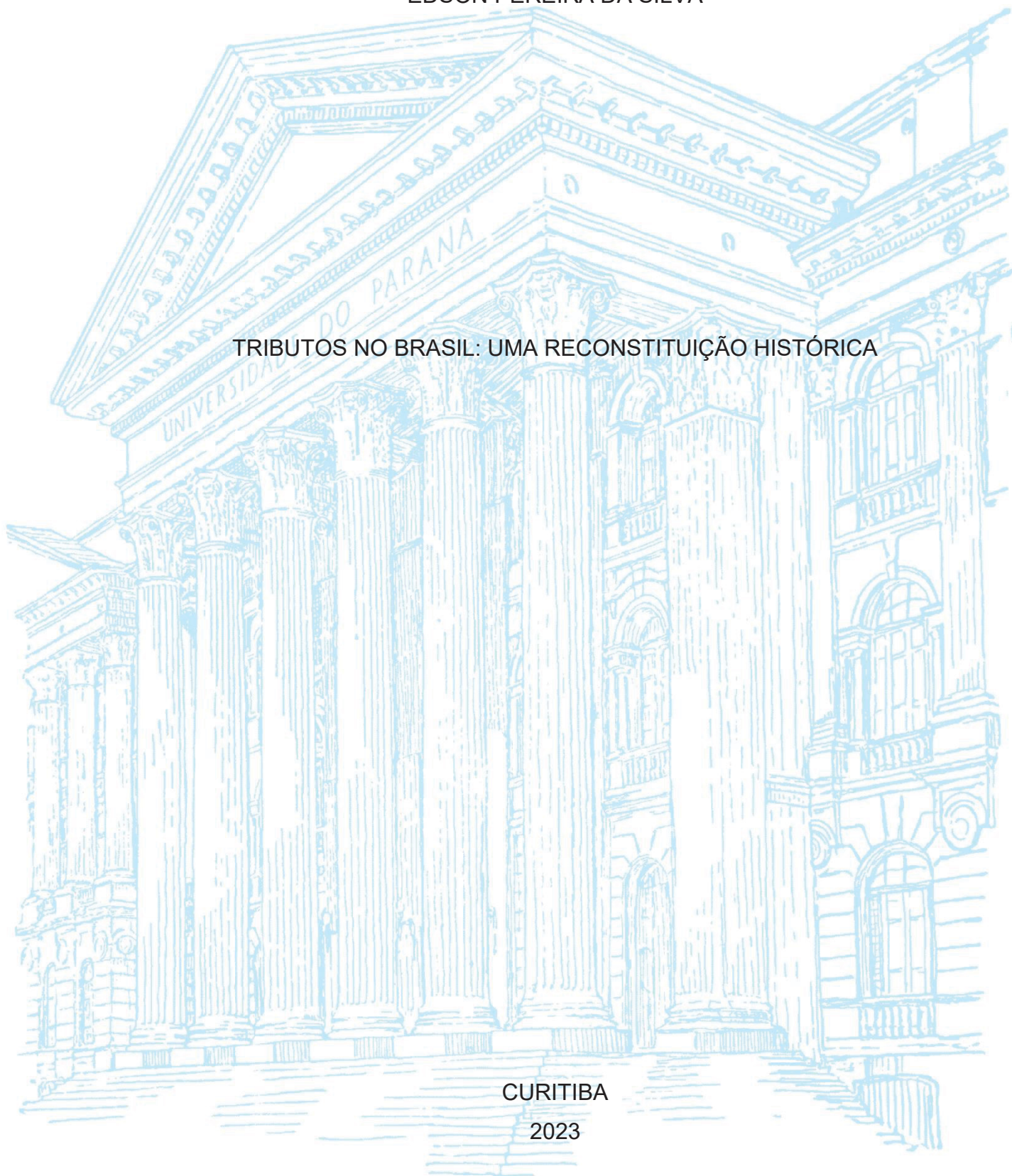


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

EDSON PEREIRA DA SILVA

TRIBUTOS NO BRASIL: UMA RECONSTITUIÇÃO HISTÓRICA



CURITIBA

2023

Edson Pereira da Silva

TRIBUTOS NO BRASIL: UMA RECONSTITUIÇÃO HISTÓRICA

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Pós-Graduação em Análise de Conjuntura Econômica, Setor de Economia, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Análise de Conjuntura Econômica.

Orientador: Prof. Dr. Ivan Colangelo Salomão

CURITIBA

2023

RESUMO

O presente trabalho refere-se a análise histórica tributária do Brasil desde o início da República que se iniciou em 1889, quando a economia do país se limitava a produção de poucos produtos agrícolas, até os dias atuais. Este estudo busca analisar através dos períodos históricos a elevação progressiva da tributação e se destina a entender como chegamos ao momento atual, como um país com cerca de 1/3 de carga tributária sobre o PIB – Produto Interno Bruto – e com uma grande fatia de sua tributação oriunda de tributos indiretos. Este trabalho discorre também sobre aspectos da legislação tributária, destacando alguns grupos de tributos, suas características e uma vasta legislação que foi sendo implementada, fruto do ímpeto do estado em arrecadar, sobretudo no grupo de tributos sob o consumo, que se mostraram mais fáceis e rápidos de aprovar, visto as expressivas aprovações de legislação relacionada a estes tributos nas casas legislativas. De uma forma geral, essa análise conclui ser necessária uma reforma tributária no país, buscando uma simplificação, reduzindo a quantidade de tributos, porém não diminuindo a arrecadação para não afetar o orçamento do Estado.

Palavras-chave: Tributação. Brasil. Regressividade.

ABSTRACT

This article examines taxation in Brazil from the founding of the Republic in 1889, when the country's economy was limited to the production of a few agricultural products, to the present. This study intends to investigate the progressive increase in taxation through time and to understand how we arrived at the current situation, as a country with around a third of the tax burden on GDP and a substantial portion of its taxation coming from indirect taxes. This work also analyzes tax legislation, highlighting some tax groups, their characteristics, and the extensive legislation that has been implemented as a result of the state's collection push, particularly in the group of consumption taxes, which have shown to be easier and faster to approve, owing to significant approvals of legislation connected to these taxes in the legislative houses. Overall, this analysis concludes that the country requires tax reform, focusing on simplification and decreasing the number of taxes while not reducing collection so as not to harm the state budget.

Keywords: Taxation. Brazil. Regressivity.

SUMÁRIO

| | | |
|-----|---|----|
| 1. | INTRODUÇÃO | 7 |
| 2. | UMA ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE TRIBUTOS NO BRASIL | 8 |
| 2.1 | PERÍODO 1889 A 1964..... | 8 |
| 2.2 | REGIME MILITAR (1964-1985)..... | 11 |
| 2.3 | PERÍODO PÓS-CONSTITUIÇÃO DE 1988 | 13 |
| 2.4 | PLANO REAL | 14 |
| 2.5 | GOVERNO LULA..... | 15 |
| 2.6 | GOVERNO DILMA..... | 16 |
| 2.7 | GOVERNO TEMER..... | 17 |
| 2.8 | GOVERNO BOLSONARO | 18 |
| 3. | TRIBUTAÇÃO NO BRASIL X PAÍSES DA OCDE | 20 |
| 4. | TRIBUTOS - ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO..... | 20 |
| 4.1 | ICMS E GUERRA FISCAL..... | 20 |
| 4.2 | OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E NÚMERO DE TRIBUTOS | 21 |
| 4.3 | TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS..... | 23 |
| 4.4 | TRIBUTOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO | 25 |
| 4.5 | TRIBUTOS SOBRE A RENDA | 26 |
| 4.6 | TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE E A TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO | 28 |
| 4.7 | REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO..... | 28 |
| 5. | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 29 |
| | REFERÊNCIAS..... | 30 |

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CIDE-Combustíveis, - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EFD – Escrituração Fiscal Digital

Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FUNTEL – Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações

FUST – Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações

IBTP – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor

IRPJ – Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS – Imposto sobre Serviço

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

JCP – Juros sobre Capital Próprio

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
Econômico

OMS – Organização Mundial da Saúde

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PAEG – Programa de Ação Econômica do Governo

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PND – Plano Nacional de Desenvolvimento

1. Introdução

O perfil agroexportador da economia brasileira desde o século XIX explica a importância dos impostos sobre comércio internacional. O imposto sobre exportação era de competência dos estados, o que se deve ao poder que as oligarquias cafeeiras exerciam (GRAZZIOTIN, 2012). O imposto sobre importação, por sua vez, era de competência do Governo Federal. Os choques externos decorrentes da crise de 1929, conhecida como Grande Depressão, fizeram oscilar o preço do café e a demanda dos países centrais pelo produto brasileiro, levando a menores níveis de produção, exportação e importação, e por consequência, influenciando na renda e arrecadação do Estado. Diante desse contexto, o Estado passou a praticar a política de sustentação da renda interna em defesa do setor cafeeiro.

A severa restrição do país em sua capacidade de importar e a política de defesa do setor cafeeiro teriam criado as condições do Brasil para desenvolver sua produção doméstica voltada ao mercado interno (LARA; BLACK, 2016). A política de defesa do setor cafeeiro brasileiro no período da Grande Depressão se consolidou como um grande programa de manutenção da renda nacional. Essa prática levou a desvalorização cambial e a sucessivos déficits pelo setor público (FURTADO, 1995). A principal fonte de arrecadação da União dependia da exportação de café para manter as receitas.

O Brasil se notabilizou por iniciar na República a arrecadação tributária sobre a exportação e a importação, que eram suas principais molas propulsoras em sua atividade econômica, porém logo após 1930 o país direcionou sua arrecadação para uma arrecadação tributária prioritariamente sobre consumo, não tendo desde então, nos diversos governos que se seguiram, abandonado esta prática.

Após a aprovação do novo CTN (Código Tributário Nacional) em 1966 o país apresentou uma nova legislação que iria ser guia mestra para um país mais moderno. Apesar de a partir dos anos 70 o país ter experimentado crises do petróleo, houve também crescimento do PIB neste período impulsionado principalmente pelo PND (Plano Nacional de Desenvolvimento).

No início dos anos 80 o Brasil enfrentou crises econômicas e em 1985 ocorreu a redemocratização. Após a constituição de 1988 inaugurou-se um novo tempo da constituição cidadã, porém para isso eram necessários recursos em todos os entes (Federal, Municipal e Estadual). Dessa forma, mesmo com a nova carta magna havia a mesma estrutura de 1966 em relação ao CTN.

Diante disso, este trabalho tem como objetivo contextualizar historicamente de que maneira se chegou a atual estrutura tributária brasileira, a qual concentra-se em tributação indireta. Além disso, serão abordados os principais grupos de tributos existentes no país, apontando seus principais problemas.

2. Uma análise histórica sobre tributos no Brasil

2.1 Período de 1889 a 1964

De 1889 a 1930, o Brasil tinha um perfil agroexportador e era importante tributar as importações e exportações. O imposto de importação era de responsabilidade do Governo Federal e o imposto sobre exportação ficava a cargo dos estados.

Em 1891, houve a promulgação de uma Constituição da República. Na prática, as receitas tributárias não diferiam muito em comparação com a configuração da arrecadação anterior (do período imperial). O artigo 12 desta constituição permitia tanto aos Estados quanto a União a criação de novas fontes de recursos. Ainda no mesmo ano foi criado o imposto sobre consumo, que teve sua base ampliada gradativamente com a incorporação de novos produtos como: bebidas (1895), fósforo (1897), vinhos estrangeiros (1904), café torrado (1906), louças e vidros (1914), pilhas elétricas (1918) chegando a abranger praticamente todos os produtos consumidos em 1930.

Em 1922 foi estabelecida a tributação sobre Renda (Lei do orçamento 4625 de 1922), sendo devida para toda a pessoa física e jurídica residente no país, cobrada de forma anual. Este imposto incidia sobre o conjunto de qualquer origem, cabendo ressaltar que este imposto não era uma exata novidade, pois no período imperial já existia sobre subsídios, vencimentos e dividendos.

A tabela 1 apresenta a relação da carga tributária sobre o PIB entre os anos de 1900 a 1930, saindo de 12.59% em 1905 para quase 9% em 1930. Interessante destacar a manutenção dos tributos diretos (imposto de renda nesta análise), que se manteve perto de 1% em relação ao PIB.

Tabela 1 – Carga tributária bruta e sua distribuição entre impostos diretos e indiretos

| Períodos (média) | Carga tributária (% do PIB) | Composição dos tributos (% do PIB) | |
|---------------------|--------------------------------|------------------------------------|---------|
| | | Indiretos | Diretos |
| 1900-1905 | 12,59 | 11,35 | 1,24 |
| 1906-1910 | 12,41 | 11,18 | 1,23 |
| 1911-1915 | 11,14 | 9,96 | 1,18 |
| 1916-1920 | 7,00 | 6,07 | 0,93 |
| 1921-1925 | 7,53 | 6,58 | 0,95 |
| 1926-1930 | 8,89 | 7,68 | 1,21 |

Fonte: Oliveira, Fabrício Augusto (2020)

Diante do Crash de 1929 e suas consequências, foram necessárias novas adequações. Visto a variação nas exportações foram estabelecidos impostos internos, ou seja, impostos sobre o consumo, inicialmente sobre o fumo, mas que não se limitou a esse produto, ao contrário, foi se estendendo aos demais setores.

A partir do Governo Vargas, em 1930, a crise econômica fez com que os impostos internos aumentassem sua importância. Por conta dos altos gastos governamentais, o déficit fiscal chegou a 40% do PIB em 1932. Aos poucos a indústria nacional foi ocupando espaço dos produtos importados, o que resultou em um crescimento do PIB, cada vez mais os impostos internos aumentaram sua participação na arrecadação total. A partir de 1930, o Imposto de Renda passou de uma alíquota máxima de 20% para 50% logo após a Segunda Guerra Mundial (1939-1945).

Nessa época, ocorreram alterações no sistema tributário, mais especificamente em sua estrutura, como por exemplo: a) a constitucionalização dos impostos de renda e consumo, de competência federal, b) desmembramento dos impostos sobre transmissão da propriedade causa mortis e intervivos, c) criação de tributos sobre combustíveis destinado aos estados.

A reforma administrativa do Imposto de Renda foi realizada em 1942 (Decreto-Lei 4.178 de 13/03/1942), tendo introduzido: a) estabelecimento da obrigatoriedade de fornecimento, por parte de alguns órgãos de informações cadastrais para o fisco. b) exigência de comprovantes de imposto de renda em determinadas operações, c) definição da obrigatoriedade da prestação de informações, pelos contribuintes dos pagamentos feitos a terceiros. O imposto de renda saltou de 8% em 1935 para 33% em 1945 sua participação sobre o total de receita tributária.

A tabela 2 descrita abaixo engloba o período em que ocorreu a Segunda Guerra Mundial, de 1939 a 1945. Nela observamos que o imposto sobre importação representava quase 50% até 1937, mas foi perdendo espaço para o de consumo e o de renda, chegando a 14,5% em 1945, sendo o de renda o que mais cresceu nesses 10 anos. Cabe ressaltar que de 1939 a 1942 o país enfrentou uma recessão, da qual começou a se recuperar a partir de 1943. Desse momento em diante, o Brasil começa a experimentar uma expansão industrial, fato que origina a elevação da arrecadação dos tributos internos.

Tabela 2 – Composição da Arrecadação Federal (em %)

| Ano | Tributos | | | | | Total |
|------|------------|---------|-----------|---------|----------|-------|
| | Importação | Consumo | Renda e | Selos e | Outros | |
| | | | Proventos | Afins | Tributos | |
| 1935 | 47,6 | 27,2 | 8,1 | 16,4 | 0,7 | 100 |
| 1937 | 50,8 | 28,9 | 9,9 | 10,2 | 0,2 | 100 |
| 1940 | 33,9 | 38,7 | 15,1 | 12,2 | 0,1 | 100 |
| 1945 | 14,5 | 40 | 33,2 | 12,2 | 0,1 | 100 |

Fonte: Oliveira, Fabrício Augusto (2020)

Entre 1946 a 1964, tivemos uma nova constituição que tentou melhorar a relação entre federados, entretanto o imposto sobre consumo representava 40% da receita tributária, então com alguma industrialização o país experimentava uma tributação com bases domésticas.

Embora a constituição de 1946 não tenha promovido nenhuma reforma na estrutura tributária, a intenção principal desta carta magna foi reforçar as finanças dos municípios, porém as transferências começaram de fato apenas em 1948. Um fenômeno começou a ocorrer neste período, se em 1945 já existiam 1.669 municípios, em 1966 contabilizava-se 3.924. No entanto, muitas dessas novas unidades dependiam quase que única e exclusivamente de transferências da União.

Entre 1950 e 1964 a participação dos tributos sobre o consumo saíram de 41% para 51% sobre a arrecadação federal. A partir de 1950 foi criado o BNDE (Banco Nacional de desenvolvimento Econômico), cujas fontes atuais são FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador) e também recursos captados no mercado externo.

De 1956 a 1960 o país foi governado pelo presidente Juscelino Kubitschek. Foi o período em que se colocou em prática o plano de metas do conhecido slogan “50 anos em 5.” Neste momento da história houve grande crescimento econômico, sendo

o Estado o grande responsável por esse desenvolvimento. Pode-se destacar as seguintes realizações:

- Grande ampliação da malha rodoviária;
- Implantação da indústria automobilística através de incentivos fiscais;
- Expansão de usinas hidrelétricas;
- Construção de Brasília;
- Criação da SUDENE que apoiaria o desenvolvimento regional.

2.2 Regime Militar (1964-1985)

Com o golpe militar de 1964, o Congresso Nacional não tinha o poder decisório de outrora, se configurando apenas como uma figura decorativa na administração do país. Devido a isso, sem oposição e discussão, foi implantado o PAEG – Plano de Ação Econômico do Governo – decidido e elaborado apenas pelo poder executivo, sendo assim praticamente imposto.

A partir daí implementou-se uma reforma tributária com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, estabelecendo as seguintes prioridades:

- a) Ajustar o sistema de impostos a nova realidade de desenvolvimento do país;
- b) Recompôr a capacidade de financiamento do estado adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação;
- c) Transformar o instrumento tributário em uma ferramenta do processo de acumulação;
- d) Criar incentivos fiscais e apoiar setores estratégicos;
- e) Desenhar um modelo de federalismo para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem viabilizassem os objetivos do crescimento.

Vale destacar o cuidado para eliminar a competência residual da decretação de impostos dos estados e municípios, restringindo essa autonomia somente a União.

Com essa aprovação do CTN, ocorreu uma reorganização tributária, em que foram extintos tributos cumulativos, transformando-os no ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e o imposto de consumo em IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), esses dois tributos foram tributos incidentes sobre o valor agregado.

No que se refere ao Imposto de Renda (IR), ampliou-se o número de contribuintes tanto para pessoa jurídica, quanto para pessoa física. Para este último, em 1966, o limite para isenção caiu de 12 para 10 salários mínimo quando recebidos

por uma única fonte e ainda em 1969 o limite foi reduzido para dois salários. Além disso, extinguiu-se o privilégio de isenção para várias categorias profissionais como professores, jornalistas, magistrados e cobrança também para os rendimentos da atividade agrícola.

Outros pontos a destacar no período são:

a) Em 1964 houve a instituição do CGC (Cadastros Geral das Pessoas Jurídicas) e Criação do SERPRO;

b) Em 1965 aconteceu a autorização da cobrança federal pela rede bancária e instituição do CPF (Cadastros de Pessoas Físicas);

c) Em 1968 ocorreu a criação da Secretaria da Receita Federal em substituição a Direção Geral da Fazenda Nacional;

Durante o período conhecido como “Milagre Econômico” (1968-1973), junto a uma nova estrutura tributária e mudanças operacionais introduzidas no fisco brasileiro a arrecadação brasileira saltou de 16,5% em 1963/1964 para 25% ao final da década de 1970, mantendo-se nesta média na próxima década. Essa arrecadação total subiu mais nos tributos diretos do que nos indiretos, fruto da elevação da renda per capita.

Em 1970 foi criado o PIS (Programa de Integração Social), de acordo com a Lei Complementar nº 8 de dezembro de 1970. De acordo com a sua lei instituidora, os recolhimentos para o PIS eram efetuados em duas parcelas correspondentes a:

a) 5% do Imposto de Renda devido;

b) 0,5% do faturamento da empresa.

Ainda nesse início da década de 1970, o Brasil ainda continuou mostrando crescimento em seu PIB. Em 1972 foi implementado o 1º PND (Plano de Desenvolvimento Nacional). Há que se destacar as crises do petróleo, de 1973 e 1979, fatos que resultaram em um aumento das importações no país e conseqüentemente um déficit em nossa balança comercial nesse período.

Em 1979 ocorreu a explosão das taxas de juros norte-americanos e a conseqüente decretação da moratória mexicana em 1980. A conseqüência de tudo isso foi o mergulho mundial em uma recessão e a interrupção de fluxos de empréstimos internacionais, afetando o Brasil.

A crise fiscal associada foi se agravando e os impostos internos também foram aumentando, em 1982 houve a criação do FINSOCIAL, tributo incidente sobre o faturamento das empresas e sobre o lucro, sendo extinto em 1991 e substituído pela COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Além disso, a

aceleração inflacionária e os efeitos na política salarial já não satisfaziam mais a classe média brasileira, assim, na mesma medida que a situação econômica se agravava, a oposição se fortalecia.

O país foi socorrido pelo FMI – Fundo Monetário Internacional – em 1983, quando se implementaram políticas recessivas. Essas medidas de ajuste visaram obter saldos elevados na balança comercial e reduzir a dependência dos recursos externos, gerando efeitos sobre a arrecadação tributária. A tributação sobre o PIB caiu de 26% para 23% em 1988 devido à perda de vigor econômico e o aumento das exportações, visto que estas eram isentas de tributação. Apesar do aumento da participação do imposto de renda, cabe ainda destacar a irrisória participação dos impostos sobre o patrimônio (cerca de 1%).

2.3 Período pós-Constituição de 1988

Em reação à centralização que predominou durante o período militar, em 1988 ocorreu uma descentralização, visto que a sociedade cobrava respostas a demandas reprimidas por políticas sociais e assim havia um descasamento de um ambiente de restrições orçamentárias, crise econômica, inflação alta e adequação as necessidades estaduais e municipais. Diante desse contexto algumas alterações ocorreram, a União perde o recolhimento de impostos incidentes sobre energia elétrica, combustíveis, minerais, comunicação, transportes, a integração ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Ocorre também a ampliação da arrecadação do IPI e IR, além da criação do imposto sobre herança e doação e também implementação do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados.

No ano de 1988 também ocorre uma grande alteração no Imposto de Renda, quando se reduziu de 45% para três faixas, 0%, 10% e 25%, sob a justificativa de ser necessário acompanhar as tendências mundiais. Em paralelo, no mesmo período, ocorreu a criação da CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido) que incide sobre as empresas.

Durante o regime militar a função de tributação foi colocada a serviço do processo de acumulação de arrecadação federal, porém após a Constituição de 1988, como já dito, houve um processo de descentralização. Durante os anos que se seguiram, a inflação foi ganhando corpo, ao mesmo tempo que existia a necessidade de atender os gastos sociais contidos na carta magna recentemente promulgada, desta forma a carga tributária seguiu aumentando frente ao PIB e já atingia 27% em

1994, tendo chegado a isso devido ao aumento de contribuições sociais (gastos cumulativos).

2.4 Plano Real

Ao fim do governo de Fernando Collor, o vice Itamar Franco foi alçado à presidência do país e em 1994 lançou o plano real para reverter o caos econômico. Diferente de outros planos, este acertou o alvo com um diagnóstico correto, entretanto uma nova reforma tributária já prevista para aquele período foi adiada.

Mais uma vez a escolha para melhorar a arrecadação foi um tributo cumulativo, o IPFM (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira), com prazo até dezembro de 1994, e junto a esse tributo foi estabelecido um aumento da última faixa do Imposto de Renda, de 25% para 26,6%, ocorreu também a criação temporária de uma alíquota adicional de 35%. Para completar, houve um ajuste em um instrumento de desvinculação de receitas da União: O Fundo Social de Emergência (FSE), depois rebatizado de Fundo Estabilização Fiscal (FEP) e nomeado posteriormente em 2000 de Desvinculação das Receitas da União (DRU), este permitia a União apartar 20% da receita de imposto e contribuições de sua competência para atender suas necessidades.

Com certo clima de otimismo com o sucesso alcançado no Plano Real, o governo encaminhou para a votação diversos temas que arrefeceria a arrecadação direta. O que foi aprovado na Lei 9.249 de 26 de setembro de 1995 revelou-se uma “minirreforma”, em que a alíquota do Imposto de Renda do Lucro Real foi reduzida de 25% para 15% (até R\$ 180.000,00), o mesmo ocorrendo com alíquotas adicionais desse imposto de 12%, 18% que foram reduzidas para 10% sobre a parcela que exceda R\$ 240.000,00 e também isentando as remessas de dividendos feitas ao exterior. Ainda assim, a chamada Lei Everardo Maciel criou o JCP (Juros sobre Capital Próprio). Tais medidas tornaram o sistema tributário brasileiro mais regressivo.

Depois de ter gerado superávits na balança comercial superiores a US\$10 bilhões até 1994, o país amargou um déficit de US\$3,5 bilhões em 1995, o que se ampliou em 1998. No campo fiscal, o superávit primário desapareceu em 1995 e se transformou em déficit e a relação dívida/PIB saltou de 30% em 1994 para 38,9% em 1998.

Sem reforma estrutural e a partir de 1998 com a decretação da moratória russa, o Brasil seria a “bola da vez” dos especuladores globais e assim o país se rendeu ao

FMI, descortinando uma nova realidade para a política fiscal que reforçaria o papel do sistema tributário como mero produtor de superávits fiscais primários para assim reverter a relação dívida/PIB e reconquistar a confiança internacional.

Com o acordo junto ao FMI ajustes nas finanças do país foram feitas, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual restringia gastos dos estados e municípios, já que estes apareciam como os grandes geradores de déficits à época. No entanto, mesmo com os ajustes propostos pelo FMI o crescimento do PIB foi abaixo do esperado entre 1999 e 2001 e a carga tributária continuou subindo de 31% em 1999, chegando a 32% em 2002, assim como a dívida líquida saiu de 44% sobre o PIB em 1999, chegando a 60% em 2002. Convém ressaltar que no período de 1999 a 2001 ocorreram o aumento da alíquota na COFINS de 2% para 3%, elevação da CPMF para 0,38% e elevação da CSLL de 8% para 12% para empresas não financeiras e a criação da CIDE-Combustíveis, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis.

As privatizações na década de 1990 tiveram início no governo Collor, porém a maior parte foi realizada no governo Fernando Henrique Cardoso, ou FHC, a destacar as privatizações da Rede Ferroviária Federal, de empresas telefônicas e elétricas, as quais de certa forma ajudaram no ajuste fiscal que o governo pretendia implementar.

2.5 Governo Lula

Ainda se tratando do acordo com o FMI, nos anos de 2002 e 2004 aprovou-se o PIS e COFINS não cumulativo, esses tributos buscavam mitigar os efeitos sobre a cumulatividade, porém isso se deu de forma parcial, pois a PIS e COFINS cumulativa ainda existia, fazendo com que se tivesse dois tributos a depender do ramo que a empresa atuasse.

No período subsequente, mais precisamente de 2003 a 2008, a cartilha ortodoxa foi seguida à risca gerando um superávit primário e com o “boom” das commodities o país viu um certo crescimento econômico acontecer, a carga tributária, por exemplo, findou 2008 com 33% do PIB.

Em razão da crise econômica mundial de 2008, algumas mudanças ocorreram, as alíquotas de IR e do IPI para alguns setores foram atenuadas. Já no final do ano de 2007, se escolheu pela extinção da CPMF.

Durante o Governo Lula, devido a “boa” arrecadação, com o Estado mais fortalecido, ocorreram transferências de renda e programas de inclusão social. Mais

ao fim do segundo e último mandato, foi implementado um maior vulto de investimentos pelo Estado, através do PAC (Programa de Aceleração do Crescimento). Mais uma vez a Reforma Tributária foi adiada.

Sobretudo no governo Lula, ao contrário do que muitos acreditavam no início, decorreu um robusto superávit primário. Estabeleceu-se uma correção anual da tabela do Imposto de Renda para Pessoa Física, e assim, o governo levou a cabo uma política de reajuste salarial sem recorrer ao aumento da carga tributária.

2.6 Governo Dilma

A partir da eleição de Dilma Rousseff uma nova oportunidade para a realização de uma reforma nasce, porém o que se verificou foi uma falta de sintonia no comando econômico. Enquanto a Europa estava desacelerando, por efeitos advindos de períodos austeros, e a China não crescia mais como outrora, para atenuar a desaceleração interna o governo brasileiro concedeu uma série de renúncias fiscais.

Olhando para o IPI observou-se sua redução ou zeramento, os tributos PIS e COFINS tiveram devolução de seus créditos presumidos, houve a desoneração da folha de pagamento referente ao pagamento de INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), sendo feita a sua substituição por uma contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que gerou algumas distorções ao sistema. Isso foi pensado na forma do programa chamado de Plano Brasil Maior, que inicialmente teria a intenção de estender aos setores “prejudicados” pela valorização do câmbio, porém o resultado foi a extensão para mais setores do que anteriormente planejado.

Em suma, ocorreu uma evolução das desonerações no período 2011 a 2014, quando os percentuais saíram de 3,60% do PIB em 2010 para 4,76% em 2014. Essas medidas eram direcionadas ao crescimento econômico, as quais se somavam a uma taxa reduzida de juros, câmbio competitivo e alteração no sistema energético com antecipação da renovação das concessões por valores mais baixos que anteriormente, a fim de reduzir rapidamente o custo de energia. O que se viu, ao contrário do que se imaginou, foi que os frutos não foram colhidos neste governo, além de se observar que a situação fiscal se deteriorou.

Ainda em 2012, o governo Dilma enviou ao congresso uma “reforma do ICMS”, no entanto, a proposta não se tratava de uma “reforma”, mas de um ajuste para coibir uma guerra fiscal travadas entre estados com o objetivo de atrair investimentos. Tal reforma tinha como objetivo reduzir gradualmente as alíquotas interestaduais de

ICMS, deslocando gradualmente da origem para o destino, para que em 2025 ocorresse uma uniformização em 4% em todo o país, porém em acordo com as desigualdades inter-regionais a alíquota seria diferente para cada região. Essa tentativa também não obteve êxito mais uma vez.

Nesse primeiro governo também destacamos o aumento de um ponto percentual no FPM, Fundo de Participação dos Municípios, passando de 23,5% para 24,5% ao final de 2014, além de alterações na distribuição dos royalties do petróleo entre os entes federados.

Mesmo sendo reeleita em 2014, o cenário econômico não se alterou, muito pelo contrário, o país seguiu em recessão, ainda com desequilíbrio fiscal e com a inflação retornando em 2015, já atingindo dois dígitos, bem como aumento do dólar, tendo atingido quase R\$ 4,00 ao final daquele ano.

2.7 Governo Temer

Em 2016 tomou posse Michel Temer, face ao impeachment de Dilma Rousseff. Com uma postura mais liberal, suas medidas foram: uma redução do papel do Estado, redução de investimentos públicos e sociais, flexibilização das relações de trabalho com a aprovação da “reforma trabalhista”, que mais tarde foi reconhecida como não efetiva na geração de empregos. Além disso, o governo promoveu uma redução do papel do BNDES quanto a empréstimos, praticamente a não existência de uma política industrial e bem como a tentativa de aprovação de uma reforma previdenciária. Por fim, aprovou-se o Teto de gastos em 2016 com validade prevista para os 20 anos subsequentes, o qual não dialogava com a Constituição de 1988 e que poderia comprometer e muito o funcionamento da máquina pública, sendo alvo de inúmeros protestos, mas sendo de toda forma promulgado. A medida congelaria parte dos gastos públicos, com o objetivo por parte de seus autores de conter a escalada da dívida pública, porém algumas rubricas ficavam de fora deste controle, tais como juros da dívida, repasses do Fundeb, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, além de gastos com empresas estatais e gastos com eleições.

Em relação a parte tributária este governo também não propôs nenhuma reforma, tanto que a carga tributária continuou a mesma em relação ao PIB nos anos deste governo: 33,3% em 2016, 33,4% em 2017 e 33,6% em 2018.

2.8 Governo Bolsonaro

Jair Bolsonaro tomou posse em 2019, seguindo uma postura mais liberal como seu antecessor, com uma agenda de independência do Banco Central, reforma administrativa, reformas tributária e previdenciária e mais privatizações, ou seja, estas medidas tinham em seu conteúdo um estado mais enxuto e conseqüentemente uma redução futura de gastos, ao menos no discurso.

Ainda em 2019 foi aprovada uma ampla reforma previdenciária, que prometia economizar cerca de R\$ 900 milhões nos dez anos subsequentes. Em 2020, o mundo sofreu com a pandemia de COVID-19, fato que afetou todas as economias e gerou muitas mortes mundo afora. Segundo dados da Organização Mundial da Saúde, a OMS, o Brasil ocupou a 2ª posição em ranking mundial de número de mortos pela doença, chegando próximo a 700 mil mortes. Naquele ano, o PIB teve uma queda de 4,1%, a maior em 25 anos, subindo, já no ano seguinte, 2021, para 4,6%.

Em relação a assuntos tributários ainda em meados de 2020, ocorreram adiamentos de recolhimento de tributos sobre a folha de pagamento, do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, o FGTS, além de zeramento de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), e de algumas operações financeiras. A tentativa era de atenuar a situação financeira das empresas que tiveram sendo caixa afetado, principalmente das pequenas empresas. Muitas dessas últimas citadas fecharam as portas, visto que nem todas conseguiram empréstimos.

Referente a reforma tributária houveram conversas, notícias e discussões, mas de fato neste governo não ocorreu a tão sonhada alteração tributária, a proposta, através do ministro Paulo Guedes, chegou a ser entregue para que o Congresso fizesse sua apreciação, mas seja por falta de “time” político, coordenação política ou o chamado momento oportuno, esta ficou apenas nas comissões internas da Câmara e efetivamente não avançou a casa legislativa. Com o fim desse governo, em 2022, o CTN completou mais 56 anos, ao ser datado de 25 de outubro de 1966.

3. Tributação no Brasil x Países da OCDE

Ao fim deste histórico verificamos que de 1966 a 2022 temos basicamente a mesma legislação tributária. De fato, foram criados mais tributos e em sua maior parte indiretos e conseqüentemente tributos diretos são menor parte da arrecadação atual. Observamos também que após a Constituição de 1988 ocorreu a descentralização, chegando mais recursos aos municípios e estados membros. Vale destacar que

devido a renda média da população ser baixa para arcar com suas necessidades básicas, na Constituição houve certa sensibilidade em reforçar o nascer cidadã, ou seja, fornecer a todo e qualquer brasileiro (pelo menos em teoria) o atendimento em educação e saúde básica, sendo necessário para isso recursos.

O que há de se buscar é compatibilizar todas as despesas e os investimentos necessários para nosso país crescer e prosperar, isso deve estar contido no orçamento, sendo ambos, despesas e investimentos, as nossas necessidades de caixa, que por sua vez deve ser composto pelas fontes de recursos que seriam os tributos a serem arcados pela sociedade

Com base no último boletim da estimativa da carga tributária bruta do Governo Federal elaborado pelo Tesouro Nacional em 2022, dos 33,71% de carga tributária cobrada sobre o PIB, 9,18% refere-se a imposto de renda, 1,67% tributos sobre propriedade e os 22,86% restantes compreendem em tributos indiretos sobre bens e serviços.

Tendo como referência o estudo de 2019 do IPEA¹, nos países com tributação sobre o PIB entre 30 a 35%, nosso país se encontra com a tributação mais baixa sobre Imposto de Renda sobre indivíduos, mesmo considerando que nosso salário médio representa apenas 20% do salário médio das economias avançadas da OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico em dólar, e ainda considerando que nossa tabela de imposto de renda está extremamente defasada ou congelada, isto é, trabalhadores com baixos salários também pagam imposto de renda.

Em se tratando de imposto sobre propriedade seguimos a mesma lógica, em comparação com países da OCDE, o Brasil tem a tributação sobre PIB mais baixa que os mesmos países analisados anteriormente, embora nesse comparativo a diferença seja menor que a análise de imposto de renda.

Desta forma, fica evidente que desde a implementação do CTN em 1966 a opção para arrecadação foi feita por impostos indiretos que são pagos por toda a população, estando nos preços de bens e serviços. Esta opção tornou-se a mais fácil para o legislador aprovar e assim os governos arrecadarem, pois engloba tributos nos

¹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno. O Sistema Tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária. Brasília: IPEA, 2022.

preços de praticamente todos os produtos e serviços que consumimos no dia-a-dia. Além disso, observa-se a facilidade com que, ano após ano, foi se proliferando impostos indiretos e principalmente cumulativos. Desde o ISS – Imposto Sobre Serviço – que está nos serviços dentro dos municípios, PIS, COFINS cumulativo que estão serviços e mercadorias, FUST FUNTEL que embora seja exclusivo das contas de serviço de internet e telefone e encargos presentes nas contas de energia elétrica, geram efeitos cascata se acumulando pela cadeia produtiva e sendo repassado chegando ao consumidor final e encarecendo os bens e serviços, praticamente não há produto ou serviço que escape de algum tributo indireto. Sem contar as inúmeras obrigações acessórias necessárias para reportar aos órgãos fiscalizadores como esses bens foram calculados.

4. Tributos – Aspectos da Legislação

4.1 ICMS e Guerra Fiscal

Mesmo com a existência do CONFAZ, o Conselho Nacional de Política Fazendária, os governos estaduais competiam entre si para receber novas empresas oferecendo vários benefícios em ICMS, tais como isenções, reduções de alíquotas, de base cálculo, diferimentos. Este “fenômeno” se proliferou a partir da Constituição Federal, a CF de 1988, que deu a cada estado o poder de fixar as alíquotas de ICMS.

Essa guerra fiscal traz malefícios tanto no âmbito nacional, quanto no municipal, visto que o ICMS é um tributo repartido com as cidades. Se um estado cria muitos incentivos fiscais que resultem em renúncia tributária elevada, o município não receberá seus recursos e estes em muitos casos nem são consultados, pois o tributo é gerido pelo governo estadual. De toda a forma, o CONFAZ existe para garantir a segurança jurídica no âmbito do imposto sobre operações relativas ao ICMS e, no fim, acabar com a guerra fiscal, mas nem sempre ou em muitas vezes isso não foi devidamente respeitado.

A guerra fiscal existe também pois o estado de origem é que determina a concessão dos benefícios, mas caso alterasse para o destino poderia restringir bastante a concessão de benefícios de ICMS no estado produtor, portanto a implementação do ICMS no destino acabaria com o leilão de quem concede mais benefícios e a empresa que se instalaria no país teria que analisar se realmente vale a pena fazer tal investimento, tendo a possibilidade de levar em conta outros pontos como uma escolha mais estratégica, mais perto de seu mercado pretendido, ou pela

infraestrutura no local escolhido, até por questões logísticas de proximidade com seus fornecedores ou ainda determinado local que dispõe de uma mão-de-obra qualificada que seria absorvida por determinada indústria.

Deixar a cargo de cada estado membro decidir como até então vem sendo feito configura este cenário de guerra fiscal. Sendo assim, é necessária uma legislação que efetivamente coibisse tal prática de atração de “multinacionais” unicamente concedendo mais benefícios que o outro membro, sem a participação do governo central naquela política de desenvolvimento.

Recentemente através do convênio ICMS 190/17, datado em 15 de dezembro de 2017, foram perdoados todos os benefícios fiscais como isenção, redução na base de cálculo, manutenção de crédito, devolução de imposto, dispensa de pagamentos dentre outros. O objetivo deste ato foi de acabar com a guerra fiscal, e este também estabeleceu que alguns benefícios fiscais podem ter a prorrogação de até 15 anos, isto é, até o final de 2032.

4.2 Obrigações Acessórias e Número de Tributos

Muito se fala sobre a complexidade da legislação brasileira. O Brasil possui uma alta carga tributária de cerca de 33% do PIB, esse número chama muito a atenção, e além disso, podemos citar ainda a alta complexidade tributária devido ao excesso de normas que segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o IBTP, verifica-se cerca de 352.366 normas tributárias editadas que exaurem o contribuinte, confundindo e exigindo um trabalho infinito para compreender e atender todas as leis vigentes.

No Brasil há cerca de 80 tributos, tendo tributos decendiais (apurados a cada 10 dias) ou seja, pagos 3 vezes no mês, além de mensais e pouquíssimos anuais.

A título de exemplo, uma empresa que se destina a venda produtos e concomitante a isso preste serviços, ao apresentar um faturamento de mais de R\$ 78 milhões anuais teria que arcar com as seguintes obrigações e tributos:

1) IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) – Imposto apurado sobre o lucro ajustado após as adições e exclusões permitidas pela legislação, sendo a alíquota de 15% mais 10% sobre lucro maior que R\$ 20.000,00 mensais, podendo ser apurado de forma anual com adiantamentos mensais (caso tenha lucro) ou de forma trimestral.

2) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) – Tem a mesma base do IRPJ, com alíquota de 9% de maneira geral, há exceções para instituições financeiras, empresas de seguros, em que as alíquotas são maiores. A CSLL pode também ser apurada de forma anual com pagamentos mensais ou de forma trimestral.

3) PIS e COFINS NÃO CUMULATIVO – Apresentam alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre receitas de vendas operacionais, podendo tomar créditos de algumas operações antecedentes como a compra de mercadorias, alugueis e energia elétrica e sobre receita financeira.

4) IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – Expressa alíquota de 2 a 5%, dependendo do serviço a ser prestado e varia entre os municípios, sofrendo retenção a depender do serviço que é realizado, sendo que cada cidade possui seu código tributário. Quanto mais municípios a empresa presta serviço, mais tende-se a aumentar o trabalho das pessoas que já trabalham com esse tributo, mas o que não necessariamente resulta no aumento do quadro de pessoal das organizações para atender as demandas tributárias desse tributo.

5) RETENÇÃO DE IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) – Configura-se a impostos retidos em diversas operações, na contratação de serviços prestados de pessoa física ou jurídica, empréstimos entre empresas que funcionam como adiantamento e na apuração mensal ou anual são descontados dos valores a pagar.

6) RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES – Tem referência no código 5952 que discorre sobre a retenção sobre CSLL, PIS e COFINS, sendo 4,65% da nota.

7) IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR (IPVA) – Na hipótese da empresa possuir veículos, terá que pagar esse tributo, na alíquota de 3,5%, assim como as pessoas físicas também o fazem.

8) IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU) – No caso de a empresa ter sede própria, terá por dever pagar esse tributo, da mesma forma que as pessoas físicas que também possuem esse tipo de bem. Para este imposto, as regras e valores estarão de acordo com a legislação do município onde se localizaria a sede da empresa.

9) FOLHA DE PAGAMENTO – Mensalmente, após realizar o pagamento dos salários de seus empregados, a empresa deverá pagar os encargos sobre a folha de pagamento, sendo estes o INSS, FGTS, Contribuições sobre Sistema S e seguro por

acidente de trabalho, sendo que nesse último encargo o percentual dependerá do risco inerente a atividade da empresa.

10) ICMS – Ao comercializar internamente dentro do estado do Paraná, a empresa terá que pagar esse imposto. No nosso estado, a alíquota interna geral é de 19%, tendo a possibilidade de em determinados produtos ter outras alíquotas e situações excepcionais.

Em se tratando de ICMS, a empresa terá a obrigação de quitar o tributo mensal através de guia mensal, que é chamada de obrigação principal. Da mesma forma, deverá entregar mensalmente de forma eletrônica a Escrituração Federal Digital, EFD ICMS, em que temos a base e como se chegou na base de tributos, contendo notas de entrada e saída constituindo essa atividade em uma obrigação acessória.

Cabe ressaltar ainda que se porventura a empresa adquirir mercadorias de outros estados deverá pagar o diferencial de alíquota, que seria em média a diferença da alíquota entre estados, 12%, com a alíquota praticada internamente, por exemplo, 19%.

11) IOF – A medida que conseguem crescer, não se torna incomum as empresas formarem grupo empresarial, isto é, o mesmo proprietário possuir mais empresas, não sendo incomum também que essas empresas emprestem valores umas às outras. Essas operações são chamadas de Mútuo, e sobre elas incide IOF, porém a forma de recolhimento poderá ser diferente de acordo com o modelo do Mútuo, se for simples ou conta corrente por exemplo, sendo recolhido de forma adiantada no primeiro modelo simples ou pago mensalmente no modelo conta corrente. Há ainda nessas duas operações o IOF adicional que é pago sobre novos valores liberados.

4.3 Tributos sobre Bens e Serviços

Ao longo do tempo, o Brasil, com o intuito de manter a máquina pública funcionando e também considerando que o PIB não vem crescendo de forma adequada, foi piorando sua legislação no âmbito tributário, pautando suas mudanças prioritariamente na necessidade de mais recursos. Assim, a situação foi através dos anos gerando vários problemas.

Como exemplo podemos citar o ISS, um tributo cumulativo não eficiente com uma legislação diferente para cada município, o que torna por consequência difícil de

acompanha-lo. Isso prejudica a economia, diante do fato que também há casos que não se sabe em que momento termina sua incidência e inicia a do ICMS.

O IPI, por sua vez, também possuiu uma legislação com muitas alíquotas e com uma lista bastante longa de materiais e suas respectivas tributações, gerando por vezes incertezas quanto a aplicação.

Porém, um tributo que apresenta grande complexidade é o ICMS, pois cada estado possui uma legislação diferente da outra. Outro problema bastante sério é a apropriação de créditos, uma vez que essa tomada de crédito só poderá ocorrer nas atividades fim ou ao produto final. Por exemplo, créditos de material tomados para a limpeza da empresa não podem ser utilizados, isto significa, não recuperados, sendo assim impostos cumulativos, embora o discurso deste tributo é ser não cumulativo. Não é exceção uma empresa ter contencioso em relação a esse tributo nos estados onde atua, devido a divergências de sua interpretação e dos fiscais.

O ICMS também traz outros problemas, como excesso de uso de incentivos fiscais gerando guerra fiscal entre os estados e diminuindo no fim a arrecadação, em consequência do seu uso exacerbado.

Outro evento bastante prejudicial é a substituição tributária para frente. Cada estado usa uma legislação diferente sobre o tema, com formas diferentes de cálculo.

Há também o problema de utilização de créditos que ocorre no PIS e COFINS, que assim como no ICMS, não permite tomada de crédito de determinados materiais e serviços, o que gera também diversas disputas com o Fisco Federal. O PIS e COFINS, da mesma forma, possuem dois sistemas funcionando ao mesmo tempo, cumulativos, sendo as alíquotas de 0,65% e 3%, sem direito a crédito, e o não cumulativo com alíquotas de 1,65% e 7,60%. Ambos os tributos em suas situações não cumulativas são cobrados na origem, o que poderia ser alterado para o destino, beneficiando onde é consumido o produto e diminuindo o efeito da guerra fiscal.

Mais um ponto bastante discutido é a dificuldade na tomada de créditos, como, por exemplo, empresas que exportam parte ou toda a sua produção e/ou mercadorias. Isso ocorre porque o Fisco demora muito tempo a devolver os recursos que essas empresas têm direito. Dessa forma, o ideal seria a adoção de um sistema usado em outros países como o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), de preferência um imposto único, com uma legislação única e com poucas alíquotas e poucas exceções, que podem ser, por exemplo, o fumo e bebidas alcoólicas.

Este tributo já vem sendo praticado há muito tempo na Europa, tendo surgido na França, portando uma boa prática que já está consolidada no velho continente. Na proposta de Bernard Appy propõe a união de ICMS, PIS, COFINS, IPI e ISS, mas como o próprio autor pondera, é muito difícil a aprovação deste tipo de proposto, haja vista a resistência política de uma alteração desta magnitude no país com tantos estados e municípios. Sendo então ponderável a criação de dois IVA, um nacional abrangendo IPI, PIS e COFINS, e outro subnacional agregando ICMS e ISS, porém o ideal seria uma legislação para ambos.

O desafio é grande, na mesma medida que as resistências são enormes, pois em se tratando de grandes municípios, estes serão os primeiros a não abrir mão legislar sobre o ISS, por exemplo.

Esse suposto novo tributo poderia ter uma alíquota menor que os atuais ICMS, PIS e COFINS, porém ainda muito elevada para os padrões internacionais, visto o grande percentual de participação sobre a arrecadação que esses tributos indiretos já exercem atualmente.

4.4 Tributos sobre Folha de Pagamento

Um tributo bastante “enraizado” em nosso sistema é o sobre a folha de pagamento. Tal tributo ajuda financiar a Previdência Social, uma vez que nossa população vem envelhecendo e a considerar que nosso salário médio é baixo, o percentual acaba por ser elevado.

Com a reforma previdenciária feita em 2019 o incentivo para trabalhadores formalizarem seu veículo empregatício caiu, pois estão cada vez mais longe a aposentadoria. E já se enxerga que a contribuição de uma vida toda, no momento da aposentadoria perde valor. Em 2023, o teto representa menos e 6 salários mínimos e num passado representava 10 salários mínimos.

Um fator também desestimulante é trabalhadores que recebem salários mensais maiores que o teto de contribuição do INSS, porém não conseguem se aposentar recebendo tal salário, sendo o valor de sua aposentadoria mensal um valor menor que o salário que costumava receber. Esse fato pode estimular a não formalização de contratos por parte do trabalhador. Há também pagamentos a pessoas jurídicas constituídas por esses trabalhadores, fatos que se fiscalizados geram passivos trabalhistas. Porém de qualquer forma durante algum tempo a

reforma previdenciária sairá do foco das discussões legislativas, face a recente reforma promulgada em 2019.

4.5 Tributos sobre a Renda

O Brasil enfrenta também sérios problemas de desigualdade na tributação da renda. Por um lado, existem distorções significativas na tributação da renda pessoal, com uma parte substancial dos ganhos de alta renda sendo tributada apenas no âmbito das empresas.

Em 2023, a tabela de Imposto de Renda de Pessoa Física já impõe o pagamento deste imposto para trabalhadores que recebem 1,6 salários mínimos ou mais. Segundo dados de 2014, mais de 80% das pessoas com renda mensal de 3 a 10 salários mínimos e mais de 60% com renda mensal entre 10 e 80 salários mínimos são tributadas pelo imposto de renda. No entanto, aqueles que recebem mais de 80 mil mensais são tributados exclusivamente na fonte ou isentos, sendo grande parte isenta, decorrendo de lucros distribuídos, em parte também são tributadas pelo simples ou lucro presumido, em que a carga tributária é considerada menor em comparação com a tributação das pessoas físicas.

Outro exemplo de distorções presentes na tributação dos rendimentos de capital no Brasil é a tributação proveniente dos aluguéis. Se uma pessoa física é proprietária de um imóvel, a renda proveniente do aluguel é tributada pela alíquota marginal de até 27,5% do IRPF. Entretanto, se essa mesma pessoa for cotista de uma empresa tributada sob o regime de Lucro Presumido e o imóvel for propriedade da empresa, o aluguel será tributado a uma alíquota que varia de 11,3% a 14,3%. Por outro lado, se a pessoa for cotista de um fundo de investimento imobiliário com cotas negociadas em bolsa e o imóvel fizer parte do patrimônio deste fundo, a renda do aluguel não será tributada. Isso evidencia a complexidade e as desigualdades presentes no sistema de tributação de rendimentos do país.

Para empresas de maior porte (que hoje em média apresenta faturamento anual maior que R\$ 78 milhões anuais), além do IRPJ que incide sobre o lucro, há também a CSLL que em linhas gerais tem praticamente a mesma base de cálculo do IRPJ.

Em contrapartida, em outros países a tributação das empresas incide sob seu aumento efetivo de riqueza, já descontando a inflação. No Brasil isso não ocorre, ou seja, no momento da apuração dos tributos sobre o lucro não se faz essa separação

e como a inflação no Brasil é mais elevada que países desenvolvidos, a taxa real cobrada pelo país acaba sendo maior, visto que não há nenhum dispositivo que separe a inflação no momento da apuração desses tributos.

No Brasil, a legislação prevê a tributação por controladas de empresas auferidas no exterior, porém nos demais países a tributação ocorre apenas quando o lucro é auferido. Este tipo de tributação tira a competitividade dos investimentos brasileiros no exterior. Por outro lado, há benefícios no nosso país que são a não tributação de lucros e dividendos quando ocorre sua distribuição para a pessoa física ou jurídica, isso independente do porte da empresa e em qual regime tributário se enquadra.

Mais um item bastante discutido no Brasil é a figura do JCP, que tem seu valor limitado a uma percentagem do patrimônio líquido da empresa. O JCP não é tributado na empresa (por serem deduzido como despesa) e nem é tributado na pessoa física que recebe. Outro ponto importante é o planejamento tributário que não existe em muitos outros países, face a característica de complexidade da nossa legislação, permitindo assim a redução do tributo pago ao seu final.

Neste tema há espaço para avançar e se aproximar a exemplos de outros países que optam por uma simplificação em sua legislação do tributo pagos pelas empresas. Ter por objetivo diminuir seus custos nas atividades internas e estas serem liberadas a dispenderem mais capital em pesquisas e/ou promoção de produtos, despesas que em geral são bastante custosas. Tudo isso ressaltando que cabe também ao estado fiscalizar e garantir segurança jurídica.

Outro quesito para se espelhar em outros países é a tributação da pessoa física, em que atualmente vemos que quem ganha menos proporcionalmente paga menos imposto que quem ganha mais. Fato corriqueiro citado em assuntos como quem recebe dividendos que tem essa renda isenta de imposto de renda e comparativamente com outros países essa renda é tributada.

Vale ainda citar a distinção sobre rendimento de aplicação de fundos de investimentos, para pequenos poupadores em sua maioria, em fundos comercializados por bancos ou gestores, em que qualquer pessoa pode aplicar a tributação que ocorre mensalmente sobre o rendimento mensal, fato diferente de grandes fundos fechados onde a tributação ocorrerá apenas quando seus proprietários efetuarem o resgate.

Como se vê, no Brasil há uma infinidade de brechas, o que não gera isonomia para as pessoas, com evidente benefício a menor parte da população que possui “vultuosos” recursos.

4.6 Tributos sobre a Propriedade e a Transferência de Patrimônio

Hoje no Brasil temos três impostos sobre o patrimônio: IPVA, IPTU e o ITR (Imposto sobre propriedade territorial rural). Existe ainda o tributo estadual ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações) e o municipal ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis).

O ITCMD tem alíquotas que variam de 4% a 8% a depender do estado, sendo que estados como Santa Catarina, Sergipe e Tocantins que apresentam as alíquotas mais altas possuem uma certa progressividade.

Há ainda o imposto sobre grandes fortunas, mas este ainda não foi efetivamente regulamentado desde sua previsão na Constituição de 1988.

4.7 Regimes Simplificados de Tributação

O sistema de tributação SIMPLES é um modelo favorável para a empresa em seu início quando ainda é de pequeno porte, porém impede seu crescimento. Não é incomum ver empresas se dividirem em vários CNPJ para ainda se enquadrar neste sistema. De tempos em tempos o que o país tem feito é ampliar os limites, entretanto nosso sistema é muito mais alto comparando a outros países que vão de US\$ 50mil a US\$ 150 mil por ano.

Quanto ao cálculo de tributação sobre o faturamento, observa-se distorções, pois eventualmente o faturamento daquele produto tem uma margem pequena e em se enquadrando neste regime o empresário irá diminuir mais ainda o seu lucro.

O ideal seria mudar a base de incidência sobre o valor adicionado e a partir disso definir faixas de enquadramento, porém seria muito complexo esse método. Em contrapartida, um dos benefícios do SIMPLES é a não tributação da folha de pagamento, que neste modelo não é tributado, o que torna o sistema bastante atrativo para o pequeno empresário.

Outro ponto a comentar é que lucros distribuídos neste modelo não são tributados na pessoa física, o que comparado com o assalariado causa distorção. Como já comentado, em alguns casos há divisões da mesma empresa em CNPJ

diferentes para continuar no regime de tributação SIMPLES, tendo menos carga tributária se comparado ao regime do lucro real ou presumido.

5. Considerações Finais

Nota-se que no decorrer do tempo nosso sistema tributário não deteve um histórico de se mostrar equilibrado, seja pela falta de justiça tributária, seja pela origem das receitas tributárias que é de impostos indiretos, encarecendo os preços finais, fazendo com que o cidadão comum seja o sustentador do orçamento.

Desde a Constituição de 1988, se faz necessário uma reforma tributária para adequar a fonte de recursos. Entretanto pelos diversos motivos citados os governos eleitos de lá para cá não tiveram êxito em oferecer uma reforma que ajude o país a crescer, simplificando a legislação e trazendo a justiça tributária.

De acordo com o estudo de Bernard Appy, o ideal é realizar diversos ajustes na legislação tributária, sendo importante simplificar o sistema de arrecadação, reduzindo tributos, agregando os tributos sobre bens e serviços e transformando o IVA com uma legislação única, acabando com legislações tributárias diferentes em cada estado e município. Além disso, é importante transferir integralmente a incidência do IVA para o destino. Com essas duas ações se reduziria a guerra fiscal existente hoje, em que muitas vezes “novos entrantes” não pagam ou pagam muito pouco os seus tributos, o que cria dificuldades para empresas já estabelecidas que pagam seus tributos em dia.

Outra mudança importante é o aumento da arrecadação sobre o imposto de renda das pessoas físicas que recebem muito e pouco são obrigadas a pagar, uma alternativa é o retorno do imposto sobre lucros e dividendos pagos a pessoa física, tornando o imposto sobre a renda de fato progressivo.

Um outro ponto é a variabilidade de impostos de renda que hoje existe na legislação. Como, a exemplo, fundos fechados que não recolhem mensalmente sobre o rendimento mensal, apenas no resgate, o que pode levar muitos anos. Outro exemplo ocorre quando aplica em papéis no exterior o imposto de renda onde se paga 15% do rendimento, efetuando o pagamento por DARF, ao passo que se aplicando no mercado de capitais interno há incidência da tabela regressiva onde se inicia em 22,5% e só após 720 dias cairá para 15% no resgate.

Mais uma medida sugerida seria a arrecadação sobre propriedade, pois há espaço muito grande de arrecadação no ITR, e um certo espaço no IPTU em cidade

médias, bem como a oportunidade de melhoria da legislação única (nacional) em se tratando de ITCMD, pois no Brasil é muito baixa a alíquota sobre herança em comparação com outros países. É importante também desenvolver alguma progressividade para quem tem mais patrimônio, para que no momento do recebimento da herança, gere mais arrecadação.

Quanto à legislação do imposto de renda das empresas, é necessária também a simplificação, pois há muitas normas dificultando, onerando sua aplicação, tornando sua fiscalização demorada. Por fim, vale ressaltar que devemos considerar que há dois tributos com praticamente a mesma legislação (IRPJ e CSLL).

Referências

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 133, p. 69-78, 2012. Disponível em: <<https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/17293173/Alves-H.N.-Tributacao-e-injustica-social-no-Brasil-2012-libre.pdf>>

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015. <Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_1610.pdf>

AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. A economia política da tributação no Brasil. **Encontro Nacional de Economia Política**, v. 23, 2018. Disponível em: <<https://www.sep.org.br/anais/Trabalhos%20para%20o%20site/Area%203/34.pdf>>

BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. **Reforma tributária e justiça social**. 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8635>>

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno Nota Técnica: O Sistema Tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária, **IPEA**, junho de 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 32. Ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1995

GIL, Antonio Carlos; VERGARA, Sylvia Constant. Tipo de pesquisa. **Universidade Federal de Pelotas. Rio Grande do Sul**, 2015. Disponível em: <https://www.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/0212238_04_cap_05.pdf>

GRAZZIOTIN, Henrique de Abreu. Análise da política fiscal brasileira pós-plano real com enfoque nas instituições: um exercício de economia política institucionalista. **Universidade Federal do Rio Grande do Sul**, 2012. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/69986>>

LARA, Fernando Macari; BLACK, Clarissa. A recessão brasileira e seu efeito conjuntural sobre as importações. **Revista Indicadores Econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 44, n. 2, p. 9-26, 2016.

Disponível em: < <http://200.198.145.164/index.php/indicadores/article/view/3853>>

OLIVEIRA, Fabrício A. de Oliveira. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil** – 2020 Ed. São Paulo. ContraCorrente

TESOURO NACIONAL, Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal, **Tesouro Transparente**, Publicado em 30/03/2022.

Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. 1997. **IPEA**
Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>>