

**Ieda Maria Zavatieri**

E-mail: [ieda@zavatiericontabil.com.br](mailto:ieda@zavatiericontabil.com.br)

**Paulo Rogério Gomes Gonçalves**

E-mail: [rogeriosolito@bol.com.br](mailto:rogeriosolito@bol.com.br)

**Sistema Tributário Brasileiro: evolução e perspectivas de reforma sob a  
óptica da tributação ótima.**

**São Paulo**

**2016**

## RESUMO

O presente artigo foi delineado com o objetivo de elencar possibilidades de diretrizes para um sistema tributário considerando um grau ótimo na tributação sobre a renda e o consumo. Apresenta-se um panorama dos principais aspectos relevantes da trajetória do sistema tributário brasileiro, para melhor ampliação da análise da temática e suas tendências futuras. Em virtude da importância de assimilar a carga tributária nacional e suas necessidades de reformas, para tomada de decisão da sociedade no que tange o aspecto político. Ilustrou-se a inquestionável insatisfação dos contribuintes com um sistema caro e complexo, que carrega em seu bojo um aspecto ineficiente, regressivo e injusto. Em última análise, em que pese a carga tributária elevada com uma arrecadação de país desenvolvido e com retorno social de países ainda em desenvolvimento que acarreta injustiça social que não pode continuar a ser suportada pelos cidadãos brasileiros.

Este trabalho não teve o intuito de esgotar o assunto, mas contribuir trazendo uma importante reflexão para a sociedade em relação a atuação do Poder Público, concernente às possibilidades de uma arrecadação justa e aplicação dos recursos para promoção do bem-estar social.

**Palavras-chave:** Tributação Ótima. Políticas Públicas. Reforma.

## ABSTRACT

This article was designed in order to carry out a retrospective to examine the history and evolution of the national tax system and its future trends. Because of the importance of assimilating the national tax burden and its reform needs for decision-making of society regarding the political aspect. Illustrated unquestionable dissatisfaction taxpayers with a costly and complex system, which carries within it an aspect inefficient, regressive and unfair. Ultimately, despite the high tax burden with a collection developed country and social returns of countries still in development that brings social injustice that can no longer be supported by Brazilian citizens. This study was not intended to exhaust the subject, but bring an important consideration for society when compared with the performance of the Government concerning the application of resources to promote social well-being.

**Keywords:** Taxation Great. Public Policy. Reform.

## INTRODUÇÃO

Considerando o impasse econômico que o Brasil atravessa, os desafios e dificuldades que as organizações privadas encontram para a garantia de seu posicionamento no mercado e garantia de sua continuidade em virtude do atual sistema tributário. Levando em conta o impacto que a elevada carga tributária acarreta em seus custos, as organizações para se tornarem competitivas precisam manter um preço muitas vezes inferior aos custos, o que acarreta problemas de ordem econômica e social. Além da carga tributária representar um impacto significativamente grande, as organizações são escravas das obrigações acessórias, que, se não cumpridas adequadamente geram punições, sem contar o tempo e custo dispendido para o cumprimento dessas obrigações. Diante desse cenário, o presente artigo foi delineado com o objetivo de realizar uma retrospectiva para analisar a trajetória e evolução do sistema tributário nacional e suas tendências futuras, a fim de ressaltar as dificuldades e necessidades de uma ampla reforma do sistema de tributação no Brasil.

Deste modo, discutir a aplicação dos recursos provenientes da arrecadação tributária, uma vez que a finalidade da legislação tributária tem um sentido de contrato que define as relações do governo e contribuinte (Muniz, 2014). Portanto, discutir a formatação do que seria uma tributação ótima e seus efeitos positivos, por intermédio de uma arrecadação pautada nos princípios de equidade, eficiência e justiça.

A relevância da pesquisa se caracteriza pela importância da própria temática e tem um carácter de contribuição reflexiva acerca da realidade que permeia a atual situação econômica no Brasil. É válido lembrar que tal reflexão é de fundamental importância para tomada de decisão na arena política. Considera-se a tributação ótima como uma forma de mitigar os chamados novos problemas, como a expansão da informalidade e da sonegação, espaço aberto para corrupção e perda de competitividade em relação a outras nações (Rogoschewski & Turolla, 2007).

Os resultados da pesquisa foram relevantes porque alcançou o objetivo proposto, promover uma reflexão importante acerca da necessidade de uma mudança no sistema de arrecadação de tributos, bem como sua destinação em prol do bem-estar social.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **1.1 Principais reformas do sistema tributário brasileiro**

Na compreensão de Oliveira (2010) a análise de uma estrutura tributária pode ser compreendida por intermédio de uma retrospectiva histórica, a qual contemple suas principais determinantes como análise do estágio de desenvolvimento econômico do país, o papel que o estado exerce no desempenho das políticas econômicas e sociais. Corroborando com esse pensamento menciona-se a seguir as determinantes na relevância da temática.

A Constituição Federal outorgada em 1934, estabeleceu a tripartição das competências tributárias. Contudo a Constituição Federal outorgada em 1966, trouxe uma importante evolução para a época porque considerou a realidade da expansão industrial e às dificuldades econômicas da época, assim buscou um regime de tributação que possibilitasse um aumento da arrecadação dos impostos para suprir os déficits fiscais causados pela alta inflação e no intuito de suprimir esses déficits por intermédio dos impostos diretos e indiretos.

O surgimento do Código Tributário Nacional pelo intermédio da Lei 5.172 sancionada em 25 de outubro de 1966, foi um marco importante no sistema tributário nacional e ainda vigente atualmente.

Em se tratando de relevância, importa mencionar a Constituição Federal promulgada em 1988, conferiu maior poder de arrecadação e descentralização, aumentando a autonomia dos Estados e Municípios. Desta forma nasceu o federalismo fiscal e as conseqüentes guerras fiscais decorrentes das diferenças regionais. É imperativo ressaltar que houve um aumento na complexidade da legislação, no arcabouço dessa complexidade estão inseridas as obrigações acessórias.

### **1.2 Evolução do federalismo**

O Federalismo no Brasil é composto por um modelo de tripartição. Esta tripartição confere uma descentralização dos poderes objetivando uma forma de atingir excelência na gestão do País. No entanto, esse modelo na atualidade requer uma evolução necessária para atender as necessidades da nova era. A autonomia dos entes garantida na Carta Magna requer uma nova perspectiva, ao mesmo tempo em que esse modelo estatal evita que a centralização do poder

seja centralizado nas mãos de uma única pessoa, o traduz uma certa segurança, embora subjetiva porque o Brasil está inserido no federalismo econômico onde o poder é exercido pelo presidente. Em relação a tal aspecto, talvez uma forma de harmonização por intermédio de parcerias mais efetiva que vislumbrasse a harmonização. Na concepção de Loffer (2000) que acredita na importância da força da parceria nos diferentes níveis de governo, tanto na gestão dos recursos comuns como planejamento do uso da terra, proteção ambiental e gestão de outros bens públicos, como na gestão da responsabilização de parcerias e investimentos em conjunto. Percebe-se a necessidade de uma evolução no alinhamento entre os entes em relação à arrecadação e adequada transferências dos tributos.

A distribuição das competências tributárias deve ter um cuidado muito específico na busca do melhor critério de distribuição. A possibilidade de permitir cada ente escolher seus próprios tributos, seria um caminho inviável, porque haveria margem para impostos ineficientes e injustos o que acarretaria perda do bem-estar.

### **1.3 Características da tributação**

Concernente às características da tributação, encontra-se aquém daquilo que seria esperado como ideal. A forma de tributação atual traduz uma natural estagnação do desenvolvimento do país. A carga tributária, atualmente, representa um nível superior a um terço da riqueza produzida no país. Indubitavelmente, a quantidade de impostos e obrigações acessórias são impedimentos para as organizações na criação de vantagem competitiva e melhor interação no âmbito da globalização. Concomitante a isto, tem a questão da complexidade das leis, o alto custo gerado por erros de interpretações das legislações e o tempo dispendido para cumprimento das obrigações acessórias geram consequências que impactam negativamente na evolução econômica o País.

Varsano ( 2002) chama atenção para o fato de que a estrutura de tributação básica constituída nos anos 60, posicionou o Brasil como um dos pioneiros na tributação do valor adicionado. Atualmente, essa tributação é amplamente utilizada no mundo. Não obstante, esse pioneirismo não possibilitou comparativos com outros países. Em face disto, não foi implementado adequadamente, com o decorrer do tempo muitas imperfeições foram

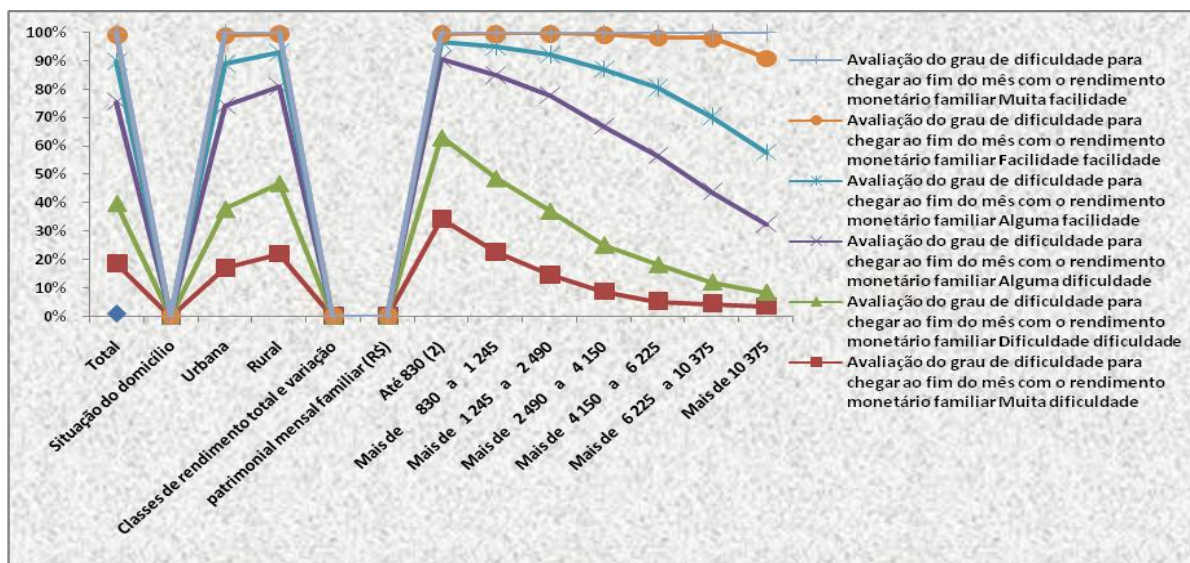
corrigidas, mas ainda há necessidade de uma revolução na tributação do valor adicionado. Em última análise percebe-se que esse imposto em países estrangeiros trilham um caminho de unificação e simplificação interessante, enquanto no Brasil trilhou um caminho de uma complexa legislação.

Atualmente, tramita a proposta de emenda constitucional - PEC 233/2008, foi fundamentada com o objetivo de simplificar o sistema tributário, minimizando as barreiras tributárias, a fim de reduzir a carga tributária, desestimular a informalidade e eliminar a guerra fiscal. Na concepção da Emenda, altera o Sistema Tributário Nacional:

Simplifica o sistema tributário federal, criando o imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F), que unificará as contribuições sociais: Cofins, Pis e Cide-combustível; extingue e incorpora a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); estabelece mecanismos para repartição da receita tributária; institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e será cobrado no estado de destino do produto; desonera a folha de pagamento das empresas, acaba com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social. Reforma Tributária. (PODER EXECUTIVO, 2008).

É imperativo abordar que embora, a proposta de emenda constitucional tenha o sentido de minimizar os desequilíbrios federativo no que pese a ênfase na questão da equidade, no que tange a busca por suprimir a questão da injustiça social ainda está aquém do esperado. Seria necessária uma proposta com maior abrangência, que contemplasse suficiência de arrecadação, destinadas à assistência médica, previdência e seguro social. Concernente hipótese de tal suficiência seria possível alcançar a justiça social promovendo um adequado bem-estar para a sociedade. É importante levar em consideração que no Brasil, a política tributária não tido um mecanismo que objetivamente pudesse de fato combater às desigualdades sociais. Por meio do gráfico 1 é possível o entendimento de que o sistema tributário brasileiro privilegia a renda e o patrimônio dos indivíduos com maior capacidade contributiva, enquanto os indivíduos dotados de menores recursos acabam pagando maior quantidade de impostos.

Gráfico 1 - Cenário ilustrativo desigualdade social



Fonte: Elaborado pelos Autores com dados do IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009.

O sistema tributário brasileiro é composto por uma alta carga tributária que tem tido um impacto negativo para o desenvolvimento econômico tanto das pessoas jurídicas como físicas. Esse impacto não acarreta benefícios na economia, considerando que o alto custo agregado ao produto/serviço produzido, inclusive os custos inerentes aos riscos do cumprimento das legislações relacionados às obrigações acessórias. Levando em conta a complexidade das leis e os custos das interpretações errôneas. É imperativo mencionar que tal desequilíbrio acarreta uma tendência à informalidade, suprimindo uma arrecadação de recursos importante.

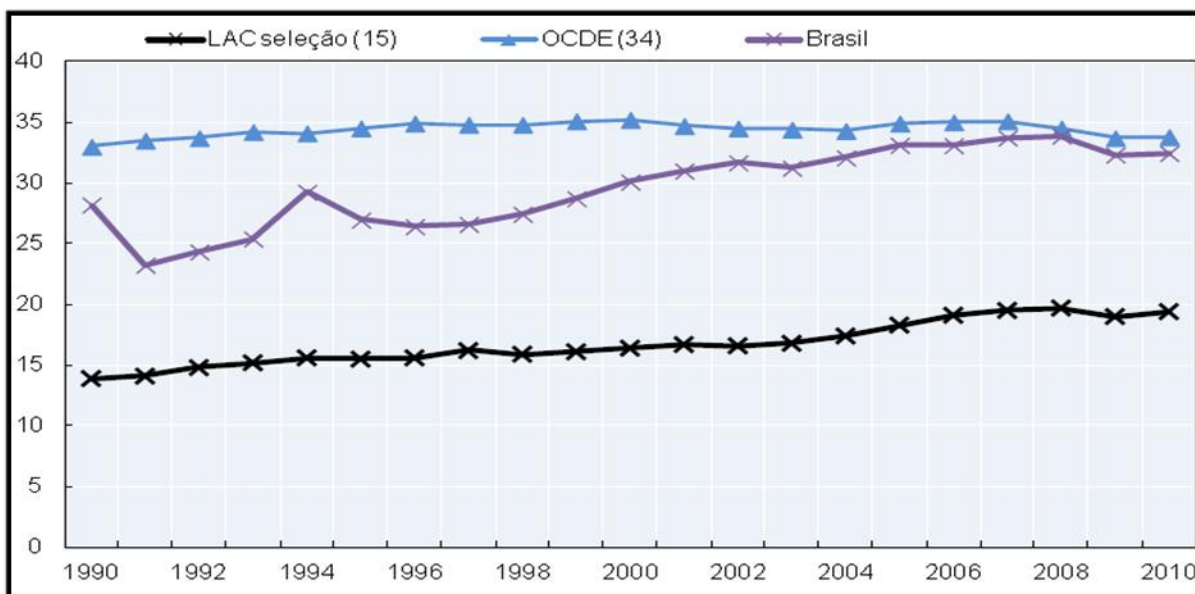
Corroborando o pensamento de Derzi e Santiago (2007) que abordam questionamento dos pressupostos intangíveis, que seria qualquer proposta de reforma aos princípios da constituição. Na visão dos mencionados autores, à luz desses pressupostos se reconhece de imediato um sistema injusto, apresentado em impostos indiretos sobre o consumo pesado, desarmônico e cumulativo e que emperra o processo produtivo. Contemplando este, questionam a existência de diversos IVAS paralelos. Sugerem a unificação dos IVAS como sendo a solução para eliminação da cumulatividade, mesmo reconhecendo as dificuldades na adoção de um grande IVA e afirma ser uma questão de cultura administrativa, política e social.

#### 1.4 Receitas tributárias do Brasil em relação ao PIB da América Latina

As receitas tributárias no Brasil aumentaram nas últimas duas décadas, mostrando a maior proporção de tributos em relação ao PIB na América Latina durante o período 1990-2009, e atingindo níveis mais elevados do que alguns países da OCDE em 2010. Essas receitas são provenientes especificamente de impostos indiretos que são relativamente altas no Brasil em comparação com as dos países da OCDE. No entanto, a sistemática de IVA operado a nível estadual, é complexo, no qual tem levado a uma competição tributária predatória entre os Estados resultando em altos custos para o cumprimento e administração das regras tributárias. Essa forte dependência com relação aos impostos indiretos, se dá pela baixa contribuição do imposto de renda da pessoa física em relação ao total de receitas fiscais.

A figura 1 evidencia a problemática do sistema atual.

#### Total de receitas tributárias em proporção ao PIB no Brasil, América Latina e OCDE



Fonte: Estatísticas sobre receita na América Latina  
Gráfico 2. Cenário tributário – 1990/2010

Apesar de uma acentuada diminuição em 1991, as receitas tributárias aumentaram consideravelmente em proporção ao PIB, durante as últimas duas décadas no Brasil, atingindo níveis superiores aos observados em muitos países da OCDE. Em 2010, a proporção dos



tributos em relação ao PIB foi maior do que em alguns países da OCDE, incluindo Austrália, Canadá, Japão, Nova Zelândia, Espanha, Suíça e Estados Unidos.

O Brasil tem sido o país da América Latina com a maior proporção de tributos em relação ao PIB durante o período 1990-2009, apresentando percentuais semelhantes à média da OCDE, especialmente depois de 2004.

No que tange à tributação direta, as receitas tributárias de impostos sobre os rendimentos e lucros têm desempenhado um papel secundário como uma fonte de receita na América Latina, apesar da tendência de aumento observada durante o período de 1990-2010. Tais impostos também aumentaram no Brasil, mas em ritmo mais lento do que a média na região, chegando em 2008 a um patamar de 23% (em comparação com 27% na região e 35% na OCDE).

Diante da retrospectiva exposta no gráfico 2, é imperativo considerar a importante visão de Muniz (2015) que considera a sustentabilidade dos tributos pode ser alcançada por meio dos elementos constitutivos da tributação sustentável: eficiência, econômica, simplicidade, administrativa, flexibilidade sistêmica, responsabilidade política e justiça social. Mencionou que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não percebe o retorno em termos de bem-estar que deveria ser proporcionado pela atuação estatal. A complexidade de fenômeno tributário e as debilidades do sistema institucionalizado não podem ser suportadas pelos cidadãos. Defende que as possibilidades para implementação de um subsistema normativo que reconheça a vulnerabilidade do contribuinte reconhecendo o direito fundamental a uma tributação sustentável que tenha um impacto positivo nas políticas públicas. Contemplando a necessidade de um sistema de tributação excelente, uma vertente a ser considerada seria a harmonização do IVAS.

De acordo com Derzi e Santiago (2007) tal harmonização seria contemplada por intermédio de prévio convênio, firmado entre os entes tributantes, considerando concessão e revogação de benefícios, isenções e outros benefícios. Chama atenção porque seria uma trajetória interessante à ser considerada em reformulação do sistema tributário com consequente eliminação das guerras fiscais.

## 2 REFORMAS E MUDANÇAS

É válido ressaltar que o Brasil necessita passar por mudanças institucionais, que seja capaz de mitigar o dilema entre autonomia dos entes e a soberania da União. Essa mudança deve ter um carácter de gestão fiscal que possa ser capaz de suportar os interesses nacionais. Tais mudanças devem abarcar a questão do desequilíbrio na arrecadação e as transferências intergovernamentais, que geralmente são insuficientes para cobertura dos gastos dos governos subnacionais. Devem adotar novos critérios, a fim de suprir as necessidades da sociedade em suas localidades com equidade e justiça.

No tocante ao sistema tributário, quando é constituído, naturalmente se encontra em condições de receber alterações, no entanto, com o decorrer do tempo essas alterações deixam de ser interessantes devido a variáveis econômicas e sociais. Com o desgaste temporal já não comportam mais alterações, o sistema vai se tornando ineficiente, sendo então necessária uma ampla reforma. Atualmente, é visível que o Brasil se encontra em um momento propício para uma ampla reforma. Uma reforma capaz de transformar todo o sistema tornando-o mais justo para a sociedade e concomitantemente atendesse a necessidade de arrecadação suficiente para a aplicação de recursos no bem-estar social. Nas palavras de Muniz (2015) que menciona acerca do caro e complexo, regressivo, ineficiente e a inquestionável insatisfação do contribuinte com o sistema tributário vigente. Deixando explícita a questão da imposição tributária indisponível ao cidadão que conseqüentemente retira a essência constitucional. A finalidade do cidadão pagar seus tributos é para que tenha seus direitos atendidos. Por conseguinte, o estado necessita dos recursos para garantir a realização dos direitos dos cidadãos. A sociedade tem direito a uma boa gestão tributária que deveria ser justa e sustentável.

Segundo Loffler (2014) a distribuição das competências tributárias deve ter um cuidado muito específico na busca do melhor critério de distribuição. A possibilidade de permitir cada ente escolher seus próprios tributos, seria um caminho inviável, porque haveria margem para impostos ineficientes e injustos o que acarretaria perda do bem-estar.

É imperativo ressaltar a necessidade de uma reformulação na forma de tributar. A simplificação do sistema tributário está intrinsecamente relacionado ao desenvolvimento do Brasil. Nesta esteira, apresenta-se a teoria da tributação ótima.

### 3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Smith (2003) estabeleceu princípios de fundamental importância que são passíveis de nortear o um sistema tributário ótimo:

- ✚ Contribuição para receita estatal de conformidade com sua capacidade contributiva proporcional a renda auferida;
- ✚ A tributação não deve ser ilícita, ou seja não arbitrária, cujo valor a ser recolhido deve ser transparente para o contribuinte;
- ✚ A tributação deve ser arrecadada de forma conveniente para o contribuinte;
- ✚ A arrecadação dos tributos devem ter baixo custo tanto para o contribuinte como para o Estado.

Na Concepção de Biderman e Avarte (2004) a teoria da tributação ótima está relacionada, principalmente, com a capacidade contributiva na proporção da renda auferida do contribuinte e deve implicar no menor custo na arrecadação para o Estado e para o Contribuinte. Em relação a isto, ficou notório os conceitos de equidade e justiça explícita nesta visão de tributação ideal.

Indubitavelmente, a concepção de um sistema tributário moderno deve abarcar os princípios de eficiência, equidade e justiça. Na importante contribuição de Ramsey (1927) onde analisa a tributação para bens e serviços, um sistema de tributação indireto onde verifica as condições para otimização na busca de um sistema justo. Com a evolução dos tempos surgiu à visão de Diamond e Mirrlees (1971) que contribuiu com um direcionamento para uma análise da viabilidade na tributação de bens e serviços. Nesta esteira, foram estabelecidas diretrizes para uma construção teórica de uma tributação ótima sobre a renda.

Nesta análise a tributação ótima tem como premissa uma sugestão qualitativa, cuja concepção seria a implementação de sistemas ótimos de tributação. Segundo Atkinson e Stiglitz (1980) poderia ser implementado um novo sistema tributário, ou seja, um novo desenho de tributação ou reforma do sistema tributário vigente. As sugestões são adaptáveis ao contexto da realidade econômica, em outras palavras na alocação de recursos para produção de bens, serviços, na redistribuição dos recursos e análise do impacto na distribuição da renda,

preocupa-se com os recursos necessários para financiamento das despesas do governo, questões de ordem política e equilíbrio entre receita e despesa pública.

Diamond e Mirrlees (1971) consideram que o princípio da equidade na tributação ótima deve abarcar a categorização do indivíduo, configurado de tal forma que a menor renda resulte numa menor tributação. Sendo esta a origem do surgimento das alíquotas marginais e a distribuição alocada em faixas como ocorre no sistema vigente no Brasil, até determinado valor é isenta a tributação, e na faixa subsequente ocorre a tributação. Forma de tributação que permite uma tributação proporcional onde ricos e pobres pagam equivalente as rendas auferidas. Os autores supracitados, defendem o raciocínio de que em situações de desigualdade social, a equidade deve prevalecer sobre a eficiência. Desta forma chegam à conclusão de que deveria ser implementada mais alíquotas marginais. No Brasil essa ideia aumentaria ainda mais a complexidade do sistema tributário.

Corroborando com esse ideal, Lagemann (2004) acredita que a tributação ideal seria o tributo de valor único “*lump sum*”. Considera que uma tributação justa seria com base na renda, identificando a capacidade individual do cidadão, no entanto, reconhece a dificuldade por parte do fisco para atingir tal mensuração e sugere uma tributação com base em níveis de qualificação do trabalho. No que tange a tributação do consumo sugere a aplicação de regra de complementaridade tributando com maior peso os bens relacionados ao lazer. Concernente a isto, fica evidente que trilhar esse caminho de tributação seria emergir a verdadeira prática do pressuposto da equidade, trazendo a justiça social preconizada pela Constituição Federal.

Ramsey (1927) analisou um sistema tributário ótimo sob duas importantes perspectivas: o aspecto de eficiência e a maximização do bem-estar social, sugerindo uma tributação sobre a renda e sobre as mercadorias minimizando as distorções por meio da elasticidade da oferta e demanda. O autor supracitado traz uma visão abrangente que abarca tributação, investimento por parte do poder público e a questão do retorno em bem-estar social.

A tributação ótima parte de um pressuposto de contrariedade à desigualdade social, a figura 2 ilustra o grau da dificuldade das famílias brasileiras em relação ao custo de vida e métrica do bem-estar social. Em face de tais dificuldades apresenta-se na figura 2, o cenário do atual problema da desigualdade social no Brasil e que deve nortear a implementação de um sistema

de tributação ideal com o intuito de mitigar essa questão a fim de atingir um modelo de tributação adequado que tenha capacidade de proporcionar bem-estar social.

Na composição de um sistema tributário considerado ótimo, há que se considerar possibilidades como relacionamento entre impostos sobre o consumo e a renda. O imposto sobre a renda do trabalho partiria de uma estrutura não linear, extinguindo-se assim a estrutura linear vigente

Ramsey (1927) visualiza um sistema ótimo sob a perspectiva de eficiência, que tem como base a hipótese de uniformidade no gosto e hábitos. Considerando-se assim alíquotas em percentual único, equilibrando a variação entre quantidade dos bens tributados e o percentual. Nesta regra importa reconhecer que um sistema tributário seria avaliado pelas alterações nas quantidades. O autor supracitado, considera em seu modelo que o tempo livre é um bem que não deve ser tributado e cria então, a regra de complementaridade onde os bens destinados ao lazer deve ser tributado de forma mais pesadamente dos que os bens considerados essenciais. Segundo a regra os bens incluindo o tempo livre seria uma tributação ligada ao consumo e um tributo único seria o mais adequado. No entanto, há que se considerar o aspecto de subjetividade do tempo livre por não ser facilmente identificado seria inviável uma tributação direta. Por esta razão justifica-se a regra de complementaridade tributando de forma indireta e assim seria possível alcançar uma tributação integral. Neste contexto, percebe-se que estaria implícito o princípio da eficiência, porque os bens essenciais sofreriam uma tributação inferior aos bens considerados de luxo que estariam sujeito a uma alíquota mais alta. Corroborando com visão do autor supracitado, Diamond (1975) amplia a teoria considerando que as alíquotas aplicadas à tributação dos bens relacionados ao lazer e as diferenças na uniformidade da demanda dos produtos. Tal pensamento dissocia a ideia de independência, uma vez considerada a demanda pelos bens tributados, considerando a demanda pelo consumo em relação aos consumidores com renda acima da média. Em relação a tal aspecto além do princípio de eficiência engloba o princípio da justiça na distribuição da carga tributária. A propositura de um sistema ótimo deve considerar uma solução que considere características de demanda, utilidade e impacto social.

Em última análise, cabe o questionamento se uma tributação com um alíquota única seria considerada ótima sob o ponto de vista dos princípios de eficiência, equidade e justiça na distribuição da carga tributária.

Na concepção de Galaskiewicz (1999) o trabalho dos indivíduos e rendimentos sobre o capital são susceptíveis de riscos peculiares não asseguráveis. Consideram a hipótese de tributação do capital e do trabalho em um modelo equilibrado entre produção e análise dos efeitos de bem-estar desses impostos para assegurar os efeitos na distribuição. Destarte, o autor conclui que o grau de impostos ótimos entre a renda e o capital depende da sua natureza, do grau de heterogeneidade entre os consumidores e a forma em que a receita tributária e como é transferida em montantes fixos para os consumidores. Conclui que quando há afetação dos rendimentos do trabalho e quando heterogeneidade é pequena, o imposto sobre o capital próprio ideal é positivo, no entanto, afirma que em outros casos o imposto negativo sobre o capital melhora o bem-estar.

## **2 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Conforme Marconi & Lakatos (2014), a metodologia da pesquisa é exploratória e descritiva quanto ao seu objetivo, pois se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores.

E, conforme Gil (2010) este tipo de procedimento tem como pano de fundo a ideia de pautar seu desenvolvimento sobre material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Em relação aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Quanto à abordagem, a pesquisa é predominantemente qualitativa, uma vez que se caracteriza pela não utilização de instrumentos estatísticos.

Para seleção do referencial teórico foi realizada pesquisa nas bases de dados: EBSCO, NECMA/USP, SCIELO, BDTD, utilizando as palavras sistema tributário, tributação ótima e seus correspondentes em inglês *optimal taxation theory and system tax*.

O enfoque dos artigos, em sua maioria foram internacionais, por se tratar de um assunto com relevância internacional. Quanto aos órgãos oficiais foram consultados os sites como:

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Receita Federal do Brasil (RFB) entre outros.

A pesquisa é eminentemente de natureza exploratória e descritiva. O objetivo de elencar possibilidades de diretrizes para um sistema tributário considerando um grau ótimo na tributação sobre a renda e o consumo. É imperativo ressaltar que embora o objetivo do trabalho seja o descrito acima, houve uma busca de contextualizar a nova realidade que permeia a economia brasileira.

A pesquisa do tipo teórico conceitual pode ser definida como sendo um produto de reflexões a partir de um fenômeno observado ou relatado pela literatura (revisão bibliográfica); compilação de ideias e opiniões de diferentes autores. (Berto & Nakano, 2000).

A pesquisa foi desenvolvida com artigos nacionais e internacionais antigos e recentes por se tratar de um tema com referencial histórica.

### **3 CONSIDERAÇÃO FINAIS**

É imperativo ressaltar a necessidade de uma ampla reforma tributária, considerando a nova realidade que permeia a economia global, onde o Brasil encontra dificuldades para inserção e posicionamento dentro desse processo de globalização. Sendo este o principal fator que tem estagnado o desenvolvimento do País. Não obstante, abordar a necessidade de uma política tributária que carregue em seu bojo a finalidade de combater as desigualdades sociais preconizadas pela nossa constituição. Qualquer possibilidade de reforma tributária deve abranger a arena econômica deve ser pautada em princípios como: eficiência, equidade e capacidade contributiva conforme menciona Carraza (2009).

É imperativo mencionar a importância da não aceitabilidade da injustiça social intrínseca no cotidiano do brasileiro pela debilidade do sistema institucionalizado e que não pode mais ser suportadas pelos cidadãos, principalmente pela falta de retorno do bem-estar social.

Nas palavras de Muniz (2014) é de suma importância lembrar que o contribuinte é o sujeito passivo, portanto, se faz necessário o reconhecimento de sua sensibilidade e vulnerabilidade. O desenvolvimento econômico e social se fará por intermédio de políticas públicas que vislumbrem o bem-estar.

Uma reforma tributária deve ter como principal objetivo uma harmonização tal que possa corrigir as distorções econômicas e na arena política dissociar interesses próprios dos interesses da coletividade. A uniformidade dos impostos é uma questão que necessita ser estudada por envolver a concorrência e, portanto, não pode ser resolvida na arena técnica para evitar distorções que poderia impactar negativamente para o atendimento dos interesses dos cidadãos.

Rogoschewski e Turolla (2007) afirmam que o retorno por parte do Estado na forma de bens prestação de serviços públicos é inferior a outras nações com níveis de semelhantes tributação. Percebe-se um cenário com crescente aumento na carga tributária, má qualidade do sistema tributário e baixo retorno a sociedade. Atualmente, temos uma carga tributária de país desenvolvido, impostos ruins, grande complexidade no sistema tributário e serviços públicos de país subdesenvolvido.

A ineficiência gerada pelo sistema tributário brasileiro acarreta grandes desafios porque o governo prefere ampliar a arrecadação. Indubitavelmente, o país não pode sustentar o sistema tributário vigente, considerando que o modelo orçamentário brasileiro contribui para o aumento contínuo da carga tributária e deteriora a qualidade do sistema impactando negativamente nas perspectivas futuras de crescimento econômico.

Com a inserção do Brasil como novo membro da OCDE espera-se que as diretrizes para melhorar o fluxo fiscal e reduzir a complexidade da regulamentação, a fim de promover o desenvolvimento econômico e social seja uma perspectiva para uma tributação ótima.



#### 4 REFERÊNCIAS

Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (2015). *Lectures on public economics*. Princeton University Press.

Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1972). The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1(1), 97-119.

Avarte, P. R., & Biderman, C. (2004) *Economia do Setor Público no Brasil*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier.

Berto, R. M. V. S., & Nakano, D. N. (2000). A produção científica nos anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção: um levantamento de métodos e tipos de pesquisa. *Revista Produção*, 9(2), 65-76.

Carrazza, R. A. (2009). *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 (1998). Dispõe sobre a Reforma Administrativa. Brasília, DF.

Recuperado em 16 de julho 2015, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm)

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília.

Recuperado em 12 junho 2015, de

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)

Derzi, M. A. M., & Santiago, I. M. (2007). A Harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo.

Diamond, P. A. (1975). A many-person Ramsey tax rule. *Journal of Public Economics*, 4(4), 335-342.

Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971). Optimal taxation and public production II: Tax rules. *The American Economic Review*, 261-278.

Esteves, V. A. R. (2015). Federalismo fiscal e a política de transferências. *Revista Direito Mackenzie*, 2(1).

Galaskiewicz, J. (1999). Looking Good and Doing Good: Corporate Philanthropy and Corporate Power (Book). *Social Forces*, 77(3), 1200-1202.

Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*, 5ª ed., São Paulo, Editora Atlas.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Recuperado em 28 julho de 2015, de

[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/pof/2008\\_2009/defaulttabzip.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/pof/2008_2009/defaulttabzip.shtm)

Lagemann, E. (2004). Tributação ótima. *Ensaio FEE*, 25(2).

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF.

Recuperado em 14 junho 2015, de  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)

Löffler, E. (2014). A gestão da responsabilização nas parcerias intergovernamentais. *Revista do Serviço Público*, 51(2), 5-34.

Marconi, M. A., Lakatos, E. M. (2014). Fundamentos da Metodologia Científica, 7ª ed., São Paulo, Editora Atlas.

Mirrlees, J. (1971). An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *Review Of Economic Studies*, 38(2), 175.

Muniz, V. C. (2015). Direito Fundamental a uma tributação sustentável. Dissertação. PUC RS.

Organization for Economic Cooperation and Development.  
Recuperado em 19 julho 2015, de  
<http://www.oecd.org/brazil/>

Oliveira, F. A. (2010). A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Brasília.

Politi, R. B., & Matto, E. (2014). Transferências Intergovernamentais E Equalização Fiscal Regional: Evidências Para Municípios Do Brasil. In *Anais do XLI Encontro Nacional de Economia [Proceedings of the 41th Brazilian Economics Meeting]* (No. 182). ANPEC- Associação Nacional dos Centros de Pósgraduação em Economia [Brazilian Association of Graduate Programs in Economics].

Pintos Payeras, J. A. (2008). A carga tributária no Brasil e sua distribuição. Tese de Doutorado, Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba.

Proposta de Emenda à Constituição 233/2008. (2008). Brasília.  
Recuperado em 12 junho, 2015, de  
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>

Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 47-61.

Receita Federal do Brasi - Ministério da Fazenda.  
Recuperado em 14 junho 2015, de  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados>

*Revenue Statistics in Latin America*. (1990-2010). OECD. Recuperado em 26 de maio 2016, de <[https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf)>.

Rogoschewski, F., & Turolla, F. A. (2007) Tributos sem teto. *GVexecutivo*, 6(6), 33-37.

Smith, A. (2003). A riqueza das nações. Martins Fontes.

Varsano, R., Pessoa, E. D. P., Silva, N. L. C. D., Afonso, J. R. R., Araujo, E. A., & Ramundo, J. C. M. (1998). Uma análise da carga tributária do Brasil.

Varsano, R. (2002). Sistema tributário para o desenvolvimento. *Desenvolvimento em Debate: Painéis do Desenvolvimento Brasileiro-I*, 231-250.

Zouvi, A., Trindade, F. A. G., Silveira, J. P., Pellegrini, J. A., & MIRANDA, R. N. (2008). Reforma Tributária: a PEC nº. 233, de 2008. *Consultoria Legislativa do Senado Federal. Texto para Discussão*, (44).