



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS INSTITUTO DE
ECONOMIA – IE

**TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE SOCIAL: UMA ANÁLISE DO
CASO BRASILEIRO**

ADRIELE MARQUES BRAGA

Orientador: Prof. Dr. Roberto Alexandre Zanchetta Borghi.

CAMPINAS
2021

**TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE SOCIAL: UMA ANÁLISE DO CASO
BRASILEIRO**

ADRIELE MARQUES BRAGA

Orientador: Prof. Dr. Roberto Alexandre Zanchetta Borghi.

Monografia apresentada como requisito à
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Econômicas do Instituto de Economia da
Universidade Estadual de Campinas, sob a
orientação do Prof. Dr. Roberto Alexandre
Zanchetta Borghi.

CAMPINAS
2021

Ficha catalográfica
Universidade Estadual de Campinas
Biblioteca do Instituto de Economia
Luana Araujo de Lima - CRB 8/9706

B730t Braga, Adriele Marques, 1994-
Tributação e desigualdade social : uma análise do caso brasileiro / Adriele
Marques Braga. – Campinas, SP : [s.n.], 2021.

Orientador: Roberto Alexandre Zanchetta Borghi.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Estadual de
Campinas, Instituto de Economia.

1. Tributos. 2. Incidência tributária. 3. Igualdade. 4. Política tributária - Brasil. I.
Borghi, Roberto Alexandre Zanchetta, 1986-. II. Universidade Estadual de
Campinas. Instituto de Economia. III. Título.

Informações adicionais, complementares

Titulação: Bacharel em Ciências Econômicas

Data de entrega do trabalho definitivo: 26-01-2021

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, gostaria de agradecer a Deus por ter me sustentado até aqui. Sem ele, nada seria. Muito obrigada pelo dom da vida, e por todas as oportunidades que me foram concedidas ao longo dela.

Aos meus pais, Cida e André, minha eterna gratidão. Muito obrigada por serem meu exemplo e fortaleza. Com vocês eu aprendi que não há vitória sem luta. Por isso dedico a vocês esse trabalho, como forma de demonstrar meu grande amor e agradecimento por tudo.

Agradeço ainda ao meu namorado Marcelo, meu amigo Paulo, meu irmão Matheus e a as minhas amigas e amigos, que estiveram comigo em diversos momentos de dificuldades e batalhas pessoais, e que apesar de tudo, nunca me desampararam e deixaram de acreditar em mim. Obrigada por sempre estarem ao meu lado.

Agradeço também, ao meu orientador e professor Dr. Roberto Borghi, por todo conhecimento compartilhado, além do suporte ao longo desse trabalho. Muito obrigada por ter confiado em meu potencial e dedicado sua atenção e seu tempo nesse momento tão importante da minha graduação e da minha vida.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a carga tributária brasileira, seus componentes e sua evolução. Além disso, é também escopo desse trabalho compreender em quais aspectos o sistema tributário influencia as desigualdades sociais.

Para tanto, o estudo procura inicialmente analisar o sistema tributário brasileiro, destacando os princípios da equidade e eficiência, além de expor conceitos sobre regressividade e progressividade da tributação. Em seguida, é apresentado um breve panorama da evolução histórica do sistema tributário brasileiro, destacando as principais mudanças ocorridas ao longo das últimas décadas.

A partir dos dados apresentados, foi possível concluir que o sistema tributário brasileiro se configura sob caráter regressivo, no qual famílias de renda menor financiam uma fatia proporcionalmente maior do Estado. Diante disso, para que de fato haja uma mudança na atual estrutura tributária, é necessário realizar uma reforma progressiva, mediante maior arrecadação de tributos diretos sobre renda e patrimônio, que contribuem para a redução da desigualdade social.

Palavras-chaves: Tributos. Desigualdade social. Progressividade. Regressividade.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the Brazilian tax burden, its components and its evolution. In addition, it is also the scope of this work to understand in which aspects the tax system influences social inequalities.

To this end, the study initially seeks to analyze the Brazilian tax system, highlighting the principles of equity and efficiency, in addition to exposing concepts about regressive and progressive taxation. Then, a brief overview of the historical evolution of the Brazilian tax system, is presented, highlighting the main changes that have occurred over the past decades.

From the data provided, it was possible to observe that the Brazilian tax system is configured under a regressive character, in which lower income families finance a proportionally larger share of the State. Therefore, in order for the fact to change the current tax structure, it is necessary to carry out a progressive reform, through higher collection of direct taxes on income and wealth, which contributes to the reduction of social inequality.

Keywords: Taxes. Social inequality. Progressivity. Regressivity.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Classificação dos Tributos e Contribuições

Tabela 2: Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas

Tabela 3: Carga tributária em % do PIB, 1990-2018.

Tabela 4: Carga Tributária Direta sobre a Renda Familiar per capita e Impostos diretos per capita, com base nas Informações da POF de 2002-2003.

Tabela 5: Análise da Regressividade do IRPF

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Classificação dos tributos do ponto de vista da distribuição da carga tributária com relação à renda.

Gráfico 2: Evolução da Carga Tributária.

Gráfico 3: Renda média no Brasil, 2012-2019.

Gráfico 4: Desigualdade no Brasil, 2012-2019.

Gráfico 5: Carga Tributária em % do PIB, 2010-2018.

Gráfico 6: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital.

Gráfico 7: Carga Tributária sobre Bens e Serviços, 2017.

Gráfico 8: Carga Tributária Brasil X Média OCDE, 2017.

Sumário

Introdução	10
1. As Funções Fiscais: Uma visão Geral sobre o Sistema Tributário	11
1.1. Classificação dos tributos no Brasil	13
1.2. A equidade e eficiência na tributação	18
1.3. Princípio da progressividade e regressividade	20
2. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro	23
2.1. Um breve resumo da história tributária brasileira	23
2.2. Da Constituição de 1988 até os debates do século XXI	28
3. A Desigualdade a partir da Tributação	34
Conclusão.....	42
Referências Bibliográficas	44

INTRODUÇÃO

A desigualdade social é um dos problemas que acomete a sociedade brasileira, trazendo consigo vários outros, como a fome, a precariedade no atendimento à saúde e problemas relacionados ao saneamento básico, à assistência social, à educação, à previdência, à segurança pública e a tantos outros fatores que permeiam a realidade brasileira.

A concentração das riquezas repousa nas mãos da menor parcela da população mundial. Enquanto isso, a desigualdade é acentuada diante da disparidade de renda entre os extremos de ricos e pobres. De outro lado, é possível observar que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo em relação ao PIB. Esta, por sua vez, pesa principalmente sob as classes com menor poder aquisitivo.

O debate recente sobre a desigualdade social no Brasil atrelado à política fiscal tem sido realizado na tentativa de questionar como a tributação e os gastos do governo contribuem para o aumento da desigualdade no país. Dados da Oxfam (2017) apontam que o Brasil é o país que mais concentra renda na parcela da população 1% mais rica, apresentando o terceiro pior índice da América Latina e Caribe.

Há um certo consenso sobre o papel da tributação na reversão da desigualdade social. Este ponto está fortemente amparado pela hipótese de que um sistema tributário progressivo se constitui em um mecanismo importante para a redução das desigualdades sociais, por meio da redistribuição da renda, especialmente a partir das arrecadações decorrentes de tributos sobre a renda e o patrimônio.

O sistema tributário brasileiro, apesar de possuir uma carga tributária bruta atualmente em torno de 33% do PIB, segundo dados da OCDE (2015), ainda assim reforça desigualdades, de modo que os mais pobres pagam mais impostos proporcionalmente aos mais ricos.

Diante deste quadro, o principal objetivo do trabalho será analisar os impactos da estrutura tributária sobre a desigualdade social no Brasil, buscando discutir a influência que exerce uma tributação mais progressiva sobre as diferentes classes sociais. O trabalho terá como intuito caracterizar e analisar criticamente a estrutura tributária brasileira, concentrada na cobrança de tributos indiretos que, ao incidir relativamente mais sobre a parcela mais pobre da população, contribui para o aumento da desigualdade.

O presente estudo está dividido em três capítulos. O primeiro capítulo abrange as funções fiscais, a partir de um panorama geral sobre a composição da carga tributária brasileira, bem como os princípios que a norteiam. Dentre esses, destacam-se os conceitos de equidade e eficiência tributária, ressaltando como tributos interferem na análise econômica e como se dá sua incidência sobre a sociedade.

O segundo capítulo consiste em apresentar a evolução histórica do sistema tributário brasileiro a partir de 1930 até os dias atuais. Esse capítulo é importante ao compreender os fatos históricos que ocasionaram mudanças significativas sobre a composição e a arrecadação de tributos no país.

Por fim, com o intuito de explorar o impacto da tributação sobre a desigualdade social no Brasil, o terceiro e último capítulo realiza a análise sobre a composição da carga tributária, a fim de apresentar a regressividade da tributação no Brasil, de maneira a relacioná-la com o agravamento da desigualdade social.

1. As Funções Fiscais: Uma visão Geral sobre o Sistema Tributário

Conforme definição utilizada pela Receita Federal do Brasil (RFB ¹), a carga tributária é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais. Pode também ser entendida como todo o fluxo regular de recursos direcionado da sociedade para o Estado e que tenha natureza econômica de tributo, independentemente de sua denominação legal. A classificação de tributo considerada é ampla e comporta todo pagamento compulsório (definido em lei), que não constitua sanção ou penalidade, feito para o Estado por pessoas físicas e/ou jurídicas, inclusive as de direito público.

Ao longo dos anos, a trajetória do sistema tributário brasileiro sempre foi pautada por mudanças no perfil da carga tributária. Todavia, não houve uma preocupação em termos de transformar o sistema tributário em um sistema mais equitativo. Surgiram outras políticas de redistribuição de renda, mais ligadas aos gastos públicos do que a partir do sistema tributário.

Até hoje não há um consenso sobre quais são os princípios que devem alicerçar a tributação ou a cobrança de impostos. Não há um único método mais eficiente ao Estado para que este efetivamente arrecade mais, sem sacrificar a população com pesadas cargas tributárias, que comprometam a produção, o consumo ou a renda e, conseqüentemente, a própria arrecadação de tributos.

Esse capítulo está dividido em três partes, sendo a primeira parte um breve panorama da classificação dos tributos no Brasil, bem como suas particularidades. Os princípios básicos sobre equidade e eficiência serão o tema da segunda parte do capítulo. E por último, na terceira parte, serão apresentados os conceitos sobre a tributação progressiva e regressiva, além da classificação dos impostos diretos e indiretos.

¹ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>

1.1. Classificação dos tributos no Brasil

Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN)², um 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”. Portanto, tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

De acordo com o artigo 77º do CTN³, taxa é um tributo “que tem como fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível”. Algumas taxas são:

- Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais): como por exemplo, para emissão de Carta de Identidade, CPF e RG.
- Taxa de Licenciamento Anual de Veículo – art. 130 da Lei 9.503/1997: esta taxa é cobrada para gerar, anualmente, o novo documento do veículo.
- Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais): Taxa cobrada para registro do Contrato Social de uma empresa, por exemplo.

Também classificada como um tipo de tributo, as contribuições, segundo o artigo 481º do CTN, “é um tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

As contribuições sociais podem ser classificadas em três subespécies:

- Em sentido estrito (destinadas ao custeio da Seguridade Social);
- De intervenção no domínio econômico (objetivo de regular algum mercado e corrigir distorções);

² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

³ <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10581843/artigo-77-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>

⁴ <https://www.jornalcontabil.com.br/contribuicoes-sociais-conheca-os-principais-detalhes-sobre-esse-tipo-de-tributo/>

- De interesse das categorias profissionais ou econômicas (destinadas a instituições como OAB, SESI, SENAI, etc.).

As contribuições sociais em sentido estrito, destinadas a seguridade social, podem ser em duas classes. Previdenciárias e não previdenciárias.

As contribuições não previdenciárias são as voltadas para o custeio da Assistência Social e da Saúde Pública, como PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e a CSLL.(Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Essas contribuições têm o intuito de construir um fundo para a concessão de benefícios assistenciais a toda sociedade, previstos na Lei Orgânica da Assistência Social (Lei 8.742/93 – LOAS). Tais benefícios podem ser usufruídos por todos, sem a necessidade de qualquer contrapartida dos indivíduos.

As contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), se caracterizam por serem instrumentos para intervenção estatal do domínio econômico. Intervenções essas que se produzem apenas com objetivo específico perseguido por órgão estatal competente. Alguns exemplos dessas contribuições são: a aplicação da CIDE Combustíveis, incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina, diesel e respectivas correntes, querosene de aviação e derivados, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

Por último, as Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas, têm por fim propiciar a organização dessas categorias através do fornecimento de recursos financeiros para manutenção de entidades associativas.

É interessante notar que o sujeito contribuinte nesses casos deve ser pessoa física ou jurídica, integrante da categoria em si, logo pessoas que não integram qualquer categoria profissional ou econômica não podem ser compelidas a contribuir.

O principal exemplo das Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas são as contribuições sindicais (hoje não mais obrigatórias) que custeiam o sistema sindical.

O imposto é considerado o tributo mais importante, pois incide independentemente da vontade do contribuinte. Segundo o artigo 16º do CT5N, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Entre os principais impostos mais conhecidos no Brasil, estão:

- ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços): incide sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação;
- IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores): incide sobre os proprietários de veículos, devendo ser pago anualmente.
- IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana): é de competência dos municípios e incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, tendo por fato gerador a propriedade.
- IR – pessoa física e jurídica (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza): incide sobre o produto do capital ou trabalho dos contribuintes, ou seja, sobre o rendimento.
- IOF (Imposto sobre Operações Financeiras): incide sobre as pessoas físicas e jurídicas que realizarem operações de crédito, câmbio e seguro ou afins.
- ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza): tem como fato gerador a prestação de serviços constantes.

Os impostos são a principal fonte de financiamento dos serviços públicos e podem incidir sobre o patrimônio (como o IPTU e o IPVA), renda (Imposto de Renda) e o consumo (IPI, ICMS). Esses tributos são responsáveis pela maior parte dos recursos arrecadados para pagar as despesas públicas.

O imposto pode ser definido como um encargo financeiro presente em todo tipo de bem de consumo, renda e patrimônio. Todos os contribuintes estão sujeitos a diversos impostos federais, estaduais e municipais que podem ser cobrados direta ou indiretamente.

⁵ <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10581843/artigo-77-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>

Segundo dados da Receita Federal de 2018⁶, Impostos federais são responsáveis por cerca de 60% do total das arrecadações de impostos no país, sendo os que existem em maior quantidade e também são os mais reconhecidos por suas siglas. Em geral, seu destino é a manutenção do Governo Federal, embora também tenham as transferências constitucionais para entes subnacionais, especialmente após 1988.

Já os impostos estaduais são destinados à manutenção da administração do Governo Estadual, bem como o financiamento de serviços públicos do estado e investimentos em infraestrutura em nível estadual (escolas e faculdades estaduais, rodovias estaduais etc). São responsáveis por cerca de 28% da arrecadação total, segundo dados da Receita, 2018.

Os impostos municipais, por sua vez, são de ordem do município e destinados à manutenção da administração pública local, incluindo serviços e investimentos locais. São destinados para escolas municipais, unidades de pronto atendimento etc.

O quadro 1, a seguir, apresenta os tipos de impostos divididos nas três esferas de governo, conforme abordado anteriormente.

Quadro 1: Classificação dos Tributos e Contribuições

IMPOSTOS FEDERAIS e CONTRIBUIÇÕES	IMPOSTOS ESTADUAIS	IMPOSTOS MUNICIPAIS
II: Imposto sobre importação, para mercadorias vindas de fora do país.	ICMS: Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços.	IPTU: Imposto sobre propriedade territorial urbana
IOF: Imposto sobre operações financeiras, para empréstimos, ações e demais ações financeiras	IPVA: Imposto sobre a propriedade de motores automotores	ISS: Imposto sobre serviços
IPI: Imposto sobre produtos industrializados, para a indústria	ITCMD: Imposto de transmissão causa mortis e doação	ITBI: Imposto de transmissão bens e imóveis

⁶ <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>

IRPF: Imposto de Renda Pessoa Física, sobre a renda do cidadão				
IRPJ: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sobre a renda de CNPJs				
Cofins: Contribuição de financiamento da seguridade social				
PIS: Programa de Integração Social				
CSLL: Contribuição social sobre lucro líquido				
INSS: Instituto Nacional do Seguro Social				

Fonte: Portal da Fazenda do Estado de São Paulo. Elaboração própria.

Quanto à origem desses recursos, a classificação adotada no Brasil estabelece como as principais categorias de receitas³:

- a) Receita Tributária: são os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. É receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- b) Receita de Contribuições: é o ingresso proveniente de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a previdência social, a saúde e a assistência social;
- c) Receita Patrimonial: é o ingresso proveniente da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens imobiliários ou mobiliários, ou seja, de participação societária
- d) Receita Industrial: é o ingresso proveniente da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais definidas como tal pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

- e) Receita Agropecuária: é o ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal.
- f) Receita de Serviços: é o ingresso proveniente da prestação de serviços de atividades comerciais, financeiras, de transporte, de saúde, de comunicação, de armazenagem, e serviços científicos e tecnológicos de metrologia e outros serviços.

Os tributos são parte essencial da estrutura pública e administrativa, são também uma relevante questão de moralidade política, em torno dos quais as reivindicações de justiça política e distributiva são construídas e disputadas. Neste sentido, é importante ressaltar o modo pelo qual o sistema tributário se estrutura e quais são as suas implicações distributivas, no que diz respeito as pessoas enquanto sociedade, e o que pode ser justificável em termos de justiça distributiva. A fim de discutir mais esse assunto, a próxima seção será grande parte voltada para a discussão sobre justiça tributária, e seus princípios fundamentais.

1.2. A equidade e eficiência na tributação

O princípio da neutralidade é amparado pela não interferência sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado, mantendo, portanto, inalterados os preços relativos. Assim como a eficiência é definida pela busca em minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível. Já o princípio da equidade gira em torno da preocupação em dar o tratamento de forma igualitária aos indivíduos considerados iguais, e tratar os desiguais de forma diferente. Ou seja, equidade em dois sentidos: horizontal e vertical.

Por isso, adotam-se os critérios do benefício e da capacidade contributiva. Sendo assim, essas duas características principais devem ser equilibradas dados os objetivos distributivos e as preferências sociais⁷.

⁷ Uma explicação mais detalhada deste princípio pode ser encontrada em Musgrave, 1959.

Vale ressaltar o papel da eficiência na capacidade estatal de tributar. É importante que o Estado seja eficiente na formulação da estrutura tributária, uma vez que um regulamento muito complexo ou difícil de se fiscalizar levaria efetivamente à perda de recursos, afetando outras capacidades e compromissos desse mesmo Estado.

A equidade traz a ideia de tributação com máxima justiça entre os cidadãos. Neste sentido, haveria igualdade de tratamento tributário para aqueles que se encontrassem em condições iguais (equidade horizontal) e desigualdade de tratamento tributário para aqueles considerados em situação de desigualdade (equidade vertical). Ou seja, aos iguais, tratamento igual, com alíquotas ou faixas de tributação iguais. Aos desiguais, tratamento desigual, com alíquotas diferenciadas, na mesma medida de suas diferenças.

Em resumo, pode-se dizer que a equidade horizontal é quando se dá tratamento igual para iguais, e a equidade vertical, quando se dá tratamento desigual para desiguais, sempre orientada por algum critério, como por exemplo, a renda.

Há uma questão antagônica que envolve eficiência e a equidade no sentido de distribuição entre os indivíduos. O termo “eficiência” diz respeito à alocação de recursos escassos da forma mais otimizada possível, isto é, dos produtos escassos obtêm-se o máximo possível de utilidade uso por parte da sociedade. Já o termo “equidade” refere-se aos benefícios oriundos dessa alocação de recursos iniciais, ou seja, se essa alocação eficiente de recursos escassos for realizada de forma justa.

A existência de um trade-off revela que, apesar de eficiente, a alocação desses recursos pode ser injusta e socialmente inaceitável. Dessa forma, o próprio mercado, assim como um conjunto de pressões e interesses de classes na sociedade, pode induzir a um desequilíbrio que represente uma má distribuição de renda.

A definição de ótimo de Pareto explica que o ponto ótimo será alcançado quando não for possível aumentar o nível de utilidade de um agente sem, com isto, reduzir o de outro. Mediante tal afirmação, cabe considerar as implicações e limites relacionados à sua aplicação como um meio para escolha entre diferentes situações econômicas.

Como enfatiza Musgrave (1976, p.41), “a ação orçamentária torna-se mais eficiente, uma vez que nos permite abranger todos os membros de qualquer grupo desejado e não só aqueles que se empenham em determinadas ocupações ou em conjuntos de transações de mercado, tais como fazendeiros, importadores ou trabalhadores sindicalizados”.

O conflito entre “eficiência” e “equidade” induz alguns pensadores ao estudo da “tributação ideal” e se de fato ela existe. Dentro dessa perspectiva, cabe a análise da base tributária de cada país e de que maneira isso pode ajudar na melhor distribuição de renda.

O princípio mais comum de justiça tributária, versa sobre a capacidade contributiva e trata os contribuintes de acordo com os critérios de equidade “vertical” e “horizontal”, segundo os quais, as pessoas que se encontram na mesma situação econômica devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações econômicas diferentes devem arcar com ônus diferentes” . Portanto, baseando-se neste princípio de equidade fundamentado na capacidade contributiva, notoriamente, um sistema tributário que onera mais os mais pobres, e esses por sua vez, pagam mais impostos que os mais ricos, não se enquadra nesse perfil de equidade e eficiência.

1.3. Princípio da progressividade e regressividade

No caso brasileiro, as propostas de mudança em relação à carga tributária sempre foram baseadas na tributação indireta, ou seja, incidentes sobre o consumo – como no caso do ICMS e do IPI. Entretanto, não houve mudanças significativas sobre o imposto de renda e os impostos sobre o patrimônio. Esses impostos, classificados como diretos, têm como consequência tornar a tributação mais progressiva, não só com o objetivo de crescimento econômico, mas também com o intuito de torná-lo mais equitativo.

O sistema tributário é progressivo, quando se consegue arrecadar mais de quem tem mais recursos. Ou seja, tributa-se de acordo com a renda e a riqueza do indivíduo. Os tributos em caráter progressivo são compostos pelos impostos diretos. Estes são aplicados, geralmente, ao contribuinte diretamente, sobre a renda, riqueza e patrimônio sem transferências tributárias.

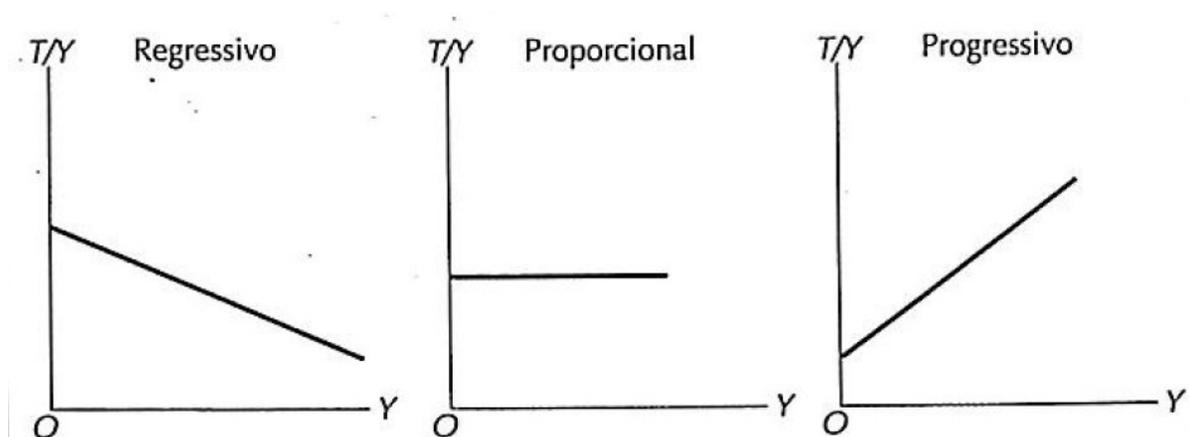
Em contrapartida, um sistema tributário é regressivo quando se arrecada mais de quem ganha menos. Em outras palavras, a tributação é mais excessiva sobre os bens de consumo, o que resulta num prejuízo para os cidadãos de menor poder aquisitivo.

Sobre o princípio da regressividade, quanto maior a renda, menor seria o percentual da alíquota incidente. Portanto, a tributação de caráter regressivo tem como base os tributos indiretos, que são aqueles cobrados sobre produção, consumo, vendas ou circulação de bens e mercadorias e repassados para o consumidor. Quem arca é o consumidor final, não o produtor ou vendedor, que repassa o valor do tributo aos cofres públicos.

Um sistema tributário é neutro ou proporcional quando a participação dos tributos na renda é a mesma, para todas as faixas de renda.

Se o aumento na contribuição for proporcionalmente menor ao ocorrido na renda, diminui a relação entre o imposto e renda com o aumento no nível da renda, o que caracteriza uma distribuição regressiva da carga tributária. Quando o aumento da contribuição é igual/proporcional ao aumento da renda, então a relação imposto/renda permanecerá constante. Todavia, se o aumento na contribuição for maior que o proporcional ocorrido na renda, a relação entre imposto e renda aumenta com o nível da renda, caracterizando uma distribuição progressiva. Esses três casos estão apresentados no gráfico 1 a seguir.

Gráfico 1 – Classificação dos tributos do ponto de vista da distribuição da carga tributária com relação à renda.



Fonte: Rezende, 2010.

Diante das falhas de mercado, da excessiva concentração de riqueza que acentua as desigualdades sociais e da necessidade de aumentar o bem-estar da sociedade, o setor público intervém na economia, desempenhando três funções clássicas propostas por Musgrave e Musgrave (1980): função alocativa, estabilizadora e distributiva.

A função alocativa está associada ao fornecimento de bens e serviços não oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado. Em outras palavras, essa função tem o objetivo de alocar os recursos quando não for possível, pelas condições de mercado, a determinação de preços de bens e serviços, de forma a assegurar uma maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia.

A função estabilizadora concentra seus esforços no uso da política orçamentária com o objetivo de manter o pleno emprego. Essa política pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado.

A função distributiva é voltada com o intuito de realizar ajustes na distribuição de renda e riqueza, a fim de assegurar uma distribuição justa e igualitária. Assim, a correção da desigualdade na repartição da renda pode ser efetuada mediante intervenção governamental. Um dos processos mais utilizados com vistas a tal objetivo consiste em utilizar o sistema tributário e a política de gastos governamentais.

Embora nenhuma generalização simples possa ser feita com o intuito de caracterizar o melhor instrumento para uma política distributiva, Musgrave e Musgrave(1980) reconhecem, em sua obra, que os impostos sobre a renda são mais adequados, pois não interferem sobre as decisões de produção e consumo, ou seja, tendem a distorcer menos os preços relativos.

Essa incidência progressiva leva a coletividade ao mínimo sacrifício agregado. O rico deve pagar proporcionalmente mais e o pobre, proporcionalmente menos. Este princípio também se baseia na hipótese de que a renda é sujeita a lei de utilidade marginal decrescente, ou seja, quanto maior os acréscimos de renda dados ao consumidor, menor será a utilidade daquela renda.

Segundo Musgrave e Musgrave (1980), “A arte da política tributária requer a elaboração de fórmulas tributárias que sejam mais ou menos calculáveis sob ambos os aspectos (neutralidade e equidade). O problema está em encontrar ‘meios’ com os quais se possa atribuir impostos que não sejam nem injustos nem opressivos”.

Portanto, a partir dessa visão, uma tributação equitativa necessariamente interfere nas escolhas econômicas dos agentes, fazendo com que a política tributária se torne cada vez mais essencial para manter a equidade de suas decisões, bem como sua eficiência.

2. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro

A evolução do sistema tributário brasileiro apresenta uma dualidade tributária, dividida entre antes e depois da Constituição de 1988 que abrangem dois sistemas de impostos regulados por normas e princípios distintos. Conforme apontam Oliveira e Biasoto (2015), de um lado foi benevolente em realizar uma redistribuição dos campos de competência e das receitas em favor dos estados e municípios, por outro lado, prejudicou a União, ao não aprovar um programa consistente de redistribuição dos encargos. Dessa forma, deixou brechas na estrutura fortalecendo disputas entre os entes federativos e acentuando a instabilidade fiscal.

Os autores entendem que esse ambiente competitivo incentiva os entes federativos a se valerem do mecanismo tributário para atingir ganhos próprios, ainda que às expensas dos outros estados, sobretudo na atração de investimentos produtivos, com o intuito de aumentar a produção no estado, gerando mais empregos e renda para o estado considerado, porém através da concentração desses, prejudicando entes vizinhos (Varsano, 2002, apud Afonso, Soares e Castro, 2013).

2.1. Um breve resumo da história tributária brasileira

Até 1930, na visão de Varsano (1996), o Brasil era caracterizado por uma política econômica de caráter liberal, limitada intervenção na atividade econômica e reduzida carga tributária, oriunda, em sua grande maioria, por impostos sobre exportação e importação, dada a predominância da economia primário-exportadora da época.

As transformações das últimas décadas do século XIX, com o avanço da produção cafeeira, entrada de imigrantes e o crescimento do trabalho assalariado, não se mostraram significativas para uma mudança sobre os tributos.

Como o país era altamente dependente do comércio exterior em todas as esferas econômicas, a Primeira Guerra Mundial (1914-1918), seguida da grande crise mundial de 1929, estagnaram a economia mundial, não sendo diferente para o Brasil, que foi afetado principalmente pelas fortes políticas restritivas impostas pelos países centrais. Segundo dados retirados do texto

do Oliveira (2009), no período de crise, a carga tributária despencou de 12,5% do PIB, entre 1900-1905, para cerca de pouco mais de 7%, entre 1916-1925.

Diante do cenário decadente por conta da crise que se instalava globalmente, o governo passou a explorar cada vez mais os impostos internos, uma vez que a crise havia prejudicado a arrecadação com base no comércio exterior. O governo passara a alcançar um crescente endividamento para financiar seus desequilíbrios. Todavia, essa mudança não foi suficiente para reduzir o déficit público, dado o ainda pequeno tamanho do mercado de consumo interno e os baixos níveis de renda do país.

Getúlio Vargas assumiu o poder provisório em 1930 e, de acordo com Furtado (1971), seu mandato teria sido decisivo para sustentar a demanda, com a implementação de políticas expansionistas de gastos, principalmente na compra, para destruição, de estoques do café, visando impedir quedas mais significativas de seus preços, mesmo que incorrendo em elevados déficits orçamentários. Tal política de preservação dos preços do café, pelos quais o Brasil respondia significativamente no mercado internacional dada a produção doméstica, foi tomada diante dos efeitos da crise de 1929, que rompeu com o comércio internacional.

A dinâmica do processo de desenvolvimento pela via de substituição de importações pode atribuir-se, em síntese, a uma série de respostas aos sucessivos desafios colocados pelo estrangulamento do setor externo, através dos quais a economia vai se tornando quantitativamente menos dependente do exterior e mudando qualitativamente a natureza desta dependência ao longo desse processo surgem sucessivos aspectos de contradição e a barreira da capacidade de importar. (Tavares, 1982)

Com o intuito de se livrar do estrangulamento externo e os demais obstáculos que barravam o processo de industrialização do país, a ideia de um Estado

Desenvolvimentista, seguido de ideias cepalinas, visavam auxiliar os países da América Latina subdesenvolvidos, e contribuir para seu desenvolvimento econômico, de maneira que o Estado pudesse intervir assiduamente na economia para orientar processos de geração de renda e emprego, entre outras funções.

Como resultado de uma economia agroexportadora, o setor cafeeiro foi, além de mudar o padrão de consumo interno, um dos grandes instrumentos que possibilitou certa industrialização no país. A crise do café nos anos 1930 também foi um dos efeitos favoráveis para o processo de industrialização.

Com o significativo aumento da produção industrial, a incorporação da indústria pesada e de bens de consumo duráveis, a partir do governo Vargas (1930-1945) e, mais adiante, com o Plano de Metas do governo do presidente Juscelino Kubitschek (1956-1961), representou um grande esforço de desenvolvimento industrial, que tiveram como resultado um aumento significativo da produtividade e da renda per capita, além do aumento crescente da demanda interna.

Oliveira 2006, afirma contudo, no que diz respeito à base tributária, que não houve mudanças consideráveis por conta do mercado interno ainda limitado. Além disso, com a 2ª Guerra Mundial, as taxas de crescimento do PIB se mantiveram baixas. Todavia, por conta da expansão industrial, tiveram uma melhora a partir de 1943, tendo atingido uma média anual de 12,7% do PIB.

As políticas favoráveis ao processo de industrialização e o aumento das receitas, por conta do crescimento industrial, não superaram o elevado nível das despesas e do endividamento externo. A necessidade do governo de autofinanciamento abriria espaço para uma mudança no sistema arrecadador.

Somente em 1964, com o golpe militar, houve uma grande mudança no sistema tributário. Um estado autoritário, apoiado principalmente pelas classes dominantes e sustentado em grande parte pelo financiamento estrangeiro, abriu portas para uma reforma tributária mais ampla, em meio a um conjunto de reformas institucionais.

Conforme menciona OLIVEIRA (2006), a reforma tributária, que teve início com a Emenda Constitucional nº 18 (EC18/65), de 01/12/1965, e completou-se com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei no 5.172, de 25/10/1966, teve, de acordo com esse diagnóstico, as seguintes prioridades:

- Depurar o sistema de impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento atingido pelo país e ajustá-lo à nova realidade econômica;
- Recompor a capacidade de financiamento do Estado, adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação;
- Transformar o instrumento tributário em uma poderosa ferramenta do processo de acumulação;
- Criar incentivos fiscais e financeiros para estimular e apoiar setores considerados estratégicos no novo modelo de desenvolvimento; e

- Desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados a viabilizar os objetivos do crescimento.

A reforma tributária de 1965-66 foi presidida pela lógica do crescimento econômico. Pela primeira vez, o sistema foi reformado e ajustado para servir como instrumento voltado para orientar, guiar e estimular o processo de acumulação de capital, bem de acordo com as formulações keynesianas sobre o importante papel que os tributos poderiam desempenhar para esse objetivo (OLIVEIRA, 1991).

Basicamente, a reforma tributária estruturante de 1966 foi caracterizada pelo tamanho e composição da carga tributária. O período em questão foi marcado pela consolidação das bases tributárias e do poder arrecadatório do Estado brasileiro (modernização e racionalidade tributária), estabelecimento dos principais tributos, ampliação da base de incidência e adequação às necessidades de financiamento não inflacionário do governo. Dentre esses pontos, cabe destacar também a maior capacidade de atuação do Estado (com direcionamento industrializante) e regressividade resultante do sistema tributário.

Assim, o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada - e, portanto, os detentores da riqueza - a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade (VARSANO, 1996, p.9).

No que diz respeito à consolidação das bases tributárias e do poder arrecadatório do Estado, tendo como objetivo acabar com a criação de impostos de forma indiscriminada pelos entes federativos, eliminou-se a competência residual da decretação de impostos para os estados e municípios, deixando a cargo da União, sem a obrigatoriedade dessa esfera partilhar com os governos subnacionais o produto dos que seriam criados.

Em relação à classificação dos impostos, esses foram divididos entre setor interno e externo e agrupado em quatro categorias: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços; e impostos especiais. Entre essas mudanças, destaca-se a substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias).

Também importante foi que se despertou, finalmente, para se explorar, com maior eficiência e produtividade, o potencial da tributação interna. As alíquotas dos principais impostos foram consideravelmente elevadas, casos do recém-criado IPI, do IR e do ICM (tanto para as pessoas jurídicas quanto físicas). Ao mesmo tempo, ampliou-se expressivamente o número de contribuintes do IR-pessoas físicas com a redução, em 1966, do limite de isenção de doze para dez salários mínimos para os que recebiam renda de uma única fonte, e mais ainda em 1969, quando este limite foi reduzido para dois salários mínimos. Além disso, eliminou-se o privilégio da isenção para várias categorias profissionais que dele desfrutavam, como os professores, atores, jornalistas e magistrados, e se estendeu sua cobrança para os rendimentos da atividade agrícola (OLIVEIRA, 1991).

Com base no claro objetivo da tributação na época do regime militar, que era atribuído como principal papel impulsionar o crescimento, a nova mudança na estrutura tributária contribuiu para ampliar a capacidade de financiamento não inflacionário do governo. O aumento da carga tributária foi significativo no período, saltando de 16,5% do PIB no início dos anos de 1963/1964 para 26% do PIB no final da década. Todavia, sem que se explorasse todo o potencial da arrecadação fiscal dos impostos, não foi possível utilizá-los como instrumento mais efetivo de justiça fiscal, conforme destaca OLIVEIRA (2010).

A partir de 1970, o Brasil ainda cresce durante essa década com o milagre e o II PND, porém os desequilíbrios externos, inclusive o forte endividamento externo, contribuem para a crise posterior (crise da dívida externa).

A economia brasileira apresentava por meados da década de 70, sob o impacto da crise internacional, claros sintomas de esgotamento do boom expansivo anterior, tais como: desaceleração do crescimento do produto; perda de dinamismo das inversões privadas; fortes desequilíbrios no balanço de pagamentos; elevação das taxas de inflação etc. Por essa mesma época, o governo militar deslanchava o II PND, ambicioso programa de substituição de importações que visava dar o impulso definitivo à industrialização brasileira. Tal programa imputava papel de destaque às empresas estatais, a quem caberia a execução de projetos cruciais nas áreas de infraestrutura e de insumo básicos (Lessa, 1978; Castro, 1985).

O avanço da estatização da dívida externa ocorrido no início dos anos 1980, decorreu, em larga medida, da própria crise cambial, das políticas de ajuste e das negociações com o cartel dos bancos e com o FMI. Durante esse período, houve uma desaceleração do crescimento econômico

por conta de fatores externos e internos. O mundo passava por uma séria crise por conta dos choques do petróleo e a explosão dos juros norte-americanos no final da década e, em seguida, a eclosão da crise da dívida externa decorrente da decretação da moratória mexicana em 1982. O Brasil, assim como os demais países, estava prestes a mergulhar em uma profunda recessão, principalmente por estar endividado em moeda estrangeira. O país também viu-se imergindo em uma verdadeira crise fiscal. A arrecadação tributária, que em 1970 chegou a 26% do PIB, não passou de 20% até 1988⁸.

2.2. Da Constituição de 1988 até os debates do século XXI

O início dos anos 1980, marcado pela crise da dívida externa e resultado do crescimento do endividamento externo e isenção fiscal dos anos 1970, em meio ao choque dos juros americanos e às desvalorizações cambiais, levou à redução da capacidade arrecadatória, bem como à contração da demanda doméstica e orientação exportadora para ampliação dos saldos comerciais. A crise fiscal e financeira do Estado encaminhou-se para a diminuição de sua capacidade de coordenação do processo de desenvolvimento tal como predominara nas décadas anteriores.

Conforme aponta Oliveira (2010, p.37):

[...] sem possuir condições políticas para realizar reformas de profundidade e reestruturar o mecanismo de financiamento interno, a política econômica começou a desmontar as estruturas de incentivos fiscais que haviam sustentado a expansão econômica da década de 1970, a elevar expressivamente os impostos internos – não só pelo aumento de suas alíquotas em geral como também por meio da criação de novas imposições tributárias, como foi o caso do Finsocial (atual Cofins⁹), em 1982 –, e a modificar, diante da aceleração inflacionária, a política salarial, incluindo, entre os que foram com ela prejudicados, também a classe média, que fora altamente beneficiada com a política anterior e que constituía uma de suas principais bases de sustentação

Com a queda do regime militar, a ditadura no Brasil termina em 1985. A transição do regime autoritário para o regime democrático trouxe diversas mudanças no sistema econômico. Dentre elas, destaca-se a nova reforma tributária a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. O novo compromisso com ações e

⁸ Dados retirados do texto do Oliveira, 2010.

⁹ COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991.

políticas sociais mais igualitárias e justas trazia consigo o conceito de seguridade social. A tributação passava a ter: um caráter maior de descentralização, passando a beneficiar estados e municípios em detrimento da União; separação orçamentária (fiscal e seguridade social), ou seja, maior espaço para contribuições com despesas vinculadas; Impostos diretos (renda e patrimônio); Impostos indiretos e contribuições como principais fontes de arrecadação do Estado; e o pacto federativo revisitado.

“Se durante o regime militar a função tributação foi colocada a serviço do processo de acumulação, em detrimento de seu papel como instrumento de justiça fiscal, e na Constituição de 1988 esta ênfase foi deslocada para o aprofundamento do processo de descentralização e fortalecimento da federação, a crise econômica que marcou este período, associada à crise fiscal e à ameaça permanente de deflagração de um processo hiperinflacionário, a par da necessidade de o governo federal encontrar soluções para o financiamento das políticas sociais estabelecidas na Carta de 1988, transformou o sistema tributário num mero instrumento de ajuste fiscal: de seu ventre deveriam vir os recursos indispensáveis para o financiamento do governo mesmo que, para isto, fosse necessário, como de fato aconteceu, torná-lo um instrumento antinômico do crescimento econômico, da equidade e da federação” (Oliveira, 2010, p.42).

Apesar de alguns impostos serem removidos da nova reforma, como por exemplo, os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), a criação do ICMS fez com que os impostos únicos e especiais se integrassem ao novo tributo do qual se beneficiaria estados e municípios até hoje.

Oliveira (2010) demonstra que a participação da União na partilha fiscal caiu de 60% para apenas 54% entre 1988 e 1993, enquanto a dos Estados aumentou 3 p.p., assim como a dos Municípios. Ainda sob a ótica do autor, os impostos pioraram a qualidade da tributação, sendo ainda prejudiciais para a competitividade da economia. A tabela 2 expõe a distribuição dos impostos a partir de 1988.

Tabela 2: Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas

Competência	Partilha/Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-

Renda (IR)	53,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
Imposto sobre produtos industrializados, para a indústria (IPI)	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F.Ex)	22,5 (FPM) 2,5 (F.Ex)
Operações Financeiras (IOF)	100,0	-	-
Territorial Rural (ITR)	50,0	-	50,0
Grandes Fortunas (IGF)	100,0	-	-
Estados			
Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)	-	75,0	25,0
Causa mortis e doação (ITCD)	-	100,0	
Veículos automotores (IPVA)	-	50,0	50,0
Municípios			
Predial e Territorial urbano (IPTU)	-	-	100,0
Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos (ITBI)	-	-	100,0
Vendas a varejo de combustíveis (IVVC)	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)	-	-	100,0

Fonte: Oliveira, 2010. Elaboração própria.

Houve também nesse período a mudança do ICM que se tornou ICMS. A incorporação do “S” de Serviços abrange prestação de serviços, como energia elétrica, combustíveis, transporte e telefonia. Tal fato se deu em virtude da retirada da esfera de competência tributária da União os impostos sobre serviços de transportes e de comunicação pela Assembleia Nacional Constituinte.

Conforme aponta Oliveira (2010), traçou-se um padrão de ajuste fiscal posterior à 1994, tornando a arrecadação um instrumento desse ajuste. As contribuições sociais reforçaram todo um caráter de cumulatividade tributária e inequidade, pois apesar de serem favoráveis à arrecadação,

ainda refletem de forma negativa nos preços e por consequência, prejudicam justamente as camadas mais pobres.

Sem encontrar um novo padrão de crescimento, a economia viveu um período de estagnação. Carneiro (2002) aponta como principais contornos dessa estagnação o crescimento negativo do investimento e a redução da propensão média a consumir. O grau de instabilidade desse período é marcado por um período de intensa retração em 1981-83, expansão nos três anos seguintes (1984-86) e uma nova retração no último triênio da década. As observações das variações do investimento e da geração de superávit comercial mostram uma incompatibilidade entre o aumento das exportações e a capacidade de absorção doméstica.

Após 1989 - ano em que, além da natural dificuldade de transição para um novo sistema tributário, a arrecadação foi prejudicada pela vigorosa aceleração da inflação -, a carga tributária tem superado os níveis alcançados nas décadas anteriores. O nível alto observado em 1990 (29,6%) é explicado pelo Plano Collor que, mediante medidas excepcionais e de curta duração, possibilitou um aumento temporário da receita federal e, pelo seu impacto sobre o nível da inflação, permitiu melhor desempenho da arrecadação nas três esferas de governo.

Desde o início da vigência do novo sistema tributário, a receita própria da União, exceto em 1990, foi inferior aos patamares anteriormente alcançados; o crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios, proporcionalmente mais nos últimos, onde a arrecadação quase dobrou em relação aos níveis históricos.

Junto com o Plano Real, cria-se, em 1994, um novo imposto cumulativo (o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF), sendo aumentadas também as alíquotas do IRPF e instituído o Fundo Social de Emergência (FSE), que desvinculava receitas tributárias dos seus fins legais (sejam transferências a outras entidades ou execução de políticas públicas), liberando-os para uso da União. Apesar do caráter inicialmente temporário, tal mecanismo permanece até hoje, porém desde 2000 sob o nome de Desvinculação de Receitas da União (DRU).

A estabilização do nível de preços proporcionada pelo Plano Real, associada à criação de uma série de novos impostos levou a arrecadação a patamares nunca antes vistos, de 29,7% em 1994 e acima de 30% nos anos seguintes (IR, 2018), conforme sumarizado na tabela 3 abaixo.

Tabela 3: Carga tributária em % do PIB, 1990-2018

ANO	C.T.B (Em % do PIB)	ANO	C.T.B (Em % do PIB)
1990	28,48	2005	38,00
1991	23,55	2006	33,29
1992	24,46	2007	33,64
1993	25,78	2008	33,50
1994	29,75	2009	32,24
1995	29,41	2010	32,51
1996	27,29	2011	33,35
1997	27,47	2012	32,60
1998	29,33	2013	32,50
1999	31,64	2014	31,80
2000	32,84	2015	31,10
2001	33,68	2016	32,20
2002	35,84	2017	32,30
2003	35,54	2018	33,20
2004	36,74		

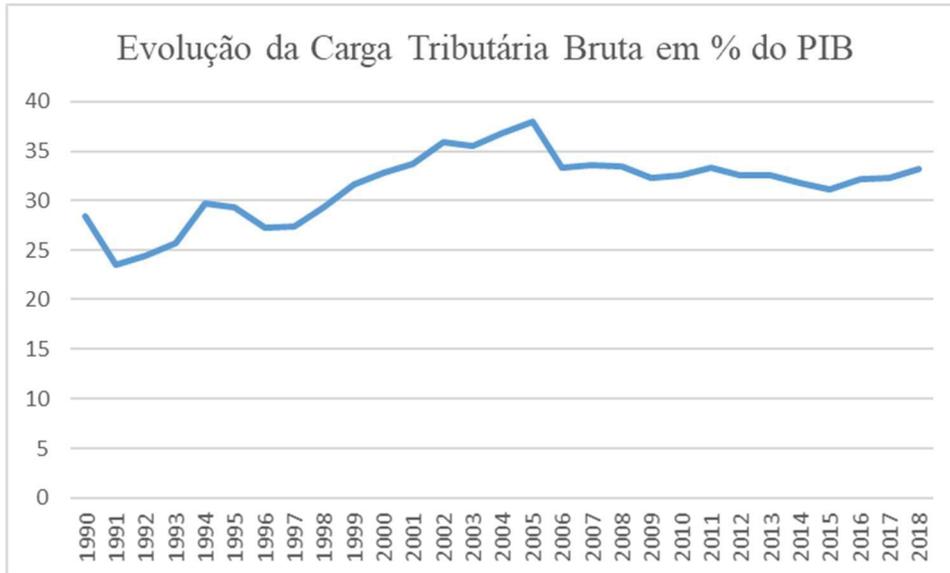
Fonte: Receita Federal do Brasil, 2018. Elaboração própria.

Segundo Varsano (1996), em suma, a reação do governo federal à nova ordem tributária instituída a partir da Constituição de 1988 ocasionou uma queda na qualidade do sistema tributário sem, contudo, acarretar um equacionamento definitivo de seu desequilíbrio financeiro e fiscal. Como parte da reação, foi gerado um processo acentuado de descentralização: os governos subnacionais responderam, em 1991, por 56% do consumo corrente e 75% da formação bruta de capital fixo do setor público.

Desde 2000, a carga tributária bruta tem oscilado na faixa dos 30% do PIB e seu ápice foi atingido em 2005 quando totalizou 38%. Os dados do gráfico 2 abaixo mostram que

a carga tributária bruta tem mantido um certo padrão na faixa dos 31 a 33%, atingindo em 2018 aproximadamente 33,2% do PIB.

Gráfico 2: Evolução da Carga Tributária



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2018. Elaboração própria.

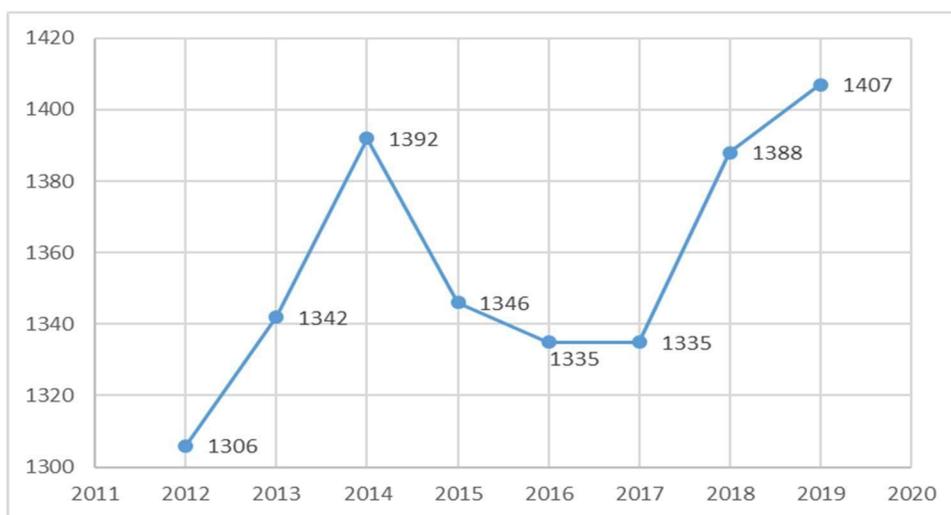
Oliveira (2010) critica tal estruturação por afirmar ter o Brasil abdicado de uma reforma fiscal plena e somente perseguir os superávits primários como forma de evitar o crescimento da dívida pública em proporção do PIB, o que serviria como mecanismo de concentração de renda, além de ter reduzido seus investimentos, em especial na infraestrutura nacional. Com taxas nunca antes vistas, a carga tributária bruta atinge patamares superiores a 30% nos anos 2000. Para o autor, tal padrão institucional de manutenção da carga tributária e geração de superávits se manteria ao longo da década de 2000, bem como a composição da carga, predominantemente por contribuições sociais e econômicas, com características de cumulatividade, incidência indireta (embutidas nos preços) e, com isso, maior desigualdade.

3. A Desigualdade a Partir da Tributação

Historicamente desigual, o Brasil, ainda apresenta números significativos que mostram a disparidade social no país. Segundo Souza et al. (2019), entre 2001 e 2011, a renda média das famílias cresceu mais de 30%, a desigualdade medida pelo coeficiente de Gini caiu mais de 10%, e as taxas de extrema pobreza e de pobreza recuaram, respectivamente 4 e 12 pontos percentuais. Todavia, ao contrário do que se esperava para os anos seguintes, o que se viu foi um retrato do aumento das desigualdades e a instabilidade financeira que perpetuam até os dias de hoje.

Em 2015, a crise econômica atinge fortemente as famílias brasileiras. A renda média havia aumentado 6,6% entre 2012 e 2014. No entanto, no ano seguinte, como se vê no gráfico 3, despenca 3,3%. Permanece, então, em baixa pelos dois anos seguintes, gerando a impressão de estagnação generalizada. Somente em 2018, a recessão parece dar lugar a algum crescimento.

Gráfico 3: Renda média no Brasil, 2012-2019



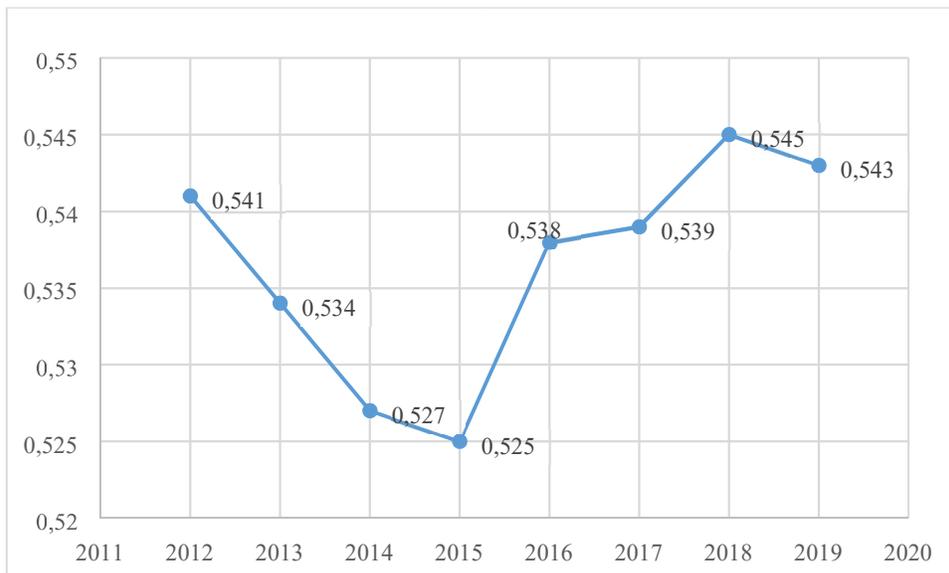
Fonte: PNADC 2012/2019. Elaboração própria.

Para entender o nível de desigualdade no caso brasileiro, deve-se também analisar o índice de Gini¹⁰, importante medida de desigualdade. Conforme aponta o gráfico 4, o

¹⁰ O Índice de Gini é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.

índice sofreu saltos particularmente intensos em 2016 e em 2018, fazendo com que o Brasil registrasse, no ano de 2018, o maior nível de desigualdade da série: 0,545.

Gráfico 4 - Desigualdade no Brasil, 2012-2019

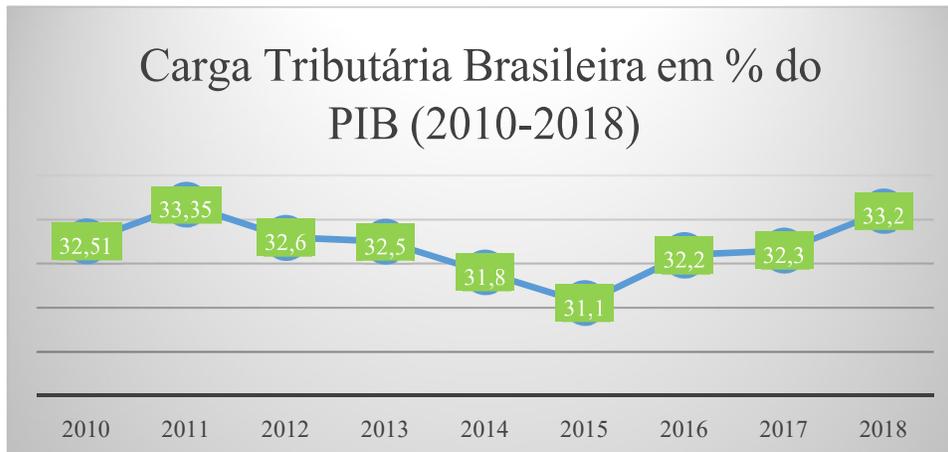


Fonte: PNADC 2012/2019. Elaboração própria.

Tomando por base a premissa de que a alta desigualdade na distribuição de renda é prejudicial à sociedade brasileira, Hoffmann et al. (2006) entendem que o sistema tributário vigente é ferramenta relevante para a manutenção das desigualdades. A política fiscal tem um papel crucial para o crescimento inclusivo no país, sendo assim, a arrecadação dos recursos tributários e o seu gasto pelo Estado podem não só melhorar, mas também agravar o quadro de desigualdade no país.

Segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico OCDE (2019), de toda a riqueza produzida no Brasil, 33,3% foram pagos em impostos em 2017 conforme mostra o gráfico 5 a seguir. No mesmo ano, a carga tributária média nos países da OCDE foi de 34,1% do PIB.

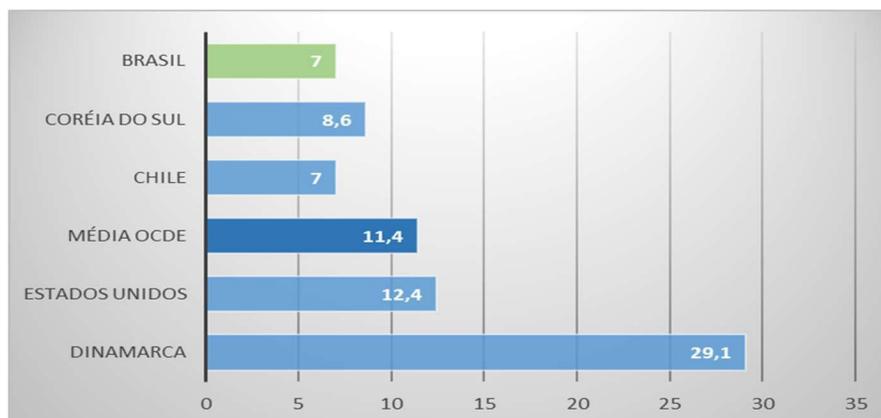
Gráfico 5: Carga Tributária em % do PIB, 2010-2018.



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistic 2019).

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que, para a base “Renda”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), enquanto que para a base “Bens e Serviços”, ou seja, dos impostos indiretos, tributa, em média, mais. Os gráficos 6 e 7, a seguir, apresentam esses resultados.

Gráfico 6: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital

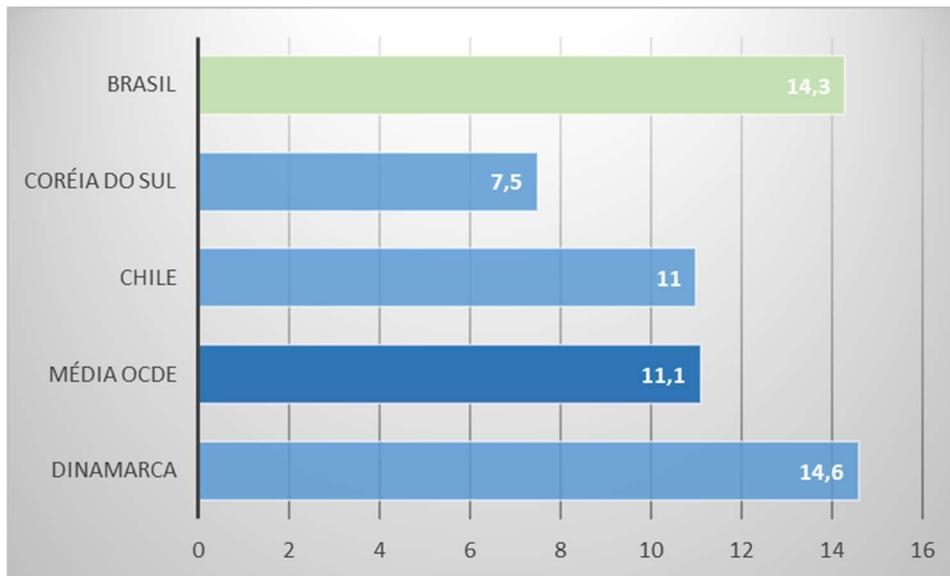


Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistic 2019).

A partir da análise desses montantes, a Dinamarca é o país que mais se ampara na tributação sobre a renda, lucro e ganhos de capital, em um patamar isolado na amostra, com uma taxa expressiva de 29,1% do PIB. No caso da Coreia do Sul, que, apesar de ser um país com alto nível

de renda, tem sua carga tributária composta por 8,6% do PIB no que diz respeito aos impostos sobre a renda –, o que denota que a expansão do tributo pode estar, até certo ponto, condicionada a esta variável. O Brasil por sua vez, é o país com menor índice de tributação com base na renda, empatando apenas com o Chile em patamares de 7% do PIB.

Gráfico 7: Carga Tributária sobre Bens e Serviços, 2017.



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistic 2019).

Ao contrário do padrão mais comum entre os países da OCDE, onde os impostos sobre a renda e a propriedade são a principal fonte de financiamento estatal, no Brasil, a maior parte das receitas tributárias é originada de impostos sobre bens e serviços, enquanto os impostos sobre a renda e a propriedade estão abaixo da média dos demais países.

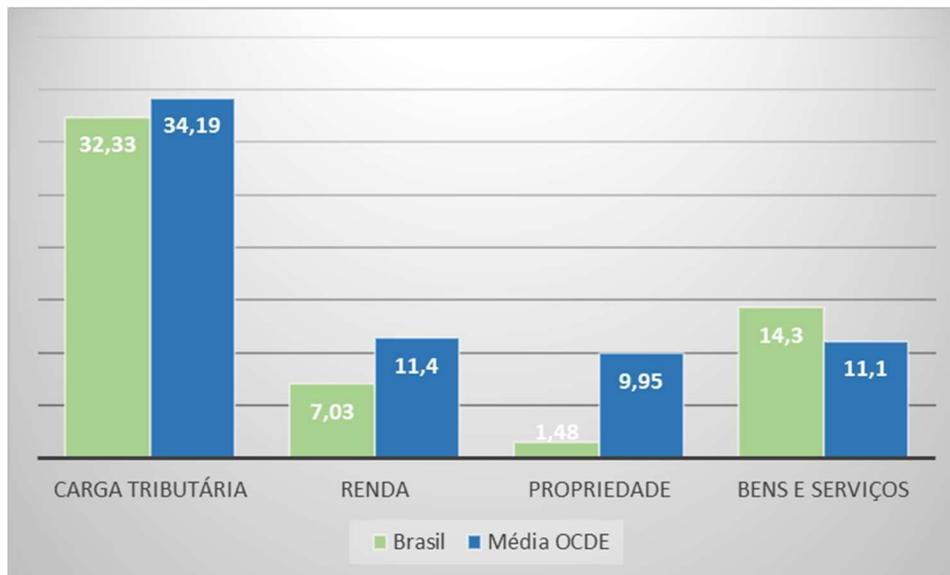
Uma vez que a estrutura tributária brasileira se apresenta como uma das mais elevadas sob os tributos indiretos, cuja natureza tende a ser regressiva. A regressividade encontra abrigo na tributação sobre o consumo de bens e serviços, adquiridos em sua grande maioria pela camada mais pobre da população.

Ao contrário disso, os mais ricos tendem a comprometer menor parcela de sua renda com o consumo. E essa desigualdade só cresce diante da regressividade do sistema tributário brasileiro.

No gráfico 8 a seguir, é possível comparar a carga tributária nos âmbitos da renda, propriedade e bens e serviços entre Brasil e a média dos países da OCDE. A partir da análise desses

dados, é possível perceber que apesar da proximidade da carga sobre o PIB no Brasil ser semelhante à da OCDE, a sua composição ainda está centrada essencialmente no consumo e distante de um protagonismo da tributação sobre a renda e a propriedade.

Gráfico 8: Carga Tributária Brasil X Média OCDE, 2017



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (OCDE Revenue Statistic 2019).

Nos países selecionados a participação do imposto sobre a renda é bem maior do que no Brasil, sendo que a participação dos impostos sobre o consumo é menor do que a participação do imposto sobre a renda.

A grande questão se refere justamente à composição dessa carga tributária. Nesse sentido, ao longo do tempo isso pouco se alterou. A maior diferença entre o imposto de renda e os impostos sobre o consumo é a principal causa da regressividade da carga tributária total no Brasil, e isso influencia ao aumento da desigualdade.

Os mais pobres e a classe média pagam proporcionalmente mais impostos que a parcela mais rica da população no Brasil. Além de tributar-se pouco sobre a renda e o patrimônio, o sistema tributário brasileiro é, em sua grande maioria, voltado à arrecadação de impostos e tributos indiretos. Uma vez que os mais pobres gastam uma proporção relativamente maior de sua renda com bens de consumo, grande parte da sua renda destina-se ao pagamento de impostos.

Um dos impostos, mencionado por diversos autores, como Hoffman et al (2006) e Gobetti & Orair (2015), que se apresenta como maior causador desse caráter regressivo é o ICMS, já que

sua carga em relação à renda da família mais pobre chega a ser três vezes maior do que a da família mais rica.

Neste sentido, Pintos-Payeras (2010) explicita que as taxas dos impostos estaduais sobre consumo (ICMS) são mais elevadas para os produtos que fazem parte da alimentação básica e, conseqüentemente, oneram uma parcela maior da renda dos mais pobres. Segundo o autor, isso se deve ao grande peso que este imposto tem na tributação indireta, respondendo por mais de 50% da carga tributária indireta, e quase 22% da arrecadação total no Brasil em 2006.¹¹

Conforme dados da tabela 4 abaixo, a razão de concentração dos impostos selecionados para a carga tributária direta (IPVA, IR, Previdência pública e IPTU) em relação à renda *per capita* é maior do que o Gini dessa mesma renda *per capita*.

Tabela 4: Carga Tributária Direta sobre a Renda Familiar per capita e Impostos diretos per capita, com base nas Informações da POF de 2002-2003.

Carga tributária direta sobre a renda familiar per capita e impostos diretos per capita, com base nas informações da POF de 2002-2003

Classes de renda familiar per capita (R\$) ¹	Renda familiar per capita	Carga direta per capita (%)	IPTU (%)	Previdência pública (%)	IPVA (%)	IR (%)
Até 120	73,44	2,25	0,57	1,07	0,09	0,00
Maior que 120 até 240	175,55	3,45	0,81	1,89	0,15	0,02
Maior que 240 até 360	294,06	4,56	1,10	2,34	0,22	0,03
Maior que 360 até 480	413,66	5,53	1,32	2,78	0,34	0,10
Maior que 480 até 600	535,41	5,76	1,26	2,87	0,38	0,21
Maior que 600 até 720	655,46	6,34	1,12	3,20	0,42	0,43
Maior que 720 até 960	829,46	6,76	1,22	3,07	0,47	0,63
Maior que 960 até 1.200	1.072,60	6,85	1,24	2,72	0,55	1,43
Maior que 1.200 até 1.440	1.297,31	7,14	1,12	2,83	0,55	1,88
Maior que 1.440 até 1.920	1.660,97	8,34	1,24	3,11	0,54	2,47
Maior que 1.920 até 2.640	2.239,50	8,84	1,32	2,76	0,55	3,21
Maior que 2.640 até 3.840	3.131,84	9,25	1,00	2,71	0,45	3,95
Maior que 3.840	6.639,79	9,27	1,04	2,11	0,34	4,52
Brasil	503,72	6,83	1,12	2,58	0,39	1,74
Índice de Lerman-Yitzhaki		0,0697	-0,081	0,006	0,128	0,307
Índice de Gini ²	0,5896	0,5826	0,5898	0,5891	0,5891	0,5839

Fonte: Elaboração baseada nos microdados da POF de 2002-2003.

Notas: ¹ R\$ de 15 de janeiro de 2003.

² Para a renda familiar *per capita* o índice de Gini foi calculado seguindo sua ordenação, para cada imposto selecionado o índice de Gini foi calculado com base na ordenação da renda familiar *per capita* após a dedução do imposto indicado na coluna.

Fonte: Pintos-Payeras, 2010.

¹¹ Ver estudo completo em PintosPayeras (2010). “Análise da Progressividade da Carga Tributária sobre a população brasileira”. In.: Pesquisa e Planejamento Econômico, v.40, n.2

Conforme aponta Pintos-Payeras (2010, p.9):

[...]foi possível verificar que o sistema tributário brasileiro é regressivo quando tomada como base a renda. Isso se deve em grande parte aos impostos indiretos, mais especificamente ao ICMS, ao PIS e à COFINS. Contudo, é importante ressaltar que a baixa participação dos impostos diretos não permite equilibrar a carga por faixa de renda. O IR tem uma faixa efetiva bem abaixo da alíquota que está prevista em lei e o IPTU chega a ser regressivo quando analisada a renda familiar total.

Outro ponto de vista sobre a discussão sobre O IRPF é apresentado pelos autores Gobetti e Orair (2015), no que diz respeito à proporção entre o quanto cada faixa de renda paga de imposto e o total arrecadado, revelando um caráter misto da progressividade do IRPF, qual seja o de ser progressivo somente até certo ponto da escala de rendas, tornando-se então amplamente regressivo, como verificado na tabela 5 abaixo.

Tabela 5: Análise da Regressividade do IRPF

Faixa de Rendimento	Número de Declarantes (a)	Rendimento Total (R\$ Milhões)		Rend. por Declarante (R\$ (a)/(b))	Imposto Devido (R\$ Milhões)		Imposto Devido sobre Rendimento Total (c)/(b)
		(b)	%		(c)	%	
Até 1/2 SM	1.268.688	310	0,0%	244	0	0,0%	0,0%
1/2 a 1 SM	518.341	3.856	0,2%	7.440	0	0,0%	0,0%
1 a 2 SM	1.075.827	13.547	0,6%	12.593	0	0,0%	0,0%
2 a 3 SM	2.692.915	57.843	2,7%	21.480	2	0,0%	0,0%
3 a 5 SM	7.882.026	250.018	11,7%	31.720	1.181	1,0%	0,5%
5 a 10 SM	7.300.376	418.815	19,6%	57.369	12.136	10,6%	2,9%
10 a 20 SM	3.522.174	399.587	18,7%	113.449	30.517	26,7%	7,6%
20 a 40 SM	1.507.344	341.072	16,0%	226.273	34.794	30,5%	10,2%
40 a 80 SM	518.567	228.584	10,7%	440.800	20.765	18,2%	9,1%
80 a 160 SM	136.718	121.171	5,7%	886.285	7.074	6,2%	5,8%
> 160 SM	71.440	297.934	14,0%	4.170.406	7.763	6,8%	2,6%
TOTAL	26.494.416	2.132.738	100%	80.498	114.232	100%	5%

¹ Valor somado dos rendimentos isentos e tributados exclusivamente na fonte para cada faixa de rendimentos.

² Todas as colunas com "%" referem-se à participação do valor daquela faixa de rendimento sobre o total da sua coluna.

Fonte: Gobetti & Orair, 2015

A proporção entre o imposto devido e o rendimento total de cada faixa de renda reforça o caráter misto de progressividade enfatizado pelos autores, posto que o máximo atingido é de 10,2%, na faixa de 20 a 40 salários-mínimos (SMs), tornando a cair até 2,6% na mais alta faixa de renda.

Os autores analisam a proporção entre o quanto cada faixa de renda paga de imposto e o total arrecadado e conclui um caráter misto da progressividade do IRPF, qual seja o de ser progressivo somente até certo ponto da escala de rendas, tornando-se então amplamente regressivo. A grande controvérsia surge com a pesquisa dos autores Gobetti & Orair (2015), ao apontar um aspecto apenas parcialmente progressivo do IRPF e concluir que este seria fundamentalmente regressivo nas três maiores faixas de renda.

Rezende (2010) aponta que um aumento na progressividade poderia dar ao governo maior controle sobre a alocação dos recursos regionais e setoriais dos investimentos. Nesse sentido, a tributação direta sobre a renda não teria apenas como finalidade melhorar a equidade fiscal, mas constituir-se em instrumento importante da política de desenvolvimento.

Como mecanismo facilitador da concentração de renda, pode-se dizer que o sistema tributário brasileiro é regressivo, uma vez que, após a cobrança dos tributos, a estrutura da distribuição de renda piora. Por terem como base de incidência majoritariamente o consumo, ao invés da renda e do patrimônio, seus efeitos se tornam mais nocivos sobre a desigualdade social e acabam afetando pessoas com menos recursos financeiros.

Em síntese, ao longo da trajetória da carga tributária brasileira, operou-se no país uma situação de oneração tributária, responsável pelo aumento da CTB, seja pela necessidade de financiar a seguridade social ou de se realizar ajustes fiscais em contextos de crise. Porém, como enfatizam Orair et al. (2013), desde 2004, o que se viu foi principalmente a elaboração de desonerações tributárias, que estariam ligadas à política fiscal anticíclica e incentivos a diversos setores produtivos.

Ou seja, não houve uma prioridade em termos de transformar o sistema tributário em um sistema mais equitativo. Houve outras políticas de redistribuição de renda, porém mais ligadas a gastos públicos do que a partir do sistema tributário.

CONCLUSÃO

A política fiscal tem um papel crucial para o crescimento inclusivo no país, seja essa por meio de uma tributação progressiva, ou através dos gastos públicos, como transferências e gastos sociais.

Na primeira etapa desse trabalho, pode-se concluir que mesmo sendo complexo e extenso, o sistema tributário deve respeitar os princípios de equidade e eficiência. Nesse sentido, foram estudados também os princípios da progressividade e regressividade que norteiam a questão de justiça fiscal, além da dimensão ética e/ou ideológica que permeiam essa discussão.

Tomando como base a evolução da carga tributária brasileira ao longo dos anos, a segunda parte da pesquisa apresentou um breve panorama histórico do sistema tributário e arrecadatório no país, abordando-se as questões de natureza histórica. Verificou-se que, mesmo após a nova reforma tributária com base na Constituição Federal de 1988, não aconteceram mudanças relevantes sob o caráter descentralizador em termos fiscais. No entanto, o que se observa ao longo dos anos é notadamente seu caráter regressivo, que vislumbra em sua totalidade a acumulação de renda sem importar-se em torná-lo mais equitativo por meio de reformas que diminuam a incidência tributária dos impostos das classes menos favorecidas.

Após o entendimento dessas bases teóricas e históricas, buscou-se, portanto, aprofundar a discussão sobre os impactos da tributação regressiva sobre a manutenção das desigualdades sociais. O que se nota é que os impostos indiretos recaem sobre o consumo de bens e serviços que, mesmo sendo favorável à arrecadação, são desfavoráveis à massa mais pobre, uma vez que, essa parcela da população compromete a maior parte da sua renda com esses bens.

É válido observar que com base nos dados apresentados, que a regressividade mesmo em tributos diretos, como o IR, que tem ampla base de incidência no país, apresentou distorções ao mostrar que um tributo direto não implica necessariamente progressividade, conforme mostrado na pesquisa de Gobetti & Orair (2015).

Todavia, há um consenso sobre o caminho para a progressividade, e este consiste na maior cobrança de tributos diretos e no aumento das despesas em serviços básicos, como saúde e educação, pois atingem principalmente a parcela mais pobre da população. Para isso, é necessário reformular a composição da CTB e reverter seu caráter regressivo e concentrador, a fim de transformá-la em instrumento de política fiscal no combate às desigualdades sociais no país.

É importante salientar que a influencia por parte dos grandes grupos de interesse também tem consequência direta sobre as decisões da carga tributária brasileira, resultando em disparidades cada vez maiores entre contribuintes e atividades econômicas, além de deixar enormes brechas para um pragmatismo arrecadatório responsável por reproduzir ou mesmo ampliar suas inúmeras distorções.

À luz desse pensamento, é clara a necessidade da realização de uma reforma abrangente composta de mudanças progressivas que possam ser realizadas na estrutura desses tributos. Essa reforma progressiva deveria ter como ponto de partida a tributação direta que, por sua vez, possui um grande potencial inexplorado de arrecadação, podendo fortalecer as finanças do Estado, reduzir a iniquidade do sistema e, até mesmo, gerar ganhos importantes para estados e municípios.

Referências Bibliográficas

BIASOTO, Geraldo. O sistema tributário brasileiro: uma trajetória de fragmentação. In: . Política fiscal e desenvolvimento no Brasil. Editora Unicamp. Campinas, 2006

CARVALHO, Laura. Política fiscal e desigualdade. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=31115>. Acesso em: 04 de março de 2018.

CARVALHO, Davi. Reforma tributária e desigualdade social. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/reforma-tributaria-um-caminho-paraaretomada-do-crescimento/>>. Acesso em: 04 de março de 2018.

HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PINTOS, Payeras; JOSE, Adrian. Progressividade e sacrifício equitativo na tributação: o caso do Brasil. Texto para discussão n. 1188 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 2006.

HOFFMAN, Rodolfo. As transferências não são a causa principal da redução na desigualdade. Revista Econômica (UFF), vol. 7, n. 2. Rio de Janeiro, 2005.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. Caminhos da política fiscal do Brasil. Editora Unesp (caps.25). São Paulo, 2013.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. Public finance in theory and practice. McGraw-Hill. Singapura, 1989.

MUSGRAVE, Richard. THIN, T. Income Tax Progression, 1929-48. Journal of Political Economy, v. 56, n. 6, p. 498-514, 1948.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto. Economia e política das finanças públicas no Brasil. Hucitec (cap.4, p.226-241). São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão IPEA, n.1469, Brasília, 2010.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto.; BIASOTO, Geraldo. Reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da Federação. Texto para Discussão, IE/UNICAMP, n.260. Campinas, 2015.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio; LEAL, Ésio; SILVA, Wesley. Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente-2002-2012. Texto para discussão n. 1875 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, 2013.

PINTOS, Payeras “Análise da Progressividade da Carga Tributária sobre a população brasileira”. In.: Pesquisa e Planejamento Econômico, v.40, n.2. 2010.

REZENDE, Fernando. Finanças públicas. Atlas, 1983 (caps.7-14). São Paulo, 2010.

Receita Federal do Brasil (RFB). Carga Tributária no Brasil 2018. Brasília, 2020.

SANTOS, Cláudio; RIBEIRO, Márcio; GOBETTI, Sérgio. A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas. Texto para Discussão, n. 1.350 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2008.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, 1996.