

POLÍTICA FISCAL E BEM-ESTAR SOCIAL: UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS REGRESSIVO E PROGRESSIVO

DENISE APARECIDA HIPÓLITO BORGES
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS (UFLA)
denisehipolito@yahoo.com.br

LEANDRO PÉTERSON SILVA VITAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS (UFLA)
leandropetersonvital@gmail.com

RENATO SILVÉRIO CAMPOS
UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS (UFLA)
renatocampos.ufla@gmail.com

POLÍTICA FISCAL E BEM-ESTAR SOCIAL: UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS REGRESSIVO E PROGRESSIVO

1. Introdução

A existência de um Estado está fundamentada em proporcionar bem-estar a sua população. Em tese, a Administração Pública internaliza responsabilidades tendo como objetivo idiossincrático atender e representar o interesse público. Assim, para cumprir as suas obrigações e responsabilidades todo e qualquer Estado realiza as chamadas despesas ou gastos públicos baseados na sua arrecadação, que segundo Araújo, Monteiro e Cavalcanti (2010), é composta pela tributação, emissão de moeda, lançamento de títulos públicos ou empréstimos bancários internos e externos. Essas despesas representam o ônus financeiro despendido pelo ente governamental na produção de bens e serviços públicos que visam atender a população. Para efeitos desse artigo a tributação será o componente em destaque.

É nesse contexto da perspectiva econômico-social que se objetiva responder a seguinte indagação: quais são os efeitos que diferentes tipos de sistemas tributários geram sobre o bem-estar da população? Na busca de respostas para essa questão objetivou-se neste artigo analisar a influência dos sistemas tributários progressivo e regressivo no retorno de bem-estar social sendo este medido pelo IDH. De forma específica, buscou-se identificar os países com sistemas tributários progressivo e regressivo e investigar quais os efeitos da progressividade e regressividade tributária sobre o desenvolvimento humano.

2. Revisão de Literatura

2.1 Sistema Tributário

Sistema tributário, de acordo com Alves, Figueiredo Petri e Petri (2012, p.45), pode ser entendido como um “complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem”. A tributação, por sua vez, é a imposição realizada pelos governos aos seus agentes econômicos com vistas ao financiamento dos gastos públicos, ou seja, uma fonte de receitas. Nas palavras de Marquezini (2005):

O sistema tributário de um país reflete como os agentes econômicos financiam os gastos do governo, e sua estrutura de arrecadação demonstra como a sociedade se preocupa com o bem-estar econômico e social de seus concidadãos (MARQUEZINI, 2005, p.36).

Dessa forma, a provisão dos bens e serviços públicos se dá por meio do financiamento compulsório feito por toda a população, por meio do cumprimento de suas obrigações tributárias. À luz do Código Tributário Nacional (CTN) brasileiro, tributo é então:

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, Lei nº. 5.172/66).

O CTN dispõe, em seu art. 5º, que há no ordenamento jurídico brasileiro três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. No entanto, são dispostas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seus artigos 148 e 149, mais duas espécies de tributos: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

É imprescindível ressaltar que, em virtude do efetivo cumpridor da obrigação tributária, os tributos são classificados em diretos e indiretos. De acordo com Rezende (2010),

o tributo direto é aquele que recai sobre o indivíduo que praticou a hipótese de incidência do tributo. Já o tributo indireto é aquele cujo ônus tributário pode ser transferido a terceiros, ou seja, cumpre a obrigação tributária o indivíduo que não praticou a hipótese de incidência.

Ainda segundo este autor, os tributos que têm como base de incidência a renda e o patrimônio são classificados em diretos, restando para indiretos aqueles provenientes da atividade comercial. Nesse sentido, Barau (2015), classifica os tributos quanto à sua base de incidência, podendo incidir sobre a auferição da realização do trabalho e sobre a circulação de riquezas. Na primeira estão os tributos diretos: sobre a renda, sobre a propriedade de bens móveis e imóveis e os tributos sobre o patrimônio e, na segunda estão os tributos indiretos: sobre a atividade comercial.

No Estado Brasileiro, a CRFB/88 confere aos entes federados competências para instituírem seus tributos. Neste assunto, Giambiagi e Além (2011) contribuem explicando que o Governo Federal é responsável, principalmente, por tributos sobre a renda, comércio exterior, os de caráter regulatório e outros específicos. Aos estados e Distrito Federal competem, basicamente, os tributos sobre a transmissão *causa mortis* e doação, o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Por fim, aos municípios cabem: o imposto predial territorial urbano (IPTU), imposto sobre transmissão de bens e imóveis inter-vivos (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSqN).

Diante do exposto, as tabelas 1, 2 e 3 explicitam de maneira sucinta alguns dos tributos existentes no Brasil e a qual ente federado compete instituí-los:

Tabela 1: Espécies de tributos por ente federado- base renda

Ente Federado	União	Estados e Distrito Federal	Municípios
Base de Incidência			
Renda	Imposto sobre a Renda - Pessoa Física e Pessoa Jurídica (IR)	-	-
	Contribuição Previdenciária		
	Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho		
	Contribuição ao Salário Educação		
	Contribuição ao Sistema "S"		

Fonte: Adaptado de Escola de Governo (2015).

Tabela 2: Espécies de tributos por ente federado- base patrimônio

Ente Federado	União	Estados e Distrito Federal	Municípios
Base de Incidência			
Patrimônio	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de qualquer natureza (ITCMD)	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
	Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter-vivos (ITBI)
	Contribuição de Melhoria	Contribuição de Melhoria	Contribuição de Melhoria

Fonte: Adaptado de Escola de Governo (2015).

Tabela 3: Espécies de tributos por ente federado- base atividade econômica

Ente Federado	União	Estados e Distrito Federal	Municípios
Base de Incidência			
Atividade Econômica	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSqN)
	Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)		
	Imposto de Importação (II)		
	Imposto de Exportação (IE)		
	Contribuição Social da Seguridade Social (COFINS)		
	Programa de Integração Social (PIS)		
	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)		
	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE)		

Fonte: Adaptado de Escola de Governo (2015).

Neste contexto, é importante trazer à baila os tipos de sistemas tributários disciplinados na literatura atual: o progressivo, o regressivo e o neutro. Segundo Longobardi (2003, p. 6), um sistema tributário é tido como progressivo quando ocorre o aumento da tributação à medida que se aumenta a renda e tem-se o sistema regressivo quando a tributação diminui ao passo que a renda aumenta. Por fim, ainda de acordo com o autor, o sistema tributário neutro prevê que a tributação deve ser constante independentemente do aumento da renda.

De maneira mais específica, um sistema tributário é classificado como progressivo quando é composto por tributos também progressivos, ou seja, quando o aumento da cobrança tributária é mais que o proporcional ao aumento da renda dos indivíduos. Nesse tipo de sistema, Vasconcellos e Garcia (2008, p. 281) explicam que se onera “proporcionalmente mais os segmentos sociais de maior poder aquisitivo”. É exemplo de tributo progressivo: o imposto de renda, tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica.

Já o sistema tributário regressivo é aquele composto por tributos regressivos, ou seja, a cobrança de tributos diminui à medida que a renda dos indivíduos cresce. Nesse tipo de sistema tributário Vasconcellos e Garcia (2008, p. 281) também enfatizam que os “segmentos sociais de menor poder aquisitivo são os mais onerados”. São exemplos desses tributos o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

No sistema tributário neutro ocorre, consoante Vasconcellos e Garcia (2008), o aumento na contribuição tributária à medida que a renda dos indivíduos também cresce, ocorre, pois, ônus tributário igual a todos os seguimentos sociais. Por esta razão, esse tipo de sistema também é conhecido como proporcional. No Brasil não há exemplos de tributos neutros. A título de complemento ressalta-se, conforme Mendes (2008, p. 16), que a eficiência de um sistema tributário está relacionada à sua neutralidade, no qual “as famílias e empresas tomam decisões sem precisar levar em conta os custos tributários”.

2.2 Eficiência Fiscal

Giambiagi e Além (2008, p. 32-33) dizem que o governo deve ser visto como uma “entidade que coleta recursos através dos impostos cobrados de uma parte da população, para transferir esses recursos para outra parte da população”, esta definição está intimamente ligada à função distributiva do Estado. Diante deste conceito, o termo composto “eficiência fiscal” deve ser entendido a partir do significado das palavras que o compõem sob a perspectiva da Administração Pública, ou seja, é necessário vislumbrar os conceitos de “princípio da eficiência” e “fiscal”.

A eficiência enquanto princípio foi insculpido no Direito Administrativo brasileiro a partir da promulgação da CRFB/88, o qual Martins (2014) afirma que trata de um princípio de cunho econômico, pois visa obter os melhores resultados minimizando os custos. Conforme a autora citada anteriormente, este princípio foi o norteador da transição do modelo burocrático da Administração Pública brasileira para o gerencialismo.

Nesse sentido, destaca ainda Martins (2014), que a eficiência enquanto princípio administrativo assume uma vertente relacionada à organização e estruturação do aparelho estatal para torná-lo mais sensível ao alcance satisfatório das demandas sociais, e, também, apresenta um caráter regulador da atuação dos agentes públicos, como intuito de norteá-los a apresentarem melhor desempenho para que se colham os melhores resultados.

No que concerne ao termo fiscal, sob a perspectiva econômica-tributária, este deve ser compreendido como a atuação da Administração Pública enquanto cobradora de impostos, no papel de Fazenda Pública. Logo, pode-se inferir que o conceito de eficiência fiscal é a atuação eficiente do Estado na qualidade de fisco, ou seja, uma instituição que aprimora a sua gestão de modo a obter melhores resultados de desempenho, minimizando custos e aproveitando dos meios disponíveis para promover a satisfação social por meio da transferência de recursos oriundos de sua arrecadação.

Contribuindo para o conceito, Costa (2012) aponta cinco elementos importantes para o alcance dos objetivos da eficiência fiscal: simplicidade na administração, flexibilidade, transparência, eficiência e justiça na atividade fiscal. Segundo o autor, o primeiro elemento simplicidade na administração, consiste em simplificar a instituição das obrigações tributárias (principais e acessórias) com vistas a beneficiar o contribuinte, que economizará mais tempo em cumprir suas obrigações inclusive por serem mais facilmente entendidas, e o próprio fisco, que, sobretudo, poderia fiscalizar com mais eficiência e diminuir a sonegação fiscal.

O elemento flexibilidade consiste em adaptar a própria Administração Pública à realidade do mercado, no sentido de diminuir as disfunções da burocracia. A transparência, por sua vez, do ponto de vista social aumenta as possibilidades de controle e participação social.

Já a eficiência na atividade fiscal está enraizada no princípio da neutralidade do direito tributário, o qual pressupõe a não intervenção do governo na atividade privada, tendendo a desburocratizar e evitar ou dificultar a sonegação fiscal. Por fim, o elemento da justiça na atividade fiscal relacionado ao princípio da capacidade contributiva, o qual será apresentado mais a diante. Assim, este conceito remete à importância de serem abordados os aspectos da tributação sob a ótica dos princípios da equidade e neutralidade e dos objetivos do gasto público para ser observada, na prática, a eficiência fiscal.

2.2.1 Gasto Público

Gasto público é a ferramenta de atuação dos governos pela qual estes definem as prioridades em termos de prestação de serviços públicos e investimentos. Nesse sentido, Maia

et al (2009, p. 4) afirmam que trata-se da “evidenciação das políticas de gestão efetuadas pelos governos”.

Assim, pode-se inferir que os gastos públicos incorrem na oferta de bens públicos, destacando-se entre os mais importantes, segundo Giambiagi e Além (2008), os seguintes: saúde, educação, defesa nacional, policiamento, regulação, justiça e assistencialismo. É salutar inferir que os objetivos dos gastos públicos são basicamente o crescimento econômico, a distribuição de renda, a geração de emprego e a estabilidade da moeda.

É importante frisar que todo o gasto público é financiado, por meio da emissão de moeda, lançamento de títulos públicos, empréstimos bancários internos e externos e pela tributação, sendo esta o principal meio de arrecadação dos governos, conforme explicam Araújo, Monteiro e Cavalcanti (2010) visando garantir o bem-estar dos cidadãos.

Diante disso, os gastos públicos devem ser entendidos como o dispêndio realizado pelo governo, a partir de sua arrecadação, principalmente tributária, com o objetivo de prover à sociedade bens e serviços públicos.

2.2.2 Tributação

Sobre a tributação Rezende (2010, p. 158) infere que “a teoria da tributação repousa em dois princípios fundamentais: neutralidade e equidade”. O princípio da neutralidade, segundo o autor está relacionado à não interferência do governo, por meio de intervenções no sistema tributário, nos preços praticados no mercado. Isto implica, por exemplo, que o governo não poderia reduzir a tributação sobre um determinado grupo de bens para possibilitar a diminuição dos preços desses itens, pois incorreria em desrespeito a esse princípio.

Corroborando com essa ideia Giambiagi e Além (2011, p.20) afirmam que “o objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção da alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema”. Esses autores citam dois exemplos de impostos em que um preserva o caráter da neutralidade e outro não. O primeiro caso, de preservação da neutralidade, é o do imposto de renda porque o acesso ao consumo é diretamente proporcional à renda, ou seja, o consumo diminui de forma homogênea à diminuição da renda.

Todavia, ocorre claramente a violação ao princípio da neutralidade, ocasionando o segundo caso de não preservação da neutralidade, quando se trata de impostos seletivos sobre o consumo, pois o aumento do preço de um bem em virtude da alteração de sua carga tributária pode levar o consumidor a buscar um bem substituto. É fundamental relatar como fez Giambiagi e Além (2011), que o imposto seletivo sobre o consumo, o qual viola o princípio da neutralidade, apresenta um papel positivo quando utilizado de maneira eficiente pelo fisco, pois ele tende a diminuir externalidades negativas que o consumo de determinado bem pode ocasionar, como o consumo do álcool por condutores de veículos automotores, por exemplo.

Já o princípio da equidade, no âmbito do sistema tributário, é explicado a partir dos critérios de equidade horizontal e equidade vertical. De acordo com Rezende (2010), o primeiro critério consiste em tratar da mesma forma, em termos de contribuição tributária, os indivíduos de forma igual, o segundo critério, o da equidade vertical, visa assegurar tratamento diferenciado a ser estabelecido aos indivíduos desiguais levando a equidade a quem é diferente. Em outros termos, segundo Giambiagi e Além (2011, p.18), esse princípio prevê que “cada contribuinte deve contribuir com uma parcela “justa””. Assim, no âmbito da contribuição individualizada e “justa” com vistas ao financiamento dos gastos do governo, a literatura aponta duas abordagens para se definir esta “justa” parcela, quais sejam: o critério do benefício e o critério da capacidade contributiva.

Giambiagi e Além (2011) disciplinam que o critério do benefício é a contribuição individual proporcional aos benefícios que o usufruto daquele bem promove a cada indivíduo. Um exemplo da aplicação desse critério é o caso das contribuições à previdência social, em que os proventos de aposentadoria são calculados de acordo com a contribuição individual de cada trabalhador ao sistema.

O critério da capacidade contributiva, por sua vez, segundo Rezende (2010), refere-se à capacidade individual em colaborar para o financiamento dos gastos públicos. Neste caso, deve-se atentar, ademais, à aplicação das equidades horizontal e vertical. Giambiagi e Além (2011, p. 19) explicam, sobre a equidade horizontal na perspectiva do princípio da capacidade contributiva, que “contribuintes com mesma capacidade de pagamento devem pagar o mesmo nível de impostos”; ao passo que na situação da equidade vertical, “as contribuições dos indivíduos devem diferenciar-se conforme suas diversas capacidades de pagamento”.

Depois de discutidos os conceitos essenciais de sistema tributário e das composições do que denominamos eficiência fiscal pode-se passar a um dos elementos principais deste artigo: o bem-estar social.

2.3 Bem-estar social

Segundo Nogueira (2002), foi durante os séculos XVIII e XIX que o Estado passou a se preocupar com as questões referentes às condições de vida satisfatórias a cada indivíduo da sociedade. A partir das reivindicações e críticas da sociedade ao sistema capitalista, temas como educação moral dos trabalhadores e denúncias das condições penosas de trabalho tomaram espaço nas pautas sociais. A partir de então, têm-se início, segundo Nogueira, (2002, p.119) “as primeiras tentativas de conceituar padrão de vida e satisfação de necessidades dentro de uma sociedade que se abria para o consumo”. Por esta razão, segundo a autora, se fez necessária a intervenção do Estado, visto que promover a satisfação da sociedade implicaria no dispêndio de recursos públicos.

A partir da ampliação do consumo de serviços e bens pela sociedade e da incorporação sistemática das novas necessidades dos indivíduos, segundo Nogueira (2002), é concebida a ideia de bem-estar, que logo passa a ser tida como a capacidade de consumo de mercadorias, bens e serviços. A autora cita que os elementos, naquele período da história, que compunham o bem-estar nos países desenvolvidos compreendiam a educação, saúde, previdência e regulamentação do trabalho. Ainda segundo Nogueira (2002, p. 121), a tentativa de se chegar ao bem-estar social, o qual visa “satisfazer as necessidades diversificadas, mas inter-relacionadas, das populações”, entrou definitivamente para as agendas públicas visando o desenvolvimento econômico e social.

De acordo com Rezende (2010, p. 18), a necessidade de envolvimento do Estado como provedor de bem-estar social se acentuou após as duas guerras mundiais, pois as mesmas ocasionaram mudanças radicais nas preferências da coletividade, que passou a demandar uma “distribuição de renda mais equitativa e uma ampliação das atividades previdenciárias e de assistência social para o atendimento das classes menos favorecidas.”.

Apenas em 1946, afirma Sétie, (1993), a Organização das Nações Unidas (ONU), com base no conceito de saúde definido pela Organização Mundial de Saúde (OMS), define que bem-estar social não está relacionado apenas à ausência de males sociais, mas sim a um estado de bem-estar físico, mental e social e ao direito fundamental de cada indivíduo ao gozo de um nível de vida elevado sem distinção de raça, religião, convicções sociais e econômicas.

De maneira minuciosa, Nogueira (2002) destaca os componentes que integram o bem-estar social:

- bem-estar fisiológico e material, compreendendo a alimentação, o vestuário, a habitação etc.;

- a segurança em relação tanto às calamidades naturais, quanto segurança em manter a saúde, trabalho, cuidados na velhice etc.;
- o saber, considerando não apenas as capacidades operacionais, mas também enquanto um elemento espiritual– o saber que possibilita um crescimento cultural e criativo;
- as possibilidades de comunicação humana – o amor, a amizade, a inserção no grupo e na vida comunitária;
- a liberdade de circulação, de expressão e liberdade-autonomia nas diversas atividades;
- o trato com respeito e dignidade, com igualdade e equidade.

De acordo com Dasgupta (1993 citado por NOGUEIRA, 2002) há três pontos que devem ser considerados acerca da possibilidade de mensurar e medir esses componentes de bem-estar acima expostos:

- aqueles componentes que se referem a estados mentais, ou seja, ao bem-estar pessoal, são difíceis de serem compreendidos em fatores quantitativos;
- a renda real, o estado de saúde (presente e futuro) e suas realizações educacionais podem ser medidos de maneira objetiva;
- não há óbices à avaliação dos componentes qualitativos, mas é necessário valer-se de diferentes abordagens.

Nesta seara, há estudos que tentam avaliar o nível de bem-estar social que o Estado provê à sua população, são os chamados indicadores sociais, que se tornam cada dia mais importantes para os assuntos ligados ao planejamento governamental e ao ciclo de políticas públicas, como infere Januzzi (2001). É interessante destacar alguns exemplos de indicadores que têm sido utilizados para tanto: o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a Felicidade Interna Bruta (FIB), o Produto Interno Bruto (PIB), o PIB *percapita*, o Índice de Retorno de Bem-Estar Social (IRBES) dentre outros. Para fins de pesquisa, este artigo utilizou como indicador o IDH apresentado a seguir.

2.3.1 Índice de Desenvolvimento Humano como mensurador de bem-estar social

Torres, Ferreira e Dini (2003), afirmam que no início dos anos 90 a Organização das Nações Unidas lançou o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH o qual se tornou rapidamente uma das unidades mais conhecida e utilizada para se medir o desenvolvimento humano, após a ONU demonstrar que o aumento da produção não era a única condição para o crescimento. Assim, a utilização do IDH trouxe ao cenário mundial discussões em torno da mensuração da qualidade de vida que não se limita à esfera econômica.

A partir da criação do IDH a discussão sobre a qualidade de vida das pessoas se estendeu além da álea econômica individual ou coletiva e passou a compreender também questões relativas à saúde e educação em termos de disponibilidade e qualidade das mesmas. O IDH surgiu, desta forma, como um indicador que congrega as dimensões de renda, educação e longevidade. Fukuda-Parr et al (2004) explica que o IDH representa uma medida resumo do desenvolvimento humano, pois considera as seguintes dimensões básicas: longevidade (uma vida longa e saudável), educação (taxa de alfabetização) e a renda *per capita* (nível de vida digno). Portanto, esse é um indicador que exprime o bem-estar social na medida em que mensura e avalia as condições de vida satisfatória para os indivíduos de uma sociedade apresentando-se assim, como um bom mensurador para atender aos objetivos desse estudo.

3. Metodologia de pesquisa

O presente estudo orienta-se pela metodologia positivista e caracteriza-se por uma abordagem quantitativa de natureza descritiva. Os métodos adotados foram a pesquisa bibliográfica e a documental. Os dados utilizados são de natureza secundária e foram coletados nas seguintes bases de dados internacionais de acesso gratuito e universal: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Fundo Monetário Internacional (FMI), Datosmacro e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

Para responder ao problema de pesquisa e alcançar os seus objetivos, foi necessário utilizar dados referentes a indicadores macroeconômicos e sociais como: Carga Tributária (CT), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e Gasto Público (GP) de 41 países do mundo, inclusive o Brasil, para o período de 2010 a 2013. A quantidade de países que compõe a amostra foi determinada com base na disponibilidade de todos os dados para o período pretendido do estudo. Portanto, a amostra utilizada é caracterizada como não probabilística por julgamento, uma vez que os elementos foram escolhidos intencionalmente pelo pesquisador de acordo com determinado critério, segundo Beuren (2006).

Os dados referentes à arrecadação tributária dos países em estudo foram coletados de maneira desagregada, em função de bases de incidência. Assim, as informações adquiridas referem-se ao percentual da arrecadação tributária desses países sobre a renda, a propriedade, a folha de pagamento, bens e serviços e a segurança social.

Inicialmente procedeu-se à classificação dos países da amostra quanto ao tipo de sistema de tributário a partir da análise dos tributos diretos e indiretos de modo que foram classificados como sistema regressivo quando a soma dos tributos indiretos restou maior do que a soma dos tributos diretos, e o contrário para a classificação em sistema progressivo. Para este estudo foram utilizadas apenas as bases de incidência renda e propriedade (tributos diretos) e bens e serviços (tributos indiretos), deixando de lado as bases folha de pagamento e segurança social, uma vez que estas bases não têm classificação homogênea entre os países da amostra.

A utilização do IDH como indicador de bem-estar social está associada ao fato de ser possível mensurar o desenvolvimento humano para além de uma perspectiva econômica, uma vez que este pondera também as visões sociais inerentes à saúde, longevidade, esperança de vida ao nascer, educação e índice de alfabetização da população.

Com intuito de analisar a relação entre sistemas tributários progressivos e regressivos e o desenvolvimento humano foi utilizado como método empírico o seguinte modelo de regressão linear múltipla, cujos dados foram processados no software estatístico de acesso livre e gratuito Gretl® - *GnuRegression, Econometrics and Time-series Library* :

$$IDH_{it} = \alpha + \beta_r CT_{renda} + \beta_{fs} CT_{folha\ sal\acute{a}rio} + \beta_p CT_{propriedade} + \beta_{bs} CT_{bens\ \backslash\ servi\c{c}os} + \beta_{ss} CT_{seg\ social} + \beta_{gp} GP + \varepsilon_{it}$$

em que:

IDH_{it}: IDH dos países no tempo

α: constante

β_r: coeficiente da variável depende CT sobre renda

CT_{renda}: Carga Tributária sobre Renda

β_{fs}: coeficiente da variável depende CT sobre folha de salário

CT_{folha salário}: Carga Tributária sobre Folha de Salários

β_p : coeficiente da variável depende CT sobre propriedade

$CT_{propriedade}$: Carga Tributária sobre a Propriedade

β_{bs} : coeficiente da variável CT sobre bens e serviços

$CT_{bens\serviços}$: Carga Tributária sobre Bens e Serviços

β_{ss} : coeficiente da Variável CT sobre segurança social

$CT_{seg.social}$: Carga Tributária sobre a Segurança Social

β_{gp} : coeficiente da variável GP

GP: Gasto Público

ε_{it} : termo de erro (resíduos)

Os dados foram analisados sob a perspectiva do modelo de regressão denominado painel, que consiste na observação da relação entre as variáveis ao longo do tempo. Em atendimento aos resultados do teste de Hausman, os métodos de estimação adotados foram: método de mínimos quadrados ordinários agrupados, cuja sigla em inglês é POLS (*Polled Ordinary Least Squares*) e o método de efeitos aleatórios. O teste de Hausman apontou que o método de efeito fixo, para esta pesquisa, não apresentava a robustez necessária para embasar conclusões convergentes aos resultados esperados.

4. Resultados

Considerando a limitação da disponibilidade de todas as informações, dos 191 países do mundo, segundo as convenções próprias da Organização das Nações Unidas (ONU), a amostra não probabilística desta pesquisa representa cerca de 21,47% desse universo, ou seja, 41 países. Dos países da amostra, 20 estão localizados na Europa, 17 na América, 1 na Oceania e 3 na Ásia. Por convenção, classificou-se a Turquia como um país pertencente à Ásia, uma vez que este é, na verdade, euroasiático.

Foi analisada a arrecadação tributária dos países da amostra, segundo as seguintes bases de incidência: renda, propriedade e bens e serviços. Ou seja, a partir da observação dos tributos diretos e indiretos universais para os países da amostra. Assim, quanto ao tipo de sistema tributário, foram obtidos os resultados constantes da Tabela 4.

Tabela 4: Países por tipo de Sistema Tributário

Sistema Tributário Regressivo	Sistema Tributário Progressivo
Argentina	Alemanha
Bolívia	Áustria
Brasil	Bélgica
Chile	Canadá
Costa Rica	Colômbia
El Salvador	Coreia do Sul
Equador	Dinamarca
Eslováquia	Espanha
Eslovênia	Estados Unidos
Estônia	Finlândia
Grécia	França
Honduras	Irlanda
Hungria	Islândia
Nicarágua	Israel
Paraguai	Itália
Peru	Noruega

Portugal	Nova Zelândia
República Checa	Reino Unido
República Dominicana	Suécia
Turquia	-
Uruguai	-
Venezuela	-

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nas informações prestadas à tabela 4, pode-se constatar que dos 41 países da amostra, 22 adotam Sistema Tributário Regressivo, ao passo que 19 adotam um Sistema Tributário Progressivo. Também é possível identificar nos países cujo sistema tributário é progressivo, que cerca de 68,42% estão localizados no continente europeu; 10,52% são asiáticos; 15,78% são americanos; e, apenas, 1 país é da Oceania. Quanto aos países estudados cujo sistema tributário é o regressivo, 31,81% são europeus; 1 país é Asiático; e 63,63% são localizados na América.

A distribuição de países da amostra em função de seu sistema tributário e continente em que estão situados está demonstrado nos Gráficos 1 e 2 a seguir:

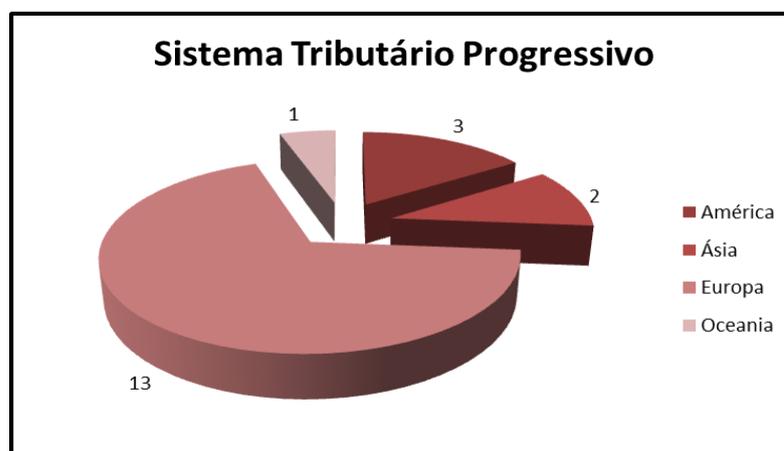


Gráfico 1: Países Sistema Tributário Progressivo.

Fonte: Elaborado pelos autores.

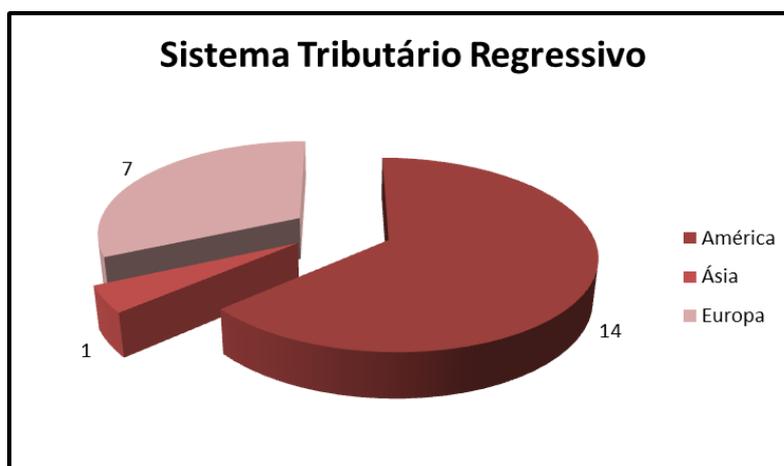


Gráfico 2: Países Sistema Tributário Regressivo.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante destas informações verifica-se que o continente europeu destaca-se em termos de progressividade, já que este congrega 31,70% do total de países da amostra que adotam Sistema Tributário Progressivo. Na vertente oposta, Sistema Tributário Regressivo, entre os países da amostra, estão mais presentes na América, a um percentual de 34,14%. Todavia, há que se ressaltar que, dentre os países estudados, 17,07% optam pelo Sistema Tributário Regressivo e são europeus.

4.1 Resultados para países da amostra que adotam Sistema Tributário Progressivo

O teste foi realizado para os países da amostra, em função do tipo de sistema tributário. Os resultados obtidos por meio da utilização dos métodos POLS e Efeito Aleatório para os países cujo sistema tributário é progressivo estão discriminados na Tabela 5. De posse das informações constantes na próxima tabela, pode-se inferir que para os países da amostra que adotam Sistema Tributário Progressivo, segundo o método POLS, a carga tributária, em termos de PIB, incidente sobre a folha de salários, propriedade, bens e serviços e o Gasto Público não apresentam significativa influência sobre o desenvolvimento humano (IDH).

Todavia, a carga tributária incidente sobre a renda e a segurança social tem relação diretamente proporcional ao IDH, porém limitada, ou seja, o impacto positivo na carga tributária sobre a renda e a segurança social tende a aumentar o desenvolvimento humano, entretanto a diminuição da carga tributária não implica necessariamente em diminuição do IDH. É importante destacar que, em virtude das variáveis dependente e independente terem sido tabuladas na base de 0 a 1, ou seja, logaritimizadas, o incremento de 1% na carga tributária sobre a renda e/ou segurança social importam em aumento de IDH à proporção de 0,0057% e 0,003%, respectivamente.

Referente aos resultados obtidos através do método de Efeito Aleatório, para os países que adotam Sistema Tributário Progressivo, verifica-se que apenas a variável Carga Tributária sobre a Renda, em percentual do PIB, apresenta significância para o estudo. O resultado do modelo Efeito Aleatório diverge parcialmente do resultado do modelo POLS quando se trata da variável Carga Tributária sobre segurança social, já que para aquele esta não houve significância. A divergência desses resultados entre os métodos sugere que há diferenças significativas na relação dessas variáveis com o IDH para os países da amostra, em outras palavras, trata-se de um caso de heterogeneidade individual.

Tabela 5: Regressão de dados em painel (POLS e Efeito Aleatório) Sist. Trib. Progressivo.
*Significante a 1%; ** Significante a 5%; *** Significante a 10%

$y = IDH$	POLS	Efeito Aleatório
	<i>Coefficiente</i> (estatística t) [p-valor]	<i>Coefficiente</i> (estatística t) [p-valor]
Carga Tributária Renda/PIB	0,0057*** (3,96) [0,000]	0,0064* (3,52) [0,000]
Carga Tributária Folha Salário/PIB	-0,0000 (-0,01) [0,996]	0,0110 (1,59) [0,113]
Carga Tributária Propriedade/PIB	0,0025 (0,44) [0,659]	0,0080 (1,04) [0,299]
Carga Tributária Bens e Serviços/PIB	-0,0037 (-1,20) [0,233]	-0,0018 (-0,45) [0,652]

Carga Tributária Segurança Social/PIB	0,0030** (2,28) [0,026]	0,0023 (1,11) [0,267]
Gasto Público/PIB	-0,0001 (-0,12) [0,905]	-0,0002 (-0,70) [0,484]
Constante	0,8211* (25,70) [0,000]	0,7866* (16,17) [0,000]

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos resultados dos testes.

Ainda sobre o modelo de Efeito Aleatório, é importante acrescentar que variação em 1% da Carga Tributária sobre a Renda/PIB acarreta um impacto de 0,0064% no IDH.

4.2 Resultados para países da amostra que adotam Sistema Tributário Regressivo

Já para os países cujo sistema tributário foi caracterizado como regressivo, a utilização dos métodos POLS e Efeito Aleatório expressaram os resultados constantes na tabela 6, sobre os quais seguem abaixo algumas discussões.

Ao analisar os resultados do modelo POLS que seguem na tabela 6, para os países de Sistema Tributário Regressivo, verifica-se que as variáveis Carga Tributária sobre a folha de salários e Gasto Público não apresentam significância considerável para o presente estudo. Situação inversa ocorre para com as variáveis Carga Tributária, em relação ao PIB, sobre a renda, propriedade, bens e serviços e segurança social.

Salta aos olhos o fato de, segundo os resultados obtidos, a relação entre o IDH e a Carga Tributária sobre bens e serviços ser inversamente proporcional. Este fato sugere que o aumento da carga tributária de impostos indiretos tende a diminuir o desenvolvimento humano, à relação de 0,0077% de IDH para cada 1% de aumento na Carga Tributária sobre bens e serviços.

Em termos de impacto, o aumento de 1% nas variáveis Carga Tributária sobre renda, propriedade e segurança social, implica em variação no IDH à proporção de 0,132%, 0,0245% e 0,009%, respectivamente. Os resultados sugerem que, para este caso específico, o aumento da Carga Tributária sobre a renda/PIB é mais impactante para o desenvolvimento humano, seguido do aumento da tributação sobre a propriedade. Uma consistente teoria para explicar esta causalidade é o fato de que ambos os impostos são diretos e atendem ao princípio da capacidade contributiva.

Não é muito visto na literatura, mas o imposto sobre a propriedade também atende ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que este depende de características intrínsecas a cada imóvel, tais como: área edificada e não edificada, a luxuosidade ou simplicidade, localização em relação ao centro da cidade. Logo, é evidente que os imóveis cujo imposto sobre a propriedade é maior são pertencentes a pessoas com maior renda. Assim, os detentores de maior renda pagam maior imposto sobre a propriedade do que aqueles que possuem renda inferior.

Tabela 6: Regressão de dados em painel (POLS e Efeito Aleatório) Sist. Trib. Regressivo.
 * Significante a 1%; ** Significante a 5%; *** Significante a 10%

<i>y = IDH</i>	POLS	Efeito Aleatório
	<i>Coefficiente</i> (estatística t) [p-valor]	<i>Coefficiente</i> (estatística t) [p-valor]
Carga Tributária Renda/PIB	0,1323* (3,31) [0,001]	0,0139* (3,22) [0,001]
Carga Tributária Folha Salário/PIB	-0,0003 (-0,02) [0,985]	0,0086 (0,26) [0,795]
Carga Tributária Propriedade/PIB	0,0245** (2,08) [0,041]	-0,0013 (-0,10) [0,924]
Carga Tributária Bens e Serviços/PIB	-0,0077 (-1,88) [0,064]	0,0066*** (1,68) [0,092]
Carga Tributária Segurança Social/PIB	0,0096* (4,62) [0,000]	0,0088* (2,84) [0,004]
Gasto Público/PIB	0,0009 (1,00) [0,322]	-0,0002 (-0,24) [0,810]
Constante	0,6493* (17,00) [0,000]	0,5485* (12,59) [0,000]

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos resultados dos testes.

Quanto ao método Efeito Aleatório, percebe-se uma diferença para com o modelo anteriormente apresentado, uma vez que apenas a Carga Tributária sobre a renda, bens e serviços e segurança social apresentaram significância.

Da mesma maneira, em comparação ao modelo POLS, houve divergência de resultados para as variáveis Carga Tributária sobre a propriedade e bens e serviços. Para o modelo POLS a tributação sobre a propriedade era significativa e a tributação sobre bens e serviços demonstrava uma relação inversamente proporcional ao desenvolvimento humano, fatos estes que não ocorrem no modelo de Efeito Aleatório. Essa ocorrência sugere uma situação de heterogeneidade individual, uma vez que existem diferenças significativas na relação dessas duas variáveis com o IDH para os países da amostra.

Acrescenta-se que a proporção de impacto sobre o desenvolvimento humano, representado pelo IDH neste modelo de Efeito Aleatório, causado pelo aumento de 1% na arrecadação tributária sobre renda, bens e serviços e segurança e social é da ordem de 0,013%, 0,006% e 0,008%, respectivamente.

5. Conclusões e contribuições

Considerando-se os dados apresentados na seção anterior, pode-se inferir que a Europa é o continente que detém o maior número de países cujo sistema tributário é classificado como progressivo. Evidentemente este continente também apresenta países com sistema tributário regressivo, porém em menor número. Comparativamente, o continente que mais abriga países optantes pelo Sistema Tributário Regressivo é a América. Assim, pode-se

afirmar que esta é uma característica completamente intrínseca ao próprio país que, por vezes, pode ser influenciada.

Quanto ao nível de desenvolvimento humano, personificado nesta pesquisa pelo IDH, restou evidente que os países de Sistema Tributário Progressivo detêm melhores resultados para este indicador, durante o período estudado. Como foi explicitado, à exceção da Colômbia cujo IDH é médio, segundo as convenções do PNUD, os demais países progressivos têm o seu respectivo IDH classificado como muito elevado em contraponto aos países que adotam o Sistema Tributário Regressivo, uma vez que a maioria deles apresentaram IDH classificado em médio a elevado, com exceção de sete países, dos quais apenas um é da América (Argentina) e os outros da Europa.

É importante destacar que o ritmo de crescimento do IDH dos países da amostra regressiva é maior do que os países progressivos. Este fato converge à teoria do “ônus versus bônus tributário”, à medida que fica evidente que esses países que apresentam maiores índices de desenvolvimento humano têm menores percentuais de crescimento do próprio índice. Este fato ocorre em função da satisfação dos cidadãos, que ao terem suas demandas atendidas pelo Estado, restará a ele apenas a sua manutenção e busca contínua pela efetiva qualidade na prestação dos serviços públicos.

É conveniente destacar que a literatura alude que a arrecadação mais voltada para tributos diretos, sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, tende não apenas a gerar justiça fiscal, mas também a demonstrar que o Estado cumpre efetivamente com a sua função de redistribuidor da renda nacional.

Já os tributos indiretos, mais presentes em países que adotam o Sistema Tributário Regressivo, tendem, segundo os resultados da pesquisa, a diminuir o desenvolvimento humano. Este resultado sugere que é necessário rever a participação de tributos indiretos no sistema tributário, especialmente pelo fato de estes caminharem em sentido oposto à justiça fiscal, uma vez que são mais desproporcionalmente tributados, do ponto de vista relativo, os indivíduos que possuem menor renda.

É importante salientar, quanto ao Gasto Público, que ficou evidente o fato de este não poder ser aumentado como argumento em favor do desenvolvimento humano, uma vez que em nenhum dos testes ele se mostrou significativo para o IDH. Todavia, há que se ressaltar que o resultado referente ao Gasto Público poderia ser mais robusto se a sua análise tivesse sido desagregada.

Considerando que o IDH foi nesta pesquisa o indicador macro de retorno de bem-estar social, conclui-se que os cidadãos das nações que adotam Sistema Tributário Progressivo possuem maior retorno de bem-estar do que os de Sistema Tributário Regressivo, mesmo que o seu retorno seja permeado por uma alta carga tributária total, desde que reste clara a eficiência fiscal do Estado.

É fundamental expor que os resultados obtidos nesta pesquisa demonstram que, na seara da eficiência fiscal, os Estados são mais eficientes, do ponto de vista econômico e social, por meio da atividade tributária e não através de Gasto Público, uma vez que este não apresentou significância nos testes aplicados em contraste àquela apresentada por parte da estrutura tributária. Assim, os resultados sugerem que pela via da tributação o Estado é capaz de promover mais desenvolvimento humano do que pela via do Gasto Público.

Considerando-se os comportamentos distintos das estruturas tributárias estudadas, as quais foram desagregadas em função das bases de incidência, fica evidenciado que a separação dos países da amostra quanto ao seu tipo de sistema tributário (progressivo ou regressivo) foi fundamental para o alcance dos resultados desta pesquisa.

Assim, os resultados desta pesquisa contribuem para sugerir que há necessidade premente dos países de alterarem as suas bases de incidência tributária, no sentido de recair maior carga tributária sobre os tributos diretos, em prestígio à ideia da justiça fiscal e, por

consequente, em busca de maiores índices de desenvolvimento humano, sendo necessário também que os tributos diretos e indiretos, em sua pura forma de significado, sejam efetivamente diretos e indiretos, de modo a impedir completamente a transferência do ônus tributário.

Portanto, é urgente e imprescindível que as nações deixem de ser mantidas à custa de ações notadamente divergentes à justiça fiscal, pois tal prática pode até gerar certo desenvolvimento humano, mas sob pena de causar descontentamentos nas sociedades. É importante ressaltar que este estudo não teve a intenção de esgotar as discussões acerca deste assunto, nem tampouco, está livre de limitações. Para pesquisas futuras sugere-se que a amostra seja ampliada, assim como o período de estudo e, também, que outros índices de mensuração sejam utilizados inclusive como meio de corroborar, discordar ou agregar informações aos resultados aqui apresentados.

Referências Bibliográficas

ARAÚJO, J. A.; MONTEIRO, V. B.; CAVALCANTE, C. A. Influência dos gastos públicos no crescimento econômico dos municípios dos Ceará. In: Encontro Economia do Ceará em Debate, 6., 2010, Ceará. **Anais...**

BARAU, V. **O Sistema Tributário Nacional: premissas para uma reforma que respeite os direitos humanos e a democracia.** Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 19 abr. 2015.

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 200p.

BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 18 abr. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> . Acesso em 19 abr. 2015.

COSTA, R. O. Tributação e desenvolvimento – sistema fiscal eficiente. **Revista Internacional de Direito e Cidadania**, Rio Grande do Sul, n. 13, p. 95-103, jun. 2012.

DATOS MACRO. Disponível em: <<http://www.datosmacro.com/estado/gasto>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

FUKUDA-PARR et al – **Relatório do Desenvolvimento Humano 2004: Liberdade Cultural num Mundo Diversificado.** Lisboa: Mensagem – Serviço de Recursos Editoriais, Ltda, 2004. 295p.

GIAMBIAGI; Fábio; ALÉM; Ana Cláudia Duarte de. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil.** 3. ed., rev e atual. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2008. 496 p.

GIAMBIAGI; Fábio; ALÉM; Ana Cláudia Duarte de. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed., rev e atual. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2011. 498 p.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Disponível em: <<http://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

JANUZZI, P. M. **Indicadores sociais no Brasil: conceitos, fontes e aplicações**. Campinas: Alínea, 2001. 141 p.

LONGOBARDI, E. **La struttura del sistema tributario**. Università degli studi di Bari Aldo Moro. Bari, Italia, 2003. 31 p.

MAIA, A.; VALLE, A. do; FROSSARD, L. B. M.; CAMPOS, L. K.; MÉLO, L.; CARVALHO, M. A. B. A importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil: propostas práticas para alcançar este objetivo. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2., 2009, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2009, online.

MARQUEZINI, S.V.F. Sistema tributário nacional: os descaminhos das últimas reformas. **Revista Gerenciais**, São Paulo, v. 4, p. 35-44, 2005.

MARTINS, C. F. N. **O Princípio da Eficiência na Administração Pública**. Ano da publicação 2014. Disponível em <<http://www.faete.edu.br/revista/artigocristiane.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2015.

MENDES, M. J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características Gerais**. Consultoria Legislativa do Senado Federal: Centro de Estudos – Textos para discussão. Brasília. 54 p. 2008.

NOGUEIRA, V. M.R. Bem-Estar, Bem-Estar Social ou Qualidade de Vida: A Reconstrução De Um Conceito. **Semina: Ciências Humanas e Sociais**, Londrina, v. 23, p. 107-122, set. 2002.

ORGANIZACION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

REZENDE, F. A. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 382 p.

THE WORLD BANK. Disponível em: <<http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

TORRES, H. G.; FERREIRA, M. P.; DINI, N. P. Indicadores Sociais: por que construir novos indicadores com o IPRS. **São Paulo em Perspectiva**, v. 17 (3-4): p. 80-90, 2003.

VASCONCELLOS, M. A. S; GARCIA, M. E. **Fundamentos de Economia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 332 p.