

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

RAPHAEL MALEQUE FELICIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise da percepção dos
tributaristas à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal

VITÓRIA

2017

RAPHAEL MALEQUE FELICIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise da percepção dos tributaristas à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Antônio Lopo Martinez

VITÓRIA
2017

RAPHAEL MALEQUE FELICIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise da percepção dos tributaristas à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 17 de outubro de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. ANTÔNIO LOPO MARTINEZ
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)
Orientador

Prof. Dr. ROGÉRIO DIAS CORREIA
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)

Prof. Dra. SILVANIA NERIS NOSSA
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)

AGRADECIMENTOS

À minha mãe por ser diretamente responsável pela minha educação, possibilitando que eu alcançasse o nível de Pós-Graduação *Stricto Sensu*.

À minha esposa por sempre me apoiar, mesmo nos momentos de dificuldades e desânimos, atuando como principal estimuladora para conclusão do Mestrado.

Aos professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, pelo convívio e crescimento em algumas calorosas discussões, em especial aos professores Rogério Dias Correia, Danilo Soares Mont-Mor e Silvania Neris Nossa, que muito auxiliaram com as considerações transmitidas na qualificação e na defesa.

Ao professor e orientador Antônio Lopo Martinez pelas valiosas orientações, dicas e sugestões.

“Vai para a frente e não pares nunca. Não receies os espinhos do caminho. A frente é a perfeição”.

(Khalil Gibran)

RESUMO

A elaboração de um sistema tributário eficiente e justo é uma tarefa árdua a ser perseguida pela administração pública. Em virtude do crescente aumento da complexidade da economia e da legislação tributária, a tributação deve levar em consideração o comportamento dos contribuintes, principalmente no quesito planejamento tributário. Portanto, para o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, inclusive mediante reformas, é imperioso que o administrador público e o legislador obtenham informações e dados atualizados sobre o seu funcionamento. No intuito de colaborar com a atualização dessas informações, o presente trabalho buscou responder a seguinte questão: qual a percepção dos profissionais brasileiros que atuam diretamente com o sistema tributário sobre o nível de eficiência 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 indicam que os profissionais que atuam com o sistema tributário brasileiro acreditam que ele é complexo e injusto.

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

ABSTRACT

The elaboration of an efficient and fair tax system is an arduous task to be pursued by the public administration. Due to the increasing complexity of the economy and tax legislation, taxation should take into account taxpayer behavior, especially in the area of tax planning. Therefore, for the improvement of the Brazilian tax system, including through reforms, it is imperative that the public administrator and the legislator obtain updated information and data about its functioning. In order to contribute to the updating of this information, this work sought to answer the following question: what is the perception of Brazilian professionals who work directly with the tax system on the level of efficiency and fiscal justice of the tax legislative system? The research adopted a quantitative approach, using a descriptive research plan, with the aim of analyzing the perception of Brazilian taxpayers about the tax system in light of the concepts of efficiency and fiscal justice. The results indicate that professionals working with the Brazilian tax system believe that it is complex and unfair.

Keywords: Brazilian tax system. Perception. Brazilian tributarists. Efficiency and fiscal justice.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Estatística descritiva da amostra - sociodemográfica.....	36
Tabela 2: Estatística descritiva da amostra - perfil profissional.....	37
Tabela 3: Estatística descritiva dos indicadores de Percepção Geral do Sistema Tributário	38
Tabela 4: Estatística descrtiva dos indicadores de eficiência.....	41
Tabela 5: Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência ISPJ	42
Tabela 6: Estatística descritiva dos indicadores de eficiência IRPF	43
Tabela 7: Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência IRPF	45
Tabela 8: Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ICMS	47
Tabela 9: Análise do controle nas respostas relacionadas e eficiência ICMS.....	48
Tabela 10: Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ISSQN.....	49
Tabela 11: Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência ISSQN.....	50
Tabela 12: Estatística descritiva dos indicadores de eficiência RCCT	51
Tabela 13: Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência RCCT	53
Tabela 14: Estatística descritiva dos indicadores de complexidade.....	54
Tabela 15: Análise do controle nas respostas relacionadas a complexidade	55
Tabela 16: Estatística descritiva dos indicadores do papel e estrutura da Administração Fiscal brasileira	56

LISTA DE SIGLAS

- ABRASCA** - Associação Brasileira das Companhias Abertas.
- CF** - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- CLT** - Consolidação das Leis do Trabalho.
- COFINS** - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
- CPP** - Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha de Pagamento.
- DBF** - Declaração de Benefícios Fiscais.
- DCTF** - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.
- DECORE** - Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos.
- DECRED** - Declaração de Operações com Cartões de Crédito.
- DERCAT** - Declaração de Regularização Cambial e Tributária.
- DEREX** - Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações.
- DIMOB** - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias.
- DMED** - Declaração de Serviços Médicos e de Saúde.
- DOI** - Declaração de Operações Imobiliárias.
- DPREV** - Declaração sobre a Operação de Tributação de Planos Previdenciários.
- DTTA** - Declaração de Transferência de Titularidade de Ações.
- ECD** - Escrituração Contábil Digital.
- ECF** - Escrituração Contábil Fiscal.
- efd** - Escrituração Fiscal Digital.
- IBPT** - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.
- ICMS** - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
- IE** - Imposto sobre Exportação.
- IEG** - Imposto Extraordinário de Guerra.
- IGF** - Imposto sobre Grandes Fortunas.
- II** - Imposto sobre Importação.
- IOF** - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.
- IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados.
- IPTU** - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

IR - Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

IRPF - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

ISPJ - Imposto sobre Pessoa Jurídica.

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição.

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos.

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

IVA - Imposto sobre Valor Agregado.

OAB - Ordem dos Advogados do Brasil.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

PIB - Produto Interno Bruto.

PIS - Programa Integração Social.

RCCT - Repartição Constitucional da Competência Tributária.

RFB - Receita Federal do Brasil.

SRFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 COMPLEXIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL.....	18
2.2 PARTICULARIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	24
3 METODOLOGIA	29
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	29
3.2 COLETA DE DADOS	31
3.3 ANÁLISE ESTATÍSTICA.....	32
3.4 MODELO DE REGRESSÃO	32
4 RESULTADO	36
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA - PERFIL DA AMOSTRA	36
4.2 PERCEPÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (EQUIDADE).....	38
4.3 EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	39
4.4 IMPOSTO SOBRE A PESSOA JURÍDICA (ISPJ).....	40
4.5 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF).....	43
4.6 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO E MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	47
4.7 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	49
4.8 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (RCCT)	51
4.9 COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	53
4.10 PAPEL E ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL BRASILEIRA	56
5 CONCLUSÃO	58
6 REFERÊNCIA	60
7 APÊNDICE A	70

1 INTRODUÇÃO

Para que a Administração Pública¹ 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.

Para tanto, a Constituição da República Federativa de 1988 (CF) repartiu as competências constitucionais para instituição dos tributos. Nesse aspecto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência comum para a instituição de taxas (art. 146, II, da CF) e contribuições de melhorias (art. 146, III, da CF).

A União, ainda, detém competência privativa para instituir empréstimo compulsório (art. 148, da CF), impostos residuais (art. 154, I, da CF), imposto extraordinário de guerra - IEG (art. 154, II, da CF) e contribuições (arts. 149 e 195, da CF), com exceção da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A, da CF), de competência dos Municípios e as contribuições ao regime de previdência dos servidores estaduais e municipais, de competência dos respectivos entes políticos (arts. 40 e 195, §1º, da CF).

Em relação aos impostos, o art. 153, da CF, prescreve que compete privativamente à União instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros - II (inciso I); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE (inciso II); renda e proventos de qualquer natureza - IR (inciso III); produtos industrializados - IPI (inciso IV); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas

¹ Por “Administração Pública” deve-se entender União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

a títulos ou valores mobiliários - IOF (inciso V), propriedade territorial rural - ITR (inciso VI); grandes fortunas - IGF (inciso VII).

Quanto aos Estados, o art. 155, da CF, elenca como competência privativa dos mesmos a instituição de impostos sobre: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITCMD (inciso I); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS (inciso II); propriedade de veículos automotores - IPVA (inciso III).

No tocante aos Municípios, há expressa previsão no art. 156, da CF, da competência privativa para instituição de impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana - IPTU (inciso I); transmissão "inter vivos" a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITBI (inciso II); serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar - ISSQN (inciso III).

Cabe pontuar que o Distrito Federal, por sua vez, possui competência cumulativa (art. 147, da CF), tendo em vista que acumula as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

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 espeque 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-Gabré 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.

No Capítulo 2, apresentamos estudos científicos que tangenciam o estudo proposto, com o intuito de definir os conceitos de eficiência, complexidade e justiça fiscal, além de apontarmos algumas questões do sistema fiscal brasileiro, que são particularmente relevantes no que se refere à eficiência, equidade e planejamento tributário.

No Capítulo 3, descrevemos a metodologia adotada. No Capítulo 4, demonstramos os principais resultados encontrados, comparando-os com a literatura existente até a presente data.

Por fim, terminamos com algumas conclusões e apontamos as limitações que a presente pesquisa possui.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 COMPLEXIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL

Os estudiosos da análise econômica do direito ensinam que os acadêmicos 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 na aplicação concreta da legislação. Atentos a isso, os governos podem promover alterações de modo a alavancar a economia dos seus países, de modo 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 Lindsay (1986), Kaplow (1995), Gelardi (1996), Porteba (1996), Gagne *et al.* (2000), Funke (2002) 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 (IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009). 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 (IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009; SAAD, 2014). 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 (TIPKE, YAMASHITA, 2002; IBRAHIM SULTAN OBEIDAT, ABDULLAH AL MOMANI, 2009; TIPKE, 2012).

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 e CARNES, 2001).

Acontece que a percepção da complexidade da legislação fiscal é algo subjetivo, à medida que os contribuintes interpretam esse fenômeno de maneiras distintas, com espreque em suas referências pessoais (KRAUSE, 2000). Por exemplo, essas percepções podem ser influenciadas pelo nível de conhecimento da pessoa, bem como pelas estruturas de suporte para facilitar o uso na aplicação do sistema tributário (OWENS, HAMILTON, 2004; SLEMROD, BAKIJA, 2008).

Estudos que abordaram a questão da complexidade do sistema tributário informaram que ela pode ser desmembrada em "complexidade computacional", "complexidade das formas" (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTS, 1992), "complexidade da conformidade", "complexidade das regras (CARNES, CUCCIA, 1996), "complexidade processual" (COX, EGER, 2006) e "baixo nível de legibilidade" (PAU, SAWYER, MAPLES, 2007; SAW, SAWYER, 2010).

Em outra pesquisa, 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).

Entretanto, o que se verifica na prática é o oposto, tendo em vista que Dias Neto (2008, p. 49) apontou que “100% dos respondentes consideraram a carga tributária brasileira alta”, estimulando no brasileiro a cultura da sonegação fiscal e a busca da informalidade.

Acontece que em determinadas situações a criação de leis tributárias é confrontada com o desafio de projetar, implementar e administrar um sistema fiscal equitativo, que deve estar atento a uma série de transações realizadas por diferentes tipos de contribuintes (MULI, 2014).

Dessa forma, pode-se considerar desvios desejáveis na complexidade do sistema tributário em busca de uma equidade fiscal, tendo em vista que um dos fatores importantes da complexidade pode ser o desejo do administrador público e do legislador de estabelecerem formas mais precisas e equitativas de tributação levando em consideração as características de todos os contribuintes (GANN, STROWD, 1995).

Do mesmo modo, a complexidade pode servir como instrumento para evitar o abuso na interpretação da legislação (COHEN, 1969; POPKIN, 1985). Portanto, em

algumas situações é possível afirmar que complexidade tributária e equidade podem ser diretamente proporcionais (CUCCIA, CARNES, 2001).

Nesse aspecto, a teoria econômica ligada à pesquisa empírica poderá 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).

2.2 PARTICULARIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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 (2005) 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, como aponta a Figura 1.

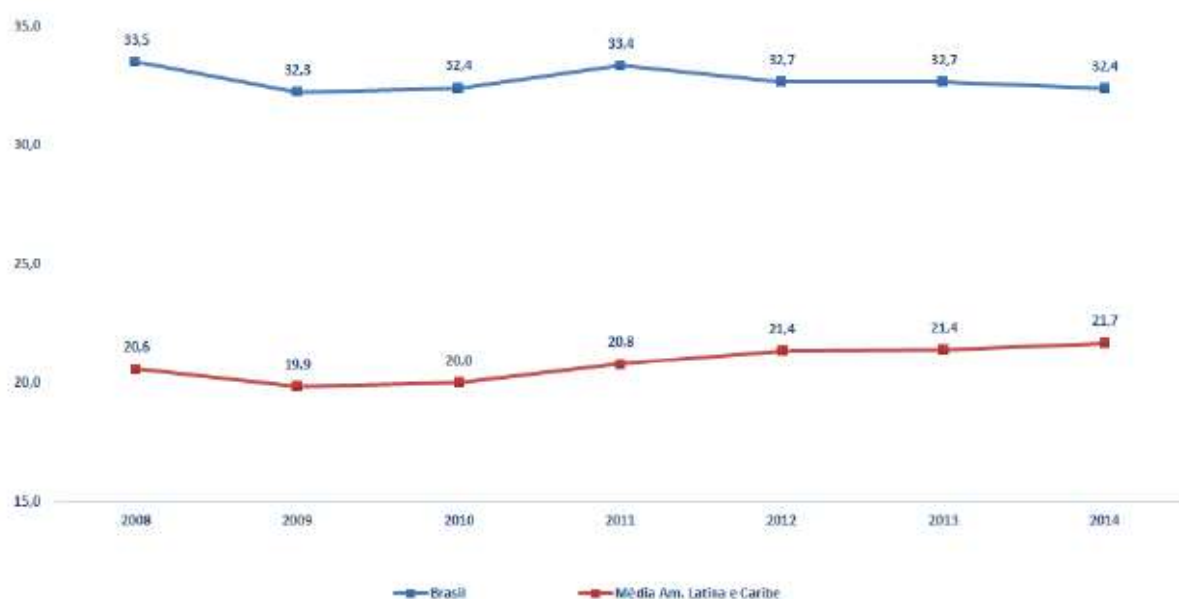


FIGURA 1 – Carga Tributária Total (% do PIB) – 2008 a 2014
 Fonte: Receita Federal do Brasil (2015, p. 14).

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

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 (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.

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 (Apêndice A) foi validado mediante envio para alguns alunos do Mestrado Profissional em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE. 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 do Espírito Santo, de São Paulo, do Rio de Janeiro e de Minas Gerais. 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.

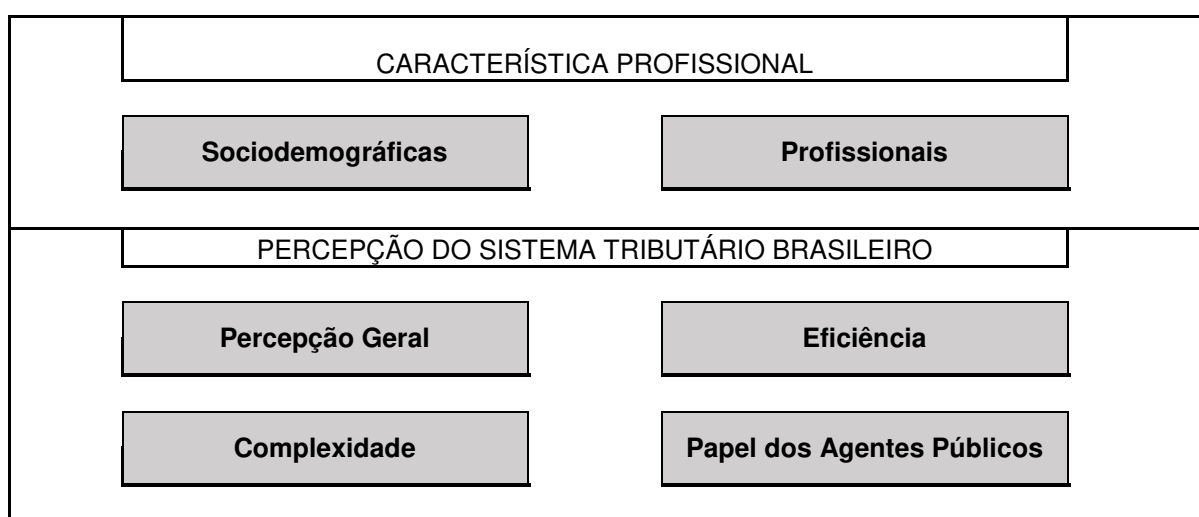
No total, foram obtidos 164 (cento e sessenta e quatro) questionários respondidos. Como alguns desses não estavam completamente preenchidos, foram excluídos, resultando assim em 92 (noventa e dois), ou seja, uma amostra de 92

(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 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi em forma de questionário auto administrado, de perguntas fechadas, baseada na classificação de Cherobim *et al.* (2003, p. 6), aplicado aos profissionais ligados à área fiscal.

Utilizou-se, exclusivamente, o trabalho de Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014), com adaptações pontuais ao cenário nacional, como referência para a elaboração do questionário com perguntas fechadas estruturado de acordo com QUADRO 1. O questionário encontra-se no Apêndice A.



QUADRO 1 – Estrutura do questionário
Fonte: Elaborado pelo autor.

O trabalho de Durán-Cabré & 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 convergirá para algo semelhante com adaptações pontuais ao sistema brasileiro.

3.3 ANÁLISE ESTATÍSTICA

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

3.4 MODELO DE REGRESSÃO

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

O método em comento foi empregado para analisar possíveis distorções dos respondentes a uma determinada pergunta, por exemplo, um critério perguntado sobre Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF):

Segundo sua experiência profissional, avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 = concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com as seguintes afirmações em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física:

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

Nota-se que o respondente pode assinalar uma única opção dentre as quatro possíveis, tendo como mínimo o valor 1 (discordo) e máximo o valor 4 (totalmente de acordo).

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. O Quadro 2 apresenta o resumo e a classificação das variáveis 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

QUADRO 2 – Classificação dos indicadores do modelo de regressão

Fonte: elaborado pelo autor.

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

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

Onde,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ε_i – Erro aleatório.

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

4 RESULTADO

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA – PERFIL DA AMOSTRA

A Tabela 1 mostra a distinção do perfil dos respondentes quanto aos dados sociodemográficos, sobressaindo as seguintes características: 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 terço (69,9%) dos respondentes foram da região sudeste; e, por fim, em relação à formação, 74,2% são graduados em Ciências Contábeis ou Direito.

TABELA 1 – Estatística descritiva da amostra – sociodemográficas

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

Fonte: elaborado pelo autor.

A Tabela 2 aponta a distinção do perfil dos respondentes quanto às suas características profissionais ou o porte (magnitude) das empresas onde atuam. No

que tange a esses quesitos, 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.

TABELA 2 – Estatística descritiva da amostra – perfil profissional

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

Fonte: elaborado pelo autor.

Em suma, no que diz respeito às características sociodemográficas e à atuação profissional, a amostra pode ser considerada heterogênea para a maior parte das variáveis - faixa de idade, curso de formação, grau de instrução, exercício profissional, experiência profissional, volume de faturamento e total de funcionários.

Sendo assim, as estatísticas descritivas, associadas à amostra, corroboram para uma informação consistente, tornando mínimo um possível controle existente derivado da predominância de alguma característica.

4.2 PERCEPÇÃO GERAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (EQUIDADE)

A Tabela 3 exibe a percepção geral dos respondentes sobre o sistema tributário brasileiro.

TABELA 3 – Estatística descritiva dos indicadores de Percepção Geral do sistema tributário

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

Fonte: elaborado pelo autor.

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).

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).

Nesse aspecto, a Tabela 4 demonstra a avaliação da percepção das profissionais tributaristas quanto à eficiência do ISPJ.

TABELA 4 – Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ISPJ

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

Custo: É um custo importante para as empresas.

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

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

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

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

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

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

Fonte: elaborado pelo autor.

Ao analisar os resultados, nota-se uma concordância similar dos profissionais para todos os indicadores, ou seja, 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 5 é possível verificar se houve dentre entrevistados um controle (divergência) referente aos indicadores que avaliam a eficiência do ISPJ.

TABELA 5 – Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência ISPJ

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

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

Fonte: elaborado 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)

A Tabela 6 indica a opinião dos profissionais quanto à eficiência do IRPF. Eles concordam bastante (média = 3,078) que este tributo influencia a criação de “Estrutura Societária” como forma de reduzir custos sobre a pessoa física. Supõe-se que a opinião dos respondentes, no sentido de que o IRPF influencia a criação de estruturas societárias com a finalidade de reduzir o custo tributário incidente sobre a pessoa física, guarda relação com a isenção do IR sobre os lucros/dividendos percebidos pelos sócios, prevista no art. 39, XVI a XIX, do Decreto nº 3.000/99.

TABELA 6 – Estatística descritiva dos indicadores de eficiência IRPF

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: elaborado pelo autor.

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.

Acontece que, mesmo Santana (2013) tendo esclarecido que a maior parte dos brasileiros está submetida à alíquota efetiva de IR de até 7,5%, 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).

Eles também responderam que “Concordam um pouco” - média 1,809 - que o IRPF estimula a compra da “Casa própria” em substituição ao aluguel. Sugere-se que, em virtude da ausência de autorização legal para dedutibilidade de alugueis no IRPF, a cobrança do imposto não afeta de maneira marcante a opção entre aluguel e aquisição da casa própria.

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 7 apresenta as análises de controle destacadas para o IRPF.

TABELA 7 – Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência IRPF

IRPF	Estrutura Societária	Salário	Casa própria	Neutro Investimento	Progressividade	Lucros acionistas
Gênero	0,473**	0,369	-0,230	0,000	0,619**	0,220
Idade	-0,228*	-0,134	0,233*	0,095	0,159	0,044
Nível de instrução	0,094	0,140	0,071	-0,053	0,162	0,073
Região	0,061	-0,010	0,014	0,220	0,558**	0,063
Anos de experiência	0,129	0,071	-0,290**	-0,016	0,055	0,049
Dummy_Contador	0,683***	0,240	0,476*	0,120	0,193	-0,517*
Dummy_Advogado	0,314	0,220	0,777**	-0,223	-0,151	-0,515
Tamanho da empresa	0,026	-0,125	-0,010	0,034	0,059	0,413***
Faturamento da empresa	-0,034	-0,106	-0,002	-0,103	-0,202*	-0,337***
Constante	2,339***	2,559***	1,541***	1,474***	0,894*	1,440***
nº de observações	91	91	91	91	91	91
R-quadrado	0,213	0,184	0,148	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.

No que se refere ao indicador “Casa própria”, é unânime a opinião dos advogados e contadores frente aos demais profissionais, que, o IRPF estimula a compra da casa própria. A mesma opinião é compartilhada entre respondente com faixa de idade maior. Em contrapartida, os profissionais mais experientes apresentaram opiniões mais contundentes (média) referente ao estímulo de comprar a casa própria em substituição do aluguel.

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 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

A Tabela 8 descreve a opinião dos profissionais quanto à eficiência do ICMS.

TABELA 8 – Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ICMS

Variável	Média	Desvio padrão	Mediana
Neutro	1,330	0,769	1,000
Complexo para empresa	3,539	0,724	4,000
Concessões de benefícios	3,079	0,980	3,000
Transações interestaduais	3,427	0,752	4,000
Varição de alíquota - bem tributado	3,270	0,863	4,000
Diversidade de regimes especiais	3,398	0,766	4,000

Neutro: É um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais.

Complexo para empresa: É um imposto complexo para as empresas.

Concessões de benefícios: É um imposto complexo como consequência das concessões de benefícios fiscais.

Transações interestaduais: É um imposto complexo como consequência do tratamento legal entre as operações interestaduais.

Varição da alíquota – bem tributado: É um imposto complexo como consequência da existência da variação de alíquota a depender do bem ou do serviço tributado.

Diversidade de regimes especiais: É um imposto complexo em virtude da aplicação de diversos regimes especiais.

Fonte: elaborado pelo autor.

De imediato, destaca-se por unanimidade a opinião dos entrevistados para indicador “Neutro” - média próximo de 1 (discordo), que representa a afirmação que o “ICMS é um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais”.

Para os demais indicadores (cinco), todos relacionados a um quesito particular de complexidade do ICMS, nenhum apresentou média inferior a 3 (Concordo bastante). Além disso, 50% dos entrevistados estão “totalmente de acordo” que a legislação vigente sobre o ICMS é ineficiente por ser “Complexo para empresa”, em virtude da “Concessões de benefícios”, bem como por força da “Varição de alíquota - bem tributado” e da “Diversidade de regimes especiais”.

O resultado da média das percepções dos respondentes quanto ao ICMS pode ser explicado por Afonso *et al.* (2013), cujo estudo apontou que o sistema tributário nacional apresenta distorções relacionadas, principalmente, à

desproporcional oneração indireta e cumulativa (tributação em cascata), da limitação de utilização de créditos tributários e do estímulo à guerra fiscal entre os entes federados, envolvendo em especial o ICMS.

Na busca por alguma divergência de opinião, na Tabela 9, identificou-se que em todos os subindicadores que avaliam a eficiência do ICMS, houve diversidade de julgamentos segundo as características sociodemográficas ou profissionais.

TABELA 9 – Análise do controle nas respostas relacionadas a Eficiência ICMS

ICMS	Neutro	Complexo para empresa	Concessões de benefícios	Transações interestaduais	Variação de alíquota - bem tributado	Diversidade de regimes especiais
Gênero	0,001	0,324*	0,282	0,420**	0,282	0,527***
Idade	0,163	-0,239**	-0,224	-0,172	-0,138	-0,100
Nível de instrução	0,030	0,254**	0,051	0,092	0,193	0,209*
Região	0,239	-0,003	-0,312	-0,038	0,094	-0,072
Anos de experiência	-0,152	0,250**	0,083	0,186	0,085	0,149
Dummy_Contador	0,095	0,234	0,379	0,154	0,417*	0,159
Dummy_Advogado	0,179	0,352	0,314	0,057	0,369	0,292
Tamanho da empresa	0,099	0,040	0,185	0,119	0,159	0,086
Faturamento da empresa	-0,160*	-0,001	-0,151	-0,173*	-0,064	-0,088
Constante	1,078***	2,491***	2,925***	2,934***	2,211***	2,359***
nº de observações	87	88	88	88	91	91
R-quadrado	0,082	0,310	0,140	0,147	0,132	0,229

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

Fonte: elaborado pelo autor.

No caso do indicador “Complexo para empresa”, mostraram-se divergentes para os anos de experiência, idade, gênero e nível de instrução. Por exemplo, quanto mais experiente o trabalhador, mais ele concorda quanto à complexidade do ICMS para empresas. No caso da idade ocorre o contrário: quanto maior a idade, menos o profissional concorda. Referente ao gênero, as mulheres entendem que o ICMS para empresas é menos complexo quando comparadas aos homens. Por último, em relação ao nível de instrução, indica que quanto maior o nível de instrução do profissional, maior é a concordância quanto à complexidade do ICMS para as empresas.

Referente aos demais indicadores que avaliam a eficiência do ICMS, o gênero apresentou divergente para “Transações interestaduais” e “Diversidade de regimes especiais”, interpretação similar à “Complexidade para empresas”. O nível de instrução incidiu também para “Diversidade de regimes especiais”.

4.7 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

A Tabela 10 apresenta a estatística descritiva dos indicadores que avaliam a eficiência do ISSQN sob a percepção dos profissionais.

TABELA 10 - Estatística descritiva dos indicadores de eficiência ISSQN

Variável	Média	Desvio padrão	Mediana
Neutro	1,552	0,859	1,000
Complexo para empresa	2,402	0,908	2,000
Concessões de benefícios	2,184	0,922	2,000
Transações intermunicipais	2,765	0,934	3,000
Variação de alíquota - bem tributado	2,547	0,954	2,500
Diversidade de regimes especiais	2,494	0,959	2,000

Neutro: É um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais.

Complexo para empresa: É um imposto complexo para as empresas.

Concessões de benefícios: É um imposto complexo como consequência das concessões de benefícios fiscais.

Transações interestaduais: É um imposto complexo como consequência do tratamento legal entre as operações interestaduais.

Variação da alíquota – bem tributado: É um imposto complexo como consequência da existência da variação de alíquota a depender do bem ou do serviço tributado.

Diversidade de regimes especiais: É um imposto complexo em virtude da aplicação de diversos regimes especiais.

Fonte: elaborado pelo autor.

Os indicadores são similares ao do ICMS, exceto o indicador “transações intermunicipais”. Sendo assim, destaca-se por unanimidade a opinião dos entrevistados para indicador “Neutro” - média próximo de 1,52 (entre discordo e concordo um pouco), que representa a afirmação de que “ISSQN é um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais”. Para os demais indicadores, todos relacionados a um quesito particular de complexidade do ISSQN, apresentaram média entre 2 (concordo um pouco) e 3 (Concordo bastante).

Na análise das divergências de opinião, identifica-se na TABELA 11 que os indicadores exibiram alguma diversidade de julgamentos para ISSQN, segundo as características sociodemográficas ou profissionais, exceto “Neutro” e “Variação de alíquota - bem tributado”.

TABELA 11 - Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência ISSQN

ISSQN	Neutro	Complexo para empresa	Concessões de benefícios	Transações interestaduais	Variação de alíquota - bem tributado	Diversidade de regimes especiais
Gênero	0,232	0,261	0,151	0,462***	0,072	0,061
Idade	-0,003	0,079	0,178	0,206	0,123	0,059
Nível de instrução	-0,098	0,382***	0,230*	0,040	0,245	0,238
Região	0,179	-0,152	-0,498**	-0,247	-0,238	-0,435*
Anos de experiência	0,053	-0,372***	-0,301**	-0,308**	-0,231	-0,298**
Dummy_Contador	0,075	-0,173	-0,313	-0,070	0,151	0,060
Dummy_Advogado	-0,247	0,034	0,241	0,333	0,266	0,188
Tamanho da empresa	-0,045	0,115	0,068	0,072	0,161	0,169
Faturamento da empresa	-0,044	-0,082	-0,160	-0,153	-0,136	-0,129
Constante	1,575***	2,164***	2,456***	2,790***	2,170***	2,594***
nº de observações	86	86	86	84	85	84
R-quadrado	0,059	0,237	0,238	0,157	0,129	0,198

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

Fonte: elaborado pelo autor.

No caso da característica “anos de experiência”, esta se mostrou relevante nos indicadores “Complexo para empresa”, “Concessões de benefícios”, “Transações intermunicipais” e “Diversidade de regimes especiais”. Nota-se que, em todos os modelos estimados, o coeficiente associado aos “anos de experiência” incidu negativo, ou seja, quanto mais anos de experiência o profissional possui, menos ele concorda com cada afirmação.

O nível de instrução foi significativo, com coeficiente positivo, para indicadores “Complexo para empresa” e “Concessões de benefícios”, ou seja, quanto maior o nível de instrução do profissional, maior é a percepção de que o ISSQN é um imposto complexo para as empresas. Interpretação similar ocorre para “Concessões de benefícios”. Foi identificado outro controle no indicador “Diversidade de regimes especiais”. Além disso, a “Região” também se mostrou significativa, ou seja, quem

trabalha na região sudeste em média concorda menos quando comparado às demais regiões.

4.8 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (RCCT)

A Tabela 12 apresenta os resultados dos indicadores que avaliam a eficiência da RCCT.

TABELA 12 – Estatística descritiva dos indicadores de eficiência RCCT

Variável	Média	Desvio padrão	Mediana
Tributação sobre heranças	2,284	0,922	2,00
Tributação sobre doações	2,284	0,870	2,00
Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Estadual	2,080	0,925	2,00
Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Municipal	1,736	0,869	2,00
Evasão Fiscal da Receita Estadual é similar a Municipal	1,830	0,887	2,00

Tributação sobre heranças: A tributação sobre heranças tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes.

Tributação sobre doações: A tributação sobre doações tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes.

Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Estadual: A luta contra a evasão fiscal promovida pela Receita Federal é semelhante à promovida pelas Receitas Estaduais.

Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Municipal: A luta contra a evasão fiscal promovida pela Receita Federal é semelhante à promovida pelas Receitas Municipais.

Evasão Fiscal da Receita Estadual é similar a Municipal: A luta contra a evasão fiscal promovida pelas Receitas Estaduais é semelhante à promovida pelas Receitas Municipais.

Fonte: elaborado pelo autor.

Em relação ao ITCMD, a Constituição da República federativa do Brasil atribuiu aos Estados a competência para instituir por lei estadual a cobrança de imposto sobre a herança e sobre as doações gratuitas de bens móveis e imóveis.

Recentemente, em virtude da crise econômica que assolou os Estados brasileiros, estes passaram a dar maior atenção ao ITCMD, interpretando-o como importante fonte de receita (CHAIB, 2016; PACHECO, 2017). Exemplo disso é o Estado de São Paulo, que no ano de 2015 teve um aumento de 39% na arrecadação do imposto (VALLONE, 2016). Além disso, de 2015 a 2017 diversos Estados elevaram a alíquota do ITCMD (CORREA, 2017).

Questionados se “a tributação sobre heranças tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes” e se “a tributação sobre doações tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes”, tendo em vista o diferente tratamento conferido por cada Estado, em ambas as perguntas os respondentes “concordam pouco” (médias 2,284), ou seja, no entendimento dos respondentes o ITCMD não é um imposto que causa grande impacto no comportamento dos contribuintes quanto à opção do local do domicílio e da constituição do patrimônio.

Nas perguntas que tratam sobre o combate da evasão fiscal, os respondentes “concordam pouco” que o combate por parte dos Fiscos federal, estaduais e municipais são semelhantes. Isso pode ser explicado pelo modelo injusto de repartição de receita tributária, que atribui à União a maior fatia das receitas, em detrimento dos Estados e dos Municípios (SANTOS, 2006; OLIVEIRA *et al.*, 2014; BRAMI-CELENTANO, CARVALHO, 2017), que acabam tendo menor capacidade de investimento no combate à evasão.

Ao analisar os possíveis controles de respostas entre os profissionais, foram estimados os modelos de regressão cujos resultados são observados na TABELA 13. No quesito “anos de experiência”, é notório pelos resultados a discordância referente às afirmações que avaliam a eficiência do RCCT. O profissional que possui mais tempo de experiência, concorda menos com a afirmação.

TABELA 13 – Análise do controle nas respostas relacionadas a eficiência RCCT

RCCT	Tributação sobre heranças	Tributação sobre doações	Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Estadual	Evasão Fiscal da Receita Federal é similar a Municipal	Evasão Fiscal da Receita Estadual é similar a Municipal
Gênero	-0,189	-0,186	0,269	0,112	-0,068
Idade	0,169	-0,036	0,290**	0,289**	0,200
Nível de instrução	0,157	0,137	0,011	-0,066	0,005
Região	-0,319	-0,252**	0,119	-0,203	-0,081
Anos de experiência	-0,282**	-0,257	-0,295**	-0,262*	-0,204
Dummy_Contador	0,454*	0,285	0,278	0,017	-0,265
Dummy_Advogado	-0,212	-0,462*	-0,145	-0,224	-0,325
Tamanho da empresa	-0,001	-0,014	-0,063	-0,039	0,057
Faturamento da empresa	0,018	0,097	0,090	-0,080	-0,122
Constante	2,416***	2,827***	1,640***	2,150***	2,256***
nº de observações	87	87	87	86	87
R-quadrado	0,267	0,303	0,123	0,145	0,107

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

Fonte: elaborado pelo autor.

Outra característica importante é a "idade", que incidiu com coeficiente significativo nos indicadores “Evasão Fiscal da Receita Federal é similar à Estadual” e “Evasão Fiscal da Receita Federal é similar à Municipal”.

Da mesma forma, outro resultado que se destaca é a diferença média - opinião inferior quando comparado aos demais profissionais, do advogado quanto à “Tributação sobre doações”.

4.9 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. Ao analisar a Tabela 14, 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.

TABELA 14 – Estatística descritiva dos indicadores de complexidade

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

Fonte: elaborado pelo autor.

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 15 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 15 – Análise do controle nas repostas 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.

4.10 PAPEL E ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL BRASILEIRA

A Tabela 16 mostra os indicadores que avaliam a opinião dos respondentes referente ao papel dos agentes público.

TABELA 16 – Estatística descritiva indicadores do papel e estrutura da Administração Fiscal brasileira.

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

Fonte: elaborado pelo autor.

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 acima 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 apresentado no Apêndice A, 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. **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. **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. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, 2000.

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

AHMED ALY ABDEL-MOWLA, Somaya. The Egyptian tax system reforms, investment and tax evasion (2004-2008). **Journal of Economic and Administrative Sciences**, v. 28, n. 1, p. 53-78, 2012.

ALBI, E. Propuestas de reforma para el Impuesto sobre Sociedades (y otras propuestas tributarias de la UE). **Por una verdadera reforma fiscal**, 2013.

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

American Institute of Certified Public Accountants. **Blueprint for tax simplification**. New York: AICPA, 1992.

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. **Gestão e Sociedade**, v. 9, n. 22, p. 832-852, 2016.

AVI-YONAH, Reuven S. **Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation**. 2002.

BĂTRÂNCEA, Larissa; NICHITA, Ramona-Anca; BĂTRÂNCEA, Ioan. Tax Non-compliance Behavior in the Light of Tax Law Complexity and the Relationship between Authorities and Taxpayers. **Annals of the Alexandru Ioan Cuza University-Economics**, v. 59, n. 1, p. 97-106, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARNEY, Doug; TSCHOPP, Daniel; WELLS, Steve. Tax Simplification through Readability: A Look at Tax Law Complexity. **The CPA Journal**, v. 82, n. 12, p. 6, 2012.

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.

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos?. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 29, p. 55-67, 2002.

BEZERRA, David Ricardo Colaço; DIAS, Fernando de Mendonça; FONTE NETO, Wanderley da. Um ensaio teórico sobre o crescimento da arrecadação tributária federal no Brasil: aumento dos tributos ou da fiscalização?. **Gestão. Revista Eletrônica de Gestão Organizacional-ISSN: 1679-1827**, v. 3, n. 3, 2005.

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

BITTKER, Boris I. Equity, efficiency, and income tax theory: Do misallocations drive out inequities. **San Diego L. Rev.**, v. 16, p. 735, 1978.

BORGES, Jéssica Thuannie Africano. **A produção científica sobre a temática tributária em periódicos nacionais no período de 2005 a 2015**. 2016.

BORREGO, A. C.; LOPES, C. M. M.; FERREIRA, C. M. S. Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals. **Tékhne**, v. 14, n. 1, p. 20-30, 2016.

_____. Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from Portugal. **eJournal of Tax Research**, v. 13, n. 1, p. 338, 2015.

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. **Revista Katálysis**, v. 10, p. 44, 2017.

BRENDON, Charles. **Efficiency, equity, and optimal income taxation**. 2013.

BURTON, Hughlene A.; KARLINSKY, Stewart. Tax professionals' perception of large and mid-size business US tax law complexity. **eJournal of Tax Research**, v. 14, n. 1, p. 61, 2016.

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

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

CERBASI, Gustavo. **Como organizar sua vida financeira**: Inteligência financeira pessoal na prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

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

COHEN, E.S. Assistant secretary of the treasury for tax policy, before the ABA national institute on tax reform. **Tax Lawyer**, p. 417-424, 1969.

COOPER, Graeme S. Themes and issues in tax simplification. **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>>. Acesso em: 05 set. 2017.

COSTA JUNIOR, Celso José; SAMPAIO, Armando Vaz. Políticas de redução de impostos e seus impactos sobre a economia brasileira. **Revista Economia e Desenvolvimento**, v. 15, n. 1, 2017.

COX, Sharon P.; EGER III, Robert J. Procedural complexity of tax administration: The road fund case. **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. **Journal of Economic Psychology**, v. 22, n. 2, p. 113-140, 2001.

DALMORO, Marlon; VIEIRA, Kelmara Mendes. Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. **Revista gestão organizacional**, v. 6, n. 3, 2013.

DIAS NETO, Guilherme Cardoso. **A percepção dos gestores frente ao tema reforma tributária**: um estudo de caso de mestrandos 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/QuantidadeDeNormas201527A nosCF01102015.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.

FELDSTEIN, Martin. On the theory of tax reform. **Journal of Public Economics**, v. 6, n. 1-2, p. 77-104, 1976.

FUCAPE. **Normas para Formação de Trabalhos Acadêmicos.** 2014. Disponível em: http://www.fucape.br/_public/downloads/normas_FUCAPE.pdf. Acesso em: 02 ago. 2017.

FUNKE, M. Determining the taxation and investment impacts of Estonia's 2000 income tax reform, Bank of Finland. **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. **Washington University Law Review**, v. 87, p. 59, 2009.

GALLI, Emma; PROFETA, Paola. Tax complexity with heterogeneous voters. In.: **Public Finance and Management**, v. 9, n. 2, p. 1, 2009.

GANN, H.; STROWD, R. The enormous complexity of being fair. **Miller & Chevalier**, 1995.

GELARDI, Alexander MG. The influence of tax law changes on the timing of marriages: A two-country analysis. **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.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública (RAP)**. Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, 2006.

HAIR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. Bookman Editora, 2009.

_____. **Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEYNDELS, Bruno; SMOLDERS, Carine. Tax complexity and fiscal illusion. **Public Choice**, v. 85, n. 1, p. 127-141, 1995.

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?. **Journal of Economic and Administrative Sciences**, v. 25, n. 2, p. 1-23, 2009.

ISA, Khadijah. Tax complexities in the Malaysian corporate tax system: minimise to maximise. **International Journal of Law and Management**, v. 56, n. 1, p. 50-65, 2014.

JACKSON, Betty R.; MILLIRON, Valerie C. Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. **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. **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. **National Bureau of Economic Research**, 1995.

KINSEY, Karyl A.; GRASMICK, Harold G.; SMITH, Kent W. Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens. **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. **Journal of economic psychology**, v. 27, n. 4, p. 502-517, 2006.

KRAUSE, Kate. Tax complexity: Problem or opportunity?. **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. **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. **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. **Journal of the American Taxation Association**, v. 8, n. 2, p. 22-36, 1987.

_____. The role of legal complexity in shaping taxpayer compliance. **Lawyers on Psychologists and Psychologists on Law, Swets North America, Berwyn**, p. 128-46, 1988.

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

MACHADO, Lúcio de Souza; ESTEVES, Renata Elisa De Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues. **Pesquisas em Contabilidade e Planejamento Tributário nos Anos de 2007 a 2012 em Congressos de Contabilidade e Administração do Brasil**. 2013.

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.

MARTORANO, Bruno. The Impact of Uruguay's 2007 Tax Reform on Equity and Efficiency. **Development Policy Review**, v. 32, n. 6, p. 701-714, 2014.

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

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

_____. The Impact of Income Tax Complexity of Practitioners in Australia. **Australian Tax Forum**, v. 20, p. 529, 2005.

MIRRLEES, James A. **Dimensions of tax design: the Mirrlees review**. Oxford University Press, 2010.

MOREIRA ZITTEI, Marcus Vinicius *et al.* O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário em uma indústria alimentícia. **Revista Ciências Administrativas**, v. 21, n. 2, 2015.

MORRIS, Donald. Tax privacy, tax complexity, and tax reform. **Tax Notes**, v. 143, n. 6, p. 697, 2014.

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

NUGENT, David A. Legislating morality: The effects of tax law complexity on taxpayers' attitudes. In.: **Journal of Applied Business Research**, v. 29, n. 5, p. 1479, 2013.

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.

OWENS, Jeffrey; HAMILTON, Stuart. Experience and innovations in other countries. **The crisis in tax administration**, p. 347-388, 2004.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. **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. **Revista Brasileira de Economia**, v. 60, n. 1, p. 33-56, 2006.

PAU, Caroline; SAWYER, Adrian; MAPLES, Andrew. Complexity of New Zealand's tax laws: An empirical study. **Australian Tax Forum**, v. 22, p. 59, 2007.

PAUL, Deborah L. The sources of tax complexity: How much simplicity can fundamental tax reform achieve. **NCL Rev.**, v. 76, p. 151, 1997.

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. **Revista de Economia**, v. 40, n. 3, 2016.

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

PIRES, Adilson Rodrigues; IBRAHIM, Fábio Zambitte; GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. 1.ed. Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2014.

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

POPKIN, W. D. Statutes and principles: The case of the Internal Revenue Code. In: **Talk delivered at the annual meeting of the Law and Society Association**, San Diego, CA. 1985.

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. **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.

REZENDE, F.; CUNHA, A. (Org.). **Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

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.

_____. Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 15, n. 2, p. 150-169, 2006.

SAAD, Natrah. Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 109, p. 1069-1075, 2014.

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.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. 2013.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; DA SILVA, José Luis Gomes. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **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.

SAW, Kathryn; SAWYER, Adrian. Complexity of New Zealand's Income Tax Legislation: the Final Installment. **Australian Tax Forum**, v. 25, p. 213, 2010.

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

SLEMROD, Joel. Professional opinions about tax policy: 1994 and 1934. **National Tax Journal**, v. 48, n. 1, p. 121-147, 1995.

_____. The Etiology of tax complexity: Evidence from US state income tax systems. **Public Finance Review**, v. 33, n. 3, p. 279-299, 2005.

_____; 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. **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.

SNAPE, John. Tax law: Complexity, politics and policymaking. **Social & Legal Studies**, v. 24, n. 2, p. 155-163, 2015.

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

STIGLITZ, Joseph E. Pareto efficient and optimal taxation and the new new welfare economics. **Handbook of public economics**, v. 2, p. 991-1042, 1987.

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

_____. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TOYODA, Hisashi. O paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, v. 17, n. 25, 2013.

TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris. Towards the development of a tax system complexity index. **Fiscal Studies**, v. 35, n. 3, p. 341-370, 2014.

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.

VASCONCELOS, Renato Cesar M. **O Sistema Tributário Brasileiro e sua perspectivas face à iminente reforma tributária**. Tese de Doutorado, Fundação Getúlio Vargas, 2002.

WEBER, Rick. The Effect of Tax Code Complexity on Entrepreneurship. **Journal of Private Enterprise**, v. 30, n. 2, p. 83, 2015.

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. **Journal of Economic Psychology**, v. 17, n. 1, p. 3-38, 1996.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; LUGOBONI, Leonardo Fabris; DE SOUZA, Renata Cavalcante. **A percepção dos micro-empresários da cidade de São Paulo quanto ao sistema tributário brasileiro**. 2016.

ZOCKUN, Maria Helena *et al.* **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. Textos para Discussão, 2007.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. **Revista Direito GV**, v. 12, n. 3, p. 610-631, 2016.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA ACADÊMICA**ASPECTOS SOCIOECONÔMICOS****1. Idade:**

- 20 a 30 anos
- 31 a 40 anos
- 41 a 50 anos
- 51 a 60 anos
- Acima de 60 anos

2. Sexo:

- Masculino
- Feminino

3. Estado em que vive:

- (1) Acre (AC)
- (2) Alagoas (AL)
- (3) Amapá (AP)
- (4) Amazonas (AM)
- (5) Bahia (BA)
- (6) Ceará (CE)
- (7) Distrito Federal (DF)
- (8) Espírito Santo (ES)
- (9) Goiás (GO)
- (10) Maranhão (MA)
- (11) Mato Grosso (MT)
- (12) Mato Grosso do Sul (MS)
- (13) Minas Gerais (MG)
- (14) Pará (PA)
- (15) Paraíba (PB)
- (16) Paraná (PR)
- (17) Pernambuco (PE)
- (18) Piauí (PI)
- (19) Rio de Janeiro (RJ)
- (20) Rio Grande do Norte (RN)
- (21) Rio Grande do Sul (RS)
- (22) Rondônia (RO)
- (23) Roraima (RR)
- (24) Santa Catarina (SC)
- (25) São Paulo (SP)
- (26) Sergipe (SE)
- (27) Tocantins (TO)

4. Graduação:

- (1) Direito
- (2) Ciências Contábeis
- (3) Ciências Econômicas
- (4) Administração

(5) Outra. Qual? _____

5. Grau de Instrução:

- (1) Graduação completa
- (2) Pós-graduação
- (3) Mestrado
- (4) Doutorado
- (5) Pós-doutorado

6. Exercício Profissional:

- (1) Servidor Público
- (2) Profissional Liberal
- (3) Empregado (CLT)
- (4) Empresário

7. Anos de experiência com a legislação tributária:

- (1) 0 a 5 anos
- (2) 6 a 10 anos
- (3) 11 a 20 anos
- (4) maior que 20 anos

8. Categoria Profissional:

- (1) Ajudante
- (2) Júnior
- (3) Sênior
- (4) Diretor/Gerente
- (5) Sócio
- (6) Empresário Individual
- (7) Servidor Público

9. Faturamento da empresa:

- (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

10. Número total de pessoas que trabalham na empresa:

- (a) até 15 pessoas;
- (2) 16 a 40 pessoas;
- (3) 41 a 100 pessoas;
- (4) mais que 100.

PERCEPÇÃO DOS TRIBUTARISTAS

Assinale apenas uma assertiva para as questões abaixo:

11 - Considera que o sistema tributário atual é mais complexo do que

a) há 5 anos?

- (1) Sim
- (2) Não

b) há 10 anos?

- (1) Sim
- (2) Não

c) 15 anos?

- (1) Sim
- (2) Não

d) há 20 anos?

- (1) Sim
- (2) Não

12 - Os fatores abaixo são responsáveis pelo aumento da complexidade da legislação tributária? (1 = sim; 2 = Não).

- () Deficiência na redação da legislação.
- () Contínua modificação da legislação (insegurança jurídica).

13 - Com base na complexidade, ordene da menor para a maior prioridade (1 = mínima; 2 = pouca; 3 - bastante; 4 - máxima) os tributos de acordo com a necessidade de mudanças na regulação ou na gestão:

- () Regulação do IRPF.
- () Gestão do IRPF.
- () Regulação do IRPJ.
- () Gestão do IRPJ.
- () Regulação do II .
- () Gestão do II .
- () Regulação do IE .
- () Gestão do IE.
- () Regulação do IOF.
- () Gestão do IOF.
- () Regulação do IPI.
- () Gestão do IPI.
- () Regulação do ITR.
- () Gestão do ITR.
- () Regulação da CSLL.
- () Gestão da CSLL.
- () Regulação do PIS/COFINS.
- () Gestão do PIS/COFINS.
- () Regulação da CPP.
- () Gestão da CPP.
- () Regulação do ICMS.
- () Gestão do ICMS.
- () Regulação do IPVA.
- () Gestão do IPVA.
- () Regulação do ITCMD.
- () Gestão do ITCMD.
- () Regulação do ISSQN.
- () Gestão do ISSQN.
- () Regulação do ITBI.
- () Gestão do ITBI.

- Regulação do IPTU.
- Gestão do IPTU.

14 - Qual o grau de complexidade tem o sistema fiscal brasileiro se comparado com o de países vizinhos?

- (1) Maior.
- (2) Igual.
- (3) Desconheço.

15 - Com base na sua experiência, qual a característica que melhor reflete o papel da Administração Fiscal?

- (1) Combater fraudes em geral.
- (2) Combater grandes sonegações fiscais.
- (3) Combater pequenas sonegações fiscais.
- (4) Facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

16 - Seguindo a pergunta anterior, qual característica mais se destacou nos últimos 15 anos?

- (1) Combater fraudes em geral.
- (2) Combater grandes sonegações fiscais.
- (3) Combater pequenas sonegações fiscais.
- (4) Facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

17 - Que tipo de estrutura institucional da Administração Fiscal você considera ser a mais adequada para facilitar o seu trabalho como um profissional?

- (1) Administração Fiscal totalmente centralizada na União (retirada da competência dos Estados e dos Municípios).
- (2) Administração Fiscal centralizada na União e nos Estados (retirada da competência dos Municípios).
- (3) Administração Fiscal descentralizada (repartição de competências entre União, Estados e Municípios).

18 - Segundo sua experiência profissional, avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 = concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com as seguintes afirmações em relação aos impostos sobre as pessoa jurídicas (ISPJ):

- ISPJ 1 - É um custo importante para as empresas.
- ISPJ 2 - Afeta as decisões sobre a forma de se financiar (financiamento próprio ou alheio).
- ISPJ 3 - Afeta as decisões sobre o tipo de investimentos a serem realizados.
- ISPJ 4 - Afeta as decisões sobre em qual país serão feitos investimentos.
- ISPJ 5 - Afeta as decisões sobre como estruturar legalmente as empresas.
- ISPJ 6 - Implica em práticas de planejamento tributário para reduzir o custo tributário.
- ISPJ 7 - O regime favorecido de tributação para micro e pequenas empresas se justifica.

19 - Segundo sua experiência profissional, avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 = concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com as seguintes afirmações em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física:

IRPF 1 - Influencia a criação de estruturas societárias com a finalidade de reduzir o custo tributário incidente sobre a pessoa física (sócio, gestor, empregado, etc.).

IRPF 2 - Afeta a escolha das pessoas quanto ao valor do salário.

IRPF 3 - Estimula a opção pela compra de casa própria, em substituição ao aluguel.

IRPF 4 - O imposto é neutro em relação aos tipos de investimentos pessoais.

IRPF 5 - A progressividade do IRPF, mediante fixação de estimativas objetiva de faixas fiscais, é a forma mais adequada de tributação.

IRPF 6 - Deveria haver a cobrança de IRPF sobre a distribuição de lucros recebidos pelos sócios de pessoas jurídicas.

20 - Segundo sua experiência profissional, avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 = concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com as seguintes afirmações em relação ao ICMS:

ICMS 1 - é um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais.

ICMS 2 - é um imposto complexo para as empresas.

ICMS 3 - é um imposto complexo como consequência das concessões de benefícios fiscais.

ICMS 4 - é um imposto complexo como consequência do tratamento legal entre as operações interestaduais.

ICMS 5 - é um imposto complexo como consequência da existência da variação de alíquota a depender do bem ou do serviço tributado.

ICMS 6 - é um imposto complexo em virtude da aplicação de diversos regimes especiais.

21 - Segundo sua experiência profissional, avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 = concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com as seguintes afirmações em relação ao ISSQN:

ISSQN 1 - é um imposto neutro, que não influencia as decisões empresariais.

ISSQN 2 - é um imposto complexo para as empresas.

ISSQN 3 - é um imposto complexo como consequência das concessões de benefícios fiscais.

ISSQN 4 - é um imposto complexo como consequência do tratamento legal diferenciado entre os Municípios brasileiros.

ISSQN 5 - é um imposto complexo como consequência da existência da variação de alíquota a depender do serviço tributado.

ISSQN 6 - é um imposto complexo em virtude da aplicação de diversos regimes especiais.

22 - Avalie sua conformidade (1 = discordo; 2 = concordo um pouco; 3 =

concordo bastante; 4 = totalmente de acordo) com cada uma das seguintes afirmações em relação à repartição constitucional da competência tributária (RCCT) entre União, Estados e Municípios:

() RCCT 1 - A tributação sobre heranças tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes.

() RCCT 2 - A tributação sobre doações tem provocado a alteração fictícia do domicílio fiscal dos contribuintes.

() RCCT 3 - A luta contra a evasão fiscal promovida pela Receita Federal é semelhante à promovida pelas Receitas Estaduais.

() RCCT 4 - A luta contra a evasão fiscal promovida pela Receita Federal é semelhante à promovida pelas Receitas Municipais.

() RCCT 5 - A luta contra a evasão fiscal promovida pelas Receitas Estaduais é semelhante à promovida pelas Receitas Municipais.

23 - Você acredita que a implementação do IVA único e federal, em substituição aos tributos indiretos, aumentará a sonegação fiscal?

(1) Sim.

(2) Não.

(3) Não tenho como prever.

(4) Não sei ou não quero opinar.

24 - Você acredita que o sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma geral?

(1) Sim.

(2) Não.

(3) Não sei ou não quero opinar.

25 - Qual opção de classe social abaixo você acredita que paga mais tributos?

(1) Mais ricos.

(2) Mais pobres e classe trabalhadora.

(3) Não sei ou não quero opinar.

26 - Você acredita que as recentes alterações na legislação tributária contribuirão para a saída do Brasil da crise econômica?

(1) Sim

(2) Não

(3) Não sei ou não quero opinar.

Utilizamos o questionário elaborado por Durán-Cabré e Esteller-Moré (2014) para preparar o questionário objeto da presente pesquisa.