



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO**  
**Universidade Federal de Alfenas / UNIFAL-MG**  
**Instituto de Ciências Sociais Aplicadas – ICSA**  
Avenida Celina Ferreira Ottoni, 4000. Varginha - MG CEP 37048-395  
Fone: (35) 3219-8640



**Caio César Maritan Cunha**

**TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA E OS IMPACTOS NA  
DESIGUALDADE DE RENDA BRASILEIRA**

**VARGINHA/MG**

**2019**

**Caio César Maritan Cunha**

**TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA E OS IMPACTOS NA DESIGUALDADE DE  
RENDA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão do PIEPEX apresentado como parte dos requisitos para obtenção do Título de Bacharel interdisciplinar em Ciências e Economia pelo Instituto de Ciências Sociais Aplicadas/ICSA da Universidade Federal de Alfenas/UNIFAL-MG.

Orientando: Caio César Maritan Cunha

Orientadora: Prof. Me. Nildred Stael Fernandes Martins

**VARGINHA/MG**

**2019**

## **Agradecimentos**

Ao meu irmão Thiago, que me ajudou a ser resiliente diante das dificuldades cotidianas e por estar sempre ao meu lado.

A minha avó Lourdes, que é meu exemplo de caráter e humanidade, tornando meu dia-a-dia o mais positivo possível.

A minha tia Silvana, por ter me inspirado ao mundo acadêmico e incondicional apoio que me deu durante essa caminhada.

Ao meu falecido avô Antônio, por ser a minha base moral e ética e ter me ensinado a ver o mundo pela ótica positiva.

A minha orientadora, Prof. Me. Nildred Stael Fernandes Martins, que se dedicou brilhantemente ao processo de orientação e o grande apoio que me forneceu referente ao tema desse trabalho. Por ter sido atenciosa e companheira durante a elaboração do trabalho, cujo a sabedoria me ajudou imensamente não apenas na elaboração do trabalho como na minha formação acadêmica ainda em andamento.

A Euclides, amigo e colega de caminhada universitária, que me ajudou imensamente no meu aprofundamento científico e pelo companheirismo.

## **RESUMO**

Este trabalho faz uma análise do sistema tributário brasileiro, apresentando dados que permitem classificá-lo como regressivo, e procura relacionar o impacto dessa regressividade sobre o processo de concentração de renda no país. Especificamente, procura-se analisar as mudanças implantadas no sistema tributário brasileiro em fins da década de 1980 e início da década de 1990, que seguiram as concepções e prescrições de política econômica que prevaleceram neste período e que derivaram de uma evolução metodológica e histórica da teoria da tributação ótima. De modo geral, verifica-se que a forma pela qual foi implantado o sistema de tributação direta sobre as pessoas físicas, com poucas faixas de renda e tributação baixa sobre a faixa de maior renda; e sobre as pessoas jurídicas, com baixa tributação sobre os lucros e isenção de tributação sobre os dividendos, conferiu ao sistema um caráter regressivo. Assim como a alta incidência da tributação indireta, especialmente sobre o consumo, que acaba fazendo com que o impacto do pagamento de impostos sobre a renda da população de mais baixa renda seja proporcionalmente maior. Contribuindo assim para o aumento da desigualdade de renda.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação regressiva. Desigualdade de renda. Sistema tributário. Reforma tributária.

## **ABSTRACT**

This paper analyzes the Brazilian tax system, presenting data that can be classified as regressive, and seeks to relate the impact of this regressivity on the process of income concentration in the country. Specifically, it seeks to analyze the changes implanted in the Brazilian tax system in the late 1980s and early 1990s, which followed the conceptions and prescriptions of economic policy that prevailed in this period and that derive from a methodological and historical evolution of the theory of optimal taxation. In general, it is verified that the way in which the system of direct taxation on individuals was implemented, with few income and low tax rates on the highest income bracket; and on corporations, with low taxation on profits and exemption from taxation on dividends, gave the system a regressive character. As well as the high incidence of indirect taxation, especially on consumption, which ends up making the impact of paying income taxes on the lowest income population proportionally higher. Thus contributing to the increase of income inequality.

**KEYWORDS:** Regressive taxation. Rent inequality. Tax system. Tax reform.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**DIRPF** – Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**IRPF** – Imposto de Renda Pessoa Física

**IRPJ** – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

**OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

**PF** – Pessoa Física

**PIB** – Produto Interno Bruto

**PJ** – Pessoa Jurídica

**TJLP** – Taxa de Juros de Longo Prazo

**UE** – União Europeia

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO: CONCEITO E PRINCIPAIS ABORDAGENS ..</b>	<b>10</b>
1.1 - Estado e tributação .....	10
1.2 - Impactos da retomada de uma tributação regressiva .....	14
1.3 - Regressividade e desigualdade de renda no Brasil .....	16
<b>2 - SISTEMAS TRIBUTÁRIOS: PORTUGAL E MÉXICO .....</b>	<b>19</b>
2.1 - Sistema tributário português .....	19
2.2 - Sistema tributário mexicano .....	21
2.3 - Comparação de índices .....	23
<b>3 - ANÁLISE DO BRASIL .....</b>	<b>25</b>
3.1 - Sistema tributário brasileiro .....	26
3.2 - A regressividade do sistema tributário brasileiro .....	27
3.3 - Efeitos na desigualdade de renda no Brasil .....	31
<b>4 – CONCLUSÃO .....</b>	<b>32</b>
<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO .....</b>	<b>35</b>

## Introdução

O sistema tributário brasileiro é caracterizado por apresentar uma das mais altas cargas tributárias dentre os países em desenvolvimento, aproximadamente 33% do PIB, e pela regressividade dos seus impostos, que incidem predominantemente sobre a renda e o consumo. Esta caracterização contribuiu, grosso modo, para a desigualdade de renda apresentada pelo país.

O nascimento do atual sistema tributário brasileiro foi fruto de concepções ideológicas que começaram a ser discutidas na década de 1970, se popularizando na década de 1990. De acordo com o *mainstream*, o sistema regressivo seria o mais adequado para a promoção do bem-estar e redução da desigualdade de renda entre os agentes econômicos. Todavia, ao contrário do previsto pela teoria, a implementação desse sistema gerou maior concentração de renda, piorando o panorama brasileiro que já era de uma situação desigual.

Esses resultados pouco satisfatórios têm incentivado o debate a favor de uma mudança no sistema tributário brasileiro em direção a uma maior progressividade, especialmente através da redução dos impostos sobre o consumo e a produção e do aumento dos impostos sobre a renda, com maior incidência sobre as camadas mais ricas da população.

Este trabalho tem como objetivo analisar, através de uma revisão bibliográfica e análise de dados secundários, a regressividade dos impostos brasileiros e seus impactos sobre a desigualdade de renda. Reforçando, dessa maneira, a tese em defesa da necessidade da implantação de um sistema tributário progressivo no país.

Para tanto este trabalho conta com três capítulos, além desta introdução e da conclusão. O primeiro capítulo aborda a necessidade e importância do sistema tributário na economia de um país, as principais linhas teóricas e formas de implantação desse sistema. No segundo capítulo são apresentados, ainda que de forma sucinta, os sistemas tributários de um país desenvolvido: Portugal, e de um país em desenvolvimento: México, como base de comparação para a análise do sistema tributário brasileiro. Além disso, procura-se analisar os impactos dos sistemas tributários sobre a distribuição de renda desses países. O terceiro capítulo faz uma análise do sistema tributário brasileiro e da sua relação com a desigualdade de renda apresentada pelo país. A conclusão apresenta os principais resultados do trabalho e

procura indicar caminhos para a adoção de um sistema mais progressivo e alinhado com a promoção da redução da desigualdade de renda.

## 1 – Sistema tributário: conceito e principais abordagens

### 1.1 – Estado e tributação

A existência do Estado é dada de forma não natural<sup>1</sup> e pela associação de diversas pessoas que voluntariamente se agrupam a fim de estabelecer um interesse em comum, sejam eles: resolução de conflitos, garantia da justiça e padronização da moeda, onde se pode destacar o principal objetivo de continuidade da espécie humana. O Estado visa defender seus associados de barbáries, como a noção do poder físico como fonte da legitimidade de governar, arbitrariedades como escravidão e não liberdade humana (tanto no sentido físico, psicológico e econômico), assim como garantir a premissa da continuidade humana de forma digna. Portanto, deve garantir a plena liberdade e segurança daqueles que o criaram e o mantêm, caso contrário, a existência deste é incoerente, como trata Rousseau (1978). Conseqüentemente, o Estado é a representação da vontade dos seus associados, dada através do contrato social onde o próprio Rousseau (1978) analisa em sua *magnum opus*:

Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja a pessoa e os bens de cada associado com toda a força comum, e pela qual cada um, unindo-se a todos, só obedece, contudo, a si mesmo, permanecendo assim tão livre quanto antes. Esse, o problema fundamental cuja solução o contrato social oferece. (1978, p. 32)

Um Estado não se sustenta de forma autônoma. Como uma instituição criada por humanos para defender os seus interesses, a existência da tributação é essencial para que o mesmo funcione e desempenhe suas funções. Algumas dessas funções que justifica o direito do Estado à tributação é o fornecimento de bens e serviços que não podem ser providos pelo mercado, como o fornecimento da segurança, o direito a justiça e a construção da infraestrutura nacional. São exemplos de bens e serviços que o seu acesso não é ditado pelo mecanismo de mercado, pois o uso destes serviços por uma pessoa não impede a outra de usar e usufruir deles (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO, 2007, P. 63), assim como a justiça não pode ser provida pelo mecanismo do egoísmo individual, por ser contraditória à definição de justiça e suas bases.

Uma das formas da tributação feita para custear estes bens e serviços é o imposto, que pode ser cobrado de forma direta ou indireta. Impostos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre quem paga o imposto. Os principais impostos desse tipo são os impostos

---

<sup>1</sup> O estado natural humano não admite Estado, melhor tratado em Rousseau (1978).

sobre a renda (salários) e os impostos sobre a riqueza (propriedade). Impostos indiretos são aqueles que incidem sobre o preço dos bens e serviços: imposto sobre circulação de bens, imposto de produtos industrializados e impostos sobre serviços, em que normalmente o empresário embute o valor do imposto no preço do bem ou serviço, onerando o consumidor, com que diminui sua renda disponível final (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO, 2007, P. 198).

Como pontuado, os impostos têm capacidade de afetar a renda final, seja dos consumidores através do imposto indireto ou das pessoas físicas e jurídicas, através da tributação sobre sua renda e riqueza de forma direta. A forma de cobrança dos impostos define diversos sistemas tributários, que podem ser classificados como progressivo, regressivo ou neutro (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO, 2007, P. 199).

Um sistema tributário é progressivo quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos aumenta conforme maior for a renda, isto é, aqueles que pagam mais são os que possuem maior capacidade contributiva para o Estado através dos impostos. Um sistema regressivo é aquele que taxa mais quem tem menor capacidade contributiva, ou seja, conforme a renda total disponível diminui, maior é a incidência dos tributos sobre o mesmo. Os sistemas tributários neutros são aqueles que não geram diferenciação entre capacidade contributiva, sendo linear para todos os contribuintes. (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO, 2007, P. 199)

Por ter esta característica de definir qual tipo de sistema tributário irá usar, o Estado pode impactar a renda final de seus cidadãos, podendo orientar suas políticas a fim de diminuir a desigualdade de renda. É importante notar que todas suas decisões impactam as relações de mercado, podendo alterar os preços relativos, o que de certa forma pode definir a destinação e distribuição da renda na sociedade. (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO, 2007, P. 199). Considerando a relação entre sistema tributário e distribuição de renda, a seguir são apresentados os principais pontos das escolas neoclássica e keynesiana sobre o tema, assim como suas derivações mais recentes.

Em linhas gerais, a escola neoclássica se baseia na noção do Estado mínimo, ou seja, de que o Estado deve interferir o mínimo possível na economia e que o mercado é mais eficiente na promoção do bem estar para a população. Para esta escola o Estado deve prover apenas os serviços básicos através de um sistema tributário que cause o mínimo possível de distorções ao mecanismo do mercado. Tais princípios nortearam as concepções e prescrições

de política econômica que prevaleceram nos anos 1980 e 1990 e que derivaram de uma evolução metodológica e histórica da teoria da tributação ótima, conforme destacam Gobetti e Orair (2016)<sup>2</sup>. De acordo com os autores,

“ por influência de leituras restritivas da literatura de tributação ótima, num contexto em que a revolução novo-clássica dos anos 1970 questionava toda a política fiscal do keynesianismo, construiu-se uma espécie de consenso no *mainstream* e entre *policymakers* de que a política tributária, para não introduzir distorções no sistema econômico, deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função clássica da política fiscal”. (GOBETTI; ORAIR, 2016, pag.8)

Já a escola keynesiana, interpretada neste trabalho como aquela que se baseia nos preceitos de Keynes conforme elaborados em sua principal obra: a Teoria Geral do Emprego, do Juros e da Moeda de 1936, defende uma atuação mais ativa do Estado. Especificamente, defende que a política tributária pode e deve ser usada para promover a realocação da renda através da cobrança de impostos sobre a herança e progressivos sobre a renda, além de recomendar políticas de transferência de renda. Essa abordagem argumenta que tais políticas, além de proporcionarem uma distribuição mais igualitária da renda, também podem impulsionar o consumo agregado, visto que a propensão média a consumir dos mais pobres é maior.

A literatura recente sobre o tema, que tem como uma de suas principais referências a obra de Piketty (2014), questiona as concepções e prescrições de política econômica que prevaleceram nos anos 1980 e 1990, e que são adotadas no Brasil atualmente, especialmente no que diz respeito à política tributária. De modo geral, o autor considera que as políticas adotadas durante as décadas de 1980 e 1990 foram responsáveis pelo grande aumento na desigualdade de renda, principalmente pela ótica da tributação, o qual impactou os rumos das economias desenvolvidas e em desenvolvimento.

Como forma de redução dessa desigualdade Piketty (2014), em consonância com os preceitos keynesianos, considera que:

“o instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio de tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças de mercado, ao mesmo tempo que preserva ao máximo a função alocativa do sistema de preços. (PIKETTY, 2014, p. 89)

---

<sup>2</sup> De acordo com Gobetti e Orair (2016) a teoria da tributação ótima se baseia “... no alegado *trade-off* entre equidade e eficiência e em hipóteses muito restritivas sobre o comportamento individual e a dinâmica econômica, produzia modelos extremos, em que o IR deveria ter uma alíquota linear e as rendas do capital não deveriam ser tributadas para não distorcer incentivos econômicos.” (Gobetti e Orair, 2016, pag. 7)

Piketty (2014) argumenta que com a redistribuição fiscal justa, as oportunidades para o aumento da eficiência e da produtividade aumentam, conforme propõe o modelo de capital humano<sup>3</sup>. Dessa forma, assegura um maior crescimento associado a um maior desenvolvimento econômico.

Para evidenciar seu ponto, de que uma tributação progressiva e justa é a melhor saída para a redistribuição de renda, o autor realizou a análise de uma ferramenta de tributação regressiva nos Estados Unidos sob o nome de EITC: “Earned income tax credit”. O EITC foi caracterizado pela implantação do imposto regressivo sob o salário, em que assalariados que ganhavam até 9000 dólares por ano, eram taxados em 40% dessa renda, decrescendo até os estratos maiores de rendas assalariadas onde essa taxa era de 20%. (PIKETTY, 2014, p. 101).

Piketty (2014) concluiu que a redução da tributação das faixas de renda média e alta, justamente as que têm maior capacidade de contribuição fiscal, contribuiu para o aumento da desigualdade de renda. Enquanto a redução das tributações sob os estratos de menor renda permitiria melhorar a situação dos indivíduos menos favorecidos. Para evidenciar o resultado da sua análise do EITC e sua conclusão anterior, ele relacionou essa crescente taxação sobre os mais pobres e a diminuição sobre aqueles que podem contribuir mais, a uma curva “U” de Kuznets<sup>4</sup>.

Nesta análise o autor evidenciou que uma maior taxação sob os estratos de renda mais pobres, levam a uma maior elasticidade da renda em relação ao tributo. Enquanto a elasticidade da renda da população de maior renda é menor em relação à tributação. Diante dessa análise o mesmo conclui que uma taxação de acordo com essas elasticidades é necessária para uma melhor redistribuição da renda.

Conseqüentemente isto levaria a uma maior renda disponível para a melhora da situação dos estratos mais pobres, sendo possível aos mesmos investirem e aumentando os efeitos dos modelos de capital humano nos estratos mais pobres, assim aumentando a produtividade e ofertando melhores condições de vida aos indivíduos de menor renda. No

---

<sup>3</sup> Aqui se insere a visão de Becker com seu livro *Human Capital* (1964), que deriva o capital humano em algo similar aos meios de produção, onde o indivíduo investiria em si mesmo através da educação, saúde e treinamento profissional, tornando sua produtividade maior como retorno desse investimento em si mesmo. Como também se insere as críticas marxistas feito por Bowles e Gintis no livro *The Problem with Human Capital Theory* (1975, p. 74-82) tratando que o capital humano não pode ser um processo do mecanismo produtivo capitalista e sim um fator que seja contributivo para o trabalhador. Trabalhador este que detém o seu capital humano e não o sistema produtivo em si.

<sup>4</sup> Piketty utiliza a curva de “U” de Kuznets sob a elasticidade da renda diante de uma tributação, concluindo que os estratos mais pobres da sociedade são mais afetados por impostos. (2014, p. 97)

entanto isso só seria possível num sistema tributário progressivo, diferente da EITC analisada pelo autor (PIKETTY, 2014).

Em suma, o aumento da desigualdade da renda resultante dos modelos de tributação de tradição neoclássica que prevaleceram nas décadas de 1980 e 1990 direcionaram o debate atual para a retomada dos preceitos keynesianos, especialmente em relação à tributação da renda e das grandes fortunas, associado às modernas teorias do capital humano, conforme abordado por Piketty (2014). A relevância deste debate, se encontra na crescente concentração da renda, tanto em termos mundiais, como no caso específico do Brasil, e na necessidade urgente de se encontrar caminhos para a reversão desse quadro.

## **1.2 – Impactos da retomada de uma tributação regressiva**

Os princípios que nortearam as concepções e prescrições de política econômica que prevaleceram nos anos 1980 e 1990 e que derivaram de uma evolução metodológica e histórica da teoria da tributação ótima, consideravam que para haver crescimento deveria existir uma tributação que favorecesse os mais ricos (tributação regressiva). Desde então há um aumento das políticas neoclássicas de tributação, aprofundada com a popularização da economia do gotejamento (*Trickle-down economics*), um conceito usado pelos críticos da economia clássica e neoclássica.

A lógica é que este tipo de tributação criaria um efeito de gotejamento para as classes com rendas inferiores, que levaria ao aumento da renda de todos, mesmo que os mais ricos se beneficiassem mais. Galbraith (2017) observa que esse tipo de política econômica já havia sido tentada nos Estados Unidos com o nome de “A Teoria do Cavalo e do Pardal”<sup>5</sup>, e resultou no Pânico de 1896 que, de acordo com o autor, ajudou a aprofundar a primeira crise capitalista mundial.

No Brasil, o debate sobre a relação entre sistema tributário e desigualdade de renda se tornou mais relevante na década de 1970, com a publicação do Censo Demográfico de 1970 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Os resultados do Censo revelaram que houve uma piora na distribuição de renda desde a instalação do regime militar, apesar das altas taxas de crescimento da economia brasileira no período.

---

<sup>5</sup> Galbraith usa essa expressão para descrever a depressão econômica ocasionada pelo Pânico de 1896, em que se tinha a noção de que “se você der aveia o suficiente para alimentar o cavalo, um pouco irá cair para que os pardais na estrada o comam”.

Neste sentido, os críticos da ditadura militar, como Hoffman e Duarte (1972) e Fishlow (1972), apontaram falhas das políticas governamentais e das instituições como as principais causas do aumento da desigualdade de renda. Celso Furtado (1981), por sua vez, relacionou a concentração de renda ao padrão de consumo de uma elite que era minoria da população e pouco contribuía para o desenvolvimento econômico. Especialmente devido à baixa participação do consumo na sua renda e, conseqüente, baixa contribuição na tributação indireta. Defendia a maior atuação do Estado e o aumento das alíquotas sobre a renda da elite brasileira.

Ainda assim, durante o período militar, que permaneceu até 1985, a política tributária implantou medidas regressivas, diminuindo a alíquota máxima de 65% para 50% sobre o imposto de renda pessoa física (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 10), e criando impostos indiretos cumulativos (VARSAÑO, 1996).

Com o fim do regime militar e a retomada democrática, a política tributária seguiu as prescrições que prevaleciam no momento, ou seja, assumiu a regressividade como a melhor forma de proporcionar o crescimento e a melhoria da distribuição de renda no país. Conforme destacam Gobetti e Orair (2016), neste período foram implantadas medidas como a redução das faixas do imposto de renda pessoa física – IRPF, que passaram de onze para três, e a redução da alíquota máxima de 50% para 27,5%, implantadas no Governo Sarney. Além disso, em 1990 foi implementada a isenção dos dividendos, e em 1995 o Estado brasileiro aprovou duas reformas legislativas com o intuito de atrair investimentos e capital estrangeiro, reduzindo ainda mais o total tributável, sob a ótica da Pessoa Jurídica, através da Lei nº 9249/1995:

Art. 9º – A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

(...)

Art. 10º – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Dessa forma o Estado brasileiro consolidou a regressividade do seu sistema tributário, a qual prevalece até os dias atuais.

### 1.3 – Regressividade e desigualdade de renda no Brasil

Em 2016 o Brasil tem uma das maiores cargas tributárias dentre os países em desenvolvimento, representando 33% do PIB (GOBETTI; ORAIR, 2016), valor próximo da realidade dos países desenvolvidos. No entanto essa tributação é feita majoritariamente através de impostos indiretos e regressivos, diferindo da realidade dos países desenvolvidos, onde é feita de forma direta e progressiva. Esses impostos indiretos recaem diretamente sobre o consumo e afetam principalmente a classe de menor renda e boa parte da classe média brasileira<sup>6</sup>, enquanto os mais ricos gozam de maior liberdade fiscal. De modo geral, a literatura acadêmica na área da tributação tem considerado a regressividade do sistema tributário brasileiro como uma das causas do aumento da desigualdade de renda no país. Indicadores como o Índice de Gini, obtiveram uma redução ínfima quando comparado a países que utilizam uma tributação progressiva (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Dados do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada, mostram que entre 1990 e 2002 a média do coeficiente de Gini foi igual a 0,598. Em 1990 esse valor era de 0,614, já em 2002 esse valor é de 0,589. Nota-se uma pequena alteração desse valor em contrapartida do período de 2003 a 2014, onde a média é de 0,549, variando entre 0,583 a 0,518 no dado período. É importante ressaltar que dado esses diferentes períodos analisados houve uma troca de governos explicando uma melhora no segundo período analisado.

Referente a concentração de renda, Medeiros, Souza e Castro (2015, p. 18) mostram que os 5% mais ricos do Brasil detêm, em 2006, 41% da renda total brasileira, evoluindo para 47% em 2012. Com uma redução maior no coeficiente de Gini atrelado aos governos de 2002 a 2014, a tributação injusta volta a ser responsável pelo resultado dessa concentração de renda nas camadas mais ricas e seu pouco avanço no período de 1990 a 2002. Abaixo será analisado como os diferentes impostos podem afetar esses valores.

Estima-se que os impostos indiretos representam 51% da carga tributária bruta total brasileira (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019), recaindo principalmente sobre as classes baixa e média, com um característica seletiva, isto é, o consumo das classes mais ricas não contribuem tanto quanto as demais, pelo fato que maioria da população é

---

<sup>6</sup> Gobetti e Orair (2016) utilizam a noção de estratos para melhor acompanhar os percentis que eles dividiram a sociedade brasileira, sendo composta em 10 camadas que representam cada uma as faixas de rendas da população brasileira, sendo que a maioria da população está concentrada entre as 5 primeiras camadas, enquanto a última camada representa uma parte ínfima da sociedade brasileira, representada por não mais que 1% da população que detém maior parte da riqueza.

pertencente as duas primeiras classes e que a renda final depois do consumo obrigatório nas classes de renda baixa é menor, tornando o imposto indireto regressivo (ALVES, 2012).

Isto tem efeito direto na hipótese de que a redistribuição é feita pelo lado dos gastos governamentais, pois tendo uma majoritária participação dos tributos indiretos recaindo sobre as classes mais pobres, faz com que os gastos públicos sejam financiados pelas classes que precisam dos serviços e bens ofertados pelos próprios gastos públicos. Portanto os programas de redistribuição feitos pela ótica dos gastos públicos não surtem efeitos redistributivos. Serviços como saúde e educação ou programas como bolsa família e similares tendem a ser financiados por aqueles que mais necessitam deles, contribuindo para a quebra dos pressupostos de verticalidade tributária e aumento da concentração de renda (ALVES, 2012).

Além do imposto indireto, os lucros e dividendos não são taxados em seu potencial total. Com aberturas constitucionais para sua isenção, estima-se que de 2007 para 2013 houve um aumento dos lucros e dividendos declarados de R\$ 149 bilhões para R\$ 287 bilhões, um crescimento de 41% a mais do que o PIB. Esses valores afetam 2,1 milhões de pessoas ou 7,9% dos declarantes de impostos, onde essa porcentagem é mais concentrada nos declarantes com rendimentos superiores à 1,3 milhão, representando 72% dos 7,9% dos declarantes (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 17). Aliado ao fato de que grande parcela dos rendimentos das classes com renda mais elevada tem isenções fiscais, isto torna os impostos diretos de fato regressivos (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 18).

Dada a situação dos impostos diretos, a tributação brasileira atual recai principalmente sobre a renda assalariada. Observa-se que este fator atinge principalmente as camadas de renda mais baixas e médias, pois grande parte da renda dessas classes advém do trabalho assalariado. Diferente da renda das classes de mais alta renda, que tem sua origem nos ganhos do capital, ou seja, remuneração sob riqueza, lucros e dividendos, e ganhos financeiros. A Tabela 1 demonstra muito bem as diferenças das fontes tributáveis e os valores isentos.

Nesta tabela se apresenta os valores tributados, isentos e o total declarado de 2007 a 2013. Os tributados são referentes aos: rendimentos do trabalho (salário), aplicações no mercado financeiro e outras fontes advindas da propriedade do capital. Na mesma tabela se apresenta os montantes isentos, onde o mesmo engloba: rendimentos do trabalho, lucros e dividendos (Pessoa Física) e outras fontes advindas da propriedade do capital. Ao final tem se a soma de ambos em conjunto com as transferências patrimoniais totalizando os rendimentos declarados.

**Tabela 1**  
**Rendimentos das DIRPFs (2008-2014, ano-base 2007-2013) (Em R\$ bilhões de 2013)**

Rendimentos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tributáveis	968,5	1.034,6	1.071,2	1.125,2	1.197,7	1.271,0	1.293,2
Tributados exclusivamente na fonte	107,6	149,8	139,3	163,6	204,9	192,7	207,4
Rendimentos do trabalho	30,1	50,6	55,1	63,5	70,1	74,6	97,6
Aplicações financeiras	32,3	45,8	42,5	45,6	57,2	52,8	45,2
Outras rendas da propriedade do capital	45,3	53,3	41,7	54,5	77,6	65,2	64,6
Isentos	293,2	477,6	473,3	530,4	583,0	601,5	632,2
Rendimentos do trabalho	47,2	89,2	92,1	94,8	97,5	105,8	113,5
Lucros e dividendos	149,4	196,9	195,8	229,7	257,0	271,4	287,3
Outras rendas da propriedade do capital	65,0	128,2	127,3	145,8	167,8	166,5	171,9
Transferências patrimoniais	31,7	63,3	58,2	60,3	60,6	57,9	59,4
<b>Total dos rendimentos declarados</b>	<b>1.369,4</b>	<b>1.661,9</b>	<b>1.683,8</b>	<b>1.819,2</b>	<b>1.985,5</b>	<b>2.065,2</b>	<b>2.132,7</b>

Fonte: SRFB (vários anos).

Elaborado por Gobetti e Orair (2016, p. 19).

Obs.: Valores convertidos pela média aritmética anual do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Portanto, como pode se observar, a perda de potencial taxativo que representa a parcela isenta, fere os princípios de equidade horizontal e vertical. Na perspectiva horizontal os que ganham sobre dividendos possuem alíquotas menores dos que são tributados sobre os rendimentos do trabalho, isto faz com que a alíquota efetiva final seja diferente mesmo que ambos sejam enquadrados na mesma alíquota. Enquanto na perspectiva vertical as alíquotas decrescem conforme a renda do indivíduo tenha natureza nos lucros e dividendos (GOBETTI; ORAIR; 2016).

Esta ótica desigual não muda quando analisamos os impostos que recaem na esfera produtiva. A indústria da transformação paga 45,4% do total dos impostos pagos por todos setores industriais e é responsável por 16,2% do PIB brasileiro (FIRJAN, 2015). De acordo com o FIRJAN (2015), o total de encargos tributários que recaem sobre a esfera produtiva é desigual se comparado aos demais setores, gerando um obstáculo à produção por onerar seus custos. Além disso, parte significativa dos tributos incidentes sobre esse setor são repassados de alguma forma ao consumidor final, devido à natureza dos impostos, caindo novamente na questão do tributo indireto.

Desse modo o sistema tributário brasileiro atual (2019), fruto de concepções ideológicas populares em 1990, tem grande responsabilidade no panorama atual brasileiro de desigualdade de renda. Para melhor abranger a discussão acerca desta regressividade e consequente desigualdade, é importante realizar uma pesquisa geral em outros países.

## **2 – Sistemas Tributários de Portugal e México**

Este capítulo tem como objetivo analisar, ainda que de forma sucinta, a evolução do sistema tributário das economias desenvolvidas e em desenvolvimento e, dessa maneira, obter um parâmetro para analisar a evolução do sistema tributário brasileiro no contexto mundial. Para tanto serão analisados os sistemas tributários de Portugal, como ponto de observação do sistema tributário padrão da União Europeia, e do México como ponto de observação na América Latina.

De modo geral, estes países também adotaram o sistema tributário regressivo, seguindo as concepções e prescrições de política econômica que prevaleceram nos anos 1980 e 1990, mais alinhados à escola neoclássica. Entretanto, os impactos adversos sobre a distribuição da renda levaram esses países a repensarem seus sistemas tributários e, desse modo, implementarem mudanças que visaram a redução desse caráter regressivo.

### **2.1 – Sistema tributário português**

A União Europeia é uma união de países que estão situados principalmente na Europa e atualmente conta com 28 países como membros. Como uma união política e econômica, há a existência de diversos acordos entre os países, onde na tributação tende a ter características semelhantes em alguns aspectos, um desses é o sistema de tributação indireta, o VAT: Value-added Tax.

Portugal é um dos países membros da UE localizado no sudoeste da Europa situado na Península Ibérica e com territórios em arquipélagos situados no Atlântico Norte. Tem uma economia desenvolvida com um PIB de US\$ 252.158 bilhões segundo o FMI (2018), com uma população de 10.374.822 habitantes e com um PIB per capita de US\$ 29.976 (FMI, 2018). Atualmente seu coeficiente de Gini é de 0,337 (INE, 2011). E sua economia é majoritariamente representada pelo setor de serviços e industrial.

O sistema português como participante da UE, utiliza o VAT e tem a autonomia de praticar diferentes taxações em relação aos países que participam do bloco. A Tabela 2 mostra a estrutura (simplificada) portuguesa de impostos. Para simplificar essa primeira análise e não entrar em detalhes específicos do sistema português, que não é o foco deste trabalho, essa estrutura simples não leva em consideração as deduções e acréscimos.

A Tabela 2, demonstra os diferentes tipos de tributos que estão presentes no sistema português. A renda representa a tributação direta que é exercida sobre a renda total de cada indivíduo e suas diferentes alíquotas para cada faixa. Já os tributos diretos sobre a PJ são representados na tabela como corporativo por se tratar da denominação utilizada em Portugal e engloba as alíquotas praticadas para os diferentes valores declarados. Portugal utiliza um regime diferenciado para não residentes, tanto no quesito corporativo como ganhos financeiros e salários praticando uma alíquota única para essas duas últimas fontes. Já o consumo é separado em 3 faixas, onde a diferenciação para a incidência das diferentes taxas é dada pela condição do bem ou serviço taxado, separando-se em artigos considerados de luxo, mercadorias que não se encaixam no primeiro quesito e mercadorias consideradas essenciais para a condição humana de sobrevivência.

**Tabela 2**  
**Separação simples do sistema tributário português por tributos aplicados (em Euros/EUR)**

Tipos de taxas	Incidência total
Renda (individual)*	
Até 7.091EUR	14,5%
Entre 7.092 EUR a 10.700 EUR	23%
Entre 27.520 EUR a 20.261 EUR	28,5%
Entre 20.262 EUR a 25.000 EUR	35%
Entre 25.001 EUR a 36.856 EUR	37%
Entre 36.857 EUR a 80.640 EUR	45%
Acima de 80.641 EUR	48%
Corporativos	
Até 80.000 EUR	21%
Entre 80.001 EUR a 250.000 EUR	2,5% sobre o valor que excede a 80.000 EUR
Acima de 250.000 EUR	5% sobre o valor que excede a 250.000 EUR
Não residentes	
Corporativos	
Até 80.000 EUR	28%
Entre 80.001 EUR a 250.000 EUR	2,5% sobre o valor que excede a 80.000 EUR
Acima de 250.000 EUR	5% sobre o valor que excede a 250.000 EUR
Salários e Rendas	25%
Ganhos financeiros	25%
Consumo	
Artigos de luxo	23%
Mercadorias comuns	13%
Mercadorias de subsistência	6%

Fonte: OCDE (2018), Banco Mundial (2014) e Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal (2017)

Elaborado pelo autor

\*Similar a França, a incidência final pode ser modificada dependendo da situação dos declarantes, podendo optar por declaração conjunta e caso tenha filhos recebe maior oneração fiscal

Analisando a tabela, Portugal adota uma política de tributação mais direta, porém se assegura para que não residentes não entrem no sistema tributário geral português, tendo alíquotas específicas para estes casos. A vantagem é que se pode observar muitas faixas de

rendas com alíquotas progressivas tornando o sistema tributário mais vertical, com isso podendo tributar mais de quem pode contribuir mais.

Quanto à tributação indireta, se observa também o respeito da verticalidade, onde bens e serviços essenciais para a condição humana são pouco tributados, tornando o consumo fixo (essencial) mais barato. Sob a perspectiva de lucros, há uma maior tributação para não residentes, mas se observa certa verticalidade conforme os lucros aumentam (até para residentes). Este fato, aliado à taxa direta ser mais progressiva e sem maiores isenções, faz com que se tenha uma dupla tributação de Pessoa Jurídica para Pessoa Física. (AT, 2017).

Em 2017 a carga tributária total de Portugal equivaleu a 34,7% do PIB, demonstrando avanços quanto a tributação indireta, cada vez taxando menos sobre o consumo. Enquanto na esfera direta apresenta uma progressiva tributação direta, assegurando que os indivíduos mais ricos paguem mais e que empresas que ganham mais também contribuam mais. Portugal apresenta um retorno marginal sobre a tributação no quesito reinvestimento de 10,7% diferente do Brasil que tem um retorno de -6% (OCDE, 2018).

## **2.2 – Sistema tributário mexicano**

A análise anterior foi feita para um país europeu com uma economia considerada desenvolvida. Como o contexto e a realidade econômica dos países em desenvolvimento, como Brasil, é bastante distinta da apresentada anteriormente, será apresentado a seguir o sistema tributário mexicano, como ponto de observação na América Latina. O México foi escolhido por ser um país em desenvolvimento, com características econômicas próximas às apresentadas pelo Brasil.

O México é um país latino-americano, localizado na América Central, atualmente tem uma população de 123.675.325 de habitantes (INEGI, 2017), com um PIB total de US\$ 1.250 trilhão e com uma renda per capita de US\$ 10.021 (FMI, 2018). Em 2010 segundo o Banco Mundial (2010) obteve um coeficiente de Gini de 0,434. Sua economia é composta principalmente pela exportação de petróleo, agricultura, indústria e turismo.

A estrutura tributária mexicana é apresentada na Tabela 3. Similar a tabela portuguesa, a renda individual é dividida entre as faixas e as alíquotas incidentes nessas faixas. Já na questão da PJ o México tributa empresas nacionais e estrangeiras no mesmo regime com deduções para o setor agrícola. Referente a tributação do consumo, o México utiliza uma

alíquota única com isenções fiscais sobre os bens e serviços essenciais e mercadorias culturais produzidas nacionalmente.

**Tabela 3**  
**Separação simples do sistema tributário mexicano por tributos aplicados (em Peso mexicano/MXN<sup>7</sup>)**

Tipos de taxas	Incidência total
<b>Renda</b>	
Até 6.942,35 MXN	1.92%
Entre 6.942,36 MXN a 58.922,27 MXN	6.4%
Entre 58.922,28 MXN a 103.550,51 MXN	10.88%
Entre 103.550,52 MXN a 120.372,95 MXN	16%
Entre 120.372,96 MXN a 144.119,39 MXN	17.92%
Entre 144.119,40 MXN a 290.667,84 MXN	21.36%
Entre 290.667,85 MXN a 458.132,39 MXN	23.52%
Entre 458.132,39 MXN a 874.650,11 MXN	30%
Entre 874.650,11 MXN a 1.116.200,07 MXN	32%
Entre 1.116.200,08 MXN a 3.498.600,11 MXN	34%
Acima de 3.498.600,12 MXN	35%
Corporativas (nacionais e internacionais)	30%
Setor agrícola	Até -30% sobre a alíquota corporativa única
Consumo*	16%

Fonte: Secretaria da Fazenda do México, OCDE (2018) e Banco Mundial (2014)

Elaborado pelo autor

\*Há isenção fiscal para produtos alimentícios, livros, artigos, jornais e etc. produzidos nacionalmente, medicamentos e serviços agrícolas

O México também utiliza o “*Impuesto al Valor Agregado*” – IVA para tributar o consumo e, assim como Portugal, apresenta muitas faixas de renda para impostos diretos tentando abranger uma maior verticalidade do sistema tributário. No que tange as taxas corporativas, ele adota um sistema unificado tanto para empresas nacionais como estrangeiras, dando uma redução de alíquota para aquelas que operam no setor agrícola com alíquotas altas considerando as alíquotas praticadas no Brasil sobre o setor corporativo. Seus baixos impostos sobre consumo enfatizam um comprometimento com as classes de renda mais baixa, pois é dado uma isenção total para bens e serviços dados como essenciais e também culturais, auxiliando a renda final dessa classe. O México apresenta um retorno marginal de reinvestimento sobre as taxações de 7,7%, superior ao apresentado pelo Brasil que foi de -6%. (OCDE, 2018)

Como visto, o México apresenta características progressivas em relação ao imposto direto. Outro ponto importante é como o consumo não é sobretaxado, principalmente para mercadorias consideradas essenciais, assim como Portugal. É observado que na parte

<sup>7</sup> A conversão do Peso mexicano para Real brasileiro em 29/06/2019 é de 0,20 MXN = 1 BRL

corporativa, o quesito progressivo não é observado, pois é praticado uma alíquota única, apesar de ter uma incidência alta.

### 2.3 – Comparação de índices

Dados da própria OCDE foram coletados comparando a progressão das taxas analisadas afim de relacionar políticas tributárias adotadas pelos países amostrados e a recente descrença nos modelos neoclássicos propostos. Desses dados, se extrai informações quanto a progressão das taxas e como elas se comportam no período 1990 a 2017 (esses valores já embutem as deduções e acréscimos comuns, diferente das duas primeiras tabelas).

A Tabela 4 apresenta o panorama geral desses sistemas e sua evolução ao longo dos anos de 1990 a 2017. Nela se inclui tanto impostos diretos como indiretos e sua soma totalizada, ressaltando que referente ao dado de 2017 do México foi utilizado o ano anterior por simples comparação analítica e sua falta nos dados divulgados pela OCDE:

**Tabela 4**  
**Evolução dos Impostos entre 1990 a 2017 (em %)**

Ano	Impostos sobre receitas e lucros		Impostos sobre Propriedade		Impostos sobre Bens e Serviços	
	Portugal	México	Portugal	México	Portugal	México
1990	25,7	34	2,7	1,9	44,2	44
1993	27,5	37	2,4	2,5	42,8	37
1996	27,9	33	2,9	2,2	43,6	39,5
1999	28	34,4	3,7	1,7	42	44,3
2002	27,1	34,8	3,6	2,1	41,6	42,9
2005	25	37	3,7	2,5	43,6	38,6
2008	28,1	40,4	3,8	2,3	40,6	38,5
2011	28,1	41,3	3,4	2,2	39,8	36,4
2014	30,8	40,9	3,6	2,3	38,1	36,8
2017	28,2	42,7*	4	1,9*	39,8	38,8*

Fonte: OCDE (2018)

Elaborado pelo autor

\*Os dados referentes a 2017 para o México estão ausentes nos relatórios da OCDE, será usado o do ano anterior (2016) para fins comparativos

É nítido o aumento das taxas sobre lucros e propriedades nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, enquanto o México volta ao patamar de 1990 na análise dos impostos sobre propriedade, porém com oscilações que tendem a um aumento durante o período analisado. Por outro lado, os impostos sobre o consumo diminuem demonstrando uma

tendência à redução dos impostos indiretos que recaem principalmente sobre os indivíduos de baixa e média renda.

Quanto aos dados de Portugal, estima-se que os impostos sobre corporações sejam de 29,5% sem deduções efetivas (OCDE, 2018). Portugal, em 2017, apresentou 34,7% do PIB advindo da carga tributária total, houve um crescimento de 76% em relação ao PIB de 1990 na evolução da carga tributária total até 2017. Deste aumento de 1990 a 2017, a participação dos impostos sobre lucros no PIB total português foi de 6,8% a 9,8% durante esse período, enquanto as taxas sobre propriedades foram de 0,7 a 1,4% na participação total do crescimento do PIB, porém Portugal apresentou maior participação dos impostos sobre consumo no PIB, saindo de 11,7% a 13,8%. É importante notar que os impostos sobre bens essenciais diminuíram conforme a tabela 2 demonstra, logo esse aumento não afeta o consumo essencial das classes de renda mais baixa, mantendo a verticalidade e principalmente a horizontalidade do sistema tributário português (OCDE, 2018).

Enquanto o México de 1990 a 2017, aumentou a participação dos tributos no PIB de 12,1% para 16,2%. Com um aumento na participação dos tributos sobre lucro e renda no PIB de 4,1% para 7,2%. Também houve um aumento na participação dos tributos sobre consumo e propriedade de 5,3% para 6,4% e 0,3% para 0,4% respectivamente. Observando que o consumo dos bens e serviços essenciais recebem isenção tributária (favorecendo a horizontalidade e a verticalidade tributária). Enquanto a tributação sobre a propriedade, que permaneceu em 1,9%, é compensada pelo aumento nas progressivas taxas sobre a renda e suas alíquotas mais altas para detentores de maior riqueza com maior número de faixas (OCDE, 2018).

Desta análise se confirmam três pressupostos deste trabalho: primeiramente que cada vez mais a tributação está sendo feita pelo lado direto e progressivo, indo contra as premissas neoclássicas de que se tem que taxar menos os mais favorecidos. Em segundo que os impostos indiretos estão sendo desencorajados por terem efeitos regressivos e concentrarem renda. E por último, que as teses neoliberais quanto a tributação regressiva, tem fatores que contribuem para a concentração de renda brasileira, um problema bastante conhecido brasileiro.

Em relação ao Índice de Gini, a Tabela 5 demonstra em um intervalo de 3 anos, os valores respectivos desses dois países analisados:

**Tabela 5**  
**Evolução do Índice de Gini de 2003 a 2015**

Ano	Portugal	México*
2003	0,387	0,49
2006	0,385	0,477
2009	0,349	0,446
2012	0,36	0,454
2015	0,35	0,434

Fonte: Banco Mundial (vários anos)

Elaborado pelo autor

\*Os valores de 2015 e 2009 para o México não foram obtidos, utilizando o ano-referência anterior para fins de comparação

Diante desses dados, a redução obtida no medidor de desigualdade de renda é facilmente notada, sugerindo a eficácia das reformas tributárias feitas por estes países. Quanto a redução de Portugal não ser significativa, é notado que o país já apresenta alta redistribuição de renda, reforçando que a tributação progressiva surte efeitos em economias desenvolvidas com altos índices de redistribuição de renda.

Trazendo todas essas análises a realidade brasileira, foram identificados dois problemas. O primeiro relativo à tributação regressiva direta brasileira que não taxa lucros e dividendos devidamente, além de ter poucas faixas para diferentes rendas e as alíquotas serem baixas. O segundo relativo aos impostos indiretos, que parecem contribuir mais para a concentração de renda, do que para a saúde fiscal brasileira. O próximo capítulo procura caracterizar o sistema tributário brasileiro, mostrando a sua regressividade e o seu impacto sobre a concentração de renda no país.

### **3 – Análise do Brasil**

A estrutura fiscal brasileira e, especificamente, seu sistema tributário, se difere das apresentadas anteriormente. Uma das principais diferenças está na não utilização do imposto sobre valor agregado como norteador de sua tributação sobre o consumo, utilizando para isso o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Além disso, como se viu anteriormente, os países analisados, seguindo tendência mundial, apresentaram tributação crescente sobre os lucros, enquanto no Brasil está tributação foi reduzida. Além disso, o Brasil, desde 1995, concede isenção sobre os dividendos distribuídos aos acionistas das empresas, o que coloca o Brasil entre um dos poucos países do mundo a conceder este benefício.

Este capítulo tem como objetivo apresentar, de forma simplificada<sup>8</sup>, a estrutura do sistema tributário brasileiro e o seu caráter regressivo. Para tanto serão utilizados os dados disponibilizados pelas autoridades fiscais brasileiras, pela OCDE e pelo Banco Mundial, além da consulta à literatura recente sobre o tema.

### **3.1 – Sistema tributário brasileiro**

O sistema tributário brasileiro é constituído por um amplo número de impostos, que incidem sobre os mais diversos fatos geradores, assim como apresenta uma estrutura bastante diversificada, caracterizada por diversas isenções, alíquotas diferenciadas e diferentes atribuições e destinação entre as esferas do governo. Estas características configuram um sistema tributário bastante complexo. (Gremaud et. al., 2016)

Como destacam Gremaud et. al. (2016), os principais impostos do Brasil são:

“... Imposto de Renda (IR), que incide tanto sobre pessoas físicas como sobre pessoas jurídicas, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de mercadorias e Serviços (ICMS). Além destes, existe uma série de outros impostos: Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), ... Além destes, conta-se com uma série de contribuições sociais sobre a folha de pagamentos e sobre o faturamento das empresas: Cofins, PIS, Contribuição previdenciária etc.” (Gremaud et al., 2016, pag. 181)

O IPI e o ICMS são impostos do tipo valor adicionado e incidem sobre a circulação de mercadorias. O IPI restringe-se à produção industrial, é de competência da União e possui alíquotas diferenciadas de acordo com o critério de “essencialidade” do bem e com objetivos de arrecadação e política industrial. O ICMS, engloba também a produção agrícola e é de competência dos Estados, mas estes não podem decidir sobre níveis de alíquotas e isenções. Ambos são bastante sensíveis às flutuações do produto e têm sido utilizados como forma de incentivo a determinados setores econômicos. Em relação aos impostos municipais, o ISS e o IPTU são os principais. (Gremaud et. al., 2016)

No que diz respeito ao Imposto de Renda, este se divide em IR sobre pessoas físicas, incidente sobre a renda dos indivíduos e IR sobre pessoas jurídicas, incidente sobre os lucros das empresas. O IR pessoa física é cobrado de acordo com cinco faixas de renda, com 4 alíquotas incidentes sobre a renda e uma faixa sendo totalmente isenta, como pode-se

---

<sup>8</sup> Esta análise simplificada pode não representar as alíquotas finais, pois para simplificação serão considerados apenas as deduções e acréscimos praticados de forma geral.

observar na Tabela 6. Já o IR pessoa jurídica trabalha com duas alíquotas de acordo com o faturamento da empresa. Para empresas com faturamento até R\$ 240.000 a alíquota é de 15% sobre o lucro real e acima de R\$ 240.000 é de 10%, evidenciando o caráter progressivo deste imposto (Tabela 6).

**Tabela 6**

**Separação simples do sistema tributário brasileiro por tributos aplicados (em Reais)**

Tipos de taxas	Incidência total
Renda (individual/mês) *	
Até 1.903,98	0%
Entre 1.903,99 a 2.826,65	7,5%
Entre 2.826,66 a 3.751,05	15%
Entre 3.751,06 a 4.664,68	22,5%
Acima de 4.664,68	27,5%
Pessoa Jurídica (ano)	
Até 240.000	15% sobre o lucro real
Acima de 240.000	10% sobre o que excede 240.000
Organizações sem fins lucrativos	0%
Consumo	
IPI	Entre 0% a 30% (variando sobre o tipo de mercadoria)
ICMS	Entre 17% a 18% (variando entre os governos estaduais)

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Elaborado pelo autor

\*Podendo sofrer uma dedução de 189,59 por dependente no resultado final, sem inserir as deduções isentas que afunila ainda mais a renda final

Comparando os dados apresentados na Tabela 6 aos apresentados para os países analisados anteriormente, nota-se: menores quantidades de faixas de rendas (5 no total); menores alíquotas sobre a renda; faixas de rendas que abrangem mais as classes baixa, média-baixa e média; impostos sobre o consumo elevados dependendo da mercadoria (podendo chegar até a 58%); caráter regressivo da taxaço sobre Pessoas Jurídicas, colocando empresas de pequeno e médio porte, no mesmo regime que grandes corporações (quebrando os pressupostos de verticalidade e horizontalidade de um sistema tributário).

Esta primeira análise, ainda que superficial, já apresenta indícios da regressividade do sistema tributário brasileiro. E dessa forma sinaliza para a necessidade de mudanças no sistema de alíquotas e faixas de renda de forma a torna-lo mais progressivo e menos desigual.

### 3.2 A regressividade do sistema tributário brasileiro

Como visto, um sistema tributário regressivo é aquele que tende a tributar proporcionalmente mais, os agentes econômicos com menor renda. Para identificar o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro será feita uma análise da forma de incidência dos

impostos diretos sobre a renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e também dos impostos indiretos que incidem sobre o consumo.

De modo geral, considera-se que o país tem poucas faixas de renda e que seu sistema privilegia as faixas de maior renda. Enquanto Portugal apresenta, por exemplo, alíquotas maiores para faixas sobre rendas mais elevadas (taxando mais aqueles que podem contribuir mais), no Brasil a alíquota máxima incide de tal forma que as classes média, média-alta e alta renda são taxadas de forma semelhante.

Estima-se que indivíduos que pagam a alíquota máxima e que seus rendimentos têm origem no capital pagam 6,7% a menos em comparação a indivíduos cuja a renda tem origem assalariada, tornando a alíquota máxima efetiva equivalente a 20,8% (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 19). Na prática indivíduos que deveriam pagar a mesma porcentagem sobre a renda, acabam sendo tributados de forma diferente, onde a horizontalidade do sistema tributário brasileiro é quebrada, agravando o problema da concentração de renda.

Cabe ressaltar que este é um sistema bastante diferente daquele que já prevaleceu no Brasil anteriormente. No Governo João Goulart, por exemplo, foram implantadas 12 faixas de renda com alíquotas que chegaram a 65% para a faixa de renda mais alta (GOBETTI; ORAIR, 2016). Neste sentido, é nítido como as convenções econômicas neoliberais que predominaram a partir da década de 1970 guiaram as reformas e configuraram o atual sistema tributário brasileiro.

Essas reformas foram mais profundas em 1989, especialmente no que diz respeito à incidência do imposto de renda sobre pessoa jurídica. Naquele ano, o governo do presidente Sarney instituiu a figura do JSCP (juros sobre o capital próprio), um mecanismo que permitiu às empresas deduzirem o pagamento de seus impostos, utilizando a TJLP para fazer essa redução. Essa mudança permitiu que a alíquota total incidente sobre o IRPJ e sobre a Contribuição Social sobre o lucro líquido – CSLL, reduzisse de 34% para 15%. Além disso, como citado no Capítulo 1, o Governo Sarney fez com que dividendos que antes eram tributados a 15% passassem a receber isenção fiscal total. As principais alterações foram instituídas através da Lei nº 9.249 e podem ser vistas na Tabela 7. (GOBETTI; ORAIR, 2016)

**Tabela 7**  
**Lucro e tributação no Brasil (em %)**

Lucro e impostos	Antes da Lei nº9.249	Depois da Lei nº9.249	Diferença
Lucro bruto	100,0	100,0	0,0
Lucro tributável	100,0	70,0	-30,0
IRPJ=25%	25,0	17,5	-7,5
CSLL=9%	9,0	6,3	-2,7
JSCP	0,0	30,0	30,0
IRRF*-Capital (15%)	0,0	4,5	4,5
Dividendos	66,0	46,2	-19,8
IRRF*-Capital (15%- 0%)	9,9	0,0	-9,9
Total de imposto	43,9	28,3	-15,6
Lucro líquido acionista	56,1	71,7	15,6

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (vários anos)

Elaborado por Gobetti e Orair (2016, p. 13).

\* Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Observa-se que ocorre uma redução no imposto final e maior repasse aos acionistas. Cabe destacar que a implementação desta lei coincide com o período em que as teses econômicas neoclássicas ganharam maior força, fomentando o discurso de uma tributação regressiva. O que de fato aconteceu através do caráter regressivo das alterações relativas ao imposto sobre lucros e dividendos. Em empresas menores essa tributação foi ainda mais baixa, decaindo para 10,88% devido ao montante de deduções incidentes. Este cenário se agravou através do fenômeno da “pejotização” por parte das empresas prestadoras de serviços, com vistas a ganharem maiores deduções nas alíquotas incidentes sobre as pessoas jurídicas (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 13).

Gobetti e Orair (2016), destacam que essas reformas, além de tornarem o sistema regressivo, pouco contribuíram para a retomada dos investimentos, que voltaram a crescer apenas 10 anos depois da implantação dessas medidas. Dessa forma, não obtiveram efeitos sobre a geração de renda e ainda contribuíram para a promoção da concentração da renda.

Feita essa análise da tributação direta brasileira, é notável sua caracterização como regressiva e injusta (mesmo que as alíquotas apresentem pouca progressividade). Contudo grande parte das taxações vêm dos impostos indiretos, os quais representam 51% da carga tributária total brasileira, que gira em torno dos 33% do PIB. Comparando com a participação dos tributos indiretos (consumo) dos países analisados anteriormente, observa-se que, enquanto o consumo é tributado cada vez menos nos países da OCDE, no Brasil tal tributação prevalece.

Como se pode observar na Tabela 8, a incidência dos impostos indiretos sobre o consumo possui um caráter altamente regressivo, com a maior proporção dos impostos

incidindo sobre a população de mais baixa renda. Isso acontece porque a população de menor renda consome proporcionalmente mais em relação à renda recebida, pagando assim mais impostos (proporcionalmente à renda) que a população de renda mais alta:

**Tabela 8**  
**Evolução da carga tributária de 1996 a 2004 (em %)**

	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga tributária total	
	1996	2004	1996	2004	1996	2004
Salários mínimos						
Até 2	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8
2 a 3	2,6	3,5	20	34,5	22,6	38
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9
5 a 6	4	4,1	14	27,9	18	32
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18	31,7
8 a 10	4,1	5,9	12	25,7	16,1	31,7
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3

Fonte: Zockun (2005, p. 11) *apud* Alves (2012)  
Elaborado pelo autor

Observa-se, portanto, a regressividade dos impostos indiretos brasileiros, em que indivíduos e famílias que detêm maior poder de compra tendem a contribuir menos, enquanto indivíduos e famílias que ganham menos, pagam o equivalente a 45,8% da sua renda em impostos sobre o consumo. quanto nos países analisados a incidência total de impostos sobre o consumo vem diminuindo, o Brasil vem aumentando sua carga sobre os impostos indiretos, fruto das mudanças de caráter liberal aplicadas no Brasil desde fins da década de 1980.

De modo geral, os dados da Tabela 8 demonstram que as mudanças no sistema tributário brasileiro o tornaram mais regressivo. Em relação à tributação direta, destaca-se o fato da redução dos impostos para as taxas de renda mais alta que passaram de 10,6% para 9,9%, enquanto para as classes de renda mais baixa essa tributação passou de 1,7% em 1996 para 3,1% em 2004. Quando somado as cargas direta e indireta esse panorama regressivo é claro com uma tributação totalizando 48,8% da renda das classes mais baixas contra 26,3% das classes mais altas em 2004.

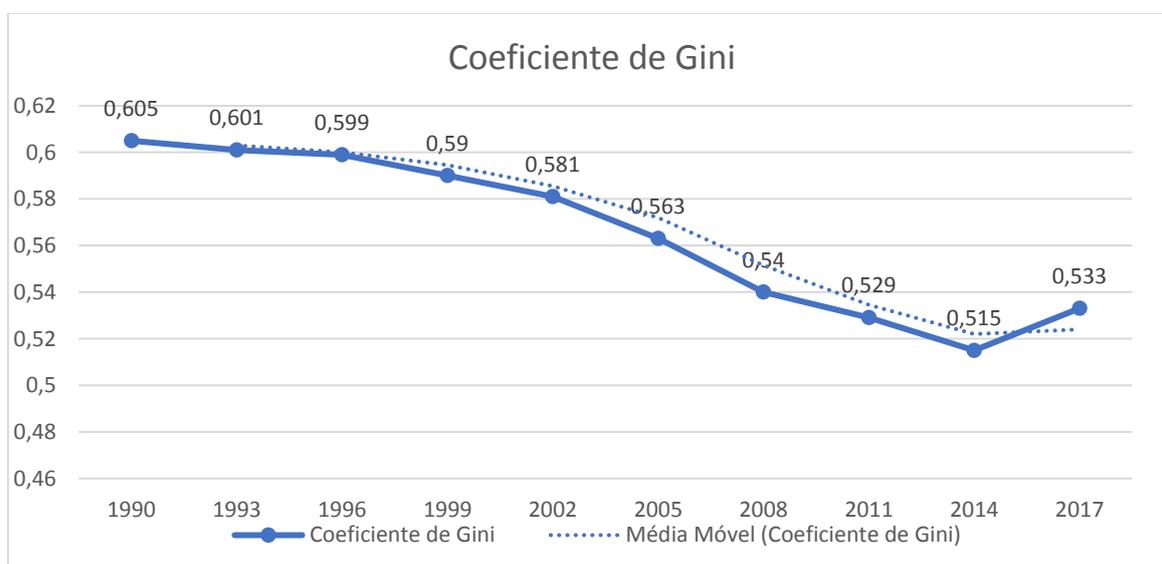
Alves (2012) mostrou que o valor da carga tributária total para as faixas de renda de até dois salários mínimos aumentou para 53,9% em 2008, enquanto as classes mais altas foram taxadas em 29% do total da sua renda.

Todo esse panorama mostra a regressividade total da carga tributária brasileira, amplamente apoiada em uma carga regressiva indireta que recai sobre os menos favorecidos economicamente. Nesse cenário a acumulação da renda pelas camadas mais ricas continua sendo favorecida, contribuindo para o aumento da concentração da renda no Brasil. Todavia, pela ótica neoclássica, isso deveria ser compensando pelo crescimento econômico e seu efeito gotejamento para as classes de renda mais baixa. Entretanto, como a tributação direta no Brasil não surtiu os efeitos esperados sobre os investimentos e sobre o crescimento, o efeito gotejamento não aconteceu e a renda se concentrou ainda mais<sup>9</sup>.

### 3.3 – Efeitos na desigualdade de renda no Brasil

O efeito da desigualdade de renda é melhor visto no Gráfico 1, onde é mostrado a evolução do Índice de Gini no Brasil durante os anos de 1990 a 2017, com períodos de 3 em 3 anos:

**Gráfico 1: Evolução do Coeficiente de Gini 1990 a 2017**



Fonte: Banco Mundial (vários anos)  
Elaborado pelo autor

Neste gráfico é observado que a redução do coeficiente de Gini é relativamente baixa no período 1990 a 2002, anos pós-reformas regressivas do sistema tributário brasileiro,

<sup>9</sup> O período de crescimento da economia brasileira compreendido entre 2004 e 2014 pode ser considerado uma exceção, quando as taxas de investimento voltaram a apresentar maior crescimento, promovendo maior crescimento econômico, com maior emprego e redução relativa da desigualdade de renda. Com contribuição ativa das políticas sociais de transferência de renda e aumento real do salário mínimo para a obtenção de tais resultados, observados no índice de Gini desse período (Banco Mundial, vários anos).

colaborando para a hipótese deste trabalho que o coeficiente de Gini obteve reduções ínfimas. Já o período de 2002 a 2014 tem uma acentuada queda devido a transição de governos e as políticas adotadas pelo governo de 2002 a 2014, fortalecendo o diálogo entre uma reforma progressiva e programas sociais inclusivos (que não sejam financiados através dos tributos indiretos pela população de renda baixa). Já entre 2014 a 2017 se observa um aumento na desigualdade de renda, devido à crise econômica e política enfrentada pelo Brasil desde esse período e outros fatores que não são o objetivo deste trabalho, no entanto não descartando a influência de um sistema tributário regressivo nesse resultado.

Esta concentração de renda é piorada quando analisada pela ótica dos gastos públicos. Como Alves (2012) analisa, os gastos públicos pela visão neoclássica têm fator redistributivo para as famílias mais pobres, no entanto como a carga indireta recai principalmente sobre os mesmos, tem-se que programas assistências e serviços base (saúde, educação e segurança) acabam sendo financiados majoritariamente pela própria população que necessita desses serviços e assistências. Dessa forma, tanto a regressividade tributaria como o financiamento dos gastos públicos no Brasil apresentam caráter que contribuem para desigualdade de renda.

#### **4 - Conclusão**

Diante de todas essas análises feitas, é notável que o Brasil ao longo do tempo adotou uma postura regressiva com sua política tributária. Essa regressividade foi um dos diversos fatores que impactou diretamente na distribuição de renda do Brasil, obtendo valores não muito satisfatórios na redução do coeficiente de Gini.

O resultado disso foi o crescimento da concentração de renda nos estratos mais ricos da sociedade, de 2006 a 2012 os 5% mais ricos que antes dispunham de 41% da renda total brasileira elevaram seus patrimônios para 47% em 2012. Isto afeta diretamente a maioria da população brasileira, já que estes não pertencem as camadas beneficiadas pela tributação regressiva e detentora dos 47% da renda total.

Na questão da diminuição do índice de Gini, México e Portugal obtiveram reduções satisfatórias, notando que esses fizeram reformas progressivas em seus sistemas tributários. No Brasil precisou-se de governos que aumentassem as benesses aos indivíduos de renda mais baixa, pois antes disso entre o período 1990 a 2002 a redução do índice de Gini foi baixa comparada a países que adotavam sistemas tributários progressivos. A redução do coeficiente

de Gini entre esse período foi de 0,024, comparado aos países citados acima esse valor é muito pequeno na luta contra a desigualdade de renda e mostra o caráter concentrador de uma tributação regressiva, sendo implementada efetivamente em 1990 no Brasil.

Dentre as características assinaladas, por influenciar no resultado não satisfatório da redução da desigualdade de renda, tem-se que os países analisados aumentaram sua tributação direta como solução para concentração de renda, enquanto o Brasil vai contrário a maré diminuindo os impostos diretos, como por exemplo, a redução de 50% para 27,5% sua alíquota máxima sobre o IRPF.

Em uma análise detalhada da evolução tributária direta, aqueles que recebem até 2 salários mínimos, de 1996 a 2004 sofreram um reajuste na alíquota efetiva sobre a renda individual de 1,7% para 3,1%. Enquanto aqueles que recebem mais que 30 salários mínimos receberam uma diminuição sobre a alíquota efetiva na renda individual de 10,6% para 9,9%.

A diminuição das alíquotas sobre lucros e dividendos causaram grande impacto na horizontalidade da última alíquota da faixa de renda do imposto sobre a renda das PF. Houve uma diminuição no total tributável dos lucros e dividendos, com uma diminuição no total tributável de 43,9% para 28,3%. Isto gerou um aumento do lucro do acionista de 56,1% a 71,7% do total declarado no período pré e pós lei n° 9249/1995, se concretizando em 1995 porém com emendas já propostas desde 1990.

Isto afeta o IRPF, pois o indivíduo que tem renda originada nos lucros e dividendos, recebem uma redução efetiva da alíquota máxima de 27,5% no caso da última faixa do IRPF. Esta redução é melhor visto com os valores isentos, onde os mesmos mostram que os lucros e dividendos tem maior isenção que os rendimentos do trabalho. Para 2013 R\$ 287 bilhões foram isentos sobre a fonte lucros e dividendos comparados aos R\$ 113,5 bilhões isentos sobre a fonte dos rendimentos dos salários.

Esta redução efetiva é que a alíquota paga por aqueles que tem fonte nos rendimentos assalariados, pagam o total incidente. Enquanto aqueles que possuem isenções na esfera jurídica, não são tributados a 27,5%, já que a fonte de seus rendimentos tem origem no capital e esse tem isenções implementadas pela constituição brasileira. Logo o pagamento dos tributos diretos no âmbito da pessoa física é violado horizontalmente para aqueles pertencentes a mesma faixa, ajudando na concentração de renda daqueles que possuem remuneração corporativa.

Quanto a tributação regressiva, esta é atrelada a tributação feita nos setores industriais que repassam o imposto ao consumidor final de forma indireta. É notado um aumento de 26,5% para 45,8% da carga tributária indireta que recai para aqueles que recebem até 2 salários mínimos no período entre 1996 a 2004. Diferente dos países analisados, o Brasil novamente vai contra a tendência desses países aumentando os impostos indiretos. Estes impostos colaboram bastante para a situação atual brasileira, onde aqueles que dependem da assistência social acabam financiando em grande parte as próprias ajudas de renda complementares que recebem.

Somando ambas cargas, pessoas que recebem até 2 salários mínimos tiveram um aumento da carga total de 28,2% para 48,8% no período 1996 a 2004. Enquanto aqueles que possuem renda de mais de 30 salários mínimos obtiveram um aumento de 17,9% para 26,3% durante esse período. Há uma diferença considerável onde aqueles que ganham até 2 SM tiveram um aumento de 20,6% nesse período enquanto aqueles que ganham mais que 30 SM tiveram um aumento de 8,4%.

Estes valores e análises evidenciam a proposta deste trabalho e reforçam o caráter regressivo que o Brasil tem diante de seu sistema tributário. Esse caráter tem raízes ideológicas popularizadas na década de 70 que nada ajudam as tentativas de sanar o problema da desigualdade de renda, conforme evidências quantitativas e empíricas mostram neste trabalho.

Diante disso é feito algumas sugestões para o sistema tributário brasileiro:

- i) Melhorar a tributação direta do IRPF e IRPJ, especialmente sobre lucros e dividendos, melhorando a saúde fiscal brasileira.
- ii) Diminuir a carga tributária indireta sobre o consumo, especialmente sobre aqueles que ganham menos, melhorando o capital humano destes.
- iii) Desviar a excessiva tributação sobre a indústria, sendo compensado pelo aumento gerado pela primeira sugestão, melhorando os índices de emprego, produtividade e competitividade.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ALVES, H.N. **Tributação e injustiça social no Brasil**. [S.I.]: Revista Espaço Acadêmico 12, n. 133, p. 69-78, 2012.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DE PORTUGAL. **Estatísticas de 2017**. [S.I.], 2017. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Pages/default.aspx>. Acesso em: 29 de jun. 2019.

BANCO MUNDIAL. **Relatório Anual de 2010**. [S.I.], 2010. Disponível em: <http://www.bancomundial.org.br>. Acesso em: 29 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Relatório Anual de 2014**. [S.I.], 2014. Disponível em: <http://www.bancomundial.org.br>. Acesso em: 29 jun. 2019.

BECKER, G.S. **Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education**. Chicago: University of Chicago Press, 1964.

BOWLES, S.; GINTIS, H. **The Problem with Human Capital Theory: A Marxian Critique**. Nashville: American Economic Review, V. 65, N. 2, p. 74-82, mai., 1975.

FERNANDES, R.C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F.G. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília: IPEA, fev., 2019.

FIRJAN. **A carga tributária para indústria da transformação**. [S.I.], n. 1, jan., 2015.

FISHLOW, A. **Brazilian size distribution of income**. [S.I.]: The American Economic Review 62, n. ½, p. 391-402, 1972.

FMI, **World Economic Outlook Database**. [S.I.], 2018. Disponível em: <https://www.imf.org>. Acesso em: 29 jun. 2019.

FURTADO, C. **O Brasil pós-“milagre”**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, v. 54, 1981.

GALBRAITH, J.K. **Money: Whence It Came, Where It Went**. New Jersey: Princeton University Press, 2017.

GREMAUD, A.P.; VASCONCELLOS, M.A.S.; TONETO, R. **Economia Brasileira Contemporânea**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

GREMAUD, A.P. et al. **Economia Brasileira Contemporânea**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2016.

GOBETTI, S.W.; ORAIR, R.O. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro: IPEA, abr., 2016.

HOFFMANN, R; DUARTE, J.C. **A distribuição da renda no Brasil**. Rio de Janeiro: Revista de Administração de Empresas, v.12. n.2, abr./jun., 1972.

INE. **Indicadores de ordenamento do território**. [S.I], 2018. Disponível em: <https://www.ine.pt>. Acesso em: 7 jul. 2019.

INEGI. **Indicadores de ocupación y empleo al tercer trimestre de 2017**. Disponível em: <https://www.inegi.org.mx>. Acesso em: 7 jul. 2019.

IPEA. **Coefficiente de Gini 1976 até 2014**. [S.I], 2016. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 7 jul. 2019.

**Lei nº 9249/1995** de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em 7 jun. 2019.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P; CASTRO, F.Á.D. **O Topo Da Distribuição de Renda no Brasil: Primeira Estimativas Com Dados Tributários E Comparação Com Pesquisas Domiciliares 2006-2012**. Rio de Janeiro: DADOS - Revista de ciências sociais, n. 1, 2015.

OCDE. **Relatórios econômicos de 2018**. [S.I], 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org>. Acesso em: 22 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Revenue Statistics**. [S.I], 2018. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics\\_2522770x](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_2522770x). Acesso em: 20 jun. 2019.

PIKETTY, T. **Capital no século 21**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca Ltda., 2013.

\_\_\_\_\_. **Economia da desigualdade**. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca Ltda., 2014.

ROUSSEAU, J.J. **Do contrato social**. Tradução de Lourdes Santos Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

SECRETARIA DA FAZENDA DO MÉXICO. **Recaudación de ingresos tributarios del Gobierno Federal.** [S.I], 2017. Disponível em: <https://datos.gob.mx/busca/dataset/recaudacion-de-ingresos-tributarios-del-gobierno-federal>. Acesso em: 29 jun. 2019

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatórios do Resultado de Arrecadação 1994 a 2018.** [S.I], 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em: 29 jun. 2019.

VARSANO, R. **Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século:** Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: IPEA, jan, 1996.