

**Sistema Tributário Brasileiro: Análise da Percepção dos Tributaristas à Luz dos
Conceitos de Eficiência e Justiça Fiscal**

RAPHAEL MALEQUE FELICIO

*Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE Business School)*

ANTÔNIO LOPO MARTINEZ

*Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e Professor
do Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE Business School)*

Resumo

A elaboração de um sistema tributário eficiente e justo é uma tarefa árdua a ser perseguida pela administração pública. 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 tributaristas brasileiros sobre equidade, eficiência e planejamento tributário ao avaliar o sistema tributário, pois esses profissionais podem 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. Dessa forma, este estudo pretende responder o seguinte questionamento: qual a percepção dos profissionais brasileiros que atuam diretamente com o sistema tributário sobre o nível de eficiência, complexidade e justiça fiscal do sistema legislativo tributário? A pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, utilizando-se de um plano de pesquisa descritivo, com a pretensão de analisar a percepção dos tributaristas brasileiros sobre o sistema tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. 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 proporcionalmente mais grave 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, concluímos que os tributaristas brasileiros entendem que há uma necessidade de uma reforma global no sistema tributário nacional.

Palavras chave: Sistema tributário brasileiro. Percepção. Tributaristas brasileiros. Eficiência e justiça fiscal.

1 INTRODUÇÃO

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

Como consequência da previsão constitucional das espécies tributárias supramencionadas, 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" (DO AMARAL, OLENIKE, DO 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 (LEITÃO PAES, 2013).

Além disso, cada ente político (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) possui suas próprias leis e regulamentos que visam dar concretude à exigência e à cobranças dos seus respectivos tributos. Como consequência desse arcabouço legislativo, o IBPT apurou que desde a promulgação da Constituição (em 05/10/1988) até 30/09/2015, 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 (DO AMARAL *et al.*, 2015).

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 da legislação tributária brasileira: (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 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 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.

Ocorre que a pesquisa citada no parágrafo anterior apenas se baseou nos dados do Banco Mundial e da OCDE, sem analisar a opinião dos profissionais que atuam diretamente com a legislação tributária.

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 para como realmente esse sistema é percebido pelos contribuintes (IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009).

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.

Neste artigo, adotamos uma abordagem complementar à empírica, com esquete em questionamentos formulados diretamente a tributaristas brasileiro, se os impostos causam mudanças de comportamento do contribuinte ou se há planejamento tributário tendente a diminuir o débito tributário, bem como se gera desigualdade.

É justamente nesse ponto que a presente pesquisa visa colaborar, pois entendemos ser importante a opinião dos profissionais que atuam diretamente com a área tributária (advogados, contadores, economistas, administradores, entre outros), seja na iniciativa pública, seja na iniciativa privada, tendo em vista a atuação prática dos respondentes, 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 planejamento tributário).

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 tributaristas brasileiros sobre equidade, eficiência e planejamento tributário 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, razão pela qual este estudo pretende responder o seguinte questionamento: qual a percepção dos profissionais brasileiros que atuam diretamente com o sistema tributário sobre o nível de eficiência, complexidade e justiça fiscal do sistema legislativo tributário?

Para responder a pergunta acima, nos inspiramos no trabalho de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014), adotando a mesma metodologia do trabalho realizado com tributaristas espanhóis. O questionário aplicado aos tributaristas brasileiros seguiu o mesmo padrão do estudo de referência, com adaptações pontuais ao cenário nacional.

O trabalho de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014) teve como objetivo gerar informações relevantes do sistema fiscal espanhol, sobre a percepção (opinião) dos profissionais tributaristas quanto à sua eficiência, equidade e complexidade. O estudo converge para algo semelhante, conforme será abordado nos capítulos seguintes.

Consoante descrito na metodologia, 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 proporcionalmente mais grave 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, concluímos que os tributaristas brasileiros entendem que há uma necessidade de uma reforma global no sistema tributário nacional.

2 COMPLEXIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL

A análise econômica do direito aponta que os estudiosos 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 *et al*, 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. Atentos a isso, os governos podem promover alterações de modo a alavancar a economia dos seus países e a atrair mais investimentos (IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009).

Da mesma forma, Oberholzer e Stack (2014) observaram que é necessário entender a percepção que os contribuintes possuem acerca da tributação, pois ela pode influenciar, positiva ou negativamente, a conformidade ou o respeito aos ditames da legislação tributária. A resposta dos contribuintes à alteração da legislação tributária também é destacada nas pesquisas de Lindsey (1987), Kaplow (1995), Gelardi (1996), Porteba (1996), Gagne *et al.* (2000), Funke (2001) e Ibrahim Sultan Obeidat e Abdullah Al Momani (2009).

Alm (1996) explica que um ponto central na economia é a elaboração de um *design* apropriado de um sistema tributário. Informa que esse sistema é usualmente considerado equilibrado quando considera os vários atributos desejáveis da tributação: os impostos devem ser elevados de maneira justa (equidade), de maneira a minimizar as interferências nas decisões econômicas (eficiência), e que não importe em custos indevidos para os contribuintes ou para a administração pública (simplicidade).

Segundo Ibrahim Sultan Obeidat e Abdullah Al Momani (2009) a doutrina aponta que um bom sistema tributário deve: ser suficiente para elevar a receita essencial para o governo; ser conveniente para o governo administrar e os contribuintes pagarem; ser eficiente em termos econômicos e justo. Será suficiente quando gerar receita necessária para o governo custear o maquinário público e prestar os serviços públicos adequadamente. Já a conveniência está vinculada à adoção de métodos de fácil compreensão da legislação tributária, possibilitando uma maior cooperação do contribuinte. Ainda, pela eficiência econômica, o custo administrativo de arrecadação dos tributos deve ser razoável quando comparado com a receita total gerada. Por fim, consideram justo o sistema fiscal que permite que o contribuinte suporte a carga tributária de acordo com a sua capacidade econômica (capacidade contributiva), sem onerá-lo excessivamente.

Dessa maneira, um sistema fiscal adequado, considerado justo e eficiente, pondera adequadamente a necessidade de aumento da receita à medida e a necessidade de gerar menor dano possível à economia (GALLE, 2009). Nessa linha, Slemrod e Bakija (2008) sugeriram que o sistema tributário ideal é munido das seguintes qualidades: justo, ideal, simples, exigível e que busca a prosperidade econômica.

Smith (1827) e Muli (2014) argumentaram que um sistema tributário justo e eficiente deve atender os seguintes parâmetros: os tributos devem ser justos e equitativos, ou seja, deve-se observar a capacidade contributiva dos contribuintes; o tributo deve ser certo e não arbitrário; a cobrança do tributo deve ser conveniente para os contribuintes em termos de cronograma e da forma como ele é cobrado; e o tributo deve onerar o mínimo possível o contribuinte, sendo inadmissível um efeito confiscatório.

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 *et al.*, 1991; SLEMROOD, 2010; WILLIAMSON, WEARING, 1996; STEYN, 2013).

Assim, denota-se que a complexidade de conformidade fiscal pode impactar negativamente a avaliação dos contribuintes sobre a lei (CUCCIA, CARNES, 2001).

Long e Swingen (1987) apontaram seis dimensões vinculadas à complexidade tributária, baseadas nas opiniões de profissionais estadunidenses que atuam diretamente com o sistema tributário: ambiguidade (incertezas na legislação, que levam a mais de um 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 de 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 não possuir antinomias); expressão (regras claramente expressas).

Adotando-se os termos citados no parágrafo anterior, um sistema tributário complexo seria aquele no qual tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais não são capazes de identificar a responsabilidade tributária de um contribuinte com um grau de certeza apropriado a um custo razoável. Esses resultados são causados por muitos fatores, como a adoção de regras inadequadas, falha na redação das regras escolhidas ou um sistema fiscal precário como um todo (COOPER, 1993).

Por sua vez, McCaffery (1990) defende que existem três tipos de complexidade: 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 (MCCAFFERY, 1990), podendo ensejar a necessidade de contratação de serviços especializados (como de advogados e contabilistas) para tanto, redundando em maior custo (MACCAFFERY, 1990; KRAUSE, 2000). 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 (MCCAFFERY, 1990). Por fim, a complexidade estrutural guarda pertinência quanto aos encargos administrativos decorrentes do cumprimento de todas as obrigações tributárias acessórias (MACCAFFERY, 1990; SLEMROD, 2010).

Já Muli (2014) sustenta que geralmente os sistemas tributários são percebidos pelos contribuintes como complexos, em virtude, principalmente, dos desafios que possuem na tentativa de cumprirem a legislação fiscal, tais como: atualização das constantes mudanças legislativas, receio de envio de declarações imprecisas e a falta geral de conhecimento para lidar com os assuntos fiscais.

De todo modo, independentemente do conceito e das consequências da complexidade do sistema tributário, é quase unânime que, dentro do possível, a sua simplicidade é algo que deve ser buscado, já que reduziria 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), com forte aumento da cobrança de contribuições (principalmente do PIS e da COFINS), com o fito de equilibrar suas finanças (PAES, BUGARIN, 2006).

Segundo Santiago e Silva (2007) trata-se de 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, DA SILVA, 2007; MACHADO *et al.*, 2007; BITENCOURT, TEIXEIRA, 2008).

Afonso *et al.* (2013) explica que a problemática do sistema tributário brasileiro se deve ao contínuo aumento da tributação após a Segunda Guerra Mundial, igualando-se à tributação de países desenvolvidos, bem superior do que outros países emergentes. Destaca, ainda, que o sistema tributário pátrio acumula 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).

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).

A complexidade do sistema tributário brasileiro também é marcada 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 e o Distrito Federal, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes (SANTOS, 2006; OLIVEIRA *et al.*, 2014; BRAMI-CELENTANO, CARVALHO, 2017).

Além de complexo, o sistema tributário brasileiro também é tido como oneroso, regressivo e ineficiente, indo de encontro ao que se espera de uma legislação fiscal justa e eficiente (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 optar pela integração vertical, reduzindo a competitividade dos produtos nacionais (BRAGA, 1999; SANTOS, 2006).

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 (BERTOLUCCI, NASCIMENTO, 2006).

Quanto aos critérios de equidade fiscal e justiça tributária, Afonso *et al.* (2013) acrescentam 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, informando que no ano de 2003, comparando a receita bruta com a sua representatividade em relação ao PIB brasileiro, "nas empresas menores - que têm receita bruta média de R\$ 38 milhões por ano - o custo de conformidade é 7,7 vezes superior à média de todas as empresas e 24 vezes maior que o custo das maiores empresas" (BERTOLUCCI, 2005, p. 40). 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 *et al.*, 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 (DO AMARAL *et al.*, 2015).

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; CREPALDI, 2012; RIBEIRO, PINTO, 2012).

Diante das práticas de planejamento tributário e da evasão fiscal, o Fisco passou a adotar como um dos seus objetivos centrais o controle e a fiscalização das operações praticadas pelos contribuintes (SIQUEIRA, RAMOS, 2006). Isso sem comprova pelo surgimento de diversas obrigações acessórias ao longo do tempo, possibilitando maior controle por parte do Fisco, 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 um aliado apto a identificar os reflexos dos tributos brasileiros no comportamento dos agentes econômicos, bem como auxiliar os legisladores, pois poderão usar os resultados obtidos para eliminar ou reduzir alguns padrões irracionais de comportamento dos contribuintes, por meio do aumento das alíquotas de impostos ou base de cálculo sobre bens e serviços associados a esses padrões irracionais (DURÁN-CABRÉ, ESTELLER-MORÉ, 2014).

3 METODOLOGIA

A pesquisa adotará uma abordagem quantitativa, utilizando-se de um plano de pesquisa descritivo, com a pretensão de analisar a percepção dos tributaristas brasileiros sobre o sistema tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal.

Os conceitos de eficiência e de justiça fiscal ora adotados, foram os definidos por Alm (1996), Segundo Ibrahim Sultan Obeidat e Abdullah Al Momani (2009), Galle (2009), Slemrod e Bakija (2008) e Esteller-More e Duran-Cabré, para os quais entende-se por sistema tributário eficiente e justo aquele que arrecada receita necessária para o governo custear o maquinário público, 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 pretende abordar 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 que os profissionais que atuam diretamente com a área tributária possuem sobre o nível de eficiência e de justiça do sistema fiscal brasileiro, a população amostral é composta por profissionais (advogados, contabilistas, administradores, economistas e outros) que lidam direta ou indiretamente com o sistema tributário a nível 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 *et al.*, 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, foi enviado o questionário por e-mail a todas as Seccionais da 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 instituições de ensino superior de São Paulo, do Rio de Janeiro, de Minas Gerais e do Espírito Santo. Os e-mails foram obtidos pessoalmente e pela *internet*. 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.

No total, foram obtidos 164 (cento e sessenta e quatro) questionários respondidos. Como alguns desses não estavam completamente preenchidos, foram excluídos, resultando assim em 92 (noventa e dois), ou seja, uma amostra de 92 (noventa e dois) profissionais que colaboram 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.

3.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA

Para analisar os dados, inicialmente foram empregados os métodos de estatística descritiva, como frequência, frequência relativa e percentual para analisar as variáveis sóciodemográficas, 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).

3.3 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”. O método em comento foi empregado 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 1 apresenta o resumo e a classificação das variáveis do modelo de regressão.

TABELA 1 – 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 pelo autor.

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 a essas características em questão.

4 RESULTADO

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA – PERFIL DA AMOSTRA

Sobressaem-se as seguintes características sociodemográficas da amostra: sexo masculino com 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, mais de dois terços (69,9%) dos respondentes foram da região sudeste; e, por fim, em relação à formação, 74,2% são graduados em Ciências Contábeis ou Direito.

Quanto suas características profissionais ou o porte (magnitude) das empresas onde atuam, destacaram-se: mais de 50% dos respondentes são empresários ou servidores públicos; dois terços 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, 37,6% dos entrevistados trabalham em empresas com mais de 100 funcionários.

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)

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 *et al.*, 1998; VARSANO, 1998; AFONSO *et al.*, 2000; WERNECK, 2002; GIAMBIAGI, 2002; PAES, BUGARIN, 2006)

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), pelo qual informa 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 (ZOCKUN *et al.*, 2007; AFONSO *et al.*, 2013).

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”, o que explica a unanimidade dos respondentes quanto à necessidade da reforma geral do sistema tributário brasileiro.

4.3 EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nesta seção, é apresentada a opinião 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); Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); e Repartição constitucional da competência tributária (RCCT).

Para preconizar a eficiência de cada tributo, foi elaborado subindicadores peculiares a estes que avaliassem a eficiência destes tributos sob a percepção dos profissionais e dos *shareholders* por estes afetados. 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.

4.4 IMPOSTO SOBRE PESSOA JURÍDICA (ISPJ)

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), 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 (SANTIAGO, DA SILVA, 2007), tendo em vista que a tributação consome boa parte do faturamento e do lucro das empresas, que poderiam ser reinvestidos nas suas atividades (SANTIAGO, DA SILVA, 2007; MACHADO *et al.*, 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, estudos realizados por Crepaldi (2012) e Ribeiro *et al.* (2012) indicaram 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 2 é possível verificar se houve dentre entrevistados um controle (divergência) referente aos indicadores que avaliam a eficiência do ISPJ.

TABELA 2 – 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***
n° 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 pelo autor.

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.

4.5 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

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

peessoa física, guarda relação com a isenção do IR sobre os lucros/dividendos percebidos pelos sócios, prevista no 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, visando a redução da incidência do referido imposto.

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 (ABREU 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). Tratando da mesma questão, Paes e Bugarin (2006), aplicando a modelagem de equilíbrio geral dinâmico, explicam que a combinação entre uma tributação progressiva sobre o consumo e redução das alíquotas do IRPF acaba beneficiando os mais pobres, pois esses obtêm renda derivada do trabalho e a utilizam diretamente no consumo de bens pessoais. Os benefícios observados para as classes média e rica foram menores.

Nesse sentido, 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”, “Casa Própria”, “Progressividade” e “Lucros acionistas”. A Tabela 3 apresenta as análises de controle destacadas para o IRPF.

TABELA 3 – Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência IRPF

IRPF	Estrutura Societária	Salário	Neutro Investimento	Progressividade de	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***
nº 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 pelo autor.

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 indicador “Progressividade”, incidiu em divergências para gênero, faturamento da empresa e região. No primeiro, a opinião das mulheres quanto 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 “Progressividade”. Quanto à região, a opinião dos trabalhadores sobre a “Progressividade”, no Sudeste destoa quando comparado às demais regiões

O indicador “Lucro acionistas” apresentou divergência de opiniões para o “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.

4.6 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. 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 sobre para 75% no mínimo.

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; DO AMARAL *et al.*, 2015).

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 se comparado ao dos países vizinhos. 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 4 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 as características sociodemográficas e profissionais – não houve significância para nenhuma das variáveis explicativas.

TABELA 4 – Análise do controle nas respostas relacionadas a Complexidade

Complexidade	Complexo do que:				Deficiência na redação	Contínua 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
nº 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 pelo autor.

Quanto aos fatores responsáveis pelo aumento da complexidade, destaca-se com controle a “Contínua 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.

4.7 PAPEL E ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL BRASILEIRA

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 reflete 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 legislação, 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; AMARAL *et al.*, 2015; MAIA *et al.*, 2015). 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%) são os 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; CREPALDI, 2012; RIBEIRO, PINTO, 2012). E nesse quesito, o sistema fiscal

brasileiro é tipo por ineficiente e injusto (ALM, 1996; SLEMROD, BAKIJA, 2008; IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009; GALLE, 2009; ESTELLER-MORE, DURAN-CABRÉ, 2014), 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. CONCLUSÃO

Estudos apontam que a conformidade dos cidadãos/contribuintes em relação ao sistema fiscal ao qual estão submetidos é diretamente proporcional à percepção de justiça, eficiência e equidade do mesmo (ALM, 1996; SLEMROD, BAKIJA, 2008; IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009; GALLE, 2009; ESTELLER-MORE, DURAN-CABRÉ, 2014).

Portanto, o objetivo principal desta pesquisa foi averiguar a percepção dos profissionais brasileiros que atuam diretamente com a área tributária sobre o nível de eficiência e de justiça do sistema fiscal brasileiro, tendo em vista que muito podem colaborar para o seu aperfeiçoamento, em virtude da experiência prática desses profissionais.

Os resultados encontrados evidenciam, primeiramente, que o sistema tributário brasileiro é injusto, pois os respondentes foram unânimes (83,90%) em responder que são os “mais pobres e classe trabalhadora” que pagam mais tributos no Brasil. Essa percepção vai ao encontro dos estudos que apontam que a legislação fiscal brasileira privilegia uma tributação regressiva e indireta, que acaba afetando de maneira mais proporcionalmente gravosa as classes com menor renda (POHLMANN, IUDÍCIBUS, 2006; DIAS NETO, 2008; PEREIRA, FERREIRA, 2010; AFONSO *et al.*, 2013; AMARAL *et al.*, 2015; MAIA *et al.*, 2015).

A pesquisa aponta, ainda, que os respondentes entendem que o Fisco tem se preocupado nos últimos anos com o controle da evasão fiscal por parte da administração pública e ao planejamento tributário, não possuindo como objetivo central a redução da complexidade e a simplificação da legislação tributária. Nesse aspecto, estudos realizados anteriormente indicam que o nível de complexidade do sistema tributário é diretamente proporcional em relação à dificuldade e ao custo de conformidade, bem como em relação à evasão fiscal e ao descumprimento da legislação (RICHARDSON, 2005; MCKERCHER, 2005; COX *et al.*, 2006; KIRCHLER *et al.*, 2006).

Verificou-se, também, que os respondentes consideram o sistema fiscal brasileiro complexo, tendo como principais causas: a “deficiência na redação da legislação” (76,3% dos entrevistados) e a “contínua modificação da legislação” (90% dos entrevistados).

É importante destacar que esta pesquisa possui limitações, tais como: baixo número de respondentes, frente ao número de profissionais brasileiros que atuam com a legislação tributária; 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; número par de respostas para as perguntas do questionário, baseado 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 profissionais tributaristas acerca de cada um deles de maneira mais detalhada, bem como comparando a percepção dos profissionais tributaristas que atuam na esfera privada com a percepção daqueles que atuam na iniciativa pública.

REFERÊNCIAS

ABREU PESSOA, Samuel de. Modelo de desenvolvimento brasileiro: Austrália em vez da China. In.: **Revista Conjuntura Econômica**, v. 63, n. 12, p. 10-13, 2009.

AFONSO, José Roberto R. *et al.* Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. In.: **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, 1998.

_____. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. In.: **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, 2000.

_____. Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro. In.: **Livro Branco da Tributação Brasileira. BID, Documento para Discussão**, n. 265, p. 128, 2013.

ALM, James. What is an "optimal" tax system?. In.: **National Tax Journal**, p. 117-133, 1996.

ANDRADE, Jucilaine. 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. In.: **Gestão e Sociedade**, v. 9, n. 22, p. 832-852, 2016.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento.** Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, 2005.

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O custo de arrecadação de tributos federais. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, v. 17, 2006.

BITENCOURT, Mayra Batista; TEIXEIRA, Erly Cardoso. Impactos dos encargos sociais na economia brasileira. In.: **Nova Economia**, v. 18, n. 1, p. 53-86, 2008.

BRAGA, Marcelo Jose. **Reforma fiscal e desenvolvimento das cadeias agroindustriais brasileiras.** Tese de Doutorado, Universidade Federal de Viçosa, 1999.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine; CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. In.: **Revista Katálysis**, v. 10, p. 44, 2017.

CARNES, Gregory A.; CUCCIA, Andrew D. An analysis of the effect of tax complexity and its perceived justification on equity judgments. In.: **The Journal of the American Taxation Association**, v. 18, n. 2, p. 40, 1996.

CASTRO, Fábio Avila de; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. In.: **Estudos Econômicos** (São Paulo), v. 47, n. 2, p. 259-293, 2017.

CHAIB, Flávio et al. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações:** ITCMD brasileiro com a prática de outros países. 2016.

CHEROBIM, A.P.M.S; MARTINS, G.A; SILVEIRA, J.A.G. Abordagem metodológica qualitativo-quantitativa em pesquisas na área de administração. In: **Encontro da ANPAD**,

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

XXVII, 2003, Atibaia. ANAIS... Porto Alegre: 2003. Área temática: Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade. CDROM (EPA 249).

COOPER, Graeme S. Themes and issues in tax simplification. In.: **Australian Tax Forum**, v. 10, p. 417, 1993.

CORREA, Marcelo. **Em crise, estados elevam imposto sobre herança**. 2017. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/em-crise-estados-elevam-imposto-sobre-heranca-20950394>.

COX, Sharon P.; EGER III, Robert J. Procedural complexity of tax administration: The road fund case. In.: **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 18, n. 3, p. 259, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUCCIA, Andrew D.; CARNES, Gregory A. A closer look at the relation between tax complexity and tax equity perceptions. In.: **Journal of Economic Psychology**, v. 22, n. 2, p. 113-140, 2001.

DIAS NETO, Guilherme Cardoso. **A percepção dos gestores frente ao tema reforma tributária**: um estudo de caso de mestrands em Administração da Região Metropolitana de Belo Horizonte. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/cp096982.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2017.

DO AMARAL, Gilberto Luiz *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 28 anos da Constituição Federal de 1988. 2015.

_____; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. **Quantidade de Normas editadas no Brasil**: 27 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2017.

_____; YASBEK, Cristiano Lisboa. **Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos 2016**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2465/DIASTRABALHADOS2016.pdf>. Acesso em: 05 set. 2017.

ESTELLER-MORE, Alejandro; DURAN-CABRÉ, José Ma. **Tax Professionals' View of the Spanish Tax System**: Efficiency, Equity and Tax Planning. 2014.

FUNKE, M. Determining the taxation and investment impacts of Estonia's 2000 income tax reform, Bank of Finland. In.: **Institute for Economies in Transition, BOFIT, Helsinki**, 2001.

GAGNÉ, Robert; VAILLANCOURT, François; NADEAU, Jean-François. **Taxpayers' response to tax rate changes**: A Canadian panel study. CIRANO, 2000.

GALLE, Brian. Hidden Taxes. In.: **Washington University Law Review**, v. 87, p. 59, 2009.

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

GELARDI, Alexander MG. The influence of tax law changes on the timing of marriages: A two-country analysis. In.: **National Tax Journal**, p. 17-30, 1996.

GIAMBIAGI, Fabio. **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, 2002.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2016.

HAIR, Joseph F. **Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, Mohammed; ABDULLAH AL MOMANI, Mohammed. How Taxpayers Perceive the Efficiency of Jordanian Tax Systems According to the Keynesian Perspective of Tax Efficiency?. In.: **Journal of Economic and Administrative Sciences**, v. 25, n. 2, p. 1-23, 2009.

JACKSON, Betty R.; MILLIRON, Valerie C. Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. In.: **Journal of accounting literature**, v. 5, n. 1, p. 125-165, 1986.

JONES, Sally M.; RHOADES-CATANACH, Shelley C.; LEMLER, Brad. Principles of taxation for business and investment planning. In.: **Issues in Accounting education**, v. 25, n. 3, p. 599-600, 2010.

KAPLOW, Louis. How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. In.: **National Bureau of Economic Research**, 1995.

KINSEY, Karyl A.; GRASMICK, Harold G.; SMITH, Kent W. Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens. In.: **Law and Society Review**, p. 845-873, 1991.

KIRCHLER, Erich; NIEMIROWSKI, Apolonia; WEARING, Alexander. Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers. In.: **Journal of economic psychology**, v. 27, n. 4, p. 502-517, 2006.

KRAUSE, Kate. Tax complexity: Problem or opportunity?. In.: **Public Finance Review**, v. 28, n. 5, p. 395-414, 2000.

LEITÃO PAES, Nelson. Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina. In.: **Acta Scientiarum. Human and Social Sciences**, v. 35, n. 1, 2013.

LINDSEY, Lawrence B. Individual taxpayer response to tax cuts: 1982–1984: with implications for the revenue maximizing tax rate. In.: **Journal of Public Economics**, v. 33, n. 2, p. 173-206, 1987.

LONG, Susan B.; SWINGEN, Judyth A. An approach to the measurement of tax law complexity. In.: **Journal of the American Taxation Association**, v. 8, n. 2, p. 22-36, 1987.

MACHADO, Débora Gomes; AZEVEDO, Teisitel Peres; SILVA, Rogério Piva da. **O impacto gerado pela tributação no empreendedorismo**. 2007.

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

MAIA, Glavany Lima *et al.* **Custos de Conformidade à Tributação**: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. *ABCustos*, v. 3, n. 3, 2015.

MCCAFFERY, Edward J. The holy grail of tax simplification. In.: **Wis. L. Rev.**, p. 1267, 1990.

MCKERCHAR, Margaret Anne. **The impact of complexity upon unintentional noncompliance for Australian personal income taxpayers**. 1977.

MULI, Kudakwashe Millicent Mutee. **Exploring individual taxpayer's perceptions of tax complexity**. Tese de Doutorado, University of Pretoria, 2014.

OBERHOLZER, R.; STACK, E. M. Perceptions of taxation: A comparative study of different population groups in South Africa. In.: **Public Relations Review**, v. 40, n. 2, p. 226-239, 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. In.: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. Reforma Tributária: impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade. In.: **Revista Brasileira de Economia**, v. 60, n. 1, p. 33-56, 2006.

PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Erly Cardoso; GURGEL, Ângelo Costa. Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileiras. In.: **Revista de Economia**, v. 40, n. 3, 2016.

PEREIRA, Ricardo A.; FERREIRA, Pedro Cavalcanti. Avaliação dos impactos macroeconômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. In.: **Revista Brasileira de Economia**, v. 64, n. 2, p. 191-208, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto; DE IUDÍCIBUS, Sérgio. Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. In.: **Enfoque**, v. 25, n. 3, p. 57, 2006.

POSNER, Richard A. **Él análisis económico del derecho**. 2ª ed. México: FCE, 2007.

POTERBA, James M. Retail price reactions to changes in state and local sales taxes. In.: **National Tax Journal**, p. 165-176, 1996.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária do Brasil 2015**: análise por tributos e bases de incidência. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2017.

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RICHARDSON, Grant. A preliminary study of the impact of tax fairness perception dimensions on tax compliance behaviour in Australia. In.: **Australian Tax Forum**, v. 20, p. 407, 2005.

SANTANA, Pollyana Jucá. **Oferta de trabalho no Brasil e reformas fiscais: uma análise a partir de um modelo microeconômico de escolha discreta e microssimulação**. 2013.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; DA SILVA, José Luis Gomes. Evolução e composição da carga tributária brasileira. In.: **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 2, n. 1, 2007.

SANTOS, Cárilton Vieira dos. **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, 2006.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. In.: **Economia aplicada**, v. 10, n. 3, p. 399-424, 2006.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes. In.: **Mit Press**, 2008.

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

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. Printed at the University Press for T. Nelson and P. Brown, 1827.

STEYN, Theunis Lodewikus. **A conceptual framework for evaluating the tax burden of individual taxpayers in South Africa**. Tese de Doutorado, University of Pretoria, 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VALLONE, Giuliana. **Arrecadação com imposto sobre doação e herança cresce 39% em SP**. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/02/1741682-arrecadacao-com-imposto-sobre-doacao-e-heranca-cresce-39-em-sp.shtml>>. Acesso em: 05 set. 2017.

VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. 1998.

WERNECK, Rogério L. Furquim *et al.* **Reforma tributária: urgência, desafios e descaminhos**. Pontifícia Universidade Católica de Rio de Janeiro, Departamento de Economia, 2002.

WILLIAMSON, Maureen R.; WEARING, Alexander J. Lay people's cognitive models of the economy. In.: **Journal of Economic Psychology**, v. 17, n. 1, p. 3-38, 1996.