



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMIA APLICADA**

**RAIMUNDO EDSON BARROS SOUSA**

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA DOS EFEITOS DO ICMS E DO IRPF NA**  
**DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA**  
**2018**

RAIMUNDO EDSON BARROS SOUSA

ANÁLISE TRIBUTÁRIA DOS EFEITOS DO ICMS E DO IRPF NA  
DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Economia da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Área de Concentração: Direito Econômico.

Orientador: Profº. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar.

FORTALEZA  
2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- S698a Sousa, Raimundo Edson Barros.  
Análise tributária dos efeitos do ICMS e do IRPF na distribuição de renda do estado do Ceará / Raimundo Edson Barros Sousa. – 2018.  
42 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Econômicas, Fortaleza, 2018.  
Orientação: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar.
1. Reforma Tributária. 2. ICMS. 3. IRPF. 4. Tributação sobre o Consumo. I. Título.

CDD 330

---

Dedico esta Monografia  
À minha esposa, Rafaela,  
Aos meus pais, Nonato e Marta,  
Ao meu irmão, Evalnês.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me dado forças e coragem para lutar e chegar a esta fase tão importante da minha vida.

À minha esposa, Rafaela, pelo apoio e paciência nos dias e noites que me esperou chegar, mas que em razão da distância eu não pude está ao seu lado.

À minha família, em especial ao meu irmão, Evalnês, que sempre acreditou em mim e apostou nesta conquista.

Ao Professor Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar pela oportunidade, confiança, colaboração e todo trabalho dedicado.

À Banca examinadora pelo tempo dispensado e pelas imprescindíveis e valorosas sugestões visando sempre o aprimoramento desta pesquisa.

À Tereza Cristina Apoliano Homsí pelos esclarecimentos metodológicos que recebi e pela imediata disponibilidade de me ajudar frente a esta missão.

Por fim, a todos aqueles que contribuíram para o aperfeiçoamento e a realização deste trabalho, assim como para o meu crescimento profissional.

E ainda, eu não poderia deixar de fora, a todos os amigos(as) que fiz nesta Universidade, em especial, ao amigo Alanylson Menezes que se foi e nos deixou tão repentinamente durante o Curso. Sua alegria de viver era contagiante.

“Eu, do livro não me livro, e nem quero me livrar. Se do livro eu me livro, como livre vou ficar?”

(Silas Fonseca)

## RESUMO

Esta pesquisa busca analisar o impacto da tributação com base no ICMS e no IRPF na distribuição de renda do Estado do Ceará, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva de seus agentes. A principal hipótese trabalhada é a de que os diferentes níveis de renda levam os contribuintes a terem perdas ou ganhos econômicos relativos, também distintos, quando submetidos à incidência de impostos indiretos e regressivos. Neste sentido, os objetivos específicos da pesquisa se propõem analisar se existe a regressividade do ICMS, analisar os efeitos econômicos da tributação sobre a distribuição de renda no Ceará, e relacionar os efeitos econômicos, entre o ICMS e o IRPF, com a participação destes impostos na arrecadação da receita tributária do Ceará. Para tanto, utilizou-se das bases de dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2008/2009 do IBGE, uma base com a arrecadação tributária total do período de 2007 a 2017 da Sefaz-CE e a base Finanças do Estado que compõe o Anuário Estatístico do Ceará (IPECE) do mesmo período. Os resultados mostraram que a classe de menor poder econômico está sendo sobrecarregada por uma tributação líquida regressiva, considerando o ICMS e o IRPF, e conclui-se que existe, no âmbito da própria pesquisa, a regressividade na incidência do ICMS, e que a queda da participação do ICMS na receita tributária do Estado do Ceará, dando lugar a impostos sobre a propriedade como o IPVA, diminui a regressividade do sistema tributário.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária. ICMS. IRPF. Tributação sobre Consumo.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the impact of taxation based on the ICMS and income tax on the income distribution of Ceará State by considering the principle of taxpayers' ability to contribute. The main hypothesis adopted is that different levels of income lead taxpayers to have relative and different economic losses or gains when undergoing to the incidence of indirect and regressive taxes. In this sense, the specific objectives of this study are, as follows: to analyze if there is a regressivity of the ICMS tax and, to analyze the economic effects of taxation on the distribution of income of Ceará, and to relate the economic effects, between the ICMS and IRPF, with the participation of these taxes in the collection of the tax revenue of Ceará. To accomplish these objectives, the database of the Family Budget Survey (POF) of the years 2008 and 2009, a database that holds the total tax collection in the period from 2007 to 2017 of the Sefaz-CE, and the Finance dataset of the State that makes up the Statistical Yearbook of Ceará (IPECE), for the same period, were used. The results showed that the class of lower economic power is being burdened by a regressive net taxation, considering the ICMS and IRPF, and it is concluded that, within the scope of the research itself, there is a regressivity in the incidence of ICMS, and that the decline in participation of the ICMS in the tax revenue of the State of Ceará, giving rise to property taxes such as IPVA, decreases the regressivity of the tax system.

**Keywords:** Tax Reform. ICMS. IRPF. Taxation on Consumption.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ilustração do procedimento para obtenção do ICMS em cada Classe ....	28
Tabela 2 – Distribuição da Renda em Classes Antes e Após a Incidência do ICMS e do IRPF no Ceará, POF-2008/2009 .....	32
Tabela 3 - Itens da Cesta de bens e suas respectivas alíquotas de ICMS .....	37
Tabela 4 - Receitas Tributárias com ICMS, IRPF e o Total de 2007 a 2016.....	38
Tabela 5 - Receitas Tributárias: ICMS, IPVA e Outras Rec. Tributárias do Ceará de 2007 a 2017 .....	39
Tabela 6 - Relação entre o ICMS e o total de receitas tributárias arrecadadas em 2008 .....	40
Tabela 7 – Carga Tributária por Base de Incidência - 2016 .....	42

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação (%) dos tributos diretos e indiretos na renda total das famílias .....	19
Gráfico 2 – Série da participação do ICMS na Receita Tributária de 2007 a 2017 ...	30
Gráfico 3 – Comportamento da Carga Tributária (ICMS + IRPF).....	32
Gráfico 4 – Receitas Tributárias com ICMS, IRPF e o Total de 2007 a 2016 .....	38
Gráfico 5 – Receitas Tributárias: ICMS, IPVA e Outras Rec. Tributárias do Ceará de 2007 a 2017 .....	39
Gráfico 6 – Relação entre o ICMS e o total de receitas tributárias arrecadadas em 2008 .....	40
Gráfico 7 – Índice de GINI do Nordeste - 2016 e 2017 .....	41

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Sistemas Tributários: Regressivo, Progressivo e Proporcional .....	22
---	----

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>16</b>
2.1	Tributação e Estado .....	16
2.2	O Sistema Tributário Brasileiro na Constituição Federal de 1988 .....	17
2.3	Conceito de Tributo .....	20
2.4	Tributação e Capacidade Contributiva .....	21
2.5	Princípio da Vedação ao Confisco .....	23
2.6	Princípio da Liberdade de Tráfego .....	23
2.7	Considerações sobre o ICMS e IRPF .....	24
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>26</b>
3.1	Tipologia da Pesquisa .....	26
3.2	Base de Dados .....	26
<b>4</b>	<b>RESULTADOS</b> .....	<b>30</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>34</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>36</b>
	<b>APÊNDICES</b> .....	<b>37</b>
	<b>ANEXOS</b> .....	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil em 2015, de acordo com os dados da Receita Federal (2017), ocupou a posição 23ª entre os países com a maior carga tributária dentre os que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, e quando comparado com os países da América Latina e Caribe o Brasil ocupou a 3ª posição com a maior carga tributária. Vale ressaltar que, no momento desta pesquisa, o Brasil não faz parte da OCDE e que a comparação seguiu apenas a publicação apresentada pela Receita Federal (2017).

Outro enfoque é a má distribuição de renda no Brasil, a qual contribui diretamente para a desigualdade social, esta ainda mais acentuada nos Estados da região Nordeste. O Ceará, segundo IBGE (2018), teve o índice de GINI de 0,560 sendo a sétima maior taxa do Brasil. Conforme mostra o gráfico do anexo A.

Ainda sobre a má distribuição de renda, de acordo com levantamento feito pelo IPECE (2017), 1% das pessoas que mais ganham no Estado do Ceará recebeu de rendimentos, uma média de, R\$ 19.935,00 mensais. Este levantamento do IPECE (2017) mostrou ainda que este valor é 40,1 vezes maior do que a renda média dos 50% da população mais pobre (R\$ 497,00). Na região Nordeste, essa razão foi de 44,9 vezes e na região Sul, apenas 25 vezes.

O resultado de uma análise com enfoque econômico sobre a base de incidência da arrecadação tributária em um levantamento do Ministério da Fazenda (2017) mostra também que em 2016 do total da arrecadação do Brasil, 19,97% veio da tributação sobre a renda e 4,67% sobre a propriedade, que somados representam 24,64%. Ao passo que do mesmo total arrecadado 47,39% veio do consumo de bens e serviços. Conforme mostra a tabela do anexo B.

Uma distribuição mais igualitária da renda da população brasileira passa por uma reforma tributária que atinja as três esferas de governo. O sistema tributário brasileiro pauta-se, sobretudo, nos impostos indiretos e estes sobrecarregam aqueles contribuintes com menor capacidade contributiva para o Estado.

De fato, o poder de tributar é parte do poder extroverso do Estado e tem suas origens no bojo do “contrato social”, que legitima o Estado compulsoriamente a deter parte da capacidade econômica individual em favor do bem coletivo.

Dados do Anuário Estatístico do Ceará, elaborado pelo IPECE (2017), mostram que a arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no Ceará em 2016 foi responsável pela arrecadação de 10,43 bilhões de reais, representando 82,25% da receita tributária total arrecadada pelo Estado. A importância estratégica do ICMS, do ponto de vista da equidade, se dar pelas suas características de incidências, pelo seu caráter regressivo e por ser um imposto não cumulativo e seletivo, como explicado na seção do Referencial Teórico.

Para contornar as consequências de uma má distribuição de renda pela tributação, três princípios são apresentados pelo professor Unger (2018) que devem orientar as iniciativas para combater a desigualdade de renda no Brasil com base na tributação. Para ele são as mudanças estruturais que domam o poder econômico.

Segundo o referido autor (2018), primeiro deve-se afirmar a primazia da mudança estrutural sobre a correção retrospectiva, seja pela tributação, seja pelo gasto social. Segundo, com respeito à tributação e ao gasto social, reconhecer que o que mais importa no curto prazo é o nível agregado da receita e como ela é gasta, e, portanto, reorganizar o sistema tributário brasileiro com base num imposto neutro, e no médio prazo por um imposto sobre o valor agregado, a exemplo, no curto prazo por um imposto generalizado sobre as transações financeiras, e terceiro, admitir que a receita possa ser usada para efeito redistribuidor de forma acessória ou complementar das rendas em sociedade, desde que sejam reconhecidos os seus principais alvos; a hierarquia dos padrões de vida e o acúmulo do poder econômico.

O Professor Unger (2018) aponta, ainda, quanto à hierarquia dos padrões de vida que a correção da desigualdade perpassa pela tributação do consumo individualizado no médio prazo e pela inclusão da tributação dos lucros e dividendos dos ganhos de capital dentro do imposto de renda atual, e quanto ao acúmulo do poder econômico, a tributação das heranças e doações.

O objetivo principal deste estudo é analisar o impacto da tributação com base no ICMS e no IRPF na distribuição de renda do estado do Ceará. Ou seja, analisar os impactos da tributação, comparando os efeitos econômicos do ICMS e do IRPF, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva de seus agentes.

A principal hipótese trabalhada na pesquisa é a de que os diferentes níveis de renda levam os consumidores (contribuintes) a terem perdas ou ganhos

econômicos relativos, também distintos, quando submetidos à aplicação do regime de taxaço de impostos indiretos e regressivos.

Com isso, os impostos indiretos acabam prejudicando os contribuintes de renda mais baixa, ao passo que eles tendem a consumir uma parcela maior de suas rendas, no entanto eles têm uma capacidade contributiva menor para o Estado em termos absolutos de arrecadação. O imposto, portanto, não seria neutro.

Neste sentido, os objetivos específicos da pesquisa se propõem analisar se existe a regressividade do ICMS, caso exista se esta é compensada pela progressividade do IRPF no Estado do Ceará, tendo em vista o retorno social dos impostos aqui estudados; analisar os efeitos econômicos da tributação sobre a distribuição de renda do Estado do Ceará sob a ótica da capacidade contributiva, e relacionar os efeitos econômicos compensatórios entre o ICMS e o IRPF com a participação destes impostos na arrecadação da receita tributária do Ceará.

Esta pesquisa tem um diferencial em relação às anteriores, que é mostrar o quanto a participação do ICMS na receita tributária vem dando lugar a outros tributos geridos pelo Estado, como pode ser observado na seção dos resultados. Mostra-se, também, a regularidade da arrecadação no período da pesquisa, como pode ser vista na tabela 6 e no gráfico 6 diminuindo, assim, erros de interpretação.

Este trabalho é composto pelas seguintes seções: a primeira seção trata do referencial teórico sobre o tema, ou seja, versará sobre os conceitos econômicos e tributários que permeiam o tema em apreço, a legislação e a revisão de literatura acerca da tributação e a desigualdade de renda no Brasil.

Na segunda seção está presente a metodologia utilizada na pesquisa e a base de dados. Na terceira seção estão os resultados alcançados por meio da metodologia apresentada na seção anterior; por fim, na quarta seção está presente a conclusão de toda a pesquisa realizada.

Diante do exposto, pretende-se com os resultados da pesquisa amadurecer os estudos sobre uma tributação mais adequada, do ponto de vista da capacidade contributiva, visando além da evolução teórica sobre o assunto, a efetivação de políticas públicas de distribuição de renda pautada na tributação de seus agentes econômicos. Contribuindo, assim, para viabilizar uma tributação mais justa do ponto de vista da distribuição de renda.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Tributação e Estado

Esta seção visa mostrar os conceitos e as definições trazidas pela legislação tributária no Brasil, a qual tenha relação direta com a pesquisa, além de apresentar características e classificações que servirão para compreender os efeitos econômicos dos impostos ICMS e IRPF na distribuição de renda do Estado do Ceará. Na pesquisa, dada a amplitude do assunto, a revisão de literatura busca apresentar somente referências e conceitos voltados para o tema deste trabalho.

Pesquisadores de diferentes vertentes têm estudado a progressividade dos impostos diretos como o IRPF e a regressividade dos impostos indiretos como o ICMS e utilizando como alicerce a renda e o consumo das famílias no Brasil com base em estimações de modelos econométricos. A Pesquisa de Orçamento Familiar – POF – 2008/2009 levantada pelo IBGE tem sido a principal fonte de dados empregada e será a fonte também deste estudo, por ser a mais recente.

No entanto, examinando, ainda que resumidamente, os indicadores econômicos de consumo e renda, percebe-se o quanto a classe de menor poder econômico pode estar sendo sobrecarregada por uma tributação regressiva.

O tributo é essencialmente importante para o Estado, conforme a exposição do Professor Machado Segundo (2018, p. 102) ao mencionar sobre:

[...] o dever fundamental de pagar tributos, do qual dependeriam, em última análise, as providências destinadas a efetivar todos os direitos fundamentais, porquanto sem tributos sequer existiria o Estado, e sem este não existiriam mecanismos destinados a garantir e efetivar direitos como os ligados à liberdade, à propriedade, à integridade física, etc.

Ainda sobre a sua importância, para Giambiagi e Além (2011) as ações do Governo por meio da Política Fiscal incluem três funções básicas. A função alocativa responsável pelo oferecimento de bens públicos, a função estabilizadora encarregada da busca por alto nível de emprego, estabilidade dos preços e razoável crescimento econômico e a função distributiva que procura ajustar a distribuição de renda de forma que prevaleça a distribuição que a sociedade considera mais justa.

Ainda segundo Giambiagi e Além (2011) instrumentos como: transferências, impostos e subsídios podem ser utilizados para promover a redistribuição da renda. Os governos podem usar de transferência direta como é o

caso do imposto de renda negativo para aqueles que ganham abaixo de um limite mínimo pré-estabelecido política e tecnicamente, por exemplo.

O governo também pode utilizar recursos de tributação de rendas mais altas para financiar programas destinados à população de renda mais baixa, como a construção de conjuntos habitacionais. Outra medida que também pode ser utilizada visando à redistribuição mais igualitária da renda é a taxação de produtos, considerados “supérfluos” e/ou “de luxo”, adquiridos por consumidores de renda mais alta com alíquotas maiores, ao passo que cobraria alíquotas mais baixas para a cesta de bens de primeira necessidade para os consumidores de baixa renda.

Pois quanto aos impostos, o artigo 16 da Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, diz que é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Portanto, o enunciado diz que os recursos arrecadados com impostos voltarão para o contribuinte na forma de alguma benfeitoria, mas que esta contrapartida não está vinculada em lei, pois a função principal é arrecadar fundos para abastecer o tesouro do Estado, e não tem o propósito de intervir diretamente no bem-estar imediato dos contribuintes. Desta forma o Estado tem a prerrogativa de escolher a área, ou setor, em que será gasto o montante arrecadado.

## **2.2 O Sistema Tributário Brasileiro na Constituição Federal de 1988**

Várias são as formas de arrecadação financeira do Estado brasileiro, incluindo receitas tributárias e não tributárias, como as receitas de capital por exemplo. Estas arrecadações podem ser obtidas por lançamentos de títulos públicos, emissão de moeda, empréstimos e, principalmente, por meio da tributação.

A Constituição Federal de 1988 elenca nos seus artigos 145, 148 e 149 cinco espécies tributárias, qual seja: impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. A Constituição divide e atribui, ainda, a cada esfera de poder (União, Estados, DF e Municípios) quais os tributos que estes entes políticos podem instituir. Trata-se da competência tributária.

Impostos já foram tratados logo acima. Quanto às Taxas são tributos que segundo o art. 145, II, CF/88, o Estado deve realizar certas atividades, ou seja, são tributos de natureza contraprestacional já que só são devidas diante de certas

despesas do Estado ao realizar atividades como: Serviço Público específico e divisível. Também são tributos vinculados quando levado em consideração a hipótese de incidência (pressupõe uma atividade do Estado relativa ao Contribuinte).

As Contribuições de Melhoria - art. 145, III CF/88 - são cobradas em razão da valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública. Sua base de cálculo é o montante da valorização do imóvel. O art. 81-CTN trás os limites de cobrança que são dois: um limite global igual ao valor da despesa com a obra pública e um limite individual igual ao montante da valorização do imóvel.

Os Empréstimos Compulsórios são divididos pela Constituição Federal em dois tipos: Empréstimos Compulsórios de Guerra, que só podem ser instituídos por Lei Complementar diante de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e os Empréstimos Compulsórios de Investimentos de caráter urgente e relevante interesse nacional. Ou seja, são dois os tipos de Empréstimos Compulsórios, um relacionado à Guerra e outro relacionado a Investimentos. Existe a devolução do empréstimo. A Lei Complementar que instituir o Empréstimo Compulsório de Guerra deve prever o prazo do empréstimo e as condições do seu resgate, parágrafo único, art. 15, CTN e parágrafo único, 148, CF/88, (vinculação da arrecadação). É tipicamente um tributo vinculado.

O art. 149, CF/88 mostra que as Contribuições Especiais são bastante parecidas com os Impostos, inclusive em relação ao fato gerador, podendo ser iguais até quanto à hipótese de incidência. Ou seja, o Estado não necessita prestar nenhuma atividade para o contribuinte, elas têm caráter contributivo, são instituídas pela União, mas Estados, DF e Municípios também pode instituí-las desde que para custear o regime de previdência dos servidores do próprio ente político (Estado, DF ou Município). Mas diferentemente dos impostos, as Contribuições Especiais têm suas arrecadações vinculadas.

De acordo com Sabbag (2017), o Regime Próprio de Previdência Social - RPPS dos servidores dos Estados, DF ou Municípios são custeados por contribuições instituídas pelos respectivos entes políticos. E neste caso não precisam de Lei Complementar para a sua instituição. São exemplos de Contribuições Especiais a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas para o custeio da seguridade social e a COSIP – Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – a cargo dos Municípios.

As Contribuições Especiais são classificadas em: Sociais (Custeio da Seguridade Social e têm suas fontes trazidas pela própria CF/88 - Art. 195 CF/88), de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Contribuições para o SEBRAE, Contribuições para o INCRA, CIDE-Combustíveis, etc.), de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas – Corporativas – e neste caso quem institui é a União (competência tributária), mais quem arrecada e fiscaliza é outra pessoa com a chamada capacidade tributária ativa.

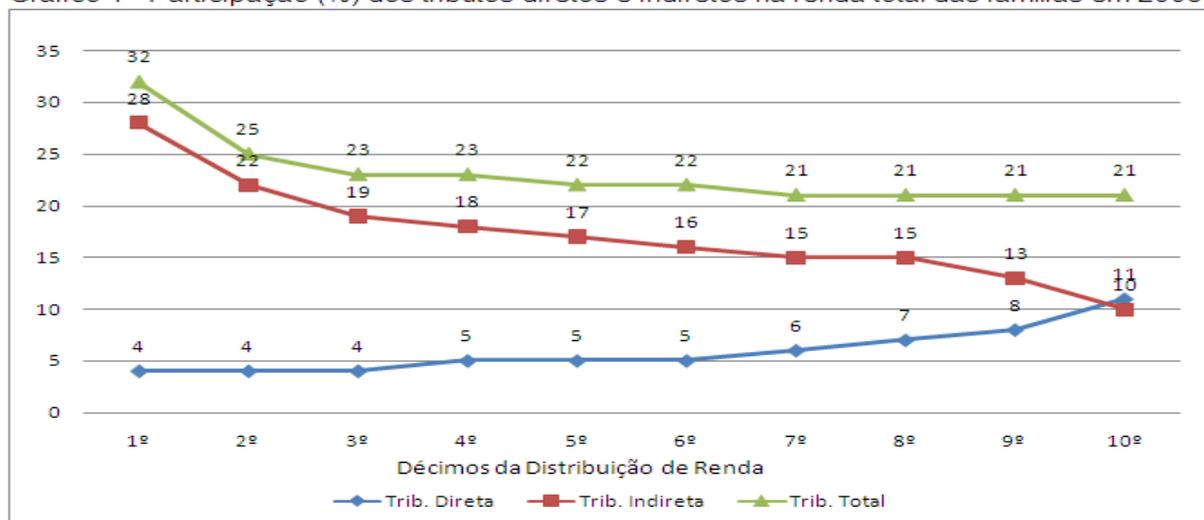
Existe ainda a COSIP – Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública, (art. 149-A, CF/88), que são instituídas por Lei Ordinária.

Quanto à competência tributária e à capacidade tributária, Sabbag (2017) ensina que a primeira é o poder que o ente político, conferido constitucionalmente, tem de instituir o tributo a ele atribuído, e é caracterizada por ser facultativa, intransferível, indelegável, irrenunciável e imprescritível. Ao passo que, a capacidade tributária é a condição que outra pessoa jurídica de direito público (autarquias profissionais) tem de arrecadar e de fiscalizar o tributo, (art. 7º, CTN).

Segundo Sabbag (2017, p. 232) a estrutura tributária brasileira caminha na contramão das experiências internacionais, pois “constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como o ICMS, o IRPJ, o ISS, a COFINS, a CSLL, entre outros”. E não de tributos diretos, que geralmente incidem sobre a renda ou o patrimônio, a exemplo do IRPF, o IPVA e do IPTU.

Como poder ser visto no gráfico 1 a seguir:

Gráfico 1 - Participação (%) dos tributos diretos e indiretos na renda total das famílias em 2008.



Fonte: IBGE. POF-2008/2009. Elaboração Própria.

Os impostos indiretos não levam em consideração o quanto o contribuinte ganha, mas apenas o quanto ele consome. Logo, pagam a mesma alíquota de impostos os de maiores e os de menores rendas. Por outro lado, o imposto de renda pessoa física, é um exemplo de imposto direto porque ele incide diretamente sobre o patrimônio (a renda) da pessoa, portanto a relação é direta, isto é, quanto maior a renda, maior o tributo a ser pago. Assim também como o IPVA (imposto estadual) e o IPTU (imposto municipal), que incidem diretamente sobre o valor patrimonial do bem, veículo automotor ou residências e/ou terrenos, respectivamente.

### **2.3 Conceito de Tributo**

O conceito de tributo está previsto no artigo 3º da Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Para Sabbag (2017), a prestação pecuniária diz que não se pode pagar o tributo em objetos ou unidades de produtos e deve ser pago em moeda corrente nacional. Compulsório vem da obrigação legal que o contribuinte tem de quitar a prestação de forma obrigatória. O tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, isto é, não podem ser confundidos com penalidade.

Ainda sobre o conceito de tributo, o artigo 9º da Lei 4.320/64 registra que “tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, [...] nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

Sabbag (2017) expõe que o direito tributário brasileiro é regido por princípios constitucionais e legais (são princípios contidos na Constituição Federal e nas Leis Tributárias) que conduzem a instituição e a cobrança de impostos e os demais tributos no Brasil. Portanto, cabe apresentar os princípios de direito tributário elencados no art. 145 da Constituição Federal de 1988 e no código tributário brasileiro (Lei 5.172 de 25/10/1966). São princípios que regem a instituição e a cobrança de impostos e os demais tributos: capacidade contributiva, vedação ao confisco e liberdade de tráfego. Além dos princípios econômicos vistos logo adiante.

## 2.4 Tributação e Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, conceitualmente, encontra-se positivado no ordenamento jurídico brasileiro conforme consta no artigo 145, §1º da Constituição Federal vigente:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se de um princípio de direito tributário e serve para orientar o legislador a instituir tributos observando a capacidade que o contribuinte tem para contribuir frente ao recolhimento do imposto quando devido aos cofres de Estado.

Quanto ao caráter pessoal, conforme Machado Segundo (2018), significa que o imposto será calculado de acordo com as singularidades próprias de cada contribuinte. O IRPF é um exemplo de imposto pessoal, que pode representar ônus maior, ou menor, a depender do número de dependentes do contribuinte, da despesa com a saúde ou a educação do contribuinte e de seus dependentes.

O autor, ainda, menciona que o imposto ser graduado conforme a capacidade econômica diz respeito ao fato do imposto poder variar (ser maior, ou menor) consoante a capacidade econômica do contribuinte de dispor de recursos a fim de contribuir para o tesouro do Estado. Trata-se de uma circunstância que não pode ser aplicada a todas as espécies tributárias.

Segundo Sabbag (2017) o legislador deve procurar evitar que a mesma carga tributária incida sobre os agentes que se encontram economicamente em situações distintas, sob pena de uma parte dos agentes arcarem com uma contribuição relativamente maior do que a outra, e ferindo o propósito de uma tributação justa ou economicamente ótima.

Portanto, o princípio em apreço busca um ideal de justiça ao exigir a igualdade de sacrifício frente à aplicação da incidência tributária. A efetivação deste princípio visa sempre garantir tanto a equidade vertical, que é aquela em que o ônus tributário é diferente para os agentes conforme suas condições econômicas também distintas, quanto à equidade horizontal que é aquela em que o ônus tributário é igual para aqueles com iguais condições econômicas.

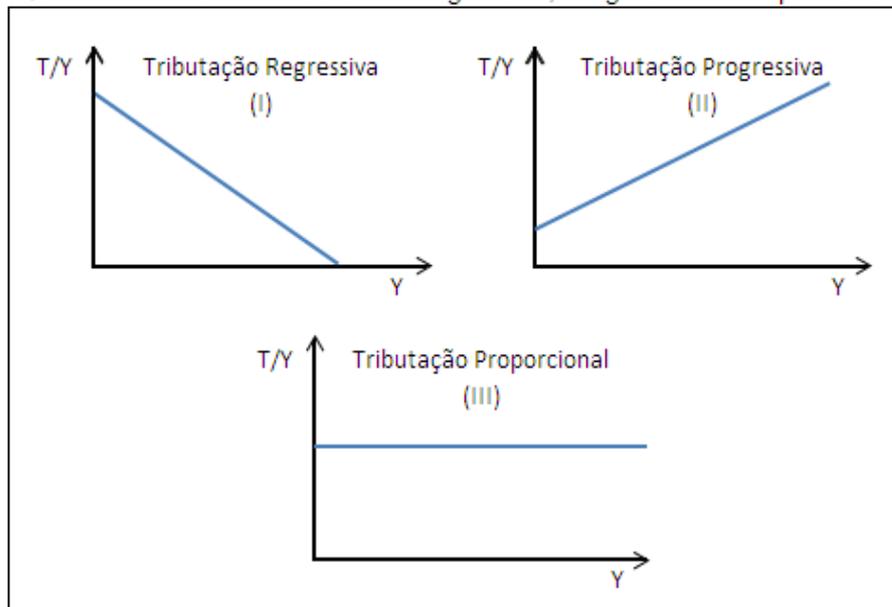
O peso relativo do tributo para cada contribuinte depende do sistema tributário aplicado, este pode ser regressivo, progressivo ou proporcional. No sistema tributário regressivo o ônus tributário sobre os indivíduos com menor poder de compra é relativamente maior do que sobre os indivíduos das classes mais ricas da sociedade. Dessa forma, é um modelo que favorece a uma maior concentração da renda aumentando cada vez mais a desigualdade entre as faixas.

No sistema tributário progressivo a sua principal característica é a de que os indivíduos com menor poder econômico arcam com alíquotas de impostos menores do que os indivíduos que pertencem às classes de rendas maiores.

Já no sistema tributário proporcional há uma relação de neutralidade, pois a alíquota relativa ao imposto é única e incide sobre uma base de cálculo que varia de acordo com o nível de renda do agente econômico. No entanto sua característica não favorece a uma melhor distribuição da renda perpetuando, assim, o *status quo*.

O Quadro 1, a seguir, tem o propósito de ilustrar o que acontece com o ônus tributário com relação ao aumento de renda nos três sistemas. No eixo vertical encontra-se a relação entre tributo/renda e no eixo horizontal encontra-se a renda.

Quadro 1 - Sistemas Tributários: Regressivo, Progressivo e Proporcional



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para Giambiagi e Além (2011), o sistema tributário escolhido, mesmo quando levadas as diretrizes do Estado para o âmbito jurídico, tem em relação ao teor econômico o propósito, quanto à renda, de melhor fazer justiça social.

## 2.5 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco é consagrado pelo art. 150, IV - CF/88 e diz ser vedado utilizar tributo com o efeito de confisco. No entendimento de Sabbag (2017), para o efeito de confisco sobre um tributo pressupõe a tributação em excesso ou antieconômica, isto é, trata-se da coleta que imprime à cobrança confiscatória, esgotando o patrimônio tributável dos contribuintes, em evidente prejuízo da sua capacidade contributiva e do seu direito de propriedade.

O conceito de Confisco, via de regra, tem sido apresentado como a apropriação da “propriedade de um particular pelo Estado, sem uma justa indenização” (SABBAG, 2017, p. 299). Logo, trata-se de uma ação do Estado visando retirar a propriedade de um contribuinte sem nenhuma retribuição financeira ou econômica. Quando ocorre no âmbito tributário, reveste-se de um tributo inconstitucional.

## 2.6 Princípio da Liberdade de Tráfego

O princípio da Liberdade de Tráfego (Art. 150, V, CF/88) fala que é vedado aos entes federativos tributar a simples movimentação de Bens e de Pessoas entre Estados e entre Municípios, ressalvada a cobrança de pedágio. O Pedágio porque a natureza jurídica do pedágio é, segundo o STF (ADI 800<sup>1</sup>), preço público, é tarifa e não imposto. Portanto, não tem natureza tributária, e por isso, também, não precisa de Lei para instituí-lo.

Segundo Sabbag (2017), no caso do ICMS, o que é tributado é a circulação de Mercadorias e NÃO o tráfego em si, portanto tem haver com a mudança de titularidade da propriedade da Mercadoria circulada.

De acordo com Machado Segundo (2018), o simples fato de ter sido transportada a mercadoria de um estado, ou município, para outro não pode ser considerado para o efeito de cobrança de um tributo específico, e não pode ser visto como fator de discriminação para a majoração de um tributo já existente.

---

<sup>1</sup> ADI 800 - Ação Direta de Inconstitucionalidade é um instrumento usado pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil para exercer o controle direto da constitucionalidade das leis e atos normativos. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=269046>>. Acesso em 18 maio 2018.

## 2.7 Considerações sobre o ICMS e IRPF

Os autores Leitão, Irffi e Linhares (2012, p. 5) explicam que a Constituição Federal de 1988 trouxe consigo uma reforma tributária como resposta a uma série de questionamentos ao fortalecimento da União frente aos Estados e Municípios e ao centralismo político da época, reforma que foi iniciada desde 1966 com a criação do código tributário nacional – CTN, ainda no período militar. E completam dizendo, "não por acaso, a reforma de 1988 teve como eixo central a questão federativa, sendo sua orientação básica fortalecer os Estados e Municípios".

Eis o resultado de um dos movimentos reivindicatórios por uma maior autonomia dos estados, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria – ICM, este figurava como o principal imposto sobre o valor agregado do país. Ainda segundo Leitão, Irffi e Linhares (2012, p. 5), a reforma ampliou a base de arrecadação do imposto (ICM) passando para ICMS “ao incorporar a base de incidência dos antigos impostos únicos e especiais cobrados pela União sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, comunicações e serviços de transporte interestadual”.

Depreende-se que, a Constituição Federal de 1988 criou o ICMS para substituir o ICM, e hoje é o principal tributo de competência dos estados, conforme está previsto no seu art. 155, inciso II. No ano de 2008, como mostrado no gráfico 2, o ICMS era responsável por 94,64% da receita tributária do Ceará.

Dessa forma, houve um aumento da carga tributária bruta arrecadada pelos estados, não que todo o ônus do sistema tenha aumentado, mas apenas a parcela que cabia aos estados. O conceito de carga tributária bruta, nesta pesquisa, segue a definição usada pela Receita Federal do Brasil (2016) em seus estudos sobre a Carga Tributária Bruta no Brasil, "como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais”.

No caso dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS representa a maior parcela dessa carga tributária. É um conceito que para esta pesquisa vai embasar as hipóteses iniciais sobre o ônus da arrecadação tributária no Brasil, e mais especificamente no Ceará por ser um dos principais instrumentos da política fiscal.

O ICMS é um imposto estadual e que incide sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a circulação de mercadorias (quando com mudança de titularidade) e a prestação de serviço de comunicação.

O ICMS, em essência, é um imposto não cumulativo, ou seja, é aquele que na etapa seguinte do processo produtivo e/ou de comercialização do produto ou serviço desconta o imposto que já foi pago na etapa anterior. (Art. 155, § 2º, I e II, CF/88). O imposto é repassado até chegar ao consumidor final, que é o último na cadeia, de modo que vem sendo compensado o montante do mesmo tributo já pago.

O Imposto de Renda Pessoa Física, por sua vez, é de exclusividade, quanto à competência tributária, da União e sua incidência leva em consideração o princípio da progressividade (Art. 153, § 2º, I, CF/88), como é um tributo direto e que incide sobre a renda, este é cobrado segundo a faixa de renda do contribuinte, em suma quanto mais elevada é a renda maior é a alíquota do imposto sobre ela.

Para Machado Segundo (2018, p. 276) a cobrança do IRPF atinge indiretamente a dignidade do contribuinte, e que embora o poder público precise dos recursos levantados para prover, pelo menos em tese, as atividades do Estado em prol da dignidade de vida do coletivo, "é preciso fazê-lo de forma equilibrada para que não se suprima a dignidade de quem se submete ao imposto".

De acordo com Giambiagi e Além (2011) quando comparado aos padrões internacionais, o nível de tributação de Pessoas Físicas (como é o caso do IRPF) no Brasil é baixo. Giambiagi e Além (2011) expressa ainda que o grau de regressividade (quanto mais essencial o produto, menor será a alíquota incidente, no caso do ICMS), e o grau de progressividade (IRPF) dependem de como o Sistema Tributário é estruturado. Para ele, utilizar-se da progressividade dosada de acordo com a renda do contribuinte é mais efetivo do que a regressividade (presente no ICMS sobre produtos e serviços) quando se deseja alcançar uma tributação mais justa com vista a uma maior distribuição da renda da sociedade como um todo.

Busca-se, portanto, um tributo neutro, ou seja, um tributo que não mude os preços relativos, que não desarranje os incentivos econômicos e que permita maximizar a receita minimizando o trauma econômico, e com isto consiga financiar o investimento social nas pessoas e nas suas capacitações.

Por fim, Alves (2010) fala que a tributação é uma atividade de Estado que envolve política, economia e direito, dado ao fato de poder exigir prestações pecuniárias compulsórias da sociedade. Este envolvimento de áreas distintas, porém interligadas, guiará a metodologia utilizada neste trabalho, seção seguinte, a qual será dada ênfase em modelos econômicos com respaldo no direito tributário.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Tipologia da Pesquisa**

A pesquisa que foi desenvolvida classifica-se quanto à finalidade como básica estratégica, pelo seu teor frente a uma possível reforma tributária, pois foi feita para colaborar com os estudos sobre a análise tributária dos efeitos do ICMS e do IRPF na distribuição de renda do Estado do Ceará. A pesquisa, ainda, tem o propósito de desenvolver o conhecimento sobre tributação equilibrada e distribuição da renda e buscou propor recomendações úteis que possam, eventualmente, ser utilizadas para minimizar o problema da distribuição de renda no Estado do Ceará a partir da incidência tributária do ICMS e do IRPF.

A pesquisa é, essencialmente, descritiva e teve uma abordagem quantitativa, devido ao uso de técnicas e de ferramentas estatísticas com o emprego de tabelas e gráficos na análise. A abordagem quali-quantitativa em alguns pontos do estudo também pode ser empregada, dada à análise do fenômeno estudado.

A pesquisa utilizou-se do método indutivo, ao passo que partiu de observações específicas quanto aos impactos financeiros do ICMS e do IRPF na renda dos contribuintes com o propósito de obter conclusões a respeito da distribuição de renda a partir dessa tributação. E quanto aos procedimentos, a pesquisa foi, essencialmente, bibliográfica e documental.

#### **3.2 Base de Dados**

Foi utilizada uma base de dados secundários para a elaboração da pesquisa. Foi utilizada a base de dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2008/2009 porque se trata da última base de dados POF levantada entre 19/05/2008 e 18/05/2009 disponibilizada pelo IBGE. Esta base apresenta os dispêndios com relação a diversos bens de consumo e os rendimentos das famílias.

Os dados sobre rendimentos, despesa, inflação de 2007 a 2017 e índices de GINI para os Estados da região Nordeste, também foram retirados do IBGE.

Também foi utilizada uma base da Secretaria da Fazenda, Sefaz-CE, para o levantamento da arrecadação do ICMS de 2007 a 2017, trata-se de uma série

de dez anos levantada para mostrar a importância que este imposto tem nas receitas tributárias do Ceará, como mostra o gráfico 5 e a tabela 5 no Apêndice C.

Foi usada, também, como base para este estudo uma base de dados do IPECE, a partir das tabelas que compõe o Anuário Estatístico do Ceará. Foram levantados dados de 2007 a 2016, os dados referentes a 2017 ainda não foram publicados pelo IPECE, já que as publicações têm uma defasagem de 01 (um) ano.

Seguindo a metodologia de Alves (2010), foi escolhida uma cesta de bens com 50 itens do gênero alimentício, de acordo com uma proposta da CEPAL, com o intuito de retratar com maior precisão a cesta de bens consumida no Ceará. Quanto aos domicílios considerados na pesquisa, estes compreendem a um ou mais moradores. Para efeito desta pesquisa, domicílio é igual à unidade de consumo.

Foram investigadas 1.861 unidades de consumo, por vezes chamadas de domicílios, e são particulares permanentes no Estado do Ceará e que compreendem desde um morador a um conjunto de moradores, estes representavam uma ou mais famílias, importando apenas que compartilhavam da mesma cesta de consumo ou que compartilhavam as despesas da mesma moradia.

O conjunto de bens pesquisado surgiu como opção devido à preocupação em retratar com maior precisão a cesta de consumo de um domicílio cearense, tendo dessa forma a possibilidade de analisar mais precisamente o tema discutido.

Os dados de consumo inseridos na POF são confiáveis, pois os cálculos da linha da pobreza e de indigência no Brasil são realizados com base neles. Logo, com base nas informações extraídas da POF 2008/2009 será possível observar o quanto foi utilizado para o pagamento de impostos, neste caso o ICMS e o IRPF.

As alíquotas de incidências do ICMS sobre os bens que compõem a cesta escolhida foram divididas em três grupos seguindo o artigo 44 da Lei Estadual nº 12.670/96, que institui o ICMS no Ceará, como mostra a tabela 3 do Apêndice A. Um grupo tinha a incidência de alíquota 0%, portanto eram isentos na época, o segundo grupo com alíquota de 7% e o terceiro grupo com incidência de 17%.

Quanto ao IRPF, foi analisado se a progressividade inerente ao imposto compensa a regressividade do ICMS, pago de forma indireta, e quanto ao cálculo do IRPF foi feito com base na tabela progressiva anual divulgada pela Receita Federal do Brasil e elaborada segundo a Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007.

As rendas foram divididas em três grupos, conforme a tabela acima citada. O primeiro grupo composto por indivíduos com rendimentos de até R\$ 1.372,81 mensais (ou até R\$ 16.473,72 anuais), e neste caso incidia alíquota zero, o segundo grupo composto pelos indivíduos com rendimentos entre R\$ 1.372,81 e R\$ 2.743,25 mensais, e que incidia a alíquota 15% e dedução de R\$ 205,92. Pertencem ao terceiro grupo aqueles cujos rendimentos são maiores que R\$ 2.743,25 mensais, ou acima de R\$ 32.919,00 anuais, com alíquota de 27,5% e dedução de R\$ 548,82.

Como, em suma, o propósito deste estudo é identificar através de uma análise tributária os impactos econômicos do ICMS e do IRPF na distribuição de renda do Estado do Ceará, somente dados de consumo e de renda do Ceará foi objeto do deste estudo. Como os dados de gastos com o consumo da base de dados da POF-IBGE vêm com o valor do ICMS embutido será necessário deduzi-lo de cada despesa de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{ValorSemICMS} = (\text{ValorComICMS}/(1+\text{Alíquota})) \quad (1)$$

A tabela 1, abaixo, ilustra o procedimento de obtenção do ICMS médio para cada classe, no exemplo foi usado o item arroz por ser um dos itens que compõe a cesta básica, mas na pesquisa foi usado o mesmo procedimento para cada item da tabela 3 no Apêndice A. Portanto o ICMS Total de cada classe é uma soma dos ICMS's pagos por cada item da sua respectiva cesta. Basta imaginar que cada classe de renda é na verdade um indivíduo representativo médio.

Tabela 1 - Ilustração do procedimento para obtenção do ICMS em cada Classe.

Classe	Domicílio	Cons_Arroz	Fórmula	Desp. s/ ICMS	ICMS	Média_ICMS
1	1	R\$ 10,00	$10/(1+0,07)$	R\$ 9,35	R\$ 0,65	R\$ 0,76
	2	R\$ 20,00	$20/(1+0,07)$	R\$ 18,69	R\$ 1,31	
	3	R\$ 5,00	$5/(1+0,07)$	R\$ 4,67	R\$ 0,33	
	:	:	:	:	:	
2	156	R\$ 24,00	$24/(1+0,07)$	R\$ 22,43	R\$ 1,57	R\$ 2,27
	157	R\$ 30,00	$30/(1+0,07)$	R\$ 28,04	R\$ 1,96	
	158	R\$ 50,00	$50/(1+0,07)$	R\$ 46,73	R\$ 3,27	
	:	:	:	:	:	

NOTA: Os valores da coluna **Cons\_Arroz** são apenas para ilustrar o procedimento, mas na pesquisa foram utilizados dados reais da base POF - 2008/2009.

Dessa forma se um bem for comprado por R\$ 10,00 e sobre ele incidir uma alíquota de 7% (0,07), logo o valor sem o imposto será de  $[10/(1+0,07)] = 9,35$ .

Quanto à distribuição da renda, esta foi dividida em classes de acordo com a regra estatística de Sturges, por se tratar de um modelo estatístico que serve para calcular o número de classes de frequências quando existe um número grande de amostras. De acordo com a seguinte fórmula:

$$K = 1 + 3,3 \cdot \log(n) \quad (2)$$

Sendo K o número de Classes e n é o número de observações. Inicialmente, de posse da amostra com os 1861 domicílios entrevistados, coloca-se em ordem crescente da renda e aplica-se a fórmula de Sturges separando-os em 12 classes, cada classe terá 155 unidades, depois de feito todo o procedimento usa-se a renda média de cada classe iniciando na classe 01 com  $\frac{1}{4}$  de salário de 2008, próximo de R\$ 103,75, indo até a classe 12 com cerca de R\$ 15,3 salários mensais.

Os dados de renda e consumo foram deflacionados e anualizados para a data de 15/01/2009, conforme a metodologia da POF-2008/2009, o motivo é a diferença de datas nos recolhimentos das informações, tanto das despesas realizadas na compra dos bens quanto da renda recebida pelos contribuintes. O valor do salário mínimo era de R\$ 465,00 (quatrocentos e sessenta e cinco reais).

Dada a natureza dos bens da cesta de consumo foi utilizado o Índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA – para fazer a deflação dos preços nos dados coletados pelo IBGE (POF-2008/2009). A taxa de inflação foi de 5,90% em 2008.

Para a dedução do Imposto de Renda Pessoa Física referente a cada classe, que incidia a alíquota de 15% ou de 27,5%, foi utilizada a seguinte fórmula:

$$IRPF_j = (Renda\_Anual_j \cdot Alíquota\%) - Parc\_deduzir\_IRPF_j \quad (3)$$

Em que **IRPF<sub>j</sub>** é o imposto arrecadado pelo Estado da classe j, com  $j=1,2,3,\dots,12$ . A **Renda\_Anuaj** é a renda mensal multiplicada por 12 meses em cada classe j, a **Alíquota** é um percentual fixado e incidente sobre a renda anualizada de acordo com a faixa de renda a que pertença a classe j, e **Parc\_deduzir\_IRPF<sub>j</sub>** é a parcela a deduzir do **IRPF<sub>j</sub>**. O modelo é funcional para o propósito da pesquisa.

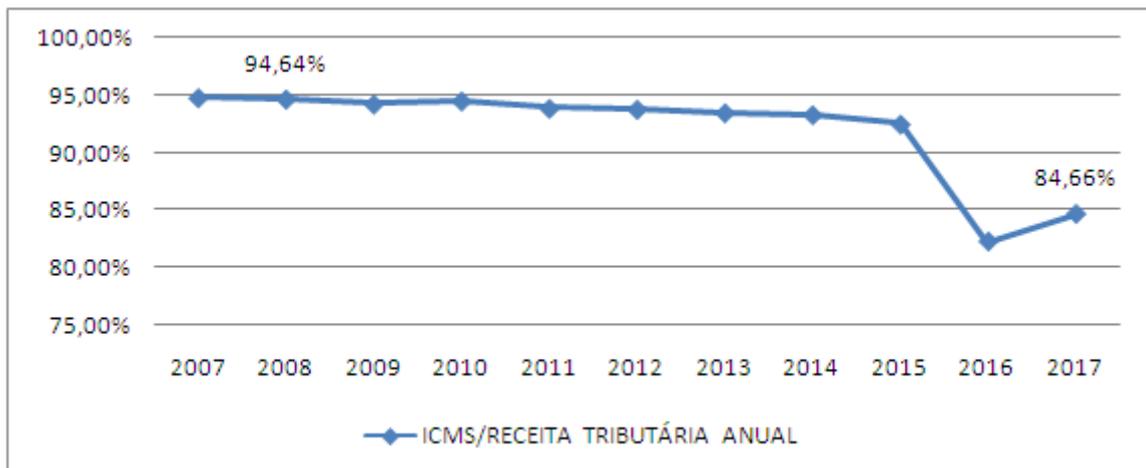
## 4 RESULTADOS

Da base de dados POF-2008/2009 foram utilizadas algumas categorias de consumo que compõe a cesta de bens das unidades domiciliares como alimentação-isenta, alimentação-cesta básica, alimentação-geral, alimentação fora de casa, bebidas alcoólicas, transporte, energia, fumo, joias, medicamentos e vestuários. Foi confrontada em uma comparação entre o consumo com e sem as incidências dos impostos nas respectivas faixas de renda da população cearense.

Com o auxílio da tabela 4 e do gráfico 4, Apêndice B, constatou-se que durante o período de 2007 a 2016 o índice de crescimento do IRPF para o Estado do Ceará foi de 259% contra 167% do ICMS nos 10 anos. É importante ressaltar que em 2009 houve mudanças nas alíquotas do imposto de renda passando das faixas: isentos, 15% e 27,5% para as faixas: isentos, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, o que favoreceu não só à arrecadação, mas também a corrigir distorções nas incidências.

Esta pesquisa mostrou que a participação do ICMS na receita tributária do Ceará vem diminuindo, se considerado o período de 2007 a 2017, dando lugar a outros tributos geridos pelo Estado, como pode ser observado no gráfico a seguir.

Gráfico 2 - Série da participação do ICMS na Receita Tributária de 2007 a 2017.



Fonte: Sefaz-CE. Elaboração Própria.

A rígida queda apresentada na participação do ICMS em relação às receitas tributárias nos anos de 2016 e 2017, como é possível observar pelo gráfico acima, se deu em decorrência de dois fatores inesperados; um decorrente da lei de repatriação gerando o recebimento de R\$ 283 milhões, recursos de brasileiros

mantidos no exterior, e outro em virtude do recebimento do ITCMD, em razão da morte do empresário Ivens Dias Branco também em 2016. O ITCMD é um imposto que incide sobre a transmissão “causa mortis” e doação, este é devido em razão da transferência de patrimônio do falecido para os herdeiros. Estima-se que o Estado tenha recebido mais de R\$ 500 milhões com a arrecadação desse imposto em 2016.

Além do mais, a tabela 5 e o gráfico 5 do Apêndice C mostram, por exemplo, que o índice de crescimento do IPVA cresceu de 2007 a 2017 326,1%, quando comparado com o ano base de 2007, ao passo que o ICMS do mesmo período cresceu apenas 189,8%, sendo que, no mesmo período, a arrecadação tributária total aumentou 224,4%. A arrecadação crescente com o IPVA acima do crescimento observado pela arrecadação da receita tributária total, no período de 2007 a 2017, pode ser explicada pelo aumento da frota de veículos no Estado.

A Legislação do IPVA, Lei nº 12.023 de 20 de novembro de 1992, passou por duas mudanças no que tange a arrecadação, mais precisamente com majorações de alíquotas, uma em 2009 e outra em 2015. Espera-se que os resultados de crescimentos aqui mostrados reflitam, também, estas alterações.

Mostrou, também, a regularidade da arrecadação no período da pesquisa, ano de 2008, como pode ser observado na tabela 6 e no gráfico 6 do Apêndice D, diminuindo, assim, possíveis erros de interpretação. A referida tabela mostra ainda que a participação média do ICMS em 2008 foi de 94,64% da receita tributária anual.

Com esta pesquisa observou-se que a concentração de renda, no Ceará, ainda é bastante acentuada, tendo em vista que o índice de GINI de 2017 foi de 0,56 apresentando-se como o terceiro estado mais concentrado da região Nordeste.

Descobriu-se, ainda, que a distribuição da carga tributária, em um estudo nacional, é concentrada, sobretudo, no consumo de bens e serviços, com 47,39% do total arrecadado contra 24,64% da soma dos 19,97% e 4,67% das arrecadações pelas incidências sobre a renda e sobre a propriedade, respectivamente.

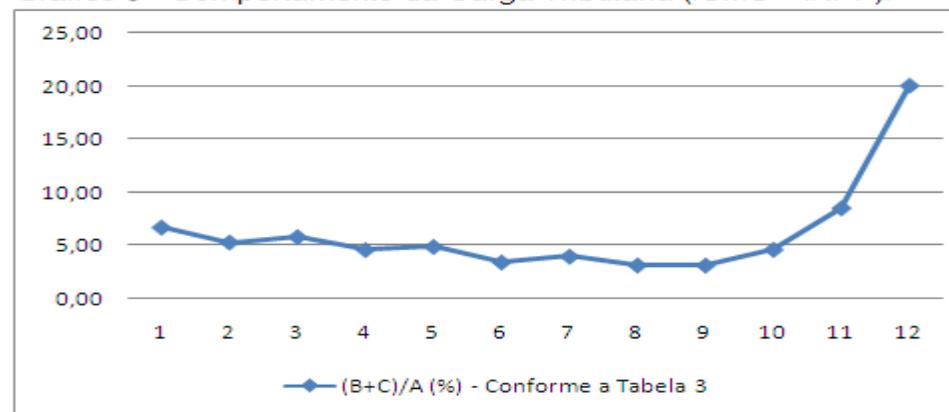
Tabela 2 - Distribuição da Renda em Classes Antes e Após a Incidência do ICMS e do IRPF no Ceará, POF-2008/2009.

Classes	Renda Anual (R\$)* (A)	Participação antes do ICMS (%)	ICMS (R\$) (B)	Renda depois do ICMS (R\$)	Participação depois do ICMS (%)	Perdas e Ganhos após o ICMS (%)	IRPF (R\$) (C)	Renda após o ICMS e IRPF (R\$)	Participação Após o ICMS e IRPF (%)	Perdas e Ganhos após o ICMS e IRPF (%)	(B + C)/A (%)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
1	1.245,00	0,65	83,38	1.161,62	0,62	-4,62	0,00	1.161,62	0,68	4,62	6,70
2	2.940,26	1,54	155,87	2.784,39	1,49	-3,25	0,00	2.784,39	1,64	6,49	5,30
3	4.754,89	2,49	276,17	4.478,72	2,40	-3,61	0,00	4.478,72	2,63	5,62	5,81
4	5.966,28	3,12	274,49	5.691,79	3,05	-2,24	0,00	5.691,79	3,34	7,05	4,60
5	7.243,77	3,79	353,93	6.889,84	3,69	-2,64	0,00	6.889,84	4,05	6,86	4,89
6	8.909,60	4,66	306,22	8.603,38	4,61	-1,07	0,00	8.603,38	5,06	8,58	3,44
7	10.610,96	5,55	422,07	10.188,89	5,46	-1,62	0,00	10.188,89	5,99	7,93	3,98
8	12.383,26	6,47	390,18	11.993,08	6,43	-0,62	0,00	11.993,08	7,05	8,96	3,15
9	14.992,77	7,84	471,17	14.521,60	7,79	-0,64	0,00	14.521,60	8,53	8,80	3,14
10	18.980,78	9,92	501,30	18.479,48	9,91	-0,10	376,08	18.103,40	10,64	7,26	4,62
11	27.271,70	14,26	700,92	26.570,78	14,25	-0,07	1.619,72	24.951,07	14,66	2,81	8,51
12	75.991,84	39,73	866,39	75.125,45	40,28	1,38	14.311,92	60.813,53	35,73	-10,07	19,97
TOTAL	191.291,11	100,00	4.802,09	186.489,02	100,00		16.307,71	170.181,31	100,00		

Fonte: IBGE. POF-2008/2009. Elaboração Própria.

\* NOTA: Renda Média Anual Bruta (R\$)

Gráfico 3 - Comportamento da Carga Tributária (ICMS + IRPF).



Fonte: IBGE. POF-2008/2009. Elaboração Própria.

A análise da tabela 2, acima, foi dividida em seis partes. Na primeira, depois de levantada a quantidade de classes (Fórmula 2) e de posse das rendas médias em cada uma delas, foi possível saber o quanto representa a renda de cada classe em relação ao total da renda estudada na pesquisa. Na segunda parte a partir da fórmula (1) foi possível saber o quanto cada classe de renda gasta com o ICMS, logo se sabe também o quanto resta de renda líquida. Sabe-se, também, o quanto a sua representatividade foi alterada pela incidência regressiva do imposto.

Na terceira etapa como mostrado é possível saber o quanto cada classe de renda representa do total da renda estudada agora sem o ICMS. Na quarta parte foi feito o mesmo com o IRPF (quanto a sua incidência direta sobre a renda), na quinta parte são expostos os ganhos ou perdas econômicas de cada classe a fim de concluir o quanto a progressividade do IRPF compensa a regressividade do ICMS.

Na sexta e última parte da mesma tabela, foi mostrada a carga tributária incidente sobre cada uma das classes conforme os dados utilizados na pesquisa, portanto esta carga é própria da pesquisa não representando a carga do Brasil ou mesmo a do Estado do Ceará, já que para tanto é preciso ter no cálculo todas as incidências tributárias, não apenas com os dois impostos em apreço.

Da coluna 12 é possível observar a regressividade tributária do Sistema estudado, ao notar que da classe 1 até a classe 9 à medida que a renda aumenta a carga incidente vai diminuindo, e volta a se elevar somente com o IRPF sobre as três últimas classes de rendas, o que pode ser observado, também, pelo gráfico 3.

Foi demonstrado, também, que a relação dos efeitos econômicos entre a incidência do ICMS e a incidência do IRPF é compensatória e que o governo do estado do Ceará vem diminuindo a participação do ICMS nas suas receitas tributárias deslocando parte do ônus deste imposto para outros impostos geridos pelo ente federativo, como o ITCD e Contribuições. Como mostrado no Apêndice C.

O estudo levou em consideração apenas o ICMS e o IRPF, o primeiro por ser o imposto de maior importância para o estado em termos de receita de tributos e o segundo por ser de maior importância em termos de taxação sobre a renda, o que não atinge todas as classes, tornando-se um importante instrumento de distribuição de renda. Como todas as faixas estratificadas no estudo pagam ICMS, mas apenas algumas com maior renda pagam o IRPF, buscou-se mostrar a relação de compensação entre os impostos citados para as classes de menor renda.

## 5 CONCLUSÕES

A vasta literatura que trata da distribuição de renda no Brasil encontrou no Nordeste, região da qual o Ceará faz parte, a expressão mais clara dos fatores que condicionam a situação economicamente destoante que existe entre as regiões do Brasil, e que geram uma má distribuição da renda, como a dotação de recursos tecnológicos e de capital, a infraestrutura produtiva e a baixa qualificação da mão de obra. Cabendo, agora, ao Estado a função de corrigir as disparidades econômicas.

Tratou-se, portanto, de um exercício matemático e estatístico com a utilização de dados reais dos bancos de dados do IBGE (POF-2008/2009 por ser a base mais recente), da Sefaz-CE e do IPECE. Foram estudos levantados que garantiram minimamente a fidelidade das informações coletadas para esta pesquisa.

A pesquisa comporta, todavia, a limitação ao tratar a renda e a arrecadação do ICMS em médias. Uma característica básica da média é ocultar as variações individuais na amostra, não permitindo ver a evolução do domicílio em cada classe. Porém, são muito úteis para comparar características populacionais.

O princípio da regressividade do ICMS e da progressividade do IRPF foram os norteadores de toda pesquisa, sendo possível, com o auxílio dos dados levantados, conhecer o quanto a classe de menor poder econômico está sendo sobrecarregada por uma tributação regressiva.

Como mostrado no início da pesquisa, o Brasil possui uma alta carga tributária dentre os países que compõem a OCDE, e isto passa ser uma crítica não pelo tamanho relativo da carga em si, mas, fundamentalmente, pelo baixo retorno que a mesma sociedade que paga, ou deveria pagar, recebe.

Em análise observa-se que existe um déficit entre o que deveria ser pago aos governos de acordo com a atual legislação e o que realmente é pago, mas também há um déficit entre o que a sociedade deveria ter como retorno tributário e o que de fato ela recebe como contrapartida deste contrato social.

A questão é: será que o déficit no retorno é maior do que o déficit na arrecadação? Fica, então, como proposta para novos estudos que busquem mostrar como se comporta esta relação. Sua importância está na condição de diminuir estes déficits e com isso aumentar a eficiência do sistema tributário para com os cidadãos.

O assunto da distribuição de renda é amplo e com certeza passa por uma maior distribuição da renda nacional, envolvendo, sobretudo, o sistema tributário brasileiro e sua política fiscal relacionados à Administração Financeira do Estado.

No entanto, esta pesquisa não se propõe a esgotar a temática levantada, até por ser bastante ampla, entretanto somente conhecer, a partir dos dados levantados e da literatura o comportamento da tributação de ICMS e IRPF e seu impacto nos diversos extratos de rendas no Ceará.

Como base para a sugestão acima, pode-se ampliar o estudo com novas bases de dados que comportem outros impostos como o IPVA e o ITCMD, além das modalidades de retorno social, isso ao nível de Estado pelo seu âmbito local.

Ao final, conclui-se que os objetivos iniciais da pesquisa foram alcançados, tendo em vista que os resultados estruturados em gráficos e tabelas mostram que a incidência do IRPF compensa a perda relativa que as classes de menor poder aquisitivo obtêm pela incidência do ICMS sobre seus consumos. No entanto, vale ressaltar que a compensação se dar no âmbito da própria pesquisa.

Logo, para um contexto geral de uma economia deve-se levar em consideração a incidência de todos os tributos e transferências, assim como todas as formas de retornos do Estado para a população, a fim de buscar a realidade fiel no que tange a regressividade do sistema tributário do Estado ou do País.

Além disso, a hipótese trabalhada foi confirmada, já que a pesquisa mostrou que os diferentes níveis de renda levam os consumidores (contribuintes) a terem perdas ou ganhos econômicos relativos, também distintos, quando submetidos à aplicação do regime de taxaço de impostos indiretos e regressivos.

Desse modo, pode-se afirmar, nos termos do que a pesquisa apontou que distribuição de renda também pode ser pensada do ponto de vida da Justiça Social, não buscando propor que todos tenham rendas iguais, mas que algumas classes não sejam beneficiadas pelo ônus tributário de outras.

Portanto, a presente pesquisa destaca a necessidade de uma estrutura tributária justa, racional, mais simples e progressiva que estimule os setores produtivos e o emprego, com impostos que leve a eficiência tanto do ponto de vista da arrecadação quanto do desenvolvimento de uma justiça social no Brasil.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Lúcio Flávio. **Impacto do ICMS e IRPF na Distribuição de Renda no Estado do Ceará**. 2010. 51f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Curso de Pós-Graduação em Economia - CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 13 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de out. de 1966. **Código tributário nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 13 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de mar. de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm)>. Acesso em: 17 maio 2018.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 4. ed., rev. e atualizada. Rio de Janeiro /RJ: Elsevier, 2011.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa de orçamentos familiares 2008/2009**. Rio de Janeiro, 2009.

\_\_\_\_\_. **Síntese de Indicadores Sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira em 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2018. (Estudos e Pesquisas: informação demográfica e socioeconômica, n. 39).

IPECE. **Anuário Estatístico do Ceará**. Ceará. 2017. Anual. Disponível em: <<http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2017>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. **IPEA: planejamento e políticas públicas – ppp**, n. 39, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php>>. Acesso em: 20 set. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

UNGER, Roberto Mangabeira. **Desigualdade, Tributação e Gasto Social no Brasil**. 2018. (21m23s). Disponível em: <<https://youtu.be/UwZhQhat5cs>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – TABELA 3

Tabela 3 - Itens da Cesta de bens e suas respectivas alíquotas de ICMS

ID	Cesta de Bens/Serv.	Itens da Cesta	Alíquotas	
1	ALIMENTAÇÃO ISENTA	FARINHA DE MANDIOCA	0%	
2		FEIJÃO	0%	
3		ABÓBORA	7%	
4		AÇUCAR	7%	
5		ARROZ	7%	
6		AVES E OVOS	7%	
7		BANANA	7%	
8		CAFÉ TORRADO E MOÍDO	7%	
9		CARNE DE 1ª	7%	
10		CARNE DE 2ª	7%	
11		CARNE DO SOL/CHARQUE	7%	
12		FARINHA DE TRIGO	7%	
13		FRANGO	7%	
14		LARANJA	7%	
15	ALIMENT. CESTA BÁSICA	LEITE	7%	
16		LEITE EM PÓ	7%	
17		MAMÃO	7%	
18		MANDIOCA/MACAXEIRA	7%	
19		MANGA	7%	
20		MARGARINA	7%	
21		ÓLEO DE SOJA	7%	
22		OUTRAS FARINHAS	7%	
23		PEIXE	7%	
24		PIMENTÃO	7%	
25		PORCO	7%	
26		SAL	7%	
27		TOMATE	7%	
28			ABACAXI	17%
29	ACHOCOLATADO EM PÓ		17%	
30	ALFACE		17%	
31	ALHO		17%	
32	BISCOITO DOCE		17%	
33	BISCOITO SALGADO		17%	
34	CEBOLA		17%	
35	CENOURA		17%	
36	ENLATADOS E CONSERVAS		17%	
37	FÍGADO		17%	
38	IOGURTES		17%	
39	ALIMENTAÇÃO GERAL		LIMÃO	17%
40			LINGÜIÇA	17%
41			MAÇÃ	17%
42		MACARRÃO	17%	
43		MAIONESE	17%	
44		MANTEIGA	17%	
45		MORTADELA	17%	
46		PÃO	17%	
47		PRESUNTOS	17%	
48		REFRIGERANTES	17%	
49		REPOLHOS	17%	
50	SUCOS PRONTOS	17%		
51	ALIMENTAÇÃO FORA		17%	
52	SERVIÇO DE TRASPORTE		17%	
53	REMÉDIOS		17%	
54	VESTUÁRIO		17%	
55	FUMO (TABACARIAS)		27%	
56	ENERGIA ELÉTRICA		27%	
57	BEBIDAS ALCOÓLICAS		27%	
58	JOIAS		27%	

Fonte: Elaborado pelo autor com base no art. 44 da Lei nº 12.670/96.

## APÊNDICE B – TABELA 4 E GRÁFICO 4

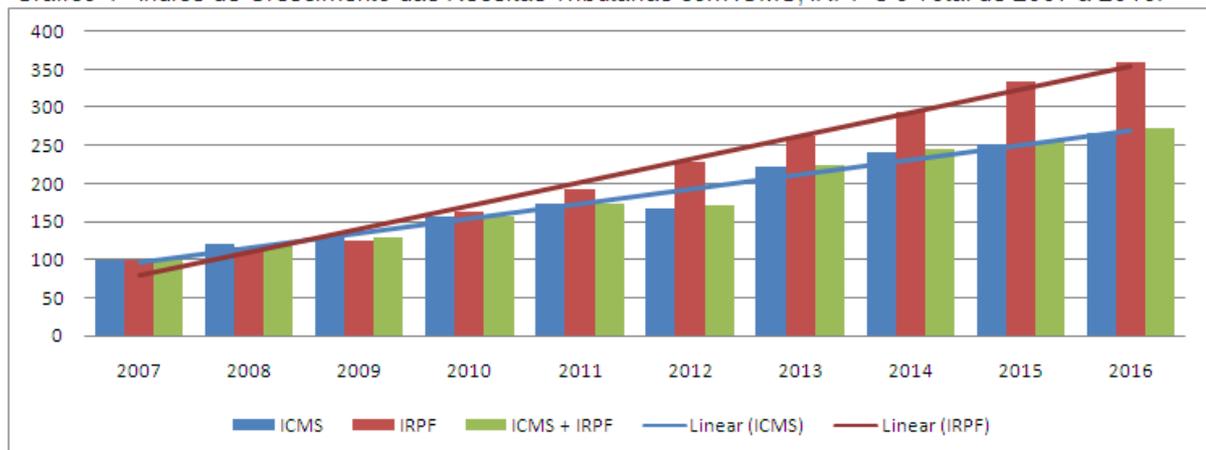
Tabela 4 - Receitas Tributárias com ICMS, IRPF e o Total de 2007 a 2016.

Ano	ICMS		IRPF		ICMS + IRPF	
	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice
2007	3.867.112.250,00	100	249.450.520,00	100	4.116.562.770,00	100
2008	4.641.919.086,00	120	288.989.737,00	116	4.930.908.823,00	120
2009	5.026.590.617,06	130	311.268.626,00	125	5.337.859.243,06	130
2010	6.036.659.753,14	156	408.041.371,72	164	6.444.701.124,86	157
2011	6.680.494.583,42	173	478.906.635,32	192	7.159.401.218,74	174
2012	6.455.523.315,42	167	568.500.585,67	228	7.024.023.901,09	171
2013	8.565.578.586,00	221	655.065.588,00	263	9.220.644.174,00	224
2014	9.350.981.088,13	242	733.629.560,91	294	10.084.610.649,04	245
2015	9.746.023.034,47	252	833.337.154,12	334	10.579.360.188,59	257
2016	10.341.388.484,76	267	895.571.569,04	359	11.236.960.053,79	273

Fonte: Dados do IPECE. Elaboração Própria.

NOTA: Os dados foram retificados pelo próprio IPECE, o que explica a diferença em relação aos da Sefaz-Ce. Ex.: ICMS de 2008 (4,64 bi.) contra 4,71 bi. da Sefaz-Ce.

Gráfico 4 - Índice de Crescimento das Receitas Tributárias com ICMS, IRPF e o Total de 2007 a 2016.



Fonte: Dados do IPECE. Elaboração Própria.

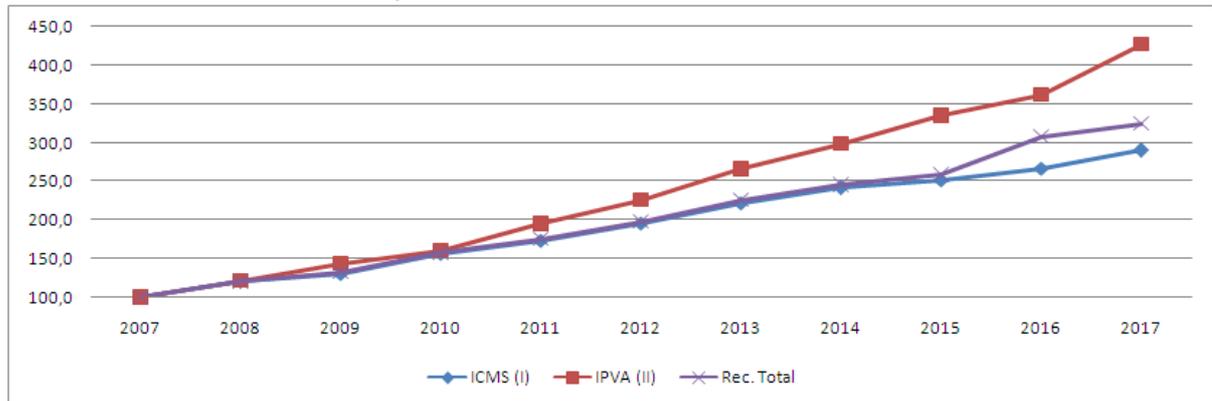
## APÊNDICE C – TABELA 5 E GRÁFICO 5

Tabela 5 - Receitas Tributárias: ICMS, IPVA e Outras Rec. Tributárias do Ceará de 2007 a 2017.

Ano	Receitas Tributárias (I+II+III)		ICMS (I)		IPVA (II)		Outras Rec. Tributárias (III)	
	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice
2007	4.133.939.598,27	100,0	3.917.621.054,27	100,0	201.762.805,18	100,0	14.555.738,82	100,0
2008	4.986.454.739,04	120,6	4.719.280.826,72	120,5	244.985.221,75	121,4	22.188.690,57	152,4
2009	5.450.226.757,06	131,8	5.134.390.577,28	131,1	290.146.093,07	143,8	25.690.086,71	176,5
2010	6.508.330.613,09	157,4	6.148.949.639,72	157,0	323.247.313,30	160,2	36.133.660,07	248,2
2011	7.240.977.595,90	175,2	6.794.823.902,96	173,4	392.487.717,64	194,5	53.665.975,30	368,7
2012	8.155.771.620,48	197,3	7.646.410.385,67	195,2	455.660.189,68	225,8	53.701.045,13	368,9
2013	9.315.519.386,44	225,3	8.705.388.723,74	222,2	535.572.525,59	265,4	74.558.137,11	512,2
2014	10.136.744.781,82	245,2	9.455.729.056,21	241,4	601.430.062,78	298,1	79.585.662,83	546,8
2015	10.663.323.231,95	257,9	9.859.113.143,33	251,7	675.270.102,97	334,7	128.939.985,65	885,8
2016	12.687.638.681,46	306,9	10.436.149.947,25	266,4	729.233.429,94	361,4	1.522.255.304,27	10458,1
2017	13.410.438.089,76	324,4	11.353.930.911,23	289,8	859.700.544,52	426,1	1.196.806.634,01	8222,2

Fonte: Sefaz-CE. Elaboração Própria.

Gráfico 5 - Receitas Tributárias: ICMS, IPVA e Outras Rec. Tributárias do Ceará de 2007 a 2017.



Fonte: Sefaz-CE. Elaboração Própria.

## APÊNDICE D – TABELA 6 E GRÁFICO 6

Tabela 6 - Relação entre o ICMS e o total de receitas tributárias arrecadadas em 2008.

Mês	ICMS	IPVA	Outros	Total / Mês	ICMS p/ Total-Mês *	Mês/Ano **
Janeiro	383.740.085,49	72.578.957,02	1.810.816,37	458.129.858,88	83,76%	8,13%
Fevereiro	367.504.624,92	47.265.771,52	1.260.809,03	416.031.205,47	88,34%	7,79%
Março	342.462.678,86	40.302.854,75	1.223.622,95	383.989.156,56	89,19%	7,26%
Abril	369.209.139,54	36.487.645,29	1.104.628,27	406.801.413,10	90,76%	7,82%
Mai	348.086.764,79	9.932.480,96	1.837.385,19	359.856.630,94	96,73%	7,38%
Junho	374.720.108,63	8.575.102,77	3.562.821,54	386.858.032,94	96,86%	7,94%
Julho	388.954.296,43	8.522.525,57	1.932.181,02	399.409.003,02	97,38%	8,24%
Agosto	442.326.548,68	5.818.272,89	1.685.407,06	449.830.228,63	98,33%	9,37%
Setembro	423.417.256,46	5.329.894,31	2.043.244,52	430.790.395,29	98,29%	8,97%
Outubro	447.458.158,27	3.964.505,46	2.239.144,46	453.661.808,19	98,63%	9,48%
Novembro	426.092.555,28	3.016.875,42	1.939.928,20	431.049.358,90	98,85%	9,03%
Dezembro	405.308.609,37	3.190.335,79	1.548.701,96	410.047.647,12	98,84%	8,59%
<b>Total / Ano</b>	<b>4.719.280.826,72</b>	<b>244.985.221,75</b>	<b>22.188.690,57</b>	<b>4.986.454.739,04</b>	<b>94,64%</b>	<b>100,00%</b>

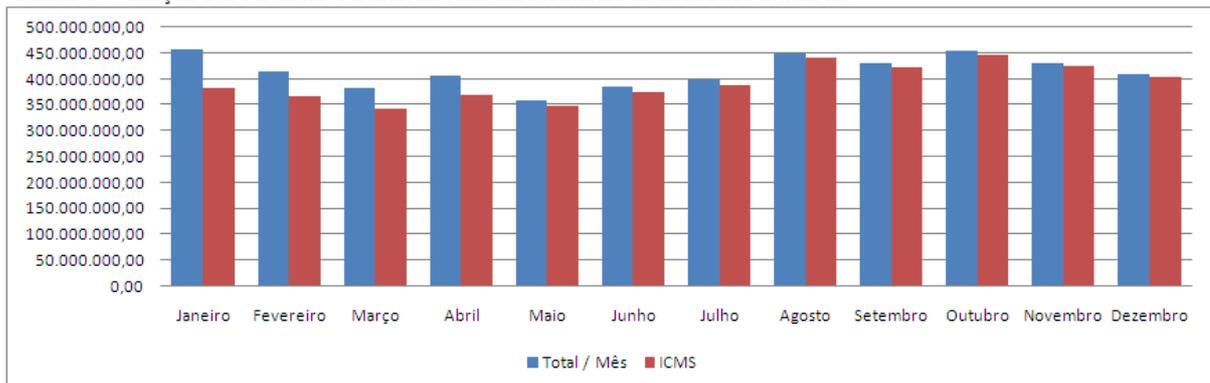
Fonte: Sefaz-CE. Elaboração Própria.

NOTA: Receita Total de Arrecadação Própria (Principal, Multa, Juros, FECOP e Dívida Ativa)

\* Corresponde à participação do ICMS na receita tributária em cada mês. A média para o ano de 2008 correspondeu a 94,64% da receita tributária anual.

\*\* Indica a relação entre o ICMS de qualquer mês de 2008 e o total arrecadado nos 12 meses do ano de 2008, mostrando certa regularidade durante todo o período.

Gráfico 6 - Relação entre o ICMS e o total de receitas tributárias arrecadadas em 2008.

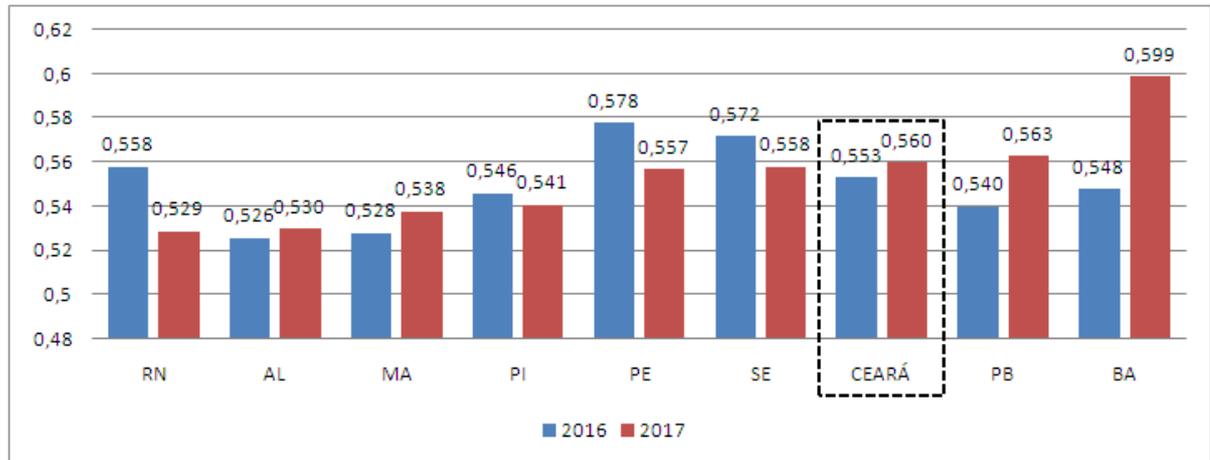


Fonte: Sefaz-CE. Elaboração Própria.

## ANEXOS

## ANEXO A – GRÁFICO 7

Gráfico 7 - Índice de GINI do Nordeste - 2016 e 2017.



Fonte: IBGE. Elaboração Própria.

**ANEXO B – TABELA 7**

Tabela 7 - Carga Tributária por Base de Incidência - 2016

<b>Tipo de Base</b>	<b>R\$ [em Milhões]</b>	<b>% do PIB</b>	<b>% da Arrecadação</b>
Renda	404.817,40	6,47%	19,97%
Folha de Salários	533.235,87	8,52%	26,31%
Propriedade	94.602,37	1,51%	4,67%
Bens e Serviços	960.556,63	15,35%	47,39%
Transações Financeiras	33.644,91	0,54%	1,66%
Outros	157,30	0,00%	0,01%
<b>TOTAL</b>	<b>2.027.014,48</b>	<b>32,39%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaboração própria com base em dados da Receita Federal do Brasil (2016).