



Evolução e composição da carga tributária brasileira

Marlene Ferreira Santiago¹
José Luis Gomes da Silva²

Resumo

O presente artigo tem como objetivo investigar como os custos causados às empresas pela questão tributária afetam negativamente o ingresso de novos investimentos e indiretamente a economia do país através de seu repasse e que, pela sua complexidade, o sistema tributário brasileiro acarreta custos administrativos com o gerenciamento e controle dessas atividades. Os principais pontos para elaboração desse estudo foram considerações teóricas sobre os fundamentos da tributação, a imposição e a competência tributária, discussão sobre a evolução e composição da carga tributária brasileira no período de 1998 a 2004. Conclui que a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços, afetando a competitividade dos produtos nacionais. A análise sugere que o esforço tributário da sociedade brasileira é elevado e que uma redução substancial dificilmente poderá ocorrer no curto prazo.

Palavras-chave: Carga Tributária; Custos Tributários; Rentabilidade; Competitividade.

¹ Marlene Ferreira Santiago é Mestranda em Gestão e Desenvolvimento Regional e Professora do Departamento de Economia, Contábeis e Administração da Universidade de Taubaté – Unitaú – SP. E-mail: marlene_santiago78@yahoo.com.br.

² José Luis Gomes da Silva é Doutor em Engenharia Mecânica e Aeronáutica, pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica – ITA, professor do Departamento de Economia, Contábeis e Administração da Universidade de Taubaté – SP e professor do Programa de Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional da Unitaú -SP. E-mail: jluissilva@universia.com.br.

Evolution and composition of the brazilian tax burden

Abstract

The present article has as objective investigate how the costs caused to the companies for the question tax affect the admission of new investments in a negative way and indirectly the economy of the country through the its repass and then, for the your complexity the Brazilian tax system causing administrative costs with the management and control of the tax activities. The mainly points to prepare this application was the theoretical considerations about the taxation basis, the imposition e and tax competence, discussion about the evolution e composition of the Brazilian tax burden from 1998 to 2004 period. It concludes that the Brazilian tax burden is very dependent on the taxes about the production and the circulation of goods and services, affecting competitiveness of the national products. The analysis suggests that the tax effort of the Brazilian society is raised and that they will be able to suffer substantial reduction in short term.

Key-words: Tax Burden, Tributaries Costs, Profitability, Competitiveness.

Introdução

A questão da tributação brasileira é bastante complexa envolvendo aspectos que vão além da elevada carga tributária e dos custos causados às empresas. Os tributos refletem nas organizações como um limitador de crescimento, absorvendo uma considerável fatia do faturamento e do lucro.

A investigação da relação entre parâmetros tributários e a organização jurídica das empresas no Brasil é ferramenta que reforça o consenso já existente sobre a importância desses instrumentos de taxação sobre o comportamento dos agentes econômicos, com intuito de buscar aspectos regulatórios, de apuração, registros e recolhimentos.

O Estado necessita de contribuição de todos os integrantes da sociedade na medida de sua capacidade contributiva, com a finalidade de atingir o bem comum atendendo as despesas públicas.

A sociedade também tem interesse na existência e no funcionamento do Estado e, portanto, tem o dever de proporcionar-lhe os meios adequados, para atendimento das necessidades públicas, mediante o pagamento de tributos.

Com esse entendimento fica explicitado ser legítima a imposição tributária e que o funcionamento do Estado é de interesse do povo, passando o pagamento de impostos a ser um dever cívico do cidadão.

Porém, os custos causados às empresas pela questão tributária afetam de maneira negativa o ingresso de novos investimentos, e indiretamente a economia da população, através do repasse desses encargos.

Todas as empresas recolhem tributos e todas, sem exceção, calculam seus preços com base nos seus custos mais tributos. Desta maneira ao se comprar qualquer produto, serviços ou mercadorias, fazem parte do preço dezenas de tributos. A influência dos impostos e contribuições ocorre tanto direta quanto indiretamente nos preços, e conseqüentemente, nos lucros das empresas.

Diretamente, pois se percebe a diferença, quando se posicionam os preços de um produto ou serviço sem os impostos e contribuições incidentes sobre eles. Já a incidência indireta dos impostos se dá pelo tempo despendido no total de horas trabalhadas nas áreas administrativas direcionado aos cálculos, preenchimentos de guias e controles pela existência dos impostos.

Todos esses fatos geram um custo maior e promovem a redução do lucro que acaba influenciando tanto na redução da mão-de-obra como na política de novos investimentos das empresas.

A elevada carga tributária imposta partir de 1994, associada a um processo recessivo e a um complexo sistema de arrecadação envolvendo cerca de sessenta e um tributos, entre impostos, taxas e contribuições, e outras noventa e cinco obrigações acessórias traz ao contribuinte a sensação de não ter o retorno esperado através de um serviço público de qualidade em relação à carga tributária imposta.

Fundamentos

Na contextualização histórico-jurídica do Brasil e do mundo é impossível precisar o momento em que começa a história da tributação. Desde sempre a manutenção das comunidades humanas depende da arrecadação de recursos. O Estado, portanto, vive às custas de recursos internos, ou seja da arrecadação interna de tributos.

A fonte de receita do Estado é o tributo, arrecadação obrigatória para os contribuintes, esses recursos é que possibilitam fazer frente às despesas de todas as suas atribuições, ou seja, segurança e justiça, saneamento, saúde, educação, entre outras.

A justificativa para recolhimento de tributos é para que se mantenha a organização estatal, a fim de que o Poder Público consiga gerir a vida da comunidade e fazer jus aos deveres, conforme a legislação de cada país.

A imposição tributária é fenômeno que surge no campo da economia, é reavaliado na área das finanças e é por fim normatizada pela ciência do direito, por isso o conhecimento sobre os princípios fundamentais que regem a economia (fato), as finanças públicas (valor) e o direito (norma) devem ser dominados em sua plenitude.

A Constituição Federal (CF) promulgada em 1988, promove e outorga a competência tributária entre os poderes tributantes, para, dessa maneira, evitar que duas ou mais entidades políticas possam instituir um mesmo imposto. Essa atribuição de impostos a cada uma das esferas de competência é denominada de discriminação constitucional de rendas tributárias. A CF também prescreveu inúmeros princípios tributários, que regem e atuam como freios, limitando o poder de tributar. Todavia, a legislação tributária brasileira e suas modificações dependem da aprovação do Congresso Nacional.

A última grande reforma tributária ocorreu no período de 1964 e 1967, criando um sistema tributário de caráter nacional e integrado.

A reforma da década de sessenta criou um sistema tributário que, a despeito de pecar contra a equidade e o grau de centralização, era tecnicamente avançado para a época promoveu uma substancial melhoria na qualidade da administração fazendária. Completado o período de transição, a carga tributária atingiu um patamar em torno de 25% do Produto Interno Bruto (PIB), estabilizando-se nesse nível no final dos anos sessenta e ao longo de toda a década de setenta (VARSANO ET AL., 1998, p.3).

Uma outra discussão no Congresso Nacional propôs uma nova reforma tributária de forma a adequar os tributos ao novo ambiente econômico e social do país e da comunidade econômica internacional, entre 2001 e 2002.

A despeito da recessão do início da década de oitenta, a carga tributária manteve-se no mesmo nível, até crescendo um pouco mais até 1983, a partir daí observou-se uma fase de declínio até o final da década. Em virtude do Plano Collor, em 1990 a carga tributária apresentou uma estabilização ao redor de 29%, mesmo patamar do início da década de oitenta.

A instabilidade econômica pela qual o Brasil passava no período que precedeu a implantação do Plano Real de estabilização econômica, fazia com que o governo fosse obrigado a modificar freqüentemente a legislação tributária, esses fatos ocorreram até 1994, desde então, as alterações ocorridas após o plano de estabilização, foram menores em relação à situação anterior.

No entanto, mesmo com a economia estabilizada, não houve, no período posterior à sua implantação a diminuição da carga tributária, pelo contrário, a carga tributária brasileira vem apresentando crescimentos constantes e significativos. Em 1997 a carga tributária nacional representava em média 12% do Produto Interno Bruto (PIB), no início dos anos oitenta já alcançava a média de 24% chegando a 26% no início da década de noventa atingindo 36,7% em 2004, conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

Desde a promulgação da CF em 1988 até o momento, ou seja, dezessete anos, foram editadas 3,4 milhões de normas, utilizando-se as brechas por ela deixada. Deste total 6,57%, ou seja, 225,6 mil se referem à matéria tributária e em sua maioria para majorar ou criar novos impostos que resultou em um crescimento de carga tributária de 87,5% a mais que o Produto Interno Bruto (IBPT, 2005).

A estrutura do Sistema Tributário Nacional (STN) leva em conta a existência de uma República Federativa, que preza a autonomia dos entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os limites ao poder de tributar desses entes políticos, expressamente delimitados no texto constitucional.

A CF elenca algumas limitações ao poder de tributar que se constituem em normas legitimadas que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que visam impedir as situações por elas descritas, ou seja, que sejam utilizadas pela força tributária do Estado.

Nesta mesma esfera existem também outros institutos como as imunidades que constituem limitações ao poder estatal invadir a propriedade privada através da cobrança de tributos confiscatórios, existindo, portanto, alguns princípios que regem as limitações no poder de tributar definidos na CF, são eles: Princípio da Neutralidade; Princípio da Legalidade Tributária; Princípio da Anterioridade da Lei Tributária; Princípio da Igualdade Jurídica Tributária; Princípio da Tributação Segundo a Capacidade Contributiva; Princípio da indelegabilidade da competência tributária.

O CNT define que os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de Direito Público pertencem à competência legislativa daquelas a que tenham sido atribuídas, ou seja, “a discriminação das receitas a três níveis de governos do Estado federal, retira qualquer acumulação ou concorrência dum com outro” (BALEEIRO, 2003, p.75).

O sistema tributário é disciplinado pela Constituição, que estrutura e determina a formação do tributo e o regulamenta. Os impostos previstos na CF são treze no total, divididos em federais, estaduais e municipais, mas existem várias outras figuras tributárias, como taxas, contribuições sociais e de melhorias que tornam o sistema tributário bastante complexo.

Os tributos que recaem definitivamente sobre o contribuinte e que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador, são os classificados como tributos diretos, incidem sobre o patrimônio e a renda e não repassados para o preço ou para outra pessoa.

Os tributos indiretos, conforme entendimento de Christovão e Watanabe (2002, p.16) “...fazem parte do processo produtivo e são recolhidos durante a cadeia de fabricação...”. Em finanças essa técnica é conhecida como repercussão, isto é, repercute no preço final pago pelo consumidor.

A CF de 1988 consagrou o regime federativo e delimitou a competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que de acordo com Harada (2003, p. 349) “... são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da CF, seus poderes e competências.”

A repartição da competência legislativa de cada uma, delimitado pelo campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, sujeita contribuinte ao mesmo tempo a três governos distintos.

Os impostos de competência privativa da União são os incidentes sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos de valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos da lei complementar.

A CF permite, ainda, à União, instituir impostos inominados e os impostos extraordinários. O imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e créditos e direitos de natureza financeira – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), de competência da União foi instituído pela Emenda Constitucional nº 3/93, para vigência até 31 de dezembro de 1994.

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza é de competência privativa da União, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que podem ser conceituados como, os valores das ações, títulos, hipotecas, bem como os de ativos reais como fabricas, instalações ou mesmo empresas, dependem do fluxo de caixa gerado por esses ativos.

No caso de pessoas jurídicas, o fato jurídico que corresponde à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos será a existência de acréscimo patrimonial, dimensionado pelo lucro do exercício, ou seja, a obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços.

Além do imposto de renda, incide sobre o lucro das empresas a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que é uma das fontes de recursos previstas para atender o programa de seguridade social.

O contribuinte, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, tem relação direta com o fato gerador e é o responsável como agente arrecadador do fisco e como seu depositário, a ele cabe recolher ao

fisco as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, nos prazos da lei.

A lei define fato tributável ou o fato gerador que é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em lei e que gera a obrigação tributária. O fato gerador indica as várias situações ou oportunidades em que a renda dos particulares pode ser espreitada e atingida pelo Fisco: ora quando é recebida (impostos sobre a renda propriamente dita), ora quando o objeto de atos jurídicos (impostos de selos sobre documentos que provam contratos e negócios), ou ainda quando os beneficiários dessa renda a gastam (imposto de consumo) (BALEEIRO 2003, p. 271).

Além da definição de fato gerador a lei define também a base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

Aos elementos fundamentais do tributo citados, podem então ser acrescentados também, a alíquota e o adicional. A alíquota é o percentual definido em lei que, aplicado à base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. Além do imposto devido, às vezes a lei determina o pagamento de mais um imposto que é o adicional fixado por ela.

Os elementos fundamentais do tributo podem ser resumidos em:

- Fato Gerador – Concretização da hipótese de incidência prevista na lei.

- Contribuinte { De fato – relação pessoal e direta com o fato gerador
Responsável – determinação legal
Depositário

- Base de Cálculo { Definida em lei complementar
- Alíquota { Percentual aplicável sobre a base de cálculo
- Adicional { Percentual sobre determinado parâmetro definido em lei

A competência tributária envolve as situações que partem das possibilidades de enquadramento das empresas em relação às opções ou determinação das legislações tributárias até as situações específicas de estabelecimento de operações. Vai do enquadramento no SIMPLES – Sistema Simplificado de Recolhimento de Tributos Federais; Lucro Presumido e Lucro Real.

Envolve também as possibilidades ou não de recuperação de impostos não-cumulativos, regiões ou mercados com isenção ou não, utilização de instrumentos postergadores de impostos, tipos de contribuintes, dentre outros.

Portanto, as empresas legalmente constituídas são tributadas tanto pela União através dos impostos e contribuições no âmbito da legislação tributária federal, como, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSSL); os Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), quanto pelo Estado através da cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Município através da cobrança do Imposto Sobre Serviço (ISS) e taxas de licença para funcionamento.

Todos os tributos indiretos são, de alguma forma, incorporados aos custos operacionais e, portanto, devem de alguma maneira ser recuperados nos preços de vendas, seja venda de produtos, de mercadorias ou de serviços. Portanto, o acompanhamento sistemático da geração e recuperação de impostos tem ligação direta com a rentabilidade do investimento.

Existem tributos incidentes sobre o valor de vendas e de outras receitas – IPI, ICMS, PIS, COFINS, INSS, ISS, etc. -, tributos incidentes sobre os custos de materiais e de mão-de-obra – Imposto de Importação, PIS, COFINS, INSS, ISS, etc. -, tributos incidentes sobre as despesas gerais e financeiras – CIDE, IRRF, CPMF, IOF, IOC, IPTU, IPVA, etc. – e tributos sobre o lucro – IRPJ, CSSL.

Devido a grande complexidade da competência tributária que abrange vários entes políticos e da diversidade de impostos e contribuições que incidem sobre a renda ou a receita das empresas legalmente constituídas, verifica-se que todos eles são mercedores de controles segundo sua especificidade.

A forma prática de interpretar e aplicar a legislação tributária aos fatos econômicos das empresas permite conhecer a exatidão do

resultado e a situação econômico-financeira e atender a legislação tributária.

Impacto da carga tributária

A carga tributária, sob o conceito econômico, sempre divulgada no seu conceito bruto, representa, de forma ampla e no âmbito nacional, a relação entre arrecadação tributária e o produto interno bruto. Condizente com o conceito econômico, não entram no seu cômputo multas e juros pagos (SRF, 2005).

No Brasil, a expressão carga tributária também é entendida como a relação entre receita tributária total - União, Estados e Municípios -, e o Produto Interno Bruto - PIB, e indica a participação do estado na economia nacional.

A carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços, em contrapartida, a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa atingindo apenas 5% da carga fiscal bruta. Sendo a carga tributária concentrada nas pessoas jurídicas, afeta a competitividade dos produtores nacionais.

Assaf Neto (2000, p.128) afirma que: “A empresa privada em princípio espera que sua produtividade marginal, ou sua rentabilidade, deva superar a taxa de juros do mercado financeiro.” Ou seja, não estariam dispostas a princípio, a arriscar seus investimentos nem se entregar ao trabalho em troca de proventos apenas iguais aos juros.

A sobrevivência da empresa, na estrutura social de propriedade privada dos meios de produção, está ligada à preservação da ocupação plena e da expansão nacional como interesse de todos (BALEIRO, p. 183-184).

O Brasil além de ter uma carga tributária bastante elevada em relação a outros países, seu Sistema Tributário (ST) é também um dos mais complexos. Estima-se que no Brasil possam existir cerca de sessenta e um tributos entre impostos, taxas e contribuições e ainda possuir em torno de noventa e cinco obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelas empresas para manterem-se em dia com o fisco.

As obrigações acessórias a serem cumpridas em prazos exíguos e respaldados por multas impagáveis, acompanhadas de uma carga tributária crescente, beirando o insuportável, é um forte estímulo para que os contribuintes evitem a legalidade (COELHO NETO, 2004, p.5).

Os custos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias que as obrigações acessórias acarretam são significativos e requerem responsabilidade de todos os envolvidos com

a gestão da empresa, particularmente dos responsáveis pela controladoria e a contabilidade.

Outras conseqüências significativas são a perda de competitividade do produtor brasileiro nos mercados domésticos e internacionais e a desigualdade na repartição do ônus tributário pelas diversas categorias de contribuintes.

Para Christovão e Watanabe (2002, p.11), “O tributo é custo variável que não pode ser desprezado nem ignorado...”, é portanto, determinante no preço final ao consumidor, visto que, a participação do tributo é crescente à medida que a cadeia de valor se alonga, a taxa marginal é decrescente, definindo assim, o preço final de venda.

A década de oitenta foi marcada pela recessão, mas, a carga tributária manteve-se no mesmo nível, até crescendo um pouco mais até 1983, a partir daí observou-se uma fase de declínio até o final da década. Em 1990 a carga tributária apresentou uma estabilização ao redor de 29%, mesmo patamar do início da década de oitenta, esse fato se deu na implantação do Plano Collor.

O Plano Real de 1994, trouxe a estabilização da economia, porém a carga tributária voltou a crescer alcançando o máximo - 29,8% - em 1995, após esse período manteve-se no patamar de 29% do PIB com pequenas oscilações para mais ou para menos. A partir de 1998 a tendência mostrou-se de crescimento e alcançando 36,74% em 2.004.

Com essa estabilidade monetária a ilusão tributária dos períodos de inflação elevada desapareceu e proporcionou ao contribuinte a formação de uma noção clara do ônus que lhe é imposto pelo governo para financiar atividades que nem sempre oferecem compensação sob forma de benefícios. A manutenção da inflação em números baixos contribui para evidenciar as distorções que a tributação impõe ao setor produtivo, visto que os tributos inibem o investimento, a exportação e a criação de empregos.

O ano de 2004 registrou uma expansão que resultou no crescimento nominal do PIB em 12,96%. Este resultado decorreu do desempenho positivo dos três setores que o compõem: Indústria (+ 5,6%), com destaque para a indústria de transformação; Agropecuária (+ 4,9%) e Serviços (+ 3,2%). Além desse crescimento foi também registrado o aumento do consumo das famílias, no nível de ocupação e redução de taxa de desemprego (SRF, 2005).

Esses números a princípio parecem animadores, há de se registrar, porém, que no mesmo período houve um crescimento

expressivo na arrecadação tributária, o que vem provar os sacrifícios exigidos do setor produtivo da sociedade e dos demais contribuintes.

Nesse sentido vale lembrar os números divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), demonstrando que o valor nominal do Produto Interno Bruto (PIB) em 2004 alcançou o valor de R\$ 1.769.202 milhões (R\$ 1,77 trilhões) e que a carga tributária brasileira em relação ao PIB atingiu 36,74%, superior ao do ano anterior em 1,2 pontos percentuais.

Essa carga tributária coloca o Brasil atrás somente da Suécia, Noruega, França e Itália, classificando-o na 54ª posição entre os países que dão o maior retorno ao cidadão e coloca o Brasil no topo do *ranking* de maior taxa de América Latina e a quinta maior do mundo, conforme descrita na Tabela 1.

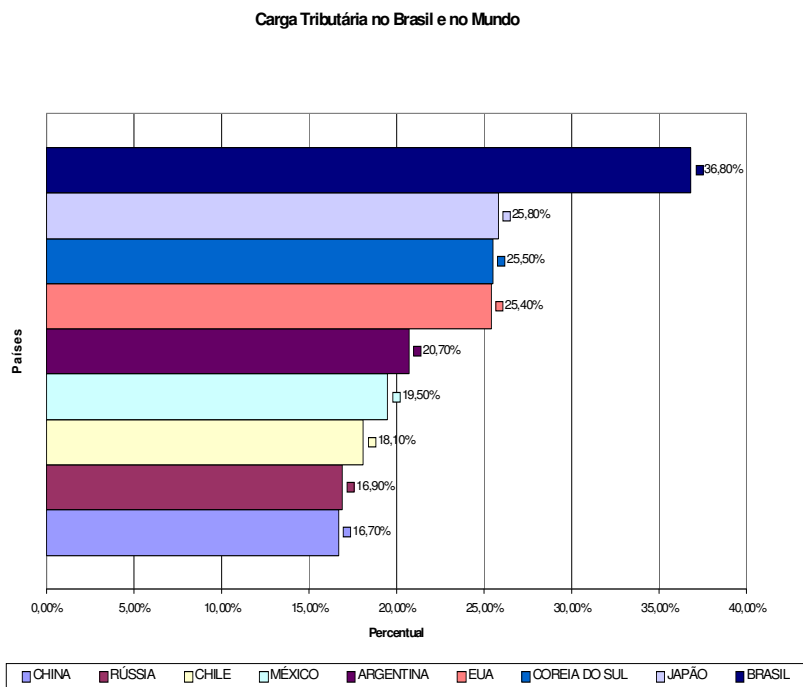
Tabela 1: Carga Tributária no Brasil e no Mundo em relação ao PIB

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NO MUNDO	
PAÍS	PERCENTUAL
BRASIL	36,80%
COREIA DO SUL	25,50%
MÉXICO	19,50%
ARGENTINA	20,70%
CHILE	19,10%
CHINA	16,70%
RUSSIA	16,90%
EUA	25,40%
JAPÃO	25,80%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2005)

Para se analisar comparativamente as cargas tributárias de outros países é necessário levar em consideração suas diferentes características e suas capacidades tributárias, indicativas de uma máxima tributação suportável por uma sociedade com dadas características. A carga tributária comparativa com outros países, da América Latina e do mundo está configurada no Gráfico 1.

Gráfico 1: Comparação de Cargas Tributárias no Brasil e no Mundo em relação ao PIB



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2005)

Os dados oficiais da SRF admitem que a Carga Tributária Bruta (CTB), atingiu, em 2004, 35,91% do PIB contra 34,90% em 2003, uma variação positiva de 1,01 ponto percentual. Essa variação resultou da combinação dos crescimentos, em termos reais, de 4,6% do PIB e de 7,62% da arrecadação nos três níveis de governo (SRF, 2005, p.1).

Dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal e pelo IBPT são conflitantes quanto à carga tributária e o valor do PIB para os anos de 2003 e 2004, visto que, os números são distintos conceitualmente e não podem ser diretamente comparados, sem quaisquer ajustes, podendo ser observados na Tabela 2.

Tabela 2: Carga Tributária Bruta 2003 – 2004 (em bilhões correntes)

Componentes	Dados da SRF		Dados do IBPT	
	2003	2004	2003	2004
PIB	1.566,18	1.766,62	1.556,18	1769,20
Arrecadação Tributária	543,14	634,39	553,18	650,15
Carga Tributária	34,90%	35,91%	35,54%	36,74%

Fontes: Coordenação Geral de Política Tributária - SRF (2005)
Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2005)

A carga dos tributos elevou-se nos últimos anos e o crescimento é explicado em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos - PIS, COFINS, ISS e CPMF -, que constituem cerca de 20,61% da arrecadação total, e do ICMS que equivale a aproximadamente 21% da receita tributária total correspondendo a 23% do PIB.

A CSSL, por exemplo, nasceu com uma alíquota de 8% em 1988. Passou a 12% provisoriamente e desde 2000 está em 9% para a maioria das atividades. Para os prestadores de serviços optantes pelo lucro presumido, entretanto, houve um aumento da base cálculo, que passou de 12% para 32% em setembro de 2003.

A CPMF foi criada em 1993, com uma alíquota de 0,25% que vigorou até 1994, quando deveria ser extinta, hoje é de 0,38%. O mesmo fato ocorreu na COFINS que tinha alíquota de 2% em 1992, passou a 3% e houve mudança na base de cálculo que passou do faturamento para receita bruta.

Em 2004 foi criado o sistema não-cumulativo quando então, a alíquota foi majorada para 7,6%. Com respeito ao PIS, cuja alíquota era de 0,65% passou para 1,65%, com o fim da cumulatividade. Essa regra é válida para empresas que são tributadas pelo lucro real. Já as tributadas pelo lucro presumido continuam a pagar 0,65% de PIS e 3% de COFINS, sem abatimentos.

As contribuições sociais ao PIS e a COFINS têm uma particularidade, podem ser reguladas por medida provisória, isto é, não precisam de lei complementar e são integralmente repassados para a União, o que não ocorre com os impostos.

A exposição dos motivos da mudança do sistema de cobrança da COFINS, feita através da Medida Provisória nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, diz que “quanto às razões de urgência que justificam a adoção de medida provisória, estas decorrem: do clamor do

empresariado nacional pela adoção de modelo de incidência não-cumulativa para as contribuições sociais, no caso da COFINS, encontra-se determinada do artigo 12 da Lei nº 10.637 (PIS) , de 30 de dezembro de 2002, além da necessidade de desonerar as exportações e de aumentar a competitividade dos produtos nacionais.”

Porém, o único setor que pode afirmar que teve vantagem com a nova sistemática foi o setor exportador, os demais setores sujeitos à não cumulatividade foram prejudicados, pois essa nova sistemática continua onerando o faturamento das empresas, principalmente as prestadoras de serviços, consideradas como o setor de maior empregabilidade do país, vem sofrendo com os sucessivos aumentos de sua carga tributária, num período muito curto de tempo.

Essa fórmula de cálculo criada pelas Leis citadas não reflete o real objetivo da incidência não-cumulativa, que é permitir que o tributo não incida em cascata, mas somente sobre o valor agregado, como no caso do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributos esses não-cumulativos, cujas regras garantem ao contribuinte o direito de compensar o montante pago a esses títulos relativos à operações anteriores.

Esse fato não ocorre com as empresas prestadoras de serviços que por suas características muitas vezes não podem se ressarcir das contribuições relativas às operações precedentes. De acordo com as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não são todos os valores relativos às operações anteriores que garantem o direito ao crédito na apuração dessas contribuições.

Todos essas ocorrências contribuíram para que no ano de 2004 a carga tributária brasileira alcançasse o patamar de 35,91% do PIB de acordo com os estudos da Coordenação Geral de Política Tributária da SRF, deste montante a carga tributária administrada pela União chegou a aproximadamente 25% do total arrecadado o que pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3: Decomposição da variação da CTB – 2003 x 2004

ADMINISTRAÇÃO	2003	2004	VARIAÇÃO (p.p)
União	24,23%	25,04%	0,80
Administrada pela SRF	16,65%	17,17%	0,52
Administrada pelo INSS	5,56%	5,72%	0,16
CEF (FGTS)	1,60%	1,60%	-:-
MEC (Salário Educação)	0,13%	0,14%	0,00
MPOG (CSSSP)	0,29%	0,41%	0,12
Estados	9,14%	9,36%	0,22
ICMS	7,73%	7,83%	0,10
Demais	1,42%	1,53%	0,11
Municípios	1,53%	1,52%	(0,01)
Total	34,90%	35,91%	1,01

Fonte: Coordenação Geral de Política Tributária da SRF (2005)

A partir desses números o governo fixou um teto de 16% do PIB para a arrecadação administrada pela Receita Federal para o ano de 2005. No entanto, mesmo com o ritmo mais lento da economia, a arrecadação de tributos federais registrou novo aumento no primeiro semestre de 2005, superando as previsões oficiais em 6,19% em relação ao mesmo período do ano passado, conforme discriminado na Tabela 4.

Tabela 4: Arrecadação de Tributos Federais em R\$ milhões - corrigida pelo IPCA

TRIBUTOS								
Período	PIS/ PASEP	IPI	CSLL	CPMF	COFINS	IR (PF e PJ)	OUTROS	TOTAL
1º Sem 2004	10,57	11,44	10,97	13,73	40,75	55,15	24,59	167,20
1º Sem 2005	10,65	12,51	13,15	14,44	42,31	61,39	23,12	177,56
VARIAÇ AO %	0,72%	9,29%	19,86%	5,19%	3,85%	11,3%	-6%	6,19%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2005)

Com a mudança na legislação tributária, principalmente a do PIS e da COFINS, houve um aumento considerável da burocracia, por atender o que pede a nova legislação, em função de sua complexidade,

acarretando custos adicionais em termos de tempo e pessoas envolvidas no processo de apuração, além do suporte técnico com atualização e treinamento de equipes.

Vale lembrar que principalmente as prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, além de pagarem os impostos e contribuições de competência da União –calculados sobre suas receitas, devem ainda recolher o Imposto sobre Serviço - de competência do Município -, a uma alíquota de até 5% sobre sua receita, tributos sobre a folha de salários, tais como, FGTS, as Contribuições para a Seguridade Social e demais contribuições, inclusive a CPMF. Toda essa gama de taxas e tributos pode alcançar mais de 30% do faturamento.

Todos os fatos aqui expostos impactam sobre a rentabilidade das empresas, sejam elas tributadas pelo lucro real, pelo lucro presumido ou pelo Simples.

O lucro real, é dado pela apuração do resultado pelo lucro contábil, ajustado por adições (despesas e custos não-dedutíveis), e exclusões (receita não tributáveis) e compensações (prejuízos fiscais de períodos-base anteriores).

O lucro apurado pela aplicação de percentuais sobre as receitas da empresa, determinando assim a base de cálculo para posterior aplicação da alíquota do imposto de renda, é o denominado lucro presumido. Esses percentuais de presunção são estabelecidos pela legislação federal e são variáveis de acordo com a atividade econômica da empresa. Variando de 8% para o comércio; de 16% a 32% para empresas prestadoras de serviços; de 1,60% para revenda de combustível.

O Simples constitui num sistema de apuração de tributos e contribuições para micro e pequenas empresas que optam por essa forma de tributação, desde que suas atividades e o montante de suas receitas assim o permitam. A determinação do valor do simples é dada pela aplicação de alíquotas progressivas em relação ao montante da receita acumulada no ano.

Esses detalhes evidenciam que a carga tributária varia em função da forma de tributação adotada para cálculo dos tributos e contribuições devidas. A guerra para redução de custos o fato da mudança na legislação, além dos custos tributários, gera ainda os custos burocráticos. Evidencia ainda que, a respeito da distribuição da carga tributária brasileira por tributos a arrecadação concentra-se em poucos deles.

Os cinco principais – ICMS, contribuição para Previdência Social, IR, Cofins e IPI – são responsáveis por mais de 55% da arrecadação total, e os dez maiores, por cerca de 86%, porém, um único imposto é responsável por cerca de 21,80% da receita tributária o ICMS, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4: Carga Tributária Brasileira 2004 – Detalhamento por Tributos

TRIBUTOS		Arrecadação (R\$ milhões)	% da Arrecadação	% do PIB
1	ICMS	138.275	21,80%	7,80%
2	IMP. DE RENDA	110.308	17,39%	6,20%
3	CONT.PREV.SOCIAL	93.765	14,78%	5,30%
4	COFINS	77.593	12,23%	4,40%
5	FGTS	28.269	4,46%	1,60%
6	CPMF	26.340	4,15%	1,50%
7	IPI	22.538	3,55%	1,30%
8	CSSL	19.575	3,09%	1,10%
9	PIS	17.116	2,70%	1,00%
10	PREV.ESTADUAL	11.688	1,81%	0,70%
11	ISS	9.682	1,53%	0,50%
12	IMP.COMERCIO EXTERIOR	9.181	1,45%	0,50%
13	IPTU	8.965	1,41%	0,50%
14	IPVA	8.910	1,40%	0,50%
15	CIDE COMBUSTIVEIS	7.816	1,23%	0,40%
16	CONT.SEG.SERV. PÚBLICO	7.179	1,13%	0,30%
17	IOF	5.209	0,82%	0,30%
18	SISTEMA S	4.292	0,78%	0,20%
19	OUTRAS TAXAS E CONTR.	27.152	0,76%	0,20%
	Total	634.389	100%	35,91%

Fonte: Coordenação Geral de Política tributária da SRF (2005)

Verifica-se que o patamar mais elevado da carga tributária em 2004, como já vinha ocorrendo em anos anteriores, deve-se essencialmente ao aumento dos tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado em boa parte pelo crescimento da carga de impostos cumulativos que são, do ponto de vista econômico, de péssima qualidade, pois trazem prejuízo ao setor produtivo.

O limite da tributação, em princípio, reside no nível da produção de bens – coisas e serviços -, isto é, define a base de cálculo e da exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária.

Conclusão

O presente artigo investiga como os custos causados às empresas pela questão tributária afetam de maneira negativa o ingresso de novos investimentos, e indiretamente a economia do país através do repasse desses encargos. Evidencia que a carga tributária varia em função da forma de tributação, e que as despesas mínimas para sustentar a estrutura administrativa do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo.

Numa estrutura social em que prepondera a empresa privada, os impostos podem constituir entraves aos negócios e exercer uma pressão tamanha que os lucros não correspondam aos riscos inerentes aos empreendimentos, enfraquecendo assim a iniciativa.

Além de a carga tributária nacional ser bastante significativa, o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos acarretando custos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias que as obrigações acessórias ocasionam com impacto direto sobre a rentabilidade operacional das empresas.

Com base no exposto, conclui-se que uma parte significativa da tributação dos bens e serviços é feita por meio de impostos e contribuições cumulativos que são incompatíveis com o objetivo de inserção do país na economia global, posto que impõem distorções e perda de competitividade ao setor produtivo.

Referências bibliográficas

ASSAF NETO, A. **Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 128 p.

BALEEIRO A. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Revista e complementada à luz da Constituição Federal de 1998 até Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, 2003. 75;183-184 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1988

_____. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**.

BRASIL. **DECRETO Lei Federal nº 200/67**, alterado pelo Decreto-Lei Federal nº 900/69.

_____. N° 95452 de 10 de março de 1996 da Secretaria do Tesouro Nacional.

_____ LEI 6404/76, Lei das Sociedades Anônimas

_____ LEI nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

_____ LEI nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

_____ LEI nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003

_____ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - Coordenação Geral de Política Tributária. Estudos Tributários 14 – Carga Tributária no Brasil 2004. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br . Acesso 20 out.2005.

CHRISTOVÃO, D.; WATANABE E. **Guia valor econômico de tributos**. São Paulo: Globo, 2002. 11,16 p.

COELHO NETO, P. **Burocracia: um tributo insuportável**. Fenacon em Serviços. Ano IX, ed 99 mar 2004. 5 p.

HARADA KIYOSHI. **Direito Financeiro e Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 349 p.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Disponível em www.ibge.gov.br. Acesso em 15.08.2005

IBPT –Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - Disponível em www.ibpt.com.br e www.tributarista.org.br acesso em 14 jul 2005

VARSAÑO R. ET AL. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Texto para discussão nº 583. 1998, 21 p. Disponível em: www.ipea.gov.br, Acesso em 13 set. 2005. 3 p.