

É NECESSÁRIO E VIÁVEL AUMENTAR A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA? UMA ANÁLISE A PARTIR DESTA QUESTÃO, EM FOCO E EM PERSPECTIVA COMPARADA.

David Deccache*

Lucas Di Candia**

RESUMO

Há uma extensa e consagrada literatura que demonstra que a carga tributária brasileira é extremamente regressiva. Também há muitos trabalhos que demonstram o alto grau de complexidade do nosso sistema tributário. Porém, poucos autores procuraram responder de forma mais atenta à uma questão sensível e extremamente importante para a construção e avaliação de políticas econômicas: a carga tributária do Brasil é alta? Responder a esta questão é fundamental para avaliarmos possibilidades e limites da nossa política fiscal. Por exemplo: se for necessário que a carga tributária seja elevada para sustentarmos o nosso modelo previdenciário nos moldes de hoje haveria estrangulamentos do lado tributário? É nesse lócus que o trabalho a seguir se concentra. Para alcançarmos o objetivo proposto, analisaremos, inicialmente, as peculiaridades da carga tributária brasileira, com destaque para a avaliação do grau de regressividade tributária e do nível de complexidade sistêmica. Apresentada as características gerais do sistema tributário brasileiro, avançaremos em direção à uma análise comparativa entre a carga tributária bruta e líquida do Brasil em relação aos países latino americanos e, também, com a dos países desenvolvidos. Quanto à comparação com os países desenvolvidos, vamos extrapolar as análises convencionais e, como contribuição original, buscaremos estabelecer uma métrica entre a carga tributária brasileira de hoje e a dos países desenvolvidos no período de catching up social, ou seja, no momento em que gestavam os seus respectivos estados de bem-estar social.

Palavras-chave: Carga tributária líquida; sistema tributário brasileiro; regressividade; reforma tributária.

* Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense.

** Professor do Departamento de Economia da Universidade Federal Fluminense e Doutorando do PPGE-UFF.

1. Introdução

Antes de qualquer análise ou argumento, cabe iniciarmos esta introdução com alguns aspectos conceituais, que apesar de simples, podem fugir ao leitor menos especialista no assunto. Segundo a definição da Receita Federal do Brasil (RFB, 2016) - órgão responsável pelo cálculo da arrecadação de tributos no país - busca-se “aferir o total do fluxo de recursos financeiros direcionados da sociedade para o Estado, que apresente características econômicas de tributo, independentemente de sua denominação ou natureza jurídica”. Entram no cálculo da carga, então: “os pagamentos compulsórios[...] realizados por pessoas físicas e jurídicas, inclusive as de direto público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais” (RFB, 2016). Esta parece ser, portanto, a definição mais precisa de “carga tributária” que temos no Brasil atualmente.

Uma análise que tenha a carga tributária brasileira como centro exige que façamos alguns ressaltos, antes de entrar nas exposições de números e comparações a partir deles. Primeiramente, cabe ressaltar que mais do que a avaliação e comparação de dados, propomos aqui a análise de um sistema, de uma estrutura tributária defasada e complexa. Em segundo lugar, resta claro que o exercício comparativo com a carga tributária de outros países não é o *first best* para a resposta que queremos buscar, visto que os países, suas necessidades e culturas são bastante diferentes entre si. Por isso tomamos o cuidado de fazer, também, a comparação a partir dos países com renda per capita semelhante, ou, quando incluídos países mais desenvolvidos, levando em conta o período em que estes estavam realizando seu processo de *catching up*, e não o período atual. Por fim, é importante ressaltar que será buscado fazer um exercício comparativo utilizando a carga tributária “desagregada”, ou seja, analisando os dados de tributos por setores, ou mais do que isso, por fontes geradoras de impostos, tais como: renda; consumo; produção; lucros e ganhos de capital, etc.

Podemos agora introduzir a questão que motiva este artigo e a estrutura do argumento com o qual buscamos respondê-la. A questão central é a seguinte: é correto, e viável, que a carga tributária brasileira seja maior do que está atualmente? Para atingir uma boa resposta – ainda que não pleiteemos respostas definitivas, e sim contribuição para o

debate em torno da questão – o argumento está organizado nos seguintes moldes: inicialmente, uma breve análise da estrutura tributária brasileira, apontando alguns de seus principais problemas; após essa explanação, traremos um exercício comparativo, calcado nos números da carga tributária bruta e depois na carga líquida, observando os critérios destacados no parágrafo anterior. Ao fim deste exercício, esperamos ter uma boa indicação para a pergunta proposta inicialmente. Na sessão conclusiva, além de dar um fecho para o argumento, deixaremos uma proposição de debate, juntamente com algumas informações para alimentá-lo: posta a existência de uma estrutura tributária tão complexa, injusta e mal distribuída, como ocorre no Brasil, basta que olhemos para o número que representa a carga tributária para algo mudar significativamente?

2. O sistema tributário brasileiro

O sistema de recolhimento e distribuição de impostos no Brasil, é tido pelo senso comum como sendo ultrapassado, complexo, regressivo. Para fugirmos a estas definições genéricas, vale que entremos com um pouco mais de detalhamento em cada uma destas características.

Primeiramente, destacamos a excessiva *antiguidade* do nosso sistema tributário. Segundo Rodrigues Afonso (2014), o sistema que ainda rege a arrecadação e distribuição de tributos no Brasil, é aquele criado entre 1965 e 1967, ainda no princípio da ditadura militar. Apesar do sem fim de normas e regulamentos que vem alterando este sistema – falaremos deste excesso de normas um pouco mais adiante – o grosso do funcionamento do sistema ainda permanece tal qual àquele criado há 50 anos. O próprio professor José Roberto Afonso, mostrou-se preocupado com a falta de uma reforma mais completa, em entrevista ao jornal online *Nexo Jornal*²:

Sou cético que uma reforma consiga tornar esse sistema mais eficiente. Nós precisamos é de outro sistema tributário, afinal, o atual fará 50 anos em breve e o mundo e o Brasil mudaram. Já passa a hora de reestruturar o sistema e não apenas tentar consertar suas distorções.

Seguindo a trilha de caracterização geral do nosso sistema tributário a que nos referimos acima, atemo-nos agora à questão da *complexidade* da estrutura tributária

² Citação extraída da matéria: “Impostos: aumentar, reduzir ou reformar todo um sistema?” Disponível em: < <https://www.nexojornal.com.br/explicado/2016/01/22/Impostos-aumentar-reduzir-ou-reformar-todo-um-sistema> > Acesso em: 04/08/2017

brasileira. Muitos fatores contribuem para que nosso sistema seja considerado de complexo entendimento, administração e distribuição. O primeiro deles seria o elevado número de tributos. Segundo dados do *Portal Tributário*, o Brasil possui atualmente noventa e três impostos oficiais, dentre os municipais, estaduais e federais.³ A forma dessa divisão entre municípios, estados e União, decorrente do formato do federalismo brasileiro⁴, também é outro fator de complexidade do sistema. O Brasil possui 27 estados e mais de 5.500 municípios, cada um com uma legislação tributária específica, e com normas regulamentares sendo editadas quase que diariamente.

Este modelo faz com que nosso sistema seja caracterizado por um sem fim de órgãos com todas as funções inerentes a uma instituição pública de Administração Tributária. O principal órgão nacional com essa função é a Secretaria da Receita Federal (SRF), responsável por administrar os tributos de competência da União e das contribuições para a Seguridade Social. Ocorre que cada Estado e cada município do país mantem órgãos próprios de Administração Tributária, cada qual com as mesmas atribuições e prerrogativas da SRF, no âmbito estadual e municipal. Essa multiplicidade de administrações permite, dentre outras coisas, uma enorme profusão de normas regulamentares sendo lançadas constantemente.

Estas constantes alterações na legislação tributária, por sua vez, são outra fonte inesgotável de complexidade. Há um excesso de normas e regulamentos sendo aprovados todos os dias, dificultando o entendimento das formas de arrecadação e incidência dos diversos tributos. Apenas para ilustrar essa percepção, trazemos o seguinte dado: segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) divulgado em julho de 2017⁵, foram editadas 363.779 normas regulamentares (aí incluídas leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas, decretos, etc.), entre 1988 e 2016 - o que representa praticamente duas normas por hora - isto apenas no que diz respeito à matéria de tributação. Aprofundando ainda mais a complexidade da matéria, dois dados importantes: 61,01% destas normas (221.948, em números absolutos) foram criadas

³ A relação completa de tributos oficiais está disponível em: <
<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm> >

⁴ Vale ressaltar que esse problema da complexidade tributária decorrente da repartição federativa não é uma exclusividade do Brasil. Países federalistas como Estados Unidos e Canadá, também sofrem com questões análogas.

⁵ O estudo completo realizado pelo IBPT encontra-se disponível no seguinte sítio:
<<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf> >
Acesso em: 09/08/2017

apenas em âmbito municipal; além disso, de todas as normas editadas, apenas cerca de 4% não sofreram nenhuma alteração neste período entre 1988 e 2016. Em resumo, os números ilustram que o Brasil tem um sistema tributário complexo, e que sofre recorrente alteração, dificultando ainda mais o seu entendimento perante os contribuintes.

O terceiro ponto da caracterização feita no princípio deste tópico dizia respeito à *regressividade* da estrutura tributária no país. Tecnicamente, um imposto que tem sua cobrança caracterizada como regressiva é aquele no qual a alíquota diminui à medida que os valores sobre os quais o imposto incide são maiores. Na prática, um imposto regressivo é aquele que tem o seu peso mais elevado relativamente para o contribuinte de menor renda do que para o contribuinte de renda mais elevada. A regressividade do sistema tributário brasileiro deriva diretamente de uma outra característica latente: a concentração excessiva da tributação nos impostos indiretos. Os impostos indiretos são aqueles que, ao incidirem sobre o *contribuinte de direito* ou o *contribuinte legal*, são repassados ao *contribuinte de fato*. Tecnicamente, define-se assim:

Na incidência direta o gravame financeiro imposto pelo Estado é direta e integralmente assumido pelo contribuinte, que tem sua renda reduzida pelo exato valor da exação. Na incidência indireta, surge a figura de um intermediário (contribuinte de direito) que, embora se encontre na obrigação de apurar e antecipar o pagamento do tributo devido, não o suporta, pois tem a faculdade de reaver de outro agente econômico (contribuinte de fato) o valor repassado aos cofres públicos. (Viol, Rodrigues e Paes, 2002: p. 7)

O imposto de renda é o mais característico do primeiro tipo de incidência (direta). O imposto sobre o consumo de mercadorias e serviços é o caso paradigmático de imposto indireto, visto que ele incide sobre o produtor, ou o comerciante, que o repassa via preços ao consumidor final. E o imposto indireto, geralmente, pelo sua característica de incidência, carrega intrinsecamente a regressividade⁶, visto que onera mais, relativamente, os consumidores de renda inferior. A tabela a seguir, ilustra de forma bastante sintética o quão regressiva costuma ser a carga tributária incidente a partir dos impostos indiretos:

⁶ Vale dizer que, esta ligação “imposto indireto x regressividade”, apesar de muito bem difundida na literatura sobre a tributação, não é uma unanimidade.

Tabela 1: Incidência da Carga Tributária por estrato de renda

Décimos de renda familiar per capita	Despesa familiar de consumo (R\$/mês)	Renda familiar total (R\$/mês)	Renda familiar total (R\$/mês)	Renda familiar total ajustada (R\$/mês)	Carga tributária indireta		
					% da Despesa de consumo	% da Renda	% da Renda ajustada
1	633	771	507	805	16,8	34,2	15,4
2	847	1.035	873	1.136	17,0	21,2	14,7
3	985	1.208	1.112	1.366	17,0	19,6	14,5
4	1.183	1.465	1.410	1.665	17,1	18,1	14,4
5	1.266	1.578	1.571	1.832	17,0	16,9	13,7
6	1.477	1.885	1.910	2.166	16,9	16,2	13,6
6	1.477	1.885	1.910	2.166	16,9	16,2	13,6
7	1.764	2.296	2.376	2.647	16,9	15,6	13,3
8	2.181	2.803	2.996	3.288	16,9	15,1	13,1
9	3.108	4.084	4.422	4.783	16,8	14,5	12,7
10	5.756	8.297	10.522	10.916	16,4	11,9	10,9

Fonte: Siqueira, Nogueira, Souza e Luna (2016)

Observa-se que no bloco de contribuintes que apresenta renda familiar total mais elevada (10.522,00 R\$/mês), a carga tributária indireta responde por 11,9 % da renda. Já no grupo oposto na pirâmide social, com renda familiar média de 507,00 R\$ mensais, a mesma carga tributária indireta representa um gasto de pouco de mais de 34% da renda total. Estes números indicam fortemente, portanto, que nos tributos com incidência indireta, os contribuintes de renda inferior tem sua renda muito mais afetada relativamente pelo pagamento desses impostos do que aqueles de renda mais elevada.

Segundo dados da Receita Federal (2016), 49,68% da arrecadação tributária no Brasil vêm de impostos cobrados sobre o consumo de bens e serviços. Em resumo, quase metade da nossa arrecadação vem de impostos caracterizados como regressivos. Mais à frente voltaremos a este ponto com maior detalhamento, quando entrarmos nas

comparação internacionais⁷. Em breve resumo, então, o sistema tributário brasileiro pode de fato ser apontado como uma estrutura ultrapassada, complexa e regressiva. Juntamente com isso, pode-se atribuir a pecha de um sistema arrecadador excessivamente concentrado nos impostos indiretos, sobretudo aqueles incididos sobre o consumo de bens e serviços. Em que pese a necessidade de impor a este sistema outras características, tais como *injusto*, *anticompetitivo*, *ineficiente*, etc.⁸, podemos dizer que as características exploradas aqui funcionam como uma boa introdução para entendermos o tamanho do problema que envolve a estrutura tributária brasileira.

3. O sistema tributário brasileiro em perspectiva comparada: análise da composição da carga tributária no Brasil e nos países da OCDE.

Esta seção tem como objetivo avançar na investigação quantitativa e qualitativa acerca do tamanho da carga tributária brasileira a partir de uma análise comparativa internacional que se dará tanto entre Brasil e países pertencentes à OCDE. Além das análises quantitativas e qualitativas, apresentaremos os limites das comparações aqui realizadas, ou seja, buscaremos responder à seguinte questão: comparar a carga tributária brasileira com a dos países da OCDE é suficiente para obtermos uma resposta razoável acerca do nível ideal para a carga tributária brasileira?

A primeira comparação que apresentaremos é entre a carga tributária brasileira e a dos países da OCDE, ou seja, é bom destacar que estaremos comparando a estrutura tributária do Brasil com a de economias com um elevado PIB per capita e bons Índices de Desenvolvimento Humano, portanto, países considerados desenvolvidos.

O gráfico 1 apresenta uma primeira comparação entre a carga tributária bruta no Brasil e nos países da OCDE. Na confrontação com 29 países membros da OCDE, há dezenove países com carga tributária mais alta que a nossa e apenas dez com nível de tributação menor que o brasileiro. Fora isso, também estamos abaixo da média da OCDE, que chegou a 35,3% em 2014, enquanto a carga tributária brasileira foi de 32,42% no mesmo ano.

Dado os indicadores acima, uma primeira aproximação da resposta que buscamos apontaria para a hipótese de que a carga tributária brasileira está em um patamar dentro

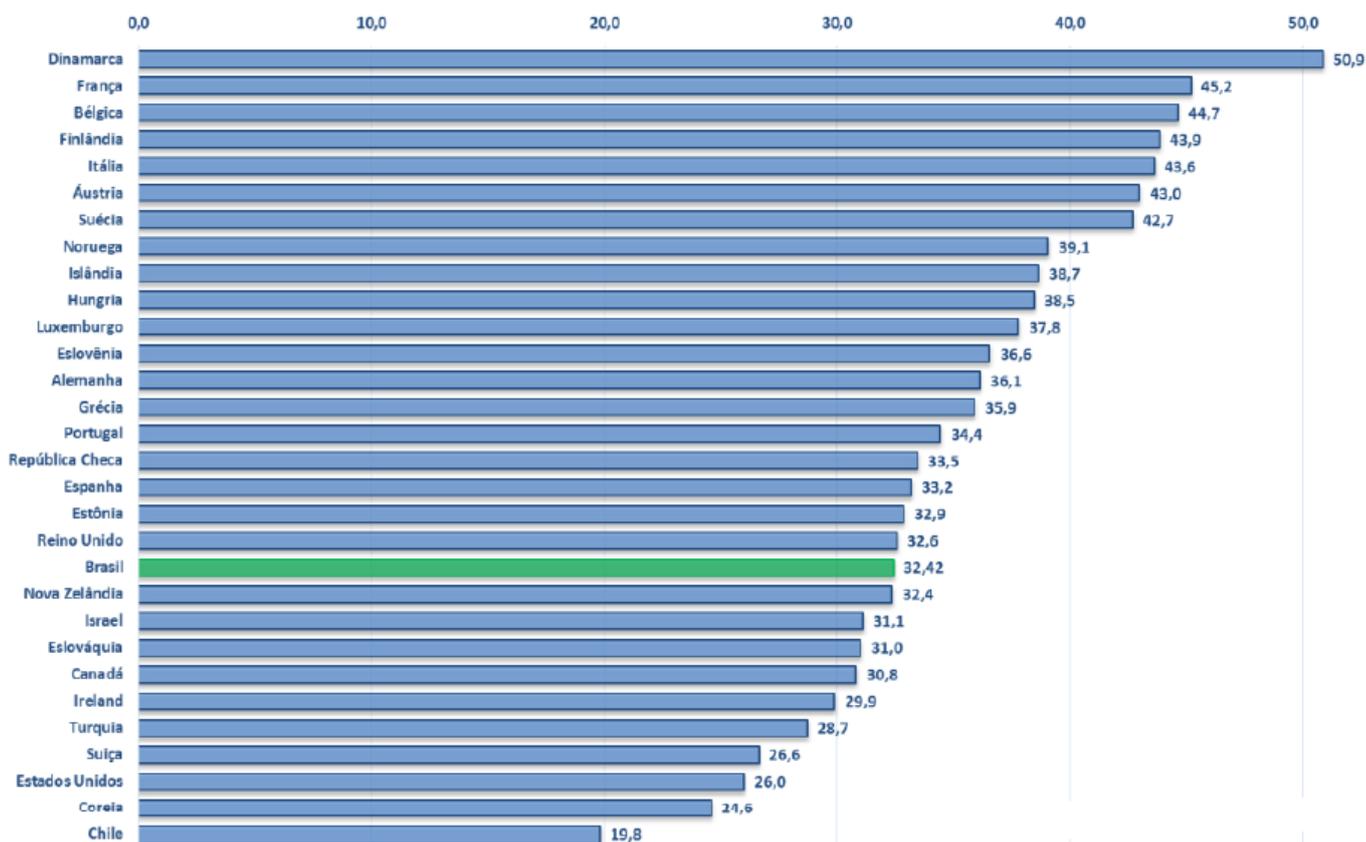
⁷ Para um maior detalhamento da discussão sobre progressividade e regressividade, e a ausência de agenda para mudanças progressivas no sistema tributário, ver: Gobetti e Orair (2016).

⁸ Para um maior aprofundamento destas características e outras citadas sobre o sistema brasileiro de tributação, ver: Rodrigues Afonso, Moraes Soares e Castro (2013).

da normalidade esperada, porém a comparação feita, apesar de necessária, está bem longe de ser suficiente para o nosso objetivo e possui pelo menos dois limites que devem ser destacados.

Um primeiro limite parte da correta observação de que como a renda per capita dos países da OCDE é bem mais alta que a brasileira, a comparação acaba sendo pouco útil. Vale destacar que o PIB per capita no Brasil é de US\$ 15.127, enquanto que a média da OCDE fica em US\$ 41.720 (Banco Mundial). Uma analogia simples que ajuda a entender esse ponto é a seguinte: uma pessoa que recebe um salário mínimo e arca com uma carga tributária equivalente, por exemplo, a 30% de sua renda é muito mais prejudicada e sobrecarregada que um indivíduo rico que é taxado no mesmo percentual. A analogia pode ser estendida para o conjunto das nações, portanto, ao invés da comparação apresentada sugerir que a carga tributária brasileira está dentro de patamares normais, na verdade, indicaria o contrário, ou seja, de que mesmo com uma renda per capita e oferta de serviços públicos muito abaixo da dos países da OCDE o Brasil possui uma carga tributária próxima a daqueles países, portanto uma carga onerosa para o nível de renda brasileiro.

Gráfico 1: Carga tributária bruta no Brasil e nos países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adeaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

Porém, há outro limite que vai no sentido oposto ao apontado anteriormente: se por um lado países de baixa e média renda per capita possuem maiores dificuldades em arcar com cargas tributárias mais elevadas, por outro lado, a construção de um Estado de bem-estar social é muito mais onerosa e cara do que a manutenção e ampliação de uma rede de proteção social já consolidada, ou seja, em países como o Brasil, que possuem uma estrutura em termos de Estado de bem-estar social ainda embrionária, o esforço fiscal para se construir uma estrutura do tipo é muito maior que o exigido para a mera manutenção e ampliação do já consolidado Estado de bem-estar social dos países da OCDE, o que poderia justificar, pelo menos em parte, a necessidade do Brasil ter uma carga tributária tão ou mais elevada que a dos países com estrutura em termos de Estado de bem-estar social já consolidada.

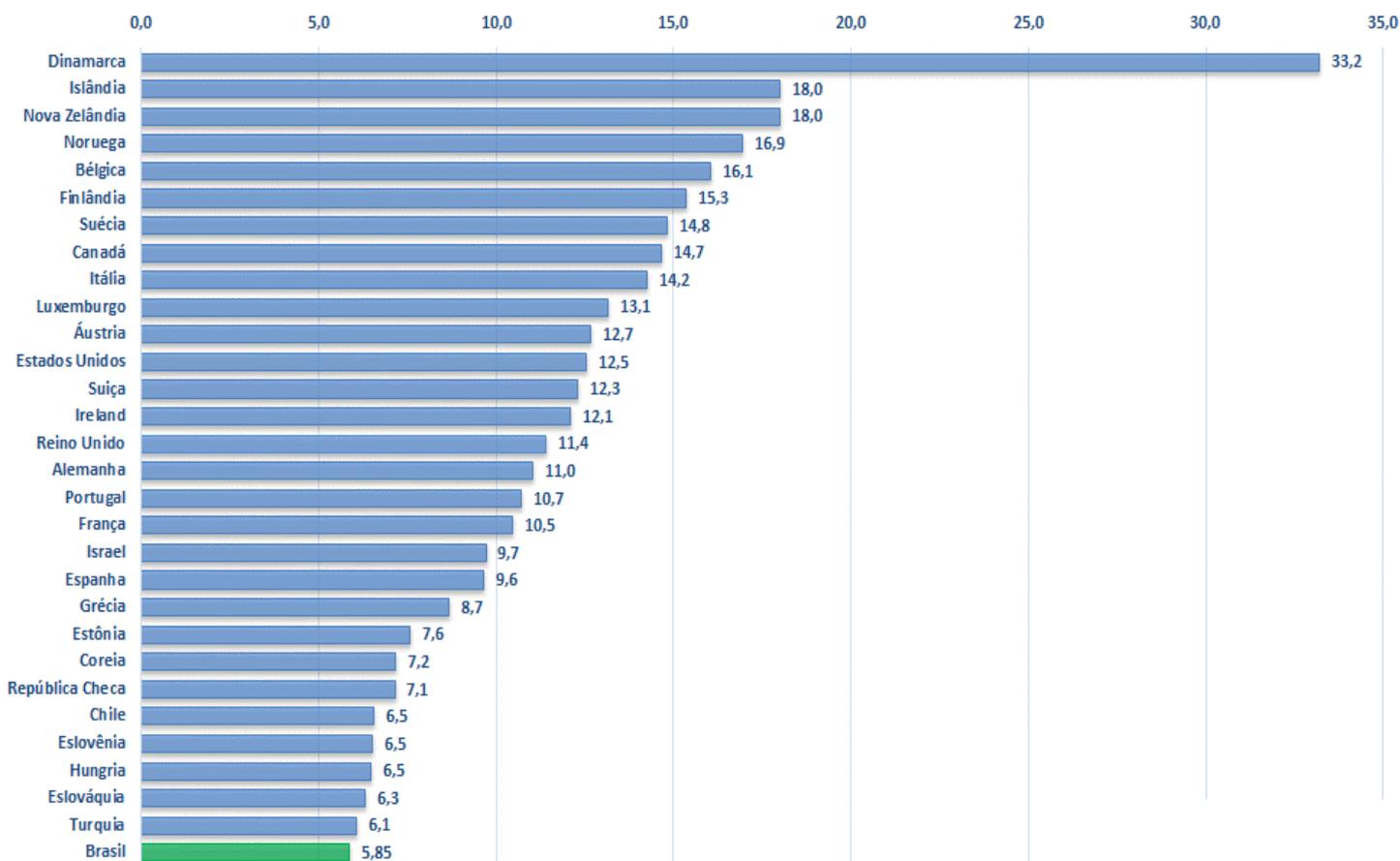
Os dois limites aqui apresentados implicam em uma contradição: se por um lado é mais caro construir um Estado de bem-estar social em países de renda média, por outro lado esses mesmos países apresentam maior dificuldades para suportar cargas tributárias elevadas, devido ao seu baixo nível de renda per capita. Uma solução que pode amenizar o *trade-off* aqui levantado é a composição de uma carga tributária alta o suficiente para permitir a construção de um Estado de bem-estar social sólido distribuída de forma progressiva o bastante para não sobrecarregar o conjunto da sociedade. O argumento aqui apresentado implica e reforça a necessidade de uma carga tributária fortemente progressiva em países de menor renda per capita.

Dado o raciocínio apresentado, podemos concluir que a mera comparação da carga tributária entre Brasil e OCDE é insuficiente para esboçarmos alguma conclusão. Mais importante seria analisar, comparativamente, a distribuição e a progressividade da carga tributária no Brasil e na OCDE, já que além do tamanho da carga, o peso dela sobre a sociedade é, também e principalmente, determinado pela sua composição. Como já desenvolvido nesse artigo, uma carga tributária que incida mais sobre a riqueza e a propriedade é menos onerosa para o conjunto da sociedade do que uma carga que pese mais em impostos sobre consumo e produção. Para avaliarmos esses aspectos vamos expandir a análise para a comparação entre a composição da carga tributária no Brasil e na OCDE.

Como já mencionado anteriormente, o nível de incidência da carga tributária sobre renda, lucro e ganho do capital, por ser menos onerosa para o conjunto da sociedade, é

um bom indicativo de progressividade e justiça do sistema tributário. O gráfico 2 apresenta uma comparação entre a carga tributária sobre renda, lucro e ganho do capital no Brasil e nos países da OCDE. É interessante notar que apesar do Brasil estar próximo à média da OCDE quando tratamos de carga tributária no agregado, tributamos menos renda, lucro e ganhos do capital do que qualquer dos países da OCDE utilizados na análise. Isso aponta, inequivocamente, para a regressividade do nosso sistema tributário brasileiro em perspectiva comparada. Uma das peculiaridades brasileiras que ajuda a explicar a discrepância aqui apontada é a isenção de impostos sobre dividendos. Em média, os países da OCDE tributam o lucro da empresa em 25%, e os dividendos distribuídos aos acionistas em mais 24%. Enquanto isso, no Brasil, além da isenção de dividendos, o lucro da empresa é tributado em no máximo 34%, isso se elas não se beneficiarem de artifícios ou regimes especiais. (Gobetti e Orair, 2016).

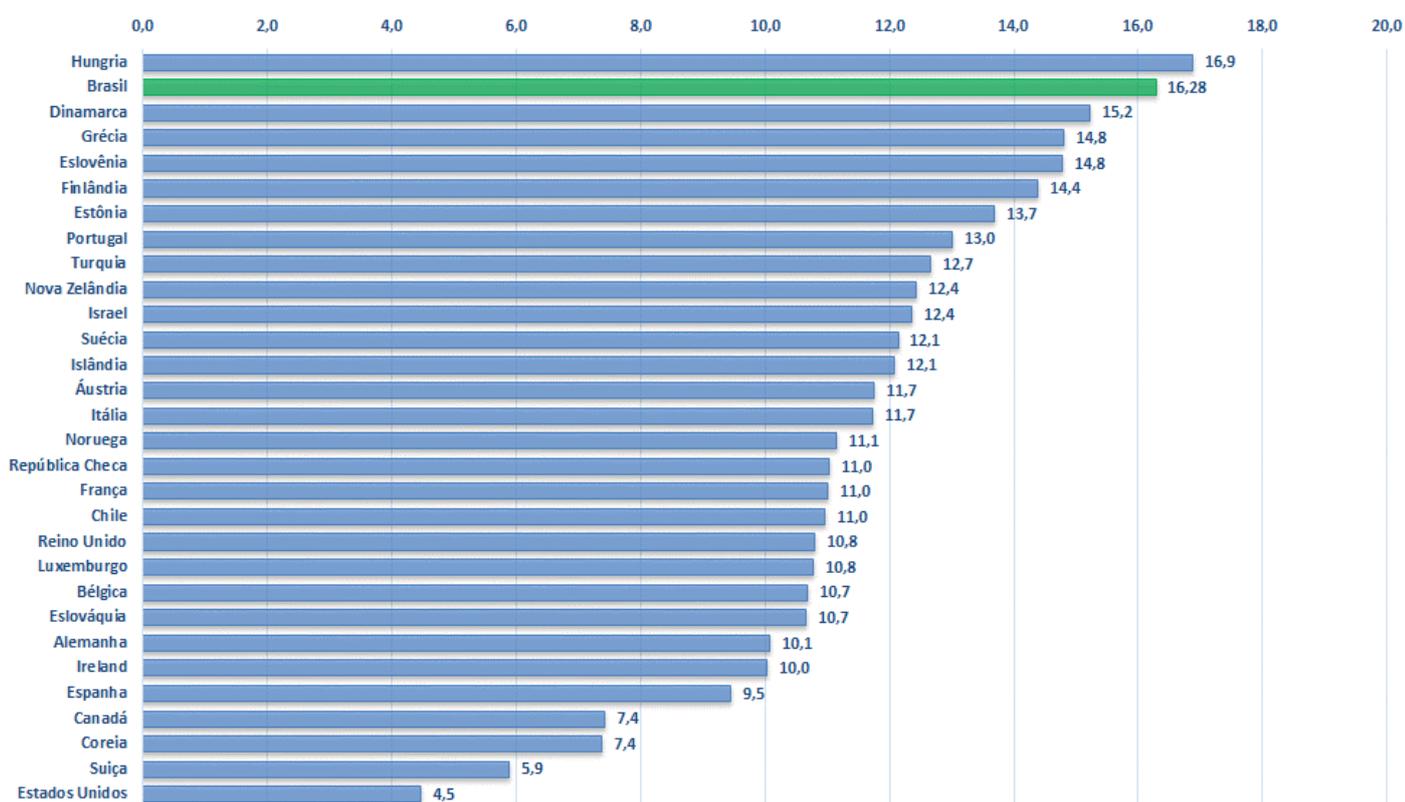
Gráfico 2: Tributação sobre renda, lucro e ganho do capital - Brasil e OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

Outro importante indicador do nível de progressividade do sistema tributário brasileiro é a comparação da carga tributária incidente sobre bens e serviços no Brasil e nos países da OCDE (Gráfico 3). É interessante notarmos que só um país da OCDE, a Hungria, tributa mais em bens e serviços que o Brasil. Isso é extremamente sintomático, já que impostos sobre bens e consumo recaem, principalmente, sobre os mais pobres, sendo os efeitos perversos da regressividade exponencialmente acentuados em países de baixa e média renda per capita com altos níveis de desigualdade social, como é o caso do Brasil.

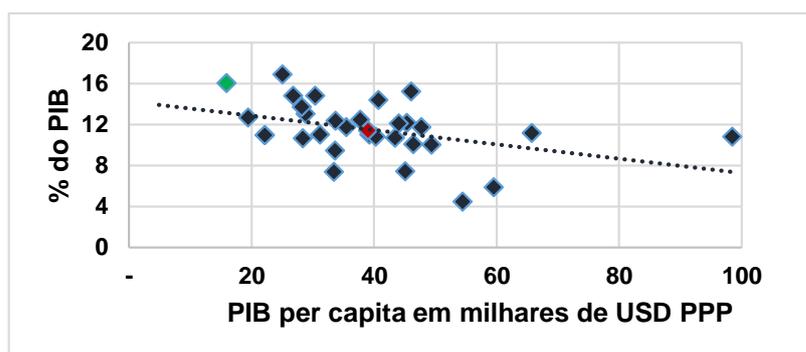
Gráfico 3: Carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e Países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

Já o gráfico 4 deixa evidente que estamos bem fora da curva quando se trata da relação entre carga tributária sobre bens e serviços e PIB per capita:

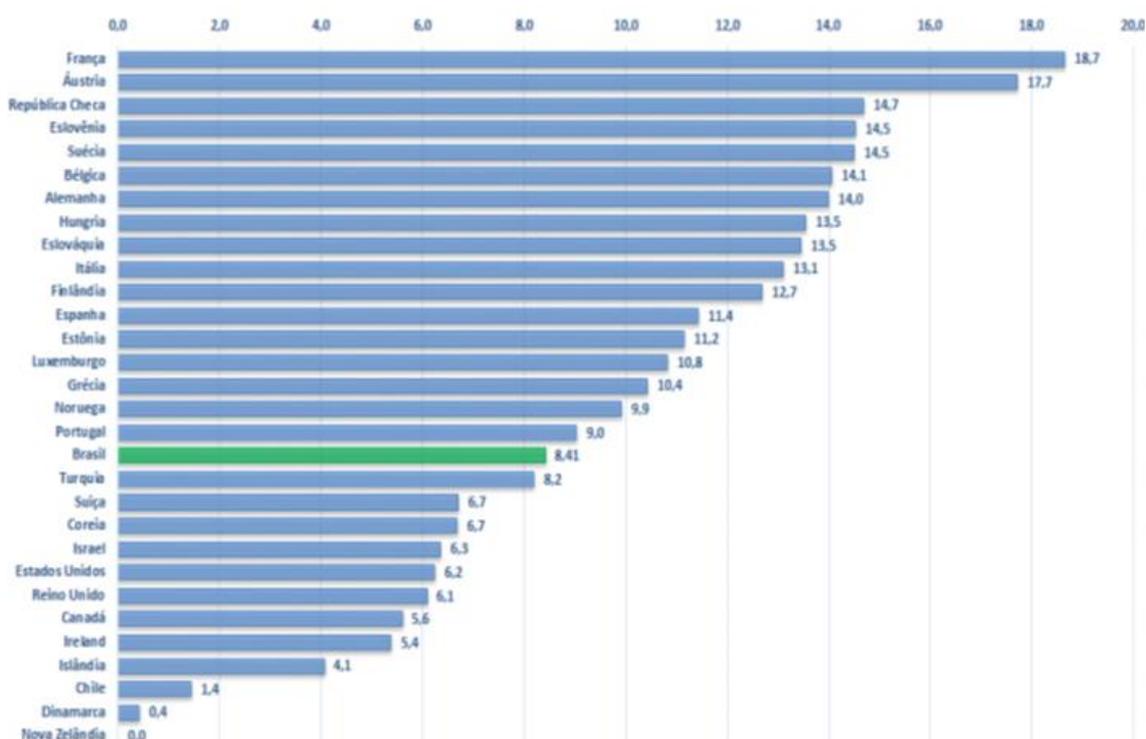
Gráfico 4 – Tributação de bens e serviços x PIB per capita – OCDE e AL.



Fonte: OCDE

Avançando nas comparações desagregadas, quando tratamos da incidência da carga tributária sobre a folha de salários, o que inclui as contribuições previdenciárias, percebemos que há dezessete países da OCDE que taxam mais que o Brasil e doze com tributação inferior nessa modalidade (Gráfico 5). Estes dados indicam um nível de tributação adequado e dentro dos parâmetros internacionais, além de destacar o nosso esforço tributário para a sustentação de um sistema previdenciário universal e solidário, expresso e institucionalizado pela Constituição cidadã de 1988.

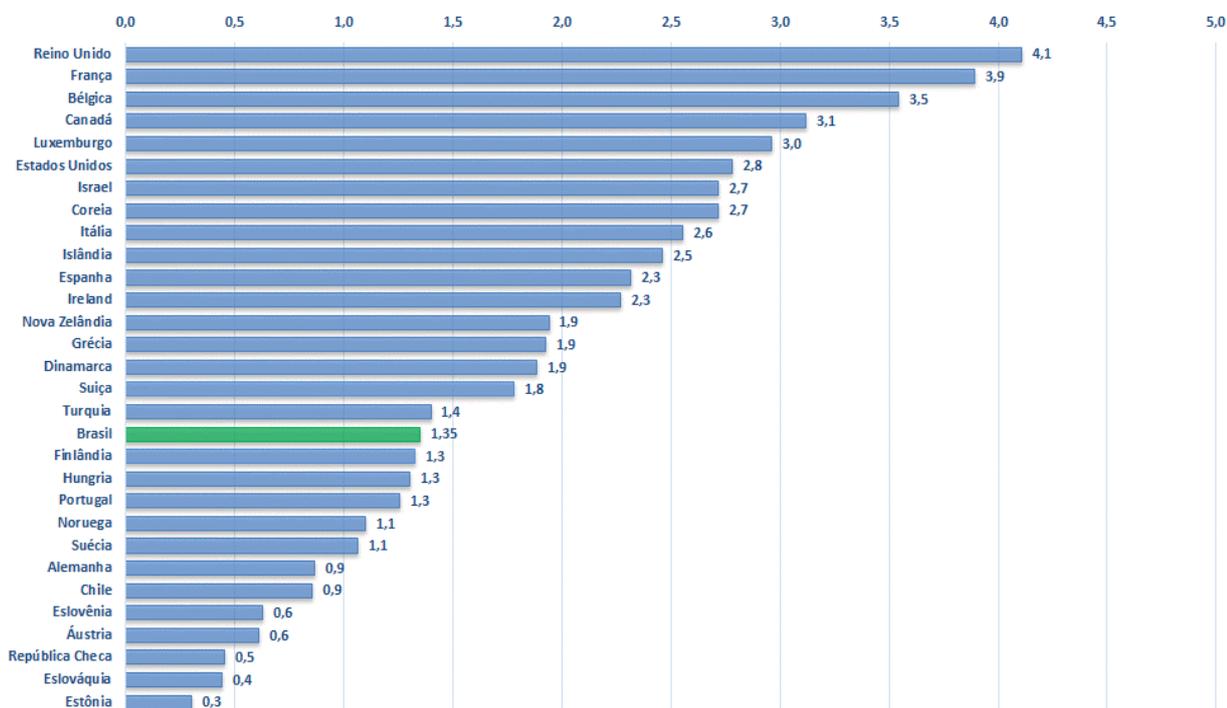
Gráfico 5– Carga tributária folha de salários – Brasil e Países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

Por fim, um último indicativo para finalizarmos essa primeira série de comparações é a incidência da carga tributária sobre a propriedade (Gráfico 6). Aqui percebemos que tributamos menos a propriedade que dezessete países da OCDE. Sendo a taxa sobre a propriedade um tipo de imposto de caráter majoritariamente progressivo, já que incide, principalmente, sobre os agentes detentores de maiores níveis de renda e riqueza, podemos concluir que o Brasil, por ser um país extremamente desigual, está ainda muito aquém do nível ideal de taxa sobre essa modalidade. Enquanto que no Reino Unido e na França, países com níveis de igualdade de renda e riqueza muito superiores ao nosso, a incidência de tributos sobre a propriedade se aproxima de 4% do PIB (4,1% e 3,9% respectivamente), no Brasil temos uma proporção quase três vezes menor (1,35% do PIB), o que indica que há claro espaço para avançarmos nesse tipo de tributação.

Gráfico 6: Carga tributária sobre a propriedade – Brasil e Países da OCDE (2014)



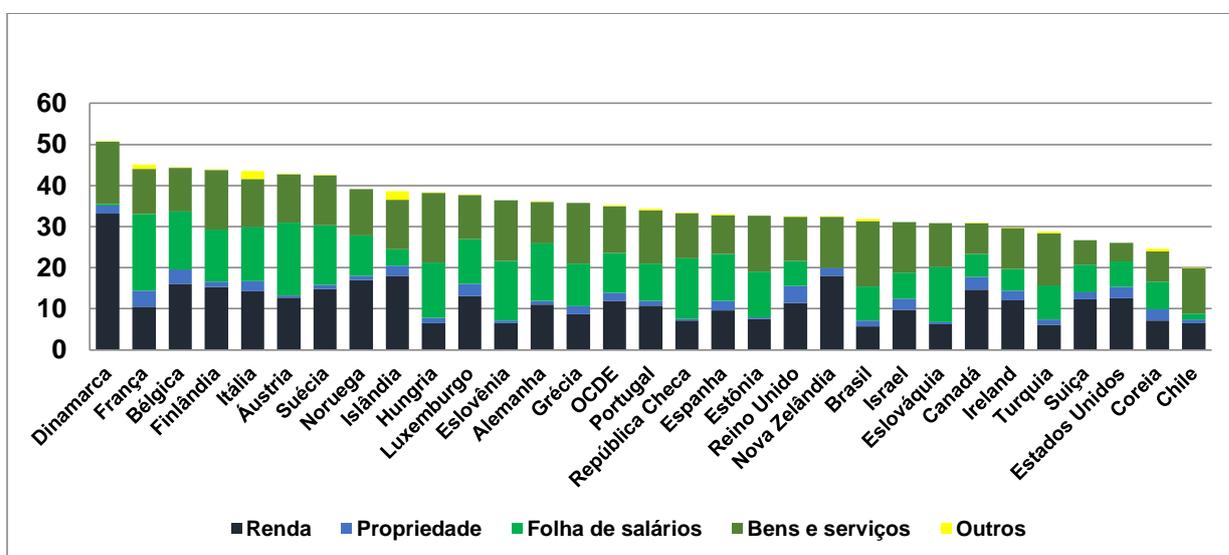
Fonte: Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

As comparações até aqui nos mostraram que o Brasil, apesar de ser um país de renda média, tem uma carga tributária muito próxima a média dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Porém, ao contrário do que ocorre nas economias desenvolvidas, a carga brasileira incide, principalmente, em tributos indiretos e de

caráter extremamente regressivo, o que ajuda a aprofundar a nossa histórica e crônica desigualdade social (Gráfico 7). Segundo Gobetti e Orair, a carga tributária brasileira foi de 33,4% do PIB em 2014, sendo 8,1% de impostos sobre a renda e a propriedade, 9,6% sobre folha de pagamento (incluindo contribuições sociais) e 15,7% de impostos sobre bens e serviços. Já a média dos países da OCDE, com carga próxima aos 34% do PIB, tributa em 13,1% a renda e a propriedade, 9,3% a folha salarial e apenas 10,5% nos bens e serviços.

Por fim, vale destacar que as análises comparativas apresentadas não são suficientes – apesar de necessárias - para respondermos a questão que é central a esse trabalho: a carga tributária no Brasil é alta? Sendo assim vamos estender o nosso estudo comparativos para outros focos analíticos nas próximas seções.

Gráfico 7: Composição da carga tributária (% do PIB) – Brasil e OCDE (2014)



Fonte: OCDE apud Receita Federal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

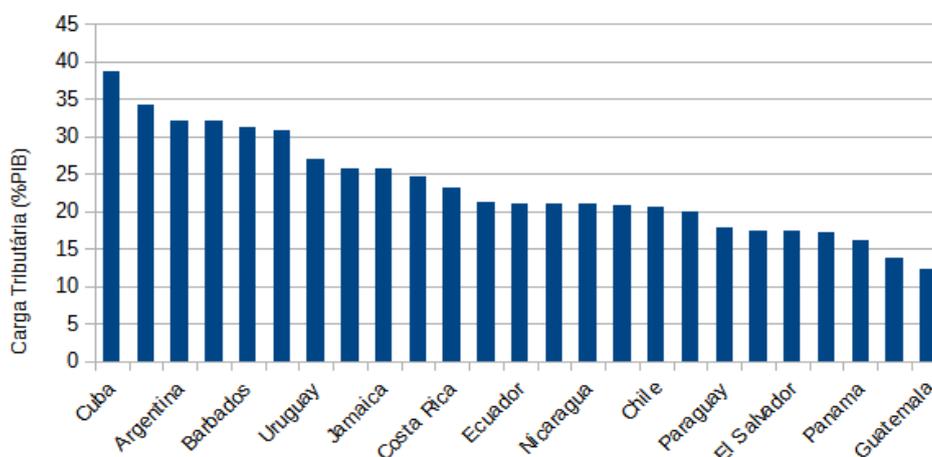
4. O sistema tributário brasileiro em perspectiva comparada: para além das análises convencionais.

As análises comparativas apresentadas na seção anterior, apesar de necessárias, como já mostramos, são insuficientes para a obtenção da resposta da pergunta aqui colocada como objeto central do trabalho. Isso decorre, principalmente, da enorme discrepância do nível de PIB per capita dos países da OCDE em relação ao Brasil. Sendo assim, nesta seção, vamos expor uma análise comparativa tanto do tamanho quanto da composição da

carga tributária brasileira frente à de países da América Latina, ou seja, nações com renda per capita muito próxima a do Brasil. Por fim, iremos apresentar uma breve comparação do Brasil com os países da OCDE no período em que eles estavam construindo o Estado de bem-estar social que possuem hoje, ou seja, o momento em que estes estavam realizando o processo de “*catching up social*” e quando ainda possuíam um nível de PIB per capita próximo ao que o Brasil tem hoje. Basicamente a pergunta aqui é: quando os países centrais possuíam renda per capita semelhante a do Brasil atual e estavam construindo a estrutura de bem-estar social que ostentam hoje, qual era a carga tributária que eles utilizaram para sustentar esse processo?

A carga tributária brasileira está entre as mais altas dos países da América Latina, ficando atrás de apenas Cuba e Argentina (Gráfico 8).

Gráfico 8: Carga Tributária (% do PIB) – América Latina – 2015.



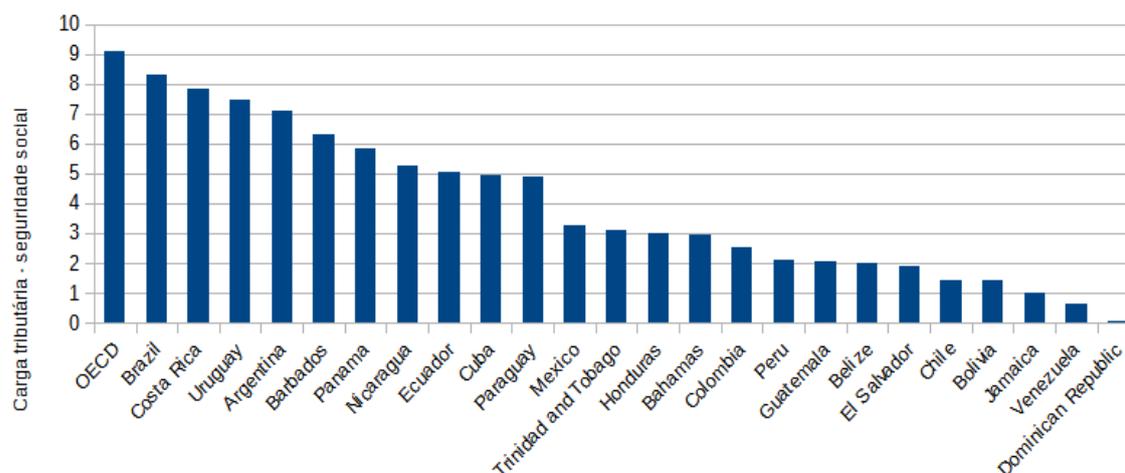
Elaboração própria com base nos dados da OCDE. Disponível em:

<http://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-latin-america?cr=419&lg=pt&page=0&charts=call+c5000+c1000+c2000&template=10>

Porém, é importante destacar que deve haver cautela na análise comparativa aqui apresentada: há conjuntos e tipos de tributos que existem em determinados países e inexistem em outros, isso acontece, por exemplo, quando tratamos de impostos e tributos previdenciários, já que em alguns lugares o sistema previdenciário é quase que exclusivamente privado, portanto não sobrecarregando significativamente a carga tributária. Um exemplo é o Chile, em que as contribuições para a seguridade social são de apenas 1,4% do PIB, já que o sistema previdenciário chileno é basicamente privado, ao passo que no Brasil, dada a nossa escolha por um sistema de seguridade social amplo,

gratuito e universal, temos um dispêndio de 8,3% do PIB em contribuições para essa pauta. (Gráfico 9).

Gráfico 9: Contribuição sobre seguridade social (%PIB) – América Latina -2015



Elaboração própria. Fonte: OCDE. Disponível em: <http://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-latin-america?cr=419&lg=pt&page=0&charts=call+c5000+c1000+c2000&template=1>

Vale notar que é exatamente na pauta de contribuições destinadas à seguridade social que o Brasil se destaca frente aos demais países da América Latina, o que é determinante para explicar a posição do país nas primeiras posições no ranking das maiores cargas tributárias na região.

Dadas as diferenças substanciais dentre os países da América Latina tanto em termos de estrutura de Estado de bem-estar social quanto de pretensões acerca da evolução e modelo de seguridade social, a mera comparação entre as cargas tributárias esbarra em um importante limite no que tange a busca pela resposta que abriu esse trabalho. Se em relação aos países da OCDE o que prejudicava uma posição mais conclusiva era a discrepância em relação à renda per capita, quando tratamos da comparação com países latinos o que nos prejudica são as profundas diferenças entre as estruturas - e pretensões - em termos de Estado de bem-estar social na região. Dessa maneira, seria extremamente precipitado tirar alguma conclusão das comparações aqui propostas.

Para finalizarmos a seção e apresentarmos uma primeira aproximação da resposta aqui buscada, vamos analisar uma última comparação entre o Brasil e alguns países

desenvolvidos levando em conta o período em que estes estavam realizando seu processo de *catching up social*, ou seja, o momento em que o Estado de bem-estar social dos mesmos ainda estava sendo construído e que, também, a renda per capita dos mesmos era mais próxima à renda brasileira atual. Essa comparação visa eliminar as desvantagens já apontadas anteriormente em relação aos limites de se comparar países com renda per capita e estrutura social tão discrepantes. A ideia é comparar o Brasil de hoje com alguns países da OCDE em um momento em estes eram mais parecidos conosco.

Tabela 2 – Brasil (2014) e Países da OCDE selecionados (1965)

PAÍSES	GDP PER CAPITA (1990 Int. GK\$)	CARGA TRIBUTÁRIA (%PIB)	(Impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital de indivíduos)/(Carga Tributária)
FRANÇA	9165	33,60%	15,88%
ALEMANHA	9752	31,60%	33,77%
INGLATERRA	8822	29,30%	33,05%
FINLÂNDIA	7307	30,00%	41,40%
BRASIL (2014)	6879	32,42%	20,80%

Elaboração própria. Fontes: Maddison Project e OCDE. Disponível em <http://www.ggdc.net/maddison/maddison-project/home.html> e <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>

O nível agregado da carga tributária nos países da OCDE selecionados, quando eles possuíam um nível de renda per capita e estrutura de bem estar-social ainda em construção, é muito próximo ao que o Brasil apresenta hoje. A França, por exemplo, ainda em 1965 possuía uma carga tributária em proporção ao PIB mais elevada que a do Brasil de hoje. Inglaterra, Finlândia e Alemanha possuíam níveis de carga levemente menores. Essa primeira aproximação aponta para um nível de normalidade da carga tributária brasileira atual, ou seja, fica nítido que o processo e a pretensão de construção de um estado de bem-estar social universal, público e de qualidade exige cargas tributárias e um esforço social em termos fiscais mais robusto, mesmo nas fases em que a renda per capita ainda é média.

Como fizemos anteriormente, não basta olharmos a carga tributária agregada em proporção ao PIB, é, também, necessário analisarmos alguns itens da composição dessa carga. Um dos bons indicadores de progressividade que encontramos disponíveis e que nos permite ao menos uma visão parcial do nível de progressividade da carga nos países aqui analisados é a proporção da carga tributária que recai sobre rendimentos, lucros e ganhos do capital, portanto um item menos oneroso ao conjunto da sociedade. Nesse quesito podemos constatar que o Brasil de hoje tributa menos as rendas do capital do que

os países da OCDE quando tinham uma renda per capita próxima a nossa. Enquanto na Alemanha e Inglaterra de 1965 aproximadamente 30% da carga incidia sobre as rendas do capital, no Brasil de hoje, apenas 20% da carga incide sobre aquela modalidade, o que é um indicativo que ajuda a corroborar a regressividade do nosso sistema tributário.

5. A carga tributária líquida e o retorno dos impostos: Brasil e demais países

Nesta sessão nos atemos à discussão em torno do conceito de Carga Tributária Líquida (doravante, CTL). Para iniciar, vale que lembremos a diferença entre a carga bruta e a carga líquida de impostos. Esta reside no fato de que a primeira é o total de impostos recolhidos compulsoriamente pelo Estado, como melhor definimos no início da sessão 2; enquanto a carga líquida corresponde à bruta descontada do montante repassado diretamente ao cidadão na forma de transferências (pensões, aposentadorias, programas de renda mínima, etc.) ou subsídios (financiamentos habitacionais, agrícolas e industriais, por exemplo). No Brasil, segundo dados da Receita Federal, a CTL encontra-se no patamar de 16,03% do PIB, em números consolidados para o ano de 2015. Vale que façamos uma decomposição mais detalhada deste número.

Primeiramente, observemos a Tabela 3, divulgada pela Secretaria da Receita Federal, com os dados referente à Carga Tributária Líquida, enquadrados segundo a discriminação do tributo. Pode-se observar, nitidamente que o fator que mais pesa no TAPS (Transferência para Previdência e Assistência Social e Subsídios) – que é o valor total que descontamos da Carga bruta para chegarmos à Carga líquida – é a Previdência. Do total de 16,63% (diferença entre a Carga Bruta e a Líquida), 11,65% vem dos gastos com regimes de previdência. Ou seja, 70% do TAPS é representado pela rubrica previdenciária. Enquanto isso, 2,51% apenas representam os valores dos saques do FGTS e PIS/PASEP e mais o Fundo de Amparo ao Trabalhador (incluindo seguro-desemprego). Por sua vez, a rubrica “outros benefícios”, que tem o Bolsa-Família como seu principal ponto, tem um impacto ainda menor, respondendo por apenas 0,59 da Carga Tributária, valor muito próximo, em porcentagem, daquele que corresponde aos subsídios, que é 0,56%. Vejamos a tabela para ter maiores detalhes, e o comportamento dos dados para os últimos nove anos.

Tabela 3: Carga Tributária (%PIB) - 2007 à 2015.

DISCRIMINAÇÃO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Carga Tributária Bruta	33,66	33,53	32,27	32,44	33,39	32,70	32,67	32,42	32,66
(-) Transferências p/ Previdência e Assistência Social e Subsídios(TAPS)	14,49	14,00	14,77	14,29	14,52	14,49	14,72	15,60	16,63
RPPS (previdência servidor público)	4,15	4,06	4,21	4,03	3,96	3,98	3,94	4,13	4,37
RGPS (previdência e assistência social - setor privado)	6,57	6,31	6,58	6,38	6,29	6,48	6,56	6,88	7,28
Saques do FGTS e PIS/Pasep	1,54	1,46	1,51	1,34	1,37	1,40	1,47	1,55	1,71
Fundo de Amparo ao Trabalhador	0,69	0,69	0,84	0,79	0,80	0,85	0,87	0,91	0,80
Benefício ao deficiente e ao idoso	0,50	0,50	0,56	0,57	0,57	0,63	0,63	0,66	0,71
Outros Benefícios (inclui Bolsa-Família)	0,42	0,44	0,47	0,47	0,49	0,55	0,61	0,63	0,59
Subsídios	0,20	0,10	0,17	0,22	0,54	0,11	0,11	0,28	0,56
Carga Tributária Líquida	19,17	19,54	17,50	18,14	18,87	18,22	19,96	16,82	16,0

Elaboração própria com base nos dados da RFB. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

Em última instância, as TAPS representam aquilo que é redistribuído automaticamente para o cidadão, na forma de transferências “obrigatórias”, e que competem a cada país de forma específica. Numa análise superficial dos dados, resta claro que no Brasil, a rubrica da Previdência representa um retorno imediato significativo dos impostos pagos para a população.

No Brasil, diferentemente de alguns outros países, a previdência pública é uma instituição enraizada, culturalmente difundida e aceita, e portanto, é um retorno de impostos visto como necessário pela população. Isto ocorre de forma diferente em outros países, como a China, ou o Chile, por exemplo, que não possuem um sistema de seguridade social nem de longe tão complexo e extenso quanto o brasileiro. Para alavancarmos esta comparação, é interessante vermos os números da carga tributária

líquida brasileira, mas colocando-a em meio à comparações internacionais. Observemos a simples tabela a seguir, comparando as cargas tributárias líquidas e brutas de um grupo de 13 países selecionados.

Tabela 4: Carga Tributária Bruta e Líquida (%PIB) – países selecionados

PAÍS	Carga Tributária Bruta	Carga Tributária Líquida
Estados Unidos	26,4	13,8
Brasil	32,66	16,0
Portugal	34,5	17,7
Alemanha	36,9	18,8
Chile	20,7	19,0
Japão	32,0	19,9
Espanha	33,8	20,4
Canadá	31,9	21,0
Coreia do Sul	25,3	21,7
Hungria	39,4	22,5
Noruega	38,1	24,6
Itália	43,3	24,7
França	45,5	26,6

Elaboração própria com base nos dados OCDE. Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Sem nos aprofundarmos muito nos dados e suas respectivas desagregações, podemos perceber que dentre esta amostra de 13 países selecionados, o Brasil possui a segunda menor Carga Tributária Líquida (16,0%), ficando acima apenas dos Estados Unidos, que apresentam o valor de 13,8% para o mesmo dado. O interessante é notar na tabela que o Brasil, que na coluna da esquerda representaria a 7ª maior carga bruta dentre os 13 países, se torna apenas a 12ª maior, quando referimo-nos à arrecadação tributária líquida.

Portanto, observando os dados apresentados, e as discussões feitas até aqui, podemos inferir que: quando a análise é feita em termos de CTL, a tributação brasileira deixa de ter um patamar tão elevado em relação aos demais países. E muito disso se deve ao peso do setor previdenciário, que é o principal retorno imediato que a população brasileira tem, em relação aos impostos pagos. Entretanto, não é só de previdência que é

feito o retorno dos impostos para o contribuinte. E é justamente neste ponto que mora um outro dado interessante em relação à carga tributária brasileira.

Segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), dentre os países que possuem as mais elevadas cargas tributárias, o Brasil é aquele que apresenta o menor retorno para a população. O estudo que indica essa realidade é desenvolvido anualmente pelo órgão, e reúne os 30 países com as maiores cargas de tributação do mundo. Os dados, referentes ao ano de 2014, estão organizados na seguinte tabela:

Tabela 5: Ranking do IRBES (Índice de Retorno e Bem-Estar à sociedade) – dados referentes a 2014.

PAÍS	Carga Tributária Bruta	Índice IRBES	Posição
Brasil	31,8	137,94	30°
Austrália	27,8	161,78	4°
Uruguai	27,2	151,91	11°
Argentina	31,1	147,80	19°
Espanha	33,8	151,38	12°
República Tcheca	33,1	148,97	15°
Grécia	35,8	148,98	20°
Suíça	27,0	162,91	1°
Coréia do Sul	24,6	162,79	2°
Estados Unidos	25,9	162,33	3°

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do Estudo IRBES 2015.

A tabela acima, com alguns países selecionados dentre os 30 que são levados em conta no estudo, mostra alguns pontos. Primeiramente, o dado mais claro: o Brasil, segundo o Índice IRBES é o país com pior retorno dos impostos para a população, dentre aqueles que têm as cargas tributárias mais elevadas. É interessante observar também na tabela que o Brasil tem desempenho, em termos de retorno, muito inferior a alguns países que tem carga tributária muito semelhante - casos de Espanha e República Tcheca – e também desempenho pior nesse índice do que países em estágio de desenvolvimento análogo ao nosso, como a Argentina, ou a Austrália.

Este tipo de estudo, apesar de não ser conclusivo no âmbito da discussão de elevar ou não a carga tributária, é um indicativo bastante importante para explicar a “sensação” do contribuinte médio brasileiro, de que ele paga impostos em demasia. E isto independe, especificamente, dos dados técnicos, e discussões mais teóricas. Longe de quisermos explicar por completo algo tão profundo como a questão tributária com um estudo relativamente raso como este citado acima, mas não se pode negar que a falta de retorno sentida pela população em relação aos impostos que paga, contribui sobremaneira para ampliar a sensação de que a carga de tributos é muito elevada.

6. Conclusões

Ao longo deste trabalho, buscamos destrinchar a Carga Tributária do Brasil com base em aspectos teóricos, dados e comparações internacionais. A partir de todos estes elementos, algumas conclusões se fazem nítidas, quais sejam:

- a. A carga tributária brasileira não é tão elevada em relação aos demais países quanto apregoa o senso comum, sobretudo quando levamos em conta a carga líquida.
- b. O problema do sistema tributário brasileiro é muito mais profundo do que meramente o tamanho da carga em si. Não estamos com isso querendo dizer que o valor da carga tributária não é importante, pois ele é. No entanto, discutirmos se a carga deve ficar em 32,66%, avançar para 35%, 45%, ou ainda, cair para 28 ou 25%, não resolve a questão central: o sistema é falho, como um todo. É preciso atacar a questão da regressividade dos impostos, a excessiva concentração nos impostos sobre o consumo, o excesso de normas regulamentares editadas sobre a matéria de tributos, dentre outros problemas graves que exigem uma reforma tributária completa e definitiva, e não mais “pseudo-reformas” que pouco mudaram na estrutura de tributação brasileira desde a década de 1960.
- c. Os impostos arrecadados no Brasil, ao largo da discussão sobre o seu eventual excesso, são mal geridos e mal distribuídos. O sistema de tributação é injusto e inequânime, e o retorno para a população em geral, é muito aquém do potencial arrecadatário do sistema.
- d. O Brasil, se concluído que deve aumentar sua carga tributária, deve, idealmente, fazê-lo na renda - sobretudo com a taxaçaõ das grandes fortunas – e nos lucros e ganhos de capital, que são bases de incidência nas quais o país tributa muito pouco se comparado aos países da OCDE, por exemplo. Um aumento da carga de

tributos não deve, em qualquer hipótese ser feito no consumo de bens e serviços, pois este já é demasiadamente taxado, e onera relativamente mais os consumidores de menor renda.

Portanto, unindo estes pontos que acabamos de citar, com todos os elementos que expusemos ao longo do desenvolvimento do artigo, podemos formular uma resposta à pergunta que motivou todo o argumento: a carga tributária brasileira pode, e deve aumentar ainda mais?

Longe de tencionar a solução definitiva do problema tributário no Brasil, mas apenas indicando uma resposta geral e tentando colaborar para o debate, este artigo mostra que sim, há espaço para o aumento, mas com sérias restrições. Não poderia haver um aumento puro e simples, que abordasse impostos sobre consumo e circulação de mercadorias. Tampouco um aumento que onerasse mais o setor de produção industrial. Caso houvesse, o aumento deveria vir sobre os lucros e ganhos de capital, majoritariamente. Retirar a isenção de impostos dos rendimentos de pessoa física advindos de lucros e dividendos de empresas em que são sócias, acionistas ou empreendedoras individuais, seria um bom ponto de início; o imposto sobre as grandes fortunas, que há tempos tramita no Congresso, esporadicamente volta à discussão, mas nunca é sai do papel, seria uma outra medida necessária; a tributação sobre a propriedade de lanchas e helicópteros, que ainda não existe no Brasil, deveria passar a incidir, como ocorre com os carros.

Em consonância com essas medidas, e outras mais, mostra-se fundamental a preocupação com a regressividade e iniquidade do sistema, que exigem medidas de combate mais direto. A complexidade da estrutura tributária também exige uma atenção especial, no sentido de evitar o excesso de normas editadas quase que diariamente. Uma reforma, grande, e definitiva, faz-se extremamente necessária. Por fim, mas não distante desses últimos pontos, a questão do retorno para a população. A arrecadação de tributos no Brasil é elevada, e mostramos que ela tem sido mal gerida e distribuída. É importante rever essa distribuição e gerar maior retorno direto para o contribuinte, de forma que a sensação de pagamento de impostos em excesso seja atenuada.

Isto posto, podemos concluir que há espaço para um aumento do nível geral de impostos - sem entrarmos no mérito político da possibilidade de fazê-lo - mas apenas se for nos setores que são pouco ou nada onerados, e se observados, juntamente com esse aumento, medidas de progressividade, simplificação, fiscalização e aumento do retorno

direto para a população. Aumentar impostos, hoje, sem reformar o sistema como um todo, seria inócuo, e certamente iria trazer ainda mais oneração para as camadas de contribuintes de renda inferior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DIEESE. (2015) **Reforma e Justiça Tributária**. Nota Técnica nº 150. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec150ReformaJusticaTributaria.pdf>

FIRJAN (2016) Carga tributária brasileira por setores. Publicações Sistema Firjan: Conjuntura Econômica, novembro/2016. Disponível em: <http://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8A58D54D7C0158F38139C670AC&inline=1> Acesso em: 14/08/2017

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2016.

GOMES, M. (2016) As distorções de uma carga tributária regressiva. **Revista Desafios do Desenvolvimento – IPEA. Ano 12, Edição 86**.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2016) Carga Tributária Brasileira – 2015 (Análise por Tributos e Bases de Incidência). Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

RIBEIRO. M.B. (2010) Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. **Texto para Discussão – IPEA, nº 1464. Brasília**.

RODRIGUES AFONSO, J. R. (2014) A estrutura tributária brasileira. **Debate Insper – São Paulo, 30/05/2014**.

RODRIGUES AFONSO, J. R.; MORAIS SOARES, J.; CASTRO, K. P. (2013) **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro: Livro branco da tributação Brasileira**. Inter-American Development Bank.

SANTOS, C. H. M. et al. (2009) Carga tributária líquida e efetiva capacidade do gasto público no Brasil. **Comunicado da Presidência – IPEA, nº 23. Brasília**.

SIQUEIRA, R.B. (2016) **O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo?: Evidências com base na POF, na PNAD e em Técnicas de Microsimulação**. Apresentação de slides no Senado Federal, Brasília, 21 de novembro.

VIOL, Andréa L.; RODRIGUES, Jefferson J.; PAES, Nelson L. (2002) Progressividade no Consumo: Tributação cumulativa e sobre o valor agregado. **Secretaria da Receita Federal, Estudo Tributário, v. 4**. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/progressividade-no-consumo>

VARSAÑO, R. et al. (1998) Uma análise da carga tributária do Brasil. **Repositório do BNDES**. Disponível em:

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000572.pdf Acesso em: 12/08/2017.

Sites:

BANCO MUNDIAL

http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?end=2016&locations=AF-AS&order=wbapi_data_value_2014+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc&start=1990&view=chart

OCDE- ESTATÍSTICAS

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>