

## A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E A NECESSÁRIA REFORMA TRIBUTÁRIA

*Marco Antonio Henrique<sup>1</sup>, Fábio Ricc<sup>2</sup> (orientador)*

UNITAU - Universidade de Taubaté. Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-graduação.  
Rua Visconde do Rio Branco, 210, centro, Taubaté – SP  
Tel. (12) 3625 4217. [www.unitau.br/prppg](http://www.unitau.br/prppg)

<sup>1</sup>Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional- PPGDR- UNITAU. Contador Público Federal.  
[marcohenrique@hotmail.com](mailto:marcohenrique@hotmail.com)

<sup>2</sup>Doutor em História Econômica – FFLCH-USP. Professor Doutor da Universidade de Taubaté  
[professorfabioricci@gmail.com](mailto:professorfabioricci@gmail.com)

### Resumo

O brasileiro está pagando cada vez mais impostos, mas como e porque houve essa evolução na carga tributária? O Brasil teve sua carga tributária aumentada no decorrer dos anos em decorrência de diversos aspectos, entre os quais: reformas, crises econômicas, investimento estatal na economia e políticas de incentivos fiscais. Este artigo, escrito a partir de uma pesquisa bibliográfica e documental tem por objetivo descrever a evolução da carga tributária brasileira e discutir a tributação como um dos empecilhos ao setor produtivo do país. A reforma tributária se faz necessária, no entanto, com o aumento do Estado isso se torna cada vez mais difícil e complicado, já que uma diminuição na arrecadação poderia levar a déficit público e descontinuidade de programas econômico-sociais que dependem da arrecadação contínua.

**Palavras chaves:** políticas, incentivos, carga tributária, reforma tributária

**Área do conhecimento:** Contabilidade tributária

### Introdução

Um assunto que constantemente vem a tona no Brasil é a necessidade imediata de uma reforma tributária que simplifique o sistema complexo de: apuração, arrecadação e gerenciamento das obrigações acessórias relacionadas aos impostos, taxas e contribuições existentes. Sabe-se que o brasileiro está pagando cada vez mais impostos, a mídia revela isso diariamente, fator que também é sentido no setor produtivo do país. No entanto, quais fatores levaram a essa evolução na tributação? Este artigo tem por objetivo mostrar a evolução da carga tributária brasileira motivada, sobretudo por: políticas públicas, investimentos estatais que fizeram com que aumentasse a necessidade de recursos por parte do setor público, e por crises econômicas que fizeram com que o sistema se adaptasse para manter o superávit das contas públicas.

### Metodologia

Segundo Vergara (2000, p.12) “método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento”. Nesse aspecto, o método é a maneira utilizada pelo autor para se chegar aos resultados esperados na pesquisa, é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa. Neste sentido, com o método chega-se a conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista, significa a escolha dos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, ou seja, ao estudar determinado objeto, a metodologia mostra quais os procedimentos utilizados pelo pesquisador para atingir seu fim (RICHARDSON, 1999; LAKATOS, 2003).

Quanto aos objetivos, esta é uma pesquisa exploratória e descritiva, já que busca tornar explícito, explorar e descrever a evolução da carga tributária e discutir a necessidade de uma reforma tributária imediata, discute e propõe novos entendimentos para posteriormente permitir a proposta de estudos mais aprofundados. É uma pesquisa exploratória, pois foi realizada em uma área em que há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2000).

Com relação ao delineamento, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, uma vez que foram utilizados livros, leis e outros materiais de natureza bibliográfica. Com a pesquisa bibliográfica foram possíveis: recolher, selecionar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre o assunto. A análise desses trabalhos já existentes possibilitou o conhecimento das contribuições científicas sobre o assunto abordado no trabalho (MARTINS, 1994).

## **Resultados**

### **Evolução da tributação e da carga tributária brasileira**

O Brasil desde o seu descobrimento trouxe consigo uma política de incentivos fiscais para beneficiar os mais diferentes setores e locais. Quando os portugueses chegaram ao país em 1500 apossaram-se das terras e das riquezas existentes. Em 1534 surgiu com as capitânicas hereditárias a primeira “organização tributária” que tinha por objetivo: arrecadar impostos, tributos e foros a Fazenda Real. Os donatários das capitânicas eram obrigados pagar ao rei parte do que produziam nas terras. Com o ciclo do ouro essa tributação aumentou, aplicando-se elevados percentuais sobre a produção dessa riqueza, bem como na extração de pedras preciosas (alíquota de 20%) (GRZYBOVSKI & HAHN, 2006).

Em 1808 com a chegada da família real no Brasil, o país passa ser sede da coroa portuguesa e uma nova fase econômica se instala. A Inglaterra, patrocinadora da viagem da família real para o Brasil foi beneficiada com tais incentivos. Ainda em 1808 com a “abertura dos portos às nações amigas” o país passa a integrar o comércio internacional. Em 1810 com a assinatura do tratado de “Aliança e Livre Comércio da e Navegação”, o Brasil passa a fazer parte do sistema de capitalismo inglês, o mais importante da época. A recompensa oferecida à Inglaterra pelos “favores” da viagem foi através de incentivos fiscais com taxas de importação reduzidas. Esse acordo beneficiava a Inglaterra, já que as mercadorias deste país sofriam tributação de 15% para entrar no Brasil, enquanto que dos produtos

portugueses seriam cobrados 16% e dos demais países 24% (EICH; LOZECKYI, 2007).

Até 1930 o sistema tributário brasileiro era o herdado do império, sendo o imposto de importação a principal fonte de renda pelos cofres públicos, representando 2/3 da receita pública (VARSANO, 1996)

As mudanças econômicas no Brasil do século do século XX fizeram com que o país se industrializasse e mudasse da economia agrícola para a industrial. Essa mudança foi possibilitada graças a incentivos fiscais, políticas governamentais, e investimentos estatais direto na economia. Tais medidas levaram ao crescimento da “máquina pública”, o que necessitou cada vez mais recursos para manter o sistema em níveis superavitários (HENRIQUE, 2011).

De acordo com Varsano (1996), ainda na década de 1930, com a Constituição de 1934 e outras leis da mesma época o sistema tributário modifica: houve uma relativa “federalização tributária”. Os estados passaram a ter competência para instituir impostos de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que proibia cobranças de imposto de exportações em transações interestaduais e limitava as alíquotas ao máximo de 10% da receita tributável. Os municípios passaram a ter competência para decretar tributos.

A Constituição de 1946 trouxe poucas modificações no sistema tributário nacional. Foram adicionados dois novos impostos municipais: o “imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência” conhecida como imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões, sendo esse pertencente anteriormente aos estados, mas já arrecadado em parte pelos municípios. Houve uma nova redistribuição tributária entre a União, os Estados e Municípios e os Estados voltaram a ter direito de cobrar impostos sobre combustíveis (VARSANO, 1996).

Para Santiago & Silva (2006), a Reforma Tributária do período de 1964 e 1967 marcou o sistema de arrecadação brasileiro, que passou a ser de caráter nacional e integralizado.

A grande mudança no sistema tributário aconteceu com a Reforma Tributária de 1967 (que culminou com a promulgação da nova Constituição). Houve aumento na carga tributária e instituição de novos tributos, entre os quais o FGTS e o PIS/PASEP (LACERDA, 2006).

A mudança no sistema tributário (com a Reforma Tributária e a Constituição) de 1967 levou a uniformização de legislação e a simplificação do sistema. No entanto, trouxe uma grande concentração de recursos para a União, fator que apresentou efeitos prejudiciais aos Estados e Municípios, que ficaram dependentes de transferências de recursos. Essa centralização

tributária (e de poder) foi um caráter centralizador do governo militar da época (COSTA, 2008).

De acordo com Varsano (1996), nesse período o crescimento de incentivos fiscais, investimentos e benefícios para promover a industrialização e o desenvolvimento regional elevaram as despesas públicas que não foram acompanhadas com a arrecadação de receitas, ocasionando déficit público. No final da década de 1940 a despesa do Tesouro Nacional representava 8% do PIB, em 1957 elevou-se para 11% e em 1960 já representava 13% do Produto Interno Bruto.

Conforme salienta Melo (2009), o processo de industrialização brasileira foi marcado por uma política de incentivos fiscais: no primeiro momento para beneficiar os cafeicultores, depois com políticas de incentivos fiscais para atrair capital internacional e por fim investimentos diretos de capital público com a criação de empresas estatais de diferentes setores econômicos.

O crescimento econômico no século XX, que favoreceu a industrialização do Brasil e o colocou entre umas das principais economias do mundo em termos econômicos, teve como resultado o crescimento da “máquina pública”, o que conseqüentemente exigiu maior arrecadação de impostos (LACERDA, 2006).

A tabela 1 apresenta a evolução da carga tributária brasileira:

Tabela 1: Carga Tributária – 1947 – 2009 (Em % do PIB)

| ANO  | CARGA TRIB. | ANO  | CARGA TRIB. |
|------|-------------|------|-------------|
| 1947 | 13,84       | 1996 | 28,93       |
| 1950 | 14,42       | 1997 | 26,92       |
| 1955 | 15,05       | 1998 | 29,84       |
| 1960 | 17,41       | 1999 | 30,32       |
| 1965 | 18,99       | 2000 | 33,18       |
| 1970 | 25,98       | 2001 | 34,36       |
| 1975 | 25,22       | 2002 | 35,86       |
| 1980 | 24,52       | 2003 | 34,9        |
| 1985 | 24,06       | 2004 | 35,91       |
| 1990 | 28,78       | 2005 | 37,37       |
| 1991 | 25,24       | 2006 | 34,23       |
| 1992 | 25,01       | 2007 | 34,72       |
| 1993 | 25,78       | 2008 | 36,56       |
| 1994 | 29,75       | 2009 | 35,02       |
| 1995 | 29,41       |      |             |

Fonte: Fonte: AFONSO, J.R.R. 2001 – Receita Federal 2010/ IPT – Instituto de Planejamento Tributário 2010.

Observa-se na tabela 1 que houve um crescimento acentuado da carga tributária brasileira. As maiores altas ocorrem nos anos de 1970, onde a taxa passa de 18,99% a 25,98%. Esse crescimento, segundo Batista Jr (2000), deve-se a ampla reforma tributária feita pelo então presidente Castelo Branco.

Após esse aumento, a taxa começa a cair até 1985, chegando neste ano a representar 24,06% do PIB. Esse período, no ambiente

macroeconômico, o país padecia de um alto nível de inflação e uma queda na taxa de crescimento da economia. Essa estagnação econômica deve-se a crise do petróleo, fator que abalou a economia mundial e colocou fim ao milagre econômico brasileiro (BATISTA JR, 2000).

Varsano (1996) mostra em sua pesquisa que a economia brasileira trabalhou com déficits públicos, que não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o funcionamento econômico por meio de endividamento público, recorria a emissão de moeda, o que contribuiu para a inflação elevada, sendo de 12% em 1950, 29% em 1960 e alcançou 74% em 1963. Durante os anos do Milagre Econômico, devido aos elevados incentivos fiscais oferecidos, a carga tributária manteve-se acima de 25% até 1978. Nessa época, a União arrecadava 3/4 dos recursos e transferia aos estados e municípios um montante equivalente a 2/3 dos mesmos. A política de incentivos fiscais deixou de ser aplicada a partir de 1975, quando a arrecadação se mostrava insuficiente para manter as contas públicas. Houve um movimento de desconcentração tributária, onde os ideais de descentralização (no aspecto tributário) levaram a Constituição de 1988.

Com a Constituição de 1988 houve a esperada descentralização tributária (e de poder). Foi dado aos entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) autonomia para legislar e instituir impostos dentro de sua área de atuação. No entanto, ao contrario do que era esperado, trouxe aumento na carga tributária (HENRIQUE, 2011).

No começo da década de 1990, a carga tributária passa de 24,06% (1985) a 28,78% (1990). Esse aumento deve-se, sobretudo ao Plano Collor e ao alto nível de inflação da época. Durante o governo Collor, foi proposto um conjunto de medidas pela Comissão Executiva da Reforma Fiscal, esses tinham por finalidade fazer uma mudança no sistema tributário nacional. Entretanto nunca foram colocados em prática devido ao *impeachment* do presidente (AZEVEDO; MELO, 1997).

Entre 1997 e 1998 a carga tributária brasileira já havia alcançado 29% do PIB Este valor recorde de tributação representou o mais alto do século XX. Durante os governos de Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso, a criação e prorrogação sucessiva do Fundo Social de Emergência (depois rebatizado Fundo de Estabilização Fiscal) e do Imposto Provisório de Movimentação Financeira (IPMF, depois rebatizado CPMF) foram fatores que contribuíram ainda mais para aumentar a carga tributária (BATISTA JR, 2000).

Nos anos seguintes a tributação apresentou aumentos constantes, atingindo seu ápice no ano

de 2005, representando 37,37% do PIB. Após, apresenta uma pequena queda seguido por novos aumentos até que em 2009 atinge 35,02% do PIB (IBPT, 2010).

Tentaram através da proposta de Emenda Constitucional, uma reforma tributária encaminhada ao Congresso em 1995, no entanto não teve resultados e a carga tributária continuou a aumentar. O sistema tributário brasileiro é considerado caro, complexo e ineficiente, além do mais, existe uma infinidade de impostos e estes podem ser cobrados nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Sendo que: no âmbito federal os tributos representam 70%, no estadual 26%, e no municipal 4% da cobrança global. Os impostos, além de onerar significativamente o sistema produtivo, fazem com que a renda do trabalhador seja diminuída, em função do que gasta indiretamente com a tributação incidente sobre o que consome (LIMA, 1999).

De acordo com Santiago & Silva (2006), a tributação não representa apenas a incidência de alíquotas sobre a receita, fator que onera o sistema produtivo, mas também a necessidade de manter um controle das atividades assessórias e controle tributário, o que toma tempo e recurso das empresas. Estima-se que existam cerca de sessenta e um tributos: entre impostos, taxas e contribuições e cerca de noventa e cinco obrigações assessórias para serem cumpridas.

### **Propostas para uma Reforma Tributária**

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º define "Tributo" como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Carga tributária é a junção de tudo o que é arrecadado pelo poder público, seja de maneira direta ou indireta: impostos (diretos e indiretos), taxas e contribuição de melhoria.

Conforme pesquisa de Batista Jr (2000), a partir do final da década de 1990 houve um consenso entre o setor empresariado de que a carga tributária brasileira era alta demais para os níveis mundiais, o que representava um dos maiores entraves ao crescimento sustentado da economia brasileira. Houve uma crítica à capacidade do Estado em controlar os níveis e a qualidade de seus dispêndios, financiados com a arrecadação de impostos. Os resultados poucos satisfatórios do retorno da arrecadação em benfeitorias e serviços públicos: saúde, educação, segurança, infraestrutura estão entre as causas de insatisfação do sistema tributário brasileiro.

De acordo com o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2010) a arrecadação de impostos no Brasil tem apresentando altas no decorrer dos anos e a carga tributária brasileira está entre um dos maiores do mundo, e o pior, tal tendência mostra uma perspectiva de crescimento contínuo para próximos anos.

Para Santiago & Silva (2006), a perda da competitividade do produto nacional frente ao concorrido mercado internacional, assim como no mercado nacional com a intensa concorrência de produtos importados torna uma reforma tributária, que vise à simplificação de procedimentos de arrecadação e gerenciamento, assim como reduza o valor do produto através da redução dos impostos incidentes, de vital importância nos dias atuais.

Varsano (1996) salienta que uma nova reforma tributária deve ser baseada na melhoria da qualidade da tributação tendo os seguintes objetivos:

- Harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos;
- Melhorar a distribuição da carga tributária entre contribuintes;
- Simplificar o sistema tributário.

Para Azevedo & Melo (1997), a reforma deveria levar: a diminuição do "Custo Brasil"; simplificação do sistema tributário; combate a sonegação e a promoção do desenvolvimento econômico com os recursos arrecadados através de uma distribuição mais justa dos recursos. Outra idéia bastante difundida é a criação do Imposto Único sobre o valor agregado. Seria a extinção de alguns impostos, mudanças e adaptações de outros sob o controle central.

A reforma deve vir acompanhada de uma melhor educação fiscal para que o contribuinte saiba o quanto está pagando e no que tal recurso está sendo aplicado. O Estado interventor pode continuar agindo nas economias em desenvolvimento, no entanto de forma mais responsável (controle da dívida pública), e com maior participação da sociedade nas decisões de investimentos (ainda que de forma indireta), reforçando o conceito de governança no país (GRZYBOVSKI & HAHN, 2006).

### **Discussão**

Apesar da carga tributária brasileira ter apresentado alta nos últimos anos, um fator que precisa ser considerado é o aumento dos programas sociais de distribuição de renda (Bolsa Família etc.), o aumento de programas de

incentivo ao investimento em infraestrutura (PAC – Programa de Aceleração do Crescimento), e moradia (Programa Minha Casa Minha Vida), além do enorme avanço da educação superior no Brasil.

Tais programas governamentais, apesar das críticas e dos casos de corrupção, tem se mostrado eficazes e eficientes no sentido de trazer melhorias, combater a fome, diminuir o déficit habitacional e possibilitar investimentos em infraestrutura no país.

Uma reforma tributária, embora necessária diante do efeito negativo que causa ao setor produtivo, poderia causar diminuição da arrecadação, o que comprometeria o orçamento público podendo causar déficits orçamentários, o que comprometeria a continuidade de tais programas.

## Conclusão

A tributação brasileira tem sua história nos primórdios do Brasil. Desde então tem apresentado elevação na arrecadação.

Partes das causas do aumento são creditadas aos programas e políticas governamentais que levaram a industrialização do país. No entanto, a análise dos dados mostra que a saída para que o Brasil saísse de uma economia estagnada e rural para a industrial, ainda que de forma tardia era através da atuação do Estado, seja como investidor direto ou através de políticas que possibilitassem tais investimentos.

No entanto, uma realidade é que a elevação da carga tributária incidente no setor produtivo causa prejuízos à economia nacional. Recursos que poderiam ser reinvestidos são utilizados para pagar impostos. Além disso, o sistema de arrecadação traz consigo uma infinidade de obrigações acessórias, o que toma tempo e recurso das empresas.

A proposta de uma nova reforma tributária deverá contemplar: a simplificação dos procedimentos; a melhor alocação dos recursos através de um melhor investimento do setor público, investimentos que tragam melhorias efetivas; diminuição da corrupção com a melhor fiscalização dos recursos arrecadados e aplicados, assim como uma educação fiscal que possibilite o conhecimento por parte do cidadão e permita que este participe na alocação dos recursos arrecadados, o que reforça o conceito de governança.

## REFERENCIAS

AFONSO, J. R. R.. *et al.* **Tributação no Brasil:** Características marcantes e diretrizes para reforma. In Diretoria de Pesquisa

do IPEA e Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDS.

AZEVEDO, S. MELO, M. A. A política da reforma tributária: federalismo e mudança constitucional. **Revista Brasileira de Ciências Sociais.** Versão impressa ISSN 0102- 6909. Rev. bras. Ci. Soc. v. 12 n. 35 São Paulo Fev. 1997.

BATISTA JR. P. N. Fiscalização Tributária no Brasil: Uma perspectiva macroeconômica. **Instituto de estudos avançados da Universidade de São Paulo.** São Paulo. 2000. Disponível em <[www.iea.usp.br/artigos](http://www.iea.usp.br/artigos)>. Acesso em 17 de jul de 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** 6. Ed. atual e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA, F. L. Brasil 200 anos de Estado: 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública.** RAP Rio de Janeiro 42(5): 829-74 Set./Out. 2008. Disponível em <<http://www.ebape.fgv.br/academico>> Acesso em 23 de jul. de 2011

EICH, A. G. P.; LOZECKYI, J. Transparência tributária no preço de venda: de volta a burocracia. **Revista Eletrônica Lato Sensu - Ciências Sociais e Aplicadas.** Ano 2, nº1, julho de 2007. ISSN 1980-6116. Disponível em: <[WWW.unicentro.br](http://WWW.unicentro.br)>

GRZYBOVSKI, D. HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública.** RAP Rio de Janeiro 40(5):841-64, Set./Out. 2006. Disponível em <[http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp\\_rap\\_artigos.asp?cd\\_edi=42](http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_rap_artigos.asp?cd_edi=42)> Acesso em 20 de jun de 2011.

HENRIQUE, M. A. **Gestão Pública e a Questão Tributária:** um estudo sobre o ISS e o IPTU nos municípios de São José dos Campos e Taubaté. 2011.162f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional) – Universidade de Taubaté, Taubaté, 2011.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>> Acesso em 01 de jul de 2011.

LACERDA, A. C. *et al.* **Economia Brasileira.** 3.ed. – São Paulo: Saraiva, 2006

LAKATOS, E. M.. **Fundamentos de Metodologia Científica** / Maria de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. 5. ed. – São Paulo: Atlas 2003.

LIMA, E. C. P. Reflexão sobre tributação e reforma tributária no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**. No 20 – Dez de 1999. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/pub/ppp/ppp.html>> Acesso em 07 de mai de 2011.

MARTINS, G. A. **Manual para a Elaboração de Monografias e Dissertações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MELO, H. P. A industrialização brasileira nos anos de 1950: uma análise da instrução 113 da SUMOC. **Revista Estudos Econômicos**. São Paulo, v. 39, n. 3, p. 513-538, julho/setembro de 2009.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Texto para discussão n 405, Rio de Janeiro, janeiro de 1996.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas** / Roberto Jarry Richardson: colaboradores José Augusto de Souza Peres... (et al). São Paulo: Atlas, 1999.

SANTIAGO, M. SILVA, J. L. G. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan-abr/2006. Disponível em <[WWW.rbgdr.com.br](http://WWW.rbgdr.com.br)>. Acesso em 20 de jun. de 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.