

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - FEAC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIZ HENRIQUE DOS ANJOS APRATTO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA
ESTRUTURA ATUAL ABRANGENDO SEUS PROBLEMAS E CONSEQUÊNCIAS**

MACEIÓ - AL

2023

LUIZ HENRIQUE DOS ANJOS APRATTO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA
ESTRUTURA ATUAL ABRANGENDO SEUS PROBLEMAS E CONSEQUÊNCIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como pré-requisito para conclusão do curso de
graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Alagoas - UFAL.

Orientadora: Márcia Maria Silva de Lima

MACEIÓ - AL

2023

Catlogação na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

A654t Apratto, Luiz Henrique dos Anjos.
Tributação sobre consumo no Brasil : uma análise sob a ótica da estrutura atual abrangendo seus problemas e consequências / Luiz Henrique dos Anjos Apratto. – 2023.
47 f. : il.

Orientadora: Márcia Maria Silva de Lima.
Monografia (Trabalho de Conclusão Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Maceió, 2023.

Bibliografia: f. 44-47.

1. Consumo - Tributação - Brasil. 2. Sistema tributário nacional. 3. Tributos - Complexidade. I. Título.

CDU: 336.225.68(81)

RESUMO

Esse trabalho busca analisar quais são os problemas do sistema de tributação sobre consumo no Brasil, bem como as consequências gerais resultantes destes problemas. Nele, busca-se analisar as características gerais dos tributos mais relevantes que incidem sobre a aquisição de bens e serviços, tais como suas alíquotas, incidência, sistema de crédito etc. A pesquisa possui caráter exploratório, e a coleta de dados passou pelo exame de diversos documentos, como artigos científicos, relatórios, jornais, sites de internet, demonstrações contábeis, leis etc, buscando, em sua abordagem, uma análise qualitativa. Os resultados revelaram que a alta complexidade dos tributos sobre consumo no país resulta em inúmeros problemas para as empresas, como aumento dos custos para apuração dos tributos, para os consumidores, como o aumento do preço dos produtos para compensar as altas alíquotas, e até para o próprio ente público, que pode sofrer com perdas de arrecadação devido a guerras fiscais. Por fim, o trabalho em questão buscou contribuir para um entendimento geral da tributação no Brasil, mais especificamente os tributos que incidem sobre bens e serviços, apontando de forma prática quais efeitos eles trazem para a economia em decorrência do seu complexo arranjo.

Palavras-chave: Tributação sobre consumo; sistema tributário; complexidade dos tributos.

ABSTRACT

This paper seeks to analyze what are the problems with the taxes on goods and services in Brazil, as well as the general consequences these problems generate. In the paper, the attributes of the main taxes on goods and services are analyzed, such as their aliquots, incidence, credit system etc. The research is exploratory, and the data collection was obtained by the examination of various documents, such as scientific papers, reports, papers, websites, accounting statements, laws etc, with a qualitative analysis in its approach. The results revealed that the high complexity of the taxes on goods and services in the country generate many problems for the companies, which take longer to calculate the taxes, for the consumers, who pay a higher price to compensate the high aliquots, and even the public entity, which can have their finances reduced because of the tax war. At last, the paper aimed to contribute for a general understanding of the tax system in Brazil, more specifically the taxes on goods and services, pointing out the practical effects they cause in the economy due to its complex structure.

Key-words: Taxes on goods and services; tax system; tax complexity.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tempo médio para apurar tributos em 2020 (em horas anuais)	25
Figura 2 – Rank de competitividade: Brasil x Países da OCDE - parte 1 (DEZ/2019)	26
Figura 3 – Rank de competitividade: Brasil x Países da OCDE - parte 2 (DEZ/2019)	27
Figura 4 – Rank de competitividade: Brasil x Países da América Latina (DEZ/2019)	27
Figura 5 – Porcentagem do tributo sobre o PIB (2020)	29
Figura 6 – Porcentagem dos tributos sobre bens e serviços sobre o PIB (2020)	29
Figura 7 – Percentual do ICMS e IPVA em relação à arrecadação estadual total (2013-2020)	31
Figura 8 – Percentual da lucratividade (Eixo Y) de acordo com a margem de valor agregado (Eixo X)	32
Figura 9 - Quantidade de CNPJ's registrados em cada regime de tributação	33
Figura 10 – Total da alíquota dos tributos sobre bens e serviços – 2021	34
Figura 11 – Crescimento acumulado dos setores da economia entre 2017-2021	35

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Alíquotas do ICMS por produto em cada Estado e DF	28
Quadro 2 – Alíquota nominal e efetiva dos tributos sobre consumo das lojas Riachuelo	30
Quadro 3 – Padrão de Incidência Tributária Setorial	33
Quadro 4 – Destinação de produção das indústrias instaladas	36
Quadro 5 – Custo fiscal médio por emprego gerado	37
Quadro 6 – Impacto das concessões fiscais nas finanças do Estado do MS	38

SUMÁRIO

1.1 Considerações iniciais	8
1.2 Problemas da pesquisa	8
1.3 Objetivos da pesquisa	9
1.3.1 Geral	9
1.3.2 Específicos.....	9
1.4 Justificativa	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 Tributos e suas classificações	10
2.2 Os tributos	11
2.2.1 O tributo ideal	11
2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	13
2.2.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	14
2.2.4 Programa de Integração Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	16
2.2.5 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS)	18
2.2.6 Demais problemáticas	22
3 METODOLOGIA	24
3.1 Tipologias de pesquisa	24
3.2 Sobre a análise e interpretação dos dados	25
3.2.1 Análise de dados	25
3.2.2 Interpretação dos dados	26
4 ANÁLISE DOS DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	28
4.1 Complexidade tributária	28
4.2 Concentração da tributação no consumo	31
4.3 Falta de neutralidade econômica	34
4.4 Guerra fiscal	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário brasileiro foi alterado, especialmente devido ao caráter mais assistencialista que ela almeja, o que tornou necessário um incremento na carga tributária e um remanejamento dos tributos. Como esperado, a nova CF de fato resultou em um aumento na carga tributária, mas os demais aspectos técnicos envolvendo os tributos, como por exemplo, a controversa questão de “maximização de arrecadação x progressividade do sistema” não foi tão bem resolvida.

O sistema tributário brasileiro é reconhecidamente complexo, regressivo e anti produtivo, de forma que vários debates envolvendo uma reforma tributária já circulam no país há muito tempo. Um dos aspectos mais controversos do sistema tributário brasileiro é a tributação sobre o consumo. Há no país, atualmente, uma gama muito elevada de tributos sobre consumo, estando todos repartidos entre todos os entes da federação, ou seja, União, Estados, Municípios e o DF, além de cada um possuir uma particularidade em relação a base de cálculo, alíquota, sistema de créditos etc. Como resultado, todos os setores saem perdendo, as empresas, devido aos custos elevados de apuração, e os consumidores, que arcam com preços maiores.

Portanto, apesar de ter representado um importante passo na questão social, assegurando mais direitos fundamentais às classes sociais vulneráveis, a CF/88 não logrou êxito em fornecer um sistema provedor de recursos que tornasse isso perfeitamente viável, possuindo mecanismos até mesmo contraditórios com os problemas que ela busca solucionar. Estes mecanismos contraditórios, que são os problemas do sistema tributário, geram diversas consequências socioeconômicas, que serão o alvo da pesquisa.

1.2 Problemas da pesquisa

Este tópico tem como função mostrar qual a problemática da pesquisa, direcionando qual o caminho a mesma irá seguir.

A CF/88 remanejou o sistema tributário nacional de forma que pudesse garantir recursos para custear um estado de bem-estar social, o que acabou impactando no crescimento da carga tributária e alterou bastante o sistema de tributação sobre consumo no país.

Este estudo visa a responder a seguinte pergunta: quais os problemas e consequências da atual tributação sobre consumo no Brasil?

1.3 Objetivos da pesquisa

Neste tópico serão apresentados os objetivos, geral e específicos, da pesquisa.

1.3.1 Geral

O objetivo geral deste estudo é apresentar uma análise da estrutura da tributação sobre consumo no Brasil, abrangendo seus problemas, bem como as consequências sociais e econômicas decorrentes destes problemas.

1.3.2 Específicos

Os objetivos específicos que permeiam este trabalho são:

- a) Examinar os fundamentos de um bom sistema de tributação sobre consumo e como o Brasil está em relação a eles;
- b) Observar quais os mais influentes tributos sobre consumo no país;
- c) Investigar suas especificidades, tal como, base de cálculo, alíquota, sistema de créditos etc;
- d) Analisar e interpretar os dados e verificar se eles são compatíveis com as premissas estabelecidas no referencial teórico.

1.4 Justificativa

O presente trabalho se justifica devido à importância que a tributação sobre o consumo exerce nacionalmente, impactando as empresas, por terem de gastar um longo período de tempo para apuração e pagamento dos tributos; os consumidores, que acabam arcando com preços maiores, afetando especialmente as classes mais baixas; e o governo, que pode sofrer com perdas de receita devido à evasão fiscal. Nesse contexto, entender suas virtudes e defeitos se torna um ponto crucial para uma reflexão crítica e oportunidade de aperfeiçoamento do sistema, o que se faz necessário diante da longa lista de problemáticas que ele apresenta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo irá tratar da conceituação dos tópicos relativos à tributação sobre consumo, bem como da abordagem quanto à problemática, isto é, problemas e consequências do atual sistema de tributação sobre consumo no Brasil.

2.1 Tributos e suas classificações

Em primeiro lugar, o que é um tributo? De acordo com a Lei n° 5.172/66, (que dispõe sobre o Código Tributário Nacional, ou CTN) Art. 3º, Tributo:

[...] é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A definição de tributo, portanto, é bem ampla, e, ao contrário do que muitas vezes se pensa ou se fala na linguagem popular, tributo não é o mesmo que imposto. O tributo representa a modalidade geral, enquanto o imposto, junto às taxas e contribuições, são seus subgrupos.

O imposto, segundo o CTN, Art. 16, é todo aquele tributo que existe de forma independente de alguma atividade estatal. Isto quer dizer que a cobrança do imposto não possui vínculo com alguma atividade, obra, serviço etc, e sim que depende de ato do contribuinte (como uma compra, remuneração, possuir uma propriedade etc).

As taxas, diferentemente dos impostos, e conforme dispõe o Art. 77 do CTN:

[...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Ou seja, as taxas, ao contrário dos impostos, são originadas não por ação dos contribuintes (como uma compra, por exemplo), e sim por ação do estado.

As contribuições de melhoria, conforme o Art. 81, é instituído com a finalidade de realizar o custeio de obras públicas de que decorra valorização imobiliária ao contribuinte. Entretanto, devido às exigências burocráticas, a cobrança de contribuições de melhorias tem sido rara no país atualmente (PÊGAS, 2022).

Além destes, há outras contribuições e os empréstimos compulsórios. Quanto aos empréstimos compulsórios, sua cobrança não é normal, e só será instituída no caso de calamidades ou por extrema urgência, conforme art. 148 da CF/88. Já como outras contribuições, há a CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico), criada também com a CF/88, e Contribuições ao Sistema S, tendo estas história mais antiga, remontando à década de 1940, e foram consolidadas na CF/88, art. 149, sendo definidas como “contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Para finalizarmos a lista, há também outras contribuições que foram estabelecidas após o CTN, como as contribuições sociais destinadas a atender à seguridade social, que foram incluídas na CF/88, art. 195, dando assim origem à teoria pentapartite dos tributos, que ao contrário da teoria tripartite (que só inclui impostos, taxas e contribuições de melhoria), inclui também tais contribuições e os empréstimos compulsórios. Outras contribuições sociais, como aquelas voltadas não à seguridade social, e sim aos programas de seguro-desemprego e abono anual, e são representadas pelas contribuições do PIS/Pasep, foram estabelecidas depois do CTN também, mas antes da CF/88, por meio da Lei Complementar n° 7/70.

Em resumo, o sistema tributário brasileiro atual deriva de um conjunto de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, estando a maioria deles presentes no CTN, mas com uma parcela sendo instituída pela CF/88, como é o caso das contribuições sociais para atendimento da seguridade social.

Indo para além da classificação legal dos tributos, eles também podem ser classificados de outras formas, como por exemplo, pelo seu fato gerador. Appy (2015) por exemplo categoriza os tributos em: Tributos sobre bens e serviços; tributos sobre a folha salarial; tributos sobre a renda e tributos sobre propriedade e transferência de patrimônio. Esta classificação é interessante porque permite verificar com mais facilidade a incidência econômica do tributo, e, no caso do presente estudo, será analisada a tributação sobre bens e serviços (ou também chamada de tributação sobre consumo), que tem impacto direto no consumo da população.

2.2 Os tributos

Nesta seção, serão analisados os tributos sobre consumo mais relevantes, aqueles que possuem maior impacto no cotidiano das empresas e consumidores, que são o IPI, ISS, PIS/Cofins e ICMS. Será destacado quais são os maiores problemas relativos a cada um deles, e quais consequências deles derivam.

2.2.1 O tributo ideal

Primeiramente, será necessário abordar qual é o tributo sobre consumo ideal, de acordo com a literatura, para que assim seja mais fácil observar em que pontos os tributos atuais precisam de melhorias. É consenso entre os estudiosos da área tributária que o primeiro grande erro em relação a nossa tributação sobre consumo é que há um excesso deles, conforme será visto mais adiante cada um de forma individual. Temos o IPI, PIS/Pasep, COFINS, ISS, INSS (em alguns casos, a empresa pode optar por calcular o INSS sobre receita bruta ao invés de

sobre a folha salarial, conforme instituiu a Lei nº 12.546/2011), CIDE, IOF, II e o mais temido de todos, o ICMS.

Ao contrário de toda essa lista, os estudiosos afirmam que o ideal é um modelo de tributação sobre consumo que possuísse apenas 1 tributo, no máximo 2, como por exemplo (ORAIR E GOBETTI, 2018). Segundo eles:

Também está bastante disseminada na literatura especializada a visão de que um caminho possível para minorar boa parte dos problemas é promover uma reforma simplificadora que passa pela fusão (ou substituição) de vários tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico—Cide, entre outros) e pela criação de um sistema moderno baseado em um IVA e um imposto seletivo (IS) com características alinhadas às melhores práticas internacionais.

Silveira, Passos e Guedes (2018) também argumentam nesse sentido:

Com vistas a corrigir alguns desses problemas, a adoção de um modelo novo de tributação no País passa, necessariamente, pela reformulação da tributação indireta por meio da adoção de um IVA que incida sobre todas as operações que envolvam os bens e serviços.

Finalmente, de acordo com Rezende (1996):

Importa assinalar as vantagens da nova sistemática de tributação contida na proposta do Executivo Federal do ponto de vista da simplificação tributária e do combate à sonegação. Com respeito à simplificação, a existência de uma legislação básica uniforme em todo o território nacional, aplicável tanto pelo fisco federal quanto pelos estaduais, representa um substancial benefício. Na verdade não é só a legislação que conta. Como ambos, União e estados, tributarão a mesma base, é indispensável que os procedimentos administrativos sejam também uniformizados para evitar desentendimentos que seriam danosos para todos.

O grande consenso a ser observado é o de que, ao invés de inúmeros tributos sobre consumo, deveria haver um único, ou alguns poucos, tendo eles a característica do moderno IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que é aplicado na maioria dos países desenvolvidos, e possui todas as características ideais de um tributo sobre consumo. De acordo com Appy (2015):

O IVA é um imposto cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto debitado na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que seja um tributo neutro – ou seja, cuja incidência independe da forma como está organizada a produção – e também faz com que o débito do imposto na etapa final de venda para o consumidor corresponda exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.

É, portanto, com base no modelo de um IVA, que é entendido como o modelo ideal de um tributo sobre consumo, que os outros tributos serão analisados nos próximos subtópicos.

2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O primeiro dos tributos a ser visto é o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). O IPI é um imposto federal, porém com destinação obrigatória (art. 159 da CF/88) de recursos aos Estados e Municípios, nos seguintes percentuais:

- 21,5% destinados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE);
- 3% destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento para servir de *funding* (captação de recursos) para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;
- 24,5% destinados ao Fundo de Participação dos Municípios;
- 10% destinados ao Fundo de Participação das Exportações, para os Estados (incluindo o DF) exportadores.

Por conta desse mecanismo constitucional de repasse a arrecadação do IPI perdeu importância ao longo do tempo, afinal, a União quem regula e cobra o imposto, porém, apenas 41% da arrecadação total fica efetivamente em suas mãos (PÊGAS, 2022).

Outros problemas do IPI são a respeito da sua quantidade extremamente alta de alíquotas. Na discussão sobre o IVA, foi mencionado sobre ele ser um tributo único e abrangente sobre o consumo, mas outra pauta levantada em relação a ele é que também ele deve possuir (e possui, na maioria dos países que o praticam) poucas alíquotas. Nesse sentido, para Orair e Gobetti (2018):

Pode ser recomendável que esse sistema tributário, por questões de eficiência e com objetivo arrecadatório, contenha um IVA moderno—ou seja, simples, de base ampla, poucas alíquotas e isenções e com pleno aproveitamento de créditos que resulta na isenção completa dos investimentos e das exportações.

A TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) de 2022, entretanto, possui mais de 450 páginas, o que é uma amostra que evidencia a quantidade enorme de alíquotas, e conseqüentemente, a enorme complexidade de realizar o cálculo deste imposto. Ademais, outra questão complexa envolvendo o IPI tem relação com seu fato gerador, que é (de acordo com o Decreto nº 7.212/2010):

- I) O desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; e
- II) A saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

A complexidade envolve o item II, porque quando a cobrança se dá também para o estabelecimento “equiparado a industrial”, é levantada uma questão sobre quando há industrialização ou não, (visto que, o que importa não é se a empresa é uma indústria ou não, e sim se ela pratica algum ato de industrialização) e isso geralmente não é perfeitamente determinável.

Se torna, logo, extremamente complexo determinar se há o fato gerador do IPI, o que é mais um dos motivos pelo qual ele deixa de se encaixar como um bom tributo sobre consumo, ou seja, pela falta de simplicidade, ao contrário do que ocorre com o IVA moderno.

Resumindo, o IPI é um imposto com muita complexidade, que se dá pela enorme quantidade de alíquotas e pelo fato gerador gerar muitas imprecisões e indeterminações, o que é um grande criador de contencioso tributário. Portanto, ao ser comparado com o modelo de um IVA, ele apresenta muitos aspectos a serem corrigidos.

Entretanto, vale citar uma das virtudes do IPI, que é relativo ao seu sistema de crédito. O IPI é o imposto que mais se aproxima de um tributo com um sistema de crédito financeiro, que corresponde à total não cumulatividade do tributo, segundo Pêgas (2022), e é característico do IVA moderno.

2.2.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

O segundo tributo a ser abordado é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Trata-se de um imposto municipal, que foi regulado pela lei 116/03. O ISSQN é um imposto que incide sobre a maioria das prestações de serviço, com alíquotas que variam entre 2% a 5%, e possui como base de cálculo, no geral, o preço total do serviço prestado.

O maior problema relativo ao ISS é que ele é um tributo cumulativo. Conforme afirma Appy (2017): “O ISS é, ao contrário, um tributo cumulativo, no qual o imposto pago não gera qualquer direito a dedução nas etapas subsequentes”. O conceito de cumulatividade do tributo pode ser examinado com um breve exemplo: Imaginando-se 3 hipotéticas empresas (A, B e C), se A vende para B, com um imposto de 10%, e depois B para C, com a mesma alíquota de imposto, e imaginando um valor hipotético de venda de, respectivamente, R\$ 100,00 e R\$200,00; tem-se que o imposto total devido, em um regime não-cumulativo (como é o caso do IPI por exemplo) seria de R\$ 20,00. Este valor corresponde a R\$ 20,00 ($R\$ 200,00 * 10\%$) que seria pago pela empresa B, menos R\$ 10,00 ($R\$ 100,00 * 10\%$) que seria o valor que a empresa B se credita pela compra da empresa A, que já pagou os R\$ 10,00 na venda, tendo assim, R\$ 10,00 de A e B. Como o ISSQN é cumulativo, isto não ocorre, e o valor do imposto total devido nesta cadeia é de R\$ 30,00, pois a empresa A irá continuar pagando os R\$ 10,00 pela sua venda, mas a empresa B irá pagar R\$ 20,00, pois não irá tomar crédito da compra de A.

O problema da cumulatividade do tributo é que isto quebra a neutralidade econômica dele. Segundo o modelo do IVA, o tributo deve ser neutro, para não induzir a nenhuma organização econômica específica. O ISSQN, por ser cumulativo, quebra esta neutralidade,

porque, como pôde ser visto no exemplo anterior, quanto mais longa é uma cadeia de produção, maior será o valor devido do imposto, especialmente nas empresas mais próximas da venda final. Isto faz com que as empresas prefiram uma organização “vertical” da produção, pulando etapas de compras ou até mesmo produzindo elas mesmas, visto que quanto maior a cadeia, maior se torna o imposto devido. Appy (2017) argumenta nesse sentido, dizendo que:

A terceira consequência – mais importante para a análise levada a cabo neste texto – é que a cumulatividade afeta a forma de organização da produção, em detrimento da produtividade. De fato, a incidência cumulativa de tributos induz a verticalização da produção, ou seja, leva as empresas a produzirem internamente bens e serviços, mesmo quando o custo de produção destes bens e serviços por terceiros (não considerado o custo tributário) for menor que o da produção interna.

Esta organização da cadeia produtiva de forma mais curta pode ser prejudicial à produtividade, pois cadeias de produção mais indiretas correspondem a uma maior especialização da produção, fator que deriva da divisão do trabalho, que, por conta das vantagens comparativas, é capaz de aumentar a produtividade geral. Segundo Thomas Sowell (2018):

Para se ilustrar o que se entende por vantagem comparativa, suponha que um país é tão eficiente que é capaz de produzir *qualquer coisa* mais barato que um país vizinho. Há algum benefício que o país mais eficiente pode ganhar com a negociação com seu vizinho?

Há.

Por quê? Porque ser capaz de produzir *qualquer coisa* de forma mais barata não é o mesmo que ser capaz de produzir *tudo* mais barato. Quando há recursos escassos que têm usos alternativos, produzir mais de um produto significa produzir menos de algum outro produto. A questão não é simplesmente de quanto é o custo, em dinheiro ou recursos, para produzir cadeiras ou aparelhos de televisão em um país em comparação com outro país, mas quantas cadeiras custa produzir um aparelho de televisão, quando os recursos são transferidos de um produto para o outro.

Outro fator, que também é abordado por Appy (2017), é que, por possuir alíquotas mais baixas que o ICMS, por exemplo, e pelo fato de os serviços não possuírem, via de regra, industrialização, o ISS tende a estimular o setor de serviços, quebrando a neutralidade mais uma vez, em detrimento da indústria, por exemplo, que conta com ICMS (que possui alíquotas maiores) e IPI, além de que, geralmente, as empresas do setor da indústria calculam o PIS e COFINS pelo método não cumulativo (alíquotas maiores) enquanto o setor de serviços geralmente tem empresas calculando o PIS e COFINS pelo método cumulativo (alíquotas menores).

Para finalizar, o ISS também conta com um problema de embate com ICMS, a respeito da incidência. Alguns serviços que são prestados com oferta também de mercadorias, ou então os serviços de *streaming*, dão margens para cobrança tanto de um quanto do outro, gerando indeterminação. Conforme afirma Braga (2017):

Não raro, municípios e estados entram em conflito na tributação de certas prestações de serviços, quando essas são feitas juntamente com o oferecimento de mercadorias, ou alguns serviços de comunicação que surgiram recentemente com o desenvolvimento tecnológico no Brasil. Isso ocorre, principalmente, por dificuldades dos entes federativos em encaixar o fato jurídico na hipótese de incidência desses impostos.

Esta indefinição gera uma enorme complexidade e, por consequência, contencioso tributário. Conforme visto acima pelo modelo do IVA, ele abrangeria tanto o consumo de mercadorias quanto de serviços, gerando assim um fim a essa problemática, simplificando o cômputo dos tributos para as empresas e assim promovendo uma melhoria no sistema.

2.2.4 Programa de Integração Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

Agora, serão abordados o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Contrariamente ao que foi analisado até aqui, o PIS/Pasep e Cofins não são impostos, e sim contribuições sociais. O PIS/Pasep é uma contribuição social voltada ao seguro-desemprego e abono-anual, enquanto a Cofins, como diz o próprio nome, é voltada à seguridade social. Apesar de serem contribuições diferentes, com finalidades diferentes, o PIS/Pasep e Cofins geralmente são abordados juntos, porque, apesar de terem suas diferenças na legislação, eles são muito parecidos, de forma que, para simplificar a análise, serão tratadas no mesmo subtópico.

O PIS/Pasep e Cofins são contribuições que incidem sobre a receita bruta da empresa, permitindo algumas deduções (incluindo o ICMS, por decisão do STF em maio de 2021), permitindo crédito de compras se a empresa se encaixar no método não-cumulativo. Isso significa que o cálculo do PIS/Pasep e Cofins pode se dar tanto pelo método cumulativo quanto pelo não-cumulativo, sendo que isso irá depender do sistema de apuração de lucro da empresa. Se optante pelo Lucro Real, a empresa irá apurar o PIS/Pasep e Cofins pelo método não-cumulativo, aplicando uma alíquota de 1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins, resultando em 9,25% somando ambos. Para empresas optantes pelo Lucro Presumido, a apuração destes tributos será pelo método cumulativo, sendo de 0,65% a alíquota do PIS/Pasep e 3% a alíquota da Cofins, resultando em 3,65% somando ambos (Pêgas, 2022).

Existem algumas peculiaridades e exceções, por exemplo, empresas de telecomunicações apuram o PIS/Pasep e Cofins pelo regime misto, que estabelece que as receitas principais da empresa serão usadas para cômputo dos tributos pelo método cumulativo, enquanto que as demais receitas irão ser apuradas pelo método não-cumulativo (Pêgas, 2022).

Há também o regime de Tributação Monofásica, que é aplicado para alguns setores como: Indústria farmacêutica e de cosméticos; combustíveis derivados de petróleo e biodiesel; veículos, máquinas e autopeças etc. Neste regime, que se assimila ao regime de Substituição Tributária do ICMS, o PIS/Pasep e Cofins serão todos cobrados no início da cadeia produtiva. Isso é feito com a finalidade de antecipar as receitas e aumentá-las (ou impedir que diminuam), tendo em vista que se torna mais difícil a evasão fiscal nesse regime. Pegando por exemplo a indústria de farmacêuticos e de cosméticos, conforme disposto na Lei nº 10.147/2000, as alíquotas dos tributos irão variar entre 2,1 e 2,2% no caso do PIS/Pasep e 9,9% a 10,3% no caso da Cofins.

A primeira complicação dessas contribuições, como se pode notar, é essa enorme complexidade de apuração. Não somente há diferentes alíquotas, com também diferenças na cumulatividade ou não, e conforme já visto no subtópico do ISS, a cumulatividade é um fator considerado não ideal para um tributo, devido ao seu efeito que rompe com a sua neutralidade (Appy, 2017). Dessa questão, é derivado outro problema, a saber, o sistema de crédito desses tributos.

O que ocorre com a apuração de créditos do PIS/Pasep e Cofins é que, o valor do crédito da compra não será o valor pago pela empresa anterior, e sim se dará pela aplicação da alíquota da empresa que comprou ao valor do produto – o que é conhecido como “base contra base” (Appy, 2015). Nisso não haveria muitos problemas, se não fosse pela questão de que há duas possibilidades de aplicação de alíquota dessas contribuições (3,65% pelo método cumulativo e 9,25% pelo método não cumulativo). De acordo com Pêgas (2022), essa ocorrência gera impactos econômicos desfavoráveis. Segundo ele: “(...) Conclui-se que o modelo é complexo em excesso e pode sim interferir na atividade econômica e na composição final dos preços dos bens e serviços”. Juntamente a ele, Appy (2015) dá continuidade no raciocínio, afirmando que: “Esta distorção tem levado várias empresas a se fragmentarem artificialmente, criando empresas do Lucro Presumido para realizar parte de suas atividades, apenas para reduzir o montante devido de PIS/Cofins”.

De longe, porém, a maior complexidade desses tributos reside em seu sistema de crédito, que apesar de ser amplo (o que é um ponto positivo), é demasiadamente complicado e confuso, sendo um grande gerador de contencioso tributário. Além do já citado problema de “base contra base”, ainda há uma série de detalhes sobre as inúmeras possibilidades de obtenção de crédito do ativo imobilizado, energia elétrica, despesas de arrendamento mercantil, vale-transporte, crédito presumido sobre saldo de estoque (referente ao estoque das empresas que trabalhavam com o Lucro Presumido em um ano, e migraram ao Lucro Real no seguinte) etc, cada um desses

com uma enorme gama de detalhes, especialmente os créditos relativos ao ativo imobilizado , o que demonstra claramente uma complexidade desnecessária e que torna mais complicado para as empresas apurarem os tributos, sendo o Brasil o país em que se leva mais horas no ano para realizar tal apuração, segundo o Banco Mundial.

Em resumo, O PIS/Pasep e Cofins é um tributo com falta de neutralidade econômica e elevada complexidade, com diferentes regimes e um sistema de crédito amplo, porém demasiadamente confuso, contrário ao que prega o modelo do IVA moderno, que seria mais simples, com menos alíquotas e regimes, e com um sistema de créditos mais fácil.

2.2.5 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS)

Será tratado neste tópico o Imposto sobre Circulação de mercadorias e serviços, popularmente conhecido como ICMS.

O ICMS é um imposto de competência dos estados, e que tem destinação obrigatória de recursos aos Municípios, na proporção de 25% da arrecadação total, segundo art. 158 da CF/88, inciso IV. A legislação base do ICMS se dá por meio da Lei Complementar N° 87/1996, também conhecida como Lei Kandir. De acordo com essa lei, no art. 2º, o ICMS incide sobre:

- Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

- Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Em resumo, o ICMS é um imposto que incide majoritariamente sobre a compra de mercadorias e alguns serviços, o que faz com que ele seja o imposto de maior arrecadação dos Estados e o segundo do país, tendo sido de aproximadamente 490 bilhões de reais em 2021, segundo dados da CONFAZ, só perdendo para o IR, que teve mais de 500 bilhões de reais arrecadados em 2021, segundo dados da Receita Federal.

Quanto às alíquotas, não existe, tal como para PIS/Pasep e Cofins, por exemplo, uma determinação das alíquotas, e então a aplicação delas fica à cargo dos Estados, sendo que a única determinação legal da CF/88 (presente no art. 155, § 2º, inciso VI) é que as alíquotas mínimas não sejam inferiores às alíquotas das operações interestaduais. Além disso, conforme a mesma legislação, mas no inciso III, é também disposto que poderá ter seletividade, o que implica que pode haver mais de uma alíquota se os Estados assim decidirem, com o pressuposto de que os produtos mais essenciais terão alíquotas menores e os menos essenciais, alíquotas maiores. Por fim, o imposto deve ser obrigatoriamente não-cumulativo, segundo o inciso I, compensando assim o tributo pago pela etapa de produção anterior com o devido na venda, de forma a buscar manter a neutralidade econômica.

Como é um imposto estadual, e sendo comum que hajam operações interestaduais, o recolhimento do tributo se torna mais complexo. Com a nova LC N° 190/22, a questão foi finalmente resolvida, pois em fevereiro de 2021, o STF havia julgado inconstitucional a cobrança do DIFAL (Diferencial de Alíquotas do ICMS) sem edição de Lei Complementar regulamentando o tema. Ficou então definido, segundo essa legislação, que:

- Para operações interestaduais, em que o consumidor final é contribuinte do ICMS, ele quem deverá recolher o DIFAL ao seu Estado;
- Para operações interestaduais, em que o consumidor final não é contribuinte do ICMS, a empresa vendedora deverá recolher o DIFAL ao Estado de destino.

Pode-se perceber, portanto, que em operações interestaduais para o consumidor final, uma parcela fica ao Estado de origem da venda, enquanto outra parcela fica com o Estado do destino da venda.

Há uma modalidade de cobrança do ICMS que é conhecida como Substituição Tributária (ICMS ST), que, como define a Emenda Constitucional N° 3/1993, trata-se de atribuir: “a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento

de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. Em resumo, a empresa de uma determinada etapa da cadeia de produção estará obrigada a recolher o ICMS, por todos os outros contribuintes das etapas posteriores (porém, vale ressaltar que atualmente o ICMS ST também pode ser cobrado em outras etapas da cadeia produtiva, e não somente nas primeiras).

Para começar sobre os problemas do ICMS, será abordada a questão da não-cumulatividade, pois, apesar de ser garantido constitucionalmente que assim ele deve ser, na prática isso não acontece totalmente. Orair e Gobetti (2018) comentam que há um aproveitamento restrito de créditos do ICMS, além de que nem todas as legislações estaduais preveem mecanismos suficientemente claros e efetivos de ressarcimento. Varsano (2014) também comenta que os “créditos de imposto acumulados pelos contribuintes não são em geral restituídos nem mesmo no caso de exportadores” e que “o imposto pago sobre insumos só pode ser creditado caso os insumos se incorporem aos produtos vendidos ou sejam consumidos ao longo do processo de produção (critério de crédito físico)”. Esse chamado “crédito físico” se contrapõe ao já mencionado crédito financeiro, visto que não permite a não-cumulatividade total, pois impede alguns gastos da empresa de terem obtenção de crédito. Segundo Appy (2017):

Apenas insumos que são fisicamente incorporados ao produto final ou consumidos no processo produtivo (como matérias primas e a eletricidade consumidas em uma fábrica) dão direito a crédito. Outros bens e serviços necessários à operação da empresa, mas não incorporados ao produto final – como os serviços de telecomunicações e de publicidade utilizados por uma indústria ou os equipamentos de proteção dos operários – não dão direito a crédito.

Existe outra complicação, relativa aos créditos dos ativos imobilizados, visto que há a possibilidade de obter créditos em compras desses bens (conhecido como CIAP), entretanto, segundo a Lei Complementar N° 102/2000, esse crédito só pode ser tomado em 48 parcelas mensais, e o valor destas ainda serão condicionados às receitas tributadas pela empresa, de forma que, se houver saídas isentas de ICMS, o valor a ser apropriado será reajustado proporcionalmente. Como diz Pêgas (202): “Assim, se a empresa vender produtos com saídas isentas, poderá utilizar o crédito apenas sobre o percentual de saídas tributadas em relação ao total de vendas”. Essa restrição na utilização do CIAP é prejudicial, pois como afirma Appy (2017), onera explicitamente os investimentos, ao desestimular as compras de bens do ativo imobilizado.

Outro item desfavorável do ICMS refere-se às suas alíquotas, pois elas tendem a ser mais elevadas do que o recomendado. Apesar da alíquota em si do ICMS não ser alta quando comparado com o que se tem em outros países que adotam o IVA, o fato de haver uma larga

gama de outros tributos sobre consumo, como os já mencionados PIS/Pasep e Cofins, IPI, ISS, dentre outros, uma alíquota a mais de 18% contribui para tornar a tributação sobre consumo muito onerosa, prejudicando os mais pobres. Como afirmado por Orair e Gobetti (2018):

Ao contrário do padrão mais comum entre os países da ocde (verificado em 19 dos 35 países), onde os impostos sobre a renda e a propriedade são a principal fonte de financiamento estatal, no Brasil, mais de 40% das receitas tributárias é originada de impostos sobre bens e serviços, enquanto os impostos sobre a renda e a propriedade estão próximos de um quarto do total.

Por fim, o ICMS também tem como principal defeito ser promotor de “guerras fiscais”. A guerra fiscal ocorre quando os Estados buscam conceder benefícios tributários (seja com diminuição direta da alíquota, diminuição da base de cálculo ou afins) do ICMS para atrair empreendimentos, levando outros a fazerem o mesmo e gerando assim esse conflito. Nas palavras de Appy (2015):

O problema de tributar a produção com um imposto estadual, é a criação de fortes estímulos a que os Estados usem o imposto com outras finalidades que não apenas arrecadar, o que ocorre principalmente no caso dos incentivos da “guerra fiscal”, que são ilegais mas se tornaram prática comum em todos os Estados brasileiros.

Ele continua:

Embora do ponto de vista de cada Estado considerado individualmente a guerra fiscal seja vista como um instrumento de desenvolvimento regional, a realidade é que se trata de uma forma extremamente ineficiente de política de desenvolvimento regional, pois grande parcela do incentivo concedido serve apenas para cobrir custos adicionais de logística e o padrão é que os Estados concedam incentivos para atrair empreendimentos que não correspondem à vocação regional.

A guerra fiscal, como visto, apesar de aparentar conceder benefícios aos estados que os concedem, na realidade contribui para perda de produtividade no país, visto que impede as empresas de se estabelecerem onde possuem vocação econômica, isto é, onde os custos econômicos de produção são menores, e ocorre porque:

- O imposto é regionalizado, e não nacional – se fosse um imposto nacional, como o IPI, não haveria esse conflito de interesses; e
- A alíquota entre as operações interestaduais incide majoritariamente sobre a produção (Estado de origem), e não sobre o consumo (Estado de destino), ao contrário das operações internas (dentro de um mesmo Estado) envolvendo o ICMS.

Quanto a este último ponto, foi visto que uma parcela do ICMS fica com os Estados de origem da venda, que é o DIFAL. Isto quer dizer que alguns Estados podem atrair empreendimentos de outros com benefícios fiscais sobre o ICMS, implicando em perda de receitas. Caso o imposto fosse totalmente direcionado aos Estados de destino da venda, isso não ocorreria, pois como nenhum valor seria repassado aos Estados de origem, a concessão desses benefícios fiscais não faria sentido. Como disse Appy (2017):

É importante notar que a guerra fiscal só existe porque nas transações interestaduais parte do ICMS é cobrado no Estado de origem da mercadoria (usualmente à alíquota de 12%). Se o ICMS fosse devido integralmente ao Estado de destino não haveria a guerra fiscal, pois não haveria a possibilidade de que um Estado (no exemplo o Estado C) concedesse incentivos à custa da perda de receita de outro Estado (no exemplo o Estado A).

Os malefícios da guerra fiscal vão além da redução da produtividade, como também impactam nas contas públicas, por meio de déficits financeiros. Como argumentou Varsano (1997): “Esta competição — a guerra fiscal — vem prejudicando as finanças estaduais — e, conseqüentemente, o ajuste fiscal — bem como a provisão pública de bens e serviços, muitos deles importantes insumos do processo de produção”.

Em resumo, o ICMS é um imposto que, apesar de não-cumulativo na teoria, não funciona como 100% não-cumulativo na prática, possui alíquotas elevadas (se considerarmos que já há outros tributos sobre consumo) e é o tributo responsável pela promoção de inúmeras guerras fiscais ao redor do país, prejudicando a produtividade da economia e a população, por meio do repasse indireto do tributo nos produtos.

2.2.6 Demais problemáticas

Neste tópico, serão abordados mais alguns temas que envolvem problemáticas que não pertencem a um único tributo, mas a todos de forma geral.

A começar com a questão da composição da carga tributária. Como já abordado, o Brasil tem uma carga tributária sobre bens e serviços elevada em comparação a outros países, e o fato de o maior peso da tributação estar no consumo gera problemas de políticas públicas, pois, o consumo é o que tende a ser mais afetado durante recessões econômicas, sendo esta uma época em que o Estado na realidade deve ter mais recursos, o que fica prejudicado com uma diminuição brusca da arrecadação. Outros tipos de tributo, como tributos sobre patrimônio, apesar de também sofrerem impactos, são menos sensíveis a recessões do que o consumo, por isso é um erro basear uma alta parcela da arrecadação nesses tributos. Assim, argumentou Orair e Gobetti (2018):

A arrecadação de tributos sobre bases de incidência mais sensíveis aos ciclos econômicos, como a produção industrial e o lucro das empresas, tende a transmitir um viés pró-cíclico para a política fiscal. Os períodos de aceleração econômica e crescimento mais que proporcional da arrecadação abrem espaço orçamentário para acomodar gastos em excesso no boom, enquanto as desacelerações resultam em quedas pronunciadas nas receitas que podem exigir cortes desproporcionais de despesas em períodos de crise. A assimetria da estrutura tributária brasileira, ao incidir excessivamente sobre a produção e os lucros das empresas, acaba transmitindo volatilidade ao arcabouço fiscal.

Finalizando, deve-se também observar a questão das exportações. Atualmente no Brasil, por conta de tratados e convênios internacionais, a tendência é que as vendas ao exterior, de modo geral, não sejam tributadas com tributos sobre bens e serviços (PÊGAS, 2022). Por conta disto, setores que trabalham com um volume alto de vendas ao exterior são estimulados em relação aos setores que trabalham com vendas ao país, tendo em vista que não somente as saídas dessas empresas não serão tributadas, como também os créditos de compra não serão descartados (PÊGAS, 2022).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologias de pesquisa

Conforme apontam Raupp e Beuren (2006), a classificação das tipologias de pesquisa que mais parecem se adequar ao estudo das ciências contábeis se constitui da seguinte forma:

- Quanto ao objetivo de pesquisa;
- Quanto ao procedimento de pesquisa;
- Quanto à abordagem do problema.

A classificação da metodologia da pesquisa quanto ao objetivo irá agrupar, segundo Raupp e Beuren (2006), a pesquisa exploratória, a pesquisa descritiva e a pesquisa explicativa.

Quanto ao presente trabalho, a tipologia da pesquisa quanto ao objetivo se dará por meio de uma pesquisa exploratória.

A pesquisa exploratória ocorre quando um tema, geralmente ainda pouco abordado e muito amplo, é desenvolvido pelo autor, dando um primeiro passo para investigações posteriores (Gil, 2008).

Em relação à pesquisa quanto ao seu procedimento, Raupp e Beuren (2006) apontam que ela pode ser dividida em: Estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa participante e pesquisa experimental.

Quanto ao presente trabalho, a tipologia de pesquisa quanto ao procedimento se observou tanto por meio de pesquisa bibliográfica quanto documental.

A pesquisa bibliográfica nada mais é do que o desenvolvimento da pesquisa por meio da coleta dos dados por fontes livros, artigos etc, conforme aponta Gil (2008).

A pesquisa documental, embora bastante similar à pesquisa bibliográfica, se difere pelo fato de que aquela, ao contrário desta, baseia na coleta de informações em fontes que não receberam tratamento analítico (Gil, 2008).

A pesquisa se deu tanto bibliográfica quanto documental porque se utilizou tanto de fontes que já receberam tratamento analítico, como artigos, quanto de fontes que não receberam tratamento analítico, como demonstrações contábeis.

Para a abordagem do problema, Raupp e Beuren (2006) destacam que ela pode ser uma pesquisa quantitativa ou qualitativa.

Neste trabalho, a abordagem da pesquisa será qualitativa.

Apesar do nome, a pesquisa qualitativa não busca tratar do tema sem a utilização de dados numéricos, e sim significa que o tratamento dos dados não irá ser baseado em instrumentos estatísticos (Richardson (1999) Raupp e Beuren (2006)).

A pesquisa, portanto, teve abordagem qualitativa, pois abriu mão de instrumentos estatísticos para realizar uma análise mais profunda sobre os fenômenos estudados.

3.2 Sobre a análise e interpretação dos dados

O processo de análise e interpretação dos dados se dá após a fase de coleta destes. Segundo Gil (2008):

A análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura de sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

3.2.1 Análise de dados

Por ser uma pesquisa com abordagem qualitativa, a análise também a será. Gil (2008) comenta que este tipo de análise não possui, ao contrário de análises quantitativas, “fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores”. Porém, Miles e Huberman (1994) *apud* Gil (2008) apresentaram um modelo que contém três etapas para serem seguidas quando se trata de análises quantitativas. São elas: redução, exibição e conclusão/verificação.

A redução trata, em suma, da seleção dos dados e sintetização dos mesmos. A exibição dos dados é a etapa em que eles serão moldados para possibilitar a análise. E a verificação consiste no processo de revisão dos dados (Miles e Huberman (1994) *apud* Gil (2008)).

Todas as etapas de análise qualitativa foram estabelecidas e seguidas, de forma a possibilitar o melhor aproveitamento e elaboração possível da análise dos dados.

Quanto ao processo de redução, os dados colhidos foram separados em 4 seções de resultados, de acordo com o objetivo e problemática da pesquisa. São eles: Complexidade tributária; concentração da tributação no consumo; falta de neutralidade econômica; e guerra fiscal.

Quanto à seção 1, complexidade tributária, os dados foram colhidos buscando comparar o Brasil com países da OCDE e da América Latina em termos de complexidade tributária (refletido no número de horas que os agentes levam para apurar os tributos anualmente), e como isso poderia impactar economicamente (refletido no rank de competitividade econômica).

Na seção 2, concentração da tributação sobre consumo, por ser um tema mais amplo, três tipos de dados foram usados: aqueles que refletem as alíquotas da tributação sobre consumo; dados comparativos dessas alíquotas com outros países; e dados que comparam

relativamente a tributação sobre consumo com um tributo sobre o patrimônio. Em relação à seção 2, duas questões podem ser esclarecidas: 1) a empresa usada para demonstração das alíquotas sobre consumo, as lojas Riachuelo, foi utilizada como parâmetro por ser uma empresa grande no cenário nacional, com grande detalhamento das despesas tributárias, e de um ramo (vestuário) que representa um alto mercado consumidor no país; 2) foi escolhido um tributo sobre patrimônio estadual para ser comparado com o tributo sobre consumo também estadual devido à sua importância na arrecadação dos estados, o que não ocorre com tributos sobre patrimônios federais.

Na seção 3, falta de neutralidade econômica, os dados buscam refletir dois tipos de informação: Como se dá a neutralidade econômica e como ela se reflete; e como os diferentes setores da economia possuem diferentes tratamentos tributários, bem como suas consequências. Na seção 3, igualmente ao que ocorreu na seção 2, também foram usadas informações retiradas de demonstrações financeiras de 3 empresas de cada setor, que são comércio, serviço e indústria. Elas foram usadas como base devido à sua alta representatividade no ramo que operam, além da transparência e detalhamento das despesas tributárias, o que não se costuma achar em empresas menores.

Na seção 4, guerra fiscal, a coleta de dados se deu através de um estudo de caso, que demonstra qual o impacto, positivo ou negativo, que a concessão de benefícios fiscais gerou nos Estado e Município em questão.

Em relação ao processo de exibição, após a coleta de dados, eles foram compilados em quadros e gráficos, para facilitar a observação dos mesmos. Os dados coletados também foram comprimidos, de forma a serem extraídas médias, porcentagens ou resultados acumulados, tanto para simplificar a informação, quanto para deixá-la mais compreensível.

Por fim, tendo como processo final a verificação também houve revisão geral dos dados para garantia de confiabilidade na sua apresentação.

3.2.2 Interpretação dos dados

A interpretação dos dados tem como objetivo, segundo Gil (2008), dar: “sentido mais amplo para os dados analisados, o que se faz mediante sua ligação com conhecimentos disponíveis, derivados principalmente de teorias”. Essa conexão dos dados com os conhecimentos disponíveis se dá justamente com o referencial teórico, de forma que eles devem estar correlacionados com as teorias contempladas na pesquisa.

Porém, Gil (2008) alerta que, apesar de essa correlação ser importante, ela não deve ser um fator crucial e único para a interpretação dos dados, visto que correlação não é causalidade.

Ele diz:

Para interpretar os resultados, o pesquisador precisa ir além da leitura dos dados, com vistas a integrá-los num universo mais amplo em que poderão ter algum sentido. Esse universo é o dos fundamentos teóricos da pesquisa e o dos conhecimentos já acumulados em torno das questões abordadas. Daí a importância da revisão da literatura, ainda na etapa do planejamento da pesquisa. Essa bagagem de informações, que contribuiu para o pesquisador formular e delimitar o problema e construir as hipóteses, é que o auxilia na etapa de análise e interpretação para conferir significado aos dados. Mediante o auxílio de uma teoria pode-se verificar que por trás dos dados existe uma série complexa de informações, um grupo de suposições sobre o efeito dos fatores sociais no comportamento e um sistema de proposições sobre a atuação de cada grupo. Assim, as teorias constituem elemento fundamental para o estabelecimento de generalizações empíricas e sistemas de relações entre proposições.

Portanto, durante o processo de interpretação dos dados, é importante que eles estejam correlacionados com o referencial teórico, o que, entretanto, não impede que uma vez que não estejam, seja possível afirmar, com certeza absoluta, que eles estão incorretos, e sim que possa ser necessário explicar tal fenômeno a partir de outros dados.

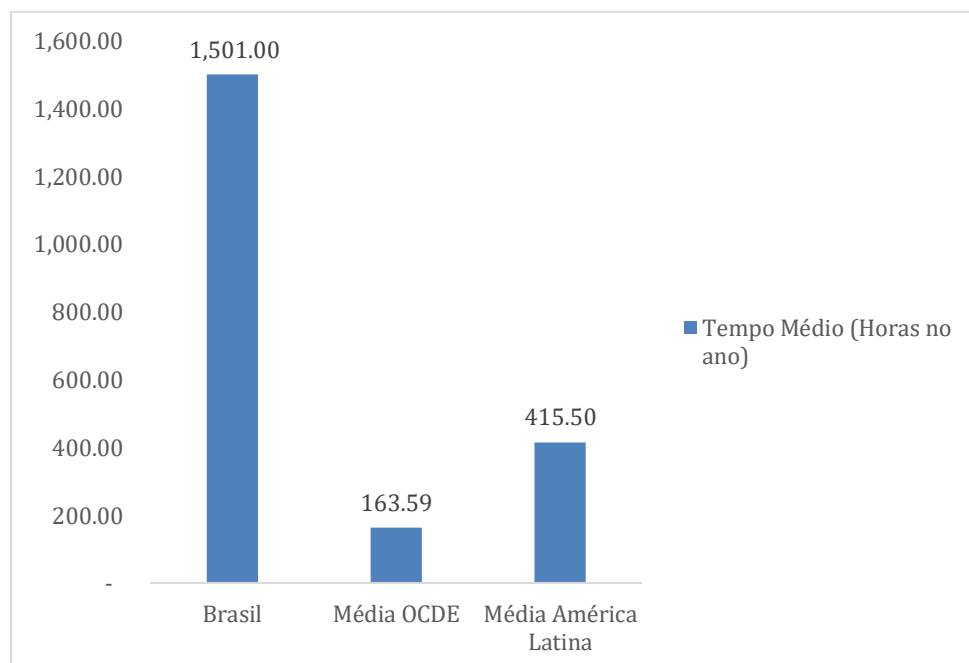
4 ANÁLISE DOS DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico, serão abordados os dados relativos aos problemas identificados, de forma a verificar se seus resultados permitem que sejam confirmadas ou negadas as hipóteses levantadas. A análise dos dados será feita de forma concomitante a sua interpretação, pois como afirmou Gil (2008), os dois processos estão intimamente relacionados.

4.1 Complexidade tributária

O primeiro item a ser analisado é a complexidade dos tributos no Brasil. Vários itens contribuem para isso: O IPI e sua quantidade alta de alíquotas; O ISS ter problema de incidências com o ICMS; O PIS/Pasep e Cofins e seus complexos sistemas de créditos e alíquotas etc. O gráfico a seguir compara a quantidade de horas que se leva para apurar os tributos no Brasil com outros locais.

Figura 1 - Tempo médio para apurar tributos em 2020 (em horas anuais).



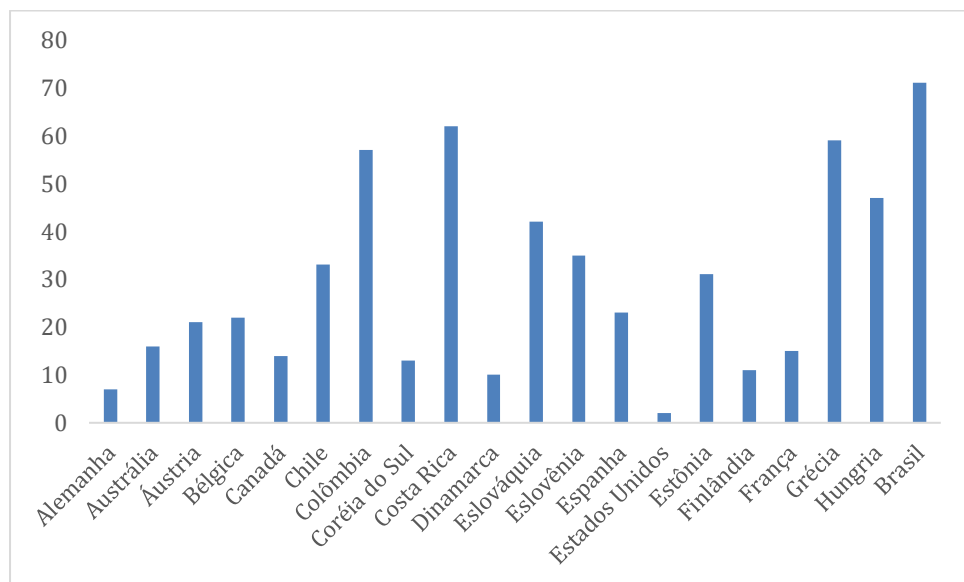
Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do Doing Business 2020.

Como se pode notar, quando comparado com a média dos países da OCDE e da América latina, o Brasil possui quase 10x tempo superior de apuração de tributo a aquele e 3,5x a este. O tempo necessário para apuração dos tributos é um indicador muito preciso da complexidade tributária, pois se é necessário quase metade de um ano para apurar os tributos, é porque eles ocupam muito tempo para calcular valor devedor, valor referente a crédito, a sistemas diferenciados de apuração (como substituição tributária) etc.

Portanto, no quesito de complexidade tributária, as evidências mostram que o Brasil de fato é um dos países com maior complexidade no mundo.

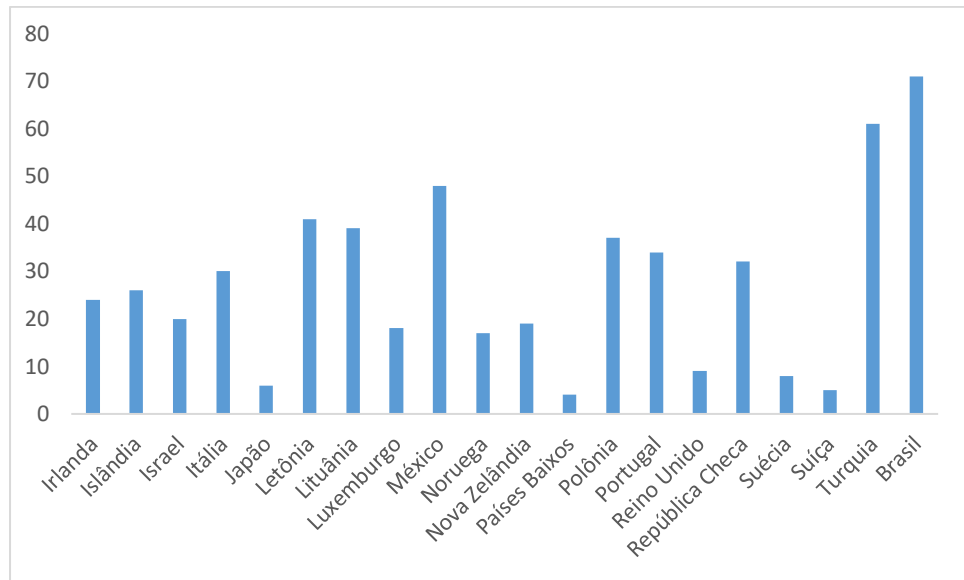
As consequências da alta complexidade é, como foi visto, um dos fatores que levam a quedas na produtividade. Abaixo, observa-se mais uma comparação entre o Brasil e outros locais no rank de competitividade, que é um indicador do World Economic Forum que busca refletir os indicadores de produtividade, crescimento e desenvolvimento humano.

Figura 2 - Rank de competitividade: Brasil x Países da OCDE - parte 1 (DEZ/2019).



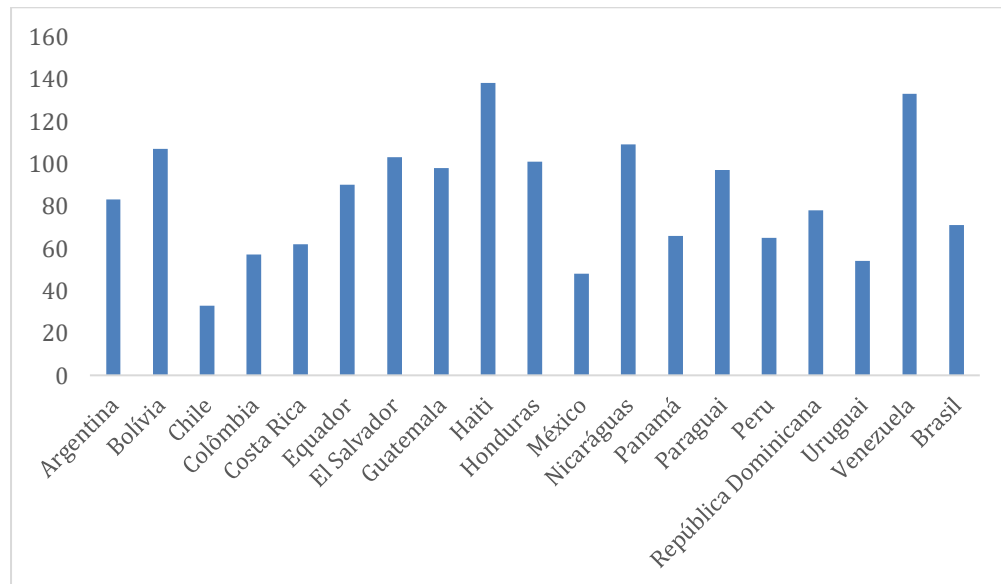
Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do The global competitiveness report 2019.

Figura 3 - Rank de competitividade: Brasil x Países da OCDE - parte 2 (DEZ/2019).



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do The global competitiveness report 2019.

Figura 4 - Rank de competitividade: Brasil x Países da América Latina (DEZ/2019).



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do The global competitiveness report 2019.

Pode-se notar pelos gráficos das figuras 2 e 3 que o Brasil é menos competitivo que todos os países da OCDE. Os países que mais chegam perto do Brasil no Rank são Colômbia, Costa Rica, Grécia e Turquia, os dois primeiros da América Latina e os dois últimos países mais periféricos do continente europeu, que ainda assim, estão abaixo do Brasil no rank. Quanto ao gráfico 4, o Brasil, em relação a 19 países da América Latina (excluindo Cuba, que não tem dados), se encontra no 8º lugar no rank de competitividade.

O que se pode concluir, portanto, da análise dos gráficos é que o Brasil é que o fato do Brasil ser um dos países com sistema tributário mais complexos do mundo faz com que o país fique bem abaixo dos padrões de produtividade e competitividade, ficando acima, no rank, de todos os países da OCDE e em 8º na América Latina, inclusive acima do Peru, que tem um PIB per capita (em PPC) menor que o Brasil - R\$12.858,00 x R\$14.736,16, respectivamente, em 2019, segundo o Banco Mundial. Verifica-se, portanto, que a complexidade tributária no Brasil tem efeitos claros no desenvolvimento do país.

4.2 Concentração da tributação no consumo

Prosseguindo, foi visto que o Brasil tem uma das maiores cargas tributárias do mundo, quando se trata de tributação sobre bens e serviços/consumo. Apesar de cada tributo não possuir, individualmente, alíquotas altas, quando incidem todos juntos, tem-se valores mais expressivos. Um exemplo são as alíquotas do ICMS, que podem ser vistas no quadro a seguir:

Quadro 1 – Alíquotas do ICMS por produto em cada Estado e DF.

GASOLINA C (VENDIDA NOS POSTOS)	25% - AC, AM, AP, MT, RR, SC e SP 26% - RO 27% - ES 28% - BA, DF e PA 29% - AL, CE, PB, PE, PR, RN, SE e TO 30% - GO, MS e RS 30,5% - MA 31% - MG, PI 34% - RJ
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO	25% - AC, ES, PI, RR, SC E SP 27% - MA e MG 28% - BA e DF 29% - AP, GO, MS, PR e TO 30% - AL, AM, CE, PA, PB, PE, RJ, RN, RS e SE 32% - MS 37% - RO
ALÍQUOTA BÁSICA APLICADA NA MAIOR PARTE DOS PRODUTOS	20% - RJ 18% - AM, AP, BA, CE, DF, MA, MG, PB, PE, PI, PR, SP, RN, RS, SE e TO 17,5% - RO 17% - AC, AL, ES, GO, MT, MS, PA, RR e SC

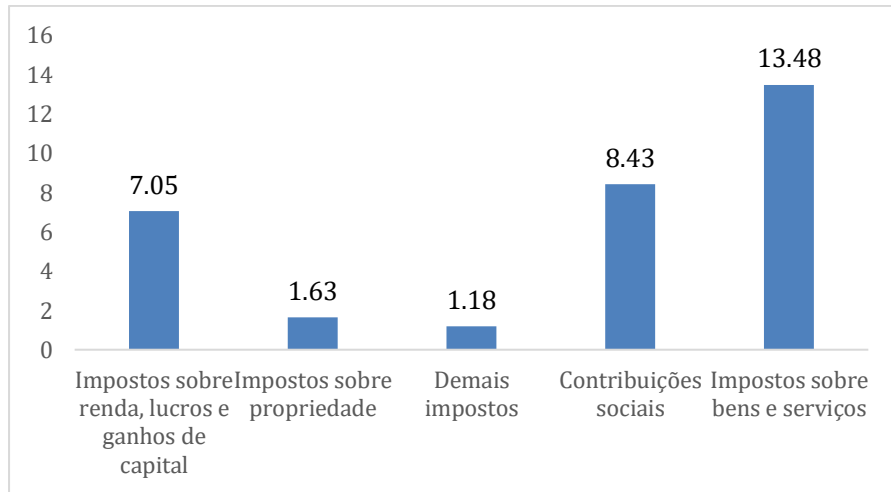
Fonte: Manual de contabilidade tributária.

Deve-se observar, entretanto, que em junho de 2022, o presidente da república Jair Messias Bolsonaro sancionou projeto de lei (LC 194/22) que reduz as alíquotas de combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo, considerando-os bens essenciais, e logo, fixando suas alíquotas ao mesmo patamar das alíquotas básicas na tabela 1. Por ser uma medida temporária, entretanto, seus efeitos de longo prazo na carga

tributária devem ser pouco relevantes, possuindo efeitos somente para o ano do benefício em questão.

Considerando a carga tributária sobre o consumo no Brasil até antes da LC 194/22, tem-se o seguinte gráfico comparando as razões entre os diversos tipos de tributos no Brasil:

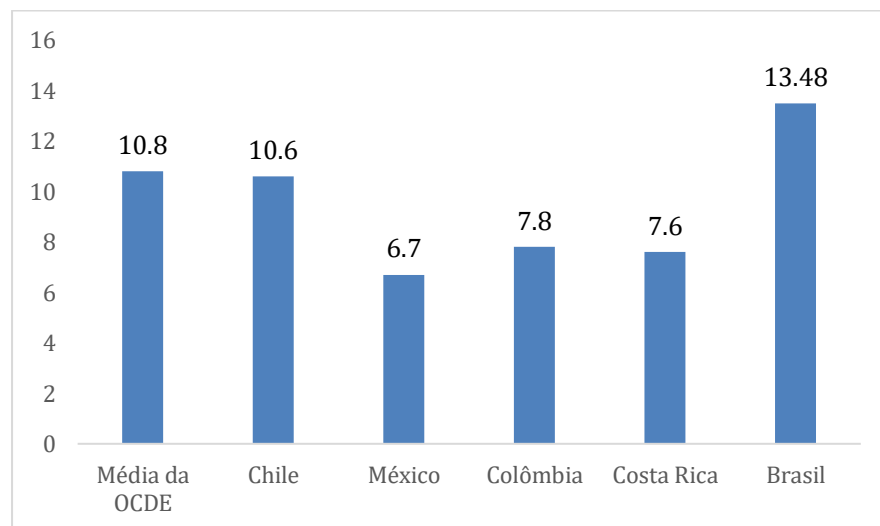
Figura 5 - Porcentagem do tributo sobre o PIB (2020).



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do Tesouro Nacional.

Como pode-se ver, a tributação sobre bens e serviços atingem 13,48% do PIB, sendo de longe a tributação mais elevada. Ao comparar com outros países, tem-se o seguinte gráfico:

Figura 6 - Porcentagem dos tributos sobre bens e serviços sobre o PIB (2020).



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório da OCDE.

Observa-se que o Brasil possui a maior concentração de tributos sobre bens e serviços quando comparados com todos os países na tabela, incluindo os países da OCDE, muitos sendo

países europeus e desenvolvidos, que tendem a ter uma carga tributária maior. O Brasil possui carga tributária semelhante aos países europeus, mas PIB per capita de país emergente.

As consequências da alta carga tributária no consumo é que ela é transferida ao consumo. A seguir, tem-se o exemplo das lojas Riachuelo, com dados das demonstrações financeiras de 2021:

Quadro 2 – Alíquota nominal e efetiva dos tributos sobre consumo das lojas Riachuelo.

Receita Bruta	R\$ 8.146.229.000,00
(-) Despesa ICMS	-R\$ 1.251.246.000,00
(-) Despesa PIS e COFINS	-R\$ 611.019.000,00
(-) ISS	-R\$ 22.436,00
(-) Total despesas tributos	-R\$ 1.862.287.436,00
Receita Líquida	R\$ 7.221.181.000,00
Alíquota nominal dos tributos	22,86%
Alíquota efetiva dos tributos	25,79%

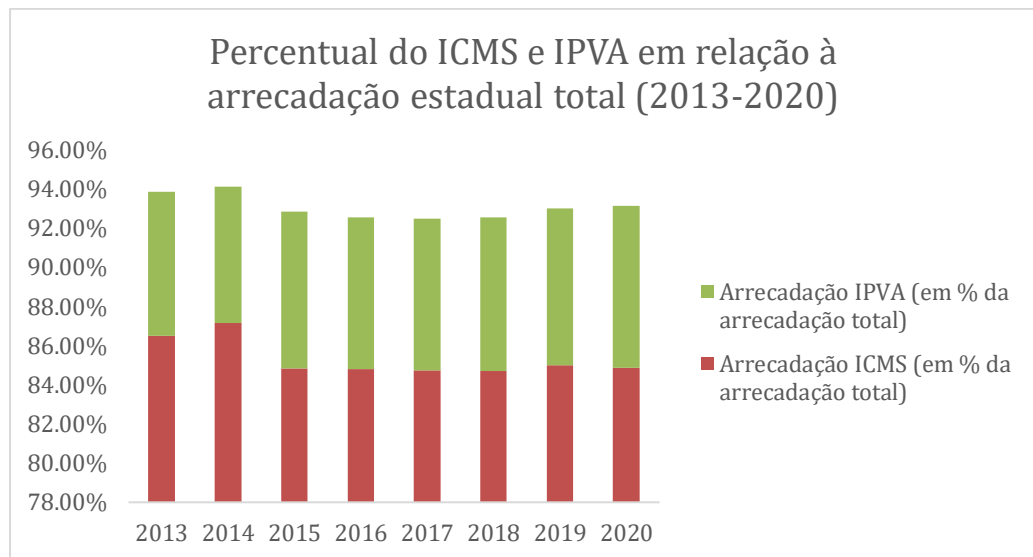
Fonte: Elaboração do autor com dados dos Relatórios Contábeis da Riachuelo 2021.

Como se pode notar, a alíquota nominal de todos os tributos sobre consumo foi de quase 23%, o que quer dizer que para cada R\$100,00 de vendas que a empresa realizou, aproximadamente R\$23,00 correspondiam aos tributos, o que retornava um valor líquido de (supondo que não houvesse devoluções ou semelhantes) R\$77,00.

Já a alíquota efetiva foi de quase 26%. Isto significa que, para obter uma receita líquida de impostos de R\$7.221.181.000,00, a empresa teve que aumentar os preços em quase 26%, sendo a alíquota que gera esse aumento denominada alíquota efetiva (PÊGAS, 2022). Ao aumentar o valor nessa porcentagem, obteve-se a receita bruta de R\$8.146.229.000,00 que corresponde o valor sobre o qual serão aplicados os 23% da alíquota nominal. Em outras palavras, por conta dos tributos sobre consumo, o preço dos produtos aumentou em média 26%.

Outro problema da alta concentração da tributação do país ser feita no consumo é que o país se torna vulnerável a flutuações econômicas. O gráfico a seguir mostra como variou a arrecadação do IPVA (imposto sobre propriedade) e ICMS (imposto sobre consumo) sobre o total de tributos estaduais, entre os anos de 2013 a 2020:

Figura 7 - Percentual do ICMS e IPVA em relação à arrecadação estadual total (2013-2020).



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório da Confaz.

Como se pode notar, dentre o período de 2013 a 2020, que foi um período com 2 recessões econômicas e baixo crescimento econômico, a arrecadação do ICMS, em relação a arrecadação total, caiu de 86,51% para 84,87%, enquanto a arrecadação do IPVA subiu de 7,34% para 8,25%. A única exceção que ocorreu foi entre o ano de 2013 a 2014, ano de crescimento econômico de 2,3% no PIB, segundo o IBGE, em que a arrecadação do ICMS subiu de 86,51% para 87,15%, decorrente do aumento da atividade econômica e, portanto, do consumo, e queda do IPVA, de 7,34% para 6,97%.

A explicação para essas variações se dá pelo fato de que tributos sobre propriedade tendem a não sofrer tantos impactos das flutuações na atividade econômica quanto os tributos sobre bens e serviços, de forma que em épocas de alto crescimento, observa-se aumento na proporção de arrecadação dos tributos sobre bens e serviços e o contrário nos tributos sobre propriedade, enquanto o movimento oposto ocorre em épocas de recessões econômicas. Por conta disso, o Brasil, ao manter uma alta concentração da tributação no consumo, tende a sofrer mais os impactos de recessões pela diminuição mais forte de arrecadação e consequente poder de gasto do poder público.

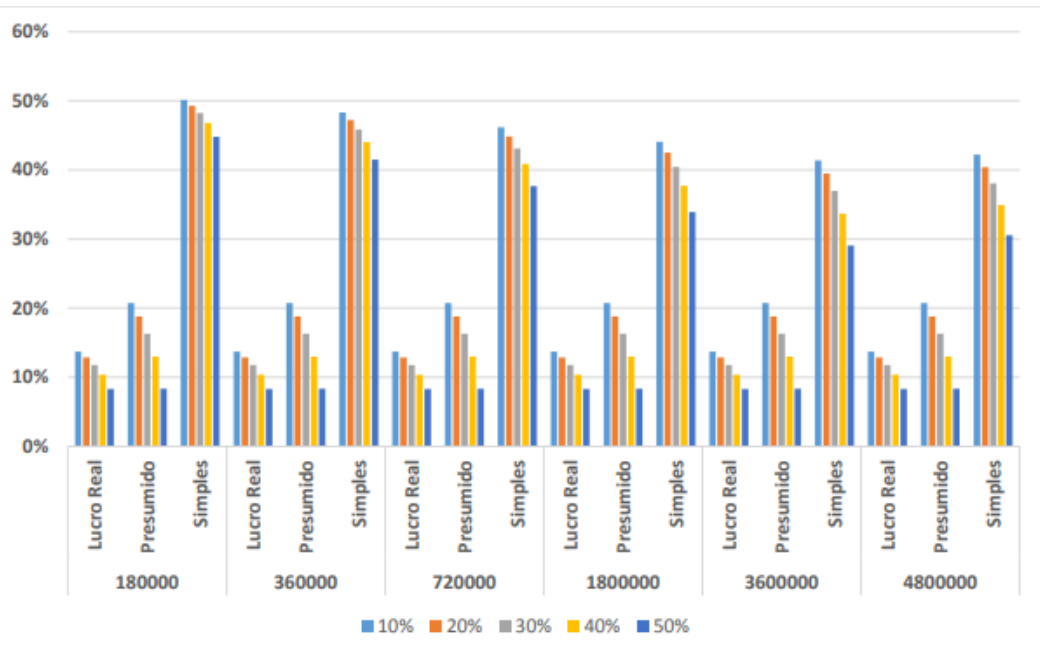
4.3 Falta de neutralidade econômica

Mais um dos impactos da atual tributação sobre consumo no Brasil é sua ausência de neutralidade econômica. A neutralidade se dá quando a tributação não estimula nenhum setor, colocando todos em pé de igualdade, o que não acontece atualmente no Brasil, e os motivos são

vários: tributos cumulativos (ISS e PIS/Pasep e Cofins), discrepâncias nas alíquotas dos tributos (ICMS possui alíquotas muito mais altas que o ISS), setores que pagam muito mais tributos que outros (como a indústria que paga muito mais que a agropecuária) etc.

A problemática com a cumulatividade dos tributos se dá porque ela tende a estimular uma determinada organização de produção específica, a saber, uma na qual tem-se o menor número de cadeias de produção possível, que é conhecido como “verticalização da produção”. Isso ocorre porque quanto mais longa a cadeia produtiva, maior o imposto devido, sendo mais vantajoso e lucrativo produzir internamente o produto. O gráfico a seguir mostra como a lucratividade de uma empresa comercial diminuiu quanto menor foi a margem de valor agregado ao produto, o que significa que ele passou por mais processos na cadeia produtiva:

Figura 8 – Percentual da lucratividade (Eixo Y) de acordo com a margem de valor agregado (Eixo X).

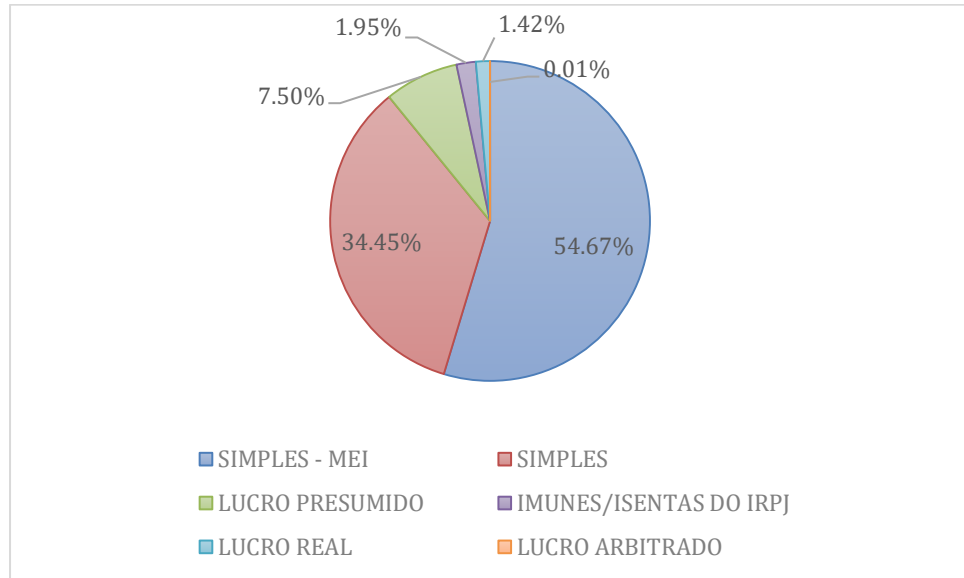


Fonte: Barbosa Filho e Lukic (2019).

O gráfico da figura 8 permite ver com clareza que as empresas obtinham mais lucro quanto mais verticalizavam a cadeia de produção, e a diferença é particularmente maior nas empresas optantes pelo regime de apuração do lucro presumido, que, em geral, apuram o PIS/Pasep e Cofins pelo método cumulativo. O lucro das empresas do lucro real e lucro presumido foram semelhantes para uma margem de valor agregado de 50%, isto é, quando o produto passou por várias etapas na cadeia de produção. Entretanto, com uma margem de 10%, isto é, com uma cadeia de produção verticalizada, percebe-se que as duas empresas possuíam diferenças muito grandes na lucratividade, o que naturalmente faz com que o lucro presumido,

e por consequência, a apuração do PIS/Pasep e Cofins pelo método cumulativo, seja preferido em relação ao lucro real. O gráfico a seguir mostra a diferença no número de empresas dos diversos regimes de tributação:

Figura 9 - Quantidade de CNPJ's registrados em cada regime de tributação.



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório da Receita Federal.

Como consequência de o lucro presumido oferecer mais vantagens que o lucro real no quesito de lucratividade, as empresas que optam pelo lucro presumido são 5x mais que pelo lucro real, enquanto o Simples Nacional predomina como sendo opção de quase 90% das empresas.

Ademais, tem-se também que alguns setores da economia tendem a pagar mais e mais altos tributos que outros. O quadro a seguir mostra a incidência tributária sobre cada setor da economia:

Quadro 3 - Padrão de Incidência Tributária Setorial.

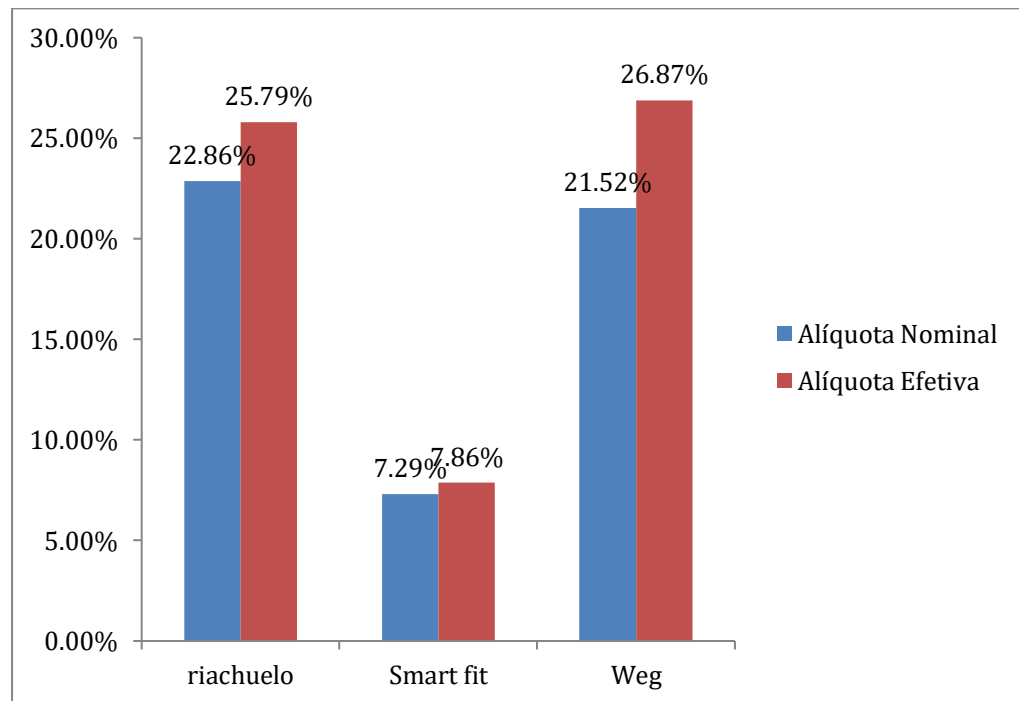
	IPI	ICMS	ISS	PIS/COFINS	
				Ñ Cumul.	Cumul.
Indústria	■	■		■	
Comércio		■		■	■
Serviços			■		■
Agropecuária		■			
Construção Civil			■		■

Fonte: Appy (2017).

As marcações escuras mostram se há (ou tende a haver) incidência do tributo. Percebe-se que a indústria tem incidência de quase todos os tributos, com exceção do ISS, e ainda apura o PIS/Pasep e Cofins pelo método não cumulativo, que tem alíquotas mais elevadas, enquanto o setor de serviços não paga IPI e nem ICMS, que tem alíquotas mais altas que o ISS, e tende a apurar o PIS/Pasep e Cofins pelo método cumulativo. A agropecuária ainda tende a nem apurar o PIS/Pasep e Cofins, visto que estas contribuições incidem apenas sobre Pessoa Jurídica, enquanto muitos produtores desse setor trabalham como Pessoa Física.

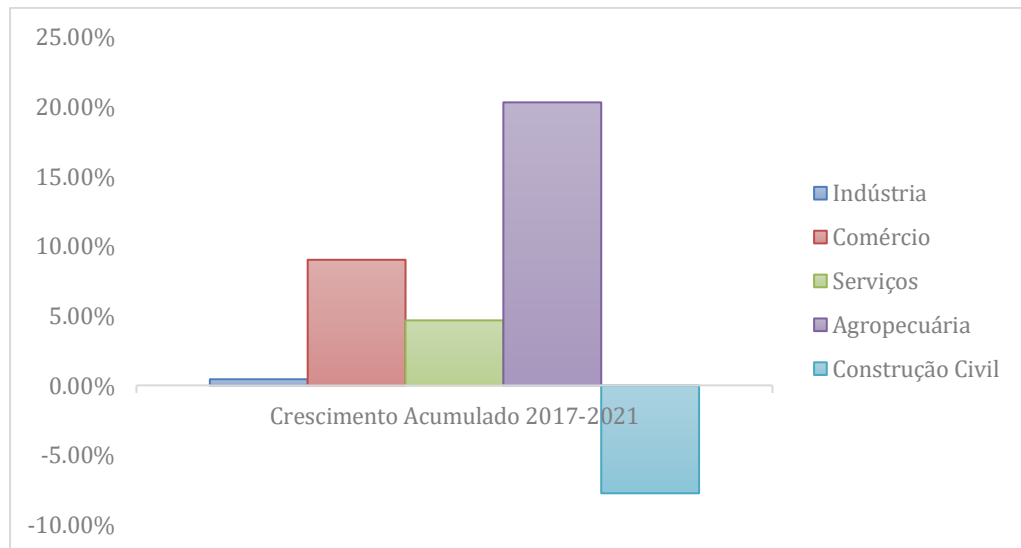
Fica, portanto, evidente que os diversos setores possuem tratamento desigual, o que influencia no custo tributário desses setores, os estimulando ou deixando de os estimular. Os gráficos a seguir mostram: 1) a diferença de alíquotas sobre os tributos sobre consumo entre empresas do comércio, serviço e indústria; e 2) o crescimento dos setores listados na figura 3.

Figura 10 - Total da alíquota dos tributos sobre bens e serviços – 2021.



Fonte: Elaboração do autor com dados das Demonstrações Financeiras da Riachuelo, Smart Fit e Weg 2021.

Figura 11 - Crescimento acumulado dos setores da economia entre 2017-2021.



Fonte: Elaboração do autor com dados do relatório do IBGE.

O gráfico da figuras10 mostra que a Smart Fit é, disparadamente, a empresa que possui menos despesas com tributos, com os tributos sobre consumo representando apenas 7,29% da receita bruta. Já na Riachuelo, empresa comercial, e Weg, empresa industrial, as despesas com impostos representam, como parcela da receita bruta, respectivamente, 22,86% e 21,52%, o que é um valor quase 3x maior que a Smart Fit, comprovando que o setor de serviços, em relação à indústria e ao comércio, tende a recolher menos tributos, rompendo com a neutralidade econômica.

O gráfico da figura 11 complementa o gráfico da figura 10 porque demonstra o crescimento dos setores da economia brasileira entre 2017 a 2021, que sofre influência dos custos tributários. Na tabela é possível observar que a agropecuária, setor que menos tende a pagar tributos, é o que possui maior crescimento acumulado no período, desbancando os setores de comércio, que vem em segundo. Em terceiro, vem o setor de serviços, que cresce menos que o comércio, apesar de pagar menos tributos, mas cresce mais que a indústria, cujo crescimento no período foi próximo a zero. Por fim, a construção civil encolheu quase 8% no período, mesmo pagando menos tributos que comércio e indústria, e pagando aproximadamente a mesma quantidade que o setor de serviços.

O fato de alguns setores mais estimulados, por pagar menos tributos, crescerem menos que outros menos estimulados, serve também para comprovar que existe queda de produtividade da economia com a falta de neutralidade econômica, visto que setores menos produtivos (no caso, a construção civil) passam a pagar menos tributos que setores mais

produtivos (como o comércio, por exemplo), desestimulando este que tem mais potencial para favorecer aquele, que possui menos potencial.

4.4 Guerra fiscal

Por fim, mais um dos impactos causados pelo sistema tributário brasileiro, mais especificamente por conta da legislação pertinente ao ICMS, tem-se a difusão de guerras fiscais por todo o país. Retomando o que foi mencionado no tópico do ICMS, as guerras fiscais são um fenômeno em que os estados concedem benefícios fiscais para diminuir o valor a pagar do ICMS, visando a atrair mais empresas para estimular o crescimento do setor na região e criar mais empregos. Foi visto também que como consequência, a produtividade do país tende a cair, porque as empresas se situam em locais em que elas não têm afinidade para produzir e que isso também tende a comprometer as finanças estaduais. Contudo, como saber se isso ocorre na prática?

O estudo de Rezende et al (2019), que analisou a instalação de indústrias decorrente de benefícios fiscais no município de Três Lagoas-MS, fornece respostas nesse sentido. Serão analisados 3 pontos: 1) a população local se beneficiou com o aumento da produção? 2) houve geração de empregos e, se sim, custo-benefício positivo de sua geração? 3) houve deterioração das finanças públicas por conta das renúncias fiscais?

O quadro a seguir analisa a destinação da produção das indústrias instaladas:

Quadro 4 – Destinação de produção das indústrias instaladas.

Empresas	Setores	Interno*	Externo	Exportação
1	Chapas de aço e telhas	14	82	4
2	Telhas galvanizadas/Dry wall	30	60	10
3	Fios e cabos de cobre	2	99	-
4	Têxtil	14	82	4
5	Têxtil (poliéster)	10	90	-
6	Têxtil (poliéster)	55	45	-
7	Montadora de veículo	5	95	-
8	Fios e cabos de cobre	10	90	-
9	Vergalhões e chapas de aço	20	80	-
10	Calçados infantis	14	82	4
11	Calçados infantis	75	75	25
12	Produtos químicos para curtume	14	82	4
13	Confecções, bordados	14	82	4
14	Eletromecânica	13	78	10
15	Embalagens de alumínio	50	50	-
16	Têxtil (cama mesa e banho)	14	82	4
Média		17	80	4

*Mercado interno compreende as vendas dentro do estado, em que está instalado a empresa

Fonte: Rezende et al. (2019).

Conforme demonstra o quadro, o percentual da produção que fica no mercado interno é de aproximadamente 17%, enquanto o resto destina-se para outros estados ou ao exterior. Dessa forma, uma das premissas da instalação da indústria, a saber, de que a população se beneficiaria devido ao aumento da produção, é questionável, tendo em vista que grande parte da produção não fica no estado.

O quadro 5 analisa o custo fiscal médio de cada emprego gerado pelas indústrias:

Quadro 5 – Custo fiscal médio por emprego gerado.

N. Empresas	Setores	Renúncia fiscal (milhões)	Num. Empregos (ano)	CFE (ano)	CFE (mês)
1	Chapas de aço e telhas	2.112.076,29	39	44.861,61	3.738,47
2	Telhas galvanizadas/Dry wall	57.720.180,64	253	108.377,99	9.031,50
3	Fios e cabos de cobre	46.869.218,27	260	995.174,95	82.931,25
4	Têxtil	2.597.043,28	500	42.574,48	3.547,87
5	Têxtil (poliéster)	16.360.666,67	120	118.800,00	9.900,00
6	Têxtil (poliéster)	75.487.746,11	90	156.301,43	13.025,12
7	Montadora de veículo	131.961.757,08	900	121.495,50	10.124,63
8	Fios e cabos de cobre	131.123.625,00	170	1.032.750,00	86.062,50
9	Vergalhões e chapas de aço	14.287.104,00	270	132.288,00	11.024,00
10	Calçados infantis	39.352.982,50	1100	10.310,63	859,22
11	Calçados infantis	85.281.750,00	1000	7.830,00	652,50
12	Produtos químicos para curtume	10.614.531,99	20	41.346,37	3.445,53
13	Confecções, bordados	20.359.029,17	369	153.256,67	12.771,39
14	Eletromecânica	39.154.713,64	955	148.659,26	12.388,27
15	Embalagens de alumínio	27.984.057,50	200	81.606,00	6.800,50
16	Têxtil (cama mesa e banho)	63.479.641,33	200	24.562,20	2.046,85
Total geral		764.746.123,47	6446	118.638,86	9.886,57

*Custo fiscal por empregado ao ano **Custo fiscal por empregado ao mês

Fonte: Rezende et al. (2019).

O quadro 5 mostra que houve uma média de geração de empregos de 6.446 empregos por ano durante o período analisado, enquanto que a renúncia fiscal total ficou em R\$ 764.746.123,43, o que representa um custo fiscal de cada emprego gerado, por mês, de R\$ 9.886,57. Portanto, do ponto de vista de geração de empregos, pode-se afirmar que ela ocorreu, mas que a relação de custo-benefício não se revela positiva devido ao alto valor unitário mensal de cada emprego novo.

Por fim, o quadro 6 mostra se houve impacto negativo nas finanças públicas por conta da renúncia fiscal:

Quadro 6 – Impacto das concessões fiscais nas finanças do Estado do MS.

Empresas	Setores	Períodos (anos)	Renúncia fiscal (total)	ICMS (interno)	ICMS (interestadual)	Arrecadação Líquida Total	Arrecadação Líq. (Ano)
1	Chapas de aço e telhas	5,73	2.112.076,29	613.960,67	2.538.392,00	1.040.276,38	181.443,55
2	Telhas galvanizadas/Dry wall	7,34	57.720.180,64	35.720.534,07	50.428.989,28	28429342,70	3.872.328,18
3	Fios e cabos de cobre	4,89	46.869.218,27	1.319.712,98	61.172.578,04	15623072,76	3.197.445,25
4	Têxtil	2,54	2.597.043,28	754.936,00	3.121.248,00	1.279.140,72	503.819,10
5	Têxtil (poliéster)	12,39	16.360.666,67	2.528.466,67	16.063.200,00	2.231.000,00	180.000,00
6	Têxtil (poliéster)	29,73	75.487.746,11	67.719.877,78	44.948.400,00	37.180.531,67	1.250.700,00
7	Montadora de veículo	8,86	131.961.757,08	10.524.747,22	141.155.433,33	19.718.423,47	2.224.579,27
8	Fios e cabos de cobre	7,18	131.123.625,00	19.814.236,67	125.878.680,00	14.569.291,67	2.030.563,30
9	Vergalhões e chapas de aço	10,05	14.287.104,00	4.151.808,00	11.722.752,00	1.587.456,00	157.999,49
10	Calçados infantis	10,80	39.352.982,50	8.516.102,78	35.209.433,33	4.372.553,61	404.761,97
11	Calçados infantis	10,89	85.281.750,00	55.547.500,00	39.210.000,00	9.475.750,00	870.000,00
12	Produtos químicos para curtume	12,84	10.614.531,99	3.085.544,39	12.757.040,67	5.228.053,07	407.292,60
13	Confecções, bordados	4,64	20.359.029,17	5.286.905,56	21.858.466,67	6.786.343,06	1.463.800,78
14	Eletromecânica	27,17	39.154.713,64	11.273.417,78	47.166.453,33	19.285.157,47	709.737,96
15	Embalagens de alumínio	7,43	27.984.057,50	24.484.250,00	17.283.000,00	13.783.192,50	1.855.628,01
16	Têxtil (cama mesa e banho)	12,92	63.479.641,33	18.452.933,33	76.292.800,00	31.266.092,00	2.419.560,00
Total			764.746.123,47	269.794.933,88	706.806.866,65	211.855.677,07	21.729.659,46

*ARRECADAÇÃO LÍQUIDA TOTAL = ICMS Interest. + ICMS Op. Internas – Renúncias fiscais totais ** ARRECADAÇÃO LIQ. (Ano) = Arrecadação Líquida Total / Períodos (anos).

Fonte: Rezende et al (2019).

O que o quadro 6 mostra é que apesar da renúncia de mais de R\$ 760.000.000,00, o saldo revelou-se positivo devido ao aumento da arrecadação que foi mais que proporcional que as renúncias, trazendo uma arrecadação líquida anual (o que foi arrecadado – o que foi deixado de arrecadar) de quase R\$ 22.000.000,00. Nesse sentido, não se pode afirmar que a instalação das indústrias via concessão de benefícios fiscais prejudicou as finanças, pelo contrário, revelou-se até mesmo positiva nesse sentido.

Portanto, ao se analisar as premissas estabelecidas para avaliação do impacto geral da concessão de benefícios fiscais, observou-se que: 1) as indústrias instaladas focaram nas vendas interestaduais, sendo que menos de 20% da produção era destinada ao consumo interno; 2) houve geração de empregos, contudo, cada emprego gerado exigiu um desembolso de quase R\$ 10.000,00 e; 3) as renúncias fiscais foram compensadas por crescimentos mais que proporcionais na arrecadação, com um impacto médio anual positivo de mais ou menos R\$22.000.000,00 ao Estado. Do ponto de vista do ganho social ou do custo benefício para o Estado, observa-se um saldo nulo, enquanto que para o país como um todo, o saldo foi negativo, pois as empresas deslocaram-se para regiões onde possuem menos afinidade produtiva por conta de benefícios fiscais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro foi modificado com o advento da CF/88, que aspira a um caráter mais assistencialista, e, portanto, implicou no aumento da carga tributária. Entretanto, foi também observado que a tributação do país remanesceu demasiadamente complexa, regressiva e onerando a produtividade.

Destaca-se, dentre todos os tributos, a tributação sobre consumo ou bens e serviço, que representa a maior parcela da carga tributária nacional. Observou-se que além da quantidade alta de tributos sobre consumo, eles tendem a romper com a neutralidade econômica, seja por conta da cumulatividade, ou pelo tratamento mais vantajoso que alguns setores recebem em relação a outros. Evidenciou-se também que muitos desses tributos possuem uma complexidade muito elevada, seja por conta da enorme quantidade de alíquotas, seja por questões de contencioso tributário, sistema de crédito e etc., fato esse que faz com que o Brasil seja um dos países com o sistema tributário mais complexo do mundo e aquele no qual se leva mais tempo no ano para apurar os tributos. Por fim, foi também demonstrado que as altas alíquotas, ao juntar todos, acaba interferindo diretamente no preço ao consumidor, tornando não somente o sistema mais regressivo, como também muito dependente a eles, o que pode ser prejudicial em recessões na economia.

Se por um lado a CF/88 almejava aumentar a carga tributária para aumentar os gastos com políticas sociais, por outro aumentou as ineficiências do sistema, prejudicando todas as partes envolvidas: as empresas, que arcam com altos custos para apuração dos tributos; os consumidores, que arcam com valores maiores nos produtos e serviços; e o governo, que perde um maior potencial de arrecadação devido à evasão fiscal. Portanto, uma revisão e um aperfeiçoamento do sistema tributária brasileiro, com base nas premissas de um IVA moderno, seria um importante passo para tornar a tributação sobre consumo no Brasil mais justa e eficiente.

Para trabalhos futuros, sugere-se uma busca e identificação mais amplas dos impactos dos aspectos do sistema de tributação brasileiro na produtividade da economia, como por exemplo a cumulatividade, a guerra fiscal e a distorção dos preços relativos.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. **Anatomia da produtividade no Brasil**, p. 323-360, 2017.

BANCO CENTRAL DO BRASIL/DEPARTAMENTO ECONÔMICO (DEPEC). **Relatório anual 2013**. Brasília: Bcb, 2013. 49 v. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pec/boletim/banual2013/rel2013p.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; LUKIC, Melina Rocha. Impacto de regimes simplificados de tributação na produtividade: uma análise do simples. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 7, de 7 de Setembro de 1970**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Decreto Nº 7.212, de 15 de Junho de 2010**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Decreto Nº 8.451, de 19 de Maio de 2015**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8451.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 12.546, de 14 de Dezembro de 2011**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm#:~:text=1%C2%BA%20%C3%89%20institu%C3%ADdo%20o%20Regime,nas%20suas%20cadeias%20de%20produ%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional Nº 3, de 17 de Março de 1993**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 102, de 11 de Julho de 2000**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp102.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 190, 4 de Janeiro de 2022**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 116, de 31 de Julho de 2003**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei no 10.147, de 21 de Dezembro de 2000**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BOLETIM de arrecadação de tributos estaduais. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWw5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRAGA, Gabriella Fernanda Nunes. ISS x ICMS: casos polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial. 2017.

G1. **Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**. 2017. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em: 06 dez. 2022.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 2008.

IBGE. **Contas Nacionais Trimestrais**: tabela 5932 - taxa de variação do índice de volume trimestral. Tabela 5932 - Taxa de variação do índice de volume trimestral. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5932>. Acesso em: 06 dez. 2022.

OCDE. **Tax on goods and services**. Disponível em: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm>. Acesso em: 06 dez. 2022.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. *Novos estudos CEBRAP*, v. 37, p. 213-244, 2018.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária: 330 questões de múltipla escolha com gabarito. 10. ed. Barueri: Atlas, 2022.

PIS E COFINS - REGIME MONOFÁSICO. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributario/regime-monofasico-pis-cofins.htm#:~:text=Pela%20Lei%2010.147%2F2000%20foi,de%20uma%20al%C3%ADquot a%20global%20de>. Acesso em: 06 dez. 2022.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

RECEITA FEDERAL. **ARRECAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica/arrecadacao-das-receitas-federais-1994-a-2021-1.xlsx/view>. Acesso em: 06 dez. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1911, DE 11 DE OUTUBRO DE 2019**. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=104314>. Acesso em: 06 dez. 2022.

REZENDE, Erivelto et al. Análise do custo fiscal efetivo das renúncias fiscais estaduais. **Tax and Accounting Studies**, v. 1, p. e24-e24, 2019.

REZENDE, Fernando. O processo da reforma tributária. 1996.

RIACHUELO. **Central de resultados**. Disponível em: <https://ri.riachuelo.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 06 dez. 2022.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar?. **Saúde em Debate**, v. 42, p. 212-225, 2018.

SISTEMA S: O que é, Importância e História. 2019. Disponível em: <https://fia.com.br/blog/sistema-s-o-que-e-importancia-e-historia/>. Acesso em: 06 dez. 2022.

SMART FIT. **Central de resultados.** Disponível em: <https://investor.smartfit.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>. Acesso em: 06 dez. 2022.

SOWELL, Thomas. *Economia básica: um guia de economia voltado ao senso comum*. 5 ed. Rio de Janeiro: Alta Books, 2018.

TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI) 2022: (Aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022). 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

TESOURO NACIONAL. **Carga Tributária do Governo Geral.** Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021. Acesso em: 06 dez. 2022.

VARSAÑO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. 1997.

VARSAÑO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Documento para Discussão, BID**, n. 335, 2014.

WEG. **Relatórios anuais.** Disponível em: <https://ri.weg.net/informacoes-financeiras/relatorios-anuais/>. Acesso em: 06 dez. 2022.

WORLD ECONOMIC FORUM. **Global Competitiveness Report 2019.** Disponível em: https://www.weforum.org/reports/how-to-end-a-decade-of-lost-productivity-growth?DAG=3&gclid=Cj0KCQiA7bucBhCeARIsAIOwr-_Nu17IHleGMNIIm8kYMW6cOvHtZ1-kSHHq1PvT6No5dUNeA6SN8bogaAvFQEALw_wcB. Acesso em: 06 dez. 2022.