

## **I – CONTEXTUALIZAÇÃO**

O Sistema Tributário Brasileiro é um sistema complexo, composto por muitos impostos, taxas e contribuições de competência Federal, Estadual e Municipal. A tarefa de operacionalizar e gerenciar esse sistema, no âmbito empresarial, requer muita competência, principalmente no momento de as empresas efetuarem o planejamento tributário, pois terão que conviver com práticas impostas por legislações antigas e por legislações recentes, simultaneamente, para calcular o valor correto do tributo devido. E, só consegue realizar essa proeza, aquelas empresas que tiverem uma política e sistema contábeis bem planejados, bem como uma equipe contábil-tributária qualificada.

## **II – OBJETIVO**

O objetivo deste texto é contribuir, de uma forma objetiva, com as propostas de reforma tributária em discussão em diversos segmentos da Sociedade, com a finalidade de demonstrar o efeito da carga tributária no custo de produção e no preço final de bens e serviços, que tem sido motivo de manifestações de autoridades e de representantes de setores da atividade empresarial.

## **III – DISCUSSÃO DO PROBLEMA TRIBUTÁRIO**

Em função da quantidade de agentes envolvidos no ciclo da cadeia produção-distribuição, é difícil mensurar o custo exato da carga tributária que grava o preço final de bens e serviços produzidos e essa dificuldade reside na metodologia de cálculo de impostos e contribuições e na modalidade de tributação a que estiver submetida a empresa contribuinte e, principalmente ainda, em função dos tributos cobrados em cascata.

Alguns desses impostos e taxas são denominados indiretos, por terem como contribuinte de fato o consumidor final e contribuinte de direito a pessoa jurídica empresa e, normalmente, incidem sobre a produção e consumo de bens e serviços, sendo os mais

***QUE SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTÁ SENDO PENSADO PARA O BRASIL COM A RETOMADA DA DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA***

freqüentes o ICMS, o IPI, o PIS, o II, o IE, a COFINS e o ISS; outros, são denominados diretos, por incidirem sobre o patrimônio e a renda, sendo os mais comuns o Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre Lucro Líquido das empresas, o IPTU, o IPVA, o ITBI e o ITR.

Certos tributos indiretos, tem uma metodologia de cálculo por dentro (tributo incluso no preço) e outros tem uma metodologia de cálculo por fora (tributo adicionado ao preço), dependendo de qual seja o Imposto ou a Contribuição cobrada. Os tributos cobrados por dentro (inclusos no preço), compõe sua própria base de cálculo e a metodologia para calculá-los é comparada a um raciocínio circular; sua carga tributária efetiva é maior do que a carga tributária nominalmente informada. Os mais comuns são o ICMS, o ISSQN, o PIS e a COFINS.

Além dos tributos citados há também os que incidem sobre o valor do salário, que são devidos à seguridade social, aos terceiros arrecadados pelo INSS e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, que é patrimônio do trabalhador. No entanto, se nos propusermos a delimitar a cadeia produção-distribuição, considerando apenas três agentes (fornecedor da matéria prima, fabricante e revendedor final), poderemos ter uma noção da complexidade da aplicação da carga tributária no Brasil e sua participação relativa no custo de produção e preço final de bens e serviços.

Pode-se eleger como escopo do objetivo deste texto, a mensuração da carga tributária na produção e comercialização de uma cadeira. E, para isso, pergunta-se: qual é a carga tributária inclusa no valor da cadeira em que o leitor está sentado? Se você não souber, não fique apreensivo. Não é só você que não sabe. Alguns segmentos da economia tem versão que difere de outros, variando segundo seus próprios interesses ou visão da formação de preços.

Eis a composição do custo da cadeira: consideremos que a indústria moveleira adquiriu a matéria-prima diretamente do produtor e os acessórios diretamente da indústria.

**QUE SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTÁ SENDO PENSADO PARA O BRASIL COM A RETOMADA DA DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA**

VALORES EM REAL R\$

COMPONENTES DO PREÇO	FATORES DE PRODUÇÃO	TRIBUTO	PREÇO ACUMULADO
1 – matéria-prima	25,00	-	25,00
2 – material acessório	10,00	-	35,00
3 – total de material direto (1+2)	35,00	-	35,00
4 – pis e cofins sobre o material (3,65% calculados por dentro)	-	1,33	36,33
5 – salário direto (incluso direitos trabalhistas)	10,00	-	46,33
6 – encargos sociais (40,0)	-	4,00	50,33
7 – serviços terceirizados da produção	5,00	-	55,33
8 – issqn, pis ecofins incidentes sobre os custos indiretos (8,65% calculados por dentro)	-	0,47	55,80
9 – outros custos de produção	3,00	-	58,80
10 – custo de produção da cadeira (3+4+5+6+7+8+9)	53,00	5,80	58,80
11 – custo de distribuição	3,00	-	61,80
12 – margem de lucro do fabricante	30,71	-	92,51
13 – pis/cofins da venda no atacado (3,65% calculado por dentro)	-	3,50	90,01
14 – ipi da venda no atacado (4% calculado por fora)	-	3,84	99,85
15 - preço de venda no atacado (10+11+12+13+14)	86,71	13,14	99,85
16 – salário direto no revendedor	12,00	-	111,85
17 – encargos sociais no revendedor (39,0%)	-	4,68	116,53
18 – margem de lucro do revendedor	39,90	-	156,43
19 – pis/cofins no revendedor (3,65% calculado por dentro)	-	5,93	162,36
20 – icms no revendedor (17% calculado por dentro)	-	33,25	195,61
21 – preço consumidor final (15+16+17+18+19+20)	138,61	57,00	195,61

A evolução de preço acima demonstra que a cadeira, produzida pela indústria moveleira, situada no centro da cadeia produtiva, entre fornecedores de componentes e matéria-prima e o revendedor final, acumula uma carga tributária da ordem de 29,14% ( $57,00/195,61 \times 100$ ) embutida no preço final ao consumidor, mensurada em relação ao preço de venda. No entanto, esta informação não é transparente para o consumidor, pois como se observa o pis, a cofins, o issqn e o icms informados nos itens 4, 8, 19 e 20 estão

***QUE SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTÁ SENDO PENSADO PARA O BRASIL COM A RETOMADA DA DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA***

calculados por dentro, ou seja o tributo compõe sua própria base de cálculo, mas o consumidor ou contribuinte de fato, não tem esse nível de informação. Já o ipi, indicado no item 14, está calculado por fora, ou seja, é adicionado ao preço. No entanto, essa carga tributária até aqui demonstrada não é total, pois acumula apenas os tributos indiretos e os encargos sociais que incidem sobre a folha de pagamento. Há ainda os tributos diretos que incidem sobre o lucro, que são o imposto de renda da pessoa jurídica-irpj e a contribuição social sobre o lucro líquido-csll, que são da ordem de 15% e 8% respectivamente, que incidem sobre o lucro apurado pela empresa.

Considerando que a margem de lucro adicionada pelas duas empresa (itens 12 e 18) totaliza R\$ 70,61 e que os tributos diretos (irpj+csll) totalizam R\$ 16,24 ( $70,61 \times 23\%$ ), estes correspondem  $8,30\%$  ( $16,24/195,61 \times 100$ ) do preço de venda ao consumidor. Esse percentual de 8,30% somado aos 29,14% de tributos indiretos, acumula uma carga tributária da ordem de 37,44% do preço da cadeira cobrado do consumidor final.

Mas, a pergunta agora é: o percentual de 37,44% é exato? A resposta é não. Por quê? Porque a alíquota do icms depende do Estado da Federação onde a transação comercial ocorrer. Há Estados que utilizam alíquotas de icms diferentes de outros Estados para o mesmo produto, bem como há municípios que utilizam alíquota de issqn diferente de outros para o mesmo serviço. E, ainda, as taxas do seguro de acidente do trabalho e contribuição de terceiros cobradas pelo INSS se alteram de conformidade com o risco de cada empresa e com o segmento de atividade econômica, bem como ainda depende da extensão do ciclo da cadeia produção-distribuição-consumo.

A carga tributária de 37,44%, como já demonstrada, está mensurada em relação ao preço final de venda. Se fizermos a mensuração em relação aos fatores de produção, encontraremos uma carga tributária da ordem de 49,42% ( $57,00/138,61 + 8,30\%$ ). Portanto, o leitor está sentado, parte em uma cadeira, parte em uma carga tributária de expressivo montante paga pelo consumidor.

## ***QUE SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTÁ SENDO PENSADO PARA O BRASIL COM A RETOMADA DA DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA***

Com base nesses percentuais de gravame de tributo sobre o valor da produção e sobre o preço final de bens e serviços, pode-se indagar se a reforma tributária que está sendo pensada para os Brasileiros, inclui a simplificação da metodologia de cálculo e a redução do número de tributos e do percentual de incidência. Não é de hoje que se ouve falar que carga tributária elevada não significa arrecadação de tributos também elevada, e sim o contrário, carga tributária excessiva pode significar arrecadação insuficiente. Exatamente por ser excessiva, o contribuinte não suporta o seu peso e, então, alguns partem para a prática da elisão e da evasão fiscais.

Mas, igualmente importante a arrecadar, é definir e aplicar os mecanismos para coibir a evasão fiscal. Não parece ser justo com o contribuinte que respeita as leis tributárias, que recolhe aos cofres da Nação os tributos que lhes são impostos, sacrificando às vezes até a sobrevivência do seu negócio, para cumprir seu dever de contribuinte e de cidadão, assistir que outros, agindo à margem da lei, nada lhe aconteça, ou por vezes, até são beneficiados com a impunidade e com a distinção de mérito de bons contribuintes. Portanto, é necessário que sejam também instituídos mecanismos constitucionalmente seguros, a serem aplicados com imparcialidade aos sonegadores, para assegurar que qualquer que seja a carga tributária imposta, seja efetivamente arrecadada, caso contrário, será um desrespeito com os demais contribuintes e cidadãos que cumprem o seu dever.

Ainda tão importante quanto arrecadar, é aplicar de forma correta e competente os recursos arrecadados. A má aplicação destrói toda e qualquer boa arrecadação. Portanto, o dinheiro do contribuinte que é arrecadado para fazer funcionar os serviços essenciais em benefício da sociedade, não deve ser utilizado com finalidades espúrias.

## **IV – CONCLUSÃO**

Concluindo, é necessário que ao sonegador e ao corrupto sejam aplicadas penalidades que restrinjam a convivência desses indivíduos no meio social e que repare o dano causado à sociedade, sob pena de as autoridades caírem no descrédito da população contribuinte. Mas, para detectar e punir a sonegação e a corrupção, é necessário, ao lado da

*QUE SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTÁ SENDO PENSADO PARA O BRASIL COM A RETOMADA DA DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA*

seriedade, a utilização de instrumento de controle adequado, capaz de mensurar o valor do delito, demonstrando as evidências e as provas cabais. Este instrumento de controle é a Contabilidade, que além de ser a linguagem universal dos negócios, possui formas e meios de apresentar as evidências e as provas da prática da sonegação e da corrupção. Portanto, tudo está à disposição dos legisladores e certamente a Classe Contábil Brasileira não se furtará a prestar essa honrosa colaboração à Nação, de participar da elaboração de mecanismos que auxiliem na detecção de fraudes, corrupção e sonegação. Sem isso, sem a simplificação do sistema tributário e sem a redução do número de tributos e do ônus que eles representam na cadeia produção-distribuição-consumo, talvez não seja necessário fazer reforma tributária, pois o descrédito fará com que ela não produza os efeitos esperados.

A carga tributária hoje existente, se administrada no sentido de fazer com que todos paguem tudo o que devem e os recursos arrecadados sejam aplicados de forma correta e competente, proporcionará à Nação, a administração de mais recursos, mas é necessário que sonegadores e corruptos, observados os direitos e deveres do cidadão em um Estado Democrático, sejam submetidos às penalidades legais e reparadoras do delito cometido, sem imparcialidade. Partindo da premissa de seriedade do processo, a reforma tributária que está sendo pensada poderá ser o instrumento para prover e promover os meios para a prática de justiça social no Brasil.

- Contador, Auditor Independente, Mestre em Contabilidade, Mestrando em Administração-Contábil e Financeira pela UnB, Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB, Vice-Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal.