

DALTON TOLOCZKO COUTINHO

**SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA, SEUS PRINCIPAIS ASPECTOS E OS
EFEITOS SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO PAÍS
NO PERÍODO DE 1995 A 1998.**

Monografia apresentada para obtenção do título
de bacharel em Ciências Econômicas, Setor de
Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal
do Paraná.

Prof. Dr. José Guilherme Silva Vieira

**CURITIBA
NOVEMBRO/2007**

**TERMO DE APROVAÇÃO
DALTON TOLOCZKO COUTINHO**

**SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA, SEUS PRINCIPAIS ASPECTOS E OS
EFEITOS SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO PAÍS
NO PERÍODO DE 1995 A 1998.**

**Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de
bacharel em Economia no Curso de Ciências Econômicas do Setor de Ciências
Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada
pelos seguintes professores:**

Orientador:



**Prof. José Guilherme Silva Vieira
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.**



**Prof. José Felipe de Almeida
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.**



**Prof. Luiz Alberto Esteves
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.**

**CURITIBA
NOVEMBRO/2007**

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| LISTA DE SIGLAS..... | i |
| LISTA DE TABELAS..... | ii |
| LISTA DE GRÁFICOS..... | iii |
| LISTA DE FIGURAS..... | iv |
| RESUMO..... | 1 |
| 1 INTRODUÇÃO..... | 2 |
| 2 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E UMA ANÁLISE CONJUNTURAL AO LONGO DO PERÍODO DE 1930 A 2001..... | 4 |
| 3 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS CONCEITOS QUE FUNDAMENTAM OS CRITÉRIOS DE DISTRIBUIÇÃO EQUITATIVA DO ONUS TRIBUTÁRIO..... | 14 |
| 3.1 PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS..... | 17 |
| 4 ANÁLISE COMO A ATUAL TENDENCIA MUNDIAL DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA PODER TRAZER IMPACTOS PARA A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA..... | 25 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 36 |
| 6 REFERÊNCIAS..... | 38 |

LISTA DE SIGLAS

| | |
|-----------|--|
| BNDES | Banco Nacional de Desenvolvimento Social |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CPMF | Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços |
| IOF | Imposto sobre Operações Financeiras |
| IPEA | Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| ISS | Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| OECD | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| PIS/PASEP | Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público. |

LISTA DE TABELAS

| | | |
|----------|---|----|
| TABELA 1 | TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: 1982 A 1998 (EM % DO PIB)..... | 27 |
| TABELA 2 | TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: 1982 A 1998 (EM % DA CARGA TRIBUTARIA)..... | 28 |
| TABELA 3 | INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA..... | 31 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | | |
|-----------|---|----|
| GRÁFICO 1 | CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL – 1947/1996..... | 13 |
| GRÁFICO 2 | DISTRIBUIÇÃO POR ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA POR PRINCIPAIS TRIBUTOS – 2002..... | 29 |
| GRÁFICO 3 | DISTRIBUIÇÃO POR ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDENCIA. 2002. TOTAL: 35,6% DO PIB..... | 30 |
| GRÁFICO 4 | CARGA TRIBUTÁRIA DIRETA E INDIRETA SOBRE RENDA, SEGUNDO CLASSES DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS. EM PORCENTAGEM..... | 33 |

LISTA DE FIGURAS

| | | |
|----------|---------------------------|----|
| FIGURA 1 | DEFINIÇÃO DE TRIBUTO..... | 20 |
| FIGURA 2 | CURVA DE LAFFER..... | 23 |
| FIGURA 3 | ELASTICIDADE RENDA..... | 33 |

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo apresentar um estudo dos impactos da incidência da tributação indireta sobre a distribuição de renda, utilizando-se de uma fundamentação teórica e dados empíricos. Os achados do trabalho demonstram que o sistema tributário opera de forma regressiva sobre a população, recaindo mais fortemente sobre as classes de menor renda. Desse modo, os resultados indicam para uma necessidade de mudanças do sistema tributário brasileiro, tendo em vista de que a sua discussão é válida, tendo um papel importante para a melhoria da distribuição de renda e redução da pobreza.

1. INTRODUÇÃO

É freqüente encontrarmos na literatura econômica argumentos que defendam que o atual sistema tributário brasileiro agrava o grau de concentração de renda. A estrutura tributária criada pela Constituição Brasileira, promulgada em 1988, elevou significativamente a carga tributária e o número de tributos pagos pelos brasileiros. Nessa estrutura tributária assumem grande importância os impostos que incidem sobre a produção e o consumo, todos eles indiretos. Este fato é apontado por diferentes estudiosos como a principal causa do elevado grau de *regressividade* do sistema tributário brasileiro. Isso ocorre porque, em sua natureza, um sistema tributário regressivo se caracteriza por repassar todo ou quase todo o imposto para os preços finais dos produtos adquiridos pelos consumidores. Desta forma, ricos e pobres estarão sujeitos à mesma carga tributária, o que fere o princípio da equidade fiscal. (GIAMBIAGI E ALÉM, 2001).

Segundo RIANI (1997) o Brasil apresenta um dos mais altos níveis de desigualdade de distribuição de renda no mundo. Por isso mesmo, uma área de pesquisa importante é o estudo do impacto do sistema tributário nacional na distribuição de renda e na pobreza. Para tanto, serão analisadas evidências empíricas sobre o grau de *regressividade* dessa tributação nos segmentos mais pobres da população.

O objetivo deste trabalho é analisar o sistema de tributação brasileiro, investigando a sua natureza, seus principais aspectos e os efeitos sobre a distribuição de renda no país entre 1995 a 1998.

O período escolhido para a análise deriva-se do fato de ter ocorrido uma evolução mais acentuada da carga tributária a partir do plano Real e também de que, à primeira vista, houve uma intensificação da utilização de tributos incidentes sobre bens e serviços durante esse tempo. Mais precisamente o enfoque se dará sobre as abordagens histórica e conjuntural da importância da tributação indireta e seus efeitos sobre diferentes classes da população.

A hipótese mais importante que orienta o trabalho é a de que, da forma como está estruturada, a tributação no Brasil representa um fator que não contribui para reduzir os níveis de desigualdade social. Além disso, o estudo desse sistema

poderia trazer benefícios para a redução da desigualdade e melhora das condições de vida para a população que está abaixo da linha da pobreza.

Essa suposição é baseada principalmente no fato de que a estrutura tributária brasileira tem-se voltado crescentemente na tributação indireta, que incide inclusive sobre produtos essenciais como a alimentação, onde a participação na renda das famílias mais pobres é bastante expressiva.

Para isso são utilizadas informações sobre famílias com diferentes faixas de renda, avaliando o peso das cargas tributárias diretas e indiretas incidentes sobre essas famílias.

Este trabalho está estruturado em três capítulos além desta introdução. Na seqüência apresenta-se o primeiro capítulo, onde descreve sucintamente a evolução histórica da estrutura tributária brasileira, o segundo capítulo aborda-se uma apresentação dos principais conceitos que fundamentam os critérios de distribuição eqüitativa do ônus tributário e, por fim, o terceiro capítulo apresenta um estudo como a atual tendência mundial de tributação indireta pode trazer impactos para a carga tributária brasileira, e suas conseqüências para a distribuição de renda.

2. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E UMA ANÁLISE CONJUNTURAL AO LONGO DO PERÍODO DE 1930 A 2001

A República brasileira adquiriu no Império as características básicas da estrutura tributária que era adotada até a década de 1930. Durante esse período, a economia era basicamente agrícola e aberta e as principais receitas públicas eram provenientes do comércio exterior, principalmente com impostos de importação que correspondiam a quase 2/3 da receita pública, (VARSAÑO, 1998).

Até a Constituição de 1934, o imposto de importação ainda era a principal fonte de receita do Governo. Nesse período, os impostos sobre o consumo eram de apenas 10%. (FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, 1967).

Foi em decorrência do início da Primeira Guerra Mundial, com a redução do comércio mundial que o Governo foi obrigado a buscar receitas através de tributação sobre o consumo e dos diversos impostos sobre a renda. Terminado o conflito o imposto sobre a importação voltou a crescer, mas a sua importância relativa da receita total da União já era menor do que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30). (FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, 1967).

A Constituição de 1934 trouxe diversas alterações na estrutura tributária do país, com uma evolução e tendência de uma carga tributária mais incidente sobre os produtos. Outra característica da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre as diferentes esferas do Governo. Além disso, os estados e municípios foram dotados de autonomia para decretar alguns tributos, como por exemplo, impostos de licenças, impostos predial e territorial urbanos, imposto sobre diversões públicas e taxas sobre serviços municipais. (VARSAÑO, 1998).

A Constituição de 1937 pouco modificou a carga tributária estabelecida na Constituição anterior e a composição da receita tributária federal, o imposto de importação permaneceu até o final da década de 30 como a principal imposto da União, quando no início da década de 40 foi superado pelo imposto sobre o consumo. Devido à Segunda Guerra Mundial, sua participação reduziu-se fortemente, em 1942 sua participação no total da receita da União passou a ser insignificante. Por isso mesmo, a partir da década de 50 passou a ser utilizado como instrumento de política econômica. (VARSAÑO, 1981).

Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o imposto de renda representava cerca de 27% da mesma. (VARSANO, 1998).

A Constituição de 1946 trouxe poucas alterações nos sistema tributário do país. Porém, é revelado um desejo de aumentar a participação dos municípios no que tange o IR de 10% para 30% do excesso da arrecadação. (VARSANO, 1998).

Embora não tenha trazido uma reforma da estrutura tributária brasileira, a Constituição de 1946 modificou a participação na receita das três esferas do Governo, adotando um sistema de transferência de impostos, onde a intenção dessa Constituição era a de melhorar as finanças municipais, porém na prática isso não ocorreu devido a diversos motivos. Primeiro, a maioria dos estados não transferiam para os municípios os 30% de excesso de arrecadação. Segundo, as cotas do IR eram calculado em um ano, com base na arrecadação do ano anterior para distribuição do ano seguinte, ou seja, os municípios recebiam cotas com valor real já corroído pela inflação. Terceiro, as cotas eram distribuídas igualmente entre os municípios, onde no período entre 1945 havia 1.669 municípios existentes e em 1966 já eram 3.924 municípios (VARSANO, 1998). Além disso, vale ressaltar que com o crescente aumento da inflação a partir da segunda metade da década de 50 e início de 1960 piorou a receita dos impostos predial, onde em 1960 a sua participação era de 33%, em 1966 reduziu-se para 20%. (VARSANO, 1998).

Por isso mesmo, durante o período de 1946/66, a União é obrigada a aumentar a participação dos impostos sobre produtos, onde o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União. (FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, 1967).

A partir de 1950, o governo brasileiro adotou um planejamento para o desenvolvimento industrial, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952, a fim de atrair capital estrangeiro e transformar o imposto de importação, que era desprezível no financiamento de gastos públicos em instrumento de proteção à indústria doméstica. (VARSANO, 1998).

Esse apoio ao processo de industrialização e o desenvolvimento regional trouxe um crescimento de despesas que não pode ser acompanhado peio das receitas. Assim, a despesa da União que era ao redor de 8% do PIB no final da

década de 1940 atingiu a marca dos 13% do PIB no início da década de 60. (OLIVEIRA, 1993).

Nesse período, a estrutura tributária era insuficiente para gerar uma carga tributária correspondente às despesas. Por isso mesmo, o endividamento público passou a ser coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era em torno de 12% em 1950 e já chegava a 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963. (FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, 1967).

A crise econômica e política que o país passava, alertou para a necessidade de reformas de base onde se reorganizasse as contas públicas. Nesse contexto, a reforma tributária era vista como prioridade não só para resolver o problema orçamentário, mas também para prover os recursos necessários para as demais reformas. (VARSAÑO, 1998).

Por volta dos anos 1960, contrariamente à filosofia original de centralizar a arrecadação do imposto de renda na pessoa física, a receita proveniente da pessoa jurídica tornou-se, progressivamente e dominante com 50 contra 30% das pessoas físicas. Contudo o modelo de sistema arrecadador era considerado insuficiente para resolver a questão tributária e a elite pressionava e criticava a excessiva tributação sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo, como o progressivo aumento do imposto de renda sobre as pessoas jurídicas. (VARSAÑO, 1998).

Após a Revolução de 1964, a reforma tributária adquiriu impulso, onde um novo sistema tributário foi sendo implantado entre 1964 e 1966, com prioridade para medidas que trouxessem de forma imediata a reabilitação das finanças federais e, de outro lado, atendessem de forma mais urgente o alívio tributário do setor empresarial que era a base política da sustentação do regime.

Os objetivos foram alcançados e foram rapidamente reabilitadas as contas nacionais, aonde em 1962 a receita do Tesouro que chegava a 8,6% do PIB, em 1965 já chegava aos 12%. (FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, 1967).

A reforma tributária de 1960 trouxe um sistema tecnicamente avançado para a época. Adotou-se a tributação sobre o valor adicionado para o principal imposto estadual, Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), e para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Esses impostos substituíram os impostos

cumulativos sobre vendas e consignações, que era o estadual e o sobre o consumo, que era o federal. Por isso mesmo, reduziu-se muito a carga tributária cumulativa que existia no país. Além disso, a Reforma de 1960 trouxe uma profunda reformulação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) aumentando muito o seu poder arrecadador e um processo de modernização da administração fazendária que melhorou o controle e qualidade.

Portanto, a década de 1960 foi bem sucedida quanto ao objetivo de reabilitar as finanças federais, estabelecendo um novo patamar para a carga tributária em torno de 25% do PIB ao longo de toda a década de 1970, a despeito de incentivos fiscais concedidos. Vale ressaltar os méritos dessa reforma de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado. Ainda sim, conceber um sistema tributário com um conjunto de fontes de arrecadação e um instrumento de estratégia de crescimento acelerado. (VARSANO, 1998).

O objetivo fundamental da reforma era solidificar um sistema tributário que elevasse o esforço fiscal da sociedade de modo a alcançar o equilíbrio fiscal e orçamentário, através incentivos fiscais à acumulação privada de capital e crescimento acelerado. Contudo, ao decidir por esses incentivos, a reforma praticamente esqueceu dos objetivos da equidade. (LEZAN e VARSANO, 1981).

Outra estratégia adotada foi o controle do processo de crescimento efetuado pelo Governo Federal, ou seja, exigia-se e era necessário um comando central das decisões de ordem econômica. Além disso, assegurar a não interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento e para isso, o seu grau de autonomia fiscal ser restringida. Assim, o poder concebido aos estados e municípios para legislar, por exemplo, na matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse receita sem que pudesse ser utilizado e os recursos transferidos foram gradativamente sendo vinculados a gastos compatíveis com os objetivos determinados pelo governo central. (LEZAN e VARSANO 1981)

Em 1968, o Ato Complementar nº 40/68 diminuiu de 10 para 5% os percentuais de arrecadação do IR e IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPE e FPM), respectivamente. Na outra ponta o governo exercia diversas concessões de incentivos fiscais onde prejudicava uma maior

arrecadação. Mesmo assim, o país conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978. (LEZAN e VARSANO, 1981).

Em 1970, já era evidente para o governo que a concessão dos incentivos corroía muito a receita. Por causa disso, o governo reage com a criação do imposto PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social, que marca o ressurgimento da cumulatividade na tributação. (LEZAN e VARSANO, 1981).

No final da fase do “milagre brasileiro”, a estrutura tributária brasileira já mostrava sinais de desgaste, devido ao excesso de incentivos fiscais praticados, enfraquecendo a capacidade de arrecadação e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Além disso, suas más características quanto à equidade haviam aumentado e contribuiu para exigir ajustes na legislação do IR, realizado em 1974, a fim de mitigar a regressividade da tributação. (OLIVEIRA, 1993).

Vale salientar ainda, que nesse período os estados e municípios começavam a reagir contra o baixo grau de autonomia na arrecadação de tributos, o que gerou um processo para criação da Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976. De qualquer maneira, é interessante verificar que essas iniciativas para desconcentração dos recursos através de medidas legais, não surtiram efeito até 1983. Essas emendas majoraram os percentuais do produto de arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e FPM de 5% em 1975 para 10,5% em 1982 e 1983. Neste ano, as participações da União tanto na receita tributária quanto na participação alcançaram picos históricos. Isto é, a cada medida adotada para descentralizar a os recursos corresponderam ações da União que as neutralizaram. A transferência da União para estados e municípios manteve-se de 1976 a 1983 entre 8,5 e 9,5% de sua receita tributária, no que diz respeito a sua destinação própria de recursos aos fundos. Na década de 1980, foram significantes as ações e medidas para manter-se os patamares de arrecadação que podia ser obtida. Entre 1984 e 1988, ela manteve-se entre 23,4 e 24,3%, com exceção do Plano Cruzado em 1986, em que atingiu 26,5% do PIB. (OLIVEIRA, 1993).

A partir de 1984, observa-se um forte processo de descentralização dos recursos. Foi criada a Emenda Constitucional nº23/83 elevou os percentuais do FPE e FPM de 12,5 em 1984 para 16% em 1985 em diante. Vaie destacar, que foram

fechadas brechas legais que antes permitiam a União de contornar o sentido da descentralização dos recursos. Isso resultou numa perda do poder da União de arrecadar, o que não aconteceu no nível estadual. Assim, entre 1983 e 1988 sua participação na arrecadação total reduziu 10 pontos percentuais. Foi neste ambiente que se deu início o processo de elaboração da nova Constituição. (OLIVEIRA, 1993).

A Reforma tributária de 1988 trouxe um novo sistema tributário advindo de um processo participativo onde os principais atores eram os políticos, diferentemente da reforma de 1960 que foi elaborada por uma equipe de profissionais qualificados. Apesar de esses políticos terem também uma formação técnica, as decisões tinham caráter eminentemente político. (VARSAÑO, 1998).

O sistema tributário criado possuía uma estrutura e financiamento insuficiente para o tamanho do Estado. Não foi fundamentada uma previsão realista da disponibilidade de recursos existentes, e o desequilíbrio orçamentário existente, ao invés de ser eliminada, consolidou-se. (VARSAÑO, 1998).

O processo da reforma tinha um caráter político e a falta de informação no que diz respeito às condições das finanças públicas impediu a recuperação da carga tributária como prioridade da Constituição. Foi natural a reação depois de 20 anos de concentração do poder político, de que o objetivo principal era fortalecer a autonomia fiscal de estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários e a transferência de encargos da União para aquelas unidades. Essa ampliação nos graus de autonomia contribuiu para algumas alterações no processo de arrecadação, como por exemplo, atribuiu-se competência a cada um dos estados de legislar nas alíquotas do seu principal imposto que era o ICMS, sucessor ao ICM. Os percentuais do produto de arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e FPM foram, outra vez, ampliados chegando a partir de 1993, a 22,5%. (VARSAÑO, 1998).

Vale salientar que, paralelamente, o projeto da Comissão da Ordem Social previu entre os instrumentos de financiamento da seguridade social uma contribuição dos empregadores incidentes, como o Finsocial, atual Confins, sobre o faturamento. Manteve-se em vigor um tributo cumulativo, de baixa qualidade quanto aos seus efeitos econômicos. Portanto, a Constituição de 1988 consolidou uma

situação de desequilíbrio das contas públicas. Não foi promovido por meios legais um processo ordenado de descentralização de encargos.

Por isso mesmo, depois da Constituição ter sido promulgada, já se reclamava por uma nova reforma do Estado brasileiro. A partir de 1989, verifica-se uma forte aceleração da inflação, o que prejudicou a arrecadação. Essa situação só é alterada em 1990 (29,6%), devido ao Plano Collor que, mediante medidas fortes e de curta duração, possibilitou uma aumento temporário da receita federal e, pelo seu impacto sobre o nível de inflação, trouxe um melhor desempenho da arrecadação. Essa situação só é alterada em 1990 (29,6%), devido ao Plano Collor que, mediante medidas fortes e de curta duração, possibilitou uma aumento temporário da receita federal e, pelo seu impacto sobre o nível de inflação, trouxe um melhor desempenho da arrecadação, via redução do *efeito tanzí*¹. (VARSAÑO, 1998).

No período pós-Constituição, o governo federal adotou diversas medidas que para enfrentar o desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, acabou piorando a qualidade da tributação. Ocorreram a criação de novos tributos e a elevação de alíquotas já existentes. Para citar um exemplo, a criação da contribuição prevista na Constituição (a CSLL), incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989) e o aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2% e também das do imposto sobre operações financeiras (1990), e a criação do Imposto Provisório sobre as movimentações financeiras (IPMF), mais um tributo cumulativo para diminuir a qualidade da carga tributária (1993). (VARSAÑO, 1998).

Em suma, a reação do governo federal à nova ordem tributária instituída a partir da Constituição de 1988 trouxe uma queda na qualidade do sistema tributário, sem reverter o quadro do desequilíbrio financeiro e fiscal. Como parte da reação, foi criado um processo eminentemente de descentralização dos recursos de forma pouco ordenada o que comprometeu ações do governo nas áreas sociais do país. (VARSAÑO, 1998).

A partir da década de 1990 a União promoveu um aumento da tributação em cascata, o que provocou intensa deterioração da qualidade do sistema tributário. Também nos anos 90 duas importantes mudanças macroeconômicas. A primeira foi

¹ Efeito Tanzi: Trata-se da perda real da receita pública decorrente da defasagem entre a data de ocorrência das transações e a data do recolhimento efetivo dos tributos sobre as mesmas, em épocas de inflação.

que a economia brasileira passou por um processo de abertura comercial e integralização regional com a formação do Mercosul. (AFONSO, 1993)

A segunda mudança, o Plano Real colocado em prática no segundo semestre de 1994, conseguiu conter a inflação em níveis baixos e contribuiu para a estabilização da economia. Como resultado natural, a economia nacional passou por um processo de crescimento acentuado com um novo ambiente de competitividade do setor produtivo nacional, o que contribuiu para elevar a renda e a arrecadação de tributos, onde a carga tributária elevou-se para 28,93% em 1996 do PIB. Porém, o outro lado da conta fiscal, da despesa fiscal, também reagiu à inflação e com maior intensidade. (AFONSO, 1993).

Essas mudanças criaram um novo ambiente econômico e que essa competitividade do setor produtivo nacional começava a torna-se o ponto fundamental para o crescimento do país. Por isso mesmo, já existia a pressão de uma reformulação do sistema de tributação, de modo a ajustá-la às novas circunstâncias. O principal fator que determinavam a necessidade de uma reforma era de que a estrutura tributária estava desatualizada e de má qualidade, além de uma ambiente econômico extremamente diferente daquele para o qual o sistema tributário fora concebido. (AFONSO, 1993).

Em março de 1995, foi enviada ao Congresso Nacional a proposta de emenda à Constituição do Poder Executivo (PEC nº 175/95), um processo legislativo visando à realização da reforma tributária. Após diversas interrupções da discussão, o processo apresentou resultados práticos a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96), que reformulou alguns aspectos do ICMS. Mas a reforma propriamente dita ainda estava em processo de discussão e guardada em alguma gaveta do Poder Executivo. (VARSAÑO, 1998).

Enquanto isso, as contas da União mostravam em 1995 um crescimento da receita na ordem de 11% e da despesa fiscal na ordem de 14%. A situação dos estados já era mais preocupante. Em vários deles a receita tributária era insuficiente para pagamento até de folhas de salários. (VARSAÑO, 1998).

A carga tributária brasileira de 1996 foi de 28,9% do PIB, aproximadamente o dobro da registrada em 1950 (14,4%). (VARSAÑO, 1998).

Esse sistema de distribuição da carga tributária mostrou desequilíbrio nas décadas de 80/90 entre agrupamentos e exagero na participação dos tributos sobre

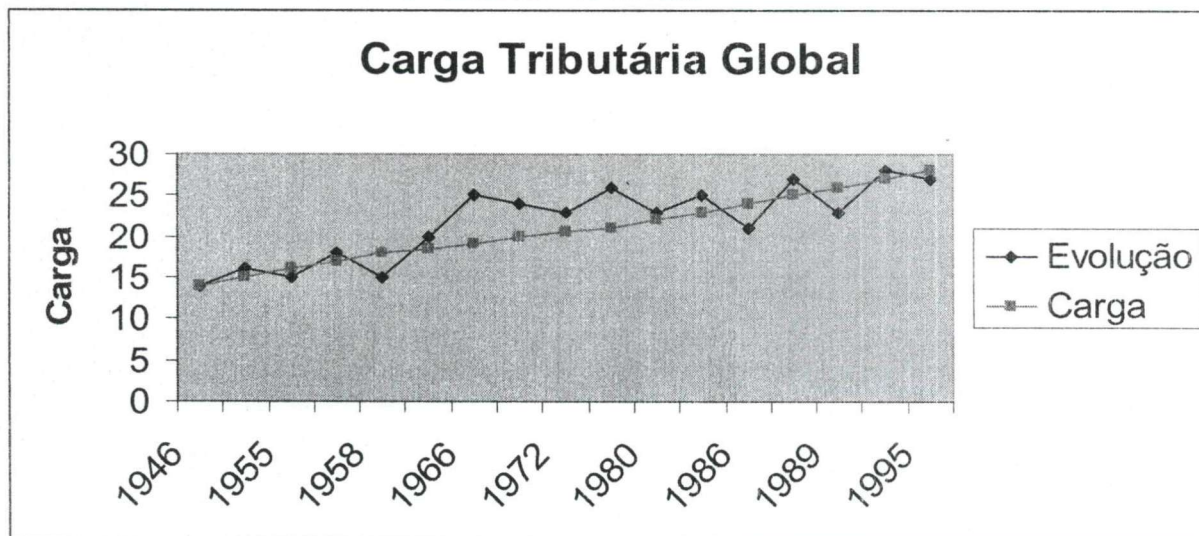
bens e serviços na arrecadação total. Estes tributos apresentam em toda a década de 80, participação entre 40% e 45% da receita total. Nos anos 90 amplia-se e oscila entre 46% e 52%. A carga tributária desse grupo de tributos que nos anos 80 era de 10,4% do PIB, passou para 13,3% do PIB em 1997. O crescimento é explicado também em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); Imposto sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza; e, em 1994, Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF). Conforme já se salientou, a carga tributária brasileira tornou-se muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços que, no agregado, sua arrecadação atinge cerca de 14% do PIB em 1995. A União elevou as contribuições sociais cumulativas, por dispor de toda a receita, ter uma base ampla e alíquotas reduzidas, que contribuem para uma maior produtividade fiscal. Além disso, esses tributos são de competência exclusiva do Governo Federal e em nada são repartidos com os governos subnacionais. (VARSANO, 1998).

De outro lado, a participação baixa da tributação da renda, na ordem de 23% do PIB, mostra uma preferência da União por tributos que sejam de mais fácil arrecadação, os que utilizam o faturamento como base impositiva, ou seja, é observada uma concentração nas pessoas jurídicas, o que afeta negativamente os produtores nacionais. (VARSANO, 2002).

A carga tributária, que até às vésperas do Plano Real era da ordem de 25% do PIB, teve crescimento expressivo, devido à queda da inflação, ao aumento de tributos e à melhoria da arrecadação, situando-se após o ano de 2000 ao redor de 35% do PIB. Especialistas afirmam que se trata de uma carga muito alta para um país com o nível de desenvolvimento do Brasil, e dificilmente poderá ser ampliada ainda mais. (VARSANO, 2002).

Em suma, a despeito de algumas quedas e de patamares que perduram por longo tempo, a carga tributária demonstra uma tendência claramente ascendente ao longo dos últimos 50 anos. Esse aumento é de modo geral, lento; mas, em duas ocasiões, 1967/69 e 1994/96, conforme demonstrado no gráfico 1, houve mudanças rápidas para patamares mais altos. No primeiro caso, como já foi visto, é fruto da profunda reforma realizada; no segundo, da estabilização da economia advinda do plano real.

GRÁFICO 1 - CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL – 1947/1996



FONTE: IPEA/DATA 1998.

NOTA: Elaboração Própria

Por outro lado, o país vem passando por uma reestruturação recente e não há evidências de que a carga possa diminuir nos próximos anos. Desde a década de 80, o crescimento econômico do país tem sido lento. A crise fiscal do Brasil é uma das causas do fraco desempenho econômico, pois as próprias condições econômicas não são propícias ao ajuste do setor público. (VARSANO, 2002).

O desequilíbrio das contas da União coloca em risco a estabilidade da economia, provoca insuficiência em qualidade e quantidade de serviços públicos. Além disso, as freqüentes alterações na legislação da arrecadação normalmente pioram a qualidade e perturbam o funcionamento do mercado. (VARSANO, 2002).

Portanto, para conseguir sustentar por longo tempo o esforço fiscal na ordem de 35% do PIB numa economia com grau de desenvolvimento do Brasil, é necessário que uma reforma tributária tenha por meta assegurar que esse nível de tributação seja suportável. (VARSANO, 2002) afirma que é fundamental minimizar o efeito perverso da tributação sobre o setor produtivo e buscar a melhor distribuição da carga para os contribuintes, o que inclui um planejamento de combate à sonegação. Porém, o será possível com a reformulação de normas legais, investimentos na administração fazendária e simplificação do sistema de arrecadação.

3. ANÁLISE DOS PRINCIPAIS CONCEITOS QUE FUNDAMENTAM OS CRITÉRIOS DE DISTRIBUIÇÃO EQUITATIVA DO ONUS TRIBUTÁRIO.

O estudo dos impactos distributivos advindos do sistema tributário vem ganhando importância na área de pesquisa. Diversas são as contribuições teóricas para o aperfeiçoamento de modelos de análise de estruturas tributárias e suas conseqüências para a distribuição de renda. (VIANA, 2000).

A análise dos impactos dos sistemas tributários se situa, de maneira geral, na área da teoria da tributação ótima. Há uma literatura vasta pertinente ao assunto que percorre análises das diferentes formas de tributação -- sobre renda, consumo, poupança, ganhos de capital. (IPEA/BNDES, 2003).

Referente ao tema de equidade as questões mais presentes na literatura são geralmente: o *trade-off* entre eficiência, neutralidade e equidade priorizando-se o aspecto da incidência sobre as famílias, participação dos tributos diretos e indiretos no conjunto dos recursos arrecadados pelo Setor Público, e a discussão sobre regressividade e progressividade de sistemas tributários. (IPEA/BNDES, 2001).

O princípio da neutralidade “refere-se à não interferência sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado”, pois, “quaisquer mudança nos preços relativos provocados por modificações na tributação contribuiria para tornar menos eficientes às decisões econômicas, implicando uma redução do bem-estar, que poderia ser atingido por recursos disponíveis” (REZENDE, 2001) e (GIAMBIAGI E ALÉM, 2000).

Por esse princípio as decisões dos agentes econômicos – empresas, consumidores, investidores, poupadores, etc. – são geralmente tomadas, no dia-a-dia da economia, tendo como referência o sistema de preços vigentes do mercado. O princípio de neutralidade refere-se, neste caso, à não interferência dos tributos sobre aquelas decisões. (REZENDE, 2001).

Se as decisões de alocação de recursos são baseadas nos preços relativos definidos pelo mercado, a neutralidade tributária será obtida quando a forma de arrecadação de impostos do governo não modificasse aqueles preços. Se a mudança na tributação provocar alterações nos preços relativos, tal fato contribuirá para tornar menos eficientes as decisões econômicas, acarretando uma redução do nível de bem estar da coletividade. (REZENDE, 2001).

Em síntese, o princípio da neutralidade pode ser definido como a imposição de tributos de maneira tal que não altere o comportamento privado com respeito às decisões de consumo e produção. (REZENDE, 2001).

A rigorosa aplicação desse princípio conduz ao que se costuma chamar, de tributação eficiente ou tributação ótima, no sentido de PARETO uma situação alocativa é dita como “ótima” no sentido de Pareto se a produção e a distribuição não podem ser re-organizadas ou re-arranjadas para aumentar o bem-estar de um ou mais indivíduos sem prejudicar ou piorar o bem-estar de outro indivíduo. (VIANA, 2000).

Do ponto de vista da eficiência, em uma economia de mercado, não há nenhuma objeção a ser feita à teoria e PARETO, a não ser que é um modelo teórico, que dificilmente pode se concretizar na vida real, visto que pressupõe condições de concorrência perfeita. (VIANA, 2000).

No estudo da microeconomia se analisa muito a questão sobre o que leva o indivíduo a optar ou por mais trabalho ou por mais lazer. Deve ficar claro que na tomada de decisões sobre a escolha entre trabalho e lazer, um imposto geral sobre a renda aumentaria o preço relativo do trabalho em termo de números de horas dedicadas ao lazer, afetando as opções dos indivíduos. Nessa mesma linha de raciocínio, o mesmo poderia dizer sobre a escolha entre consumo presente e consumo futuro que seria afetada por um imposto geral sobre o consumo, que aumentaria o custo de consumo presente frente à opção de poupar uma parcela da renda para o consumo futuro. Nesses dois exemplos, esses impostos produziram o efeito substituição e violariam o princípio de neutralidade. (REZENDE, 2001).

Portanto, apenas o imposto per capita é um imposto neutro por excelência, uma vez que a neutralidade se mantém para todas as situações, não provocando custo de eficiência (ou excesso de carga). Isso ocorre porque sua base de incidência não está associada a fatos econômicos, não provocando, assim, mudança nos preços relativos. Mas, como nem no mundo dos impostos nada é perfeito, este imposto per capita padece de um grave defeito: sua completa desconsideração para com o princípio da equidade, já que todos – pobres e ricos – pagam a mesma quantia de imposto. Daí porque da tendência da pouca aceitação na vida real. (REZENDE, 2001).

Segundo (REZENDE, 2001) o princípio da equidade que norteia a eficiência, refere-se à garantia de uma distribuição eqüitativa do ônus tributário pelos indivíduos, a chamada justiça fiscal, logo “a equidade poderia ser avaliada sobre duas ópticas principais: uma propõe que o ônus seja repartido pelos indivíduos, de acordo com o benefício que cada um deriva da produção governamental de bens e serviços; a outra sugere que essa repartição seja feita com base na capacidade individual de contribuição”.

A primeira óptica tem suas origens em HOBBS, LOCKE e SMITH, no princípio do benefício, onde a equidade é auferida na medida em que os contribuintes recebem serviços públicos proporcionalmente aos impostos que pagam. Por isso mesmo a equidade não depende apenas da estrutura tributária, mas do conjunto de políticas de gastos e tributação do governo. Esse princípio estabelece que cada indivíduo na sociedade deva pagar um tributo de acordo com o montante de benefícios que ele recebe do governo. Os impostos são vistos, assim, como preços que os cidadãos devem pagar pelos serviços que recebem pelo governo. (VIANA, 2000).

Um dos problemas, porém, com esse princípio é justamente estabelecer o que é benefício e, também, quantificar o benefício recebido, principalmente quando se sabe que os indivíduos se mostram resistentes em revelar suas preferências. Ora, se os benefícios não são conhecidos, como pode o princípio do benefício ser aplicado? Esta dificuldade demonstra a impossibilidade do sistema tributário ser baseado apenas no princípio do benefício. (REZENDE, 2001).

Outra questão relevante na aplicação deste princípio refere-se à situação dos indivíduos que, por não terem renda, estariam excluídos do consumo de bens e serviços governamentais, já que não têm como pagar por ele. Neste caso, do ponto de vista redistributivo, a função do governo estaria sendo altamente ineficiente. (REZENDE, 2001).

Portanto, o sistema tributário baseado apenas no princípio do benefício seria totalmente ineficiente – o que torna a necessidade de se buscar um outro mecanismo que, associado ao princípio do benefício, torne o sistema tributário mais eficiente e justo. (REZENDE, 2001).

Este mecanismo seria a capacidade de pagamento, que é a segunda ótica do princípio de equidade que tem sua origem em ROUSSEAU e STUART MILL.

Nessa discussão o problema da equidade é resolvido exclusivamente na questão tributária, independente da política de gastos do governo. (VIANA, 2000).

Esse critério (ou benefício) procura distribuir o ônus da tributação entre os indivíduos na sociedade de acordo com a capacidade de pagamento, medida exclusivamente pelo nível de renda. (REZENDE, 2001).

De acordo com esse princípio, todo o indivíduo deve contribuir no custo total da oferta de bens públicos puros (exemplo, defesa e segurança nacional) conforme sua capacidade de pagamento. Em outras palavras, os indivíduos com capacidades iguais devem contribuir no mesmo montante, enquanto indivíduos com capacidades diferentes devem contribuir com montantes diferentes. (REZENDE, 2001).

Segundo análises de MUSGRAVE E MUSGRAVE (1973), essas duas concepções apresentam limitações. No primeiro caso é necessário conhecimento das necessidades dos contribuintes para serem feitos investimentos públicos que levem a auferir benefícios e a questão redistributiva é pouco considerada. Na segunda abordagem deixa indeterminada a questão da provisão de serviços públicos. (VIANA, 2000).

Portanto entende-se como equidade, que cada contribuinte deve contribuir com uma parcela justa para cobrir os custos do governo. No entanto, não existe propriamente uma concordância no que se refere ao que seria esta justa parte. (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1973).

Segundo MUSGRAVE (1973) o governo deve promover o ajustamento na alocação de recursos e na distribuição de renda e manter a estabilidade econômica.

A primeira vista, e sem uma análise mais aprofundada, poder-se-ia dizer que o nosso sistema tem falhado em quase todos os pontos, visto que se tem observado com muita frequência que nem todos têm pago a sua "justa contribuição"; os impostos são ineficazes nas correções de ineficiência do setor privado. (VIANA, 2000).

3.1 PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS

Nos princípios da tributação, a literatura, de maneira geral, vincula a tributação direta com o objetivo da equidade e a tributação indireta à meta da eficiência de um sistema tributário. A primeira vinculação demonstra uma idéia de

que a tributação indireta é um instrumento redistributivo ruim em comparação com a tributação direta, do ponto de vista da equidade. A segunda vinculação é baseada na idéia de que a tributação indireta é mais eficaz do que a direta para aumentar receitas com menores efeitos econômicos adversos. (Atkinson, 1977, p 594). A primeira vinculação abordada será o foco de atenção da análise a ser abordada.

A definição de tributação progressiva está intimamente ligada ao conceito e ótica da capacidade de pagamento, ou seja, de maneira mais precisa e teórica, aquela que impõe uma alíquota que varia mais proporcionalmente em relação a variações da base tributária (Vickrey, 1976). O exemplo típico de um tributo com essa característica é o imposto de renda, uma vez que alíquotas são definidas conforme faixas de rendimento. Esse é um caso de tributação direta, onde demonstra que a renda de um indivíduo é um indicador de sua capacidade pagamento, ou seja, o imposto de renda representa um elemento de progressividade. (VARSAÑO, 1998).

De outro lado, o caso da tributação indireta não é possível personalizar o tributo conforme as características sócio-econômicas de um indivíduo. O imposto sobre o consumo (ou sobre vendas) normalmente é caracterizado por uma alíquota uniforme e incidente sobre a mercadoria tributada. (VARSAÑO, 1998).

Assim sendo, a incidência da tributação indireta torna-se inequivocamente regressiva, pois a carga tributária decresce conforme aumenta a renda do contribuinte. Vale salientar que para classes de renda mais baixas, o consumo representa uma parcela maior do salário do que para classes mais altas que alocam seu excedente em poupança e investimentos. Por isso mesmo, os impactos na renda dos tributos incidentes sobre mercadorias que fazem parte de despesa de consumo são maiores para os pobres do que para os ricos. Portanto, a regressividade só ocorrerá de fato se a alíquota do imposto for maior para os bens cuja participação na despesa do contribuinte for sistematicamente maior quanto menor for a despesa. (VARSAÑO, 1998).

Há uma espécie de paradigma de que o sistema tributário baseado em tributos diretos é mais justo socialmente devido ao caráter progressivo dos tributos desse tipo. De outro lado, a tributação indireta é regressiva e injusta socialmente, ferindo muitas vezes o princípio da equidade na tributação. Porém, vale salientar

que o sistema tributário não se ergue apenas sobre o princípio da equidade, há que se considerar, por exemplo, os critérios mínimos da eficiência. (ROSSETTI, 2002).

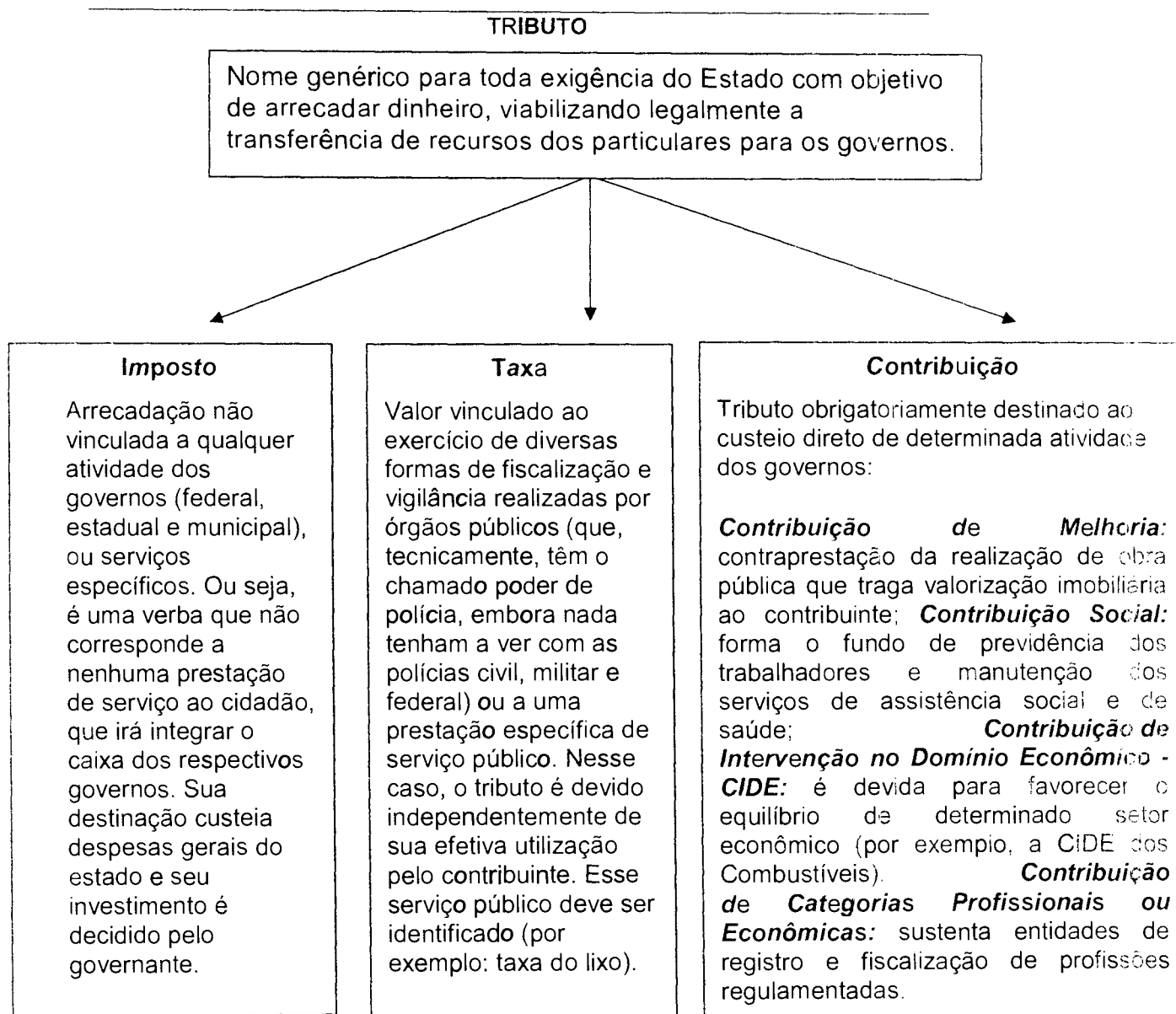
Sob o ponto de vista da eficiência, a concentração da carga tributária, de forma alternativa, sobre a renda e o patrimônio também apresentaria problema. Uma sociedade sem classes socioeconômicas diferenciadas é justa? E, ainda que justa não traria dificuldades para se alcançar, por exemplo, a eficiência produtiva? Ou seja, a incidência de imposto de forma progressiva, não resulta menos poupança e renda para os investimentos privados? E, ainda que fosse eficiente, não seria conflitante com as diferentes aspirações individuais quanto aos produtos resultantes da alocação de recursos? Enfim, a plena igualdade é apenas uma utopia ou a expressão total de justiça distributiva? Resumindo, entre a estrutura caracterizada pelos extremos da abundância ostentadora e da privação desumana, qual a que melhor reproduz as contribuições dos diferentes grupos e estratos sociais para a geração de produto e da renda agregada? (ROSSETTI, 2002).

Apesar de a plena igualdade e construção de uma sociedade sem classe sejam visto como objetivo distributivo inquestionável pode acarretar no desestímulo ao esforço individual e também redução dos níveis efetivos de produção, onde em longo prazo, poderia gerar um estado de empobrecimento. (ROSSETTI, 2002).

Embora, a princípio, não se possa garantir que priorizar um tipo de sistema tributário baseado em tributos progressivos ou regressivos esteja livre de controvérsias, é certo que no caso do Brasil, há que se diminuir a concentração indireta e que, além disso, deve-se reduzir a carga tributária como um todo.

Analisa-se a seguir, através da figura 1, a definição e a diferença entre tributo, imposto, taxa e contribuição, pois a confusão é comum. A existência de todos eles está baseada na Constituição Federal.

FIGURA 1 - DEFINIÇÃO DE TRIBUTO



NOTA: Elaboração Própria.

Especialistas na área tributária dividem os componentes da receita pública em bons e ruins. Nas décadas de 1970, 1980 e 1990, os impostos bons (não cumulativos ou sobre valor adicionado), como por exemplo, o IPI e ICMS, perderam participação no PIB em detrimento dos impostos ruins (ou cumulativos) como, por exemplo, o PIS/PASEP, FINSOCIAL/COFINS, ISS e CPMF. (KIRCHEN, 1975).

Os impostos ruins ou cumulativos são pouco neutros, pois incidem sobre todas as etapas da produção. Além disso, a tributação final depende do número de transações para a confecção do produto e dificulta a competitividade, em especial, exportação, pois se exporta o tributo. (KIRCHEN, 1975).

Já os impostos bons ou não cumulativos incidem sobre o valor adicionado, o que representa ganho efetivo para a empresa. Vale salientar que não dependem do número de transações e não prejudica a competitividade. (KIRCHEN, 1975).

Segundo (GIAMBIAGI E ALEM, 2000) o modelo brasileiro do sistema tributário possui problemas sérios no sentido de gerar um nível de receita elevado, pois o próprio nível de carga tributária agregado representa um ônus para um país de renda média como o Brasil. O autor ainda salienta que a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços. Em comparação com os países desenvolvidos, essa base de incidência é muito menor. Nesses países a participação da tributação sobre a renda é muito maior. Em alguns países essa taxa chega a 70% da carga total.

Em síntese o autor defende que é conveniente que a tributação sobre a renda aumente, a fim de reduzir a carga tributária permitindo uma incidência maior sobre o indivíduo em detrimento da taxa da produção ou da circulação de bens.

Um dos aspectos importantes do sistema atual é a falta de equidade. (GIAMBIAGI E ALEM, 2000). Como já foi mencionada anteriormente, a carga tributária sobre a renda é relativamente baixa, especialmente sobre as pessoas físicas, da mesma forma a carga sobre o patrimônio, tendo em vista a concentração de riqueza no Brasil.

O autor ainda afirma que a carga sobre as pessoas físicas em comparação com padrões internacionais é baixa. Além disso, a alíquota marginal máxima do imposto de renda é uma das menores. Por exemplo, na Dinamarca a alíquota máxima é 68% em 1998 e o Brasil é de 27,5%, (GIAMBIAGE E ALEM, 2000).

Deste modo, o autor afirma que a utilização mais intensa e mais progressiva é recomendável. Além disso, o aperfeiçoamento da tributação da pessoa física através de criação de novas leis é necessário para um aumento na qualidade da administração fiscal, reduzindo a sonegação existente, garantindo uma maior justiça fiscal permitindo, em compensação, uma redução de outros impostos que são prejudiciais à eficiência do sistema tributário.

Segundo VARSANO (1998), a qualidade da tributação é avaliada pela importância de um conjunto de características que são consideradas desejáveis. Quando alguma delas está ausente, há motivação para realizar uma reforma.

A primeira das motivações é o aprimoramento dos tributos que trazem impactos ao setor produtivo. É recomendável que sejam neutros, ou seja, que não afete as decisões dos agentes econômicos na tomada de decisões. Na prática, o autor afirma que não existem tributos neutros, sendo objetivo de a política tributária reduzir os malefícios causados à eficiência e competitividade do setor produtivo. (VARSANO, 2002).

A segunda das motivações é a questão da equidade. Deseja-se que a tributação seja justa sobre a distribuição de renda. A meta principal é assegurar que ela não seja regressiva, ou seja, que não prejudique relativamente mais os pobres que os ricos. Isto assegurado é possível, com a receita arrecadada, financiar gastos bem planejados e executados, que beneficiem principalmente os mais pobres e o Estado cumprindo o seu papel redistributivo. (VARSANO, 2002).

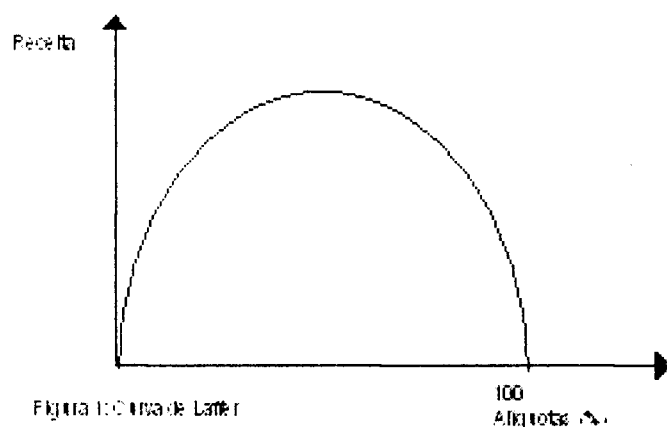
Nas últimas décadas, profundas transformações promovidas nos sistemas tributários mundiais eliminaram antigas crenças quanto à tendência de evolução da estrutura tributária durante o processo de desenvolvimento. A idéia seria que as estruturas tributárias evoluíam na direção da predominância dos impostos sobre a renda. (REZENDE, 1995).

Porém o traço marcante das transformações é a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo. Durante as últimas décadas os vícios do excesso de progressividade dos impostos sobre a renda começaram a mostrarem-se mais perversos. O ideal de justiça fiscal que era defendida por tributar mais pesadamente os grandes lucros e altas rendas foi sendo abalado. Em um ambiente cada vez mais integralizado com formação de blocos econômicos regionais, globalização econômica e financeira, nova realidade do mercado de trabalho; a competição por

novos investimentos exigiu a redução na carga tributária, face ameaça de transferência de empreendimentos para regiões que oferecessem mais vantagens tributárias. (REZENDE, 1995).

A Curva de Laffer (figura 2) demonstra que os indivíduos têm um limite que a partir deste ponto eles não estão dispostos a pagar tributos sobre as suas receitas, pois, a partir de um ponto de ruptura uma taxa de imposto máximo, eles preferem sonegar a contribuir mais com o governo. (REZENDE, 1995).

FIGURA 2 – CURVA DE LAFFER



NOTA: Elaboração Própria.

No plano fiscal, Arthur Laffer na sua tese do *suppy-side* revela que deve haver estímulos à oferta que possa advir da redução de impostos que oneravam os custos de produção, os investimentos, a produtividade e os lucros. (REZENDE, 1995).

Portanto, no nível macroeconômico, o conceito embutido na Curva Reversa de Laffer pode, em princípio, oferecer uma alternativa para o reconhecimento de uma carga fiscal excessiva. A proposta da Curva de Laffer relaciona os diferentes níveis de tributação do imposto de renda com a resultante e respectiva receita coletada pelo governo. Percebe-se que as alíquotas do imposto de renda podem crescer, porém até certo limite. Uma vez atingido esse limite – que só a prática definirá – qualquer aumento de alíquota é contraproducente, provocando cada vez mais reduções na receita tributária total.

De qualquer maneira, as propostas analisadas no Congresso Nacional, com a finalidade de harmonização tributária internacional possuem dificuldades para promover ajustes mais rápido, devido à democracia federativa que é o caso brasileiro. (REZENDE, 1995).

4. ANÁLISE COMO A ATUAL TENDENCIA MUNDIAL DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA PODER TRAZER IMPACTOS PARA A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.

Uma grande quantidade de pesquisas apresentadas tem obtido evidências empíricas do efeito negativo da desigualdade da distribuição de renda no crescimento econômico. Os resultados sugerem que a redução dessas desigualdades seria um aspecto importante para que o Brasil obtivesse taxas de crescimento maiores que as observadas nas últimas décadas. (VIANA, 2000).

Por isso mesmo, o estudo do impacto do sistema tributário nacional é uma área de pesquisa importante, e ainda pouco explorada, para a melhoria da distribuição de renda e na redução da pobreza.

A relevância está em avaliar, através de evidências empíricas, em que medida a carga tributária indireta sobre bens e serviços de maior peso no orçamento da população mais pobre contribui para a piora da distribuição de renda da sociedade e para manutenção dos níveis de pobreza. (VIANA, 2000).

A maioria dos trabalhos apresentados nos últimos tempos sobre a carga tributária brasileira tem como característica básica a crítica tanto em relação à complexidade do sistema bem como quanto ao seu “peso”, que segundo esses analistas tem sobrecarregado os contribuintes. Trata-se de um sistema de tributação com alto nível de taxaço sobre a produção e circulação de produtos e serviços. A partir de 1994, foi verificada mudanças da carga tributária para patamares mais altos, devido à estabilização da economia conseqüente do plano real e na intensificação da utilização de tributos incidentes sobre bens e serviços, onde sua participação já era de aproximadamente 45 a 50% sobre a arrecadação total. (VIANA, 2000).

Para demonstrar o impacto do sistema de tributação indireta sobre a distribuição de renda no país entre 1980 e 1996, o capítulo tem por finalidade analisar como a qualidade do sistema tributário, equidade e a justiça fiscal influenciam na redução da pobreza. Além disso, avaliar se o grau de regressividade dessa tributação indireta prejudica o poder de compra dos segmentos mais pobres da população. Para isso, é realizado um estudo da importância da carga tributária

direta e indireta no perfil distributivo da sociedade, segundo classes de renda descritas em quantidade de salários mínimos. (VIANA, 2000).

A piora da qualidade do sistema tributário se fez mais sentida após a década de 90, onde ocorreram duas mudanças no plano macroeconômico: Abertura econômica com a criação do Mercosul e o Plano Real com a redução da inflação. Nesse novo ambiente econômico a tributação de boa qualidade era indispensável para evitar perdas no crescimento econômico. A questão principal para o setor produtivo não era mais ganho financeiro e sim competitividade. (VARSAÑO, 2002).

Por isso mesmo, reduzir os efeitos perversos da tributação era fundamental para o crescimento econômico de forma sustentável. Porém, o que se observa é uma tributação contrária ao crescimento, pois impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo quanto no próprio mercado, facilita ou mesmo estimula a evasão, gerando iniquidade e competição desigual e propicia guerras fiscais entre entes federados. (VARSAÑO, 2002).

O sistema tributário nesse período possuía deficiências que não contribuíam para um nível de renda mais alto. Trata-se de um sistema de tributação com alto nível de taxaço sobre a produção e circulação de produtos e serviços. Os principais tributos sobre venda de bens e serviços são: ICMS, IPI, COFINS, PIS/PASEP, CPMF, IOF e ISS. Esses tributos são subdivididos em duas categorias de incidência. A primeira delas é de valor adicionado (ICMS e IPI), e a segunda é cumulativo (os demais tributos). (BNDES, 2001).

Analisando-se a tabela 1 observa-se um comportamento diferente na evolução da arrecadação dessas duas categorias de tributos. A carga do ICMS mais o do IPI apresenta uma aumento proporcional menor do que a carga de tributos cumulativos. O comportamento pode ser explicado, nos últimos anos, pelo acréscimo da arrecadação de tributos cumulativos. (BNDES, 2001).

TABELA 1 – TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: 1982 A 1998 (EM % DO PIB)

| ANOS | ICMS | IPI | COFINS | PIS / PASEP | CPMF | IOF | ISS | IMPOSTOS UNICOS | CARGA TOTAL S/ BENS E SERVIÇOS |
|------|------|-----|--------|----------------|------|-----|-----|--------------------|---|
| 1982 | 5,1 | 2,2 | 0,3 | 1 | --- | 1,1 | 0,1 | 0,5 | 10,4 |
| 1983 | 5 | 2,1 | 0,6 | 1 | --- | 0,7 | 0,4 | 0,5 | 10,3 |
| 1984 | 5,3 | 1,4 | 0,6 | 0,8 | --- | 0,9 | 0,3 | 0,4 | 9,6 |
| 1985 | 5,4 | 1,8 | 0,6 | 0,8 | --- | 0,5 | 0,3 | 0,5 | 10 |
| 1986 | 6,4 | 2,2 | 0,7 | 1 | --- | 0,7 | 0,3 | 0,5 | 11,8 |
| 1987 | 5,5 | 2,4 | 0,7 | 0,8 | --- | 0,6 | 0,3 | 0,6 | 10,9 |
| 1988 | 5,3 | 2,2 | 0,8 | 0,3 | --- | 0,4 | 0,3 | 0,5 | 9,8 |
| 1989 | 6,4 | 2,2 | 1,1 | 0,7 | --- | 0,2 | 0,3 | 0,1 | 10,9 |
| 1990 | 7,2 | 2,4 | 1,5 | 1,1 | --- | 1,3 | 0,4 | 0 | 14,1 |
| 1991 | 6,8 | 2,1 | 1,6 | 1 | --- | 0,6 | 0,4 | 0 | 12,5 |
| 1992 | 6,4 | 2,3 | 1 | 1,1 | --- | 0,6 | 0,4 | 0 | 11,8 |
| 1993 | 6 | 2,4 | 1,4 | 1,2 | 0,1 | 0,8 | 0,3 | --- | 12,2 |
| 1994 | 7,3 | 2,2 | 2,6 | 1,1 | 1,1 | 0,7 | 0,4 | --- | 15,4 |
| 1995 | 7,3 | 2,1 | 2,4 | 0,9 | --- | 0,5 | 0,5 | --- | 13,7 |
| 1996 | 7,3 | 1,9 | 2,2 | 0,9 | --- | 0,4 | 0,5 | --- | 13,2 |
| 1997 | 6,9 | 1,9 | 2,1 | 0,8 | 0,8 | 0,4 | 0,6 | --- | 13,4 |
| 1998 | 6,7 | 1,7 | 1,9 | 0,8 | 0,9 | 0,4 | 0,6 | --- | 13 |

FONTE: AFONSO E ARAUJO, 2000.

NOTA: Elaboração Própria

Esse crescimento é explicado em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos (Cofins, Pis/Pasep, CPMF, IOF, ISS) e, que foi marcante a tendência de uma trajetória crescente. Em 1998, esses tributos já atingiam 35,4% dos 13% do PIB, conforme tabela 1, arrecadados sobre esta base de incidência. Além disso, conforme demonstra a tabela 2, em 1982 a participação dos tributos cumulativos sobre a carga total era de 29,2%, onde em 1998 passou para 35,6% da carga tributária total. (BNDES, 2001).

Esses tipos de impostos oneram as exportações e os bens de capital; torna-se a carga sobre produtos nacional maior que a incidente sobre produtos importados, altera os preços relativos prejudicando o planejamento das decisões do método de produção, desestimulando a terceirização e criando ineficiência no setor produtivo. (BNDES, 2001).

Além da cumulatividade, a evasão é uma séria deficiência do sistema tributário do país, sendo esta a maior inimiga da equidade fiscal, obrigando os que pagam regularmente seus impostos a pagarem mais que sua parcela para

compensar a receita perdida. Além disso, resulta em competição desigual entre os que pagam impostos e os sonegadores. (VARSANO, 2002).

TABELA 2 – TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: 1982 A 1998
(EM % DA CARGA TRIBUTARIA)

| ANOS | ICMS | IPI | COFINS | PIS / PASEP | CPMF | IOF | ISS | IMP. UNICOS | TOT. S/ BENS E SERV. |
|------|------|------|--------|----------------|------|-----|-----|----------------|----------------------------|
| 1982 | 49 | 21,2 | 2,6 | 9,7 | --- | 11 | 1,3 | 5,2 | 100 |
| 1983 | 49,1 | 20,6 | 6 | 9,3 | --- | 7 | 3,5 | 4,5 | 100 |
| 1984 | 54,9 | 14,5 | 6 | 8,3 | --- | 8,9 | 3 | 4,4 | 100 |
| 1985 | 54,1 | 18,3 | 6,1 | 8,1 | --- | 5,5 | 2,8 | 5,1 | 100 |
| 1986 | 53,9 | 18,4 | 6 | 8,9 | --- | 5,7 | 2,7 | 4,5 | 100 |
| 1987 | 50,5 | 22,4 | 6,2 | 7,2 | --- | 5,3 | 2,9 | 5,5 | 100 |
| 1988 | 54,3 | 22 | 7,9 | 3,3 | --- | 3,6 | 3,4 | 5,5 | 100 |
| 1989 | 58,6 | 20,2 | 10,1 | 6 | --- | 1,5 | 3 | 0,6 | 100 |
| 1990 | 51,5 | 17 | 11 | 8,1 | --- | 9,2 | 3 | 0,2 | 100 |
| 1991 | 53,9 | 17,1 | 12,4 | 8,3 | --- | 4,7 | 3,5 | 0,1 | 100 |
| 1992 | 54,2 | 19,6 | 8,5 | 9,1 | --- | 5,2 | 3,4 | 0 | 100 |
| 1993 | 49,4 | 19,9 | 11,2 | 9,5 | 0,6 | 6,6 | 2,3 | ---- | 100 |
| 1994 | 47,7 | 14,5 | 16,7 | 7 | 6,9 | 4,5 | 2,3 | ---- | 100 |
| 1995 | 53,2 | 15,1 | 17,7 | 6,6 | --- | 3,6 | 3,7 | ---- | 100 |
| 1996 | 54,9 | 14,6 | 16,7 | 6,9 | --- | 2,8 | 4,1 | ---- | 100 |
| 1997 | 51,1 | 13,9 | 15,6 | 6,2 | 5,9 | 3,2 | 4,1 | ---- | 100 |
| 1998 | 51,3 | 13,3 | 15 | 6 | 6,9 | 3 | 4,7 | ---- | 100 |

FONTE: AFONSO E ARAUJO, 2000.

NOTA: Elaboração Própria

Outra característica do sistema tributário no caso brasileiro é a baixa participação dos impostos sobre o patrimônio na receita total, onde apenas a partir de 1995 é que esses impostos passaram a responder por uma parcela um pouco maior da arrecadação, atingindo, em média, cerca de 3,0% da carga total. (BNDES, 2001).

Segundo GIAMBIAGI E ALEM (2000), o modelo brasileiro do sistema tributário possui problemas sérios no sentido de gerar um nível de receita elevado, pois o próprio nível de carga tributária agregado representa um ônus para um país de renda média como o Brasil. O autor ainda salienta que a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços. Em comparação com os países desenvolvidos, essa base de incidência é muito menor. Nesses países a participação da tributação sobre a renda é muito maior. Em alguns países essa taxa chega a 70% da carga total.

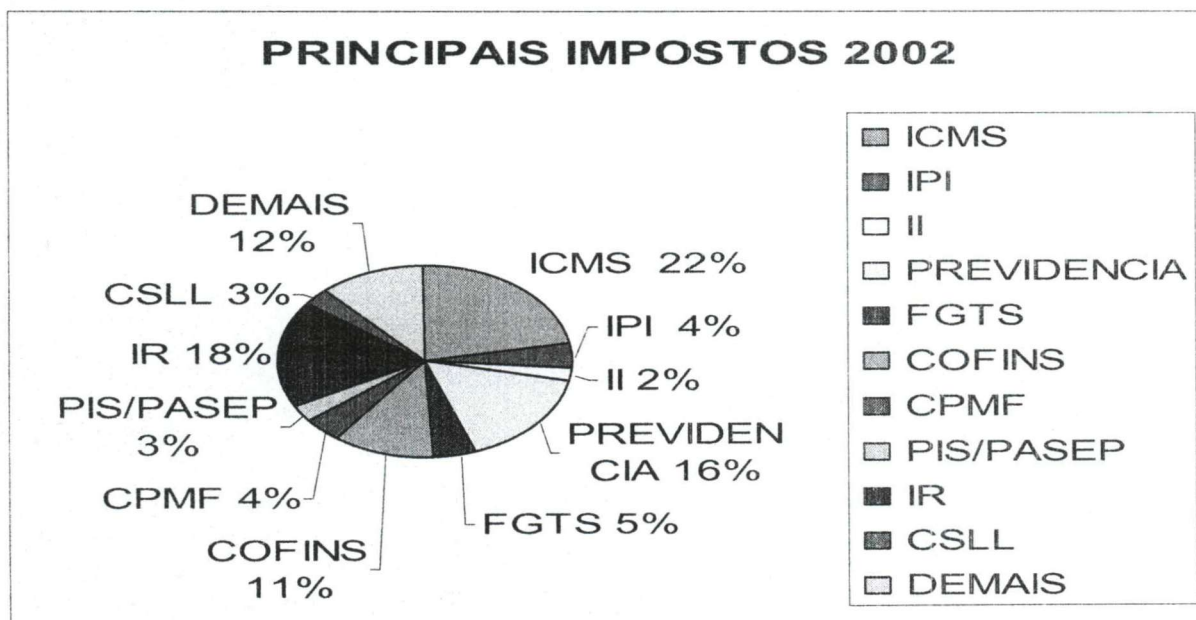
Em síntese o autor defende que é conveniente que a tributação sobre a renda aumente, a fim de reduzir a carga tributária permitindo uma incidência maior sobre o indivíduo em detrimento da taxaçoão da produção ou da circulação de bens.

Analisando o gráfico 2, observa-se que a composição da carga tributária é concentrada em poucos tributos. Em 2002, o ICMS estadual manteve-se como o tributo que mais proporciona receita, sendo 22,3% da arrecadação total. (VIANA, 2000).

Os cinco principais tributos – ICMS, contribuição para previdência social, Cofins, IR e FGTS – foram responsáveis por cerca de 72% da arrecadação total, sendo que se considerarmos os dez principais chega-se a 88%. (VIANA, 2000).

Essa carga tributária relativamente maior para indivíduos de classe inferior de renda poderia ser compensada por uma distribuição progressiva dos benefícios provenientes das despesas públicas (REZENDE, 2001).

GRAFICO 2 – DISTRIBUIÇÃO POR ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA POR PRINCIPAIS TRIBUTOS: 2002.



FONTE: BNDES, 2002.

NOTA: Elaboração Própria

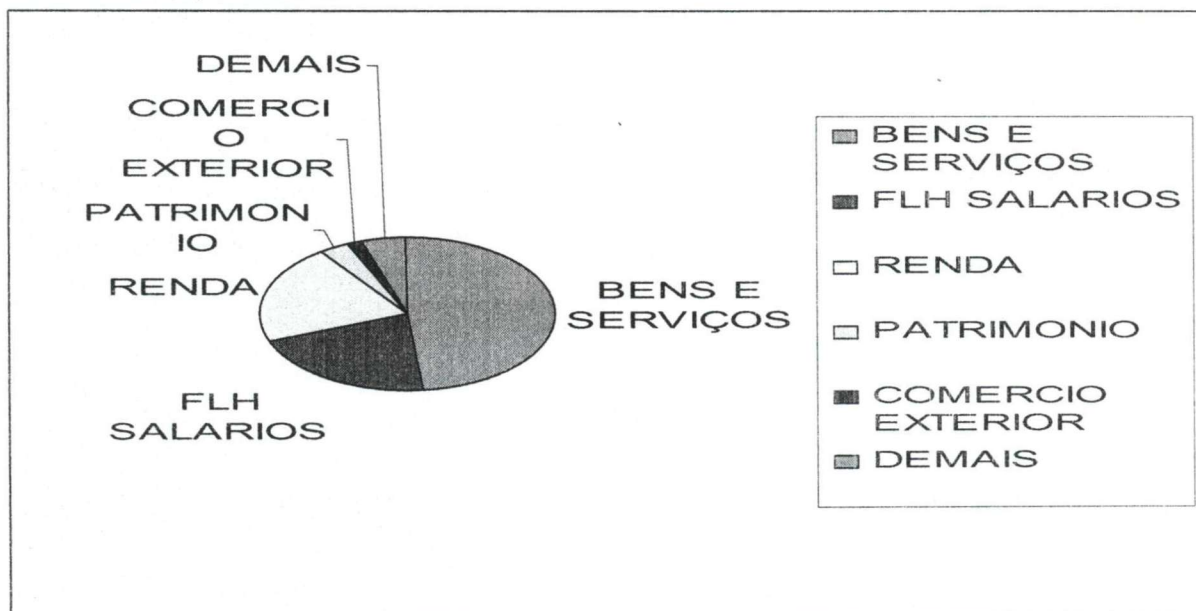
Um dos aspectos importantes do sistema atual é a falta de equidade, (GIAMBIAGI E ALEM, 2000). Como já foi mencionada anteriormente, a carga tributária sobre a renda é relativamente baixa, especialmente sobre as pessoas

físicas, da mesma forma a carga sobre o patrimônio, tendo em vista a concentração de riqueza no Brasil.

O autor ainda afirma que a carga sobre as pessoas físicas em comparação com padrões internacionais é baixa. Além disso, a alíquota marginal máxima do imposto de renda é uma das menores. Por exemplo, na Dinamarca a alíquota máxima é 68% em 1998 e o Brasil é de 27,5%, (GIAMBIAGE E ALEM, 2000).

Conforme se observa no gráfico 3, a distribuição da carga tributária por base de incidência mostra-se desequilibrada, pois possui uma alta participação de impostos sobre bens e serviços (48%) na arrecadação total (impostos indiretos) e uma relativa pequena participação dos tributos sobre a renda (21%) e o patrimônio (2,9%), (BNDES, 2003).

GRAFICO 3 – DISTRIBUIÇÃO POR ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDENCIA. 2002. TOTAL: 35,6% DO PIB



FONTE: BNDES, 2002.

NOTA: Elaboração Própria

Deste modo, o autor afirma que a utilização mais intensa e mais progressiva é recomendável. Além disso, o aperfeiçoamento da tributação da pessoa física através de criação de novas leis é necessário para um aumento na qualidade da administração fiscal, reduzindo a sonegação existente, garantindo uma maior justiça fiscal permitindo, em compensação, uma redução de outros impostos que são prejudiciais à eficiência do sistema tributário.

Verifica-se que a incidência da tributação indireta possui caráter regressivo, ou seja, ao analisar a população com a estratificação por faixas de rendimentos, observa-se que a carga tributária indireta decresce à medida que a renda aumenta. Dessa forma, busca-se averiguar se esse sistema de tributação causa efeitos negativos na distribuição de renda. (VIANA, 2000).

A estrutura tributária brasileira tem-se baseado crescentemente na tributação indireta, que incide inclusive sobre produtos essenciais como alimentação, cuja participação nas famílias pobres é bastante expressiva. (VIANA, 2000).

A tributação indireta traz um alto grau de regressividade à carga tributária à medida que acaba onerando as pessoas de menor rendimento, em vez de concentrar na pequena parcelada população cuja renda apresenta uma alta participação do PIB, (GIAMBIAGI E ALEM, 2000). Essa carga tributária relativamente maior para indivíduos de classe inferior de renda poderia ser compensada por uma distribuição progressiva dos benefícios provenientes das despesas públicas (REZENDE, 2001).

Segue abaixo descrito um exemplo de dois indivíduos e como representa a incidência de impostos diretos e indiretos em suas respectivas rendas:

TABELA 3 – INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA

| Renda do Indivíduo | Poupança | Produto Marginal Consumo (PmgC) | Imposto Direto | Imposto Indireto (% Sobre Consumo) |
|---------------------------|-----------------|--|-------------------------------|---|
| R\$ 350,00 | Zero | 100% | Isento | 40% |
| R\$ 35.000,00 | 40% | 60% | 27,5% (Acima de R\$ 2.512,08) | 40% |

NOTA: Elaboração Própria

Hipoteticamente digamos que a carga de tributos indiretos sobre bens e serviços que incide sobre os dois indivíduos represente 40% do consumo total. Percebemos também que o indivíduo com renda de R\$350,00 consome todo o seu salário. Portanto, R\$140,00 de sua renda destina-se a pagamento de impostos indiretos. De outro lado, o indivíduo com renda de R\$35.000,00 consome apenas 60% de seu salário. Em síntese, os impostos indiretos irão incidir sobre R\$21.000,00, ou seja, esse indivíduo pagará R\$8.400,00 de tributos sobre bens e serviços.

Portanto, através do exemplo acima, podemos verificar que a participação dos tributos indiretos sobre bens e serviços do indivíduo com menor renda representa uma parcela maior do que o indivíduo com uma renda maior, tendo quase toda a sua renda destinada para pagamento de tributos.

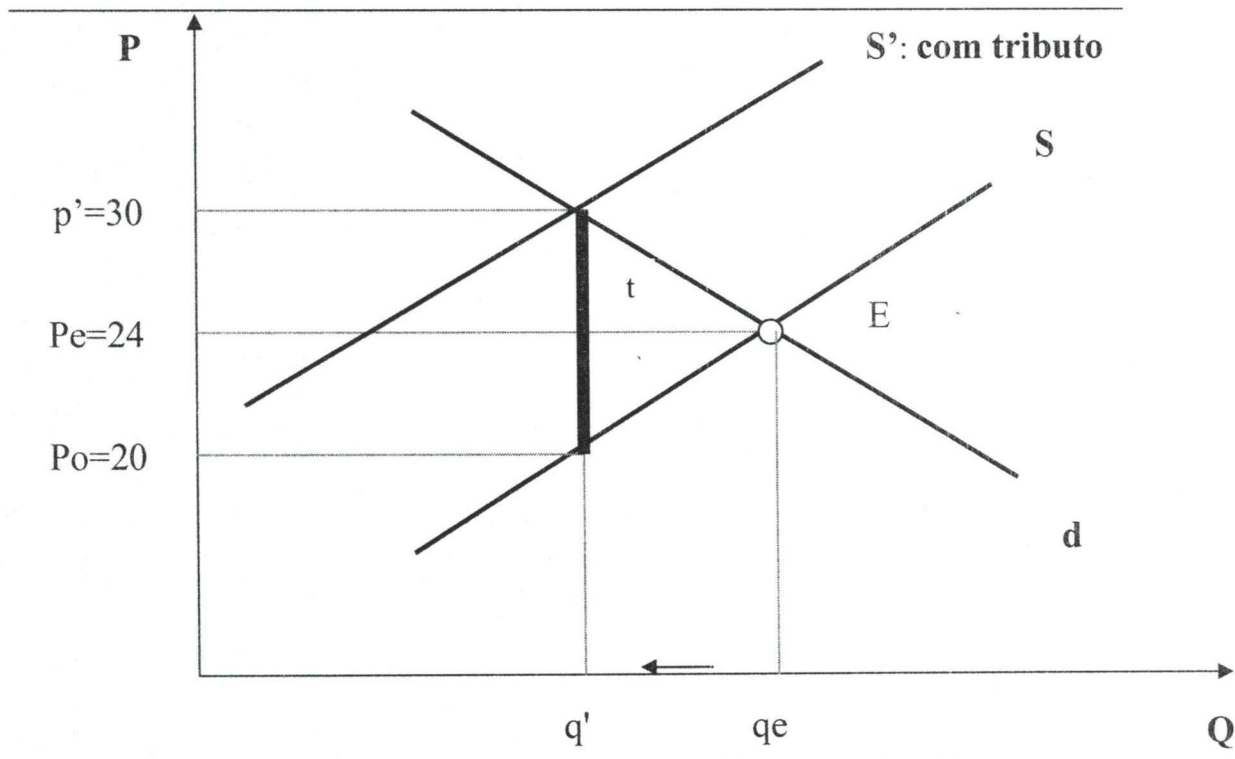
No que diz respeito à carga tributária que incide sobre o consumo de alimentos, deve-se ressaltar que a participação das despesas com alimentação no orçamento das famílias é decrescente conforme se avança as faixas de renda mais elevadas. Isto faz com que o ônus fiscal arcado pelos indivíduos mais pobres seja mais elevado do que aquele que incide sobre os indivíduos que possuem uma renda mais elevada. Este efeito é inevitável e decorre do repasse das despesas com pagamento de impostos indiretos para o consumidor final através dos preços dos produtos adquiridos por este consumidor.

A figura 3 abaixo tem o intuito de demonstrar essa situação, através do conceito de elasticidade renda, como os tributos representam sobre preços dos bens essenciais, como por exemplo, os alimentos essenciais.

A elasticidade determina o quanto de impostos o consumidor paga. Percebe-se que quanto mais inelástica, mais o consumidor paga de imposto, e para produtos essenciais, a demanda é inelástica, por isso, por justiça o imposto sobre produtos deveria ser menor, se eles fossem essenciais.

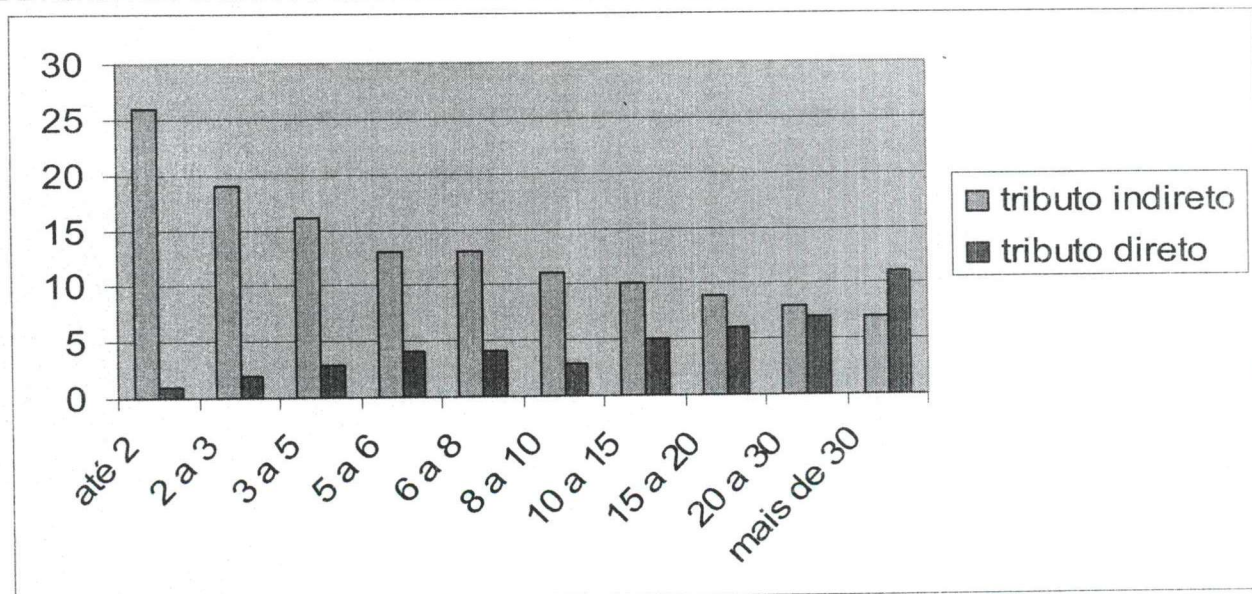
P_c é o preço de mercado (pago pelo consumidor) após o imposto. P_v é o preço recebido pelo produtor. P_e é o preço de equilíbrio e T é imposto, sendo $P_c - P_v$, ou seja, $30 - 20$: $T = 10$.

FIGURA 3 - ELASTICIDADE RENDA



FONTE: Elaboração Própria.
DADOS: BNDES, 2002.

GRAFICO 4 – CARGA TRIBUTÁRIA DIRETA E INDIRETA SOBRE RENDA, SEGUNDO CLASSES DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS. EM PORCENTAGEM.



FONTE: IPEA, 2000.

O gráfico 4 mostra a carga tributária total (tributos diretos e indiretos) como percentual dos recebimentos familiares por classes de renda.

Os tributos diretos incidentes sobre a renda bruta familiar são progressivos, como já se comentou. A carga tributária direta incidente sobre o recebimento das famílias que recebem até dois salários mínimos é pouco inferior a 2% de sua renda bruta. Para famílias com ganhos acima de 30 salários-mínimos, a carga tributária direta é cerca de 11% de sua renda. As famílias ricas, portanto, pagam para cada real recebido, onze centavos em tributos diretos e as famílias pobres pagam 2 centavos.

Salienta-se que a carga tributária direta sobre as famílias do último extrato é seis vezes maior do que a do primeiro, enquanto o recebimento médio mensal per capita é 37 vezes superior.

Aceitando-se que um parâmetro de comparação da progressividade de um sistema tributário e, portanto, sua equidade são as diferenças entre a distribuição de renda entre as famílias e indivíduos, percebe-se que o grau de progressividade da tributação direta é insuficiente para compensar o alto grau de desigualdade de renda da sociedade brasileira. (VIANA, 2000).

Os tributos indiretos, por sua vez, têm a propriedade de serem significativamente regressivos em relação à renda líquida (descontados os tributos diretos) das famílias que ganham até dois salários-mínimos. Conforme o gráfico 3 acima, o total de tributos indiretos é 27% para as famílias pobres em média. De outro lado, as famílias do último extrato de renda, ou seja, as famílias ricas são de 7% da renda mensal em tributos indiretos. Observa-se ainda que a porcentagem da renda líquida destinada ao pagamento de tributos indiretos decresce à medida que a renda familiar cresce em todos os estratos de renda.

Portanto, verifica-se o alto grau de regressividade da carga tributária indireta, conforme os dados observados sobre as famílias ricas e famílias pobres. (VIANA, 2000).

Segundo RIANI (1997), o modelo brasileiro de tributação vem ajudando pouco no combate à má distribuição de renda. Mesmo que alguns dados mostram que a carga tributária no Brasil é bem menor em relação a outros países mais desenvolvidos, essa tributação é proporcionalmente maior no consumo e produção.

No Brasil a relação imposto indireto / total da tributação como aponta (RIANI, 1997) tem apresentado 47,8%, onde a média entre os países da OECD é 29,1%. o que contribui para que a economia crescesse abaixo de sua capacidade, e é em boa medida explicada pela elevada composição sobre os preços de mercadorias e má distribuição de renda. O autor argumenta que embora a evolução do imposto indireto seja negativa em relação ao PIB e tenha apresentado uma expressiva redução desde a implantação do plano real o mesmo continua muito elevado quando comparado a outros países. RIANI (1997) afirma ainda que a forma que o governo repassa para os indivíduos a carga tributária pode ajudar no combate à má distribuição de renda, pois as classes de renda mais altas assumiriam uma parcela maior de imposto direto no total da carga tributária. Portanto, a distribuição dos tributos pode contribuir para aumentar a riqueza e o poder de compra da sociedade.

Segundo GIAMBIAGE E ALÉM (2000), nos estudos sobre incidência da tributação do setor público sobre a distribuição de renda, devem-se levar em consideração também os efeitos dos gastos do governo, além dos efeitos dos tributos. Tal aspecto é importante, pois os impostos indiretos são regressivos e de alta participação no financiamento de gastos públicos. No entanto, essa carga tributária é relativamente maior para indivíduos de classe inferior de renda e poderia ser compensada por uma distribuição progressiva, ou seja, uma incidência sobre a renda, a fim de obter uma equidade fiscal.

Pelo que foi visto acima, fica evidente que o sistema tributário deve ser estruturado, tomando-se como base os princípios do benefício e da capacidade de pagamento.

O sistema tributário de um país existe para financiar as atividades a serem desempenhadas pelo governo que, em última instância, deverão melhorar a qualidade de vida e o nível de bem-estar da sociedade.

Portando, a análise empírica abordada pode comprovar que o atual sistema de tributação indireta possui caráter regressivo e prejudica os mais pobres em relação aos mais ricos, no que diz respeito ao poder de compra e, sobretudo, não contribui para melhorar os índices de desigualdade social.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho consistiu em uma tentativa de apresentar um estudo do sistema tributário brasileiro no que se refere a incidência da tributação indireta e seu impacto que recai sobre a distribuição de renda.

Procurou-se averiguar, a partir da evolução histórica da carga tributária e da fundamentação teórica fornecida pela literatura e pelos dados empíricos, como a tributação em sua forma indireta afeta as famílias brasileiras, com base em um enfoque que privilegiou principalmente os aspectos de equidade associados à tributação.

Quando medida em termos de renda dos contribuintes, a incidência da tributação indireta possui caráter eminentemente regressivo. Isso quer dizer que, ao se analisar a população com estratificação por faixas de renda, percebe-se que a carga de tributos indiretos pagos (com proporção de rendimentos auferidos) decresce à medida que a renda dos indivíduos aumenta. Por isso mesmo, esse tipo de tributação acaba causando efeitos negativos no que tange a distribuição de renda.

De outro lado, a tributação direta, principalmente os impostos sobre a renda e o patrimônio, é identificado na literatura com uma forma capaz de introduzir elementos de progressividade na estrutura tributária. Dessa forma, através da tributação direta é possível instituir os princípios de tratamento tributário igual para indivíduos iguais.

Na prática, existe uma espécie de paradigma de que o sistema tributário baseado na tributação direta prejudica os critérios mínimos de eficiência, onde a concentração da carga tributária, de forma alternativa, sobre a renda e o patrimônio apresentaria problema no sentido de que causaria menos poupança e renda para investimentos privados, trazendo dificuldades para se alcançar a eficiência produtiva.

Embora, a discussão entre o melhor sistema de tributação direta ou indireta esteja livre de controvérsias é certo que, no caso brasileiro, há que se diminuir a concentração de tributos indiretos, além disso, deve-se reduzir a carga tributária como um todo.

Portanto, apesar de a tributação indireta seja um mecanismo eficiente na geração de receitas, causa impactos negativos na distribuição de renda, a tributação direta é geralmente desenhada no sentido de amenizar tais efeitos, recaindo sobre a renda e patrimônio, em particular, dos segmentos mais ricos da população.

O caso brasileiro, no que se refere a tributação indireta, se intensificou durante a década de 1990, somada com uma tributação sobre a renda com baixo grau de progressividade, se comparada com as desigualdades existentes. Os dados apresentados no trabalho evidenciam esse fato.

Em síntese, através da evidência empírica obtida através do estudo, é possível demonstrar uma associação entre o sistema tributário praticado e a desigualdade de renda que se verifica no país. Não se pretende determinar uma situação de causalidade e nem de que a tributação indireta seja o principal fator para explicar a concentração de renda no Brasil. As causas do perfil de distribuição brasileiro são bem mais amplas e complexas com características social, cultural e histórica. O que se deseja apenas é demonstrar que o atual sistema tributário brasileiro, da forma como está estruturado, é um dos fatores que contribuem para a manutenção de altos níveis de pobreza do país.

6. REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. **Sistema tributário Nacional: características e projetos para a sua reforma – uma análise econômica**. Jul. 1993, mimeo

BNDES. **Evolução Histórica: Uma Tendência crescente**. 2001. Disponível em: <www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 11 jun. 2006.

BNDES. **Tributação: Carga tributária global**. 2003. Disponível em: <www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 13 jun. 2006.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia – relatório final**. Rio de Janeiro, 1967, p 152-172.

GIAMBIAGI E ALÉM. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro; Campus, 2000.

IBGE – **Departamento de Contas Nacionais, Brasil – 1990 – 1995 v.1**. Rio de Janeiro, 1997.

IPEA. Brasília, 2000 (**Texto para discussão, 757**).

KIRSCHEN, E. S. ; et ali. **Política Econômica Contemporânea**. São Paulo: Atlas, 1975. 2 vols, p 593-596

LEZAN, E., VARSANO, R. **O sistema tributário brasileiro**. 1981, mimeo.

MUSGRAVE, R. A, MUSGRAVE, P. B. **“Public Finance in Theory and Practice”**. 1973.

OLIVEIRA, F.A. de. **A desordem fiscal e os caminhos para a nova reforma do sistema tributário**. Campinas: Unicamp/IE, 1993 (**Texto para Discussão. 21**).

REZENDE, Fernando. **“Finanças Públicas”**. São Paulo; Atlas, 2001.

REZENDE, F. et alii. **A questão fiscal. Perspectivas da Economia Brasileira**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, p. 545-583, 1989

REZENDE, F. **A evolução da estrutura tributária: experiências recentes e tendências futuras**. IPEA. Rio de Janeiro, 1995, p 5-34.

RIANI, F. **Uma Economia no Setor Público**. São Paulo; Saraiva. 1997.

ROSSETTI, P. J. **Introdução à Economia**. São Paulo: Atlas, 2002. 19ª Edição, p 190-193.

VARSAÑO, R. **Um método para as reformas. O Brasil no fim do século: desafios e perspectiva para a ação do governo**. Rio de Janeiro: IPEA, p 69-75, 1994.

_____, **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, p 4-75, 1998 (Texto para discussão, 583).

_____, **Sistema tributário para o desenvolvimento**. Rio de Janeiro: BNDES p 1-22, 2002.

VIANA, S.W.de. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: Avaliação de sua incidência nas grandes Regiões Urbanas em 1996**.