais enumerados na constituição incluem o direito de arrecadar impostos, declarar guerra e regular o comércio. Além desse poderem expressos, a União também possui poderes implícitos capazes de possibilitar ao governo a atender mudanças nas necessidades do país.

Há ainda, poderes que a Constituição não fornece ao Governo federal, estes poderem chamados de reservados incluem o direito de legislar sobre casamento, divórcio e ensino público. Nos casos em que o governo federal e estadual possuírem poderes concorrentes, prevalece a autoridade federal em caso de conflito. Desse modo, a suprema corte americana possui competência para interpretar a Constituição. Ela pode declarar a inconstitucionalidade de qualquer lei, federal, estadual ou municipal, se esta ferir a constituição.

4.2 Análise geral da estrutura tributária norte americana e comparação com o Brasil

De início iremos fazer uma breve análise do modelo tributário americano, assim como foi feito para o Brasil, posteriormente iremos destrinchar algumas informações de modo a sermos capazes de realizar algumas comparações com o nosso país.

É importante observar que a Constituição dos Estados Unidos outorga aos seus entes federados um amplo poder de arrecadar, enquanto impõe limites ao poder de tributar. Apesar dessas similitudes, ao contrário da abordagem da Constituição brasileira, a maioria das regras do sistema tributário dos Estados Unidos não estão definidas na Lei Maior e, embora esta conceda jurisdição tributária aos entes políticos, não enumera quais tributos podem ser cobrados por cada esfera do governo.

Nos Estados Unidos, assim como no Brasil existem diferentes tipos de impostos que são cobrados também por diferentes competências. Existem diversas especificidades acerca de seu entendimento, limitar-nos-emos a analisar os principais tributos e, portanto, as principais fontes de arrecadação do governo americano.

Federal Income Tax: Nos Estados Unidos, existe a figura do imposto de renda no nível federal e no nível estadual, o imposto de renda federal assim como no Brasil é um imposto

progressivo, ou seja, depende do nível de renda do cidadão, cujas alíquotas são melhor detalhadas mais abaixo, de modo similar ao caso brasileiro existem algumas deduções que são permitidas com o intuito de redução do valor devido, a principal delas é a de juros hipotecário.

Income Tax: Trata-se de imposto de renda estadual, que pode ser cobrado em adição ao imposto de renda federal tratado acima, suas alíquotas variam bastante de estado para estado, podendo inclusive não ser cobrado como é o caso do Texas. Nos estados que realizam as cobranças as alíquotas variam de 3% a 13,3%, e são aplicadas progressivamente. Adicionalmente também são aceitas algumas deduções, tais como gastos com a saúde, com os planos de pensão e doações para a caridade. Abaixo, encontra-se um gráfico demonstrando a alíquota deste imposto por estado.

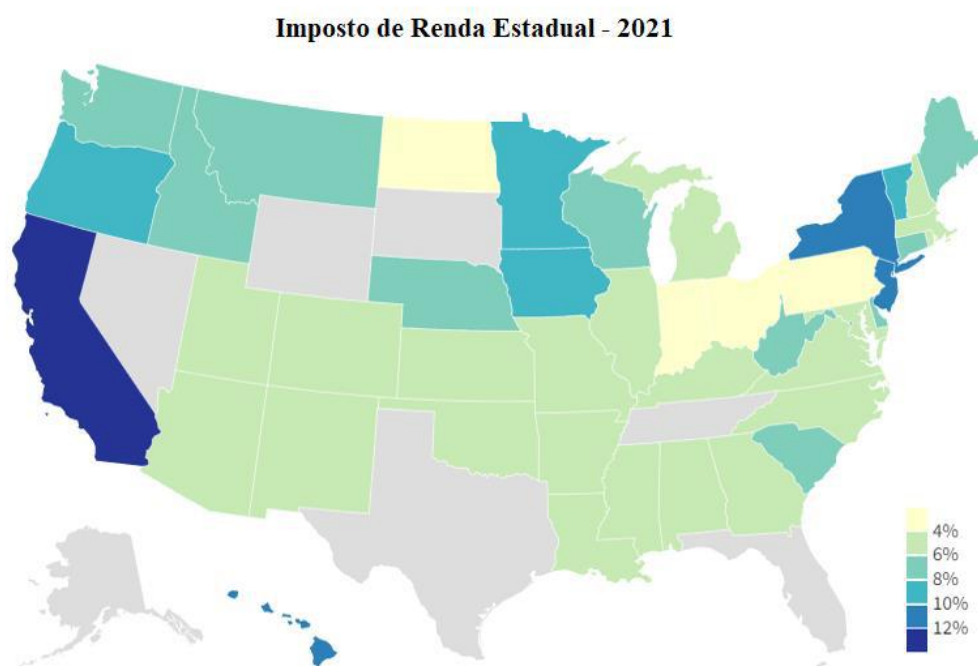


Figura 21: Alíquotas do Imposto de Renda Estadual americano

Fonte: Tax Foundation

Sales Tax: O imposto sobre a venda nos Estados Unidos “Sales Tax” é um imposto de competência estadual, que é aplicado sobre a venda de bens e serviços, é um dos impostos mais importantes do ponto de vista de arrecadação estadual. Em geral ele é calculado

aplicando uma alíquota ao preço de venda do produto/serviço ofertado, entretanto, por não ser um imposto federal não está sujeito à uma alíquota unificada, e varia de estado para estado. Existe também uma tarifa extra para os municípios que também é aplicada na venda sobre os produtos. Em resumo, as alíquotas sobre consumo variam de 0 a 7,25% a nível estadual e de 0 a 5,3% a nível municipal/distrital.

Property Tax: O imposto sobre a propriedade (property tax), também traduzido como imposto sobre imóveis poderia ser equiparado ao IPTU no caso brasileiro, é um imposto de bastante relevância do ponto de vista local e estadual. O valor desse imposto é geralmente calculado como uma porcentagem do valor. As alíquotas variam de 0,3% no estado do Havaí, estado esse com a menor alíquota, até 2,21% no estado de Nova Jersey. Abaixo, encontra-se incluímos um gráfico com às alíquotas deste imposto por estado.

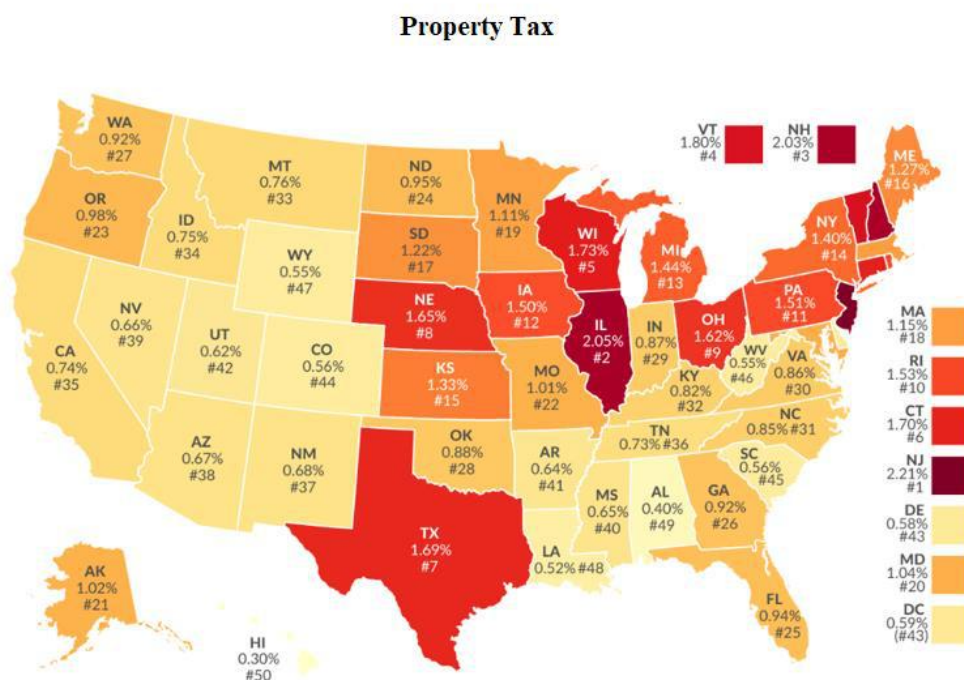


Figura 22: Alíquotas do Imposto sobre propriedade americano

Fonte: Tax Foundation

Payroll Tax; O imposto sobre a folha de pagamentos (Payroll Tax) é um imposto de competência federal e seria equiparável ao INSS no Brasil, ainda que possua distinções significativas. Esse imposto é obrigatório para a maioria dos empregados e empregadores americanos, ele é dividido igualmente entre eles. É principalmente utilizado para

financiamento dos poucos programas de seguridade social existentes no país. Os valores devidos são calculados aplicando-se uma alíquota fixa, ou seja, não são progressivos como no caso do imposto de renda. O imposto sobre salários é de 15,3% sendo 7,65% de responsabilidade do empregado e os outros 7,65% como responsabilidade do empregador.

Com base na explicação vista acima, podemos verificar algumas coisas, dentre elas que no Brasil, existem muito mais impostos e alíquotas sobre os diferentes tributos quando comparado aos Estados Unidos, adicionalmente, a alíquota americana é menor, no caso específico do imposto sobre bens e serviços verificamos que além de só haver a figura de um imposto (Sales Tax) sua alíquota é inferior à Brasileira.

Seguindo o que sugere a literatura econômica, e os princípios de equidade, os diferentes devem ser tratados como tal, verificamos assim que em comparação ao Brasil as pessoas físicas americanas sofrem uma tributação na renda superior, com alíquotas que chegam a até 37%, adicionalmente como já levantado no Brasil apenas 20% da população adulta paga imposto, nos Estados Unidos essa proporção se aproxima dos 50% o que permite uma distribuição melhor de alíquotas de contribuição.

A carga tributária sobre o PIB americano também é menor quando comparada a brasileira, em 2021 verificamos que a proporção entre arrecadação tributária americana sobre o PIB foi de aproximadamente 26,6 % conforme relatório da OCDE, para efeitos de comparação é importante demonstrar que este valor é quase 10 pontos percentuais inferior à proporção média dos países membros da OCDE que é próxima de 34,1%. O Brasil, como visto em tópicos acima apresentou em 2021 proporção de 33,9%, montante bastante parecido com o de países membros da OCDE.

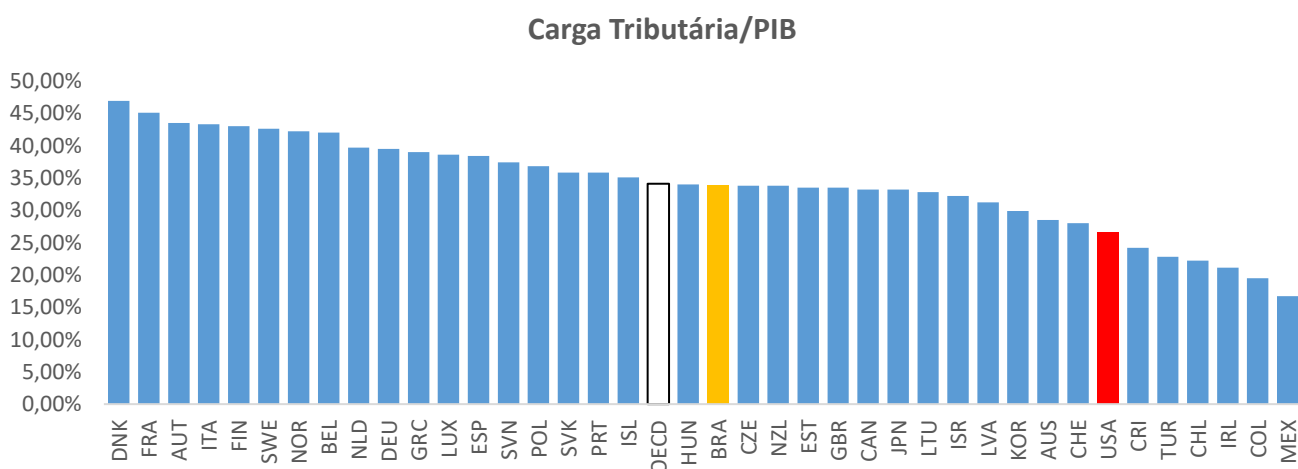


Figura 23 - Carga Tributária sobre o PIB diversos

Fonte: Revenue Statistics 2021 - the United States - OECD

4.3 Reforma Tributária Americana (2017)

Em 2017, o ex-presidente americano Donald Trump conseguiu aprovar junto ao congresso americano uma ampla reforma tributária com objetivo de gerar um dinamismo na economia e incentivar uma repatriação de recursos, tal reforma ficou conhecida como “*Tax Cuts and Jobs Act*” (TCJA) ou Lei de Redução de Tributos e Geração de Empregos.

Dentre as principais alterações (aquelas que nos interessam) podemos citar:

- Redução da alíquota de imposto de renda das pessoas físicas, compilamos as informações e demonstramos abaixo as alterações realizadas. Assim como feito no Brasil, as alíquotas de imposto de renda de pessoa física nos Estados Unidos também aumentam a medida que aumenta a faixa de renda, no TCJA, podemos verificar que houve a redução da alíquota de 5 das 7 faixas.

Alíquota IRPF - EUA		
2017	2018	%Var
10%	10%	0%
15%	12%	-20%
25%	22%	-12%
28%	24%	-14%
33%	32%	-3%
35%	35%	0%
40%	37%	-8%

Figura 24: Alteração Alíquotas IRPF - Reforma Tributária Americana

- Redução da alíquota nominal de imposto de renda das pessoas jurídicas para as “C-Corporations” (corporações de grande porte) de 35% para 21%.
- 3- Alterações no limite para a cobrança do imposto sobre heranças. Até 2017 a isenção desse imposto era dada a heranças no valor de aproximadamente 5,5 milhões de dólares, após a sanção da lei, este limite foi aumentado para aproximadamente 11,1 milhões de dólares. É importante mencionar, que devido aos estados terem uma grande autonomia no modelo americano, alguns estados possuem faixa de isenção inferior à Federal, compilamos abaixo a evolução da

isenção deste imposto nos últimos 10 anos, com os dados disponibilizados no IRS (Internal Revenue Service)¹⁴.

Ano	Isenção (USD)
2011	5.000.000
2012	5.120.000
2013	5.250.000
2014	5.340.000
2015	5.430.000
2016	5.450.000
2017	5.490.000
2018	11.180.000
2019	11.400.000
2020	11.580.000
2021	11.700.000

Figura 25: Isenção sobre Herança Americana

Fonte: Tax Foundation

¹⁴ *Receita Federal Americana*

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Abrimos esse trabalho argumentando que o principal meio de manutenção do gasto público ocorre por meio da arrecadação de tributos, este deve ser utilizado principalmente para fornecer serviços básicos relacionados à comunidade.

Posteriormente, ao destrincharmos sobre seus fatos geradores e alíquotas, conseguimos entender a tão discutida complexidade tributária brasileira. São diversos tributos, com alíquotas que variam entre diferentes produtos, localidades, faixas de renda, o que torna a tarefa de pagar impostos mais complexa.

Ao analisarmos a carga brasileira verificamos que ela é maior que a americana e próxima da média da OCDE, países que são, em média, mais ricos e desenvolvidos, e que podem, portanto, onerar proporcionalmente mais à sua população. Entretanto, apesar da carga tributária ser alta, o país também possui um alto gasto como proporção do PIB, sendo necessário encontrar espaço no orçamento para ajustar os sistemas de forma a beneficiar a população mais necessitada.

É importante observar que as cargas tributárias precisam ser discutidas. Isso porque discutir tributos ajuda a entender os entraves que eles podem criar para a competitividade do país, dessa forma, utilizando todo o contexto que já foi abordado nos capítulos anteriores, em nossa conclusão daremos sugestões com o intuito de simplificar e melhorar a estrutura tributária brasileira, utilizando como base o que diz a literatura econômica, os princípios norteadores de uma tributação ideal e a própria análise da situação política do país. Nossa sugestão se dá de uma forma mais pragmática, com alterações graduais com o intuito de gerar uma constante avaliação sobre a qualidade da solução proposta.

Primeiramente, como já foi levantado, é importante atacar o que em nossa concepção o maior gargalo, a tributação indireta, entendemos sua importância do ponto de vista arrecadatário, uma vez que esta gera uma base tributável maior, sendo mais difícil fugir de sua cobrança, entretanto, este imposto é altamente regressivo. Deste modo, nosso foco nesse tipo de tributação é gerar uma simplificação da cobrança, e abordaremos a questão da progressividade nos impostos sobre a renda.

Nossa recomendação sobre o tema é a apresentação de um imposto similar ao “Sales Tax” americano, um imposto que incida sobre bens e serviços, de base ampla, poucas alíquotas e isenções e com pleno aproveitamento de créditos que resulte na isenção completa dos investimentos e das exportações.

Com esse objetivo em mente, acreditamos que a proposta realizada pelo centro de cidadania fiscal, é bastante interessante, nela se prevê a substituição de 5 tributos, sendo eles o PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS por um imposto de valor adicionado (IVA), denominado impostos sobre bens e serviços (IBS), com poucas alíquotas a incidirem nos determinados produtos e serviços. Nesse modelo de valor adicionado, cada etapa da cadeia de produção paga o imposto referente ao valor que adicionou ao produto ou serviço. Tal sugestão tenta atacar a complexidade tributária, ao atacar de modo concomitante o grande número de alíquotas para diferentes produtos. Assim, tenta-se assegurar o princípio de equidade horizontal.

O centro de cidadania fiscal, em artigo publicado em 2017, afirma que busca apresentar uma proposta onde o IBS é criado com uma alíquota baixa para posteriores incrementos à medida que os impostos hoje existentes sejam paulatinamente reduzidos, assim, asseguraria um gradualismo e previsibilidade na transição para o novo modelo, que não somente facilitem a adaptação por parte dos contribuintes e das administrações fiscais dos entes federados como também minimizem muitas das resistências encontradas nas propostas anteriores de reforma tributária (ccif, 2017)

Do ponto de vista da renda e patrimônio iremos atacar a questão da progressividade, buscando satisfazer o princípio da equidade vertical. Estudos empíricos como os de Johansson et al. (2008) apontam que estruturas tributárias com maior peso da tributação sobre a pessoa jurídica são as mais perniciosas sobre o crescimento econômico, adicionalmente: Förster (2014) afirma que entre os tributos sobre a renda, a concentração da carga no Brasil é um pouco mais alta quando incide sobre o lucro das empresas (9% do total em relação aos 8% da média dos países da ocde) e muito menor na renda das pessoas físicas (8% do total em relação à média de 25% na ocde)

Com esse panorama em mente, acreditamos que há espaço para o Brasil reduzir a taxa de imposto de renda sobre as pessoas jurídicas apuradas pelo lucro real, atualmente no patamar de 34% (quando incluída a CSLL) para o patamar de 30%, tal perda tributária deveria ser compensada com a criação da tributação de dividendos de 5,5% para posteriores ajustes finos. Tal alteração, gera um incentivo às empresas em reinvestirem seu lucro ao invés de distribuírem os mesmos ao mesmo tempo não representa um aumento de alíquota. Adicionalmente, acreditamos ser importante o combate às falsas “empresas” formadas por uma única pessoa, a denominada “pjtização”, a pessoa física deveria pagar imposto baseado na renda que auferir e não no regime tributário que está

inserida. Neste contexto, o modelo norueguês pode servir de base, Orair (2018) escreve, na Noruega, por exemplo, os lucros das grandes empresas são tributados em 28%, que é a mesma alíquota que incide sobre os rendimentos de aplicações financeiras e também a alíquota mínima da tabela progressiva do IRPF. Após a reforma de 2006, os rendimentos dos acionistas (somando-se dividendos e ganhos de capital) até o retorno normal do capital são isentos no nível da pessoa física, e aqueles que excedem esse retorno normalmente são tributados em mais 28%.

Por fim, acreditamos haver espaço para a criação de alíquotas superiores às de 27,5% hoje existentes na tributação de renda da pessoa física. Este aumento deveria ser acompanhado de um acréscimo da isenção tributária para a parcela mais pobre da sociedade.

Temos ciência de que o tema de reformas no Brasil não é fácil, em especial reformas tributárias, onde existem diversos setores que requerem necessidades especiais, além do fato de qualquer tipo de alteração ter um impacto econômico potencialmente grande. Com isso em mente, acreditamos que é necessário agir com cautela e gradualismo, e fazer uma constante revisão dos efeitos da política sugerida, de modo a mitigar e corrigir rapidamente potenciais efeitos indesejados. De todo modo, ainda que difícil este tema deve ser sempre abordado e retomado, pois é de suma importância tendo efeito sobre toda a população.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Luis Cesar Gonçalves de; ZOUAIN, Deborah Moraes; CONTADOR, Cláudio R. O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas diante da iminente reforma tributária. In: Biblioteca Digital FGV, disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1>>.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. (1991) Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recibo. In: Revista de Direito Tributário, c. 15, não. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./março. 1991, pág. 162-179.

BALEIRO, Aliomar. (2008) Direito tributário brasileiro. 11ª edição. São Paulo: Forense.

BARBOSA, Fernando de Hollanda; BARBOSA, Ana Luiza N de Hollanda; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; SILVA, Carlos Roberto Lavalle da; MOTTA, João Ricardo; ROARELLI, Maria Liz de Medeiros. (1998) Federalismo, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária. Brasília: Fundação Getúlio Vargas.

CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. (2009) Aspectos da Justiça Fiscal. In: Perspectiva Sociológica, v. 2, não. 3. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, maio/out. 2009, pág. 1-19.

CASTRO, Lavínia Barros. Esperança, frustração e aprendizado: a história da nova república (1985-1989). Em Giambiagi et al; Economia Brasileira Contemporânea, 2ª Edição, Elsevier, 2011; p.132-164.

GENTIL, Denise Lobato. A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA REVISADA DE 1988: CF/88 e as finanças públicas brasileiras. IPEA, 2009;

GENTIL, Denise Lobato. Política fiscal e falsa crise previdenciária brasileira – Análise do período 1990-2005. Tese de doutorado – Instituto de Economia – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006;

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro, Malheiros, 2001

MARTINS, Ives Gandra da Silva Limites constitucionais às contribuições no domínio econômico.

Musgrave, Ricardo. Musgrave, Peggy. Finanças públicas - Teoria e prática. campus, 1980

ORAIR, R. ET AL. "Carga Fiscal 2002 - 2012: Estimativa e Análise dos Determinantes da Evolução Recente." IPEA TD 1875, Rio de Janeiro, outubro de 2013.

Orair, R. ET AL “ REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL”

Sites consultados:

<https://jus.com.br/artigos/91118/tributos-diretos-e-indiretos>

<https://rafaelferraz.jusbrasil.com.br/artigos/199014689/o-que-sao-contribuicoes-especiais>

<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o->

[assunto/cide#:~:text=A%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Interven%C3%A7%C3%A3o%20no,em%20subs%C3%ADdios%20ao%20transporte%20de](https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cide#:~:text=A%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Interven%C3%A7%C3%A3o%20no,em%20subs%C3%ADdios%20ao%20transporte%20de)

<https://jus.com.br/artigos/64445/estudo-sobre-as-contribuicoes->

[sociais#:~:text=As%20Contribui%C3%A7%C3%B5es%20de%20interesse%20das%20categorias%20profissionais%20ou%20econ%C3%B4micas%20ou,tributos%20que%20tem%20como%20objetivo](https://jus.com.br/artigos/64445/estudo-sobre-as-contribuicoes-sociais#:~:text=As%20Contribui%C3%A7%C3%B5es%20de%20interesse%20das%20categorias%20profissionais%20ou%20econ%C3%B4micas%20ou,tributos%20que%20tem%20como%20objetivo)

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados->

[abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf)

<https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/>

<https://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/fgts/perguntas->

[frequentes/Paginas/default.aspx#:~:text=O%20valor%20ser%C3%A1%20o%20corresp%20ndente,percentual%20C3%A9%20reduzido%20para%202%25.](https://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/fgts/perguntas-frequentes/Paginas/default.aspx#:~:text=O%20valor%20ser%C3%A1%20o%20corresp%20ndente,percentual%20C3%A9%20reduzido%20para%202%25.)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm

<https://dados.gov.br/dataset/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais/resource/48f9698b-fa39-4337-82ca-df5c0b02d866>

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-1990-2021>

<https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/>

<https://forbes.com.br/forbes-money/2021/07/por-que-o-brasil-e-um-dos-poucos-paises-do-mundo-que-nao-tributa-dividendos/>

<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/tributacao-de-lucros-e-dividendos-o-que-o-projeto-de-lei-atual-pretende>

<https://www.opecu.org.br/2019/04/26/the-tax-cuts-and-jobs-act-um-ano-depois/>

<https://www.irs.gov/newsroom/tax-cuts-and-jobs-act-a-comparison-for-businesses>

<https://www.forbes.com/advisor/taxes/taxes-federal-income-tax-bracket>

<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>

<https://www.investopedia.com/financial-edge/0210/7-states-with-no-income-tax.aspx>

<https://www.usatoday.com/story/money/2020/03/03/states-with-the-highest-and-lowest-property-taxes/111375916/>

<https://www.adp.com/resources/tools/tax-guides-and-forms/state-and-local-tax-guides/state-tax>

<https://www.gov.uk/simpler-income-tax-cash-basis/who-can-use-cash-basis>