

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

RAONI DE PAULA FANTINEL

**EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS EFEITOS NA
PRODUTIVIDADE E NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Porto Alegre

2022

RAONI DE PAULA FANTINEL

**EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS EFEITOS NA
PRODUTIVIDADE E NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador(a): Prof. Dr. Mauricio Andrade Weiss

Porto Alegre

2022

CIP - Catalogação na Publicação

Fantinel, Raoni
EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS
EFEITOS NA PRODUTIVIDADE E NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA /
Raoni Fantinel. -- 2022.
48 f.
Orientador: Mauricio Weiss.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Ciências Econômicas, Curso de Ciências Econômicas,
Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Eficiência. 2. Tributação. 3. Produtividade. 4.
Distribuição de renda. I. Weiss, Mauricio, orient.
II. Título.

RAONI DE PAULA FANTINEL

**EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS EFEITOS NA
PRODUTIVIDADE E NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Aprovada em: Porto Alegre, 06 de outubro de 2022.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Mauricio Andrade Weiss – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. Róber Iturriet Avila
UFRGS

Profa. Dra. Rosa Angela Chieza
UFRGS

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos membros da minha família que permaneceram me orientando e me apoiando para que eventuais dificuldades e desafios fossem vencidos. Agradeço à universidade e aos professores, que proporcionaram os recursos e a estrutura necessária para cumprir cada etapa da minha trajetória na faculdade, contribuindo para a minha formação profissional. Por fim, agradeço aos amigos e colegas pelo apoio, parceria e momentos vividos.

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de ampliar o entendimento sobre a estrutura do sistema tributário brasileiro, evidenciando o seu impacto na produtividade e na distribuição de renda, de modo que a identificação dos resultados permita classificar o seu desempenho de acordo com o conceito de eficiência, que será tratado nas etapas iniciais. Dessa forma, contribui-se para futuros debates a respeito das mudanças que podem tornar o sistema eficiente e promover o desenvolvimento econômico. Alcança-se o objetivo central a partir da revisão da literatura que trata da formação histórica do sistema tributário brasileiro desde o início do século XX até o período da redemocratização, e que apresenta as suas características mais recentes, com maior ênfase na produtividade e na distribuição de renda. Algumas referências são utilizadas como apoio para abordar conceitos mais técnicos de Economia, como eficiência e bem-estar, e para definir quais aspectos se enquadram no conceito de eficiência tributária. A análise dos resultados indica que as distorções alocativas, que afetam a produtividade das empresas, bem como a linearidade e a baixa capacidade redistributiva dos tributos impedem que o sistema tributário brasileiro possa ser classificado como eficiente. Sendo assim, medidas reestruturantes, como a introdução de um imposto mais uniforme sobre bens e serviços e o aumento da tributação sobre rendimentos em detrimento da tributação sobre o consumo, são recomendações que podem favorecer a eficiência do sistema.

Palavras-chave: Eficiência. Desenvolvimento econômico. Bem-estar.

ABSTRACT

This research aims to increase understanding of the Brazilian taxes system structure by pointing out its impact over productivity and income distribution, so that knowledge of results allows classifying its performance according to the concept of efficiency, which will be addressed in the initial stages. In this way, this paper contributes to future debates about changes that can make the system efficient and promote economic development. The central objective is reached from review of literature that discusses historical formation of the Brazilian tax system from the beginning of the twentieth century to the period of redemocratization, and which presents its most recent features, with greater emphasis on productivity and income distribution. Some references are used as support to approach more technical concepts of Economics, such as efficiency and well-being, and to define which aspects fit the concept of tax efficiency. The results analysis indicates that allocative distortions, that change productivity of firms, as well as linearity and low redistributive capacity of taxes, prevent the Brazilian tax system from being classified as efficient. Therefore, restructuring measures, such as introduction of a more uniform tax on goods and services and increase in taxation on income at the expense of taxation on consumption, are recommendations that can promote the system's efficiency.

Keywords: Efficiency. Economic development. Well-being.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Curva de Laffer.....	23
Figura 2 – Incidência de tributos por setor	32
Figura 3 – Rendimentos das DIRPFs em R\$ bilhões entre 2007 e 2013	38
Figura 4 – Medida de progressividade para último decil dos declarantes do IRPF ...	39

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Principais tributos como percentual do PIB por competência	23
Gráfico 2 – Índice de sonegação fiscal.....	26
Gráfico 3 – Carga tributária em percentual do PIB.....	28
Gráfico 4 – Carga tributária e bases de incidência.....	29
Gráfico 5 – Efeitos dos tributos e transferências na renda domiciliar	35
Gráfico 6 – Resumo dos efeitos dos tributos e transferências na renda domiciliar ...	35
Gráfico 7 – Redução no índice de Gini em relação à carga tributária	36
Gráfico 8 – Participação dos tributos diretos e indiretos por decis de renda familiar	37

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Bases de incidência e participação no PIB.....	21
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Anfip	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
CGU	Controladoria Geral da União
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICM	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
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
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social

RFB	Receita Federal do Brasil
Seae	Secretaria de Acompanhamento Econômico
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CONFIGURAÇÃO HISTÓRICA E EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
2.1	CONCEITO DE EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	15
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: FORMAÇÃO E ORGANIZAÇÃO.....	18
2.3	CURVA DE LAFFER E ARRECADAÇÃO.....	23
2.4	CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO.....	27
3	AVALIAÇÃO EMPÍRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	28
3.1	CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E COMPARAÇÃO INTERNACIONAL.....	28
3.2	IMPACTOS NA PRODUTIVIDADE.....	30
3.3	IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA	34
3.4	<i>TRADE-OFF</i> ENTRE EQUIDADE E EFICIÊNCIA	39
3.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO.....	41
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
	REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, pode-se dizer que a discussão sobre eficiência do sistema tributário vem acompanhada da premissa de que esse sistema é ineficiente, ainda que os parâmetros de eficiência não estejam claramente definidos. Desde 1988, período em que ocorreu a redemocratização e a reforma tributária mais recente no país, a maior parte das regras permaneceram as mesmas, inclusive, algumas características que dificultam o pagamento dos impostos e tributos não sofreram alteração. É consenso, principalmente entre administradores de empresas, que há uma complexidade demasiada nos procedimentos exigidos para cumprir as regras estabelecidas. Nesse contexto, frequentemente são identificados questionamentos ou insatisfações na sociedade a respeito da “elevada carga tributária”, trazendo, a ideia de que o nível de cobrança de tributos não justifica a entrega dos serviços e das políticas públicas. Esses indícios podem promover a crença na premissa referida, porém, chama-se atenção para o cuidado que se espera ao argumentar cientificamente sobre o sistema tributário, mais precisamente, sobre a sua eficiência. Afirmar que apenas a redução da carga tributária tornará o sistema tributário eficiente é um equívoco, pois essa redução pode causar desequilíbrios econômicos, prejudicando diretamente o orçamento público. Além disso, um sistema tributário pode ser considerado eficiente por não ter causado distorções na produtividade e por ter melhorado a distribuição de renda, sem necessariamente ter alterado a carga tributária.

Conforme comentado, nas últimas décadas não houve uma reforma tributária no Brasil, na verdade, ocorreram apenas ajustes pontuais, como a distribuição de competências entre os entes federativos e a introdução do sistema Simples Nacional. Isso torna cada vez mais aparente a necessidade de uma mudança estrutural, dado que o sistema como um todo não acompanhou os avanços da sociedade, sejam tecnológicos, sejam nas atividades diárias que movimentam a economia e determinam a arrecadação tributária. É comum existir defasagem temporal entre esses avanços e a sua institucionalização nas leis. Um exemplo disso é a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, que só entrou em vigência a partir de 2020, mas já havia necessidade de regulação de dados pessoais muito antes desse período. No entanto, quando se fala de décadas de defasagem em relação a um sistema fundamental para o desenvolvimento econômico, o custo de oportunidade de postergar a reforma torna-se cada vez mais elevado.

Parte desse custo pode ser atribuída às distorções na produtividade causadas pela estrutura do sistema tributário. Segundo Appy (2017), os diferentes tipos de tributos podem ser cumulativos ou não cumulativos e podem variar muito, conforme o setor ou o tipo de empresa, em vista disso, empresas tentam organizar a produção para que o impacto dos tributos no custo total seja o menor possível, porém, acabam produzindo uma quantidade inferior de bens e serviços do que poderiam. De forma semelhante, os benefícios fiscais disponibilizados pelo governo alteram a organização da produção entre os setores, beneficiando mais alguns do que outros. As distorções alocativas também são atribuídas ao valor expressivo de tributos contestados, que pode ser classificado como consequência da complexidade do sistema tributário. A estimativa desse número, para o ano de 2016, foi de 66% do Produto Interno Bruto (PIB), um pouco mais de R\$ 4 trilhões (APPY, 2017).

A respeito do nível de tributação, a Carga Tributária Bruta (CTB) no Brasil foi de 31,58% do PIB em 2020 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB, 2021). Realizando uma comparação com países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o estudo revela que, em 2019, a CTB brasileira ficou 1,3 ponto percentual abaixo da média (32,5% contra 33,8%). Ainda nessa comparação, identificou-se que o Brasil tributa mais do que a média dos países da OCDE em relação à categoria bens e serviços, e menos do que a média desses países em relação à categoria renda. Grosso modo, não se pode dizer que a CTB brasileira se encontra em níveis muito elevados em relação aos demais países, porém, considera-se vital confrontar essa variável com outras medidas que indiquem as condições econômicas do país, a fim de compreender se esse nível de tributação auxilia ou prejudica a eficiência tributária.

Tratando-se dos impactos na distribuição de renda, é possível afirmar que existe margem para uma melhoria nesse sentido, pois a política fiscal do governo mostra-se historicamente adepta ao rentismo (AVILA, 2020), defendendo, em muitas ocasiões, os interesses da parte mais rica da população em troca de apoio político. Sendo assim, caso as operações financeiras, as operações no mercado imobiliário e as grandes fortunas e heranças fossem mais tributadas, ocorreriam efeitos redistributivos mais expressivos na economia (AVILA, 2020). Desde a redemocratização, poucas foram as mudanças no sistema tributário que prejudicaram os interesses dos rentistas, inclusive, a tributação sobre renda e propriedade manteve-se abaixo da tributação sobre bens e serviços.

Neste cenário, ressalta-se que o objetivo central do presente estudo é difundir a compreensão sobre as características e estrutura do sistema tributário brasileiro, e sobre as suas principais falhas que prejudicam a produtividade e a distribuição de renda do ponto de vista da eficiência tributária, contribuindo para discussões a respeito das mudanças que podem tornar o sistema eficiente e impulsionar o desenvolvimento econômico. Para atingir o objetivo citado, será realizada uma revisão da literatura e uma análise das informações expostas. No segundo capítulo, pretende-se delimitar o conceito de eficiência do sistema tributário, cuja definição não se restringe a apenas uma única versão. Posteriormente, serão apresentadas a formação histórica, a organização e as características do sistema, evidenciando a incidência, as alíquotas e a competência federativa dos principais impostos e tributos. Ainda nessa etapa, serão verificados a aplicabilidade da curva de Laffer e a evolução do índice de sonegação fiscal no Brasil, considerando as diferenças entre tributação e arrecadação. No capítulo seguinte, o trabalho irá identificar como o conceito de eficiência previamente discutido se traduz nos dados e nos estudos disponíveis para a linha de tempo que varia de 1989 até os dias atuais, com especial atenção para as evidências ligadas diretamente à produtividade e à distribuição de renda na última década, fatores-chave na avaliação da eficiência tributária, que levam em conta os objetivos de arrecadação do setor público e as necessidades de políticas públicas da população. Também serão realizadas algumas reflexões sobre a relação de *trade-off* entre equidade e eficiência, trazendo estudos da teoria da tributação ótima. Por fim, considerando que as análises das etapas anteriores devem favorecer a hipótese de que há uma necessidade de ajustes no sistema tributário brasileiro para que a eficiência seja alcançada, serão apresentadas algumas recomendações e características que podem alinhar a estrutura do sistema com o conceito de eficiência definido.

2 CONFIGURAÇÃO HISTÓRICA E EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

A fim de atingir o objetivo principal do presente trabalho, explorando a eficiência do sistema tributário brasileiro e seus impactos na economia, é primordial definir o que pode ser entendido como eficiência tributária, verificando e selecionando os conceitos mais utilizados na literatura. Sendo assim, este capítulo irá expor esses conceitos com o intuito de chegar a um conceito final que, após definido, deverá ser utilizado como parâmetro nas análises de organização e impacto do sistema tributário brasileiro. Este capítulo também se dedicará a apresentar e discutir a formação histórica do sistema, as suas características e a sua estrutura, revelando as bases de incidência, a representatividade no PIB e as alíquotas dos principais tributos. Por último, serão apresentados estudos sobre a aplicabilidade da curva de Laffer e sobre a sonegação fiscal no Brasil.

2.1 CONCEITO DE EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Eficiência significa concluir determinada atividade com o mínimo de dispêndio possível (EFICIÊNCIA, 2022). No dispêndio, podem ser consideradas variáveis como tempo, recursos materiais e recursos financeiros. Em Economia, eficiência pode ser entendida como uma situação em que os recursos são alocados de forma que não é possível melhorar a utilidade de um indivíduo sem piorar a de outro, denominada como eficiência ou ótimo de Pareto (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015). A eficiência de Pareto é utilizada sob algumas hipóteses que dificilmente ou nunca ocorrem na prática, como equilíbrio automático dos mercados, concorrência perfeita e comportamento dos agentes racional e maximizador de utilidade, sem validar como se comporta a distribuição de utilidades ou de renda na economia (SEN, 1993), sendo assim, não pode ser considerada como o melhor conceito para a avaliação empírica do sistema tributário brasileiro, uma vez que, do ponto de vista macroeconômico, estão presentes neste país desigualdade na distribuição de renda, elevado desemprego e elevada inflação, e do ponto de vista microeconômico, estão presentes falhas de mercado, externalidades, ineficiência alocativa e múltiplos desequilíbrios divergentes da hipótese de concorrência perfeita. Dessa forma, no intuito de avaliar a eficiência tributária, considera-se mais adequado utilizar uma definição mais ampla que englobe o impacto direto ou indireto da estrutura tributária no bem-estar incluindo

as falhas de mercado, de instituições e de comportamentos presentes na economia brasileira. Em busca dessa definição, este trabalho apoia-se na literatura que defende o Estado de bem-estar social, convergindo com o pensamento de economistas não ortodoxos.

O preceito básico que sustenta o Estado de bem-estar social, ou *welfare state*, é que os mercados, de modo geral, não são automaticamente ajustáveis, apresentando falhas que não são fáceis de serem corrigidas, com isso, cabe ao governo o papel de intervir nesses mercados de forma mais ativa (STIGLITZ, 2015). Diante dessa perspectiva, pontua-se que a capacidade de melhorar o bem-estar social é um dos requisitos fundamentais de um sistema tributário eficiente. Entretanto, é necessário esclarecer o que pode ser considerado como bem-estar e como isso pode ser analisado em relação ao sistema tributário.

Para alguns economistas, bem-estar pode ser considerado como equivalente à utilidade individual, sendo que essa utilidade é determinada pelas preferências e escolhas subjetivas dos indivíduos. Portanto, supondo que os indivíduos são racionais, qualquer uma de suas escolhas serão aquelas que maximizam suas utilidades ou bem-estar (RAVALLION, 2016). Uma outra abordagem, conceitua bem-estar como sendo as diferentes capacitações dos indivíduos, dentre as quais está incluída a satisfação das necessidades básicas, como alimentação, vida social e vestuário, bem como qualquer outra capacitação que faça um indivíduo “estar bem”, levando em conta o que essas capacitações podem trazer de benefícios para os seres humanos (SEN, 1979). Argumenta-se que essa segunda visão, embora seja mais genérica, mostra-se mais factível do que a anterior para avaliar o impacto do sistema tributário no bem-estar, pois na abordagem utilitarista, mesmo que todos maximizem suas utilidades, nem sempre isso resulta em equidade social ou em algo que terá um retorno positivo para a sociedade em termos macroeconômicos. Isto posto, avalia-se que caso um sistema tributário melhore os índices de distribuição de renda, de desemprego e de consumo de bens e serviços, não necessariamente todos ao mesmo tempo, ocorrerá uma melhoria de bem-estar na economia. Apesar disso, não há garantias de que esse sistema seja eficiente.

No campo de Direito Tributário, estuda-se o conceito de eficiência em matéria tributária, que define a eficiência de acordo com a organização do sistema tributário, ou seja, para que haja eficiência, o sistema tributário deve ser instituído de forma racional, simples e transparente, além disso, não deve prejudicar os interesses e

atividades da sociedade, sendo capaz de gerar desenvolvimento e justiça fiscal. Acrescenta-se ainda que a tributação não pode ser apenas direcionada para aumentar a arrecadação e deve ser capaz de promover a redistribuição de renda, atendendo as normas e princípios jurídicos que regem a sua implementação (COSTA-CORRÊA, 2018).

Segundo Lima e Rezende (2019), sistemas tributários eficientes requerem simplicidade e não devem causar distorções no consumo, no investimento, na poupança e na produção. Smith (1776) destaca que sistemas tributários ótimos, sem fazer distinção entre otimização e eficiência, devem orientar-se pelos seguintes princípios fundamentais: capacidade de contribuição dos indivíduos, clareza nos tributos, simplicidade e otimização (menor custo possível). Recolher tributos é algo penoso para os contribuintes, ou seja, a maioria desses indivíduos gostariam que seus encargos fossem reduzidos (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015). Por isso, um “bom” sistema tributário, a fim de não tornar mais oneroso algo que já tem essa característica por natureza, deve atender aos seguintes princípios, segundo Stiglitz e Rosengard (2015):

- a) Eficiência econômica: não deve causar distorções na alocação de recursos;
- b) Simplicidade administrativa: a administração deve ser fácil, o custo para administrar não deve ser alto e a conformidade com as regras deve ser fácil e voluntária;
- c) Flexibilidade: as respostas a mudanças econômicas devem ser diretas ou automáticas;
- d) Responsabilidade política transparente: o sistema tributário deve ser elaborado de forma que os contribuintes consigam determinar o que está sendo pago e validar a capacidade do sistema de refletir as suas preferências.

Com base no que foi exposto até aqui, deduz-se que um sistema tributário eficiente, na perspectiva do presente estudo, é aquele que cumpre os objetivos de arrecadação do governo, melhora o bem-estar na economia, ou seja, melhora indicadores como distribuição de renda e consumo, sem causar distorções significativas na produtividade. Para tanto, é necessário que o sistema seja instituído

de forma simples e de fácil entendimento e que as atividades do setor público estejam alinhadas com os interesses da sociedade.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: FORMAÇÃO E ORGANIZAÇÃO

A estrutura do sistema tributário brasileiro, até os anos 1930, herdou a estrutura que estava em vigência no Império. Nesse período, a economia era predominantemente agrícola e voltada para as exportações, sendo que a maior parte da receita do governo originava-se de práticas protecionistas. A Constituição de 1891, após o fim do período imperial, manteve essas práticas, entretanto, devido à adoção do regime federativo, garantiu que os estados e municípios pudessem gerar receitas próprias. O imposto de renda geral foi criado em 1922, contudo, já havia uma tributação sobre rendas de diferentes fontes nos anos anteriores. A tributação sobre consumo e sobre rendimentos ganhou mais força a partir da Primeira Guerra Mundial, em razão da queda no comércio internacional. Após o fim da guerra, o imposto sobre importação aumentou sua participação na receita, porém, não nos mesmos níveis anteriores (VARSANO, 1996).

Segundo Varsano (1996), a Constituição de 1934 impôs algumas limitações sobre os impostos de exportação dos estados, que constituíam suas principais fontes de receita, além disso, foram criadas repartições de arrecadação entre os estados e a União, de acordo com o município de origem da arrecadação. No final da década de 30, o imposto sobre consumo já havia superado o imposto sobre importação. A partir de 1946, este último já não tinha tanta importância, e o consumo e a renda representavam mais da metade da receita tributária. A Constituição de 1946 deu origem a um sistema de transferência de impostos entre os entes federativos, que foi reforçado por uma emenda nos anos 1960. Nesse período, a configuração da CTB do país era insuficiente para cobrir os gastos dos entes federativos, portanto, foi implementada uma reforma tributária, que já vinha sendo demandada por muitos, entre 1963 e 1966, diante da elevada inflação e da crise econômica (VARSANO, 1996):

Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi

reorganizada; o Imposto de Renda (IR) sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante. A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma (VARSANO, 1996, p.9).

Na redemocratização do país, o sistema tributário instituído pela Constituição de 1988, devido ao protagonismo de agentes políticos no seu processo de criação, teve um viés mais político do que técnico, ao contrário do que ocorreu na reforma dos anos 60. Apesar de o debate sobre os processos constitucionais ter sido mais amplo, permitindo a participação dos constituintes e da população, a falta de informação sobre as condições da receita do governo, impediu que a recuperação da carga tributária fosse um dos objetivos da reforma. Contudo, houve uma descentralização da arrecadação tributária e os estados e municípios ganharam mais autonomia fiscal. Dentre os aspectos que proporcionaram maior autonomia está a introdução do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que definia uma alíquota para cada estado, exercendo a função de outros impostos eliminados e sucedendo o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM). Inclusive, foram abolidas uma série de restrições aplicadas pela União aos demais entes federativos, reduzindo a disponibilidade de recursos da União e aumentando significativamente as transferências entre os estados e os municípios. Neste momento, algumas falhas econômicas do sistema tributário poderiam ter sido evitadas, caso os formuladores de política dos governos estaduais e municipais estivessem dispostos a aceitar inovações ou modificações que culminassem numa redução da receita tributária, embora isso pudesse ser compensado com outros ajustes (VARSANO, 1996).

Em 1989, o descontrole da inflação prejudicou consideravelmente a arrecadação tributária devido ao efeito Tanzi, que demonstra a existência de um hiato temporal entre o momento que os tributos são cobrados e o momento em que os mesmos são arrecadados, de modo que quanto maior o nível de preços quando ocorre a arrecadação, maior a perda de receita decorrente desse hiato (TANZI, 1969). No ano seguinte, para reduzir esse efeito e aumentar a receita, o Plano Collor, introduziu

medidas de curto prazo que proporcionaram um aumento da CTB para 29,6%¹, nível considerado bastante alto para a época. Já no novo sistema tributário, a arrecadação dos estados e municípios cresceu quase o dobro dos níveis históricos, enquanto a receita da União diminuía em resposta à nova estrutura tributária, bem como, ao cenário de recessão econômica que perdurava por mais de uma década. Para enfrentar essa perda, o governo federal criou tributos e aumentou alíquotas não compartilhadas com os estados e municípios. Porém, a crise também corroía os ganhos de receita dessas unidades federativas, inclusive, os estados já vinham sendo prejudicados pelas guerras fiscais (VARSANO, 1996).

De acordo com Varsano (1996), em 1994, o sucesso do controle da inflação pela implementação do Plano Real contribuiu para o aumento da receita. Nesse ano a carga tributária foi de 28,5% do PIB. No entanto, mesmo com a inflação controlada, a despesa crescia mais do que a receita, evidenciando um descontrole estrutural nas contas públicas.

Além de pôr em risco a relativa estabilidade da economia, o desequilíbrio das contas do governo provoca a insuficiência, em qualidade e quantidade, dos serviços públicos, que avilta ainda mais a qualidade de vida dos mais pobres, e as frequentes alterações introduzidas no sistema tributário com o objetivo de aumentar a receita, que não raro pioram a sua qualidade e perturbam o funcionamento dos mercados. Assim, a disfunção do Estado rapidamente contamina toda a sociedade. Esta é claramente a situação atual do país, daí decorrendo a necessidade e urgência de nova reforma do Estado, inclusive da tributação que o financia (VARSANO, 1996, p. 18-19).

Em suma, no século passado ocorreram quatro reformas nos anos: 1934, 1946, 1967 e 1988 (LIMA e REZENDE, 2019). A reforma tributária mais recente, que ocorreu na redemocratização, não foi suficiente para melhorar a qualidade e a eficiência do sistema tributário, e todas as reformas foram implementadas muito mais como resposta às mudanças na dinâmica da economia e nas instituições, às recessões, e às instabilidades ocorridas do que para otimizar o funcionamento do sistema. Desse modo, instalou-se no país um sistema tributário caracterizado por uma elevada complexidade, possuindo muitas bases incidência e legislações, pelas elevadas

¹ A queda no PIB de 4,3% em 1990, influenciada pelas medidas extremas de recessão do Plano Collor (TREVIZAN, 2016) foi o que proporcionou o aumento da CTB.

transferências de recursos entre os estados e municípios e pela ocorrência de guerras fiscais entre os estados.

Para esclarecimento, a Tabela 1 mostra a estrutura do sistema tributário brasileiro de acordo com as bases de incidência e com a participação de cada item no PIB.

Tabela 1 – Bases de incidência e participação no PIB em 2021

Base de Incidência	% do PIB
Impostos sobre bens e serviços	14,76%
Contribuições sociais	8,19%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	8,02%
Impostos sobre a propriedade	1,65%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	0,71%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	0,57%
Total	33,90%

Fonte: Elaboração própria a partir de Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2022).

Na tabela acima, observa-se que os impostos sobre bens e serviços têm a maior representatividade no país. Na composição desse item, estão incluídos tributos federais, tais como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Programa de Integração Social (PIS), o IPI e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); e os tributos estaduais, como o ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que é cobrado pelos municípios. Ressalta-se que a Cofins e o ICMS representam mais de 70% desse conjunto, totalizando quase 11% do PIB. A categoria seguinte de base de incidência é constituída pelas contribuições dos regimes geral e próprio de previdência, e também do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Os impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital são de competência federal, dentre os quais estão inclusos o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que representa 2,42% do PIB, o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), que representa 0,62% do PIB, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que juntos representam cerca de 5% do PIB. Dentre os impostos sobre propriedade, apenas o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é de competência federal. O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCD) e o

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) são de competência estadual. Por fim, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) são recolhidos pelos municípios. Os demais impostos estão vinculados ao comércio internacional e à folha de pagamento, que juntos, totalizam 1,28% do PIB. Observa-se que somando todos os percentuais das bases de incidência, chega-se ao total da CTB no país para o ano de 2021 (STN, 2022).

O ICMS, que é o principal tributo no Brasil e a principal fonte de arrecadação dos estados possui alíquotas que se alteram de acordo com a origem e com o destino da transação. Em geral, as alíquotas variam de 7% a 18%, além disso, o tipo de produto e o regime de tributação também influenciam no percentual que será cobrado. Por exemplo, para produtos importados, a alíquota é de 4% (CONTABILIZEI, 2021). A alíquota marginal do IRPF, um dos tributos federais mais conhecidos, varia de 7,5% a 27,5%, sendo cobrada a partir de rendimentos anuais maiores que R\$ 10,8 mil (RFB, 2022). Já a alíquota geral do IRPJ é de 15%, podendo ser cobrado um adicional de 10%, dependendo do faturamento da empresa (RFB, 2022). A Cofins tem uma alíquota fixa de 3% e deve ser recolhido mensalmente pelas empresas (RFB, 2022). Dentre os tributos municipais, destaca-se o ISS, possuindo alíquotas de 2% a 5%, conforme as regras do município em que o imposto deve ser recolhido (TOM, 2021). Os demais tributos possuem suas regras definidas nas legislações de seus respectivos entes federativos. Dessa forma, as suas alíquotas variam conforme as características da base tributável, o tipo de regime, e a esfera governamental de recolhimento do tributo. As empresas com uma receita bruta anual de R\$ 180 mil a R\$ 4,8 milhões podem aderir ao regime Simples Nacional, que unifica o IRPJ, o IPI, o ICMS, o ISS, a CSLL, a Cofins, a contribuição para o PIS, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e a contribuição previdenciária. Essa unificação forma o tributo Simples, cujas alíquotas variam de 4% a 19% (SOLUZIONE, 2022).

A seguir, o Gráfico 1 demonstra os principais impostos e contribuições da estrutura tributária brasileira de acordo com a competência e com a participação no PIB. No total, a participação desses tributos no PIB é de 30,14% (aproximadamente 90% da carga tributária).

Gráfico 1 – Principais tributos como percentual do PIB por competência

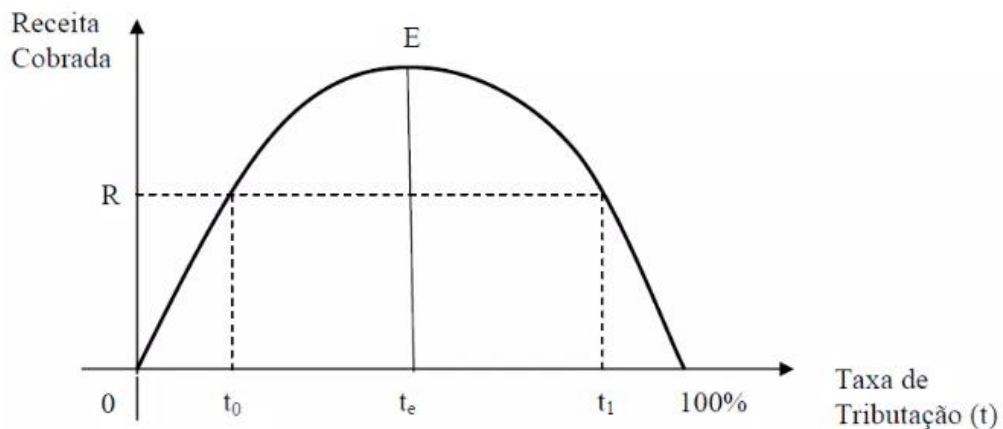


Fonte: Elaboração própria a partir de STN (2022).

2.3 CURVA DE LAFFER E ARRECADAÇÃO

A curva de Laffer é um estudo que supõe a existência de um nível ótimo de tributação, de modo que o aumento da tributação só aumentaria a arrecadação até um certo limite, e qualquer tributação acima desse limite reduziria a arrecadação (LAFFER, 1979). De acordo com esse estudo, caso não fossem cobrados tributos pelo governo, evidentemente, não haveria receita tributária, por outro lado, caso o nível de tributação fosse de 100%, não haveria incentivos para que a população trabalhasse, já que toda a renda gerada seria destinada ao governo (FROES, 2019). Abaixo, a Figura 1 ilustra a hipótese do autor.

Figura 1 – Curva de Laffer



Fonte: Froes (2019).

Na tentativa de encontrar evidências sobre esse nível ótimo de tributação no Brasil, Lima e Rezende (2019, p. 250) constatam que “apenas no período de 1995 a 1999, o comportamento da carga tributária incidente sobre a categoria de bens e serviços apresenta aderência com os pressupostos teóricos de Laffer [...]”. Ou seja, no período de 1995 a 1999, o aumento da tributação sobre bens e serviços reduziu a arrecadação da mesma categoria de tributos. Nas demais análises realizadas pelos autores utilizando outras categorias de bases de incidência não foi possível encontrar evidências da teoria de Laffer.

Outra forma de analisar a aplicabilidade da curva de Laffer para a economia brasileira é a utilização da equação do multiplicador fiscal em função da carga tributária como percentual do PIB (MATTA, 2020). Primeiramente, supondo que uma redução na carga tributária leve a um crescimento do PIB, tem-se:

$$(t - \Delta t)(Y + \Delta Y) = tY \quad (1)$$

$$t\Delta Y - \Delta tY - \Delta t\Delta Y = 0 \quad (2)$$

$$(\Delta Y/Y)(t - \Delta Y) - \Delta t = 0 \quad (3)$$

$$tY + t\Delta Y - \Delta tY - \Delta t\Delta Y = tY \quad (4)$$

$$\Delta Y(t - \Delta t) - \Delta tY = 0 \quad (5)$$

$$(\Delta Y/Y) = \Delta t/(t - \Delta t) \quad (6)$$

$$g = \Delta t/(t - \Delta t) \quad (7)$$

Onde,

- a) t : carga tributária como percentual do PIB;
- b) Y : PIB;
- c) ΔY : variação anual do PIB;
- d) Δt : variação anual da carga tributária;

- e) g : crescimento necessário do PIB em função da carga tributária e da variação na carga tributária.

Sabe-se que T é o montante arrecadado, que pode ser escrito como tY , e que o multiplicador dos tributos, representado pela letra M , pode ser escrito como:

$$\Delta Y / \Delta T = M \quad (8)$$

Assim, tem-se que:

$$\Delta Y / \Delta T = (\Delta Y / Y) / (\Delta T / Y) = g / \Delta t \quad (9)$$

Logo:

$$g / \Delta t = M \quad (10)$$

$$g = \Delta t M \quad (11)$$

Por fim, igualando as equações 7 e 11 e isolando M , obtém-se a equação do multiplicador:

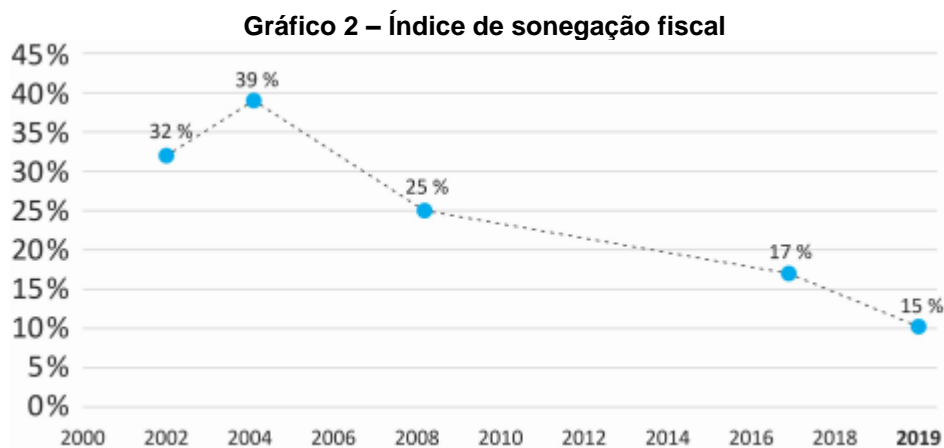
$$\Delta t M = \Delta t / (t - \Delta t) \quad (12)$$

$$M = 1 / (t - \Delta t) \quad (13)$$

A interpretação dessa equação é que uma redução na carga tributária que leve a um crescimento do PIB, aumentando, portanto, a arrecadação, deve resultar em um multiplicador maior que o inverso da carga tributária. Ou seja, se um corte nos tributos resultar em uma carga tributária de 33%, para que ocorra um aumento na arrecadação, o multiplicador fiscal deverá ser maior que 3,03. Entende-se que isso não é aplicável para o cenário brasileiro, pois as estimativas de multiplicador de gastos no país aproximam-se de 1,5, e essas estimativas, em regra, são substancialmente maiores que as estimativas de multiplicadores tributários, reforçando o argumento de

que o Brasil não tem a capacidade produtiva necessária para gerar um multiplicador de tributos elevado. Sendo assim, não há motivos para esperar que a cada um real de redução nos tributos do governo, aumente o PIB em mais de três reais (MATTA, 2020).

Apesar de não existirem boas evidências sobre a curva de Laffer no Brasil, é importante salientar que sempre houve divergências entre tributação e arrecadação. Um dos motivos para a existência dessas divergências é a sonegação fiscal. Estimativa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2020) aponta que, devido à sonegação fiscal, o Brasil deixa de arrecadar R\$ 417 bilhões por ano. Em relação ao PIB de 2019, cujo valor foi de 7,26 trilhões de reais (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE, 2019), essa perda representa em torno de 6%. Nesse caso, é possível afirmar que, no mesmo período, além dos 32,5% da carga tributária brasileira, percentual calculado pela arrecadação dos municípios, estados e União, foi tributado um valor adicional próximo de 6% do PIB. O ICMS (cobrado pelos estados) e o imposto de renda (cobrado pela União) foram os tributos mais sonegados em 2018 e em 2019, respectivamente. O faturamento não declarado pelas empresas foi estimado em 2,33 trilhões de reais ao ano. Também foram realizadas estimativas para o índice de sonegação fiscal entre 2002 e 2004, que aumentou de 32% para 39%, respectivamente. Entre 2009 e 2017, esse mesmo índice passou de 25% para 17%. Abaixo, no Gráfico 2, observa-se o comportamento da sonegação fiscal ao longo dos anos.



Fonte: IBPT (2020, p. 5).

Entre os países da América Latina, o Brasil apresenta o menor índice de sonegação, ficando mais próximo de países desenvolvidos, o que está relacionado

com a introdução dos sistemas de controle fiscal (IBPT, 2020). No entanto, cabe a reflexão de que pode existir uma relação de causa e efeito entre o índice de sonegação fiscal e a complexidade do sistema tributário. Nesse caso, haveria a possibilidade de reduzir o índice ao introduzir uma estrutura tributária mais simples, embora essa redução seja um efeito complementar a uma fiscalização mais rigorosa.

2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO

O presente capítulo definiu o conceito de eficiência do sistema tributário, amparado pelo pensamento welfarista, que designa princípios com os quais a estrutura do sistema deve estar alinhada para facilitar o seu funcionamento, e pelo significado de bem-estar do ponto de vista não ortodoxo. Além disso, foi feito um breve histórico do sistema tributário brasileiro, ponderando sobre as principais reformas, sobre os diferentes focos da política tributária e sobre o processo evolutivo que contribuiu para a organização e estrutura vigente do sistema no Brasil. Também demonstrou-se, em um primeiro passo, a participação de cada base de incidência na carga tributária, e posteriormente, revelou-se com maior detalhamento os principais tributos que compõem essas bases, bem como as alíquotas e as variações das alíquotas daqueles tributos mais conhecidos de cada ente federativo. No final do capítulo, conforme os estudos apresentados, constatou-se, pelas diferenças de comportamento entre arrecadação e tributação (LIMA e REZENDE, 2019) e pela equação do multiplicador fiscal (MATTA, 2020), que dificilmente o nível ótimo da curva de Laffer pode ser aplicado no Brasil de forma consistente. Ou seja, não foram encontradas evidências suficientes para argumentar, dada a estrutura atual de tributos e a capacidade atual de geração de riqueza da economia brasileira, que um aumento da tributação pode diminuir a arrecadação, ou ainda, que uma redução da tributação pode aumentar a arrecadação. Por último, foi observada uma tendência de queda no índice de sonegação fiscal. Embora a estimativa dos tributos sonegados tenha uma alta representatividade no PIB, verificou-se que o Brasil apresenta um dos menores índices de sonegação fiscal entre os países da América Latina (IBPT, 2020). Isso não significa que a fiscalização deve ser diminuída, porém, deduz-se que a simplificação do sistema tributário, além de fornecer ganhos de produtividade para as empresas (APPY, 2017), pode reduzir a sonegação fiscal.

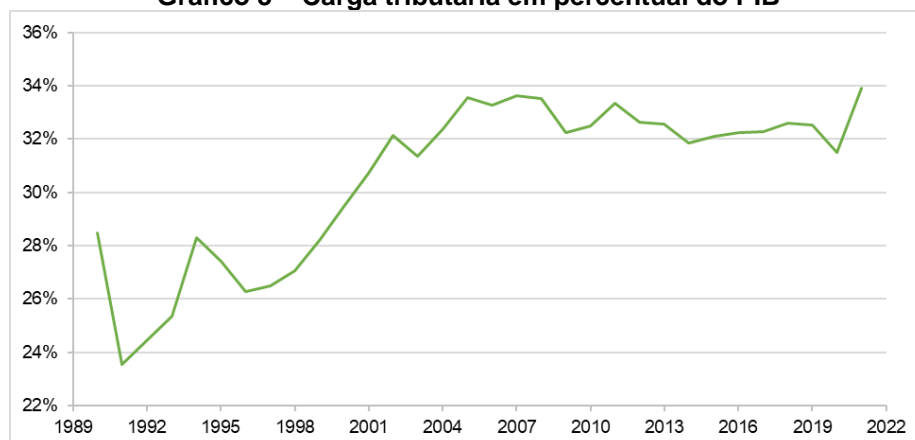
3 AVALIAÇÃO EMPÍRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Este capítulo, primeiramente, se dedicará a apresentar indicadores que evidenciem as condições do sistema tributário brasileiro, discorrendo sobre as conclusões que podem ser retiradas sobre a evolução da carga tributária doméstica e sobre o nível de tributação total e por bases de incidência em comparação com grupos de países da OCDE, da América Latina e do Caribe. Em seguida, o capítulo irá abordar os assuntos referentes aos impactos da estrutura do sistema tributário brasileiro na produtividade e na distribuição de renda, evidenciando as principais características da estrutura tributária que causam distorções na produtividade e que prejudicam o bem-estar em termos de equidade. Por último, será explorado o tema de *trade-off* entre equidade e eficiência econômica, fazendo uma relação com estudos sobre a teoria de tributação ótima e discorrendo brevemente sobre aplicabilidade do *trade-off* no Brasil.

3.1 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E COMPARAÇÃO INTERNACIONAL

De 1990 a 2021 a CTB no Brasil, medida em percentual do PIB, passou de 28,5% para 33,9%, um crescimento de 19,06%. Primeiramente, ocorreu um rápido crescimento entre 1991 e 1994, e depois, ocorreu período um crescimento mais lento entre 1996 e 2005. Nos anos seguintes, o seu comportamento ficou relativamente estável, porém, voltou a aumentar com a pandemia, atingindo uma máxima de 33,9% em 2021. O Gráfico 3 mostra a evolução da CTB no período analisado.

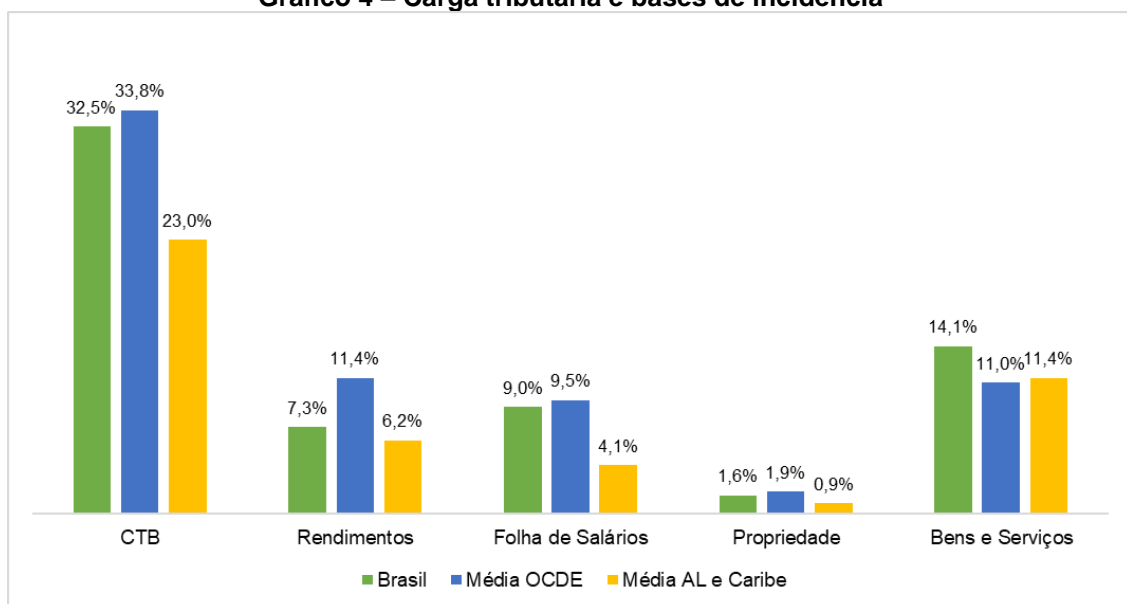
Gráfico 3 – Carga tributária em percentual do PIB



Fonte: Adaptado de Fundação Getúlio Vargas – FGV (2022).

Em 2019, a CTB no Brasil foi de 32,5%, ficando levemente abaixo da média de países da OCDE no mesmo período (RFB, 2021). Observando esse número isoladamente, chega-se à conclusão de que a CTB brasileira não está entre as mais elevadas do mundo, no entanto, as diferenças metodológicas no cálculo da carga tributária e as diferenças de estrutura tributária entre os países impedem que essa comparação seja realizada de forma precisa. Em relação aos países da América Latina e da região do Caribe, a tributação total no Brasil é cerca de 41% maior do que a tributação média desses países, sendo que a diferença relativa é mais que o dobro na base de salários. Ainda na comparação por base de incidência, identifica-se que a tributação do Brasil sobre rendas, lucros e ganhos de capital é menor do que a média dos países da OCDE (7,3% contra 11,4%), e que a tributação do Brasil sobre bens e serviços é maior do que a média desses países (14,1% contra 11,0%). Para fins ilustrativos, o Gráfico 4 revela as comparações da carga tributária total e das bases de incidência entre o Brasil e os grupos de países citados.

Gráfico 4 – Carga tributária e bases de incidência



Fonte: Adaptado de RFB (2021, p. 10).

Observa-se que a tributação total brasileira fica mais próxima da tributação média de países mais ricos do que da tributação média de países de renda média e baixa da América Latina e do Caribe. Porém, a comparação por base de incidência esclarece que nem sempre esse é o caso, pois a carga tributária brasileira de rendimentos, por exemplo, fica mais próxima da média do último grupo de países. Levando em consideração o fato de que há uma prestação bastante ativa de serviços

públicos no Brasil, não se pode dizer que o nível de tributação é injustificável perante a oferta de serviços públicos². Nesse contexto, compete destacar o significado que a composição tributária pode ter em relação às características econômicas dos países em análise, com especial atenção para o Brasil. Grosso modo, a OCDE é composta por países mais ricos, que apresentam melhores métricas de PIB *per capita*, distribuição de renda, inflação. Em contrapartida, o Brasil apresenta um desempenho inferior nesses indicadores.

Além dos aspectos acima mencionados, tem-se que a tributação no Brasil é regressiva, diferentemente da tributação nos países desenvolvidos, nos quais a tributação é progressiva (GOBETTI e ORAIR, 2018). Isso implica que a parte da população pertencente às faixas de renda mais altas são menos tributadas do que a parte da população pertencente às faixas de renda mais baixas. Portanto, o fato de que o Brasil tributa mais a base bens e serviços do que os países da OCDE e do que os países da América Latina e do Caribe, os quais, em grande parte, apresentam características macroeconômicas semelhantes às suas, traz uma pista de que o sistema tributário brasileiro está onerando mais o grupo de pessoas que consome um maior percentual de sua renda com bens e serviços, a população mais pobre, que é mais afetada pela inflação e pelo desemprego. Ainda que a redução da carga tributária para níveis próximos aos dos países da América Latina e do Caribe não seja economicamente viável do ponto de vista de arrecadação do setor público, entende-se que uma redução na tributação sobre bens e serviços, compensada por um aumento na tributação sobre rendimentos ou sobre propriedade, pode melhorar o bem-estar na economia.

3.2 IMPACTOS NA PRODUTIVIDADE

A análise dos efeitos do sistema tributário na produtividade pode ser realizada com base nas distorções alocativas provocadas pelo sistema tributário. Nesse caso, a eficiência de Pareto pode ser utilizada para identificar a relação entre a estrutura do sistema tributário e as condições de alocação da produção na economia. Uma alocação eficiente indica que um aumento na produtividade decorrente de mudanças no sistema tributário resulta numa quantidade maior de bens e serviços produzidos

² Mais de 70% da despesa pública paga em 2019, desconsiderando encargos, corresponde a prestação de serviços de saúde, educação e previdência (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU, 2022).

em um determinado setor, sem provocar reduções na arrecadação e na quantidade de outros bens e serviços produzidos, mantendo a quantidade empregada de fatores de produção (APPY, 2017). Pontua-se que a eficiência de Pareto não está sendo utilizada para avaliar a eficiência do sistema tributário, mas sim, para avaliar de que forma a estrutura tributária afeta a produtividade. Portanto, essa relação é apenas um dos elementos que impacta na eficiência tributária nos termos do presente estudo.

A influência da tributação na organização da produção e a mudança nos preços relativos são os dois fatores da estrutura tributária brasileira que causam distorções alocativas na economia (APPY, 2017). De acordo com a teoria econômica, as alterações nos preços relativos provocadas pela tributação reduzem o bem-estar dos agentes, sendo assim, uma estrutura de tributos que não altera os preços relativos diminui essa perda de bem-estar. Ressalta-se que do ponto de vista dos consumidores, essas distorções podem ocorrer tanto no consumo, quanto na poupança ou na renda proveniente do trabalho, por outro lado, do ponto de vista dos produtores, as distorções podem ocorrer no investimento, de modo que o capital seja direcionado para setores com baixa produtividade. Na prática, a compulsoriedade da tributação faz com que as distorções, ainda que mínimas, estejam sempre presentes, por isso, a fim de evitar uma grande perda de bem-estar, espera-se que o sistema tributário como um todo seja organizado de forma simples e transparente, levando em conta os princípios de um “bom” sistema tributário (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015).

Segundo Appy (2017), a estrutura tributária brasileira apresenta características que distorcem os preços relativos de forma mais intensa do que as estruturas tributárias dos demais países.

Por conta da grande diversidade de tributos, das diferentes características dos tributos, e da multiplicidade de regimes especiais e benefícios, a carga tributária pode variar muito dependendo da forma como se organiza a produção, seja em termos setoriais, seja na forma de constituição da empresa (regimes simplificados vs. regime normal de tributação), seja via verticalização ou fragmentação artificial da produção, seja, finalmente, pela localização geográfica do empreendimento (em função da guerra fiscal ou de outros incentivos regionais) (APPY, 2017, não paginado).

As empresas, em resposta ao custo estabelecido pela estrutura irregular do sistema tributário, organizam a cadeia produtiva com o objetivo de minimizar esse custo, porém, economicamente, isso é um comportamento que não se classifica como

eficiente, uma vez que a quantidade final de bens e serviços produzidos resulta em um volume inferior ao que poderia ser produzido numa organização eficiente da produção (APPY, 2017).

Objetivamente, em relação às distorções nos preços relativos, Appy (2017) discorre sobre cinco possíveis causas: estrutura dos tributos sobre bens e serviços (i); diferenças entre as incidências desses tributos (ii); existência de regimes simplificados (iii); irregularidade nas alíquotas; e benefícios e regimes fiscais (iv). A estrutura tributária brasileira é composta por quatro tributos que incidem sobre bens e serviços específicos: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins. Essa estrutura é chamada de base restrita. Entretanto, a maior parte dos países utiliza o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), chamado de imposto de base ampla, pois enquadra uma ampla quantidade de produtos. Os tributos da estrutura brasileira podem ter incidência cumulativa ou não cumulativa, e o IVA é um tributo de natureza não cumulativa. O ICMS e o IPI são tributos não cumulativos, logo, geram direito de dedução ao longo da cadeia produtiva, já o ISS é um tributo cumulativo, sendo assim, não gera direito de dedução. O PIS e a Cofins são tributos mistos, podendo ter os dois tipos de incidência, de acordo com o setor (APPY, 2017). Na Figura 2 abaixo, observa-se as incidências desses tributos por setor.

Figura 2 – Incidência de tributos por setor

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

Fonte: Appy (2017).

Na indústria, a tributação é muito maior do que nos demais setores, sendo que a agropecuária é um setor que sofre pouquíssima tributação. Porém, as distorções nos preços relativos, além de serem causadas pelas diferenças setoriais, também são causadas pela enorme variabilidade das alíquotas, de acordo com os tipos de bens e serviços, os benefícios e regimes fiscais e a localização dos empreendimentos. Em algumas situações, os regimes especiais são criados para corrigir distorções decorrentes da própria estrutura dos tributos, entretanto, criam outras distorções entre setores ou produtos por não estarem disponíveis de forma universal (APPY, 2017).

Em razão das diferentes possibilidades existentes para a incidência tributária, se torna praticamente impossível realizar uma estimativa precisa sobre a incidência tributária efetiva de bens e serviços em todo o processo produtivo até a comercialização, pois isso depende de como a produção é organizada em termos de setor ou de localização e da existência ou não de benefícios e regimes fiscais específicos em cada etapa da cadeia produtiva (APPY, 2017).

A estrutura tributária brasileira também gera má alocação geográfica dos empreendimentos. Esse último caso decorre dos benefícios fiscais concedidos pelos estados, ou melhor, da chamada guerra fiscal do ICMS, que consiste na competição entre os estados para que as empresas produzam em seus territórios. Isso é um problema porque cria um aumento de receita para o estado que concede o benefício, em detrimento do estado que perde a arrecadação por ICMS de um determinado empreendimento migrado. Por exemplo, é possível que um estado ofereça um benefício fiscal na forma de crédito presumido a uma empresa, gerando um desconto que proporciona um aumento de lucro para a mesma. Porém, se o custo de produção for maior no estado que concedeu o benefício, a empresa pode reduzir o volume produzido, a fim de gerar um retorno financeiro maior do que no local onde produzia anteriormente, em função do benefício fiscal recebido. Essa situação hipotética descreve, de maneira simplificada, como ocorre a perda de eficiência produtiva na economia decorrente da guerra fiscal. Caso fosse cobrada apenas uma alíquota no local de destino das transações interestaduais, não haveria guerra fiscal, entretanto, o imposto é cobrado tanto no local de origem quanto no local de destino, permitindo que concessões de benefícios gerem transferências de receitas. Vale lembrar que os benefícios são concedidos de forma generalizada no país, e o resultado disso, apesar de poder ser entendido pelos governos estaduais como um ganho de investimento, na realidade, é dado por alocações ineficientes e um volume de produção inferior à capacidade produtiva das empresas (APPY, 2017).

Um outro problema que distorce a produtividade das empresas é a litigiosidade, isto é, as contestações de demanda em relação a questões tributárias. Infere-se que isso é uma das consequências da complexidade do sistema tributário que, segundo Appy (2017), é agravada pelo excesso de constitucionalização dos assuntos relacionados a tributos, dando margem para questionamentos e diferenças nas interpretações da legislação tributária nacional pelos contribuintes, o que gera insegurança jurídica para as empresas. Nesse contexto, a estimativa do valor total

das contestações de tributos em 2016 foi de aproximadamente dois terços do PIB, um pouco mais de R\$ 4 trilhões, porém, boa parte desse valor corresponde a créditos de empresas fechadas que não podem ser recuperados. Pela ótica das firmas, as contestações de tributos geram despesas com advogados e dispêndio de horas na administração dos litígios, prejudicando os seus resultados financeiros (APPY, 2017).

Em relação aos custos de conformidade da tributação, pesquisa recente aponta que o Brasil se encontra na 184^a posição no *ranking* mundial de recolhimento de tributos entre as empresas de médio porte, com um total de 1501 horas dispendidas por empresa anualmente para preparar, arquivar e pagar três principais tributos: imposto de renda, imposto sobre vendas e encargos trabalhistas. Também é considerado no *ranking* o percentual de pagamento de taxas e contribuições sobre os lucros, que no caso do Brasil, é de 65,1% (THE WORLD BANK, 2019). Portanto, numa comparação internacional, há indícios de que o Brasil apresenta maiores custos de conformidade do que os demais países. De forma geral, a complexidade do sistema tributário também reduz a produtividade a partir dos custos citados, pois é necessário que as empresas aloquem uma quantidade significativa de trabalho e capital a fim de cumprir as regras e exigências instituídas (APPY, 2017).

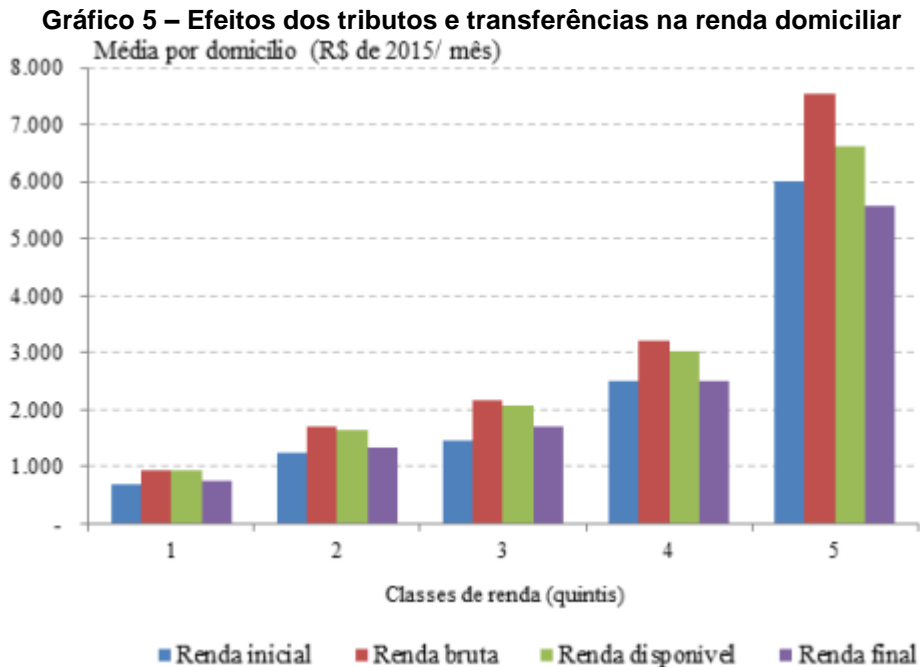
3.3 IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA

Não há dúvidas de que o Brasil é um país com elevados índices de desigualdade na distribuição de renda. Essa condição, combinada com os distúrbios econômicos mais recentes, acentua a preocupação com medidas redistributivas que possam não só restaurar como também elevar o poder de compra da população mais pobre. Nesse contexto, é de extrema importância ter conhecimento sobre em que medida o sistema tributário brasileiro tem gerado efeitos redistributivos na economia.

Segmentando a população pelos estratos de renda, é possível saber qual é o efeito líquido dos tributos e das transferências do governo às famílias, a partir da comparação entre a renda inicial e a renda final³. A seguir, no Gráfico 5, visualiza-se que os tributos e as transferências, em média, não aumentam significativamente a

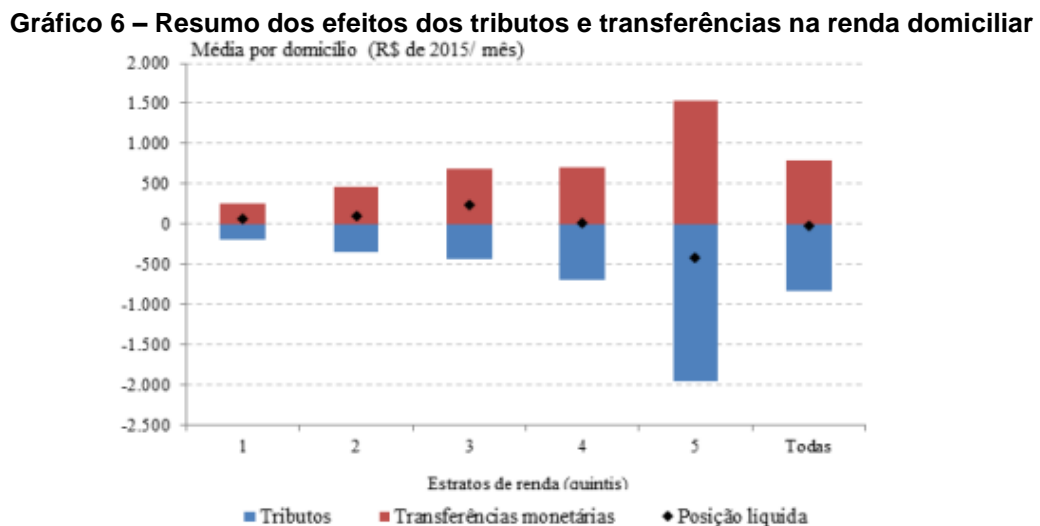
³ A renda inicial é a renda proveniente do trabalho e de outras fontes privadas, já a renda final, é a renda após o efeito dos programas de transferência do governo, como aposentadorias e pensões, e após os tributos diretos e indiretos (SEAE, 2017).

renda final dos mais pobres, sendo que o maior efeito positivo ocorre para a população pertencente ao terceiro quintil de renda (SEAE, 2017).



Fonte: Seae (2017).

Vale destacar que as transferências têm um papel de protagonismo no efeito analisado dentre os 60% mais pobres da população, portanto, para esse conjunto de pessoas, os efeitos positivos na renda final decorrem, em maior parcela, dos programas de transferência do governo, e em menor parcela, dos efeitos redistributivos da tributação. O Gráfico 6 resume o comportamento do gráfico anterior de acordo com a posição líquida de renda.

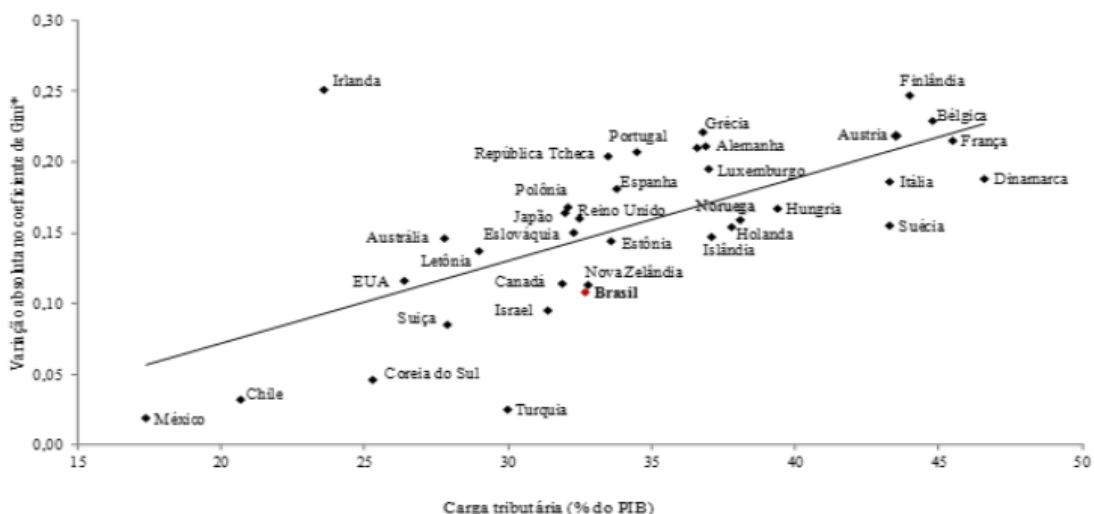


Fonte: Seae (2017).

Também é possível calcular o coeficiente de Gini para a renda inicial e para a renda final. Pelo conceito de renda inicial, o coeficiente resulta em 0,583, e pelo conceito de renda final, o coeficiente resulta em 0,483, uma diferença de 10 pontos percentuais (SEAE, 2017). Verifica-se que esse resultado não diminui significativamente a pobreza no Brasil, pois conforme visto, o maior efeito positivo dos tributos e das transferências ocorre na faixa de renda intermediária, inclusive, “os tributos indiretos aumentam a desigualdade em 0,8 ponto percentual” (SEAE, 2017).

Numa comparação com os países da OCDE, identifica-se que a redução relativa no índice de Gini médio desses países, após o efeito das transferências e dos tributos diretos⁴, é o dobro da redução relativa verificada no índice de Gini do Brasil, alterando de 0,47 para 0,31. Constatamos que “o Brasil é o país mais desigual antes e depois das transferências e tributos diretos, mas a discrepância em relação à OCDE é maior para a renda disponível do que para a renda inicial” (SEAE, 2017). Diversos países com uma carga tributária semelhante à do Brasil, como Nova Zelândia, Estônia, Reino Unido, Espanha e Portugal, conseguem reduzir o coeficiente de Gini, em valor absoluto, com muito mais intensidade. Portanto, esses fatores evidenciam a baixa capacidade do sistema tributário brasileiro de devolver recursos para a população na forma de renda disponível (SEAE, 2017). Observa-se no Gráfico 7, a relação entre a redução absoluta no índice de Gini, após os tributos diretos e as transferências do governo, e a CTB dos países da OCDE e do Brasil.

Gráfico 7 – Redução no índice de Gini em relação à carga tributária

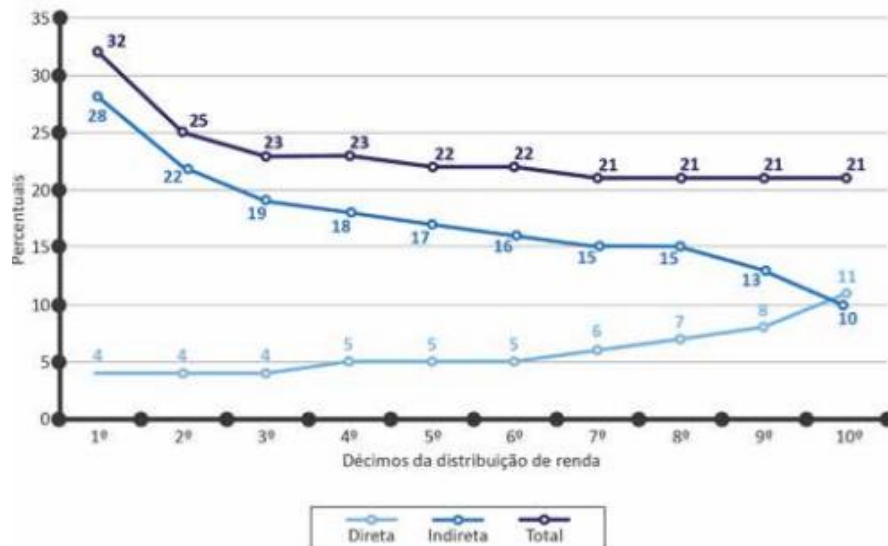


Fonte: Seae (2017).

⁴ Trata-se do conceito de renda disponível, ou seja, não considera o efeito dos tributos indiretos (SEAE, 2017).

Constatou-se neste trabalho que o Brasil tributa mais o consumo do que a propriedade, as heranças e os rendimentos de capital, o que impacta mais a população de menor renda e caracteriza a tributação brasileira como regressiva. Portanto, convém avaliar como ocorre o comportamento regressivo da tributação direta e indireta pelos decis de renda das famílias. Observa-se no Gráfico 8 que conforme aumenta a renda familiar, diminui a participação dos tributos totais na renda, cuja estabilização inicia a partir dos 70% mais ricos, de modo que a participação da tributação direta aumenta em detrimento da participação da tributação indireta (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – ANFIP, 2014).

Gráfico 8 – Participação dos tributos diretos e indiretos por decis de renda familiar



Fonte: Anfip (2014, p.21).

Para o IRPF, que é um tributo direto, as evidências apontam que sua estrutura não está de acordo com os princípios de equidade horizontal e de equidade vertical, pois o tributo não incide da mesma forma para indivíduos com a mesma capacidade contributiva e possui alíquotas menores para os estratos de renda mais altos. Um outro dado importante, é a representatividade e a evolução dos rendimentos isentos em relação ao total dos rendimentos declarados, conforme é demonstrado na Figura 3. Constata-se nesses resultados, uma renúncia de receita do governo bastante expressiva, o que estimula a concentração de renda no país. Também é possível observar na figura o aumento de lucros e dividendos ao longo do tempo, que quase dobraram entre 2007 e 2013, porém, apenas as faixas de renda mais altas da

população se beneficiaram desses ganhos (GOBETTI e ORAIR, 2018). Segundo Avila e Conceição (2017), as mudanças na legislação tributária ocorridas desde a redemocratização contribuíram para o aumento da concentração de renda e para a redução da progressividade da tributação no Brasil, com destaque para a isenção dos dividendos. Nesse contexto, a parte mais rica da população brasileira é a que menos contribui com o IRPF quando se analisa os impostos pagos em percentual da renda declarada.

Figura 3 – Rendimentos das DIRPFs em R\$ bilhões entre 2007 e 2013

Rendimentos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tributáveis	968,5	1.034,6	1.071,2	1.125,2	1.197,7	1.271,0	1.293,2
Tributados exclusivamente na fonte	107,6	149,8	139,3	163,6	204,9	192,7	207,4
Rendimentos do trabalho	30,1	50,6	55,1	63,5	70,1	74,6	97,6
Aplicações financeiras	32,3	45,8	42,5	45,6	57,2	52,8	45,2
Outras rendas da propriedade do capital	45,3	53,3	41,7	54,5	77,6	65,2	64,6
Isentos	293,2	477,6	473,3	530,4	583,0	601,5	632,2
Rendimentos do trabalho	47,2	89,2	92,1	94,8	97,5	105,8	113,5
Lucros e dividendos	149,4	196,9	195,8	229,7	257,0	271,4	287,3
Outras rendas da propriedade do capital	65,0	128,2	127,3	145,8	167,8	166,5	171,9
Transferências patrimoniais	31,7	63,3	58,2	60,3	60,6	57,9	59,4
Total dos rendimentos declarados	1.369,4	1.661,9	1.683,8	1.819,2	1.985,5	2.065,2	2.132,7

Fonte: Gobetti e Orair (2018, p. 19).

Ao analisar os resultados do indicador de Kakwani para medir a progressividade entre os 10% mais ricos da população, chega-se à conclusão que a progressividade, apesar de ser positiva, ocorre em níveis mais baixos para esse grupo de renda, com estimativas que diminuem de 0,273 para 0,238, entre 2007 e 2013, apresentando claramente tendência de queda, conforme os resultados da Figura 4 (GOBETTI e ORAIR, 2018). Nessa faixa de renda, também se destaca o fato de que o maior efeito da progressividade corresponde às alíquotas de rendimentos do trabalho, de modo que as deduções ou isenções desses rendimentos têm efeitos regressivos na tributação, e as alíquotas de capital não têm efeito sobre a progressividade. Por último, convém salientar que os 10% mais ricos da população detém cerca de 52% da renda nacional, segundo estudos de Gobetti e Orair (2018) utilizando dados da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) do ano de 2013.

Figura 4 – Medida de progressividade para último decil dos declarantes do IRPF

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Medida de progressividade	0,273	0,254	0,271	0,253	0,244	0,244	0,238
Contribuição dos rendimentos do trabalho	0,218	0,200	0,221	0,202	0,184	0,194	0,198
Efeito alíquota	0,314	0,303	0,319	0,305	0,292	0,298	0,299
Efeito base	-0,097	-0,104	-0,098	-0,103	-0,107	-0,105	-0,101
Contribuição dos rendimentos do capital	0,056	0,054	0,049	0,051	0,060	0,051	0,039
Efeito alíquota	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Efeito base	0,056	0,054	0,049	0,051	0,060	0,051	0,039

Fonte: Gobetti e Orair (2018, p. 24).

A análise das evidências sobre a relação entre tributação e distribuição de renda permite concluir que a estrutura do sistema tributário brasileiro gera poucos efeitos redistributivos, ainda que a carga tributária seja mais alta do que a de países com um PIB *per capita* mais próximo ao do Brasil, como o México. Além disso, pontua-se que a regressividade dos tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, a baixa progressividade e as isenções ou deduções dos tributos diretos, principalmente do IRPF entre os grupos de maior renda, não estão de acordo com os parâmetros de eficiência do sistema tributário definidos neste trabalho. Com isso, a população mais pobre depende mais dos programas de transferência do que da tributação para sustentar o seu poder de compra.

3.4 TRADE-OFF ENTRE EQUIDADE E EFICIÊNCIA

Abordar a eficiência do sistema tributário com a premissa de que a capacidade de promover a equidade é um dos aspectos que compõem essa eficiência pode causar confusão entre aqueles que conhecem teorias econômicas sobre a relação de *trade-off* entre equidade e eficiência. Porém, o que está implícito nessa proposição é o contexto em que os formuladores de políticas devem se basear para implementar medidas ou reformas estruturais, desconsiderando hipóteses que são excessivamente irrealistas ou muito difíceis de serem testadas. Para o sistema tributário brasileiro, que nitidamente contribui pouco com a redução nos índices de desigualdade de renda, e que distorce substancialmente a produtividade, há espaço para medidas que atenuem ambos os problemas. Entretanto, dado que é bastante conhecida na comunidade acadêmica a relação de *trade-off* citada, é importante fazer

algumas reflexões sobre os seus fundamentos, considerando o pensamento de economistas sobre equidade e eficiência e estudos da teoria da tributação ótima.

Segundo Gobetti (2018), a teoria da tributação ótima considera que sempre existe o *trade-off* entre equidade e eficiência, ou seja, a introdução de medidas que tenham o objetivo de melhorar a distribuição de renda está vinculada ao aumento de distorções na economia, alterando a produtividade, a poupança e o investimento. Sendo assim, o sistema tributário deve ser elaborado de modo que maximize o bem-estar da sociedade, pelo conceito de utilidade, e minimize as distorções na economia, adotando as hipóteses neoclássicas de racionalidade e informação perfeita. A partir dessa lógica, a teoria “convenceu”, mesmo com diversas limitações de validação empírica, o *mainstream* acadêmico dos anos 1970 de que a tributação deve ser linear e que a configuração de uma alíquota ótima de tributação sobre o capital deve ser nula (GOBETTI, 2018).

A justificativa para que haja a configuração acima é que a tributação sobre os rendimentos de capital altera as escolhas dos indivíduos entre consumo futuro e consumo presente, fazendo com que, no pior caso, esses indivíduos decidam poupar menos e consumir mais, gerando uma distorção alocativa na poupança. A respeito da progressividade tributária, os economistas defensores dessa teoria argumentavam — a partir das hipóteses de que os salários correspondem à produtividade marginal do trabalho e de que as horas ofertadas de trabalho dos indivíduos mais capacitados têm alta elasticidade em relação à tributação — que as alíquotas progressivas tenderiam a gerar desincentivos para esse grupo de indivíduos ofertarem trabalho, o que reduziria a produtividade da economia. Apesar das justificativas, sempre existiu algum nível de tributação do capital e de progressividade nas estruturas tributárias dos países, mesmo entre aqueles que mais corroboravam com a teoria de tributação ótima, como os Estados Unidos. Na prática, os governos optaram por seguir uma linha de tributar menos o capital, mantendo uma baixa progressividade, focando na ideia de que a eficiência não deveria ser penalizada em favor da equidade, pois acreditava-se que os mais ricos estimulariam os investimentos e a geração de riqueza a partir do efeito *trickle-down*. Entretanto, dado que com o passar do tempo ocorreu um aumento considerável da concentração de renda no mundo, a teoria da tributação ótima foi reavaliada, de modo que hipóteses mais próximas da realidade fossem demonstradas na perspectiva neoclássica, realizando concessões para a progressividade tributária e para o aumento da tributação do capital (GOBETTI, 2018).

A respeito de equidade e eficiência, as evidências internacionais sugerem que é possível promover um aumento de ambos os aspectos de forma simultânea. Um exemplo simples pode ser dado pela atividade de uma grande corporação como a Microsoft, que têm o monopólio sobre o mercado e consegue fixar os seus preços em níveis mais altos, criando barreiras para a eficiência econômica (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015). Nesse contexto, uma maior regulação com as leis antitruste poderia aumentar tanto a eficiência, pois abriria oportunidade para mais empresas concorrerem no mercado, como também poderia aumentar a equidade, pois os preços ficariam mais acessíveis aos consumidores. Outras correções que podem aumentar a equidade e a eficiência estão associadas à interrupção de contratos entre governo e empresas que geram vantagens excessivas de receitas ou de custos para as últimas. Ademais, a alteração de leis fiscais que tributam os ganhos de capital em taxas muito baixas, classificadas como políticas rentistas — pois causam distorções na economia e incentivam a alocação de capital em atividades especulativas, desincentivando a geração de riqueza real — é uma correção que pode aumentar a equidade e a eficiência (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015).

Em suma, as falhas governamentais em conjunto com as falhas de mercado contribuem para ampliação do rentismo, ou *rent seeking*, beneficiando um pequeno grupo de agentes com grande poder aquisitivo na economia em detrimento dos demais (STIGLITZ e ROSENGARD, 2015). Portanto, dado que as falhas citadas estão presentes no Brasil, denota-se que é possível aumentar a equidade e eficiência concomitantemente, tornando a economia mais produtiva e menos desigual, desde que ocorra uma reformulação do sistema tributário.

3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO

No capítulo atual foi apresentada a evolução da carga tributária brasileira a partir de 1989 e foi realizada uma comparação com a carga tributária de países da OCDE, da América Latina e do Caribe, revelando que o total da tributação no Brasil aproxima-se mais do total da tributação média de países mais ricos, porém, nem sempre esse comportamento ocorre ao analisar os tributos por base de incidência. Posteriormente, foram identificados os efeitos da estrutura tributária na produtividade, constatando que a irregularidade das alíquotas, a complexidade do sistema tributário e os efeitos da guerra fiscal impõem sobre as empresas e sobre a economia perdas

substanciais de produtividade (APPY, 2017). Sobre os impactos redistributivos da tributação, verificou-se que o efeito líquido na renda dos mais pobres após os tributos não é significativo. Além disso, em comparação com os países da OCDE, o Brasil apresenta o pior resultado de desigualdade antes e após o efeito dos tributos e das transferências, ficando mais próximo do México nesse aspecto (SEAE, 2017). As análises da progressividade tributária indicam que a contribuição relativa da parte mais rica da população é consideravelmente menor do que a contribuição relativa da parte mais pobre, ou seja, os tributos brasileiros apresentam baixa progressividade. Não obstante, a maior parte da contribuição dos mais pobres provém da tributação indireta, sobre o consumo de bens e serviços, enquanto que a maior parte da contribuição dos mais ricos provém da tributação direta, como o IRPF ou IRRF. Por fim, realizando uma reflexão sobre o *trade-off* entre equidade e eficiência, chegou-se à conclusão de que, apesar das hipóteses utilizadas na teoria da tributação ótima, não necessariamente as medidas que visem o aumento da equidade irão distorcer a produtividade. No caso do Brasil, dadas as falhas discutidas, há espaço para beneficiar ambas as condições.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise dos efeitos da estrutura do sistema tributário no Brasil, corrobora-se com a hipótese de que a reformulação tributária é praticamente um requisito para que a eficiência seja alcançada, ou seja, as falhas existentes impedem que o sistema possa ser considerado eficiente.

Em relação à produtividade, viu-se que as múltiplas distorções causadas pela estrutura dos tributos e pela complexidade sob a qual o sistema foi instituído, criam obstáculos para as empresas organizarem a sua produção, de modo que não operem com toda a sua capacidade produtiva. Sendo assim, esse é um comportamento que, em tese, prejudica o crescimento econômico. Ademais, entende-se que a autonomia concedida aos estados para fixarem o ICMS gera incentivos para ocorrerem concessões imprudentes de benefícios fiscais, contribuindo para o aumento da guerra fiscal e para a má alocação regional da produção. Nesse caso, recomenda-se que seja instituído um imposto com alíquotas mais uniformes de incidência ampla, como o IVA, adotado na maior parte dos países. Isso evita a dupla tributação ao longo da cadeia produtiva e interrompe com a guerra fiscal, uma vez que o IVA é cobrado apenas no local de destino das mercadorias (APPY, 2017), logo, conceder benefícios para atrair investimento de empresas de outros estados perde o sentido.

Dado o cenário de elevada desigualdade na distribuição de renda no país, considera-se fundamental que o sistema tributário tenha a capacidade de reduzi-la de expressivamente. Entretanto, as evidências analisadas esclarecem que a estrutura atual do sistema tributário não tem gerado efeitos redistributivos significativos. Comparando a renda inicial com a renda final ou com a renda disponível, há uma melhoria sutil apenas para a faixa de renda intermediária, sendo que a maior parte desse efeito corresponde aos programas de transferências do governo. Além disso, na comparação internacional realizada, o Brasil apresenta o pior indicador de desigualdade, medido pelo índice de Gini, tanto pelo conceito de renda inicial quanto pelo conceito de renda disponível. Mesmo que a carga tributária do Brasil seja maior que a de muitos América Latina, esse nível de tributação não é suficiente para fortalecer o poder de compra dos mais pobres, sugerindo que a melhoria da distribuição de renda a partir da tributação não ocorrerá com um aumento da carga tributária, mas sim, com uma mudança na estrutura dos tributos.

Outro fator que revela o fraco desempenho do sistema tributário para a geração de efeitos redistributivos é a baixa progressividade. Observa-se que a tributação sobre bens e serviços é quase o dobro da tributação sobre rendimentos de capital, o que claramente impõe um ônus maior para os estratos de menor renda. O alto volume de deduções ou isenções do IRPF, junto com o baixo resultado do indicador de progressividade apresentado, são fatores que fornecem indícios de que o sistema tributário brasileiro vem contribuindo pouco para a progressividade dos tributos diretos. Examinando o percentual da renda utilizado para recolher tributos, compreende-se que os mais pobres recolhem cerca de 32% da renda familiar, com maior participação dos tributos indiretos, por outro lado, os mais ricos, recolhem apenas cerca de 21% dessa renda, com maior participação dos tributos diretos. Essas condições favorecem o aumento da concentração de renda na parte mais rica da população. Por isso, com o objetivo de melhorar a distribuição de renda, recomenda-se uma profunda mudança na política tributária, colocando no radar os rendimentos de propriedade, principalmente de heranças, mas também os rendimentos de capital provenientes de aplicações financeiras, como os dividendos, que não estão diretamente vinculados à geração de riqueza real no país. A revogação da isenção do IRPF de lucros e dividendos pagos aos sócios e acionistas, bem como a introdução de uma tabela progressiva para esse imposto, com alíquotas marginais mais elevadas para os estratos de maior renda (INTROINI et al., 2018), são exemplos de propostas que aumentam a progressividade tributária e melhoram a distribuição de renda.

Por fim, ressalta-se que a perda de bem-estar decorrente das condições mencionadas, ainda que não esteja sendo mensurada pela estática comparativa, mostra-se clara na sociedade, pois as distorções na produtividade e, especialmente, a desigualdade na distribuição de renda impõem uma série de limitações às capacitações dos indivíduos (SEN, 1979), com destaque para o consumo de bens e serviços que garantem uma mínima qualidade de vida. O Brasil acompanhou as práticas de países desenvolvidos ao tributar menos o capital, seguindo as recomendações da teoria da tributação ótima. Contudo, interpreta-se que essas recomendações estão acompanhadas mais de um viés ideológico, como a suposição do efeito *trickle-down* (GOBETTI, 2018), do que de evidências empíricas robustas.

Observa-se que o processo político de aprovação é um elemento decisivo para a mudança do sistema tributário, fora isso, não são identificados argumentos que favoreçam a manutenção da estrutura atual, que contribui pouco com a redução da

elevada desigualdade de renda no país, e contribui mais com o aumento das práticas rentistas.

REFERÊNCIAS

- APPY, B. Tributação e produtividade no Brasil. In: BONELLI, R.; VELOSO, F.; PINHEIRO, A. C. (Orgs.). **Anatomia da Produtividade no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2017. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105023/mod_resource/content/0/Appy_Tributacao_e_Produtividade.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2022.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – ANFIP. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Sistema Tributário e Seguridade Social: Contribuições para o Brasil**. Sistema Tributário: Diagnóstico e Elementos para Mudança. 2. ed. Brasília, jun. 2014. Disponível em: <https://unafiskonacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/sistema_tributario_final__1_.pdf>. Acesso em: 04 set. 2022.
- AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. Estratificação centílica de renda e de patrimônio dos declarantes de imposto de renda no Brasil e no Rio Grande do Sul. **Indicadores Econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 44, p. 113-126, 2017. Disponível em: <<https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/view/3908/380>>. Acesso em: 04 set. 2022.
- AVILA, R. I. Crise fiscal e alternativas tributárias. **Jornal da Universidade – UFRGS**, 18 jun. 2020. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/jornal/crise-fiscal-e-alternativas-tributarias/>>. Acesso em: 16 fev. 2022.
- CONTABILIZEI. ICMS: o que é, como calcular e Tabela ICMS completa In: _____. **Blog da Contabilizei**. [S.l.], 30 dez. 2021. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/impostos-federais-estaduais-e-municipais/>>. Acesso em: 28 ago. 2022.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. Receitas: despesas: consulta: por área de atuação do governo (função). In: _____. **Portal da Transparência**. [S.l.], 2022. Disponível em: <<https://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 27 ago. 2022.
- COSTA-CORRÊA, A. L. Considerações sobre eficiência tributária para uma tributação no século XXI. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, 3 maio. 2018. p. 125-149.
- EFICIÊNCIA. In: **Dicionário Online de Português**. [S.l.]: 7Graus, 2022. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/eficiencia/>>. Acesso em: 31 jul. 2022.
- FROES, S. DA. A Curva de Laffer: Um dos principais fatores da alta sonegação de impostos no Brasil. In: _____. **Jusbrasil**. [S.l.], 08 jan. 2019. Disponível em: <<https://sergionfroes.jusbrasil.com.br/artigos/662335572/a-curva-de-laffer>>. Acesso em: 28 ago. 2022.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS - FGV. Instituto Brasileiro de Economia. Observatório de Política Fiscal. **Carga Tributária: 1990-2021**. [S.l.], 06 abr. 2022.

Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/>>. Acesso em: 28 ago. 2022.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 2018. (Texto para discussão, 2190).

GOBETTI, S. W. **Tributação do capital no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 2018. (Texto para discussão, 2380).

INDICADORES IBGE. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2019_4tri.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO – IBPT. **Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. [S.l.], dez. 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em: 20 ago. 2022.

INTROINI, P. G. H. et al. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental. **Reforma Tributária**. Brasília: Anfip, Fenafisco, 2018. (Texto para discussão, 33).

LAFFER, A. B. Statement prepared for the joint economic committee. In: LAFFER, A. B.; SEYMOUR, J. P. (Ed.). **The economics of the tax revolt: a reader**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1979.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 20, p. 239-255, jan./mar. 2019.

MATTA, A. DA. Entenda porque a curva de Laffer não se aplica no Brasil. In: _____. **Economia Mainstream**. [S.l.], 17 nov. 2020. Disponível em: <<https://economiamainstream.com.br/artigo/vamos-falar-sobre-a-curva-de-laffer/>>. Acesso em: 21 ago. 2022.

RAVALLION, M. **The Economics of Poverty: History, Measurement, and Policy**. New York: Oxford University Press, 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Carga Tributária no Brasil: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília, jul. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Legislação Tributária Federal**. Brasília, 2022. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/historico/arrecadacao/tributos/legislacao.htm>>. Acesso em: 20 set. 2022.

SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO – SEAE. **Efeito redistributivo da política fiscal no Brasil**. Brasília: Seae, dez. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em: 04 set. 2022.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. Publicações: carga tributária do governo federal: 2021. In: _____. **Tesouro Nacional Transparente**. Brasília, abr. 2022. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/>>. Acesso em: 20 set. 2022.

SEN, A. Equality of What? **The Tanner Lecture on Human Values**. California: Stanford University, 1979. Disponível em: <https://www.ophi.org.uk/wp-content/uploads/Sen-1979_Equality-of-What>. Acesso em: 31 jul. 2022.

SEN, A. Markets and Freedoms: Achievements and Limitations of the Market Mechanism in Promoting Individual Freedoms. **Oxford Economic Papers**, v. 45, n. 4, p. 519-541, out. 1993. Disponível em: <<https://www.cs.princeton.edu/courses/archive/spr06/cos444/papers/sen.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2022.

SMITH, A. [1776]. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

SOLUZIONE. Simples Nacional: Alíquotas, Anexos, Adesão e Dúvidas. In: _____. **Soluzione Contábil**. Santo Amaro, SP, 2022. Disponível em: <<https://www.soluzionecontabil.com.br/simples-nacional/>>. Acesso em: 10 out. 2022.

STIGLITZ, J. E.; ROSENGARD, J. K. **Economics of the Public Sector**. 4. ed. New York: W.W. Norton & Company, 2015.

STIGLITZ, J. E. The Welfare State in the Twenty-First Century. **The Welfare State and the Fight Against Inequality**, New York: Columbia University, 2015. Disponível em: <https://www8.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/sites/jstiglitz/files/01_Stiglitz%20FINAL%20pdf.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2022.

TANZI, V. **The Individual Income Tax and Economic Growth**. [S.l.]: Johns Hopkins University Press, 1969.

TOM, C. Guia do ISS: quem deve pagar, como calcular e o que mudou no Imposto Sobre Serviços. In: _____. **Conta Azul Blog**. [S.l.], 28 out. 2021. Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/iss>>. Acesso em: 20 set. 2022.

THE WORLD BANK. Doing Business Archive. **Paying Taxes**. [S.l.], 2019. Disponível em: <<https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 28 ago. 2022.

TREVIZAN, K. Anos de recessão do Brasil. **G1**. 03 mar. 2016. Disponível em: <<http://especiais.g1.globo.com/economia/2016/ultimos-anos-de-recessao-no-brasil/>>. Acesso em: 10 out. 2022.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:** anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 1996. (Texto para discussão, 405).