

O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Rodrigo Evangelista Alves¹

Marisa Rossignoli²

Resumo: O sistema tributário de um país estabelece as relações entre os entes e o nível de comprometimento do Estado com a sociedade, além disto, o tipo de tributo estabelece sistemas progressivos, proporcionais ou regressivos. O presente artigo busca, por meio de revisão bibliográfica e análise histórica, discutir o desenvolvimento econômico brasileiro, bem como as mudanças pelas quais passaram o sistema tributário. Verifica-se uma presença muito grande da tributação indireta no Brasil bem como o aumento da carga tributária sem respectiva contrapartida nos serviços públicos, sendo necessária uma reforma tributária que olhe para estas questões.

Palavras-Chave: Desenvolvimento econômico; tributação indireta, reforma tributária, Sistema tributário brasileiro.

¹ Professor dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da Universidade de Marília – UNIMAR (São Paulo – BR). Mestre em Direito pela UNIMAR, Especialista em Perícia Contábil e Auditoria pela Universidade Estadual de Londrina –UEL. Graduado em Ciências Contábeis pela UNIMAR. Contador.

² Professora do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR (São Paulo – BR). Graduada em Economia pela UNESP-Araraquara; Mestre em Economia pela PUC-SP e Doutora em Educação pela Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP-SP. Delegada Municipal do Conselho Regional de Economia – CORECON - para a cidade de Marília – SP – Brasil.

BRAZILIAN ECONOMIC DEVELOPMENT AND THE TAX SYSTEM: A HISTORICAL ANALYSIS OF THE BRAZILIAN TRUST AND INDIRECT TAX SYSTEM

Abstract: The tax system of a country establishes the relations between the entities and the level of commitment of the State with the society, besides, the type of tribute establishes progressive, proportional or regressive systems. The aim of this paper, through a bibliographical review and historical analysis, discusses the Brazilian economic development, as well as the changes through which the tax system passed. There is a very large presence of indirect taxation in Brazil, as well as an increase in the tax burden without corresponding consideration in public services, and a tax reform is necessary to address these issues.

Keywords: Economic development; indirect taxation, tax reform, Brazilian tax system.

INTRODUÇÃO



Um Estado pode assumir diversas configurações em relação ao envolvimento com as questões econômicas e sociais, e sem dúvidas o sistema tributário é um importante elemento norteador. Neste sentido, o presente artigo analisa a evolução da tributação no Brasil.

O sistema tributário de um país deve estar alinhado com o desenvolvimento social e econômico, sendo que a arrecadação de tributos é fundamental para que se possa alcançar esse objetivo. O montante arrecadado deve ser utilizado para custear investimentos nas áreas da saúde, educação, saneamento básico, transportes públicos, segurança pública, entre outros que permitirão que o país atinja o desenvolvimento. Por esse moti-

vo é obrigação do Estado agir com honestidade e transparência na aplicação dos recursos financeiros arrecadados por meio de tributos sem que haja enriquecimento injusto e o abuso do poder de tributar.

No Brasil, o sistema tributário é complexo e burocrático, composto por diversos tributos, assumindo como característica a regressividade, em que a tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços sobrepõe à tributação direta incidente sobre a renda e o patrimônio.

1. ANÁLISE HISTÓRICA DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO E TRIBUTAÇÃO

Para entender a evolução do Sistema Tributário Brasileiro se faz necessário uma análise do modelo econômico implantado no país desde o modelo agroexportador do início do século XX, que se manteve forte até o final da década de 20, e que sofreu um grande impacto negativo com a crise de 1929, que a partir desse momento buscou-se uma diversificação da matriz econômica, sendo a industrial a principal delas que veio acompanhada de uma grande e expressiva contribuição para a implantação da tributação sobre o consumo de bens e serviços.

1.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO AGROEXPORTADOR E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No início do século XX, enquanto os Estados Unidos da América e os países da Europa estavam imersos no paradigma industrial, oriundo da Revolução Industrial que ocorreu a partir da segunda metade do século XVIII, na Inglaterra, e que ganhou ainda mais força no século XIX, a economia brasileira era totalmente dependente da comercialização das suas *commodities* ao mercado exterior, sendo o café o grande produto chefe dessa economia.

Sobre a importância da economia cafeeira da época Rezende Filho, revela que:

A produção cafeeira foi o motor da economia brasileira entre 1840-1930, sendo responsável direta pela implantação da rede ferroviária comercial do país, pela viabilização de uma base industrial centrada na produção de bens de consumo no estado de São Paulo, a partir das duas últimas décadas do século XIX, e pela modernização do sistema portuário nacional e de alguns centros urbanos, especialmente as cidades de São Paulo e Rio de Janeiro (REZENDE FILHO, 2002, p. 16).

Esse domínio econômico da cultura cafeeira ficou ainda mais caracterizado a partir do ano de 1906, com a assinatura de um acordo firmado entre os governos dos estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, denominado de Convênio de Taubaté. Esse convênio buscou no Governo Federal uma maior proteção em benefício à classe dos cafeicultores dos estados participantes, visando à redução de riscos e perdas na exportação, encarregando ao governo fixar preços, controlar o volume a ser exportado e adquirir os excedentes produzidos, sendo que os financiamentos dessas aquisições ocorriam por meio de empréstimos obtidos no exterior.

Contudo, o ônus dessa política de proteção cafeeira era prejudicial a outros setores econômicos, como por exemplo, o setor industrial que por não dispor de políticas voltadas para o seu desenvolvimento, deixava o país em uma posição totalmente dependente de operações externas para a manutenção de sua infraestrutura econômica.

Sobre a política de “valorização” do café, Celso Furtado aponta para quatro aspectos para sua existência:

a) com o fim de restabelecer o equilíbrio entre oferta e procura de café, o governo interviria no mercado para comprar os excedentes; b) o financiamento dessas compras se faria com empréstimos estrangeiros; c) o serviço desses empréstimos seria coberto com um novo imposto cobrado em ouro sobre cada saca de café exportada; d) a fim de solucionar o problema dos Estados produtores deveriam desencorajar a expansão das plantações (FURTADO, 1977, p. 179).

Essa política econômica voltada à proteção da produção cafeeira demonstrava que o Brasil caminhava na contramão do liberalismo econômico, criando um mecanismo que favorecia determinado grupo econômico, com uma economia totalmente intervencionista e de controle governamental.

Entretanto, esse modelo econômico sucumbiu a problemas estruturais, tais como, a superprodução de café e a depressão que afetou a economia mundial entre o período de 1929 a 1934, no qual foi a recessão econômica mais longa e profunda experimentada até hoje.

Com a quebra da bolsa de Nova Iorque, essa crise econômica se agravou, levando a uma brusca queda nos preços das ações, acompanhada por uma crise bancária e o crescimento de falências nas empresas. Nessa época, os Estados Unidos da América já ocupavam uma posição hegemônica da economia capitalista mundial, destacando-se como a maior potência industrial e financeira, sendo esse fator determinante para que a crise tomasse proporções mundiais.

De acordo com Rezende Filho (2002), os Estados Unidos, em busca de soluções para a grave crise interna, adotaram, em 1929, o repatriamento de capitais conjuntamente com a cessação dos empréstimos externos e o desestímulo às importações.

A repatriação de capitais associados e a bruta redução das importações pelos Estados Unidos da América repercutiram fortemente na América Latina, em especial no Brasil cuja economia agroexportadora foi altamente afetada, pela redução da exportação do principal produto brasileiro, o café. Essa situação levou a economia brasileira, antes tão dependente de fluxo de capitais externos, a um verdadeiro estado de colapso, demonstrando entre outros aspectos, o quão frágil era a economia sustentada por um modelo agroexportador, quando exposta a fatores exógenos.

Até este momento o Sistema Tributário Brasileiro era

basicamente sustentado pelos impostos de importação e exportação. O artigo 7º, da Constituição Federal de 1891, determinava que fosse destinada à União, o imposto sobre importações, imposto sobre o direito de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxa sobre correios e telégrafos.

Por sua vez, o artigo 9º, do mesmo texto constitucional, estabelecia que aos estados fosse destinado o imposto sobre exportação, além de outros impostos, como o imposto sobre imóveis rurais e urbanos, imposto sobre transmissão de propriedade, imposto sobre indústrias e profissões (BRASIL, 1891).

Quanto a essa dependência, o imposto sobre a importação representava em média 51,3% de toda arrecadação da União, no período de 1923 a 1933 (Tabela 1).

Tabela 1: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal 1923-1933.

Tributos	Anos									
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1933
Importação	50,3	51,9	56,0	47,8	53,5	55,2	54,8	50,2	46,0	47,3
Imposto de Consumo	29,8	27,3	24,2	30,1	26,5	25,9	25,2	28,3	28,7	28,7
Rendas e Proventos	5,1	2,2	2,6	2,9	4,0	4,0	4,5	5,0	7,1	6,8
Selos e Afins	14,7	18,5	17,1	19,0	15,9	14,8	15,3	16,4	18,1	16,3
Outros Tributos	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,9
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p.21)

A crise de 1929 foi um divisor de águas na economia brasileira, pois, a partir dela, o país deixou o modelo de desenvolvimento apoiado na importação e a exportação de suas *commodities*, para um novo modelo em que a dinâmica passou ser a industrialização em substituição de importações, produ-

zindo no Brasil, o que antes era importado de outros países. Essas ações, que tiveram o objetivo de tirar o país do atraso industrial, se tornaram fundamentais para uma nova política econômica.

Além da crise econômica mundial, que repercutiu fortemente na economia brasileira, o país passou por um período de transição política que culminou, em 1930, na presidência de Getúlio Vargas, que objetivava reorientar a matriz econômica do país. Neste contexto, importante se faz analisar eventuais mudanças no sistema tributário.

1. 2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO INDUSTRIAL E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A partir do primeiro mandato de Getúlio Vargas, com a política conhecida como substituição de importações, o desenvolvimento industrial brasileiro começou a se fortalecer. Com a grande intervenção na economia, o governo estimulou o surgimento de indústrias que passaram a fabricar todo tipo de produtos importados, como bens de consumo não duráveis, oferecendo para os empresários de pequeno e médio porte, insumos, matérias primas e equipamentos com preços muito mais baixos que aqueles praticados pelos mercados externos.

Para garantir que essa estratégia se efetivasse, Vargas desvalorizou a moeda nacional em relação ao dólar, fazendo com que as mercadorias importadas ficassem com preços mais altos do que as nacionais. Essa medida impulsionou o mercado interno a priorizar os produtos nacionais em detrimento dos produtos importados, além de implantar leis de impostos rígidos para os produtos estrangeiros, como até a proibição de importação de alguns produtos.

Essa fase inicial de industrialização promovida pelo governo Vargas, baseada na produção de bens de consumo imediato, tais como, roupas, alimentos, bebidas e fumo, visou aten-

der as necessidades locais de população que crescia nos grandes centros urbanos do país, onde era razoável a demanda por produtos de consumo (BRUN, 1999).

A partir de 1930, com esse novo cenário, a economia industrial do país começou a contribuir para o crescimento do processo de urbanização. Com as novas oportunidades de emprego surgindo e a melhoria na qualidade de vida de grande parte da população, o governo criou condições para implementar o imposto sobre consumo, típico do capitalismo concorrencial de competência da União, como também ampliar o imposto sobre vendas mercantis, criando, por meio da Lei nº. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual. Essas e outras medidas foram estabelecidas pela Constituição Federal de 1934.

A Carta Magna de 1934 trouxe uma nova partilha tributária, que além de abranger a União e os Estados, inseriu também os Municípios, estruturando todo o Sistema Tributário Brasileiro, conforme dispôs no artigo 13, § 2º, *in verbis*:

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais (BRASIL, 1934).

Vale ressaltar, que dentro do regime republicano adotado pelo Brasil, a Constituição Federal de 1934, teve o menor período de aplicação, visto que, em 10 de novembro de 1937, entrou em vigor um novo texto constitucional, que não trouxe nenhuma mudança significativa no sistema tributário.

Durante o período em que a Constituição Federal de 1937 vigorou, embora não tenha trazido mudanças significativas para o sistema de tributação, fez com que a partir da década

de 1940, a principal fonte de receita da União, deixasse de ser Imposto de Importação para torna-se Imposto sobre Consumo (Tabela 2).

Tabela 2: Participação de cada Tributo na receita Tributária Federal 1940-1955.

Tributos	Anos			
	1940	1945	1950	1955
Importação	35,9	14,5	10,9	4,6
Imposto de Consumo	38,7	40,0	41,0	36,0
Rendas e Proventos	15,1	33,2	35,8	39,8
Selos e Afins	10,2	12,2	12,2	13,3
Outros Tributos	0,1	0,1	0,01	63,0
Total	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p. 25)

Ao analisar a Tabela 2, percebe-se que a estruturação feita no Sistema Tributário Brasileiro pela Constituição de 1934, reflete na arrecadação brasileira a partir da década de 1940.

Por sua vez, a Segunda Guerra Mundial ocorrida entre os anos de 1939 e 1945, trouxe um grande avanço à industrialização brasileira. Neste período, o Brasil passou a exportar produtos para países que estavam em conflito, levando o país a acumular um *superávit* na balança comercial (BRUM, 1999).

O ano de 1945 marcou o fim da Segunda Guerra Mundial, como também a Era Vargas, que foi precedida entre 1946 a 1951, pelo general Eurico Gaspar Dutra. O novo presidente promulgou em 1946, uma nova Constituição Federal, na qual preservou as principais características da cobrança de tributos antes estabelecidas no texto constitucional de 1937. Contudo, com objetivo de reforçar as finanças municipais e estaduais, estabeleceu a transferência de recursos financeiros arrecadados pelo sistema tributário de competência da União para os Muni-

cípios, Estados e ao Distrito Federal.

No artigo 15, parágrafo 2º, o legislador constituinte estabeleceu o dever da União entregar aos Estados, Distrito Federal e Municípios, no mínimo 70% (setenta por cento) da renda arrecadada com o imposto incidente sobre o consumo de lubrificantes, combustíveis, minerais e energia elétrica.

Por sua vez, o parágrafo 4º, do artigo 15, estabeleceu que a União entregasse para os Municípios, o total de 10% (dez por cento) da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

O Governo Dutra além de estabelecer uma nova Constituição trouxe também mudanças políticas e econômicas, destinando investimentos em setores considerados prioritários como a saúde, alimentação, transporte e energia, por meio da implantação de um programa de investimentos básicos denominado de Plano Salte, que foi abandonado no ano de 1951, devido a não existência de forma clara de seu financiamento, levando a classe média a um temor de aumento na carga tributária, na época.

Nesse período houve também importação de máquinas e equipamentos para as indústrias têxteis e mecânicas, para os transportes, energia e mineração. Mas a grande mudança na economia foi a abertura às importações de bens de consumo, medida esta contrária aos interesses da indústria nacional (REZENDE FILHO, 2002).

Com o aumento dos gastos e redução das reservas, o governo precisou fabricar mais papel moeda nacional, o que acabou por desvalorizar o dinheiro do país em relação ao dólar, resultando altos índices de inflação, diminuição dos salários dos trabalhadores e gerando um descontentamento generalizado.

Em meio à crise instalada no Brasil pelo governo Dutra, Getúlio Vargas, por meio do voto do povo, retorna ao poder em 1951, adotando novamente a política nacionalista, restringindo

a importação de bens de consumo (SZMRECSÁNYI, SUZIGAN, 2002).

Nessa fase, a indústria nacional passou a investir em áreas de grande potencial econômico como nos sistemas de transportes, nas comunicações, na produção de energia elétrica e petróleo, sendo que, dentro deste contexto, surgiu em 1952, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, e em 1953, a Petrobrás.

Houve também grande confronto entre aqueles que eram chamados de liberais, que defendiam a abertura da economia para o capital estrangeiro, e os que faziam parte do grupo nacional desenvolvimentista de Vargas. Os liberais argumentavam que a expansão industrial e a modernização da economia ficariam prejudicadas, visto que, dependiam da exportação de bens primários que estavam sujeitos a qualquer crise.

No governo de Juscelino Kubitschek, conhecido como “governo JK”, que tinha como lema “cinquenta anos em cinco”, foi outro período que marcou o desenvolvimento econômico do país. Seu mandato ocorreu no período de 1956 a 1961. A respeito do plano de metas de JK, as cinco principais áreas para o investimento concentravam-se na energia, transporte, alimentação, indústria de base e educação. Além dessas, uma meta autônoma era a construção da nova capital do país, cujos gastos não estavam orçados no Plano (ORENSTEIN, SOCHACZEWSKI, 2014).

Desses investimentos, 71,3% dos recursos foram direcionadas para os setores de energia e transportes, ampliando a produção de hidroeletricidade e de carvão mineral, 22,3% destinados para as indústrias, as metas para educação e 6,4% para a alimentação (Tabela 3).

Tabela 3: Estimativa do Investimento total no período de 1957 à 1961.

	Produção Interna	Importação	Importação	Total	%
	Cr\$	US\$	Cr\$	Cr\$	
Energia	110,0	862,2	69,0	179,0	42,4
Transporte	75,3	582,6	46,6	121,9	28,9
Alimentação	4,8	130,9	10,5	15,3	3,6
Ind. Básica	34,6	742,8	59,2	93,8	22,3
Educação	12,0	-	-	12,0	2,8
Total	236,7	2.318,5	185,3	422,0	100

Fonte: Abreu (2014, p.162)

Na tentativa da promoção do crescimento econômico, o governo JK buscou aumentar a capacidade geradora de energia elétrica, aumentar a produção de petróleo, aumentar linhas ferroviárias, aumentar a construção de rodovias, a elevação de produção de aço bruto, instalar indústrias automobilísticas e produzir automóveis, interiorizar a ocupação do território, integrando o que era espaço agrário com os centros industriais, transferindo a Capital Federal do Rio de Janeiro para Brasília.

Entretanto, muitos débitos foram contraídos pelo governo JK para financiar o plano de metas, o que resultou em grande dívida externa e inflação, provocando a queda do poder aquisitivo da população brasileira. A opção de JK pelo transporte rodoviário em detrimento do ferroviário e hidroviário tornou os produtos nacionais caros em relação aos estrangeiros.

Além disso, o plano de metas aumentou a concentração do parque industrial na região sudeste, provocando maiores desigualdades sociais e migração interna desordenada e acelerada. Cidades como São Paulo e Rio de Janeiro tiveram um grande crescimento populacional.

No campo tributário, com a Emenda Constitucional nº 5, em 1961, novas discriminações de renda foram instituídas

em favor dos Municípios, sendo que, a União passou a entregar 10% do total arrecadado com o imposto de consumo de mercadorias e aumentou o percentual de 10%, para 15% do total arrecadado com o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Cabe ressaltar, que em 1961, o imposto sobre consumo representava 43,4% do total arrecadado pela União e o imposto sobre renda e proventos 29,6% (Tabela 4).

Tabela 4: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal de 1961 à 1967

Tributos	Anos						
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967
Importação	12,6	13,1	10,3	7,2	6,9	8,7	7,4
Imposto s/ Produtos Industrializados (*)	43,4	46,0	48,2	51,3	43,3	46,6	56,5
Rendas e Proventos	29,6	26,0	28,7	28,1	33,8	28,1	30,8
Selos e Afins	12,8	13,7	10,9	10,9	11,5	11,3	-
Outros Tributos	1,6	1,2	1,9	2,5	4,5	5,3	5,3
Total	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p. 33)

(*) Imposto de Consumo até 1966

Verifica-se o aumento da participação do imposto sobre produtos industrializados, reflexo da matriz de produção brasileira que passava por significativa alteração (ROSSIGNOLI, 1998).

A presidência de João Goulart foi o último governo civil antes do período ditatorial. Marcado por uma grande crise política iniciada em 1961, o governo Goulart recebeu como herança do governo anterior, problemas econômicos como a dívida externa e a inflação (MESQUITA, 2014).

O sistema parlamentarista reduziu os poderes do presidente. Esta manobra tentou na verdade conter as forças arma-

das que não queriam que ele assumisse sob a alegação de que seu mandato seria um risco para a segurança nacional.

Na medida em que o tempo passava, a inflação e o desemprego disparavam e após o plebiscito realizado em 6 de janeiro de 1963, o presidencialismo retornou com 82%, conferindo amplos poderes ao presidente, que imediatamente propôs uma ampla reforma tributária, além de reforma agrária, regulamentação de capital estrangeiro, regulamentação de remessa para o exterior e mais investimentos em saúde e educação.

Essas medidas foram consideradas políticas de caráter nacionalista e taxadas de comunistas pela elite civil, pelo empresariado e militares levando a rebelião militar que ocorreu em março de 1964 e manteve os militares no poder até o ano de 1985.

1. 3 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO NO PERÍODO MILITAR: MILAGRE ECONÔMICO E ENDIVIDAMENTO

No Brasil, o período de 1964 e 1985, foi marcado pelo governo militar, que inicialmente destituiu o Presidente João Goulart e elevou à Presidência da República o Marechal Castello Branco. O novo governo centralizava o poder político, controlava as organizações populares, porém, mantinha o entusiasmo pelo crescimento econômico. O objetivo inicial era acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico, conter, progressivamente, o processo inflacionário, por meio de um Estado forte, eficiente e interventor, levando o governo, em 1964, a implantar o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG).

Sobre o PAEG, Resende aponta os seguintes objetivos:

- (i) acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico interrompido no biênio 1962/63;
- (ii) conter, progressivamente, o processo inflacionário, durante 1964 e 1965, objetivando um razoável equilíbrio de preço a partir de 1966;
- (iii) atenuar os desníveis econômicos setoriais e regionais, assim como as tensões criadas pelos desequilíbrios sociais, me-

diante melhoria das condições de vida;

(iv) assegurar, pela política de investimentos, oportunidades de emprego produtivo a mão-de-obra que continuamente aflui ao mercado de trabalho;

(v) corrigir a tendência a déficits descontrolados do balanço de pagamentos, que ameaçam a continuidade do processo de desenvolvimento econômico, pelo estrangulamento periódico da capacidade de importar (REZENDE FILHO, 2002, p. 212-213)

Um dos principais objetivos do PAEG era combater o processo inflacionário, que devido à alta dívida pública herdada de governos anteriores e a necessidade de promover o desenvolvimento, acabou realizando um alto investimento em infraestrutura.

O PAEG reforçou a intervenção do Estado na economia, que ocorreu por meio de controle salarial e de preços, na indexação e estatização através de criação de diversas empresas pelo governo. Essa intervenção favoreceu alguns setores como as concessionárias de serviços públicos, bancos e algumas indústrias como, por exemplo, a de calçados (REZENDE FILHO, 2002).

Inicialmente essa política de combate à inflação e a busca de capitais externos resultaram em crescimento econômico modesto, com taxas médias de crescimento anuais de 3,6%, trazendo um resultado posterior de crescimento econômico a um patamar expressivo chamado de milagre brasileiro.

No que diz respeito ao âmbito tributário, desde os meados dos anos 60, muito se discutia sobre as diretrizes para uma reforma tributária. Com o alto índice de inflação e o endividamento do setor público, o aumento da receita não acompanhava o aumento das despesas.

Buscando reduzir o *déficit* do Estado, foi sugerido o aumento da carga tributária para conseqüentemente elevar a captação de recursos financeiros. Desde então, diversos normativos jurídicos foram editados, com o objetivo de criação de impostos adicionais e concessão de incentivos fiscais, no qual

foi consolidado com o Código Tributário Nacional (CTN), instituído em 25 de outubro de 1966, pela Lei nº 5.172, que tratou do Sistema Tributário Nacional e regulamentou normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Com as alterações introduzidas com a Lei nº. 5.172/66, os recursos financeiros na administração da União foram centralizados. O imposto sobre exportação deixou de ser um imposto estadual para se tornar um imposto federal, adicionalmente foram instituídos o imposto sobre operações financeiras (ISOF), o imposto sobre serviços de transportes e comunicações e imposto sobre minerais.

Além da centralização da cobrança de imposto, é necessário destacar, que por meio do CTN foram estabelecidos novos critérios de distribuição de recursos financeiros, através dos fundos de participação dos Estados e Municípios.

O ano de 1967 marcou a posse de um novo governo militar. Eleito indiretamente para presidência da república, o Marechal Arthur da Costa e Silva, logo no início do seu governo, promulgou a Constituição Federal de 1967, não alterando o cenário tributário vigente, e reeditando em 1969 (ARMED, NEGREIROS, 2000).

Além de uma nova Constituição, o marechal Arthur da Costa e Silva nomeou como Ministro Antônio Delfim Neto, que ficou responsável por três ministérios da área econômica, a saber, Fazenda, Planejamento e Indústria e Comércio.

Delfim Neto elaborou o Plano Estratégico de Desenvolvimento (PED), que tinha como objetivo acelerar o desenvolvimento e frear a inflação. Esse novo modelo econômico resultou um crescimento modesto no ano de 1967 devido a fatores herdados da administração anterior.

Essa nova política econômica favoreceu a indústria brasileira como um todo. A indústria de transformação teve um crescimento expressivo em média de 13,3% ao ano, assim como o setor terciário que também teve expansão expressiva, e o

setor primário que também obteve resultado muito satisfatório.

A respeito desse crescimento, Lago argumenta que:

O crescimento industrial foi particularmente significativo: no mesmo período 1968-73, a indústria de transformação cresceu a taxa de média de 13,3% ao ano (com um máximo de 16,6% em 1973) e a indústria de construção (forte absorvedora de mão-de-obra) à taxa média, ainda mais elevada, de 15% ao ano. Os serviços industriais de utilidade pública, incluindo principalmente a geração de energia elétrica, e que em boa parte estavam sob o controle do governo, apresentaram também crescimento anual da ordem de 12,1% (LAGO, 2014, p.216).

Todo esse crescimento econômico e o aumento da produção industrial acabaram por refletir no consumo das famílias brasileiras, principalmente a de classe média, que teve uma melhora em sua remuneração e maior acesso ao crédito, pois, diante desses fatores, puderam adquirir novos bens de consumo considerados duráveis como automóveis e eletrodomésticos.

Por outro lado, o governo percebeu esse desenvolvimento econômico, por meio do aumento da arrecadação tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), que saiu de um patamar de 20,8% em 1967, para 26,5% em 1973, sendo a principal fonte de arrecadação os tributos indiretos, que são aqueles transferidos ao preço de venda.

Tabela 5: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1967 e 1968

Ano	Carga Tributária Bruta		
	Tributos Diretos	Tributos Indiretos	Total
1967	7,0	13,8	20,8
1968	7,4	15,5	22,9
1969	8,3	15,9	24,2
1970	9,1	16,6	25,7
1971	9,5	15,5	25,0

1972	10,5	15,6	26,1
1973	10,9	15,6	26,5

Fonte: Gonçalves (1995, p. 7)

Entre 1974 e 1980, esse crescimento econômico continuou expressivo, porém, deu início ao declínio. A partir da década de 80 a economia brasileira entrou num grande processo de recessão. O Estado se defrontou com uma série de dificuldades para obter recursos externos e encontrar meios para equilibrar as contas públicas internas. Passou então a gastar somente o que arrecadava e combater os altos índices de inflação que se multiplicavam nos anos seguintes.

Com todos esses problemas, o Estado acabou ficando tecnicamente falido perdendo as condições de ser ele o principal agente condutor do desenvolvimento econômico do país, sendo um dos motivos que levou a queda do regime militar em março de 1985.

Assim, é justamente quando o poder do Governo Central se reduz que ocorre a possibilidade de um novo sistema tributário e configuração de poder no Estado (ROSSIGNOLI, 1998), apesar de mais descentralizado, aumentando receitas de Estados e principalmente Municípios, a reforma tributária não enfrenta a questão da tributação indireta.

1.4 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO NO BRASIL CONTEMPORÂNEO: COMBATE A INFLAÇÃO E A BUSCA PELO EQUILÍBRIO

Após a queda do regime militar, foi elaborada uma Constituição Federal, sendo promulgada em 1988. No período que a nova Carta Magna entrou em vigor, o Brasil passava por uma grande crise econômica, com a inflação disparada a níveis altíssimos, planos econômicos nos quais não deram certo e a fuga de investimentos externos, tudo isso agravado por uma alta dívida externa.

O texto constitucional de 1988 trouxe em seu artigo 3º os objetivos fundamentais do Estado, quais sejam: “garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (BRASIL, 1988).

Além desses objetivos, a Constituição Federal de 1988, buscou ampliar os direitos sociais da população, como declarado no Capítulo II.

Diante desse cenário, conforme já afirmado, buscou-se uma descentralização dos recursos tributários da União, aumentando a autonomia dos Estados e dos Municípios, visando diminuir os desequilíbrios regionais do país.

Esse novo cenário tributário pós Constituição Federal de 1988, onde a União teve sua receita diminuída por conta dessa descentralização de impostos e maior gastos para cumprir com os direitos sociais, o caminho encontrado foi buscar novos recursos financeiros por meio de instituição e convergência de tributos já existentes, que não teriam suas receitas compartilhadas com os Estados e Municípios, como as chamadas contribuições sociais.

Uma dessas, a contribuição para o PIS/PASEP, foi recepcionada pelo Texto Constitucional de 1988, através do artigo 239, passando a financiar o programa do seguro desemprego e o abono salarial de um salário mínimo, para aqueles que fazem *jus* ao direito do recebimento do respectivo benefício.

Além da contribuição para o PIS/PASEP já existente no Sistema Tributário Brasileiro, após a Constituição de 1988, também foram instituídas as seguintes contribuições e impostos: Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) através da Lei nº 7.689/88, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) através da Lei Complementar nº 70/91 que sucedeu o Finsocial, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) através da Lei Complementar nº 77/93 que com o passar do tempo foi substituído pela Contribuição Provi-

sória sobre Movimentação Financeira (CPMF) através da Lei nº 9.311/96.

A Contribuição Social sobre o Lucro foi instituída pela Lei nº. 7.689/88, incidindo sobre o resultado do exercício e com destinação da receita para o financiamento da seguridade social. Os contribuintes são as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Neste sentido, ocorre um aumento da tributação indireta.

Já em 1993, a redação da Emenda Constitucional nº 3, fez com que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM passasse a englobar também os serviços de prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior se tornando então o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação- ICMS.

De igual forma que o ICMS, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza -ISSQN de competência Municipal, também teve a sua base de incidência ampliada pela Constituição de 1988, o que resultou em uma maior arrecadação tributária pelos Estados e Municípios e uma diminuição da arrecadação da União. Neste sentido, a Tabela 6 apresenta a receita tributária por nível de governo em percentual do PIB:

Tabela 6: Receita Tributária por nível de governo em % do PIB

Anos	Distribuição (%)		
	Municípios	Estados	União
80	8,65	22,17	69,18
88	9,66	27,26	63,09
90	13,51	27,58	58,90

Fonte: Amed e Negreiros (2000, p. 477).

No que se refere à economia de forma geral havia um grande pessimismo, assim, em 1989, os brasileiros elegem Fernando Afonso Collor de Mello como novo presidente da República, com a esperança de que algo seria feito para conter o alto

índice de inflação que o país enfrentava na época. Para que esse objetivo fosse alcançado, foi implantado no primeiro dia de governo, o Plano Collor com um novo pacote de governo.

Entre as medidas previstas, estavam o processo de privatizações, abertura da economia para importação de produtos estrangeiros e desregulamentação. Neste modelo considerado como desenvolvimento neoliberal deveria ocorrer a redução do Estado (BRUM, 1999; ANDERSON, 1995).

Do ponto de vista de privatizações, entendia-se que o governo entregue pelos militares, estava “inchado”, e por esse motivo precisaria passar por um processo de desestatização, ou seja, a venda de empresas estatais para o setor privado, buscando a diminuição do *déficit* público do país, além de gerar entrada de dinheiro aos cofres públicos.

O processo de abertura da economia para importação de produtos estrangeiros impulsionou as indústrias brasileiras a fazerem frente a essas mercadorias, para que pudessem competir de igual no mercado. Para tanto, foi preciso que essas empresas passassem por um grande processo de modernização e reestruturação, para se tornarem mais eficientes. Contudo, essa nova realidade levou muitas empresas ao processo de falência.

Dentro desse cenário estabelecido pelo plano Collor, o que realmente impactou a vida da população foi o confisco do governo sobre o dinheiro particular depositado em poupanças, aplicações financeiras, ou até mesmo em conta corrente. O governo acreditava que se a moeda em circulação fosse reduzida substancial e repentinamente, a inflação acabaria. Porém, não gerou nenhum resultado, a inflação continuava e o descontentamento da população foi geral, baixando significativamente a popularidade do governo Collor.

Somadas aos altos índices de inflação surgiram denúncias de corrupção envolvendo diretamente o presidente, o que tornou a permanência de Collor insustentável na presidência (ABREU, WERNECK, 2014).

Devido à saída de Fernando Collor, assume a presidência da república em caráter definitivo o vice-presidente Itamar Franco, que, após empossar três ministros para o Ministério da Fazenda num curto período de seis meses, nomeou o até então chanceler brasileiro Fernando Henrique Cardoso.

Buscando estabilizar o processo inflacionário e o desenvolvimento econômico, Fernando Henrique Cardoso se reuniu com grandes economistas para elaborar um plano econômico que sanasse e colocasse fim a inflação. Surge então o chamado Plano Real, que teve como principal objetivo acabar com o processo inflacionário que o país carregava desde o início da década de 80 (ABREU, WERNECK, 2014).

Para Brum (1999) a implantação do Plano Real se deu em três fases consecutivas: a primeira foi o ajuste fiscal, que buscou combater o *déficit* público, diminuir os gastos do estado brasileiro e o aumentar a arrecadação tributária, gerando o equilíbrio das contas públicas; a segunda foi a implantação da Unidade Real de Valor, popularmente conhecida como URV, um mecanismo indexador da economia, que serviu como fase intermediária da implantação do Plano Real do período de 1º de março a 30 de junho de 1994; e a terceira e derradeira fase foi a implantação do Real que ocorreu em 1º de julho de 1994, que eliminou a URV e demais indexadores da economia.

Esse plano se mostrou eficiente ao combater a alta taxa de inflação que o país enfrentava desde a década de 80, trouxe uma estabilidade à economia brasileira, além de proporcionar uma melhora do poder aquisitivo da população menos favorecida financeiramente que mais sofria com os altos índices de inflação e ganhos para as grandes empresas do setor privado que se reestruturaram e se modernizaram principalmente as indústrias de bens duráveis.

A estabilização da economia brasileira proporcionou a diminuição da linha de pobreza, reduziu a desigualdade e trouxe a possibilidade de um planejamento futuro dos indivíduos.

Diante dessa nova realidade, milhões de pessoas ingressaram na sociedade de consumo.

Outra medida do governo para manter a estabilidade, foi reduzir os gastos públicos. Um dos principais fatores da hiperinflação e um dos principais mecanismos adotados para alcançar esse objetivo, foi o processo de privatização de empresas estatais de diversos setores econômicos como: mineração, telefonia, setor bancário estadual, que muitas vezes serviam de cabide de empregos e estavam nas mãos de determinados grupos políticos (BRUM, 1999).

Após a Constituição Federal de 1988, as contribuições passaram a ter um grande papel de destaque para a União devido ao seu não compartilhamento com os Estados e Municípios, o que contribuiu para o aumento da carga tributária em relação ao PIB.

Dessa forma, não houve a tão sonhada reforma tributária. De um lado a União alegava que o pacto de 1988 retirava-lhe recursos financeiros importantes para manutenção de seus gastos e por isso não poderia abrir mão de suas receitas, por outro, os Estados e os Municípios defendiam uma reforma que lhe garantissem no mínimo, a mesma partilha de tributos definida na Carta Magna de 1988, ou mais, e dessa forma, essa reforma não ocorreu.

No ano de 1996, foi instituída a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), em substituição ao IPMF, incidente sobre a movimentação bancária, destinada a cobrir despesas com a saúde e com prazo de duração de 13 meses. Contudo, essa contribuição foi revogada diversas vezes tendo o ano de 2007, como último ano de sua vigência.

Ao analisar a instituição dessas contribuições é possível perceber o objetivo de financiar a Seguridade Social, que anteriormente era financiada pelas contribuições que incidiam sobre a folha de salários, e que após a Constituição Federal de

1988, passou a incidir também sobre faturamento e lucro das empresas.

Vale ressaltar, que, quem realmente paga pelos benefícios da Seguridade Social é a própria população, com os produtos de consumo, visto que essas contribuições são repassadas ao preço final, ficando o consumidor ou usuário final o ônus das tais chamadas contribuições, cabendo ao Estado a responsabilidade de administrar e investir os recursos financeiros dentro do que foi estabelecido ao instituir a cobrança da contribuição.

Além das contribuições, é importante destacar a instituição da Lei Complementar nº 87, de 1.996, conhecida como Lei Kandir, que deu aos Estados e ao Distrito Federal um direcionamento na cobrança do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com a criação da lei, o governo buscou favorecer o saldo da balança comercial por meio da desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços.

Outra importante medida criada no ano de 1996 foi a edição da Lei nº 9.317, que trouxe um regime tributário diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas pequeno porte (Simples) ³e o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições devidos por esses tipos de empresas, que asseverou o estabelecido no artigo 179 do texto constitucional.

Em 2003, a presidência da república foi substituída por Luiz Inácio Lula da Silva, que recebeu o país com um ambiente econômico totalmente diferente daquele encontrado nos 80 e início dos anos 90: o Brasil já tinha superado o processo infla-

³ O Simples foi extinto em 2007 pela Lei Complementar 123/2006, a qual instituiu um novo regime tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado de Simples Nacional.

cionário e iniciava a colheita os frutos desse novo ambiente favorável aos negócios.

Antes das eleições, o até então candidato Lula era contra a política econômica e contra o plano real, porém, ao assumir o governo preservou a política econômica estabelecida pelo seu antecessor baseada no tripé macroeconômico: Responsabilidade Fiscal, Metas para a inflação e Câmbio flutuante, dando sequência à filosofia implantada pelo plano real, gerando dessa forma melhoria no ambiente de negócios (WERNECK, 2014).

Além de o ambiente interno ser favorável, o contexto internacional também vivia um bom momento econômico, em especial a China, o que favoreceu em muito as exportações brasileiras. As taxas de juros internacionais eram baixas e dentro de todo esse bom ambiente de negócios a indústria brasileira aumentou a sua capacidade produtiva para atender à demanda por consumo das famílias brasileiras.

O Brasil conseguiu acumular reservas de 200 bilhões de dólares devido ao bom ambiente econômico internacional e o superávit comercial alcançado, o que resultou internamente na diminuição das taxas de juros e aumento do crédito para consumo da família brasileira. Todo incentivo econômico concedido pelo governo refletiu na arrecadação tributária que começou a crescer e permitiu a expansão de políticas sociais de transferência de rendas já existentes no governo anterior e que se tinham unificadas no Programa Bolsa Família.

Nesse período, o Brasil se tornou a 6^o maior na economia do mundo, esse resultado levou o governo a obter um grande sucesso, favorecendo sua reeleição. Contudo, em 2008, o mundo voltou a passar por uma grande crise financeira iniciada nos Estados Unidos. Devido ao incentivo de crédito imobiliário, muitas famílias americanas se endividaram, por consequência, com a queda brusca nos preços de imóveis, diversos bancos foram à falência.

Essa grande crise mundial trouxe reflexos no Brasil, le-

vando o governo a tomar algumas medidas para minimizar a crise, incentivando o consumo da família brasileira com ofertas de crédito, diminuindo os juros e reduzindo os impostos na compra de bens duráveis como automóveis e eletrodomésticos. Todas essas ações impulsionaram o aumento da demanda e o crescimento da economia.

O controle da crise e o impulso no crescimento da economia, fez com que o governo Lula elegeesse a sua sucessora a Dilma Rouseff, que assumiu a presidência no dia 01 de janeiro de 2011.

A nova presidente recebeu o país em um ambiente econômico menos favorável, com desaquecimento da economia global, com crescimento econômico próximo de zero e com a inflação acima da meta estabelecida.

Entretanto, o governo além de continuar a expansão de políticas sociais, lançou um pacote de concessão na área de infraestrutura, visto que, já não tinha mais recursos para investir em rodovias, ferrovias e portos, e a estratégia para aumentar o PIB e conter inflação com o aumento de crédito e incentivos fiscais utilizados pelo governo anterior; porém, o sucesso não foi obtido. Neste ponto, a família brasileira já estava altamente endividada e os índices de inadimplência começaram a aumentar.

Diante dessa realidade, o sistema bancário ficou mais seletivo e o tripé econômico começou a perder força. Para colocar a inflação no centro da meta, os juros começaram subir, o governo começou a aumentar seus gastos públicos que resultaram em descontrole das contas públicas.

Para esconder da sociedade o descontrole dos gastos públicos, o governo passa a fazer uso da chamada “Contabilidade Criativa”, que foi introduzida pelo governo apenas para fazer crer que estava cumprindo com as metas fiscais o que gerou uma total falta de transparência.

A respeito da chamada “Contabilidade Criativa”, Ma-

lheiros (2017) destaca que:

A contabilidade criativa surgiu da aplicação de métodos não ortodoxos de aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, manipulando as informações financeiras conforme a intenção do agente a qual poderemos resumi-la como: a manipulação dos dados contidos nas demonstrações financeiras.

No entanto, essa falta de transparência do governo acabou afetando a sua credibilidade e surgindo a desconfiança dos investidores, além de levar o povo para manifestações contra tarifa de ônibus, corrupção e gastos com a copa do mundo de 2014. Mas, apesar de toda essa insatisfação, a presidente Dilma foi reeleita para cumprir um novo mandato presidencial.

No segundo mandato da presidente Dilma, a falta de transparência e desconfiança dos investidores levaram o Brasil ao um estado de recessão da economia com um alto índice de desemprego e uma grave crise econômica, após praticamente duas décadas de desenvolvimento.

Essa crise acaba sendo potencializada pela crise política, no qual o governo Dilma acabou perdendo apoio político e, mediante aos escândalos de corrupção, em 2016 acabou perdendo o seu mandato por meio de *impeachment*.

2. DESENSOLVIMENTO ECONÔMICO E CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O desenvolvimento econômico de um país está relacionado ao sistema tributário. Quando o país passa por um bom período na economia, a tendência é o crescimento da atividade industrial, comercial e a prestação de serviço, elevando o consumo da família e a geração de emprego. Conseqüentemente, toda essa situação irá refletir na arrecadação tributária, elevando a carga tributária. Por outro lado, em momentos de crise econômica, a carga tributária pode sofrer retração.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Brasil por possuir um sistema tributário amplo

e complexo, configura entre os 30 países com a maior carga tributária no mundo caracterizado pela existência de aproximadamente de 70 tributos o que acaba se refletindo na elevação da carga tributária.

Essa elevação na carga tributária passa a ser mais percebida a partir da década de 70, do século XX, após a reforma tributária de 1966 que consolidou no Código Tributário Nacional, em que a tributação indireta passou a ser o principal fonte de recursos financeiros do Estado e sob regime militar que no início da mesma década apresentava alto índice de crescimento econômico se refletindo no consumo da família brasileira.

Para melhor compreensão dos percentuais que representam a elevação da carga tributária sobre o PIB historicamente pode-se analisar a Tabela 6 que mostra em um período de 65 anos um aumento de mais de 100% :

Tabela 7: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1950 à 2015

Ano	Carga tributária
1950	14,42
1960	17,41
1970	25,98
1980	24,40
1990	29,60
2000	29,80
2010	33,10
2015	32,66

Fonte: IBGE e RFB, 2016. Elaboração Própria.

Analisando a Tabela 6, é possível verificar que a partir da década de 2010, a carga tributária atingiu o patamar de 33,10% do PIB brasileiro, ou seja, de toda riqueza gerada pela economia brasileira 1/3 é destinado a pagamento de tributos. Por esse motivo, se faz necessário entender como é formada a composição da arrecadação de tributos no Brasil que dá através de tributação direta e indireta.

Vale ressaltar que os tributos indiretos, muitas vezes não são de fácil diferenciação para o consumidor pela questão renda, devendo primeiramente ser diferenciados pelas alíquotas em função da essencialidade do bem ou serviço.

Os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda e são considerados tributos de responsabilidade pessoal, em que a carga tributária do tributo é suportada pelo contribuinte, sem que o mesmo a repasse o ônus financeiro para terceiros ficando responsável pelo pagamento do tributo.

Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços, e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço (SABBAG, 2014).

Além dos impostos incidentes sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre os Produtos Industrializados (IPI), também são considerados tributos indiretos as contribuições para o programa de integração social (PIS/PASEP) e a contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins), uma vez que a carga tributária desses tributos também é repassada para o preço e o ônus financeiro suportado pelo consumidor ou usuário final.

Martins (2017) ao discorrer sobre ilusão fiscal, dentro de um contexto empresarial, entende que a tributação indireta não ocorre somente na transferência ao preço dos citados tributos no parágrafo anterior que incidem sobre bens e serviços, mas todos os ônus tributários que são pagos por pessoas jurídicas e que podem ser repassados ao preço final para o consumidor.

Dentro desse contexto, o citado autor entende que a tributação direta ocorre somente na pessoa física, que acaba suportando a carga tributária incidente sobre a sua renda e patrimônio, sem nenhuma possibilidade de repasse do ônus tributário para terceiros.

Em suma, os tributos diretos incidem sobre o patrimônio e rendas e são suportados pelo contribuinte sem que repasse essa carga tributária para outros. Portanto, quanto mai-

or for a renda ou o patrimônio do contribuinte, maior será o pagamento de impostos. Já os tributos indiretos, esses são repassados no preço, sendo que o consumidor ou usuário final suporta o ônus financeiro, se tornando o contribuinte de fato. O contribuinte de direito fica responsável por realizar a apuração e repasse desses tributos aos cofres públicos.

No Brasil, a principal fonte de arrecadação tributária é a tributação indireta que incide sobre bens e serviços. Nesse sentido, se faz necessário destacar que essa tributação incide sobre o consumo, que por sua vez são bens e serviços que se destinam a suprir as necessidades básicas humanas e fazem parte do nosso dia a dia como: alimentos, roupas, um eletrodoméstico entre outros.

A carga tributária que incide sobre os bens de consumo no Brasil é determinada pelos tributos que oneram os produtos finais, ou seja, são repassados no preço de bens e serviços da indústria, comércio e prestadores de serviços, recaindo sobre o consumidor ou usuário final.

Assim, entende-se existir uma relação entre o rendimento, o consumo e a tributação, de forma que, quanto maior for o rendimento de uma família, maior será o seu consumo e menor será o impacto tributário dos produtos consumidos, quanto menor for o rendimento de uma família, menor será o seu consumo e maior será o impacto tributário sobre os produtos consumidos.

Enquanto que em outros países inclusive membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) aplicam o Imposto sobre Valor Agregado pelo Governo Central, no Brasil os impostos sobre consumo são aplicados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 2015).

De competência da União tem-se como tributos indiretos o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do

Servidor Público – Pis/Pasep; o Imposto Sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II, o Imposto Sobre Exportação IE, o Impostos Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.

De competência dos Estados e Distrito Federal tem-se como tributo indireto o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). Por sua vez, de competência municipal temos o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

De competência da União, o IPI incidente sobre a industrialização de produtos, previsto no inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal, sendo seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo ou nocivo à saúde o produto for, maior será a sua tributação. Suas alíquotas variam de 0 a 300% (no caso de cigarros).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é de competência da União, conforme inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, a Confins foi instituído pela Lei Complementar nº 70/91 e incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do Imposto de Renda (IR). O recurso de sua arrecadação destina-se a financiar a seguridade social, podendo atender o princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 3% na modalidade cumulativa e 7,6% na modalidade não cumulativa.

O Programa de Integração Social (PIS) previsto no artigo 239, da Constituição Federal, e de competência da União, foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do IR. Objetiva financiar o seguro desemprego e o pagamento do abono anual para empregados que recebem

até dois salários mínimos. Atende ao princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 0,65% na modalidade cumulativa e 1,65% na modalidade não cumulativa.

O ICMS, um dos tributos mais importantes quando se refere ao consumo é de competência Estadual e está previsto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal. Incide sobre a circulação de mercadorias, sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e sobre o serviço de comunicação. Obedece ao princípio da não cumulatividade, podendo ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviço.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal e está previsto no inciso III, artigo 156, da Constituição Federal. Incide sobre prestação de serviços definidos na Lei Complementar nº 116/2003. Está amparado no princípio da cumulatividade e suas alíquotas variam de 2% a 5%.

A imposição de tributos sobre o consumo no Brasil em 2015 aproximou-se de 50% de toda a arrecadação.

Tabela 8: Fonte de arrecadação do Sistema Tributário Brasileiro no ano de 2015.

Tipo de Base	R\$ milhões	%
Total da Receita Tributária	1.928.182,85	100%
Tributos sobre a Renda	352.305,41	18,27%
Tributos sobre a Folha de Salários	498.034,80	25,83%
Tributos sobre a Propriedade	85.696,87	4,44%
Tributos sobre Transações Financeiras	34.686,30	1,80%
Tributos sobre Bens e Serviços	957.923,77	49,68%
Outros Tributos	-464,30	- 0,02%

Fonte: RFB, 2015 - Elaboração Própria.

Ao analisar os valores apresentados para o ano de 2015, o Brasil arrecadou o total de R\$ 1.928.182,85, sendo que desse total o valor de R\$ 957.923,77 referem a tributos incidentes sobre o consumo, o que representa praticamente a metade de todos os tributos arrecadados no país.

Tabela 9: Fonte de Arrecadação Indireta no Ano de 2015.

Tributos Indiretos	R\$	%
ICMS	396.513,09	41,39
Cofins	199.876,00	20,87
ISS	58.083,52	6,06
Pis/Pasep	52.589,86	5,49
IPI	48.048,71	5,2
Demais Tributos Indiretos	202.812,59	21,17
Total	957.923,77	100

Fonte: RFB, 2015 – Elaboração Própria.

Nota-se que dentre os tributos indiretos apresentados na Tabela 8, o ICMS é o que representa o maior percentual de arrecadação, de todo montante arrecadado pelo Sistema Tributário Brasileiro incidente sobre o consumo de bens e serviços atingindo o percentual de 41,39%, seguido pela Cofins que representa 20,87%, o ISS com representação de 6,06%, o Pis/Pasep 5,49% e IPI 5,02% e demais tributos indiretos 21,17%.

A regressividade na tributação indireta é extremamente prejudicial ao desenvolvimento econômico por incidirem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, devido à transferência para terceiros, o que acaba encarecendo o produto nas prateleiras do comércio varejista e repassado no preço final para a família brasileira.

As famílias pagam esses tributos por intermédio das empresas produtoras ou comerciais, que são os contribuintes de direito, como o consumo é proporcionalmente decrescente em relação ao rendimento familiar acaba ter um maior reflexo nas famílias com menores rendas.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017), esses números indicam que o país está na contramão da cobrança de tributos em relação aos países desenvolvidos, como por exemplo, no Japão e nos Estados Unidos que a tributação sobre o consumo é abaixo dos 20%.

CONCLUSÃO

O artigo procurou apresentar por meio de revisão bibliográfica de autores que discutem o desenvolvimento econômico brasileiro e por meio das Constituições Federais a relação do crescimento econômico com o Sistema Tributário.

Verificou-se que um sistema tributário inicialmente baseado em impostos de importação e exportação, suficientes para uma economia agroexportadora, o mesmo alterou-se, quer seja na composição de tributos, quer seja na distribuição entre os entes federados.

Não obstante tenha havido significativas alterações, o estudo demonstrou que o atual Sistema Tributário brasileiro recolhe mais de 50% de seus montantes em tributos indiretos, socialmente mais injustos e produtivamente mais ineficientes, sendo necessária a realização de uma reforma tributária que harmonize o sistema brasileiro com outros países e o torne mais competitivo.



REFERÊNCIAS

- ABREU, Marcelo de Paiva, WENECK, Rogério L. F. Estabilização, abertura e privatização, 1990-1994. In: ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). *A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2014. P. 313-330.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.
- ANDERSON, P. Balanço do neoliberalismo. In: SADER, E.; GENTILI, P. (Org.). *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. 4. ed. São Paulo: Paz e

- Terra, 1995.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 30 abr. 2018.
- _____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.
- _____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)*. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/acervo/legislacao>>. Acesso em 17 jul. 2017.
- BRASIL. *Estudo da Relação da Carga Tributária versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2017.
- BRUM, Argemiro J. *O desenvolvimento econômico brasileiro*. 20 ed. Ijuí: Ed. Unijuí, 1999, p. 215
- FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 27 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1977.
- GONÇALVES, José Sidnei. *Tributação e Desenvolvimento Econômico: Aspectos Gerais da Metamorfose dos Sistemas Tributário*. Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/ftp/iea/ie/1995/tec3-0495.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.
- IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. *Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 19 ago. 2017.
- LAGO, Luiz Aranha Correa de. A Retomada do crescimento e

- as distorções do “milagre”, 1967-1974. In: ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). *A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2014. p. 213-239.
- MALHEIROS, Ivan Silveira. *Contabilidade Criativa: Tipos de Práticas Identificadas no Setor Público Brasileiro e Suas Consequências*. São Paulo. Lualri, 2017, p. 96.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos*. Direito Público, Porto Alegre, v.13, n.73, jan./fev. 2017.
- MESQUITA, Mário M. C. Inflação, Estagnação e Ruptura, 1961-1964. In: ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). *A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2014. p. 179-196.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A Reforma Tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. São Paulo: Oficina dos Livros, 1991.
- ORENSTEIN, Luiz, SOCHACZEWSKI, Antonio Cláudio. Democracia com Desenvolvimento, 1956-1961. In: ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). *A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2014. p. 157- 177.
- REZENDE FILHO, Cyro de Barros. *Economia brasileira contemporânea*. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002.
- ROSSIGNOLI, Marisa. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Análise das Principais Propostas de Emenda a Constituição de 1988*. Dissertação (Mestrado em Economia) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC. São Paulo, 1998.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SZMRECSÁNYI Tamás, SUZIGAN Wilson. *Histórica Econômica do Brasil Contemporâneo*. 2. ed. revista. São

Paulo: Hucitec/ Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica/ Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002.

WERNECK, Rogério L. F. Alternância Política, Redistribuição e Crescimento, 2003-2010. In: ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). *A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2014. p. 357-38.