

# PERFIL DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: BASE DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS E ALTERNATIVAS CONSTITUCIONAIS À AUSTERIDADE FISCAL E À REGRESSIVIDADE SOCIAL

Everton Sotto Tibiriçá Rosa<sup>1</sup>, Felipe Rodrigues Sousa<sup>2</sup>, Jaqueline Damasceno Silva<sup>3</sup>

## RESUMO

O artigo tem como objetivo analisar o perfil do Sistema Tributário Brasileiro a partir da base de incidência dos tributos sobre a sociedade. Busca-se esclarecer, em caráter preliminar, a participação dos impostos, taxas e contribuições com base na renda, nos gastos e no patrimônio na organização do Sistema Tributário Brasileiro na última década, bem como esclarecer o quadro de receitas tributárias, a fim de contribuir para a discussão aprofundada sobre o estado das Finanças Públicas do Brasil, contribuindo para a formulação de propostas alternativas à adoção de políticas restritivas da atividade econômica (Austeridade Fiscal) e regressivas dos direitos constitucionais do cidadão (redução dos gastos primários em proporção do PIB).

**Palavras-chave:** finanças públicas, carga tributária, austeridade, cidadania.

## ABSTRACT

*The article has the objective of analysing the profile of the Brazilian Tax System from the point of view of the incidence of the taxes upon society. The objective is to shed a preliminary light upon the weight of the taxes and contributions in regard to consumption, spending and patrimony in the organization of the Brazilian Tax System and to start a discussion about the Revenue of State, the goal is to contribute to a more profound discussion about the Public Finances of the Nation, appointing alternatives to the adoption of the restrictive policies of the economic activity and which causes a regressive movement of the civilians rights granted by the constitution.*

**Key-words:** public finance, tax burden, austerity, citizenship.

---

<sup>1</sup> Professor de Economia da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás (FACE-UFG). Doutor em Teoria Econômica pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (IE-UNICAMP). Coordenador do Projeto de Extensão “Finanças Públicas, Economia e Cidadania”, Coordenador de Formação do Núcleo-Goiás da Auditoria Cidadã da Dívida. E-mail: [evortal@gmail.com](mailto:evortal@gmail.com)

<sup>2</sup> Graduando em Ciências Econômicas e pesquisador de Iniciação Científica Voluntária (PIVIC) da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás (FACE-UFG). Aluno orientado (PROVEC) do Projeto de Extensão “Finanças Públicas, Economia e Cidadania”. E-mail: [felipe.frs@hotmail.com](mailto:felipe.frs@hotmail.com)

<sup>3</sup> Bacharel em Ciências Econômicas e mestranda do Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás (FACE-UFG). Aluna orientada (PROVEC) do Projeto de Extensão “Finanças Públicas, Economia e Cidadania”. E-mail: [jaquelineeconomist@gmail.com](mailto:jaquelineeconomist@gmail.com)

## INTRODUÇÃO

Este trabalho apresenta resultados parciais dos estudos promovidos no âmbito do Projeto de Extensão “Finanças Públicas, Economia e Cidadania” que dá apoio de formação às atividades do Comitê Regional de Goiás da Associação Civil da “Auditoria Cidadã da Dívida”, que busca acompanhar, estudar e divulgar informações sobre a Dívida Pública brasileira, a fim de iniciar a formação teórica, prática e cidadã dos alunos envolvidos no projeto, da comunidade civil e esclarecer aspectos da gestão estatal quanto às políticas fiscal e monetária, fornecendo condições para que o público possa entender e influenciar as decisões das políticas econômicas que o afeta.

O objetivo do projeto é esclarecer o que são as finanças públicas e como elas funcionam do ponto de vista econômico; em consonância com esta iniciativa de extensão, este trabalho tem como objetivo analisar o perfil da Carga Tributária Brasileira a partir da base de incidência dos tributos sobre a sociedade, evidenciando o peso dos impostos, taxas e contribuições sobre a renda, sobre os gastos (bens e serviços), folha de pagamento e propriedade (patrimônio). Espera-se com isso, fomentar uma discussão acerca do lado das Receitas Tributárias do Estado Brasileiro, tendo em vista que esta é uma dimensão crucial para se compreender as Finanças Públicas do Brasil. Essa discussão nos permitirá um maior entendimento da dinâmica tributária e sua incidência, bem como permitirá a comparação com o que é praticado em outros países.

Dada a percepção preliminar e consensual da regressividade da Carga Tributária Brasileira e de seus impactos sobre a distribuição de renda ao longo do tempo, em um contexto onde se busca o desenvolvimento econômico associado à “equidade” social, aliada aos efeitos que dela derivam e que afetam a geração de renda e o acúmulo de riqueza, percebe-se a importância de compreender a configuração das Finanças Públicas Nacionais. Constatando-se que de fato essa regressividade do sistema tributário existe, o trabalho dará sustentação às propostas de mudança neste sistema, que consideram como condição *sine qua non* para que os objetivos de crescimento econômico e redução das desigualdades sociais sejam alcançados.

Visando o alcance desses objetivos, o trabalho apresentará na primeira seção uma análise da carga tributária por base de incidência com vários níveis de detalhamento, seguindo as diretrizes da Receita Federal do Brasil. Na segunda seção serão estabelecidas comparações entre o Sistema Tributário Brasileiro e o de outros países. Por fim, os apontamentos das considerações finais deste trabalho preliminar.

## **1. A BASE DE INCIDÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

### **1.1. Aspectos Gerais da Base de Incidência da Carga Tributária Brasileira**

É necessário, inicialmente, que se discriminem os diferentes tipos de análise acerca dos tributos, isto é, impostos, taxas e contribuições. Em uma primeira abordagem é possível que se analise o sistema tributário do ponto de vista do ente arrecadador, isto, é separa-se os tributos de acordo com a esfera da Federação que os arrecada – União, Estados e Municípios. Essa análise poderia ser classificada como uma análise vertical. É possível também estudar o sistema tributário partindo do ponto de vista da base de incidência, isso equivale a salientar a base sobre a qual o tributo é cobrado, por exemplo: Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF), esta análise não leva em consideração o ente que arrecada, muito embora se saiba que o IRPF é recolhido no âmbito da União. O que se busca avaliar é a distribuição dos tributos na sociedade no que tange as seguintes *categorias econômicas*: a renda (variável de fluxo), os gastos (variável de fluxo) e o patrimônio (variável de estoque). Essa seria uma análise horizontal. É, ainda, possível combinar as duas análises, permitindo uma compreensão mais profunda do sistema tributário nacional. Esse trabalho contempla tão somente a análise horizontal do esforço tributário, e dedica-se ao esclarecimento da incidência dos tributos sobre os contribuintes.

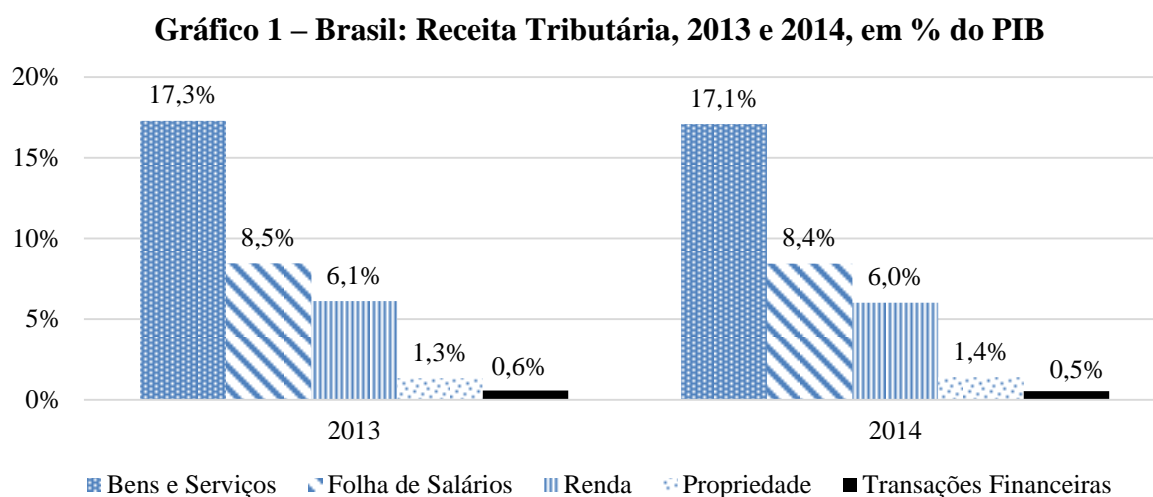
Compreendemos como Esforço Tributário a capacidade que determinado grupo de agentes econômicos, por exemplo, trabalhadores formais, possuem de gerar renda ao Estado na forma de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre as suas atividades econômicas. Parte destes tributos deve retornar à sociedade na forma de serviços e bens fornecidos pelo Estado, de acordo com o caráter do tributo – impostos, taxas ou contribuições. Esse esquema de cooperação entre a sociedade e o Estado está previsto legalmente na carta magna, Constituição Federal de 1988. Do ponto de vista histórico, esse arranjo é o mais antigo e difundido na história da civilização humana.

Para efeitos de tributação, a base de incidência é classificada em seis grandes grupos agregadores, de forma que os tributos são cobrados sobre as seguintes categorias: i. “Renda”; ii. “Folha de Salários”; iii. “Propriedade”; iv. “Bens e Serviços”; v. “Transações Financeiras” e vi. “Outros”<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> A categoria “Outros” não está detalhada nos gráficos por representar menos de 0,05% do total arrecado no período analisado (2005 a 2014). Por isso, nas páginas seguintes, a análise recairá sobre as cinco categorias de tributação que estão definidas.

O Gráfico 1, a seguir, e A1 (em anexo) apresentam como a Carga Tributária é composta em termos de tributação sobre as categorias de base de incidência, para os anos de 2013 e 2014.



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

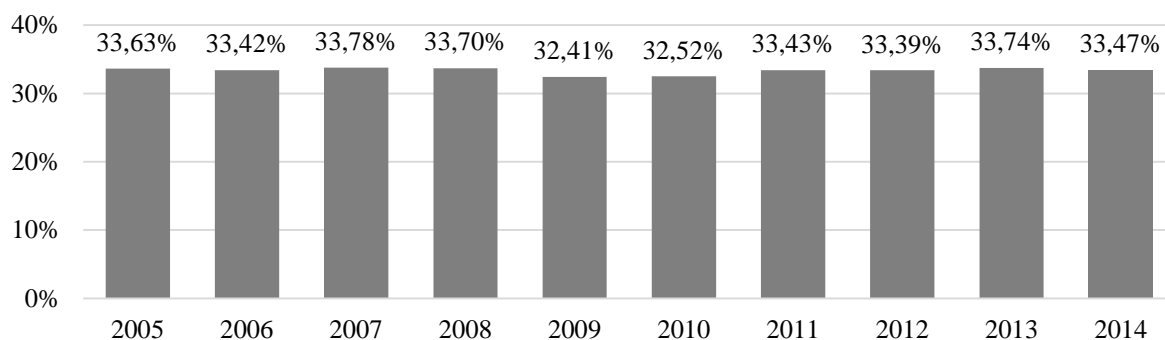
Esses gráficos iniciais revelam duas informações interessantes sobre a Carga Tributária Brasileira, em primeiro lugar percebe-se que a categoria que mais contribui para a arrecadação tributária é a de tributos sobre “Bens e Serviços”. Essa característica é crucial para a compreensão da regressividade do Sistema Tributário Brasileiro. De acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2008-2009 (POF), essa categoria de gastos é a que mais representativa no orçamento das famílias de baixa renda, chegando a representar 90% da renda dos extratos de menor renda (IBGE, 2010). O segundo ponto a ser mencionado revela-se no outro extremo da arrecadação tributária. A tributação sobre as “Transações Financeiras” contribui com menos de 1% da arrecadação, em relação ao PIB. Destarte afirmamos ser necessário um estudo futuro para a compreensão política e das consequências econômicas da baixa tributação sobre o sistema financeiro em uma economia monetária moderna.

De acordo com o Gráfico 1, nota-se que entre 2013 e 2014, a característica de composição da carga tributária não sofreu alterações de relevo. A arrecadação tributária representou 33,74% do PIB em 2013 e 33,47% em 2014. Além de “Bens e Serviços”, cabe destacar a relevância arrecadatória dos tributos sobre a “Folha de Salários” e sobre a “Renda”. As três categorias somadas perfazem 94% da carga tributária brasileira, configurando que o sistema tributário se sustenta sobre a tributação de “fluxos”, não dos “estoques”. Assim, a carga tributária praticamente não toca nos estoques de riqueza material e financeira

acumulados pela sociedade, como se observa pela baixa contribuição da “Propriedade” e das “Transações Financeiras”.

O Gráfico 2, a seguir, apresenta a evolução da carga tributária em porcentagem do PIB para o período 2005-2014.

**Gráfico 2 – Brasil: Receita Tributária Total, 2005 a 2014, em % do PIB**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Nota-se, de acordo com o Gráfico 2, a grande estabilidade da relação Carga tributária/PIB na última década. Para efeitos de análise deve-se apontar para o fato de que não houve aumentos expressivos da carga tributária nos últimos dez anos<sup>5</sup>, porém é fato que a carga tributária saiu de 26,1% (em 1996) para 32,2% (em 2002) ao longo dos dois mandatos de Fernando Henrique Cardoso<sup>6</sup> (ver Gráfico A 2, em anexo), sendo este o aumento mais expressivo dos tributos brasileiros desde a constituição do sistema tributário brasileiro em 1966. A carga tributária total não sofreu aumentos expressivos a partir de 2005, tendo alcançado o valor máximo de 33,74% do PIB em 2014.

O Gráfico 3, a seguir, apresenta o detalhamento da evolução da contribuição de cada uma das cinco categorias de tributos para o total da arrecadação ao longo de dez anos.

Novamente o que se observa é a significativa participação de três das cinco categorias de tributos – tributos sobre “Bens e Serviços”, “Folha de Salários” e “Renda” – totalizando 92-94% da Receita Tributária brasileira. Nota-se a regularidade da participação em todas as categorias exceto a de “Transações Financeiras”, cuja participação foi reduzida a menos da

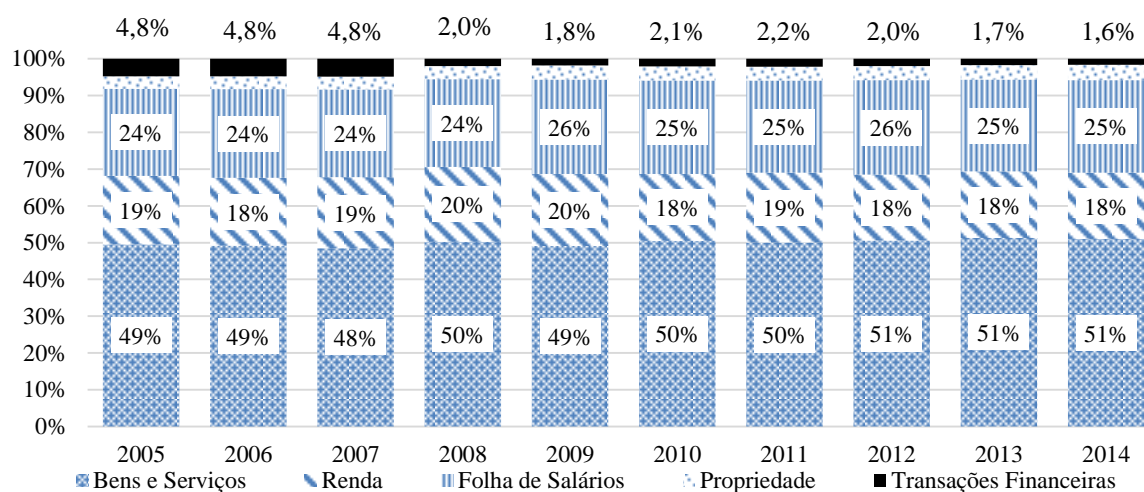
<sup>5</sup> O “impostômetro” da Associação Comercial de São Paulo não enfatiza a informação percentual em relação ao PIB, preferindo utilizar ostensivamente os valores monetários na casa de trilhões e os sucessivos recordes de arrecadação. A maioria das informações que constam neste trabalho foi obtida a partir da Receita Federal e de outros órgãos do Estado.

<sup>6</sup> MPOG (2015), sobre a evolução da carga tributária brasileira entre 1996 e 2014.

metade com o fim da Contribuição Provisória Sobre Movimentações Financeiras (CPMF), em 2008<sup>7</sup>.

Face à crise financeira internacional e a posterior redução da taxa básica de juros (SELIC), a não renovação da CPMF serviu enquanto incentivo as atividades financeiras, pelo aumento da margem de lucro, e captação de capital externo em meio a um cenário de quebra de confiança internacional nos países centrais (EUA e Europa, basicamente) e à consequente reversão dos fluxos financeiros internacionais para os países periféricos. Em nenhum ano a tributação sobre “Transações Financeiras” voltou a participar com 5% da Receita Tributária Total. As variações mais perceptíveis nesta categoria se devem à administração do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que teve fases de elevação e de redução sob as transações financeiras internacionais em meio ao cenário de abundância de liquidez, entre 2008-2012, e de escassez da mesma, a partir de 2013<sup>8</sup>.

**Gráfico 3 – Brasil: Composição da Receita Tributária Total por Base de Incidência, 2005 a 2014, em %**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Ainda de acordo com o gráfico 3, é nítida a baixa participação da tributação sobre “Propriedade” para a composição da Receita Tributária Total. Em termos de sistema tributário e distribuição de renda e riqueza, talvez esta seja uma característica de problemática ainda

<sup>7</sup> A alíquota de 0,38% sobre as transações financeiras foi extinta em 2007. O governo não conseguiu votos suficientes no Senado Federal para prorrogar a cobrança até 2011. A CPMF, criada em 1996, havia sido prorrogada em 2003 por meio da Emenda Constitucional nº42/2003.

<sup>8</sup> Este imposto serviu ao propósito de controle de capitais e administração do mercado de câmbio. Nas fases de abundância de liquidez houve pressão para a apreciação do câmbio, exigindo IOF mais elevado nos fluxos *inward*. Na fase de reversão, um IOF mais elevado contribui para restringir a magnitude dos fluxos *outward*, reduzindo o ritmo da depreciação da moeda doméstica.

maior do que a baixa tributação sobre “Transações Financeiras”. Enquanto todos os cidadãos pagam tributos sobre operações financeiras, independente da magnitude das transações, de suas rendas e riquezas, poucos pagam tributos sobre a propriedade, e poucas propriedades são efetivamente tributadas. A desigualdade de renda brasileira é elevada, porém é na concentração de riquezas que reside uma das mais manifestas facetas da crônica desigualdade social brasileira, e a baixa tributação mantém o caráter concentrador dessa sociedade. Esses dois fatores – baixa tributação sobre “Transações Financeiras” e “Propriedade” – são uma importante característica de um sistema tributário regressivo, que facilita a concentração da renda e da riqueza, não servindo como política pública de redistribuição e constituição de uma sociedade mais igualitária, tal como se fez com este instrumento nos países desenvolvidos.

Somada a isto, pode-se ainda apontar a importante e grande relevância dos tributos incidentes sobre os “Bens e Serviços”, marca do sistema tributário constituído na Ditadura Militar. É nesta categoria que está a maior parte dos impostos indiretos e que afetam acentuadamente as famílias de baixa renda (de maior propensão a consumir). Estes tributos afetam negativamente o desempenho econômico, sendo pouco utilizados nas maiores economias do mundo. No entanto, sua adoção está relacionada à baixa experiência tributária do país (isso, na década de 1960)<sup>9</sup>, sendo uma tributação de fácil arrecadação, de ampla incidência e de difícil sonegação. Qualquer reforma tributária que se pense para o Brasil moderno tem que levar em conta a redução dessa forma de tributação, sobretudo pela experiência tributária conquistada, informatização das formas de controle tributário, maior “bancarização” e educação/experiência financeira da população.

Levando em consideração essas características explicitadas pelo gráfico 3, percebe-se, de imediato, a má distribuição horizontal do esforço tributário imposta pelo Estado sobre a sociedade, o que impele a uma reavaliação de todo o Sistema Tributário Brasileiro para que se observe mais atentamente e determine a real importância dos tributos sobre cada uma dessas cinco categorias, levando em conta os impactos sobre a eficiência econômica (tributar menos as transações e mais os estoques de riqueza) e os princípios de equidade, base da redistribuição de renda em oposição à atual concentração promovida pela tributação brasileira.

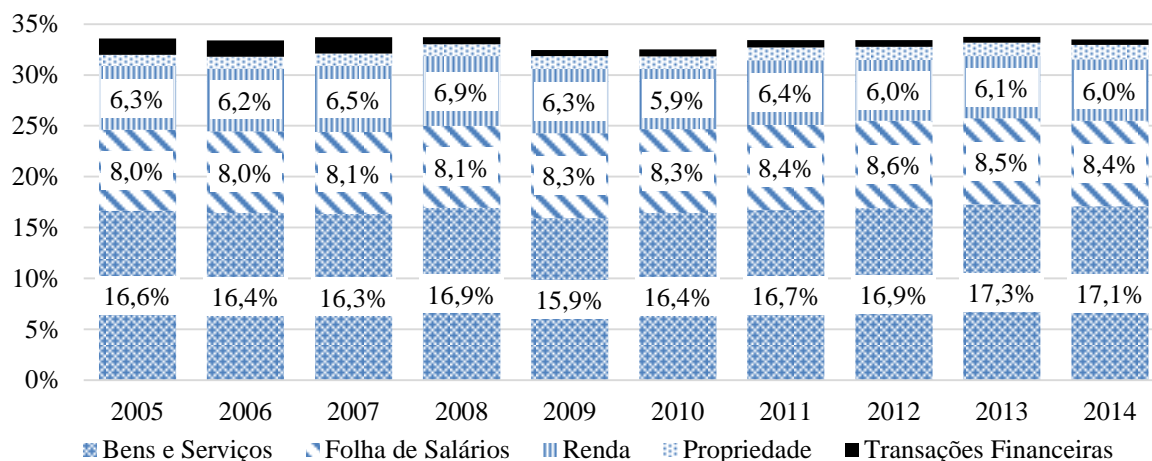
A partir do Gráfico 4 é possível dimensionar em termos do PIB o tamanho do esforço fiscal de acordo com a incidência dos tributos. Fica evidente que a carga tributária brasileira é concentrada sobre os mais pobres por conta da relevância da tributação sobre “Bens e

---

<sup>9</sup> Lei nº 5172 de 1966.

Serviços”, sobre a classe trabalhadora e empresarial, por conta dos tributos sobre a “Folha de Salários” e sobre a maior parte da população, por conta da tributação da “Renda”. A baixa tributação sobre a “Propriedade” esconde o fato que a maior parte da arrecadação desta rubrica recai sobre os mais pobres e classe média via tributação sobre automóveis – Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA)<sup>10</sup>.

**Gráfico 4 – Brasil: Distribuição da Carga Tributária, 2005 a 2014, em % do PIB**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Com essa análise preliminar da base de incidência notamos o espaço de tributação existente na economia brasileira. Isto é, sem elevar a já elevada tributação sobre “Bens e Serviços” e “Folha de Salários”, é possível direcionar esforços para um sistema tributário mais justo a partir de uma maior tributação da “Propriedade” – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Territorial Rural (ITR), IPVA que vá além de automóveis. Ademais, enquanto tributos sobre a “Renda” sejam os terceiros em ordem de importância para a composição da Receita Tributária, há espaço para a elevação da massa a ser arrecadada ao se direcionar alíquotas menores para as menores faixas de rendas e mais faixas para a aplicação de maiores alíquotas para as maiores rendas (pontos discutidos a seguir).

<sup>10</sup> STF (2002), sobre a decisão de excluir embarcações e aeronaves da cobrança do IPVA. O relator foi vencido pelo Tribunal que manteve o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas acerca da aplicabilidade do tributo sobre embarcações e aeronaves.

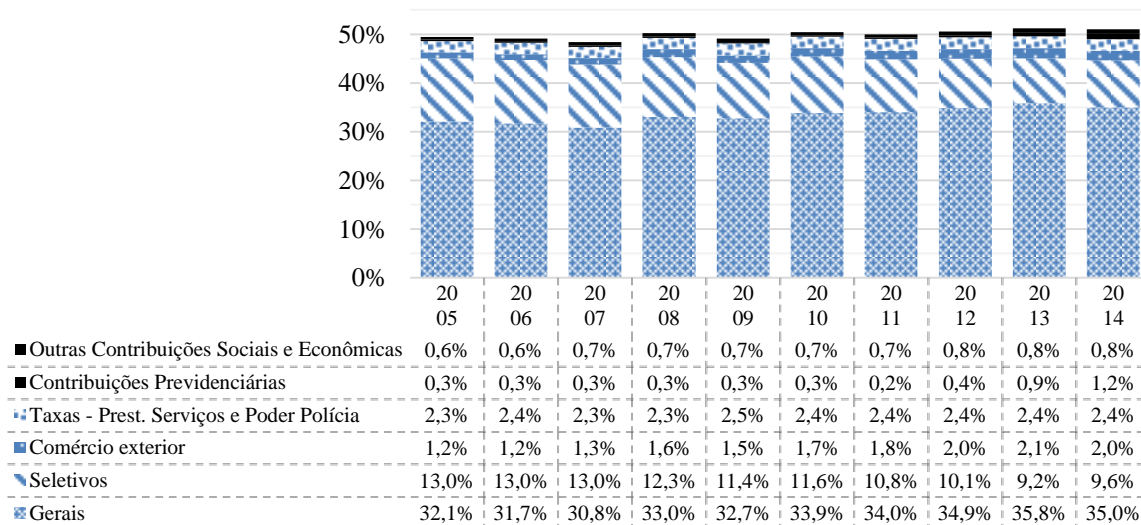


## 1.2. Aspectos Específicos da Base de Incidência da Carga Tributária Brasileira

Na seção anterior se apresentou as principais categorias de tributação que compõem a Receita Tributária Brasileira. Nesta subseção é aprofundado o estudo Carga Tributária Brasileira, a partir do detalhamento da composição das cinco categorias tributárias anteriores – “Bens e Serviços”, “Folha de Salários”, “Renda”, “Propriedade” e “Transações Financeiras”.

No Gráfico 5 temos o detalhamento dos tributos que incidem sobre a categoria “Bens e Serviços”. Observa-se o peso significativo de tributos “gerais” e “seletivos” que juntos somam cerca de 45% da Receita Tributária Brasileira. Os tributos “gerais” permitem uma ampla base de arrecadação, sendo esta a sua vantagem em termos de incidência. Os tributos “seletivos” permitem realizar uma discriminação compatível com os objetivos de política econômica, social, política.

**Gráfico 5– Brasil: Tributos sobre Bens e Serviços, 2005 a 2014, em % da Receita Tributária Total<sup>11</sup>**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

A subcategoria de maior participação refere-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS, um tributo “geral”) e sobre Produtos Industrializados (IPI, tributo “geral”), exceto os seletivos, sobre a Contribuição para o Financiamento da

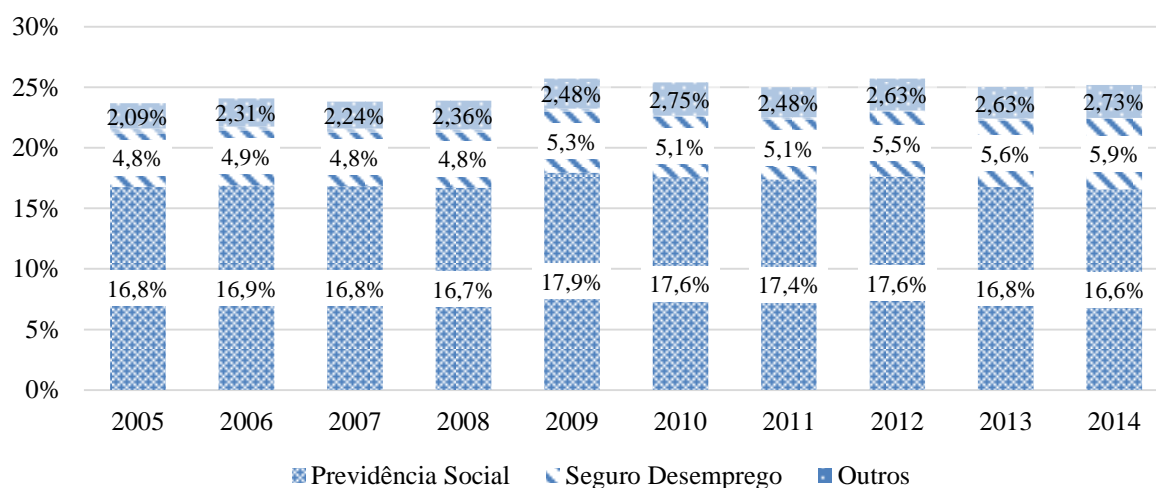
<sup>11</sup> As subcategorias referentes aos tributos advindos de outras “Contribuições Sociais e Econômicas” e “Contribuições Previdenciárias” foram agrupadas por conta de sua magnitude reduzida, mas suas participações percentuais foram destacadas no detalhamento numérico, por isso ao se observar o gráfico somente é possível contar cinco categorias.

Seguridade Social (Cofins), Programa de Integração Social (PIS), além do Simples Nacional, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e do Imposto Sobre Serviços (ISS), que somada a categoria seletiva – que, por sua vez, incorpora o IPI e ICMS sobre automóveis, bebidas, energia elétrica, tabaco, telecomunicações e o ICMS e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre combustíveis – correspondem a cerca de 91% dos tributos sobre “Bens e Serviços”. As variações ao longo do tempo da composição tributária sobre “Bens e Serviços” não alteram significativamente a característica tributária da categoria.

Tributos sobre “Comércio Exterior”, uma fonte de receita tributária historicamente importante para a economia brasileira, são pouco representativos para “Bens e Serviços” na última década, sobretudo a partir de 1996, com a Lei Kandir<sup>12</sup>.

Os Gráficos 6 e 7 mostram o detalhamento dos tributos incidentes sobre a “Folha de Salários”. O Gráfico 6 decompõe os tributos sobre “Folha de Salários” em: tributos relacionados à “Previdência Social”, “Seguro Desemprego” e “Outros”, que compõem o Orçamento Federal da Seguridade Social.

**Gráfico 6 – Brasil: Tributos sobre a Folha de Salários, 2005 a 2014, em % da Receita Tributária Total<sup>13</sup>**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Entre 2005 e 2014, os tributos sobre “Folha de Salários” aumentaram sua participação em cerca de 2 p.p., sobretudo pela contribuição da arrecadação derivada da subcategoria “Seguro Desemprego”. É preciso salientar que, no ano de 2009, os tributos sobre “Previdência

<sup>12</sup> Ver Lei Complementar nº 87 de 1996.

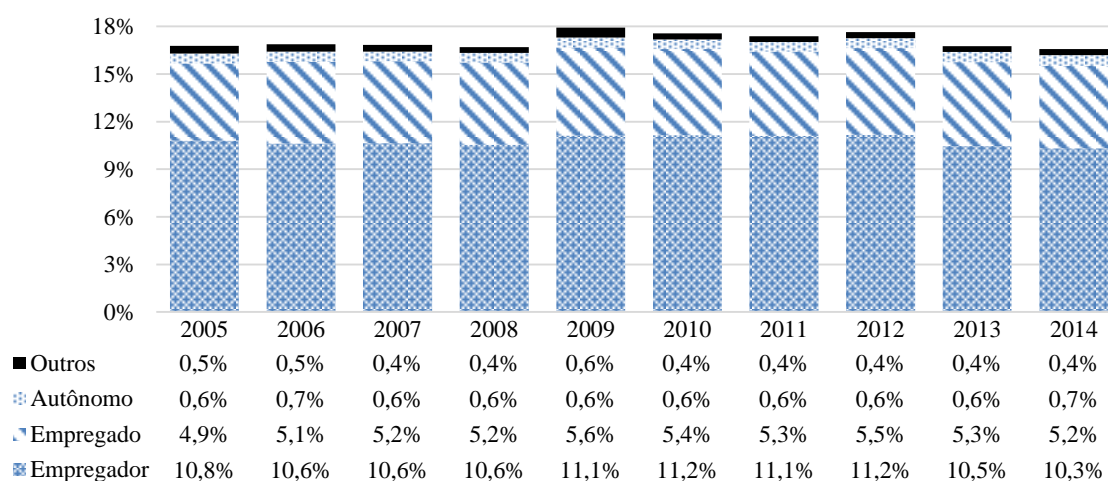
<sup>13</sup> A categoria outros é composta por: ...

Social” (contribuições) tiveram aumento de mais de 1 p.p., passando a representar 17,9% da Receita Tributária Brasileira em 2009, mantendo-se durante os três anos seguintes, quando voltou ao patamar anterior (16,8%). Juntamente com os tributos sobre a “Folha de Salário”, os tributos sobre “Bens e Serviços” tiveram elevação em comparação com a queda da tributação sobre “Transações Financeiras” e “Renda”.

As variações das participações das subcategorias se devem principalmente às políticas de desonerações fiscais em vigência em grau ascendente desde a crise financeira internacional de 2008. Essa é uma tendência observada ao longo dos anos 2000, tal mecanismo tem se constituído como uma das principais ferramentas do governo para estimular a economia, porém é a partir de 2008 que a política passa a ganhar maior expressividade em termos do PIB<sup>14</sup>.

O Gráfico 7 decompõem o subgrupo “Previdência Social” em tributos incidentes sobre: “Autônomo”, “Empregado”, “Empregador” e “Outros”. As participações de cada uma destas subcategorias foram preservadas ao longo da década observada. A alteração mais significativa ocorreu entre 2009 a 2012, com a elevação da participação dos tributos arrecadados sobre “Empregadores” e “Empregados”, refletindo o aquecimento econômico e o aumento da formalização observada no mercado de trabalho. Contudo, em 2013 e 2014, o menor crescimento e estagnação do PIB refletiram nas contratações e, portanto no trabalho formal, impactando negativamente a arrecadação tributária sobre estas subcategorias.

**Gráfico 7 – Brasil: Participação de Contribuições na Previdência Social, 2005 a 2014, em % da Receita Tributária Total**

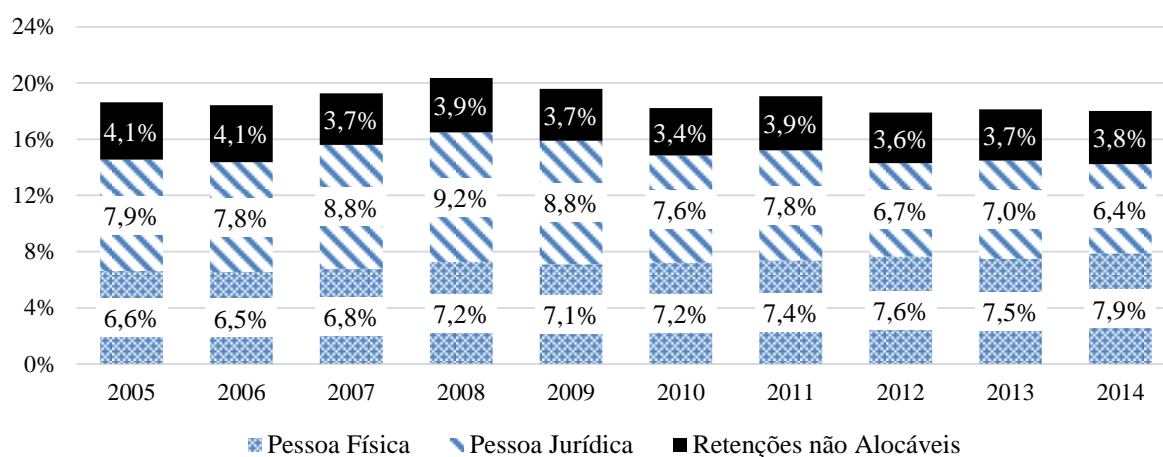


**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

<sup>14</sup> Receita Federal (2015).

Considerando os tributos que incidem sobre a “Renda”, podemos observar de acordo com o Gráfico 8, que a composição das subcategorias apresentou pouca variação no período analisado, com exceção no ano da crise internacional, em que se observa um maior esforço de arrecadação em todas as categorias. Vale salientar que o ano de 2009 foi um ano de queda da atividade econômica, com retração real do PIB de 0,53%. Notamos também, que tributos sobre a “Renda” representam 18% da arrecadação tributária total, um pouco mais do que as contribuições da “Previdência Social”. Ademais, a tributação sobre pessoa física passou a ter participação maior do que a tributação sobre pessoa física após 2012, fato que pode ser atribuído aos incentivos e crédito tributários concedidos ao empresariado na busca de incremento da atividade econômica a partir de 2011.

**Gráfico 8 – Brasil: Tributos sobre a Renda, 2005 a 2014, em % da Receita Tributária Total<sup>15</sup>**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

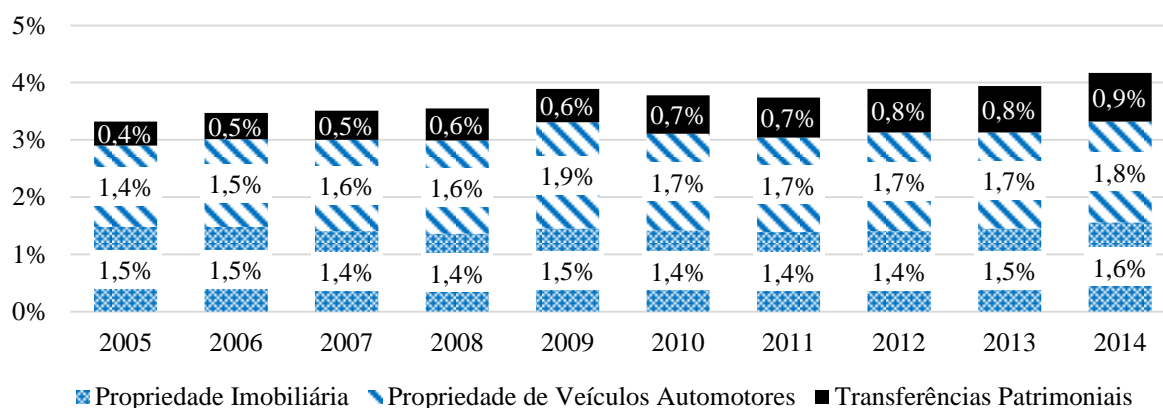
No que tange ao Imposto de Renda sobre Pessoa Física, atualmente existem cinco alíquotas de tributação (0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%)<sup>16</sup>. Em relação ao imposto sobre as Pessoas Jurídicas (IRPJ), é cobrada uma taxa de 15% mais um adicional que varia de acordo com a opção tributária (Simples Nacional, Lucro Arbitrário, Lucro Presumido, Lucro Real).

<sup>15</sup> Retenções Não Alocáveis, “que inclui a arrecadação de todas as retenções a título de imposto de renda que não sejam passíveis de alocação entre pessoas físicas e jurídicas, subdivide-se nos seguintes subitens: Imposto de Renda Retido na Fonte – Não Residentes; Imposto de Renda Retido na Fonte – Capital; e Imposto de Renda Retido na Fonte – Outros”. Ver Receita Federal (2015).

<sup>16</sup> As faixas de renda sobre as quais incidem essas alíquotas são respectivamente: até R\$ 1.903,98; de R\$ 1.903,98 até R\$ 2.826,65; de R\$ 2.826,65 até R\$ 3.751,05; de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68 e acima de R\$ 4.664,68.

A tributação incidente sobre “Propriedade” é detalhada no Gráfico 9. A arrecadação derivada desta categoria não chega a 5% da Receita Tributária Brasileira (cerca de 1,3% do PIB). Os tributos dessa categoria incidem tão somente sobre veículos automotores, não taxando aeronaves ou meios de transporte aquáticos, a justificativa econômica é que o baixo número desses modos de transporte não justificaria sua taxação. No entanto, não se menciona o alto valor monetário dos mesmos, a elevação do número de proprietários e o volume de propriedades, o que possibilitaria alta arrecadação por unidade, bem como se desconsidera o critério de justiça social. Em outras palavras, a alta concentração desses meios de transporte é sintomática da desigualdade social e a realidade da isenção tributária para esta propriedade contribui para o aprofundamento das desigualdades de riqueza.

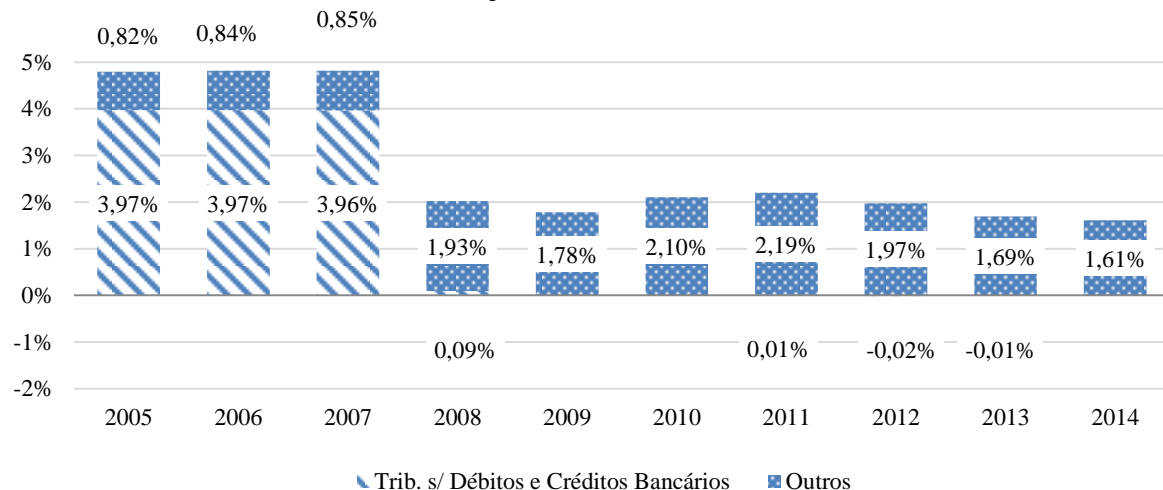
**Gráfico 9 - Tributos sobre a Propriedade, 2005-2014, em % da Receita Tributária Total**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Por fim, tributos sobre Transações Financeiras são detalhados no Gráfico 10.

**Gráfico 10 - Tributos sobre Transações Financeiras, em % da Receita Tributária Total**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Esta é uma das categorias que destacam que, além de regressivo, o sistema tributário brasileiro é recessivo do ponto de vista da produção e do produto, tendo em vista que a liquidez característica das operações financeiras é ainda maior por conta da baixa tributação nesta esfera, o que onera relativamente mais as operações comerciais e produtivas. Até 2007 a tributação sobre transações financeiras representava cerca de 4,5% do total da Receita Tributária, no entanto, a partir de 2008, esse montante caiu para, aproximadamente, 2% do total, sobretudo pelo fim da CPMF. Mesmo com a administração ativa do IOF, alteração de alíquotas, sobretudo sobre transações financeiras internacionais, a tributação na categoria não recuperou a magnitude do início da década.

Vale lembrar que as “Transações Financeiras” seja, talvez, a categoria com o menor espaço para sonegações, uma vez que todas essas transferências são automatizadas e digitais, e estão sob a supervisão do Banco Central, logo poderia representar uma importante fonte de recursos para o Estado<sup>17</sup>, assim como poderia auxiliar na condução da política econômica de incentivo ao crescimento econômico, ao reduzir o incentivo às operações financeiras.

## **2. COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA CARGA TRIBUTÁRIA**

A apresentação da distribuição da carga tributária sobre as bases de incidência evidencia o caráter regressivo e pouco eficiente da legislação tributária brasileira, tendo vista o ônus gerado sobre a renda do trabalho, sobre o gasto em consumo, frente aos benefícios tributários (tributação com baixas alíquotas) às rendas de propriedade, à propriedade e às transações financeiras. Esta característica se torna ainda mais evidente quando se compara a Carga Tributária Brasileira às vigentes em outros países ao redor do mundo.

Esta seção faz uma análise descritiva comparada entre o Brasil e mais 25 países membros e parceiros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>18</sup> no ano de 2013 e, posteriormente, entre os países sul-americanos.

---

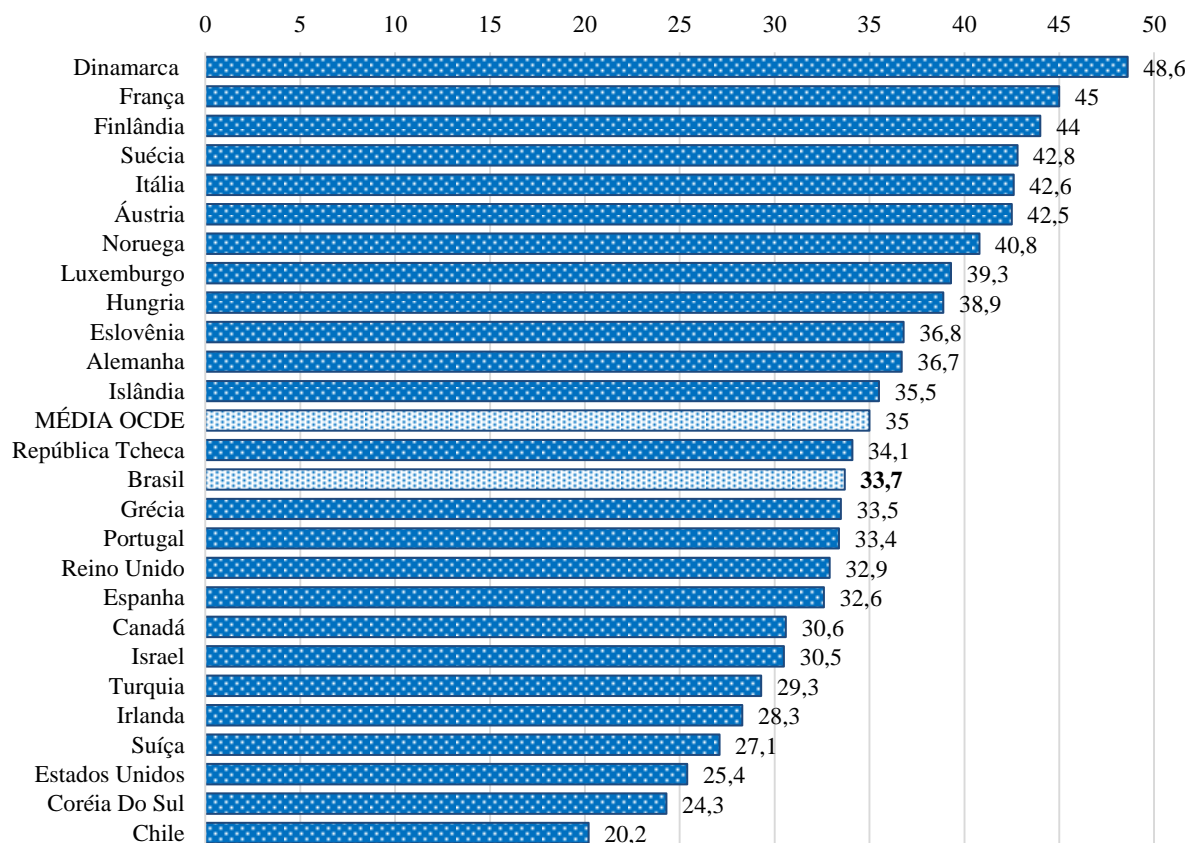
<sup>17</sup> “Outros. Demais tributos que gravem transações financeiras, como os incidentes sobre compra e venda de moedas estrangeiras, sobre a emissão, transferência, compra e venda de títulos e valores mobiliários, sobre operações de crédito, etc. Considerou-se nesta subcategoria o seguinte item: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF)”. Ver Receita Federal (2015, p. 48).

<sup>18</sup> A OCDE conta com trinta e quatro países membros entre as nações mais industrializadas do mundo e nações emergentes. São membros desta organização: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Latvia Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia. A OCDE trabalha com proximidade com as seguintes nações emergentes (não membros): República Popular da China, Índia, Brasil. Ver OCDE.

É preciso destacar, no entanto, que, embora a distribuição entre as bases de incidência seja retrógrada no Brasil em relação a outros países, o esforço fiscal é ainda reduzido para um país continental, com uma vasta população, com menos de 500 anos de história (e infraestrutura) que vislumbra aumentar os níveis de desenvolvimento socioeconômicos (avançar em termos de Índice de Desenvolvimento Humano – IDH). É possível perceber que a proporção da carga fiscal no PIB em países que contam com uma gama de serviços públicos de alta qualidade é maior do que se observa no Brasil, mesmo após atingida industrialização e o desenvolvimento econômico.

O Gráfico 11 demonstra que a carga tributária brasileira não é uma das maiores do mundo, mesmo o país sendo a nona economia do mundo (2015). Embora a carga tributária brasileira, em termos de PIB, esteja próxima da média dos países da OCDE, ela ainda está distante de países como a Dinamarca, Noruega e outros países do norte europeu, que lideram os índices de oferta de serviços públicos de qualidade e cobertura universal e assistencialismo por parte do Estado. Vale lembrar ainda que em alguns desses países, o sistema previdenciário é privado, diferente do que ocorre no Brasil, que inclui uma previdência social pública.

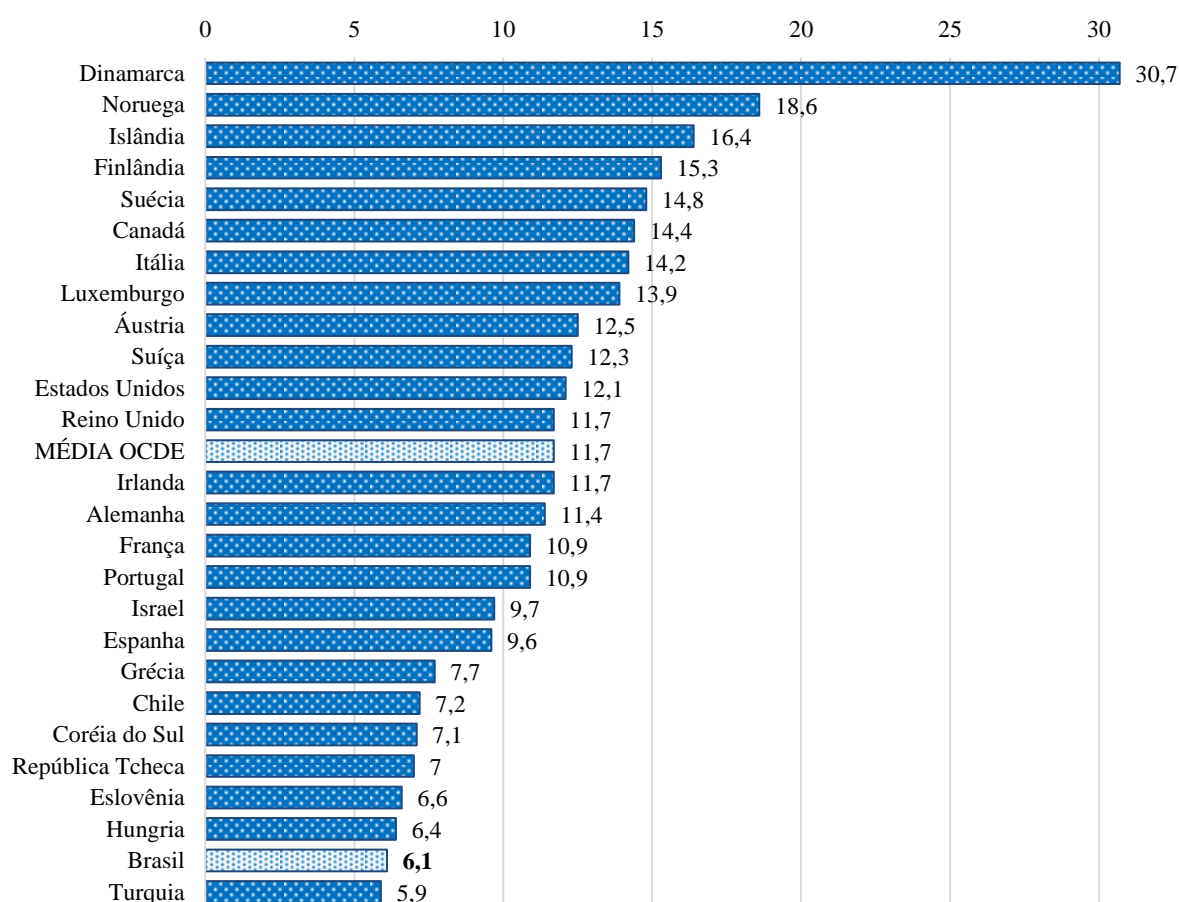
**Gráfico 11 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE, em % do PIB, 2013.**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Observando a segmentação da distribuição dos tributos sobre as bases de incidência, novamente é possível perceber o caráter relativamente regressivo da tributação nacional. De acordo com o Gráfico 12, no ano de 2013, a proporção dos tributos brasileiros sobre a “Renda, Lucros e Ganhos de Capital”, em relação ao PIB, ficou muito distante da média dos países OCDE, distanciando o país das maiores economias do mundo neste quesito.

**Gráfico 12 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital no Brasil e nos Países da OCDE, em % do PIB, 2013.**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

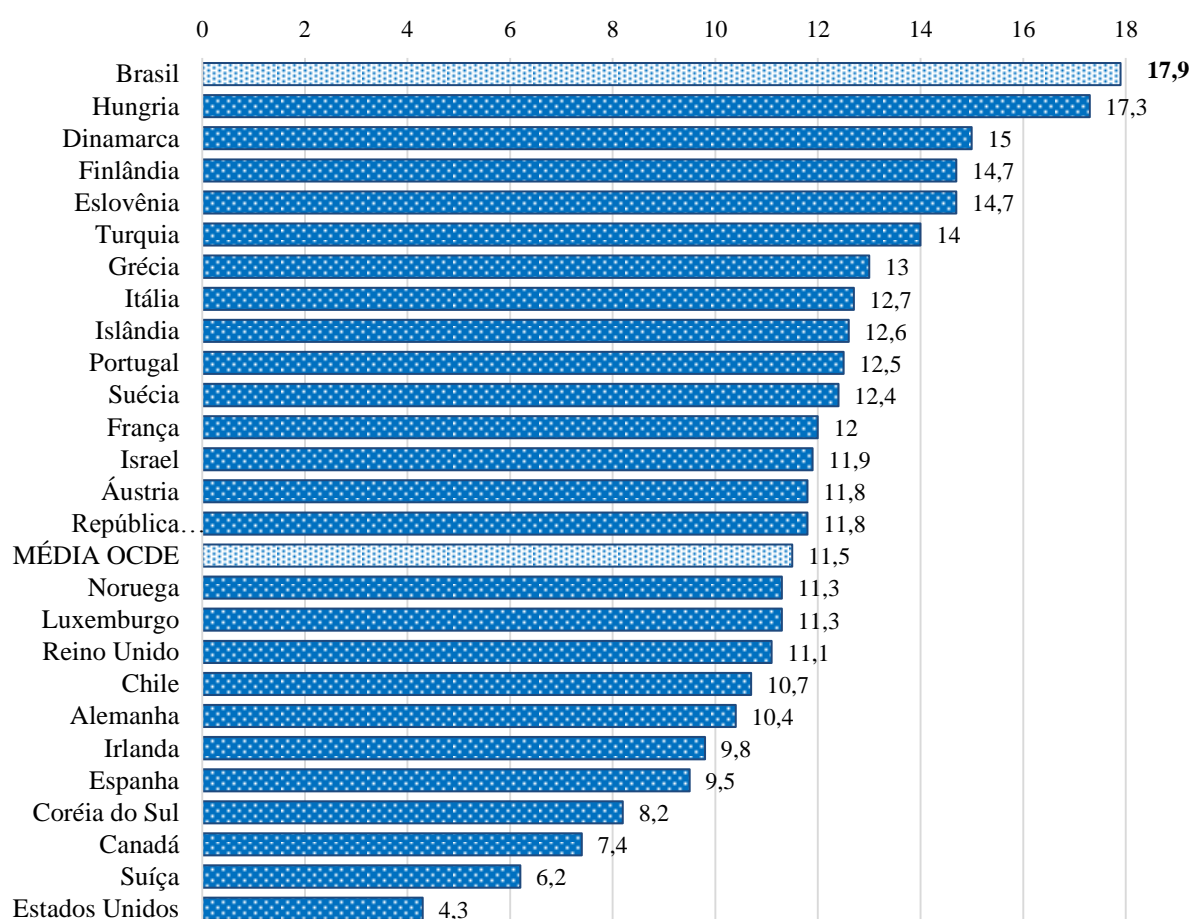
A carga tributária brasileira com esta categoria do Gráfico 12 praticamente corresponde à metade daquilo que é obtido nos países do norte europeu, dos Estados Unidos e do Canadá, e um quinto da tributação da Dinamarca sobre a mesma base. Esse resultado não é aleatório. Deve-se apontar para o fato de que o Brasil é um dos únicos países que não tributam ganhos de capital com dividendos. As alíquotas incidentes sobre a “Renda” também explicam a baixa contribuição dessa categoria para o conjunto da carga tributária brasileira, tendo em



vista a existência de poucas faixas de renda e alíquotas, ficando todas as rendas superiores a R\$ 4664,68 com a mesma alíquota máxima de 27,5%.

De forma contrastante à tributação das rendas do trabalho e de propriedade, na categoria que trata da carga tributária sobre a circulação de bens e a prestação de serviços (Gráfico 13), o Brasil se destaca como o país com a maior tributação em proporção do Produto Interno. São mais de 6 pontos percentuais acima da média dos países da OCDE, distante de países como a Coreia do Sul e dos Estados Unidos.

**Gráfico 13 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços no Brasil e nos Países da OCDE em % do PIB, 2013.**



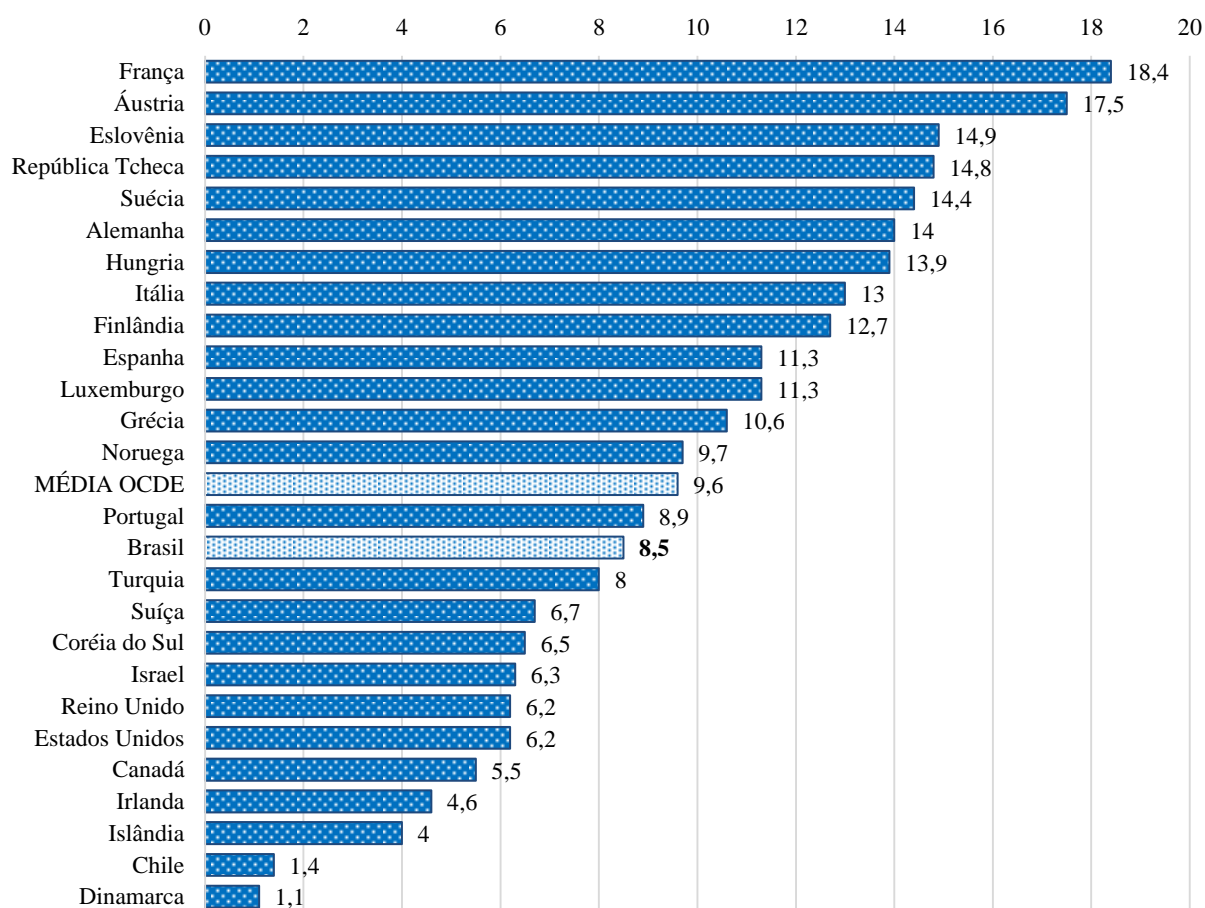
**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Essa categoria é a que mais evidencia o caráter regressivo do Sistema Tributário Brasileiro, uma vez que, recai sobre o consumo, principalmente sobre a cesta de Bens e Serviços mais básicos para população. Sacrificando uma parcela dos rendimentos nacionais que estimularia a demanda nacional e, conseqüentemente, os setores produtivos. A impossibilidade de poupar parte da sua renda e reverter isso em aquisição de riqueza justifica,

em partes, a condição permanente de pobreza e confere a ela um caráter institucional e não meramente um acaso, ou situação passageira. A situação brasileira é excepcional no quadro comparativo da OCDE, sendo acompanhado apenas pela Hungria. Não por acaso, países com uma baixa proporção do PIB de tributos sobre “Bens e Serviços” têm índices de desenvolvimento tecnológico e valor adicionado a produção industrial muito maiores que o Brasil.

Para complementar a tributação sobre a renda, o Gráfico 14 apresenta a carga tributária incidente sobre a “Folha de Salários”, incluindo a previdência.

**Gráfico 14 - Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2013) - % do PIB**



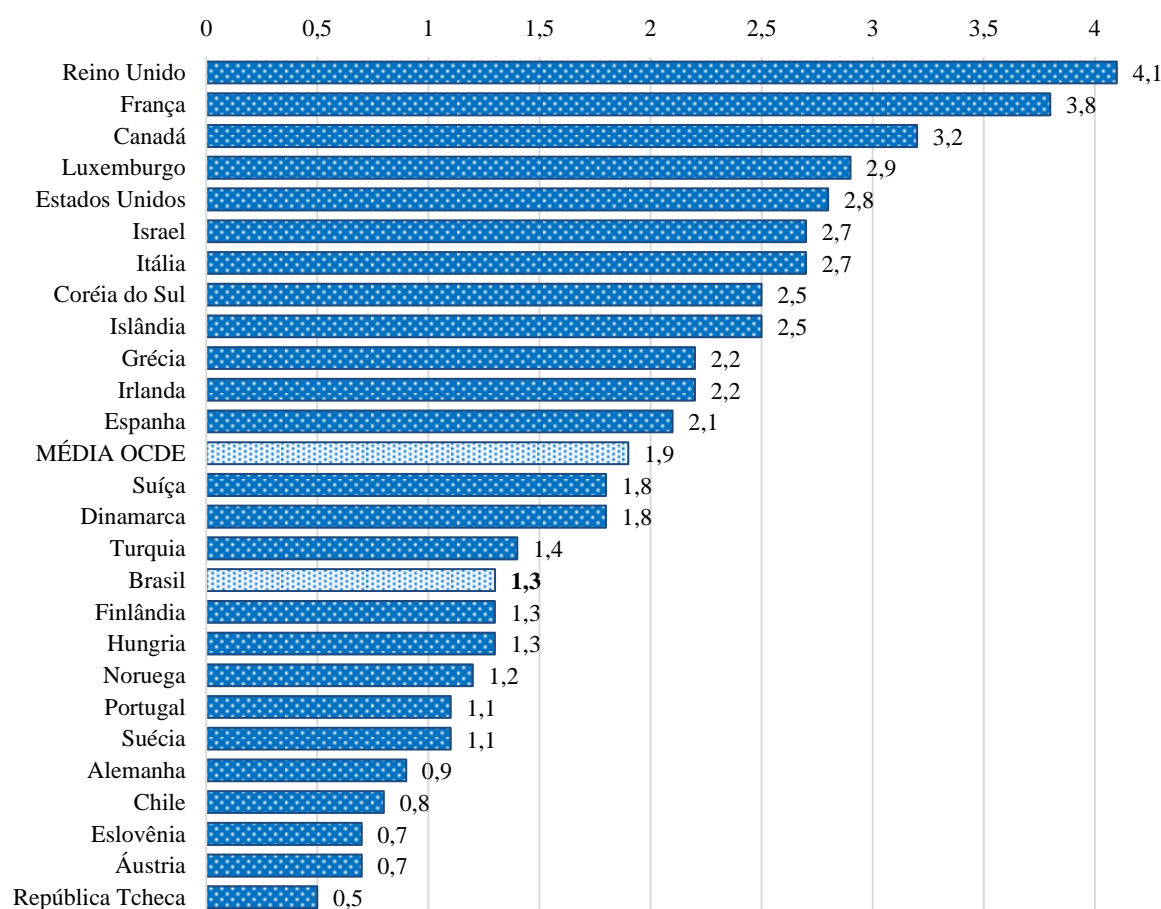
**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Nesta categoria é preciso atentar para o fato de que a previdência está inclusa e nem todos os países possuem previdência pública, como o Brasil. Como é possível perceber no Gráfico 14, ainda que o Brasil tenha apresentado em 2013 um montante de tributos sobre a “Folha de Salários” de 8,5% do PIB, abaixo da média da OCDE, essa razão ainda está muito

acima de países como a Dinamarca, onde essa proporção é de apenas 1,1%, o Canadá (5,5%), Estados Unidos (6,2%) e a Coreia do Sul (6,5%). Ou seja, tributa-se no Brasil muito a renda do trabalho (o empregador e o empregado) em favor de uma baixa tributação sobre outras formas de renda.

A base de incidência tributária tratada no Gráfico 15 se destaca pelo caráter de regressividade ou progressividade do Sistema Tributário de um país, já que uma maior incidência de tributos sobre a “Propriedade” tende a recair sobre aqueles cidadãos que possuem mais posses do que sobre os cidadãos que possuem apenas uma casa própria ou um automóvel. Nessa categoria, o Brasil ficou abaixo da média dos demais países da OCDE, mais de dois pontos percentuais abaixo dos líderes de tributação sobre a propriedade – França e Reino Unido – ainda que bem próximo dos países do norte europeu.

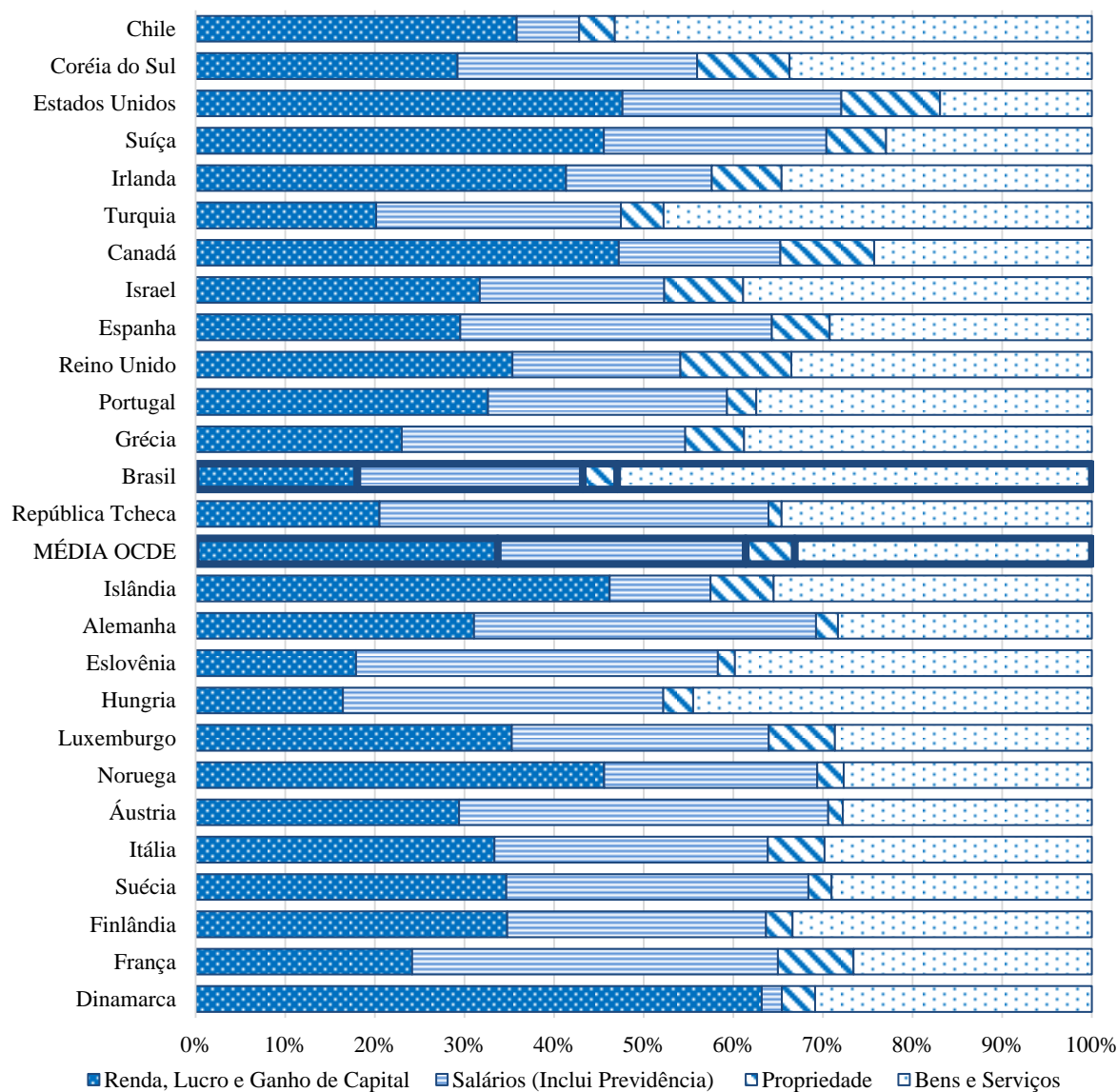
**Gráfico 15 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2013) -, em % do PIB**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Por fim, o Gráfico 16 condensa todas as informações anteriores. Nesta visão global comparada é possível perceber a regressividade da distribuição dos tributos sobre a base de incidência no Brasil. A incidência sobre a circulação de “Bens e Serviços” somada à incidência sobre a “Folha de Salários” (78,11%) excede a incidência sobre a “Propriedade” e a “Renda, Lucro e Ganhos de Capital” (21,89%) em mais de 55 pontos percentuais. Essa diferença é menor apenas que da Eslovênia (60,43p.p.) e da Hungria (60,41p.p.), enquanto na Dinamarca, nos Estados Unidos e no Canadá os tributos sobre a “Propriedade” e sobre a “Renda, Lucro e Ganhos de Capital” excedem os tributos sobre “Bens e Serviços” e “Folha de Salário”, respectivamente, em 33,74p.p., 17,32p.p e 15,41p.p.

**Gráfico 16 – Carga Tributária por Base de Incidência, Brasil e Países da OCDE (2013), % do PIB**

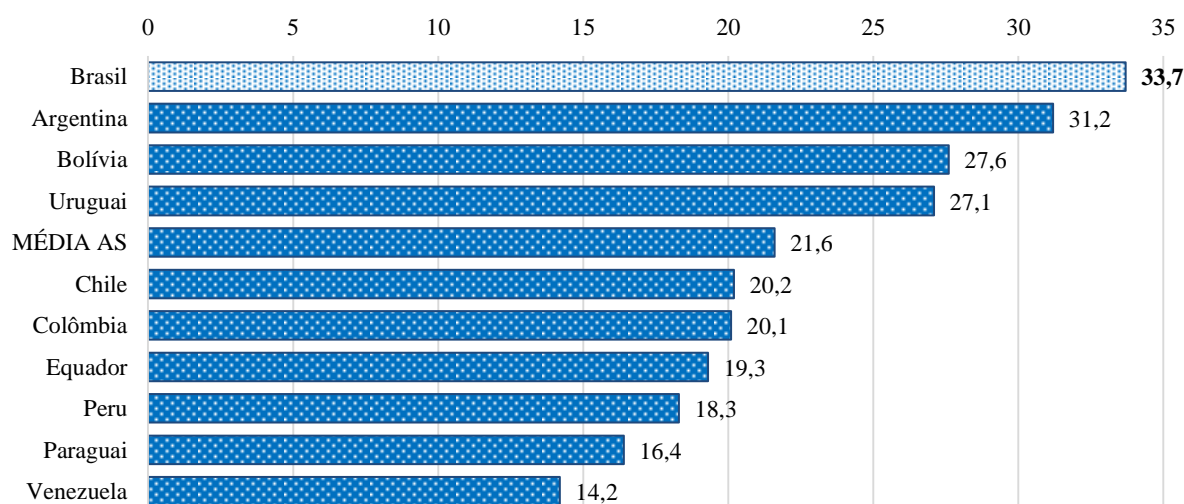


**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

Com esta comparação internacional observa-se que a carga tributária brasileira é concentrada sobre a renda do trabalho e sobre o consumo, sendo singular quando comparada ao esforço fiscal que recai sobre a propriedade e os demais ganhos de renda dos demais países da amostra. A carga tributária, em si, não é elevada a ponto de ser destoante do padrão de países “em desenvolvimento” e “desenvolvidos”. Contudo, da forma como está distribuída a sua incidência, ela não é condizente com o esforço requerido para o desenvolvimento econômico e social nos patamares almejados, como se observa nos países mais desenvolvidos da OCDE.

Em relação a outros países da América do Sul (Gráfico 17), o Brasil teve em 2013 a maior arrecadação total de tributos em proporção do PIB. Lembrando que a composição do Sistema Tributário desses países é, em alguns casos, bastante distinta.

**Gráfico 17 - Carga Tributária - Brasil e Países da América do Sul, 2013, em % do PIB**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o que foi exposto é necessário que se destaque a regressividade do Sistema Tributário Nacional. Quando analisado do ponto de vista da base de incidência sobre a sociedade, percebe-se que a carga tributária exige mais das camadas mais desprovidas em termos de renda e riqueza, sobretaxando o consumo, componente que, conforme foi mencionado, corresponde a cerca de 90% do orçamento das famílias de baixa renda. Ao se extrapolar as informações da Pesquisa dos Orçamentos Familiares (POF) devemos nos perguntar sobre o real impacto dos tributos sobre consumo de Bens e Serviços para aqueles indivíduos que convivem com uma elevada propensão a consumir (não por escolha, mas por

renda ínfima). Estes possuem quase a totalidade dos seus rendimentos tributados, mesmo que se encontrem isentos em termos de IRPF, em situação de informalidade e, portanto, não estejam sujeitos à tributação incidente sobre a Folha de Salários. Ainda sim não conseguem escapar dos tributos (indiretos) sobre o seu consumo.

Em relação àqueles que trabalham formalmente, mas recebem salários próximos ao mínimo exigido por lei, a tributação se faz ainda mais presente, uma vez que é tributado sobre o seu rendimento, ou seja, na entrada, e sobre o consumo, na saída.

A outra dimensão que ajuda a compreender a regressividade do atual sistema tributário reside na baixa tributação dos fluxos financeiros da propriedade e obviamente dos lucros e ganhos de capital. As consequências de concentração de renda e riqueza causada por esse tipo de tributação é ampliada pela existência de instrumentos financeiros altamente líquidos, seguros – os títulos do Tesouro Nacional –, que também são tributados regressivamente, aos quais as populações de baixa renda dificilmente possuem acesso devido a falta de renda e baixa educação financeira (não restrita apenas a esse perfil da população no Brasil).

A opção por não tributar as “Grandes Fortunas”, tributar pouco a “Propriedade” e as rendas da propriedade, bem como não tributar adequadamente a atividade financeira tem enfraquecido a capacidade de arrecadação do Estado, dificultando a promoção de ações estruturantes (desenvolvimento) e ações anticíclicas, quando essas se fazem necessárias. A situação atual da carga tributária promove, na verdade, uma redistribuição de renda oposta àquela capaz de trazer uma maior equidade socioeconômica.

Torna-se imperativo uma reforma tributária, tendo em vista que o sistema atual é basicamente o mesmo do implementado em 1966 (já regressivo naquela época), excetuando-se as pequenas mudanças que ocorreram ao longo dos anos 1990.

Se o país almeja seriamente um crescimento econômico sustentado e desenvolvimento social, parte do processo passa pela revisão da carga tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, P. 3, 31 de dezembro, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 17/12/2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de**

**comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).** Diário Oficial da União. Brasília, DF, P. 18261,16 de setembro, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 14 de Outubro de 2016.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, P. 12452, 27 de outubro, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 17/12/2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). *Evolução Recente da Carga Tributária Federal*. Assessoria Econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. 11 de novembro, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário 134509-AM. Relator original Marco Aurélio de Mello, redação do acórdão Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de maio, 2002.

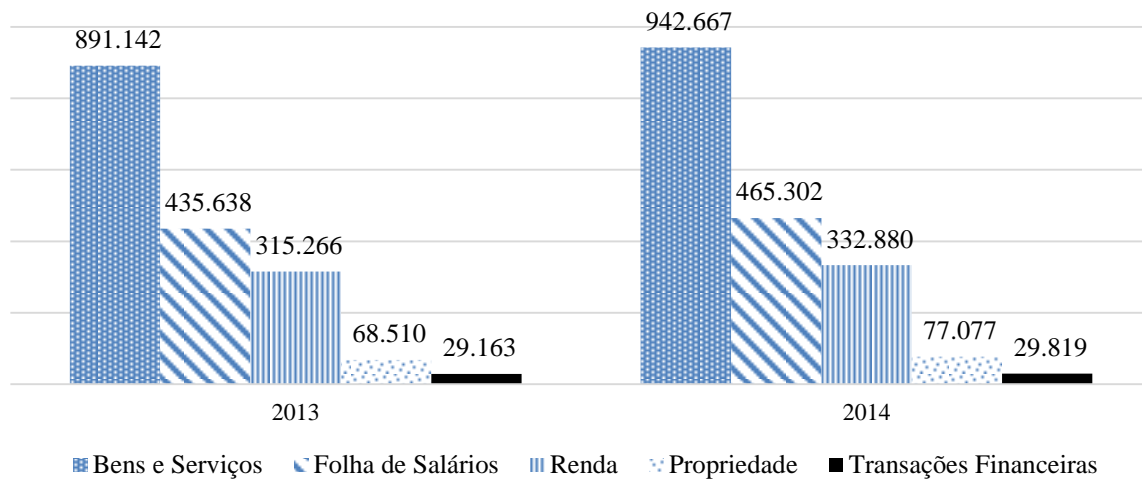
INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009 – POF. Rio de Janeiro, 2010.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico -. **About OECD, Members and Partners.** Disponível em: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>. Acesso: 14/12/2016.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2014: Análise por Tributos e Base de Incidência.** Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/> > Acesso em 7 de Julho de 2016

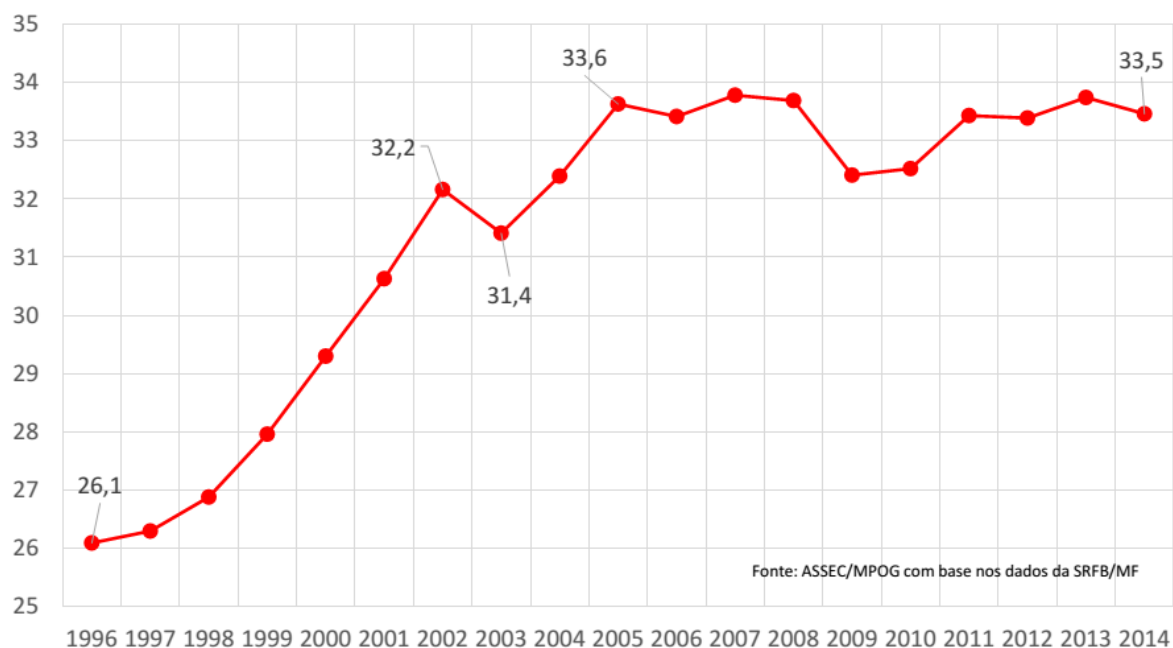
## ANEXO

**Gráfico A 1 – Brasil: Arrecadação Tributária, 2013 e 2014, em R\$ milhões**



**Fonte:** Elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (2015).

**Gráfico A 2 – Brasil: Carga Tributária Brasileira, 1996 e 2014, em % PIB**



**Fonte:** MPOG (2015, p.2).