

# TRIBUTAÇÃO SOBRE EMPRESAS NO BRASIL: COMPARAÇÃO INTERNACIONAL

Gabriel Gouvêa Rabello<sup>1</sup>

João Maria de Oliveira<sup>2</sup>

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos principais desafios para as economias dos países é ser capaz de crescer de forma sustentável no longo prazo, principalmente para os países em desenvolvimento, entre eles o Brasil. Trabalhos mais recentes sobre o crescimento econômico têm focado em estudos sobre a produtividade e como ampliá-la de forma sustentável, assim como nos fatores que interferem no crescimento. Entre estes trabalhos está o de Restuccia e Rogerson (2013), que afirmam que fatores internos e sistêmicos subjacentes à produtividade agregada podem gerar má-alocação de recursos e, dessa forma, comprometer seu crescimento. Esses autores citam, principalmente, a infraestrutura, a carga tributária, o ambiente de negócios e a concorrência.

No Brasil, é comum o questionamento sobre o tamanho da carga tributária e se ela é adequada ao perfil socioeconômico nacional, especificamente em relação à estrutura produtiva. Recentemente a complexidade tributária também tem recebido a atenção das análises e das críticas quanto a seus efeitos. Todavia, a carga tributária pode gerar efeitos positivos sobre a economia, na medida em que, por exemplo, possibilita o surgimento de investimentos financiados pelas receitas tributárias. Mas também possibilitam efeitos negativos, pois geram distorções sobre as escolhas dos agentes econômicos que resultam em perdas em eficiência. Portanto, a análise dos efeitos da carga tributária sobre a estrutura produtiva torna-se imperiosa.

Em relação aos efeitos negativos sobre o crescimento, Sachsida (2011) aponta indícios de que o aumento da carga tributária, nos últimos quinze anos, teve impacto sobre o baixo desempenho econômico da economia brasileira. Os resultados encontrados sugerem uma alta sensibilidade do produto interno bruto (PIB) à carga tributária. Para Giambiagi (2002), a perpetuação de uma elevada carga tributária em uma economia em crescimento conspira contra a eficiência alocativa da economia, em especial quando os recursos gerados pelas receitas tributárias poderiam ser aplicados em investimentos produtivos, gerando desenvolvimento. Entretanto, eles são utilizados quase que totalmente para financiar gastos públicos ligados ao consumo e a gastos de natureza assistencial.

Por sua vez, Myles (2009) enfatiza a pouca evidência empírica na literatura sobre tributação em comprovar a relação entre o montante tributado e o crescimento do produto agregado dos países. Melhores resultados foram encontrados quando cada forma de incidência tributária foi analisada separadamente, pois permitem a análise das distorções geradas. Permitem, também, avaliar como essas distorções impactam o investimento privado, levando à alocação incorreta de recursos e gerando perdas de eficiência. Em síntese, esse tipo de estudo permite avaliar como a incidência tributária pode refletir na produtividade agregada e no crescimento econômico.

Dessa forma, na medida em que se consideram reformas para o sistema tributário nacional, a identificação dos efeitos sobre o crescimento de cada instrumento tributário é útil para formulação de políticas, independentemente se elas afetam o nível agregado do ônus tributário. Além disso, o foco na estrutura tributária, alternativamente ao nível da carga tributária, conforme Arnold (2008), se justificaria, uma vez que o tamanho da carga tributária refletiria apenas as escolhas em relação ao tamanho dos gastos públicos e, por sua vez, a sua estrutura representaria uma ferramenta para implementar essas escolhas. Logo, mesmo que não se deseje alterar o perfil do gasto público, mudanças na estrutura tributária podem minimizar distorções que afetam o crescimento.

---

1. Bolsista de pesquisa na Diretoria de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura (Diset) do Ipea.

2. Técnico de Planejamento e Pesquisa da Diretoria de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura (Diset) do Ipea.

Nesse contexto, no intuito de iniciar o processo de avaliação da carga tributária, este artigo visa apresentar a composição da estrutura tributária brasileira, em termos de tipos de tributos e comparações internacionais.

Além desta introdução, este trabalho é composto por outras quatro seções. Na seção 2 é apresentado o sistema tributário brasileiro, o tamanho da carga e a sua distribuição entre níveis federativos e por tipo de tributo. Na seção 3 é feita a comparação da carga tributária brasileira com a de outros países, enquanto na seção 4 se faz a comparação especificamente da tributação sobre as empresas. Por fim, na seção 5 são apresentadas algumas conclusões e os próximos passos do processo de avaliação da estrutura tributária brasileira.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro, pós-Constituição de 1988, privilegiou o aumento do montante das receitas em detrimento de questões distributivas e de eficiência. Segundo Mendes (2008), que comparou os sistemas tributários do Brasil, da Rússia, da China, da Índia e do México, o aumento do papel assistencialista do Estado e a transferências de recursos para os estados e municípios geraram uma pressão sobre as despesas e reduziram as receitas disponíveis da União. Tal fato levou o governo a optar por um sistema de maior arrecadação com menor custo. A saída encontrada foi o uso crescente de contribuições sociais, altamente produtivas em termos de geração de receita (e legalmente não compartilhadas com estados e municípios), e com baixo custo de arrecadação, porém geradoras de distorções associadas aos tributos cumulativos.

Entretanto, também com a Constituição de 1988, os estados e os municípios assumiram responsabilidades maiores e mais abrangentes, o que tem determinado uma necessidade crescente de aumento de receitas. Nesse caso, a saída encontrada para reduzir custos de arrecadação foi criar substituições e antecipações, bem como aumentar a carga de itens específicos, tais como energia, combustíveis, telecomunicações e transportes. Todos com impactos esperados na estrutura produtiva, pois se constituem em infraestrutura econômica. A própria disputa por atividade econômica que, em última instância, contribuiria para aumentar a receita, gerou a chamada “guerra fiscal”, que impactou a receita tributária total dos estados, além de induzir anomalias na estrutura econômica.

O panorama da incidência tributária e suas competências distribuídas entre os entes federativos no Brasil são apresentados no quadro 1. Por ele fica evidente a concentração de tributos na União. Os tributos sobre a renda e os salários são exclusivos dela, enquanto aqueles que incidem sobre o patrimônio e a atividade econômica, basicamente o consumo de bens e serviços, têm competência compartilhada com estados e municípios.

### QUADRO 1

#### Incidência tributária e competência dos entes federativos

Entes federativos/ fatos geradores	União (Artigos 153 e 154 da CF)	Estados (Artigo 155 da CF)	Municípios (Artigo 156 da CF)
Renda	Imposto de Renda (IR).		
Salários	<ul style="list-style-type: none"> <li>• contribuição previdenciária;</li> <li>• contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT);</li> <li>• contribuição ao salário-educação;</li> <li>• contribuição ao Sistema S.</li> </ul>		
Patrimônio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);</li> <li>• grandes fortunas;<sup>1</sup></li> <li>• contribuição de melhoria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Qualquer Natureza (ITCMD);</li> <li>• Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);</li> <li>• contribuição de melhoria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU);</li> <li>• Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)</li> <li>• contribuição de melhoria.</li> </ul>
Consumo de bens e serviços	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);</li> <li>• Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);</li> <li>• Imposto de Importação (II);</li> <li>• Imposto de Exportação (IE);</li> <li>• Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);</li> <li>• Programa de Integração Social (PIS);</li> <li>• Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);</li> <li>• Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).</li> </ul>

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Elaboração dos autores.

Nota: <sup>1</sup> Por ainda não ter sido regulamentado, não pode ser aplicado.

Pela tabela 1, que apresenta a receita tributária por base de incidência e competência, em 2013 fica confirmada a concentração de tributos e da arrecadação pela União. Ela arrecadou 68,92% de todos os tributos e contribuições em 2013. Naquele ano a carga tributária alcançou 35,95% do PIB. Observa-se, ainda, que 51,43% da carga tributária e 18,43% do PIB tiveram como fato gerador o consumo de bens e serviços.

**TABELA 1**

Receita tributária por base de incidência e competência (2013)

(Em R\$ bilhões)

Tipo/imposto	Nível de governo			Total	Total (%)	PIB (%)
	Federal	Estadual	Municipal			
<b>Total da receita tributária</b>	<b>1.200,34</b>	<b>440,40</b>	<b>100,92</b>	<b>1.741,66</b>		
	<b>68,92</b>	<b>25,29</b>	<b>5,79</b>	<b>100,00</b>	<b>100,0</b>	35,95
<i>Tributos sobre a renda</i>	315,28	-	-	315,28	18,1	6,51
Pessoa física	130,09	-	-	130,09	7,5	2,69
Pessoa jurídica	121,65	-	-	121,65	7,0	2,51
Retenções não alocáveis	63,54	-	-	63,54	3,7	1,31
<i>Tributos sobre salários</i>	411,53	15,86	7,67	435,06	25,0	8,98
Previdência Social	267,73	15,86	7,67	291,26	16,7	6,01
Empregador	167,42	10,92	5,29	183,63	10,5	3,79
Empregado	82,66	4,93	2,39	89,98	5,2	1,86
Autônomo	11,22	-	-	11,22	0,6	0,23
Outros	6,43	-	-	6,43	0,4	0,13
Seguro-desemprego	98,04	-	-	98,04	5,6	2,02
Outros	45,76	-	-	45,76	2,6	0,94
<i>Tributos sobre a propriedade</i>	0,76	33,37	34,27	68,41	3,9	1,41
Propriedade imobiliária	0,76	-	24,32	25,08	1,4	0,52
Propriedade de veículos automotores	-	29,23	-	29,23	1,7	0,60
Transferências patrimoniais	-	4,14	9,95	14,10	0,8	0,29
<i>Tributos sobre bens e serviços</i>	442,91	391,17	58,98	893,06	51,3	18,43
Gerais	359,17	205,68	48,18	613,03	35,2	12,65
Não cumulativos	189,63	205,68	-	395,31	22,7	8,16
Cumulativos	169,54	-	48,18	217,72	12,5	4,49
Seletivos	13,11	158,85	-	171,96	9,9	3,55
Comércio exterior	36,97	-	-	36,97	2,1	0,76
Taxas diversas	4,98	26,64	10,80	42,42	2,4	0,88
Contribuições previdenciárias	15,20	-	-	15,20	0,9	0,31
Outras contribuições sociais e econômicas	13,47	-	-	13,47	0,8	0,28
<i>Tributos sobre transações financeiras</i>	29,16	-	-	29,16	1,7	0,60
Outros tributos	0,69	-	-	0,69	0,0	0,01

Fonte: Receita Federal do Brasil.  
Elaboração dos autores.

Ainda pela tabela 1, pode-se inferir que as contribuições sociais respondem por 36,91% da arrecadação total. Para Khair, Araújo e Afonso (2005), apesar da facilidade e do baixo custo de arrecadação, as contribuições sociais são cumulativas e provocam sérios prejuízos à alocação de recursos e à competitividade dos produtos nacionais.

A questão da cumulatividade também gera diversos questionamentos. Segundo o relatório *Carga tributária no Brasil 2013: análise de tributos e base de incidência* (BRASIL, 2014), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e parte do Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são considerados não cumulativos, pois visam capturar o valor agregado. Dessa forma, dispõem de mecanismos que possibilitam a desoneração,

nas etapas posteriores, dos tributos pagos nas etapas anteriores. Entretanto, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Simples Nacional, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS/Cofins e o próprio Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) geram cumulatividade tributária. Eles estão sujeitos ao fenômeno da incidência em cascata por não possuírem mecanismos de compensação, uma vez que têm como base o faturamento das empresas, gerado pela atividade econômica. Existem, ainda, os tributos seletivos, cobrados sobre combustíveis, automóveis, bebidas, energia elétrica e telecomunicações. São assim considerados porque possuem alíquotas superiores à alíquota modal, embora sejam não cumulativos.

A questão da cumulatividade está associada ao regime de tributação. A apuração de tributos via lucro presumido faz com que os lucros sejam estimados via receita bruta para a CSLL, o PIS/Cofins e o IRPJ. O mesmo se aplica ao Simples, embora neste caso a cumulatividade somente ocorra em estados brasileiros que estabeleçam sublimites de enquadramento, ou em municípios que não aderiram ao sistema simplificado. Segundo o relatório *Carga tributária no Brasil 2013: análise de tributos e base de incidência* (BRASIL, 2014), o regime de lucro presumido justifica-se pela diminuição de custos de arrecadação e pela redução da sonegação. Pela tabela 2, 20,8% das empresas enquadram-se nesse regime, gerando 13,5% da arrecadação. Todavia, 79,0% da arrecadação originam-se de 3,0% das empresas cujo regime é de lucro real.

**TABELA 2**

Receita bruta, número de empresas e arrecadação por regime (2012)

Regime de tributação	Receita bruta		Empresas		Arrecadação	
	R\$ milhões	(%)	Quantidade	(%)	R\$ milhões	(%)
Lucro real	6.655.298	76,3	151.005	3,0	559.123	79,0
Lucro presumido	1.008.930	11,6	1.039.429	20,8	95.624	13,5
Simplificado	729.426	8,4	3.526.564	70,5	35.120	5,0
Imunes/isentas	326.071	3,7	287.904	5,8	17.683	2,5

Fonte: Receita Federal do Brasil.  
Elaboração dos autores.

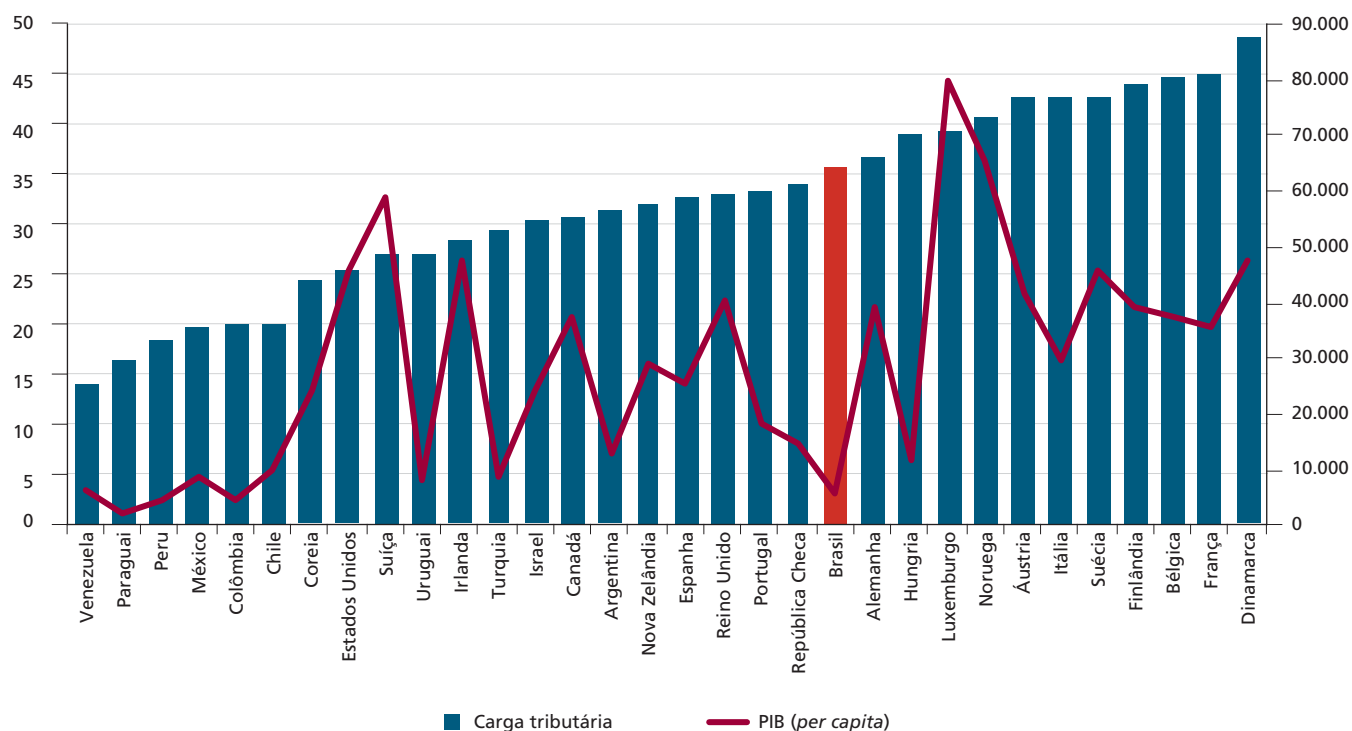
A complexidade tributária é aumentada quando se adiciona o contexto dos estados e dos municípios à realidade dos regimes de apuração dos tributos federais, tendo em vista o caso das microempresas. Elas se inserem no regime simplificado de tributação no nível da União, compreendendo 70,5% das empresas, conforme tabela 2. Todavia, em diversos estados, dependendo da receita e da atividade econômica, elas não se enquadram como microempresa e têm a apuração de tributos estaduais e municipais no mesmo regime das demais.

### 3 CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA

De fato, a carga tributária brasileira apresenta um patamar semelhante ao dos países mais desenvolvidos, especialmente os do continente europeu, em que o volume de gastos governamentais com serviços públicos é elevado. O gráfico 1, elaborado a partir da base de dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Banco Mundial, apresenta a comparação internacional da carga tributária entre países selecionados em 2013. Nele também é apresentado o PIB *per capita* de cada um desses países naquele ano. Percebe-se que a carga tributária brasileira em 2013, (35,95% do PIB), apresenta-se muito próxima da carga tributária da Alemanha (36,77% do PIB) e da República Checa (34,10% do PIB). Países que têm a carga próxima à brasileira, ou até mesmo superior, são países de renda e de qualidade de vida altas. França, Bélgica, Áustria, Suécia e até mesmo a Alemanha encaixam-se nesse perfil. Muitos países com carga bem inferior à brasileira possuem renda maior e qualidade de vida superior à nossa. É o caso da Espanha (31,7% do PIB), do Canadá (30,9%), da Suíça (29,8%), dos Estados Unidos (24,8%) e da Coreia do Sul (25,0%). Os países de renda semelhante à nossa, de uma forma geral, apresentam-se com nível de tributação muito inferior ao brasileiro. Por exemplo: Turquia (26,0% do PIB); Eslováquia (28,3%); México (18,7%); e Chile (20,9%).

**GRÁFICO 1**Carga tributária e renda *per capita*: países selecionados (2013)

(Em % do PIB e US\$)



Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

Com a finalidade de se comparar a dinâmica temporal da carga tributária, o gráfico 2 mostra a evolução da carga tributária brasileira comparada com a evolução da carga tributária de grupos de países com diferentes rendas *per capita*, segundo critérios estabelecidos pelo Banco Mundial<sup>3</sup> e dos países da América Latina. No período observado, o Brasil apresentou um crescimento da carga tributária maior que o de todos os grupos.

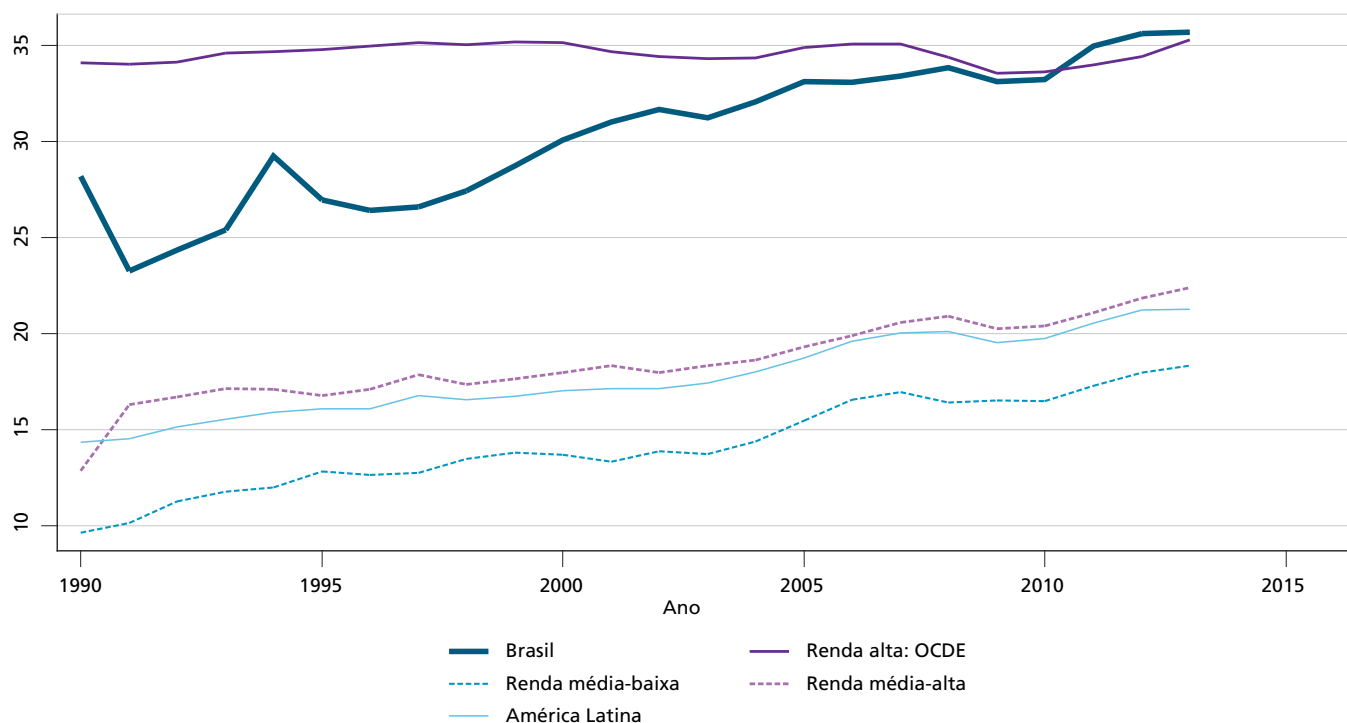
Quando comparada à América Latina, embora a carga tributária desses países também tenha crescido, o crescimento da carga brasileira foi superior. O Brasil passou de uma carga tributária de 28,20% do PIB, em 1990, para 35,95% do PIB, em 2013. O nível da carga tributária brasileira no decorrer das últimas duas décadas, que era superior ao nível da carga da América Latina, aproximou-se da carga tributária média dos países de renda alta.

3. Faixas divididas da seguinte forma, de acordo com o critério do Banco Mundial: economias de baixa renda são definidas como as que possuem produto nacional bruto (PNB) *per capita* inferior a US\$ 1.045; economias de renda média-baixa possuem PNB *per capita* entre US\$ 1.045 e US\$ 4.125; economias de renda média-alta são aquelas que possuem PNB *per capita* superior a US\$ 4.125 e inferior a US\$ 12.746; e economias de renda alta possuem PNB *per capita* superior a US\$ 12.746.

**GRÁFICO 2**

Evolução da carga tributária (1990-2012)

(Em % do PIB)



Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

## 4 COMPARAÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

Apesar da importância de se avaliar o tamanho da carga tributária, sua influência na trajetória de crescimento dos países ainda não está amplamente estabelecida. A literatura empírica sobre seus efeitos ainda permanece inconclusa. Isso se deve, em parte, pela dificuldade de se separar os efeitos do gasto do governo dos efeitos da despesa com tributação, mas também pela dificuldade de se obter dados de alíquotas marginais. Elas são mais adequadas para se avaliar o peso incremental da tributação.

Dessa forma, a estrutura de incidência tributária de um país pode trazer melhores repostas a respeito de como a tributação influencia as decisões dos agentes econômicos, especialmente as empresas. Para Arnold (2008), que examinou o efeito de cada base de incidência tributária sobre o crescimento econômico em 21 países da OCDE, existem evidências de que a tributação sobre a renda está mais associada a taxas mais baixas de crescimentos quando comparada à tributação sobre o consumo e a propriedade.

Arnold (2008) também afirma que a tributação sobre a propriedade, em particular sobre bens imóveis, apresentou o menor impacto sobre o crescimento, seguida pela tributação sobre o consumo e pela tributação sobre a renda de pessoas físicas. A tributação sobre a renda de pessoas jurídicas apresentou o maior efeito negativo sobre o crescimento do PIB *per capita*.

A tabela 3 apresenta uma comparação entre o Brasil e os demais países, agrupados conforme suas faixas de renda *per capita* e os tipos de tributos, segundo sua incidência tributária em relação ao PIB. Considerando a carga tributária total em relação ao PIB, confirma-se que o país tem carga em nível semelhante ao dos países de renda alta. Em termos de estrutura, o perfil da estrutura tributária brasileira também é semelhante ao dos países de renda alta, com exceção da tributação sobre o consumo, que no caso brasileiro é expressivamente maior, e da renda de pessoas físicas, quase a metade no Brasil daquela praticada em países de renda alta.

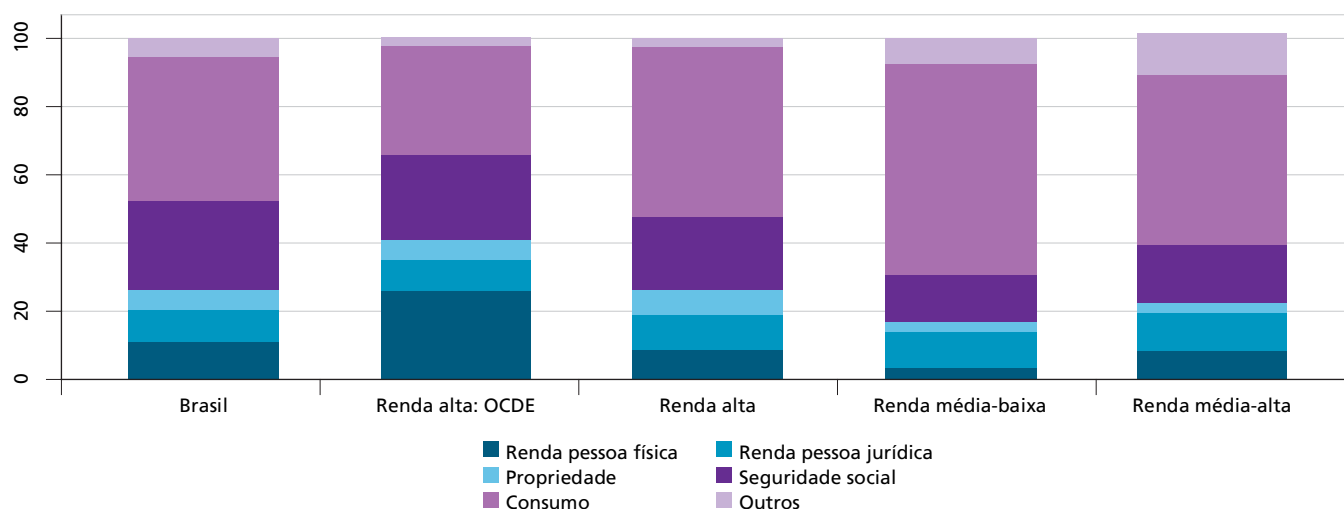
**TABELA 3**  
Incidência tributária: comparação internacional (2012)  
(Em % do PIB)

Incidência	Brasil	Países		
		Renda alta	Renda média-alta	Renda média-baixa
Tributação sobre lucro e receita – pessoa jurídica	3,38	2,80	2,75	2,98
Tributação sobre lucro e receita – pessoa física	3,91	7,66	1,84	2,02
Contribuições sociais	9,21	9,15	5,09	2,83
Tributação sobre propriedade	2,10	1,90	0,83	0,51
Tributação sobre bens e serviços	15,71	10,60	12,46	9,39
Outros	1,30	4,58	0,02	0,24
<b>Total sobre o PIB</b>	<b>35,61</b>	<b>36,69</b>	<b>22,99</b>	<b>17,97</b>

Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

O gráfico 3 reforça o argumento de que as características tributárias brasileiras estão mais próximas de países de renda alta. Ele apresenta o percentual da arrecadação de cada tipo de tributo no Brasil, também segundo sua incidência tributária, comparado aos demais países agrupados pela faixa de renda. Apesar da semelhança, o Brasil tributa menos a renda de pessoas físicas do que os países de renda alta, enquanto estes tributam um pouco mais o consumo que o Brasil.

**GRÁFICO 3**  
Incidência tributária por faixas de renda (2012)  
(Em % da arrecadação)



Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

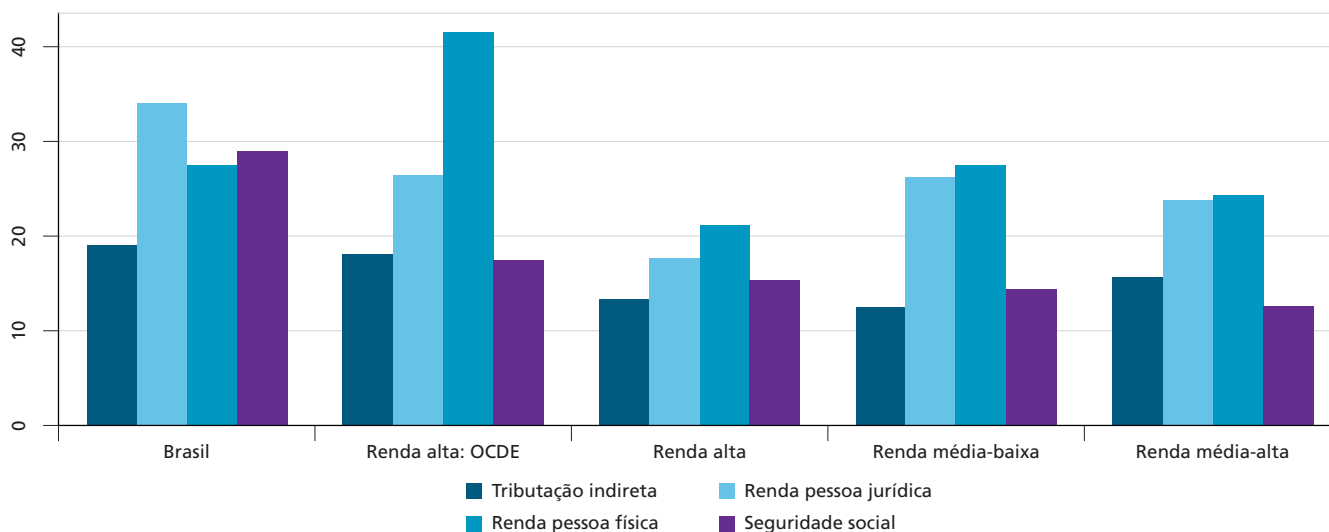
O gráfico 4, construído a partir de dados divulgados pela KPMG International Cooperative (KPMG, 2015), indica as alíquotas máximas por incidência tributária para o Brasil e para as faixas de renda do Banco Mundial. O Brasil está acima da média inclusive dos países de renda alta nas alíquotas de renda sobre pessoas jurídicas e na tributação indireta.



**GRÁFICO 4**

Alíquotas por incidência tributária (2012)

(Em % do PIB)



Fonte: KPMG.  
Elaboração dos autores.

O único grupo de países que tem alguma alíquota superior à brasileira é o de renda alta da OCDE. Este grupo tem alíquota de renda de pessoa física bem mais elevada que todos os outros tipos de incidência.

#### 4.1 Tributação sobre receita e lucro

No caso de tributação aplicável especificamente às empresas, o Fundo Monetário Internacional (FMI) recomenda, segundo a estrutura básica de um sistema tributário, que o Imposto de Renda (IR) deve ser baixo, alinhado com a alíquota máxima do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Deve ser prevista depreciação e provisões de despesas uniformes em todos os setores. Todavia, sem exceções para setores e atividades específicas, conforme Stepanyan (2003).

Em relatório oficial, o Reino Unido (United Kingdom, 2013) verificou impactos positivos de longo prazo sobre variáveis econômicas (investimento, PIB, salário e emprego) devido à diminuição da tributação sobre pessoas jurídicas. Na mesma direção, Cummins, Hassett e Hubbard (1996) encontraram resultados positivos e significativos sobre o investimento como resultado de mudanças na taxa de impostos de pessoas jurídicas. Também Vartia (2008) encontrou resultados que sugerem que os impostos têm um efeito adverso sobre o investimento das firmas. Em particular, os impostos sobre pessoas jurídicas reduzem o investimento, aumentando o custo de utilização do capital. Schweltnus e Arnold (2008) verificaram impactos negativos da tributação de pessoas jurídicas sobre a produtividade e sobre o investimento agregado.

Wallis (2012) encontrou resultado semelhante ao mensurar o impacto da taxa tributária marginal sobre a decisão de investimento no Reino Unido. A elasticidade da formação de capital em relação ao aumento de 1% na tributação ficou no intervalo de -0,14 a -0,27, sugerindo um forte impacto da política tributária sobre o estoque de capital no longo prazo. Djankov *et al.* (2008) apontaram que um aumento de 10% na tributação sobre rendimentos de pessoas jurídicas levaria a uma redução da taxa de investimento sobre o PIB na ordem de alguns pontos percentuais (p.p.).

No Brasil, em 2012, a tributação sobre a renda de pessoas jurídicas alcançou 3,38% do PIB e 8,65% de sua arrecadação total, conforme a tabela 3. Nos países de renda alta, essa tributação teve a participação média de 2,80% do PIB, enquanto nos países de renda média-alta, mesma faixa do Brasil, a participação foi de 2,75% do PIB sobre a tributação da receita de pessoas jurídicas. Além disso, o Brasil possui uma alíquota máxima sobre a



receita de pessoas jurídicas (34,00%)<sup>4</sup> acima da média dos países da América Latina (28,83%), bem como acima da média dos países de renda alta da OCDE (25,15%).

## 4.2 Tributação sobre o consumo de bens e serviços

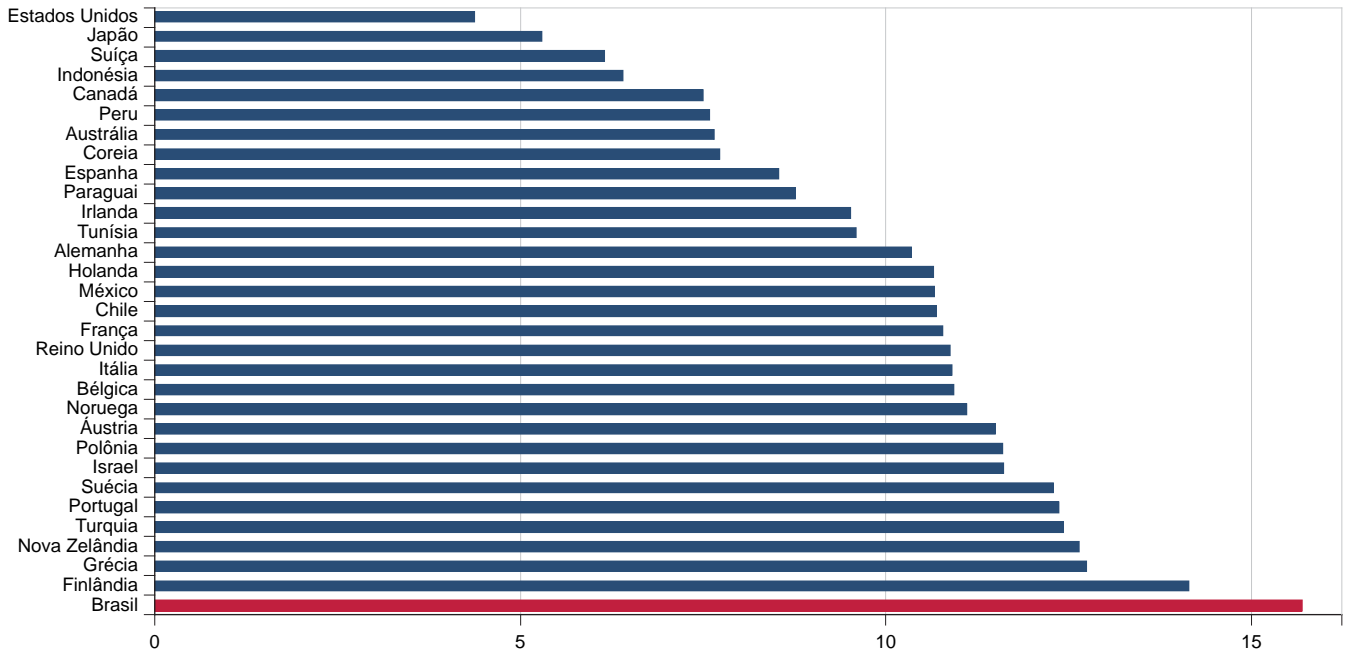
Em relação ao consumo, o FMI recomenda que sejam aplicados na forma de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), conforme Stepanyan (2003), e preferencialmente que essa tributação se dê com uma única alíquota e com poucas isenções como exceção. Percebe-se, ainda pela tabela 3, que o montante arrecadado pela tributação sobre o consumo em relação ao produto no Brasil (15,71% do PIB) é superior a todos os demais grupos, segundo a classificação do Banco Mundial. Quem mais se aproxima é o grupo de países de renda semelhante à brasileira (12,46% do PIB) e de países de renda alta (10,60%), segundo a classificação do Banco Mundial.

Conforme evidenciado pelo gráfico 5, que apresenta a tributação do consumo em relação ao PIB de países selecionados, a estrutura tributária brasileira é uma das que mais se apoia na tributação sobre o consumo. A tributação no Brasil sobre o consumo alcançou 18,43% do PIB em 2013, correspondendo a 51,3% da arrecadação total naquele ano. O país está indo na direção contrária da tendência dos países da OCDE. Conforme Brys (2014), a participação da tributação sobre o consumo nos países do bloco caiu de 36% para 31% da arrecadação, no período 1960-2012. Nesse período, a composição da tributação sobre o consumo mudou significativamente, com os países passando da tributação sobre produtos específicos para a tributação com alíquota única. A tributação sobre o consumo na maior parte dos países integrantes daquela organização caracteriza-se pela adoção de tributação sobre o valor agregado.

### GRÁFICO 5

Tributação sobre o consumo: países selecionados (2012)

(Em % do PIB)



Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

4. Segundo a KPMG (2015), a taxa de IRPJ é de 25%. A taxa é uma combinação de uma taxa-base de 15% e um adicional de 10% sobre o lucro que exceder R\$ 240 mil por ano. Além disso, a legislação tributária brasileira impõe uma Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a uma taxa de 9%. Assim, à tributação de renda das empresas deve ser cobrada uma taxa combinada de 34% (IRPJ e CSLL). Note-se que a partir de 1<sup>a</sup> de maio de 2008, a taxa de imposto da contribuição social mencionado (CSLL) foi aumentada de 9% para 15% no caso de o sujeito passivo ser uma instituição financeira, uma companhia de seguros privada, ou uma empresa de capitalização. Existem dois métodos principais para calcular o IRPJ: *i*) lucro real, em que a base tributável dos dois impostos deve corresponder ao lucro líquido contábil da empresa; e *ii*) lucro presumido, em que os contribuintes devem calcular os seus IRPJs corporativos (com a mesma taxa aplicada ao sistema de lucro real) com base na aplicação de uma margem de lucro presumido.

Conforme a tabela 4, percebe-se que o Brasil está acima da média mundial em relação à tributação sobre valor agregado<sup>5</sup> (8,16% do PIB). Além disso, o grande peso da tributação sobre vendas<sup>6</sup> (5,12% do PIB), bem acima da média mundial, advém da adoção de diferentes alíquotas, concessão de isenções e privilégios fiscais e da alta complexidade legal. De acordo com Mendes (2008), o não aproveitamento de créditos e a sobrecarga de setores em que é mais fácil a arrecadação transformaram esses impostos, na prática, em tributos cumulativos.

**TABELA 4**

Incidência tributária: bens e serviços (2012)  
(Em % do PIB)

Incidência	Brasil	Países		
		Renda alta	Renda média-alta	Renda média-baixa
Tributação sobre valor agregado (IVA)	8,16	6,77	5,89	6,26
Tributação sobre vendas	5,12	0,15	0,66	0,00
Outras taxas sobre bens e serviços	0,99	0,01	0,79	0,00
Tributação sobre bens e serviços específicos	3,55	3,10	3,68	4,08

Fonte: OCDE e Banco Mundial.  
Elaboração dos autores.

Assim, a tributação brasileira sobre o consumo, mesmo aquela sobre o valor agregado, pode ser considerada, em boa medida, como uma tributação distorcida. Além de alterar os preços relativos, ao aplicar isenções e privilégios fiscais, ela é regressiva e onera relativamente mais as famílias de renda inferior.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O elevado montante do gasto público, decorrente do aumento de despesas pós-Constituição de 1988, elevou a carga tributária brasileira a um nível próximo ao de países de renda alta. A própria estrutura tributária apoiada em tributos regressivos e pouco eficientes, adicionada ao ambiente federativo com competências e autonomia tributária, levou o Brasil a ambiente tributário complexo e de desincentivo ao investimento.

Este estudo buscou comparar a estrutura tributária brasileira com a de demais países; para tanto, utilizou-se, além de dados da Receita Federal do Brasil (RFB), do banco de dados provenientes da OCDE e do Banco Mundial. Verificou-se que o nível da carga tributária brasileira aproxima-se do nível de países de renda alta, estando acima da média da OCDE e de países do mesmo grupo de renda. Além disso, a carga tributária no Brasil vem aumentando nos últimos anos em um ritmo superior à média dos países da OCDE e da América Latina.

Em relação à estrutura tributária brasileira, cabe ressaltar a participação acima da média na tributação sobre a renda de pessoas jurídicas, mesmo quando considerados os países de renda alta. Em relação ao consumo, salienta-se a grande dependência na tributação sobre vendas (PIS/Cofins/ISS), e na tributação, pelo menos teoricamente, sobre o valor adicionado (ICMS/IPI). Especialmente os últimos são caracterizados pela complexidade e pela ineficiência.

Mesmo no caso do Simples Nacional, que abrange quantidade expressiva de empresas, à medida que estados e municípios estabelecem sublimites, os efeitos parecem não alcançar a necessária diminuição da complexidade. Além disso, questões como cumulatividade, guerra fiscal (que gera diferencial de alíquota entre estados) e instrumentos da diminuição do esforço de fiscalização (substituição tributária e antecipação do evento gerador), elevam ainda mais o grau de complexidade.

5. A base de dados da OCDE contabiliza como tributação sobre valor agregado o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

6. A base de dados da OCDE contabiliza como tributação sobre vendas a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS).

Por fim, ressalta-se a falta de evidência empírica robusta que estabeleça uma ligação causal entre crescimento e carga tributária total, no nível macroeconômico. Dessa forma, uma alternativa é testar a efetividade das respostas individuais, ou seja, no nível microeconômico. Assim, ao contrário de uma análise *top-down* sobre medidas agregadas de produto e tamanho da carga tributária, a análise *bottom-up*, que envolveria o cálculo dos efeitos da tributação e de sua complexidade sobre a oferta de trabalho, investimento e produtividade, pode apresentar resultados significativos.

## REFERÊNCIAS

- ARNOLD, J. **Do tax structures affect aggregate economic growth?** Empirical evidence from a panel of OECD countries. Paris: OECD, 2008. (OECD Working Paper, n. 643). Disponível em: <<http://goo.gl/TZqa8U>>.
- BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2013:** análise de tributos e base de incidência. Brasília: MF; RFB, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/LFxPk5>>.
- BRYNS, B. **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries.** Paris: OECD, 2014. (OECD Tax Policy Studies). Disponível em: <<http://goo.gl/RT9lqm>>.
- CUMMINS, J. G.; HASSETT, K. A.; HUBBARD, R. G. Tax reforms and investment: a cross-country comparison. **Journal of Public Economics**, v. 62, n. 1, p. 237-273, 1996.
- DJANKOV, S. *et al.* **The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship.** Massachusetts: NBER, 2008. (NBER Working Paper, n. 13756). Disponível em: <<http://goo.gl/FmfgpP>>.
- GIAMBIAGI, F. **Um cenário normativo para a economia brasileira com reforma tributária e controle do gasto público:** 2003/2010. Rio de Janeiro: BNDES, 2002. (Texto para Discussão, n. 92). Disponível em: <<https://goo.gl/P6yIE7>>.
- KHAIR, A.; ARAÚJO, É. A.; AFONSO, J. R. R. Carga tributária: mensuração e impacto sobre o crescimento. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 1, n. 7, p. 27-42, 2005. Disponível em: <<http://goo.gl/StrQnT>>.
- KPMG. **2015 tax rates online.** [S.l.]: KPMG, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/yQXWTM>>.
- MENDES, M. J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México:** comparação das características gerais. Brasília: Senado Federal, 2008. (Texto para Discussão, n. 49). Disponível em: <<http://goo.gl/ILGqZH>>.
- MYLES, G. D. **Economic growth and the role of taxation – aggregate data.** Paris: OECD, 2009. (OECD Working Paper, n. 714). Disponível em: <<http://goo.gl/uLnGZr>>.
- RESTUCCIA, D.; ROGERSON, R. Misallocation and productivity. **Review of Economic Dynamics**, v. 16, n. 1, p. 1-10, 2013.
- SACHSIDA, A. Como os impostos afetam o crescimento econômico? **Brasil Economia e Governo**, Brasília, 16 mar. 2011. Disponível em: <<http://goo.gl/qWPffz>>.
- SCHWELLNUS, C.; ARNOLD, J. **Do corporate taxes reduce productivity and investment at the firm level?** Cross-country evidence from the Amadeus dataset. Paris: OECD, 2008. (OECD Working Paper, n. 641). Disponível em: <<http://goo.gl/pKXQdC>>.
- STEPANYAN, V. **Reforming tax systems experience of the Baltics, Russia, and other countries of the former Soviet Union.** Washington: IMF, 2003. (IMF Working Paper, n. 173). Disponível em: <<http://goo.gl/3xugsg>>.
- UNITED KINGDOM. **Analysis of the dynamic effects of corporation tax reductions.** London: HM Revenue & Customs; HM Treasury, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/SYjLSe>>.
- VARTIA, L. **How do taxes affect investment and productivity?** An industry-level analysis of OECD countries. Paris: OECD, 2008. (OECD Working Paper, n. 656). Disponível em: <<http://goo.gl/e4PnLh>>.
- WALLIS, G. E. **Essays in understanding investment.** London: University College London (UCL), 2012.