



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 11, n. 1, Jan./Jun, 2019

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 06.04.2018. Revisado por pares em: 03.06.2018. Nova submissão em: 11.07.2018. Nova avaliação por pares: 21.09.2018. Reformulado em: 29.08.2018. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2019v11n1ID13975

Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal

Brazilian tax system: analysis of perception of the operators of the tax law in the light of the concepts of efficiency and fiscal justice

Sistema tributario brasileño: análisis de la percepción de los operadores del derecho tributario a la luz de los conceptos de eficiencia y justicia fiscal

Raphael Maleque Felicio

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Endereço: Av. Fernando Ferrari, nº 1358, Boa Vista, Vitória, ES - Brasil. Identificadores (ID): ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8639-7787>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5967892734496386>.

E-mail: raphael_maleque@hotmail.com

Antônio Lopo Martinez

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Endereço: Av. Fernando Ferrari, nº 1358, Boa Vista, Vitória, ES – Brasil. Identificadores (ID): ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9624-7646>. Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Antonio_Martinez14.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7735660007039816>.

E-mail: lopo@fucape.br

Resumo

Objetivo: Analisar a percepção dos operadores do direito tributário quanto à eficiência, à equidade e à complexidade do sistema tributário brasileiro, bem como verificar se na opinião dos mesmos os tributos brasileiros causam mudanças de comportamento do contribuinte, incentivam a prática de planejamento tributário tendente a diminuir o débito tributário ou se geram desigualdade.

Metodologia: A pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, utilizando-se de um plano de pesquisa descritivo, mediante aplicação de questionário auto administrado, de perguntas fechadas, a operadores do direito tributário brasileiro.

Resultados: Os resultados mostram que a percepção dos respondentes é de que o sistema tributário brasileiro é considerado regressivo, com forte incidência sobre o consumo, onerando os mais pobres e a classe trabalhadora; ineficiente, já que a percepção foi de que o Fisco tem se preocupado apenas com o combate à corrupção, à medida que a legislação incentiva o planejamento tributário; e complexo, tendo como principais causas a deficiência na redação da legislação e a sua contínua modificação. No geral, é unânime entre os respondentes que há uma necessidade de uma reforma global no sistema tributário nacional.

Contribuições do Estudo: Conhecer a percepção dos operadores do direito tributário brasileiro pode contribuir para a identificação de eventuais questões tributárias para além do texto escrito, que demandariam melhorias quanto aos seus efeitos e aplicabilidade, que podem ser promovidas na legislação, de modo a tornar o sistema cada vez menos complexo, mais eficiente e justo para a sociedade brasileira.

Palavras-chave: Sistema tributário brasileiro. Percepção. Operadores do direito tributário. Eficiência, equidade e complexidade.

Abstract

Purpose: To analyze the perception of tax law operators regarding the efficiency, equity and complexity of the Brazilian tax system, as well as to verify if in their opinion the Brazilian taxes cause changes in taxpayer behavior, encourage the practice of tax planning tending to decrease the tax debt or generate inequality.

Methodology: The research adopted a quantitative approach, using a descriptive research plan, by applying a self-administered questionnaire, with closed questions, to Brazilian tax law operators.

Results: The results show that the respondents' perception is that the Brazilian tax system is considered regressive, with a heavy impact on consumption, burdening the poorest and the working class; inefficient, since the perception was that the Treasury has only been concerned with the fight against corruption, as the legislation encourages tax planning; and complex, having as main causes the deficiency in the drafting of the legislation and its continuous modification. Overall, it is unanimous among respondents that there is a need for a comprehensive reform of the national tax system.

Contributions of the Study: Knowing the perception of the operators of Brazilian tax law can contribute to the identification of possible tax issues beyond the written text, which would require improvements in their effects and applicability, which can be promoted in the legislation, in order to make the increasingly complex, more efficient and fair system for Brazilian society.

Keywords: Brazilian tax system. Perception. Tax law operators. Efficiency, fairness and complexity.

Resumen

Objetivo: Analizar la percepción de los operadores del derecho tributario en cuanto a la eficiencia, la equidad y la complejidad del sistema tributario brasileño, así como verificar si en la opinión de los mismos los tributos brasileños causan cambios de comportamiento del

contribuyente, incentivan la práctica de planificación tributaria tendente a disminuir la deuda tributaria o si generan desigualdad.

Metodología: La investigación adoptó un abordaje cuantitativo, utilizando un plan de investigación descriptivo, mediante aplicación de cuestionario auto administrado, de preguntas cerradas, a operadores del derecho tributario brasileño.

Resultados: Los resultados muestran que la percepción de los encuestados es que el sistema tributario brasileño es considerado regresivo, con fuerte incidencia sobre el consumo, gravando a los más pobres ya la clase trabajadora; ineficiente, ya que la percepción fue que el Fisco se ha preocupado sólo por el combate a la corrupción, a medida que la legislación incentiva la planificación tributaria; y complejo, teniendo como principales causas la deficiencia en la redacción de la legislación y su continua modificación. En general, es unánime entre los respondentes que hay una necesidad de una reforma global en el sistema tributario nacional.

Contribuciones del Estudio: Conocer la percepción de los operadores del derecho tributario brasileño puede contribuir a la identificación de eventuales cuestiones tributarias más allá del texto escrito, que demandarían mejoras en cuanto a sus efectos y aplicabilidad, que pueden ser promovidas en la legislación, para hacer el cumplimiento sistema cada vez menos complejo, más eficiente y justo para la sociedad brasileña.

Palabras clave: Sistema tributario brasileño. Percepción. Operadores del derecho tributario. Eficiencia y justicia fiscal.

1 Introdução

Para que a Administração Pública possa concretizar seus deveres constitucionais e custear os gastos governamentais, é imprescindível que existam fontes de receitas. No ordenamento jurídico brasileiro, a principal fonte de receita pública é o tributo.

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT divulgou estudo apontando que no ano de 2016 "o contribuinte brasileiro trabalha até o dia 01 de junho, somente para pagar os tributos (impostos, taxas e contribuições) exigidos pelos governos federal, estadual e municipal" (Amaral, Olenike, Amaral, & Yazbek, 2016, p. 2). Além disso, esse mesmo estudo indicou que a carga tributária brasileira comprometeu em 41,8% os rendimentos do brasileiro no ano de 2016.

Um estudo recente apurou que a carga tributária brasileira corresponde a aproximadamente o dobro da média dos países latino americanos, elaborada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, quase equivalendo à dos países desenvolvidos, sendo marcada pela tributação sobre o consumo, mas com substituição gradativa para a tributação direta e para o custeio da seguridade social (Paes, 2013).

Além disso, cada ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui suas próprias leis e regulamentos que visam dar concretude à exigência e à cobrança dos seus respectivos tributos. Como consequência desse arcabouço legislativo, o IBPT apurou que desde a promulgação da Constituição (em 05/10/1988) até 30/09/2016, foram editadas uma média de 45 normas tributárias federais, estaduais e municipais por dia útil, o que equivale a 1,87 norma tributária por hora útil (Amaral *et al.*, 2016).

Assim, como resultado da diversidade de normas tributárias (federais, estaduais, distritais e municipais) e constante produção normativa, da carga tributária suportada pelos contribuintes, com foco principalmente nos tributos indiretos (PIS, COFINS, ICMS e IPI), o sistema tributário brasileiro é considerado complexo pelos contribuintes brasileiros (Dias Neto, 2008).

Ao elaborar uma pesquisa descritiva da legislação tributária brasileira, com auxílio de dados fornecidos pela OCDE e pelo Banco Mundial, Andrade (2016) destacou como principais problemas: (a) predominância de tributos indiretos, que não contribuem para a promoção do distributivismo; (b) problemas quanto à aplicação do ICMS, envolvendo a guerra fiscal entre os Estados brasileiros, acarretando insegurança tributária; (c) no Brasil, gasta-se cerca de 2800 horas para se pagar impostos, sendo o maior tempo despendido entre os países da América Latina; (d) baixo retorno social; (e) de 1999 a 2009, o Brasil apresentou a segunda maior carga tributária em relação ao PIB dos países da América Latina, perdendo apenas para a Argentina. Por fim, chegou à conclusão de que o sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma na sua estrutura, de maneira a torná-lo mais justo, eficiente e menos complexo.

Sabendo-se que a legislação tributária atua como elemento de estímulo ou desestímulo dos contribuintes, é necessário distinguir a aparente eficiência de um sistema tributário de como ele realmente é percebido pelos contribuintes (Obeidat, & Momani, 2009).

Nesse aspecto, no meio acadêmico é possível encontrar pesquisas científicas que identificam distorções no sistema tributário brasileiro (por exemplo, tributação regressiva e sobre o consumo, carga tributária mais pesada sobre as famílias que possuem menor renda, entre outras), mas poucos estudos se dedicam a analisar empiricamente o comportamento dos contribuintes. Somente se essas distorções alterarem o comportamento dos contribuintes é que haverá perda de eficiência. Verifica-se que quase não há pesquisa voltada à percepção dos operadores do direito tributário brasileiro quanto à eficiência, à equidade e à complexidade do sistema tributário.

É justamente nesse ponto que a presente pesquisa visa colaborar, tendo em vista a importância da opinião dos operadores do direito tributário brasileiro (advogados, contadores, economistas, administradores, entre outros), tanto da iniciativa pública quanto da privada, tendo em vista a atuação prática destes, principalmente em esquemas que envolvem evasão fiscal e planejamento tributário, o que possibilita uma imagem completa do atual sistema tributário brasileiro e sobre suas diferentes dimensões (eficiência, equidade ou complexidade).

O emaranhado de normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro vigente torna a legislação compreensível apenas para aqueles que estão em contato diário com ela. Da mesma forma, as lacunas jurídicas e os diferentes regimes de tributação são capazes de afetar o montante final devido pelo contribuinte. Por esse motivo, é importante conhecer a percepção dos operadores do direito tributário brasileiro sobre equidade, eficiência e complexidade ao avaliar o sistema tributário.

Conhecer a percepção dos profissionais ligados à área fiscal pode contribuir para a identificação de eventuais questões tributárias para além do texto escrito, que demandariam melhorias quanto aos seus efeitos e aplicabilidade, que podem ser promovidas na legislação, de modo a tornar o sistema cada vez menos complexo, mais eficiente e justo para a sociedade brasileira.

Desse modo, este estudo pretende responder o seguinte questionamento: **qual a percepção dos operadores do direito tributário brasileiro sobre o nível de eficiência, justiça fiscal e complexidade do sistema legislativo tributário?**

Para responder a pergunta objeto da presente pesquisa, adotou-se uma abordagem complementar à empírica, com esboço em questionamentos formulados diretamente aos operadores do direito tributário brasileiro, com inspiração no trabalho de Durán-Cabré e

Esteller-Moré (2014), tendo como objetivo geral analisar a percepção desses profissionais quanto à eficiência, à equidade e à complexidade do sistema tributário brasileiro, bem como verificar se na opinião dos mesmos os tributos brasileiro causam mudanças de comportamento do contribuinte, incentivam a prática de planejamento tributário tendente a diminuir o débito tributário ou se geram desigualdade.

Portanto, este estudo é capaz de auxiliar o administrador público e o legislador quanto aos pontos considerados pelos respondentes como os mais críticos do sistema tributário brasileiro e que demandam especial destaque e atenção quando da elaboração de políticas públicas voltadas ao incentivo da conformidade fiscal e da alteração legislativa, de maneira a tornar a legislação fiscal, dentro do possível, justa, equânime e eficiente, dentro dos termos e conceitos ora abordados.

Por fim, este estudo será dividido em cinco capítulos, consistindo o primeiro na presente introdução. No capítulo 2 são apresentados estudos científicos que tangenciam o estudo proposto, com o intuito de definir os conceitos de eficiência, complexidade e justiça fiscal, além de apontarmos algumas particularidades e características do sistema fiscal brasileiro encontrados na literatura. Em seguida, no capítulo 3, descreve-se a metodologia adotada. Já no Capítulo 4, apresenta-se os principais resultados encontrados, comparando-os com a literatura existente até a presente data. As considerações finais são exibidas no capítulo 5.

2 Complexidade, Eficiência e Justiça Fiscal

A análise econômica do direito aponta que os operadores do direito tributário devem entender a legislação fiscal como um componente integrado ao complexo econômico, ou seja, devem estar cientes do papel que a tributação desempenha na tomada de decisões financeiras, como pode motivar as pessoas e as instituições a optarem por determinadas operações (Posner, 2007; Jones, Rhoades-Catanach, & Lemler, 2010).

Nesse aspecto, é importante que o sistema fiscal seja percebido pelos contribuintes como eficiente, justo e simples, pois avaliam seus comportamentos não com base no texto da lei, mas nos seus efeitos práticos (Oberholzer, & Stack, 2014). Atentos a isso, os governos podem promover alterações de modo a alavancar a economia dos seus países e a atrair mais investimentos (Obeidat, Momani, 2009). A resposta dos contribuintes à alteração da legislação tributária é destacada nas pesquisas de Lindsey (1987), Kaplow (1995), Gelardi (1996), Poterba (1996), Gagne, Vaillancourt e Nadeau (2000) e Funke (2001).

Um sistema tributário é usualmente considerado equilibrado quando considera os vários atributos desejáveis à tributação: os impostos devem ser elevados de maneira justa (equidade), de maneira a minimizar as interferências nas decisões econômicas (eficiência), e que não importem em custos indevidos para os contribuintes, para a administração pública ou para a economia (simplicidade); o custo administrativo da arrecadação tributária deve ser razoável quando comparado com a receita total gerada; deve observar a capacidade econômica (capacidade contributiva) dos contribuintes; a tributação não deve ser arbitrária e deve garantir uma previsibilidade (segurança jurídica), não podendo ser alvo de constantes alterações (Smith, 1827; Alm, 1996; Obeidat, & Momani, 2009; Galle 2009; Muli, 2014). Portanto, o sistema tributário ideal é munido das seguintes qualidades: justo, ideal, simples, exigível, previsível e que busca a prosperidade econômica (Slemrod, & Bakija, 2008).

Além disso, a avaliação dos contribuintes sobre a equidade de um sistema tributário (se é justo ou não) leva em consideração o retorno social dos impostos pagos e a adequada distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes (Kinsey, Grasmick, & Smith, 1991; Slemrood, 2010; Williamson, & Wearing, 1996; Steyn, 2013).

Long e Swingen (1987) apontaram seis dimensões vinculadas à complexidade tributária, baseadas nas opiniões de operadores do direito tributário estadunidense: ambiguidade (incertezas na legislação, que levam a mais de uma interpretação); dificuldade na elaboração dos cálculos; frequentes alterações legislativas; inúmeras regras e exceções; cumprimento de diversas obrigações acessórias; e confusão nas instruções para cumprimento das obrigações acessórias.

Conforme Cooper (1993), a noção de simplicidade de um sistema fiscal contém índices de: previsibilidade (nível de compreensibilidade das regras pelos contribuintes); proporcionalidade (equilíbrio entre os esforços para atender a determinada regra e o seu escopo); consistência (isonomia na aplicação das regras entre os contribuintes que se encontram em uma mesma situação); *compliance* (a regra não será simples se for difícil e onerosa para o contribuinte cumpri-la); administração (as regras devem ser de fácil administração por parte do fisco); coordenação (regras devem ser claras e livre de antinomias); expressão (regras claramente expressas). Por outro lado, um sistema tributário complexo seria aquele no qual tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais não são capazes de identificar a responsabilidade tributária com um grau de certeza apropriado a um custo razoável. Esses resultados são causados por muitos fatores: adoção de regras inadequadas, falha na redação das regras escolhidas ou um sistema fiscal precário como um todo.

Por sua vez, Mccaffery (1990) defende que existem três tipos de complexidades: complexidade técnica, complexidade estrutural e complexidade de conformidade. A primeira (complexidade técnica) se refere ao tempo e ao esforço do contribuinte para interpretar e compreender a legislação tributária, podendo ensejar a necessidade de contratação de serviços especializados (como de advogados e contabilistas) para tanto, redundando em maior custo. Quanto à complexidade estrutural, possui relação com a incapacidade do contribuinte de implementar um adequado planejamento tributário, em razão da incapacidade de compreensão das consequências tributárias decorrentes do engajamento em determinada atividade econômica. Por fim, a complexidade estrutural guarda pertinência com os encargos administrativos decorrentes do cumprimento de todas as obrigações tributárias acessórias.

Verifica-se na literatura que é quase unânime que, dentro do possível, a simplicidade do sistema tributário é algo que deve ser buscado, já que pode reduzir a complexidade fiscal (Jackson, & Miliron, 1986). Assim, um sistema fiscal que possua regras transparentes, previsíveis e consistentes, bem integrado com outras normas, poderá aumentar a conformidade tributária dos contribuintes (Mckerchar, 1977).

Especificamente em relação ao Brasil, os estudos mais recentes sobre o tema dissertam que no art. 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o legislador pretendeu que o sistema tributário brasileiro fosse eficiente e justo, pautado em uma ética fiscal, uma vez que uma lei fiscal que não possui a justiça como fim, causa um tumulto na prática (Tipke, & Yamashita, 2002).

Ocorre que desde 1998 o governo federal vem elevando a carga tributária brasileira (Pohlmann, & Iudícibus, 2006; Pereira, & Ferreira, 2010), igualando-a à tributação de países desenvolvidos e em nível superior à de outros países emergentes (Afonso, Varsano, Ramundo, Araujo, Pessoa, & Silva, 2013), com forte aumento da cobrança de contribuições (principalmente do PIS e da COFINS). De acordo com os dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil, nos anos de 2008 a 2014 a proporção da carga tributária nacional sobre o PIB nacional variou de 33,5% a 32,4%, bem superior à média dos países da América Latina e do Caribe (Receita Federal Do Brasil, 2015).

Esse aumento configura um entrave para o crescimento e o desenvolvimento do empreendedorismo e do mercado de trabalho, tendo em vista que a tributação consome boa

parte do faturamento e do lucro das empresas, que poderiam ser reinvestidos nas suas atividades (Santiago, & Silva, 2007; Machado *et al.*, 2007; Bitencourt, & Teixeira, 2008).

O sistema tributário pátrio acumula, ainda, distorções em relação à má qualidade da aplicação e da gestão dos tributos, em virtude da sua complexidade e do excesso de burocracia, do ônus de administração dos tributos por parte do Fisco, da desproporcional oneração indireta (especialmente em relação ao ICMS, ao PIS e à COFINS) e cumulativa (tributação em cascata), da limitação de utilização de créditos tributários e do estímulo à guerra fiscal entre os entes federados (principalmente quanto ao ICMS e aos royalties do petróleo) (Afonso *et al.*, 2013).

Quanto à complexidade, o sistema tributário brasileiro é marcado pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), pelo modelo de repartição da competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes (Santos, 2006; Brami-Celentano, & Carvalho, 2017).

Além de complexo, o sistema tributário brasileiro também é tido como oneroso, regressivo e ineficiente, distanciando-se do que se espera de uma legislação fiscal ideal (Pereira, Teixeira, & Gurgel, 2016). Em relação à ineficiência do sistema fiscal nacional, Braga (1999) e Santos (2006) indicam que a variação de alíquotas do IPI e do ICMS geram distorções econômicas no mercado, tendo em vista que estimulam o investimento em setores e produtos com alíquotas mais reduzidas. Também informam que a cumulatividade de tributos (PIS, COFINS, ISS, ICMS e IPI) oneram excessivamente as atividades caracterizadas por diversas etapas de produção, levando essas empresas a optarem pela integração vertical, reduzindo a competitividade dos produtos nacionais.

Estudando o custo da Administração Tributária no Brasil, comparando-o com o de outros países (Canadá, EUA, Austrália, França, Israel, Japão, Noruega, Portugal, Suécia e Suíça), Bertolucci e Nascimento (2006) concluíram que, com exceção de Portugal, o custo brasileiro é o mais elevado. Dessa maneira, além da elevada carga tributária e da complexidade, o Fisco possui um gasto desproporcional em relação ao PIB brasileiro (Bertolucci, & Nascimento, 2006).

Quanto aos critérios de equidade fiscal e justiça tributária, Afonso *et al.* (2013) acrescentaram que o sistema fiscal nacional é caracterizado por uma tributação proporcionalmente maior sobre as famílias com menor nível de renda do que sobre as famílias mais ricas (tributação regressiva), o que não contribui para a redução da desigualdade e para a promoção da equidade fiscal.

Bertolucci (2005) chama a atenção para o aspecto regressivo dos custos de conformidade das empresas brasileiras em relação aos tributos federais. No ano de 2003, ao comparar a receita bruta das companhias abertas associadas da Associação das Companhias Abertas (ABRASCA) com o seu valor adicionado (correspondente ao seu PIB), identificou que o custo de conformidade das empresas menores (com receita bruta média de R\$ 38 milhões por ano) é 7,7 vezes maior que a média das demais e 24 vezes superior que o custo das maiores empresas. Logo, o custo proporcionalmente maior de conformidade das menores empresas vai na contramão dos conceitos de justiça fiscal e equidade tributária anteriormente apresentados.

Esse custo de conformidade, no Brasil, pode ter como causa principal a instabilidade da legislação tributária, ou seja, as constantes alterações da legislação nos âmbitos nacional, estaduais e municipais (Dias Neto, 2008; Maia, Pessoa, Santos, & Cabral, 2015), tendo em vista que de 1988 até 2015 foram editadas cerca de 363.779 normas tributárias, que corresponde a uma média de 45 novas normas por dia útil ou 1,87 novas normas por hora útil (Amaral *et al.*, 2016).

Diante do cenário fiscal brasileiro, os contribuintes tendem a valer-se de planejamento tributário (dentro da legalidade) ou da sonegação (vedada pela legislação tributária) como forma de reduzir o impacto tributário (Dias Neto, 2008). Conseqüentemente, o Fisco passou a adotar como um dos seus objetivos centrais o controle e a fiscalização das operações praticadas pelos contribuintes (Siqueira, & Ramos, 2006), instituindo diversas obrigações acessórias ao longo do tempo, possibilitando maior controle por parte do Fisco, mas que reduzem a simplicidade do sistema tributário, tais como: DCTF mensal, DECORE, DOI, EFD, DECRED, DERCAT, E-Financeira, DTTA, DIMOB, ECD, DMED, E-Social, DBF, DPREV, DEREEX, ECF, entre outras federais, estaduais e municipais.

Nesse aspecto, a teoria econômica ligada à pesquisa empírica pode ser uma aliada apta a identificar os reflexos dos tributos brasileiros no comportamento dos agentes econômicos, bem como auxiliar os legisladores e os administradores públicos, pois poderão usar os resultados obtidos para eliminar ou reduzir alguns padrões irracionais ou não desejados de comportamento dos contribuintes (Durán-Cabré, & Esteller-Moré, 2014).

3 Metodologia

A pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, utilizando-se de um plano de pesquisa descritivo, com a pretensão de gerar informações relevantes do sistema fiscal brasileiro sobre a percepção dos operadores do direito tributário brasileiro quanto à sua eficiência, equidade e complexidade, utilizando como referência a pesquisa elaborada por Esteller-More e Duran-Cabré (2014).

Os conceitos de eficiência e de justiça fiscal ora adotados, foram os definidos por Alm (1996), Obeidat e Momani (2009), Galle (2009), Slemrod e Bakija (2008) e Esteller-More e Duran-Cabré (2014), para os quais entende-se por sistema tributário eficiente e justo aquele que arrecada receita necessária para o governo custear suas atividades, sempre em atenção à capacidade econômica, não importando em custos excessivos para os contribuintes e para a administração fiscal. Em relação à complexidade, esta pesquisa abordou de maneira geral e abrangente os tipos de complexidades apresentados por Cooper (1993), Mccaffery (1990) e Muli (2014).

3.1 População e Amostra

Diante do objetivo desta pesquisa, de examinar a percepção dos operadores do direito tributário quanto à eficiência, à equidade e à complexidade do sistema fiscal brasileiro, a população amostral é composta por advogados, contabilistas, administradores, economistas, entre outros, que lidam com a legislação tributária nacional.

Quanto à seleção da amostra, o processo é caracterizado por amostragem não probabilística, especificamente, amostragem por conveniência. O método envolve a seleção de elementos de amostra que estejam mais disponíveis para tomar parte no estudo e que podem oferecer as informações necessárias (Hair, Babin, Money, & Samouel, 2005).

Inicialmente, o questionário foi validado mediante envio para alguns alunos do Mestrado Profissional em Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior (IES) com conceito 5 na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Estes sugeriram alterações, que foram acolhidas, a fim de aperfeiçoar a presente pesquisa.

A partir daí, o questionário foi enviado por e-mail a todas as Seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), bem como a todos os Conselhos Regionais de Contabilidade, Administração e Economia brasileiros. No segundo momento, executou-se processo análogo

junto aos departamentos de Direito, Contabilidade, Economia e Administração das principais IES de São Paulo, do Rio de Janeiro, de Minas Gerais e do Espírito Santo. Em seguida, foram enviados e-mails aos principais escritórios de advocacia de cada Estado brasileiro que atuam na área tributária e empresas de auditoria com atuação no Brasil (em especial, Ernst & Young Brasil e BDO Brazil). Por fim, o questionário foi divulgado entre auditores fiscais federais, estaduais e municipais, bem como a membros de Conselhos de Recursos Fiscais federal (CARF), estaduais e municipais, com o auxílio de servidores públicos próximos aos profissionais interessados. Os e-mails foram obtidos pessoalmente e pela *internet*.

No total, foram obtidos 164 (cento e sessenta e quatro) questionários respondidos. Como alguns desses não estavam completamente preenchidos, foram excluídos, resultando em uma amostra de 92 (noventa e dois) profissionais que colaboraram com as informações obtidas para presente pesquisa. Da mesma forma, perguntas que apresentaram baixo número de respondentes ou que não apontaram dados satisfatórios também foram desconsideradas. A incompletude desses questionários provavelmente é justificada pela sua complexidade e pelo grande número de perguntas (16 no total), o que pode ter levado alguns respondentes a desistirem de finalizá-lo.

3.2 Coleta de Dados

A coleta de dados foi em forma de questionário auto administrado, de perguntas fechadas, baseada na classificação de Cherobim, Martins, & Silveira (2003), aplicado aos operadores do direito tributário brasileiro.

Utilizou-se o trabalho de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014), com adaptações pontuais ao cenário brasileiro, como referência para a elaboração do questionário com perguntas fechadas, estruturado de acordo com a Tabela 1.

Tabela 1

Estrutura do Questionário

CARACTERÍSTICA PROFISSIONAL	
Sociodemográficas	Profissionais
PERCEPÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	
Percepção Geral	Eficiência
Complexidade	Papel dos Agentes Públicos

Fonte: elaborado pelos autores.

3.3 Análise Estatística

Para analisar os dados, inicialmente foram empregados os métodos de estatística descritiva, como frequência, frequência relativa e percentual para analisar as variáveis sócio-demográficas, características profissionais e alguns indicadores com características

qualitativas; e, quando pertinente, a estatística descritiva - média, desvio padrão e mediana para os indicadores quantitativos. A abordagem desses métodos tem o objetivo de descrever e resumir o conjunto de dados coletados, sempre com a finalidade de expor opiniões dos profissionais.

Na segunda etapa, quando necessário, foi aplicado o método de regressão linear múltipla ou regressão logística, com propósito de avaliar possíveis controles de respostas dos indicadores em função das características profissionais ou sócio demográficos (variáveis independentes). Utilizou-se o *software* “Stata” para tanto.

3.4 Modelo de Regressão

A análise de regressão é uma técnica estatística multivariada que pode ser usada para avaliar a relação entre uma única variável dependente e uma ou mais variáveis independentes (Hair *et al.*, 2005). No estudo foi aplicada a regressão múltipla para os indicadores relacionados à “eficiência” e a regressão logística para os indicadores da “complexidade”, empregadas para analisar possíveis distorções dos respondentes a uma determinada pergunta.

No modelo de regressão, esse indicador (variável) foi delineado como quantitativo, variando de 1 a 4, e a regressão foi estimada tendo como variáveis independentes: anos de experiência, idade, gênero, nível de instrução, categoria profissional, tamanho da empresa, faturamento da empresa e região. A finalidade foi buscar possíveis controles das respostas dos respondentes condicionadas às características pessoais ou profissionais. A Tabela 2 apresenta o resumo e a classificação das variáveis do modelo de regressão.

Tabela 2

Classificação dos indicadores do modelo de regressão

Tipo	Descrição	Classificação	Observações
Dependente	Indicadores de Eficiência	Ordinal numérico	1 - discordo; 2 - concordo um pouco; 3 - concordo bastante; 4 - totalmente de acordo
	Indicadores de Complexidade	Nominal	1 - Sim e 0 - Não
Independente	Gênero	Nominal	0 - Feminino e 1 - Masculino
	Idade	Ordinal numérico	1 - 20 a 30 anos; 2 - 31 a 40 anos; 3 - 41 a 60 anos; 4 - 51 a 60 anos; e 5 - acima de 60 anos
	Nível de instrução	Ordinal numérico	1 - Graduação completa; 2 - Pós-graduação completa; 3 - Mestrado Completo; e 4 - Doutorado completo
	Região	Nominal	1 - Região Sudeste e 0 - Demais Regiões
	Anos de experiência com a legislação tributária	Ordinal numérico	1 - 0 a 5 anos; 2 - 6 a 10 anos; 3 - 11 a 20 anos; e 4 - maior que 20 anos
	Dummy_Contador	Nominal	1 - Graduado em Ciências Contábeis; e 0 - Demais
	Dummy_Advogado	Nominal	1 - Graduado em Ciências Contábeis; e 0 - Demais
	Número total de pessoas que trabalham na empresa	Ordinal numérico	1 - até 15 pessoas; 2 - 16 a 40 pessoas; 3 - 41 a 100 pessoas; e 4 - mais que 100 pessoas
	Faturamento da empresa	Ordinal numérico	1 - até 360.000,00; 2 - 360.000,01 a 3.600.000,00; 3 - 3.600.000,01 a 78.000.000,00; 4 - maior que 78.000.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

De modo geral, o modelo de regressão pode ser representado pela equação a seguir:

$$Y_i = \beta_1 \text{Gênero}_{1i} + \beta_2 \text{Idade}_{2i} + \beta_3 \text{Ninst}_{3i} + \beta_4 \text{Região}_{4i} + \beta_5 \text{AnosExp}_{5i} + \beta_6 \text{D_Contador}_{6i} + \beta_7 \text{D_Advogado}_{7i} + \beta_8 \text{Tam}_{8i} + \beta_9 \text{Fatur}_{9i} + \varepsilon_i$$

Onde,

Y_i – Indicador de eficiência (ou complexidade) do *i-ésimo* respondente.

Gênero_{1i} – representa um (1) se o *i-ésimo* respondente for sexo masculino e zero (0) sexo feminino.

Idade_{2i} – representa a faixa de idade o *i-ésimo* respondente.

Ninst_{3i} – representa o grau de instrução do *i-ésimo* respondente.

Região_{4i} – representa um (1) se o *i-ésimo* respondente é da região Sudeste e zero (0) demais regiões.

AnosExp_{5i} – representa a faixa de ano de experiência do *i-ésimo* respondente.

D_Contador_{6i} – representa um (1) se o *i-ésimo* respondente é graduado em Ciências Contábeis e zero (0) caso contrário.

D_Advogado_{7i} – representa um (1) se o *i-ésimo* respondente é graduado em Direito e zero (0) caso contrário.

Tam_{8i} – representa a faixa do número de funcionário da empresa do *i-ésimo* respondente – tamanho da empresa.

Fatur_{9i} – representa a faixa do faturamento empresa do *i-ésimo* respondente;

ε_i – Erro aleatório.

A ideia central ao propor o modelo acima foi avaliar se um ou mais coeficientes associados às variáveis independentes (anos de experiência, idade, etc.) foram significativos a um determinado nível de significância. Se sim, há um indicativo de divergência de opinião dos respondentes no que se concerne à característica em questão.

4 Resultados

4.1 Estatística Descritiva – Perfil da Amostra

A Tabela 3 demonstra que se sobressaíram as seguintes características sociodemográficas da amostra: sexo masculino (77,4%); faixa de idade: 32,3% dos respondentes têm entre 20 a 30 anos e 32,3% têm entre 31 e 40 anos; nível de escolaridade: 72% têm, no mínimo, o curso de pós-graduação; referente à região de atuação, 69,9% dos respondentes foram da região sudeste; e, por fim, em relação à formação, 74,2% são graduados em Ciências Contábeis (44,1%) ou Direito (30,1%).

Tabela 3
Estatística descritiva da amostra – sociodemográfica

Variável	Descrição	n	%n
Gênero	Feminino	21	22,6%
	Masculino	72	77,4%
Faixa de Idade	20 a 30 anos	30	32,3%
	31 a 40 anos	30	32,3%
	41 a 50 anos	18	19,4%
	51 a 60 anos	12	12,9%
	Acima de 60 anos	3	3,2%
Região	Centro-Oeste	3	3,2%
	Nordeste	20	21,5%
	Norte	2	2,2%
	Sudeste	65	69,9%
	Sul	3	3,2%
Graduação	Ciências Contábeis	41	44,1%
	Administração	9	9,7%
	Ciências Econômicas	5	5,4%
	Direito	28	30,1%
	Outros	7	7,5%
	Sem resposta	3	3,2%
Grau de Instrução	Graduação completa	25	26,9%
	Pós-graduação completa	48	51,6%
	Mestrado Completo	16	17,2%
	Doutorado completo	3	3,2%
	Sem resposta	1	1,1%
Total Geral		93	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto às características profissionais ou ao porte (magnitude) das empresas onde atuam, destacaram-se na Tabela 4: 63,4% dos respondentes são empresários (32,2%) ou servidores públicos (31,2%); 66,7% deles possuem mais de 5 anos de experiência com a legislação tributária; apenas 21,5% dos entrevistados atuam como analista (Júnior ou Sênior) ou ajudante; 52,7% trabalham em empresas cujo faturamento anual não supera 3,6 milhões de reais; e, por fim, 75,2% dos entrevistados trabalham em empresas com até 15 pessoas (37,6%) ou com mais de 100 funcionários (37,6%).

Tabela 4
Estatística descritiva da amostra – perfil profissional

Variável	Descrição	n	%n
Exercício Profissional	Empregado (CLT)	21	22,6%
	Profissional liberal	15	16,1%
	Empresário	28	30,1%
	Servidor público	28	30,1%
	Sem resposta	1	1,1%
Anos de experiência com a legislação tributária	0 a 5 anos	31	33,3%
	6 a 10 anos	26	28,0%
	11 a 20 anos	25	26,9%
	maior que 20 anos	11	11,8%
Categoria Profissional	Ajudante	4	4,3%
	Júnior	5	5,4%
	Sênior	11	11,8%
	Diretor/Gerente	13	14%
	Sócio	23	24,7%
	Empresário Individual	7	7,5%
	Servidor Público	29	31,2%
Faturamento da empresa	Sem resposta	1	1,1%
	até 360.000,00	30	32,3%
	360.000,01 a 3.600.000,00	19	20,4%
	3.600.000,01 a 78.000.000,00	14	15,1%
	maior que 78.000.000,00	21	22,6%
Número total de pessoas que trabalham na empresa	Sem resposta	9	9,7%
	até 15 pessoas	35	37,6%
	16 a 40 pessoas	12	12,9%
	41 a 100 pessoas	5	5,4%
	mais que 100 pessoas	35	37,6%
Total Geral		93	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Em suma, no que diz respeito às características sociodemográficas e à atuação profissional, a amostra pode ser considerada heterogênea para a maior parte das variáveis - faixa de idade, curso de formação, grau de instrução, exercício profissional, experiência profissional, volume de faturamento e total de funcionários. Sendo assim, as estatísticas descritivas, associadas à amostra, corroboram para uma informação consistente, tornando mínimo um possível controle existente derivado da predominância de alguma característica.

4.2 Percepção Geral do Sistema Tributário Brasileiro (Equidade)

A Tabela 5 exibe a percepção geral dos respondentes sobre o sistema tributário brasileiro.

Tabela 5

Estatística descritiva dos indicadores de Percepção Geral do sistema tributário

Variável		N	%n
Você acredita que a implementação do IVA único e federal, em substituição aos tributos indiretos, aumentará a sonegação fiscal?	Sim	11	11,8%
	Não	48	51,6%
	Não tenho como prever	25	26,9%
	Não sei ou não quero opinar	6	6,5%
	Sem resposta	3	3,2%
Você acredita que o sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma geral?	Sim	85	91,4%
	Não	4	4,3%
	Não sei ou não quero opinar	1	1,1%
	Sem resposta	3	3,2%
Qual opção de classe social abaixo você acredita que paga mais tributos?	Mais ricos	8	8,6%
	Mais pobres e classe trabalhadora	78	83,9%
	Não sei ou não quero opinar	4	4,3%
	Sem resposta	3	3,2%
Você acredita que as recentes alterações na legislação tributária contribuirão para a saída do Brasil da crise econômica?	Sim	15	16,1%
	Não	65	69,9%
	Não sei ou não quero opinar	10	10,8%
	Sem resposta	3	3,2%

Fonte: elaborado pelos autores.

Segundo Afonso *et al.* (2013), o sistema tributário brasileiro privilegia a tributação indireta (especialmente em relação ao ICMS, ao PIS e à COFINS) e cumulativa (tributação em cascata). Nesse sentido, quando arguidos se a criação do “imposto único sobre o valor agregado (IVA)”, em substituição aos tributos indiretos, aumentaria a sonegação fiscal, mais da metade (51,6%) respondeu que não. Na verdade, a percepção dos respondentes corrobora as propostas de reforma tributária que visam a unificação de tributos como ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS (Afonso, Varsano, Ramundo, Araujo, Pessoa, & Silva, 1998; Varsano, 1998; Afonso, Varsano, Ramundo, Araujo, Pessoa, & Silva, 2000; Giambiagi, 2002)

Eles também foram unânimes (83,9%) que são os “mais pobres e classe trabalhadora” que pagam mais tributos no Brasil. Esta pesquisa vai ao encontro do estudo promovido por Afonso *et al.* (2013), que conclui que o sistema tributário brasileiro é caracterizado por uma tributação proporcionalmente maior sobre as famílias com menor nível de renda do que sobre as famílias mais ricas (tributação regressiva).

Em busca de resposta acerca das ações vigentes ao período atual desta pesquisa, os respondentes foram perguntados se “as alterações na legislação tributária contribuirão para a saída do Brasil da crise econômica?”, sendo que cerca de 70% dos profissionais responderam que “não”. Além disso, os respondentes foram unânimes (91,4% afirmaram que “sim”) quando questionados se “você acredita que o sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma geral?”.

4.3 Eficiência do Sistema Tributário Brasileiro

Nesta seção, é apresentada a percepção dos entrevistados quanto à eficiência dos tributos vigentes no Brasil, como: (i) Imposto Sobre Pessoa Jurídica (ISPJ); (ii) Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).

Para preconizar a eficiência de cada tributo, foram elaborados subindicadores, peculiares a estes, que avaliam a eficiência desses tributos sob a percepção dos profissionais e dos

shareholders. As análises das respostas foram quantitativas (média, desvio e mediana), considerando a seguinte escala de medida: 1 - discordo; 2 - concordo um pouco; 3 - concordo bastante; 4 - totalmente de acordo.

4.3.1 Imposto Sobre Pessoa Jurídica (ISPJ)

A Tabela 6 demonstra a avaliação da percepção dos operadores do direito tributário brasileiro quanto à eficiência do ISPJ.

Tabela 6

Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ISPJ

Variável	Média	Desvio padrão	Mediana
Custo	3,022	0,994	3,000
Financiamento	3,109	0,883	3,000
Investimento	3,174	0,833	3,000
País a investir	3,293	0,884	4,000
Estruturação	3,402	0,785	4,000
Planejamento tributário	3,533	0,690	4,000
Micro e pequena empresa	3,078	0,902	3,000

Custo: Se trata de um custo importante para as empresas.

Financiamento: Afeta as decisões sobre a forma de se financiar (próprio ou alheio).

Investimento: Afeta as decisões sobre o tipo de investimento a ser realizado.

País a investir: Afeta as decisões sobre em qual país serão feitos investimentos.

Estruturação: Afeta as decisões sobre como estruturar legalmente as empresas.

Planejamento tributário: Implica em práticas de planejamento tributário para reduzir o custo tributário.

Micro e pequena empresa: O regime favorecido de tributação para micro e pequenas empresas se justifica.

Fonte: elaborado pelos autores.

Pela legislação tributária brasileira vigente, as pessoas jurídicas estão sujeitas, comumente, à cobrança dos seguintes tributos: impostos (IE, II, IOF, IPI, ITR, ICMS, IPVA, ITCMD, ISS, IPTU e ITBI), taxas (federais, municipais e estaduais) e contribuições (CPP, PIS, COFINS, CSLL, CIDE, entre outras).

A cobrança de todos os tributos supramencionados acaba desestimulando o crescimento e o desenvolvimento do empreendedorismo no Brasil, tendo em vista que a tributação consome boa parte do faturamento e do lucro das empresas, que poderiam ser reinvestidos nas suas atividades (Santiago, & Silva, 2007; Machado, Azevedo, & Silva, 2007; Bitencourt, & Teixeira, 2008).

Utilizando-se a média como referência, identifica-se que o respondente “concorda bastante” que o ISPJ se trata de um custo importante para empresas, afeta as decisões de financiamento, de investimento, do país no qual deve ser realizado o investimento, bem como na estrutura da empresa, nas decisões do planejamento tributário que reduz o custo, e que o regime atual favorece as micro e pequenas empresas.

A opinião dos respondentes coaduna com a conclusão de Santiago e Silva (2005), para os quais a carga tributária é um fator que impacta negativamente o investimento empresarial. É importante observar que, 50% dos entrevistados disseram que estão “totalmente de acordo” que o ISPJ afeta “País a investir”, “Estruturação” e “Planejamento tributário”.

Além disso, estudo realizado por Dias Neto (2008) indicou que a carga tributária brasileira estimula os contribuintes a sonegarem ou a investirem em planejamento tributário, na tentativa de reduzir o impacto tributário. Nesse sentido, destacou-se com maior média o

“Planejamento tributário”, ou seja, a opinião média dos respondentes é de que o ISPJ implica em práticas de planejamento tributário para reduzir o custo tributário.

Na Tabela 7 é possível verificar se houve dentre os entrevistados um controle (divergência) referente aos indicadores que avaliam a eficiência do ISPJ.

Tabela 7

Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência ISPJ

ISPJ	Custo	Financiamento	Investimento	País a investir	Estruturação	Planejamento tributário	micro e pequena empresa
Gênero	0,323	0,048	0,003	0,284	0,235	0,401**	0,202
Idade	-0,025	0,023	0,075	0,005	-0,043	-0,050	-0,064
Nível de instrução	0,207	0,111	0,070	0,120	0,139	-0,056	0,212
Região	0,068	0,143	0,056	0,428*	0,109	0,205	0,396*
Anos de experiência	-0,075	-0,129	-0,112	0,005	-0,094	0,007	0,205
Dummy_Contador	-0,307	0,102	0,103	0,121	0,339	0,230	0,161
Dummy_Advogado	0,403	0,632**	0,609**	0,184	0,457*	0,215	0,054
Tamanho da empresa	-0,044	0,000	0,053	0,106	0,022	-0,018	0,029
Faturamento da empresa	0,026	0,067	-0,067	-0,110	0,036	0,064	0,035
Constante	2,598***	2,606***	2,858***	2,397***	2,762**	3,032***	1,698***
nº de observações	91	91	91	91	91	91	91
R-quadrado	0,195	0,134	0,105	0,088	0,127	0,115	0,158

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: elaborado pelos autores.

Os indicadores “Financiamento”, “Investimento” e “Estruturação” apresentam opiniões (média superior) sobre a percepção dos advogados, ou seja, para eles ISPJ influencia na decisão de financiamento, investimento e de estruturação empresarial. Outra dispersão notada foi quanto ao gênero no “Planejamento tributário”, tendo em vista que a opinião dos homens, na média, é maior quando comparada à das mulheres.

4.3.2 Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)

A Tabela 8 indica a opinião dos profissionais quanto à eficiência do IRPF.

Tabela 8

Estatística descritiva dos indicadores de eficiência IRPF

Variável	Média	Desvio padrão	Mediana
Estrutura Societária	3,078	0,902	3,000
Salário	2,622	1,023	3,000
Casa própria	1,809	0,940	2,000
Neutro Investimento	1,556	0,766	1,000
Progressividade	2,300	0,988	2,000
Lucros Acionistas	1,876	1,116	1,000

Estrutura Societária: Influencia a criação de estruturas societárias com a finalidade de reduzir o custo tributário incidente sobre a pessoa física (sócio, gestor, empregado, etc.).

Salário: Afeta a escolha das pessoas quanto ao valor do salário.

Casa própria: Estimula a opção pela compra de casa própria em substituição ao aluguel.

Neutro Investimento: O imposto é neutro em relação aos tipos de investimentos pessoais.

Progressividade: A progressividade do IRPF, mediante fixação de estimativas objetivas de faixas fiscais, é a forma mais adequada de tributação.

Lucros Acionistas: Deveria haver a cobrança de IRPF sobre a distribuição de lucros pelos sócios de pessoas jurídicas.

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto à eficiência do IRPF, os respondentes concordam bastante (média = 3,078) que este tributo influencia a criação de “Estrutura Societária” como forma de reduzir custos sobre a pessoa física. Supõe-se que a opinião dos respondentes, no sentido de que o IRPF influencia a criação de estruturas societárias com a finalidade de reduzir o custo tributário incidente sobre a pessoa física, guarda relação com a isenção do IR sobre os lucros/dividendos percebidos pelos sócios (art. 39, XVI a XIX, do Decreto nº 3.000/99).

Em recente estudo, Santana (2013) identificou que, em virtude das baixas alíquotas de IRPF (0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), bem como do alto nível de isenções/deduções fiscais, apenas cerca de 3,6% dos brasileiros enfrentam alíquota efetiva de IR superior a 7,5%, número que pode ser reduzido se forem consideradas a elisão e a evasão fiscal. Ainda assim, a presente pesquisa apurou que, no geral, a opinião dos respondentes está bem próxima de “Concordo bastante” (média 2,622) que o IRPF influencia a escolha do valor do salário - 50% (mediana = 3,000), ou seja, que os trabalhadores analisam o valor do salário em atenção à progressividade das alíquotas do IRPF.

Em que pese a preocupação do IRPF incidente sobre os salários, a média (1,556) da opinião dos respondentes é no sentido de que este tributo não influencia (neutro) os tipos de investimentos pessoais. Isso pode ter como causa o baixo nível de poupança dos países da América Latina, dentre eles o Brasil (Pessoa, 2009).

Gobetti e Orair (2016) e Castro e Bugarin (2017) explicam que para ser mais justa, a estrutura brasileira do IRPF deveria ser mais progressiva (criar mais faixas de alíquotas) e incluir na sua base de cálculo outras fontes de rendimentos que atualmente estão isentas (como os dividendos e os lucros distribuídos). Contrariando o estudo, os respondentes concordaram um pouco (médias 2,300 e 1,876, respectivamente) que a “progressividade do IRPF, mediante fixação de estimativas objetiva de faixas fiscais, é a forma mais adequada de tributação” e que “deveria haver a cobrança de IRPF sobre a distribuição de lucros pelos sócios de pessoas jurídicas”.

Ao avaliar possíveis divergências das respostas em função das características sócio demográficas e profissionais, quatro indicadores se mostraram influenciados, sendo eles: “Estrutura Societária”, “Progressividade” e “Lucros acionistas”. A Tabela 9 apresenta as análises de controle destacadas para o IRPF.

Tabela 9
Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência IRPF

IRPF	Estrutura Societária	Salário	Neutro Investimento	Progressividade	Lucros acionistas
Gênero	0,473**	0,369	0,000	0,619**	0,220
Idade	-0,228*	-0,134	0,095	0,159	0,044
Nível de instrução	0,094	0,140	-0,053	0,162	0,073
Região	0,061	-0,010	0,220	0,558**	0,063
Anos de experiência	0,129	0,071	-0,016	0,055	0,049
Dummy_Contador	0,683***	0,240	0,120	0,193	-0,517*
Dummy_Advogado	0,314	0,220	-0,223	-0,151	-0,515
Tamanho da empresa	0,026	-0,125	0,034	0,059	0,413***
Faturamento da empresa	-0,034	-0,106	-0,103	-0,202*	-0,337***
Constante	2,339***	2,559***	1,474***	0,894*	1,440***
n° de observações	91	91	91	91	91
R-quadrado	0,213	0,184	0,081	0,228	0,231

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: elaborado pelos autores.

A opinião das mulheres quanto à criação da “Estrutura Societária” com objetivo de reduzir os custos sobre pessoa física é menos incisiva quando comparada à dos homens. A idade foi outra variável que se mostrou significativa para “Estrutura Societária”, pois os resultados indicam que quanto mais velho o profissional, menos ele concorda com essa afirmativa. Para o contador, a opinião da criação da “Estrutura Societária” com objetivo de reduzir os custos sobre pessoa física é mais expressiva quando comparada aos demais profissionais.

Para o indicador “Progressividade”, incidiu em divergências para gênero, faturamento da empresa e região. No primeiro, a opinião das mulheres quanto à progressividade do IRPF é menos expressiva quando comparada à dos homens. No segundo caso (faturamento da empresa em que o profissional trabalha), o resultado diz que quanto maior o faturamento da empresa, menos ele concorda com a “Progressividade”. Quanto à região, a opinião dos trabalhadores sobre a “Progressividade”, no Sudeste destoa quando comparada às demais regiões.

O indicador “Lucro acionistas” apresentou divergência de opiniões para "Contador", "Tamanho da empresa" e "Faturamento da empresa". Dentre estes, destacou-se o "Faturamento da empresa" com coeficiente negativo, ou seja, quanto maior o faturamento da empresa onde o profissional atua, menos ele concorda com a afirmativa de cobrança de IRPF sobre a distribuição dos lucros dos acionistas.

4.4 Complexidade do Sistema Tributário Brasileiro

Nesta subseção são avaliados alguns indicadores que buscam conhecer o nível de complexidade do sistema tributário brasileiro na visão dos profissionais, analisados na Tabela 10. O primeiro indicador avalia a complexidade do sistema tributário brasileiro ao longo do tempo. Sem desconsiderar as respostas inválidas (vazio), nota-se que mais de 50% dos entrevistados consideram o sistema tributário atual mais complexo do que há 5, 10, 15 ou 20 anos. Considerando-se apenas respostas válidas (sim ou não), esta estatística sobe para 75% no mínimo.

Tabela 10
Estatística descritiva dos indicadores de complexidade

Pergunta	Descrição		n	%n
Considera que o sistema tributário atual é mais complexo do que:	há 5 anos?	Sim	58	62,4%
		Não	18	19,4%
		Vazio	17	18,3%
	há 10 anos?	Sim	54	58,1%
		Não	14	15,1%
		Vazio	25	26,9%
	há 15 anos?	Sim	49	52,7%
		Não	12	12,9%
		Vazio	32	34,4%
há 20 anos?	Sim	48	51,6%	
	Não	13	14,0%	
	Vazio	32	34,4%	
Os fatores abaixo são responsáveis pelo aumento da complexidade da legislação tributária?	Deficiência na redação da legislação.	Sim	71	76,3%
		Não	12	12,9%
		Vazio	10	10,8%
	Contínua modificação da legislação (insegurança jurídica).	Sim	85	91,4%
		Não	6	6,5%
		Vazio	2	2,2%
Qual o grau de complexidade tem o sistema fiscal brasileiro se comparado com o de países vizinhos?	Maior	53	57%	
	Igual	3	3,2%	
	Desconheço	37	39,8%	
Total Geral			93	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

A percepção dos respondentes pode ser explicada pela contínua elevação da carga tributária desde 1998 (Pohlmann, & Iudícibus, 2006; Pereira, & Ferreira, 2010; Afonso *et al.*, 2013), acompanhada de crescente aumento da produção legislativa na área tributária, com constantes mudanças, e das diversas obrigações acessórias (Dias Neto, 2008; Maia *et al.*, 2015; Amaral *et al.*, 2016).

Ao avaliar os fatores responsáveis pelo aumento da complexidade, os entrevistados atribuíram como causas a "deficiência na redação da legislação" (76,3%) e "a contínua modificação da legislação" (90%). Quando perguntados "Qual o grau de complexidade tem o sistema fiscal brasileiro se comparado com o de países vizinhos?", 39,3% dos profissionais disseram que desconhecem e 57% afirmaram que o sistema tributário brasileiro é mais complexo. Nesse aspecto, os dois fatores percebidos pelos respondentes são apontados por Mccaffery (1990), Cooper (1993) e Muli (2014) como principais fatores responsáveis pela complexidade de um sistema tributário.

A Tabela 11 apresenta os resultados do modelo de regressão logística, que foi empregado para avaliar possíveis divergências de respostas quanto à complexidade. Ao comparar a complexidade do sistema atual com sistema em tempos, nota-se que as repostas dos respondentes são unânimes quanto às características sociodemográficas e profissionais – não houve significância para nenhuma das variáveis explicativas.

Tabela 11
Análise do controle nas respostas relacionadas a Complexidade

Complexidade	Complexo do que:				Deficiência na redação	Continua modificação
	há 5 anos?	há 10 anos?	há 15 anos?	há 20 anos?		
Gênero	-0,078	0,470	0,926	0,912	0,204	-1,063
Idade	0,096	-0,008	0,200	0,533	0,059	-2,391**
Nível de instrução	0,149	0,090	0,588	0,806	-0,646	2,912**
Região	-0,405	-1,451	-19,962	-19,996	-0,446	-0,214
Anos de experiência	-0,187	-0,043	-0,141	-0,654	-0,463	2,315*
Dummy_Contador	-0,312	0,792	0,444	1,099	-0,386	-0,631
Dummy_Advogado	-0,712	0,427	0,211	0,876	1,022	18,822
Tamanho da empresa	0,474	0,239	0,187	0,299	0,404	1,928
Faturamento da empresa	-0,254	-0,324	-0,081	-0,102	-0,627	-1,367
Constante	1,423	1,889	18,706	17,946	4,615**	-0,968
n° de observações	76	68	61	61	83	91
R quadrado Cox & Snell	0,072	0,077	0,163	0,211	0,095	0,175

Nota: ***, ** e * respectivamente significativo ao nível de 1%, 5% e 10%.

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto aos fatores responsáveis pelo aumento da complexidade, destaca-se com controle a “Continua modificação” para idade, nível de instrução e anos de experiência. Dentre estes, ressalta-se o coeficiente negativo para idade, indicando que profissionais mais velhos não acreditam que a contínua modificação é a responsável pela complexidade da legislação tributária.

4.5 Papel e Estrutura da Administração Fiscal Brasileira

A Tabela 12 mostra os indicadores que avaliam a opinião dos respondentes referente ao papel dos agentes público.

Tabela 121

Estatística descritiva indicadores do papel e estrutura da Administração Fiscal brasileira.

Variável	Descrição	n	%n
Com base na sua experiência, qual a característica que melhor reflete o papel da Administração Fiscal?	Combater fraudes em geral.	30	32,3%
	Combater grandes sonegações fiscais	19	20,4%
	Combater pequenas sonegações fiscais.	3	3,2%
	Facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.	39	41,9%
	Sem resposta	2	2,2%
Seguindo a pergunta anterior, qual característica mais se destacou nos últimos 15 anos?	Combater fraudes em geral.	28	30,1%
	Combater grandes sonegações fiscais.	37	39,8%
	Combater pequenas sonegações fiscais.	12	12,9%
	Facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.	16	17,2%
Que tipo de estrutura institucional da Administração Fiscal você considera ser a mais adequada para facilitar o seu trabalho como um profissional?	Administração Fiscal totalmente centralizada na União (retirada da competência dos Estados e dos Municípios).	38	40,9%
	Administração Fiscal centralizada na União e nos Estados (retirada da competência dos Municípios).	16	17,2%
	Administração Fiscal descentralizada (repartição de competências entre União, Estados e Municípios).	39	41,9%
Total Geral		93	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme já abordado, Mckerchar (1977) e Jackson e Miliron (1986) são unânimes no sentido de que, dentro do possível, a simplicidade da legislação tributária é uma meta que deve ser traçada pelo administrador público e pelo legislador, já que influencia diretamente na redução da percepção da complexidade fiscal por parte dos contribuintes, podendo incentivar, inclusive, o aumento da conformidade tributária por estes. Os estudos apontados vão ao encontro da percepção dos respondentes, para os quais “facilitar o cumprimento das obrigações tributárias” (41,9%) seria a característica que melhor deve refletir o papel da Administração Fiscal.

Entretanto, como já exposto nos tópicos anteriores, o Fisco tem tornado a legislação tributária brasileira cada vez mais complexa, com constante elevação da carga tributária, alteração legislativa, criação de novas obrigações acessórias e mantendo a atual repartição constitucional da competência tributária, priorizando uma tributação regressiva e indireta (Pohlmann, & Iudícibus, 2006; Dias Neto, 2008; Pereira, & Ferreira, 2010; Afonso *et al.*, 2013; Maia *et al.*, 2015, Amaral *et al.*, 2016). Nota-se que o “facilitar o cumprimento das obrigações tributárias” foi dito por apenas 17,2% dos respondentes como o papel que mais se destacou nos últimos 15 anos em relação à Administração Tributária.

A segunda característica, na opinião dos respondentes, que deve ser prioridade do Fisco é “combater fraudes em geral” (32,3%). Em seguida, conexo à pergunta anterior, os respondentes foram indagados dentre as quatro características questionadas, qual se destacou nos últimos 15 anos. Na percepção dos profissionais, o combate à fraude de modo geral (30,1%) e o combate às grandes sonegações fiscais (39,8%) foram as principais.

Quanto à segunda característica, em um sistema tributário complexo o Fisco acaba dependendo grande energia com o controle e a fiscalização da evasão fiscal (Siqueira, & Ramos, 2006). Nesse quesito, o sistema fiscal brasileiro é tido por ineficiente e injusto, já que o custo da Administração Tributária no Brasil, comparando-o com o de outros países (Canadá,

EUA, Austrália, França, Israel, Japão, Noruega, Suécia e Suíça) é o mais elevado, configurando um gasto desproporcional em relação ao PIB (Bertolucci, & Nascimento, 2006).

5 Considerações Finais

Os resultados mostram que a percepção dos respondentes é de que o sistema tributário brasileiro é considerado regressivo, com forte incidência sobre o consumo, onerando os mais pobres e a classe trabalhadora; ineficiente, já que a percepção foi de que o Fisco tem se preocupado principalmente com o combate à corrupção, à medida que a legislação incentiva o planejamento tributário; e complexo, tendo como principais causas a deficiência na redação da legislação e a sua contínua modificação. No geral, concluímos que os operadores do direito tributário brasileiro entendem que há uma necessidade de uma reforma global no sistema tributário nacional.

É importante destacar, entretanto, que esta pesquisa possui limitações, tais como: baixo número de respondentes, frente ao número real de operadores do direito tributário brasileiro; a maior parte dos respondentes possuem formação em Direito (30,1%) e em Ciências Contábeis (40,1%), o que inviabilizou a comparação com a percepção de profissionais de outras áreas do conhecimento; a maioria dos respondentes reside na região Sudeste (69,9%), não sendo possível analisar adequadamente a percepção de profissionais de outras regiões do Brasil; não adotou-se a escala likert para formulação do questionário, baseando-o nos estudos elaborados por Esteller-More e Duran-Cabré (2014).

Sugere-se que sejam realizadas novas pesquisas individualizadas sobre cada tributo, especialmente sobre o IR, o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISSQN, de maneira a identificar a percepção dos operadores do direito tributário brasileiro acerca de cada um deles de maneira mais detalhada, bem como comparando a percepção dos profissionais que atuam na esfera privada com a daqueles que atuam na iniciativa pública.

Referências

- Afonso, J. R. R., Varsano, R., Ramundo, J. C. M., Araujo, E. A., Pessoa, E. D. P., & Silva, N. L. C. D. (1998). Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro. v.5. n.9.
- _____. (2000). A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro. v.7. n.13.
- _____. (2013). Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro. *Livro Branco da Tributação Brasileira. BID, Documento para Discussão*. n.265. p.128.
- Alm, J. (1996). What is an "optimal" tax system?. *National Tax Journal*. p.117-133.
- Amaral, G. L., Olenike, J. E., & Amaral, L. M. F., & Yasbek, C. L. (2016). *Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988*. Recuperado de <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>

_____, & Yasbek, C. L. (2016). *Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos 2016*. Recuperado de <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2465/DIASTRABALHADOS2016.pdf>

Andrade, J. (2016). Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das Propostas de Emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. *Gestão e Sociedade*. v.9. n.22. p.832-852.

Bertolucci, A. V. (2005). *O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/en.php>

_____, & Nascimento, D. T. (2006). O custo de arrecadação de tributos federais. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*. v.17.

Bitencourt, M. B., & Teixeira, E. C. (2008). Impactos dos encargos sociais na economia brasileira. *Nova Economia*. v.18. n.1. p.53-86.

Braga, M. J. (1999). *Reforma fiscal e desenvolvimento das cadeias agroindustriais brasileiras*. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Viçosa.

Brami-Celentano, A., & Carvalho, C. E. (2017) A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. *Revista Katálysis*. v.10. p.44.

Carnes, G. A., & Cuccia, A. D. (1996). An analysis of the effect of tax complexity and its perceived justification on equity judgments. *The Journal of the American Taxation Association*. v.18. n.2. p.40.

Castro, F. A., & Bugarin, M. S. (2017). A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. *Estudos Econômicos* (São Paulo). v.47. n.2. p.259-293.

Cherobim, A.P.M.S, Martins, G.A, & Silveira, J.A.G. (2003). Abordagem metodológica qualitativo-quantitativa em pesquisas na área de administração. *Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de pós-graduação em Administração–EnANPAD*. v.17.

Cooper, G. S. (1993). Themes and issues in tax simplification. *Australian Tax Forum*. v.10. p.417.

Cox, S. P., & Eger III, R. J. (2006). Procedural complexity of tax administration: The road fund case. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. v.18. n.3. p.259.

Cuccia, A. D.; Carnes, G. A. (2001). A closer look at the relation between tax complexity and tax equity perceptions. *Journal of Economic Psychology*. v.22. n.2. p.113-140.

- Dias Neto, G. C. (2017). *A percepção dos gestores frente ao tema reforma tributária: um estudo de caso de mestrados em Administração da Região Metropolitana de Belo Horizonte*. Recuperado de <http://livros01.livrosgratis.com.br/cp096982.pdf>
- Esteller-More, A., & Duran-Cabré, J. M. (2014). *Tax Professionals' View of the Spanish Tax System: Efficiency, Equity and Tax Planning*.
- Funke, M. (2001). Determining the taxation and investment impacts of Estonia's 2000 income tax reform, Bank of Finland. *Institute for Economies in Transition, BOFIT, Helsinki*.
- Gagné, R., Vaillancourt, F., & Nadeau, J. (2000). *Taxpayers' response to tax rate changes: A Canadian panel study*. CIRANO.
- Galle, B. (2009). Hidden Taxes. *Washington University Law Review*. v.87. p.59.
- Gelardi, A. M. (1996). The influence of tax law changes on the timing of marriages: A two-country analysis. *National Tax Journal*. p.17-30.
- Giambiagi, F. (2002). *Um cenário normativo para a economia brasileira com reforma tributária e controle do gasto público: 2003/10*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.
- Gobetti, S. W., & Orair, R. O. (2016). *Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)*.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*. v.5. n.1. p.125-165.
- Jones, S. M., Rhoades-Catanach, S. C., & Lemler, B. (2010). Principles of taxation for business and investment planning. *Issues in Accounting education*. v.25. n.3. p.599-600.
- Kaplow, L. (1995). How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *National Bureau of Economic Research*.
- Kinsey, K. A., Grasmick, H. G., Smith, K. W. (1991). Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens. *Law and Society Review*. p.845-873.
- Lindsey, L. B. (1987). Individual taxpayer response to tax cuts: 1982–1984: with implications for the revenue maximizing tax rate. *Journal of Public Economics*. v.33. n.2. p.173-206.
- Long, S. B., & Swingen, J. A. (1987). An approach to the measurement of tax law complexity. *Journal of the American Taxation Association*. v.8. n.2. p.22-36.
- Machado, D. G., Azevedo, T. P., & Silva, R. P. (2007). *O impacto gerado pela tributação no empreendedorismo*.

- Maia, G. L., Pessoa, M. N. M., Santos, S. M., & Cabral, A. C. (2015). Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. *ABCustos*. v.3. n.3.
- Mccaffery, E. J. (1990). The holy grail of tax simplification. *Wis. L. Rev.* p.1267.
- Mckerchar, M. A. (1977). *The impact of complexity upon unintentional noncompliance for Australian personal income taxpayers.*
- Muli, K. M. M. (2014). *Exploring individual taxpayer's perceptions of tax complexity.* Tese de Doutorado, University of Pretoria.
- Obeidat, M. I. S., & Momani, M. A. A. (2009). How Taxpayers Perceive the Efficiency of Jordanian Tax Systems According to the Keynesian Perspective of Tax Efficiency?. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. v.25. n.2. p.1-23.
- Oberholzer, R., & Stack, E. M. Perceptions of taxation: A comparative study of different population groups in South Africa. *Public Relations Review*. v.40. n.2. p.226-239.
- Paes, N. L. (2013). Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina. *Acta Scientiarum. Human and Social Sciences*. v.35. n.1.
- Pereira, M. W. G., Teixeira, E. C., & Gurgel, A. C. (2016). Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileiras. *Revista de Economia*. v.40. n.3.
- Pereira, R. A., & Ferreira, P. C. (2010). Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. *Revista Brasileira de Economia*. v.64. n.2. p.191-208.
- Pessoa, S. A. (2009). Modelo de desenvolvimento brasileiro: Austrália em vez da China. In.: *Revista Conjuntura Econômica*. v.63. n.12. p.10-13.
- Pohlmann, M. C., & Iudícibus, S. (2006). Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. *Enfoque*. v.25. n.3. p.57.
- Posner, R. (2007). *A. Él análisis económico del derecho* (2a ed.). México: FCE.
- Poterba, J. M. Retail price reactions to changes in state and local sales taxes. *National Tax Journal*. p.165-176.
- Receita Federal Do Brasil. (2015). *Carga Tributária do Brasil 2015: análise por tributos e bases de incidência*. Recuperado em 05 setembro, 2017, de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>
- Santana, P. J. (2013). *Oferta de trabalho no Brasil e reformas fiscais: uma análise a partir de um modelo microeconômico de escolha discreta e microssimulação.*

Santiago, M. F., & Silva, J. L. G. (2007). Evolução e composição da carga tributária brasileira. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*. v.2. n.1.

Santos, C. V. (2006). *Política tributária, nível de atividade econômica e bem-estar: lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-10052006-152813/en.php>

Siqueira, M. L., & Ramos, F. S. (2006). Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia aplicada*. v.10. n.3. p.399-424.

Slemrod, J., & Bakija, J. (2008). *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. *MIT Press*.

_____. (2010). Old George Orwell got it backward: Some thoughts on behavioral tax economics. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*. v.66. n.1. p.15-33.

Steyn, T. L. (2013). *A conceptual framework for evaluating the tax burden of individual taxpayers in South Africa*. Tese de Doutorado. University of Pretoria. Recuperado de <https://repository.up.ac.za/handle/2263/25182>

Tipke, K., & Yamashita, D. (2002). *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros.

Varsano, R. et al. (1998). *Uma análise da carga tributária do Brasil*.

Williamson, M. R., & Wearing, A. J. (1996). Lay people's cognitive models of the economy. *Journal of Economic Psychology*. v.17. n.1. p.3-38.