



# LA IMPORTANCIA DE LA PERCEPCIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA DESDE UNA PERSPECTIVA CULTURAL

The Importance of Brazilian Tax Perception From a Cultural Perspective

*A Importância da Percepção Tributária Brasileira a partir de uma Perspectiva Cultural*

Viviane Lazzeres Novatzki

Doctoranda por el Centro Universitario de Curitiba (UNICURITIBA), Paraná, Brasil, en Derecho Empresarial y Ciudadanía. Magíster en Cultura Jurídica: Seguridad, Justicia y Derecho, con doble certificación por la Universidad de Girona (UdG), España, y por la Universidad de Génova (UniGe), Italia, con título revalidado por la Universidad Estatal de Londrina (UEL), Paraná, Brasil. Posee posgrado en Derecho Procesal Tributario Empresarial por la Pontificia Universidad Católica del Paraná (PUCPR) y por la Escuela do Ministério Público do Paraná (FEMPAR), Brasil. Es miembro de la Comisión de Derecho Tributario de la Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Paraná (OAB/PR). Actualmente se desempeña como Profesora de Derecho en la Facultad Panamericana de Derecho e Administração y ejerce la abogacía. Email: viviane.novatzki@gmail.com

Demetrius Nichèle Macei

Posdoctorado en la Facultad de Derecho del Largo São Francisco de la Universidad de São Paulo (USP), São Paulo, Brasil. Doctor en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica de São Paulo (PUC-SP). Magíster en Derecho Económico y Social y Especialista en Derecho Empresarial por la Pontificia Universidad Católica del Paraná (PUCPR). Profesor de Derecho Tributario en los niveles de grado y posgrado en el Centro Universitario de Curitiba (UNICURITIBA). Exmiembro de la Cámara Superior de Recursos Fiscales del CARF/MF. Consejero Certificado por el Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) y abogado en São Paulo y Paraná, Brasil. Email: demetriusmacei@gmail.com



Submetido em: 29 de agosto 2025

Aceito em: 18 de dezembro 2025

e-ISSN: 2319-0884

**How to cite this article:** NOVATZKI, V. L. ; MACEI, D. N. La importancia de la percepción tributaria brasileña desde una perspectiva cultural. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdiccional*, Florianópolis (SC), v. 13, n. -TJSC-, p. e0475, 2025. DOI: [10.37497/revistacejurv13i-TJSC-475](https://doi.org/10.37497/revistacejurv13i-TJSC-475). Disponible em: <https://revistadocejur.tjscjus.br/cejur/article/view/475>.

**RESUMEN | Objetivo:** Analizar la importancia de la percepción tributaria brasileña desde una perspectiva cultural, examinando cómo la cultura jurídica influye en la comprensión, la legitimidad y la eficacia del sistema tributario en Brasil. **Metodología:** El estudio adopta un enfoque cualitativo e interdisciplinario, basado en investigación bibliográfica y análisis doctrinal, integrando aportes del derecho, la sociología y la economía, además del uso de datos empíricos secundarios provenientes de instituciones oficiales y especializadas. **Resultados:** Los resultados evidencian que la cultura jurídica tributaria desempeña un papel determinante en la percepción del tributo, influyendo directamente en los niveles de confianza institucional, conformidad fiscal y evasión tributaria. En el contexto brasileño, factores histórico-culturales, como la desconfianza en las instituciones públicas, el patrimonialismo y la desigualdad social, refuerzan la percepción del tributo como sanción y no como deber cívico de solidaridad social. **Conclusión:** Se concluye que las reformas tributarias basadas exclusivamente en criterios técnicos o económicos tienden a la ineffectividad cuando ignoran la dimensión cultural. La incorporación de la percepción tributaria y de la cultura jurídica como instrumentos de política pública resulta fundamental para garantizar un sistema tributario más legítimo, eficiente y sostenible en Brasil.

**Palabras clave** | Cultura Jurídica; Percepción Tributaria; Sistema Tributario; Comportamiento Social; Brasil.



**ABSTRACT | Objective:** To analyze the importance of Brazilian tax perception from a cultural perspective, examining how legal culture influences the understanding, legitimacy, and effectiveness of the tax system in Brazil. **Method:** The study adopts a qualitative and interdisciplinary approach, based on bibliographic research and doctrinal analysis, integrating contributions from law, sociology, and economics, as well as secondary empirical data produced by official and specialized institutions. **Results:** The findings demonstrate that tax legal culture plays a decisive role in shaping tax perception, directly affecting institutional trust, tax compliance, and tax evasion. In the Brazilian context, historical and cultural factors, such as institutional distrust, patrimonialist traditions, and social inequality, contribute to perceiving taxation as a sanction rather than as a civic duty grounded in social solidarity. **Conclusion:** It is concluded that tax reforms guided solely by technical or economic criteria are likely to be ineffective if cultural dimensions are ignored. Incorporating tax perception and legal culture into public policy design is essential to enhance the legitimacy, effectiveness, and long-term sustainability of the Brazilian tax system.

**Keywords** | Legal Culture; Tax Perception; Tax System; Social Behavior; Brazil.

**RESUMO | Objetivo:** Analisar a importância da percepção tributária brasileira a partir de uma perspectiva cultural, investigando de que modo a cultura jurídica influencia a compreensão, a legitimidade e a eficácia do sistema tributário no Brasil. **Metodologia:** O estudo adota uma abordagem qualitativa e interdisciplinar, baseada em pesquisa bibliográfica e análise doutrinária, articulando contribuições do direito, da sociologia e da economia, além da utilização de dados empíricos secundários produzidos por instituições oficiais e especializadas. **Resultados:** Os resultados indicam que a cultura jurídica tributária exerce papel determinante na forma como a população percebe o tributo, influenciando diretamente os níveis de confiança institucional, conformidade fiscal e evasão tributária. No contexto brasileiro, fatores histórico-culturais, como a desconfiança nas instituições públicas, a herança patrimonialista e a desigualdade social, contribuem para a percepção do tributo como sanção, e não como dever cívico associado à solidariedade social. **Conclusão:** Conclui-se que reformas tributárias orientadas exclusivamente por critérios técnicos ou econômicos tendem à ineficácia quando desconsideram a dimensão cultural. A incorporação da percepção tributária e da cultura jurídica como instrumentos de formulação de políticas públicas mostra-se essencial para promover maior legitimidade, eficiência e sustentabilidade do sistema tributário brasileiro.

**Palavras-chave** | cultura jurídica; percepção tributária; sistema tributário; comportamento social; Brasil.

## 1 INTRODUCCIÓN

La urgente necesidad de reforma del sistema tributario brasileño y sus históricos problemas exige una reflexión en cuanto a la vía y a los instrumentos más adecuados para utilizarse en este proceso. El análisis económico del derecho gana terreno en sus estudios y lo mismo se da en la esfera tributaria. Sin embargo, se trata de algo insuficiente para proporcionar un cambio duradero y por ello, la cultura se presenta como instrumento complementario que puede modificar no solo las bases estructurales sino también el entendimiento y la actitud de los involucrados.

En este texto se trató la cultura y su utilización para entender de una forma global tanto el sistema (con sus usos y consecuencias) como la interdisciplinariedad y su importancia dentro del conjunto jurídico, en especial el tributario. Enseguida, se plantea de modo sintético, la importancia de realizarse un análisis económico que abarque aspectos específicos de la cultura tributaria de cada sociedad. Por fin se analiza la percepción tributaria y sus aspectos culturales, sobre todo en lo que toca a la realidad brasileña y sus históricas singularidades, es decir, la falta de confianza tanto en las personas como en el Estado, la evasión fiscal, los elevados ingresos tributarios y la desigualdad social.



A partir de un estudio inicial que no pretende agotarse y considerándose la amplitud del tema, se presentaron consideraciones que buscan identificar la importancia de la percepción tributaria y de un análisis que se realice bajo una perspectiva cultural y económica.

## 2 CULTURA JURÍDICA TRIBUTARIA

Aunque no represente el abandono de estructuras técnicas, la necesidad de sistemas tributarios que de hecho sean eficientes y que se acerquen permanentemente de la práctica, abarca la comprensión de la manera como las sociedades utilizan el derecho en sus realidades fáctica, histórica y sociológica. Según los instrumentos jurídicos, no se puede dejar de considerar la cultura de cada país ni sus particularidades, pues a partir de este filtro se alcanzan los objetivos y pretensiones de los jurisdiccionados. De este modo, el total entendimiento y la construcción de sistemas realmente eficientes deben observar la cultura del derecho de su sociedad y fomentar a sus actores a obedecerla con la conciencia del deber social.

### 2.1 Concepto de cultura jurídica

A pesar de que a menudo no la tienen en cuenta cuando se realiza el análisis del sistema jurídico o que la utilicen solamente bajo criterios técnicos, la cultura del derecho es un elemento importante que merece destaque y estudio. Aunque sean previstas por un aparato estatal, las reglas y normas jurídicas necesitan legitimidad social, o sea, que las adopten en las prácticas de los individuos de modo que adquieran existencia concreta, algo que tiene lugar a través de la cultura del derecho. En consecuencia, dicho tema se puso de relieve en las discusiones de la teoría sociológica del derecho (Medina, 2015, p. 229-235).

A partir del estudio realizado bajo este enfoque, se pudieron notar las razones por las que semejantes institutos jurídicos presentan resultados distintos en contextos sociales variados. Tal acontecimiento se da gracias a la elección social interpretativa o por no aplicarse determinadas normas (Icizuka, 2007). Además, se puede encontrar en normas de naturaleza criminal como en el caso brasileño del crimen de adulterio que, a pesar de considerado por muchos años, presentaba rara aplicación porque ya no representaba el contexto social.

La cultura ejerce su influencia en todas las áreas del derecho, incluyéndose la formación de los fundamentos de la ciencia jurídica. A pesar de su amplia actuación, definirla no es tarea sencilla, ya que posee una indeterminación semántica y conceptual. Ambos términos poseen tratamiento amplio y diversificado según el área en que se utilizan, no obstante, se pueden identificar algunas propiedades mínimas (Medina, 2015, p.229-235) que permiten su identificación.

Ferrajoli entiende “cultura jurídica” como la suma de distintos conocimientos y fundamentos, saberes y enfoques que se pueden dividir en diferentes aspectos. En primer lugar, la considera como un conjunto de teorías, filosofías y doctrinas elaboradas por juristas y filósofos de una determinada época. En segundo lugar, la define como una ideología, modelo de justicia y forma de pensar el derecho utilizada por sus aplicadores profesionales (legisladores, abogados, magistrados,



promotores, miembros de instituciones estatales y otros). En tercer lugar, incluye el sentido común del derecho y de las instituciones jurídicas operado y diseminado por una determinada sociedad, existiendo una relación de interacción recíproca entre el derecho positivo y la cultura jurídica (Ferrajoli, 2010). Por fin, es beneficioso destacar la sustancial importancia de las interpretaciones (consciente e inconsciente) que la población realiza de todas las normas jurídicas del sistema, sean escritas, estructurales o relacionadas a sus fundamentos.

No obstante, la cultura no trata solamente de la forma como la sociedad en general interpreta el sistema jurídico una vez que corresponde a un elemento natural básico de cualquier organización social y de sus diversos modos para explicar las diferencias entre las sociedades reales. De este modo, se considera genéricamente la cultura como el producto de un proceso social de aculturación con el ejercicio de capacidades intelectuales que consiste en el uso y desarrollo de los conceptos jurídicos, incluso del derecho mismo. Por ello, corresponde a un proceso social en el uso de las formulaciones jurisdiccionales y explica el funcionamiento del sistema jurídico a partir de la sociología (Medina, 2015, p. 229-235).

La cultura jurídica también se puede dividir en interna y externa. La interna se refiere a la “sociología en el derecho” (metajurisdiccional descriptiva) y parte de criterios técnicos determinados por el ordenamiento jurídico adquirido por los juristas en estudios teóricos y en la práctica profesional. De esta manera, se busca entender el directivo por medio de las prácticas que se adoptan para determinar los contenidos del sistema, transformando la cultura jurídica en un conjunto de actitudes, modos de expresarse y argumentar de los operadores del derecho (Medina, 2015, p. 229-235).

Ya el concepto de cultura externa trata de la “sociología del derecho”, la que Medina describe del siguiente modo: “*la cultura (externa, general) respecto al derecho consistiría en un uso “lego” de los conceptos jurídicos*” (Medina, 2015, p. 229-235). La perspectiva externa se enmarca en el uso genérico de la cultura del derecho que resulta no solo del análisis de las leyes sino también de criterios no jurídicos, que lo influencian directamente como, por ejemplo, la política o el comportamiento social. Al fin de cuentas, aunque la legislación pretenda adoptar un lenguaje neutro, la verdadera identificación e implementación derivan de las relaciones fuertemente inseridas en las estructuras sociales ya establecidas y en la identidad de intereses económicos. En la India, por ejemplo, la aplicación del derecho se realiza integralmente a partir de una perspectiva de castas sociales (Jairaj, Harris-White, 2006, p. 5247-5256).

En este texto, el comprenderse la cultura de manera interna sería algo muy limitado puesto que se reduciría a una antología histórica, jurisprudencial y doctrinaria. Por este motivo, se adoptará el concepto en su perspectiva externa a fin de analizar su verdadera importancia como proceso sociológico y sus influencias para la formación y los resultados en el sistema judicial, especialmente en el tributario.

Se puede considerar la cultura como un tipo de lenguaje y reglas como ideales, valores, instituciones y convenciones internas de la estructura social, en lo que toca al ámbito del derecho, específicamente, sobre todos los aspectos jurídicos. Además, se nota que su transmisión se realiza como un intento de solución para el problema de la cooperación social. Al fin, establece un mecanismo



que se asemeja al conformismo y genera una fuerza mantenedora de un comportamiento común que constituye de esta manera la cooperación y la solidaridad social.

Tanto las normas sociales como la cultura jurídica se aprenden a partir de una experiencia diaria que se internaliza de forma gradual como guía y desarrolla una preferencia por atender o no a las reglas. Además, en cierta medida, la cultura jurídica puede ejercer un papel coercitivo una vez que incumplir dichas normas sociales puede generar consecuencias internas (culpa, arrepentimiento) y externas (rumores, ostracismo) (Torgler, 2003, p. 504-528).

En esta medida, es importante observar la influencia y la relevancia de la cultura jurídica de un pueblo en su sistema. Mediante dicha cultura el Estado encuentra fundamento y legitimación para las intervenciones y políticas adoptadas en la conducción de un desarrollo nacional. Al fin de cuentas, es esta la base que justifica y legitima cualquier intervención en la sociedad ya que tanto explica el funcionamiento y los efectos en el medio social de los comportamientos públicos individuales en determinado momento histórico (Spínosa, 2013, p. 1-21) como aclara la manera de pensar de una determinada sociedad. A partir de este punto cabe enfatizar que, a pesar de poseer características históricamente recurrentes, la cultura jurídica no es algo inmutable una vez que representa el entendimiento social en determinado momento histórico.

De este modo, la cultura jurídica permite que los jurisdiccionados dejen de entender las intervenciones estatales como abusos y pasen a verlas como algo que legitima y garantiza el bienestar de toda la población, en conformidad con la anhelada solidaridad social. Por lo tanto, se puede decir que concede estabilidad a las instituciones nacionales y al funcionamiento estatal. A propósito, la cultura puede explicar los fenómenos jurisdiccionales y el modo como diferentes sociedades entienden, cada una a su modo, idénticos institutos jurídicos.

## 2.2 Cultura jurídica tributaria

Los puntos anteriormente destacados son tan solo algunos de los factores que confieren extrema importancia a la cultura jurídica sobre todo cuando se vuelve necesario repensar el sistema jurídico para que cumpla efectivamente con sus previsiones legales. En Brasil, dicha influencia no podría dejar de presentar características inherentes a la formación colonial que hasta hoy influye en la manera como la población analiza los órganos estatales y la eficiencia suya.

La concepción social brasileña todavía trae consigo elementos heredados de nuestros colonizadores ibéricos en la medida que el valor del hombre reside en su autonomía y no en la dependencia ajena, lo que resulta en la debilidad de cualquier organización pautada en la solidaridad y ordenación de los pueblos. En conjunto con la reducida influencia de los privilegios hereditarios y la flojedad de la estructura social, eligió priorizar la disputa individual y de esta forma, estableció algunas de las actuales características de la cultura jurídica relacionadas al Estado brasileño. Hasta hoy la formación cultural colonial ejerce su influencia en la debilidad de las instituciones estatales, en la falta de cohesión social y en la predominancia de los intereses particulares sobre el público (Holanda, 1902-1982, p. 36-39). Tales características poseen influencias y resultados importantes en todo el sistema brasileño.



La amplia influencia de la cultura jurídica afecta todas las áreas del derecho y en el ámbito tributario, a pesar de los escasos estudios y reflexiones, se trata de algo de considerable importancia. Además, las investigaciones de esta rama no se deben realizar de forma aislada, pues abarcan disciplinas relacionadas a la economía, a la sociología y a la historia (Blumenthal; B. Nerré, 2003, p. 54-62).

En el campo del derecho tributario, la cultura opera como fundamento auténtico de legitimidad. Al fin y al cabo, utilizando instrumentos fiscales, el objetivo del Estado es maximizar el bienestar de toda la población. Por lo tanto, se vuelve demasiado importante la existencia de una conciencia ética por parte de la población y de igual modo, una notable cultura de pago de los tributos, permitiéndose comprender la importancia de dichos pagos para la estructura estatal (Villafuerte, Rugel, Cedeño, 2018, p. 834-844).

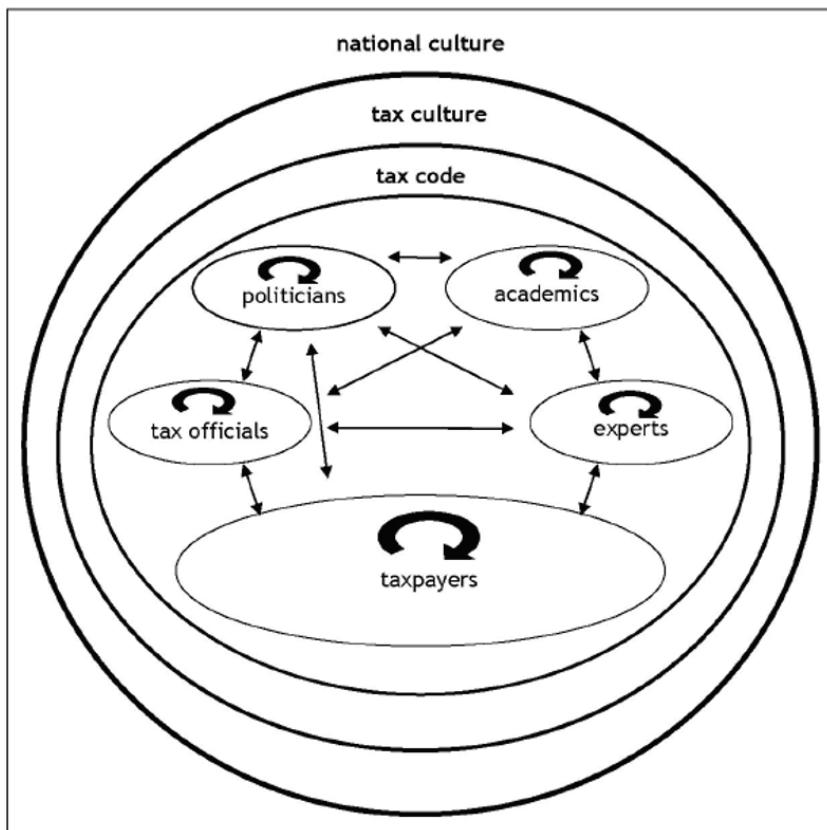
En este punto, se nota la primordial importancia de la cultura para el ámbito tributario ya que corresponde a un fundamento del “poder de tributar”, concepto que se basa en la cultura y que justifica la obligación solidaria del ciudadano de contribuir. Tal deber se basa en la posibilidad de retorno colectivo y no individual, pues de lo contrario, la relación Estado/ciudadano podría configurar esclavitud. Los beneficios que esperan los ciudadanos son las políticas públicas previstas y permitidas constitucionalmente.

A partir de estos conceptos, se considera el proceso político de tasación como un buen indicador de la legitimidad estatal y límite de capacidad de gobernanza. De este modo, la comprensión de la cultura establecerá los límites del Estado y constituirá los efectos fácticos para las previsiones y costumbres de una sociedad. Por esta razón, el sistema tributario debe incorporar la cultura jurídica una vez que esta se muestra presente no solo en las reglas formales de tributación y sus derivaciones, sino también en el rol de las estructuras sociales y maneras informales (identidad en la creación e implementación) que a veces reflejan las luchas sociales en las que se inserta (Jairaj, Harris-White, 2006, p. 5247-5256).

Con todo, no la podemos considerar genérica ni universalmente aplicada una vez que se define como el conjunto de creencias y prácticas compartidas entre los practicantes fiscales y los formuladores de políticas en determinada sociedad, los cuales proporcionan la base o el contexto a las decisiones fiscales (Livingston, 2005, p. 119-134). En cuanto a un país, de forma específica, se puede comprender como la totalidad de las instituciones formales e informales de relieve junto al sistema tributario y su ejecución práctica, aspecto que incluye las dependencias que provocan su interacción continua (Nerré, 2008, p. 153-167) (Blumenthal, Nerré, 2003, p. 54-62).

Los elementos y actores comprenden normas culturales e instituciones históricas desarrolladas por una determinada sociedad y por un código tributario. La legislación tributaria define el ambiente condicionante y las reglas de funcionamiento del “juego tributario”. Los actores son los contribuyentes, políticos, auditores fiscales, especialistas (abogados y consultores) y otros. Las relaciones se dan internamente tanto entre los integrantes de cada grupo como entre los grupos. Las interacciones son continuas por intermedio de lazos sociales y las relaciones de dependencia o redes que se desarrollan a lo largo del tiempo, forman la cultura tributaria de la comunidad.

(Blumenthal, Nerré, 2003, p. 54-62). Nerré (2008, p. 153-167) elaboró la imagen<sup>1</sup> que sigue para representar la estructura anteriormente presentada.



**Figura 1.** Cultura Jurídica Tributária e Relações

Fonte: Nerré (2008, p. 153-167)

El concepto de cultura tributaria presentado pone de relieve que su completa comprensión exige el desarrollo de una extensa pesquisa que, además del grande número de actores e instituciones, abarca sus procedimientos y procesos de interacción. Este texto no posee espacio suficiente para explorarlo, sin embargo, no se debe olvidar tal complejidad a la hora de elaborarse políticas fiscales, a fin de evitarse disturbios como el choque cultural o efectos negativos de retraso cultural<sup>2</sup>. Por lo

1 Vertiéndose al español las palabras y expresiones utilizadas por Nerré en su gráfico tendremos, en orden alfabético: "academics" (académicos), "experts" (especialistas), "national culture" (cultura nacional), "politicians" (políticos), "tax code" (código tributario), "tax culture" (cultura tributaria), "tax officials" (fiscales) y "taxpayers" (contribuyentes)

2 Choque cultural tributário (tax cultures shocks) que describe aspectos negativos de un mismo fenómeno respecto a la cultura extranjera, pudiéndose suceder tanto en el ámbito individual (nivel micro) o colectivo (nivel macro). El primero se da generalmente con la globalización en la que los valores individuales de cultura tributaria colisionan con los locales. Ya el colectivo ocurre cuando los contribuyentes y los administradores sufren. Como ejemplo, tenemos los cambios del sistema en contra de los deseos de los electores. Por otro lado, el retraso tributario (tax culture lags) se verifica cuando hay alteración en una parte de la cultura que debe ser seguida por las demás, necesitándose un tiempo para adaptación. El tiempo de ajuste genera un desequilibrio en el sistema y está marcado por inquietudes. Tal hecho ocurre en la esfera tributaria durante una reforma. B. Nerré 2001, 290-291.



tanto, un buen consejo político y una buena política fiscal deben estar al tanto de todos los procesos de transformación a los que se somete cualquier estructura tributaria.

En localidades de múltiples culturas, considerándose las distintas necesidades que hay, se espera la elección de variadas políticas tributarias y niveles de distribución de valores, sin embargo, a estos aspectos (Eugster, Parchet, 2019, p. 296-297) se destinan pocos cuidados. Al fin de cuentas, en países como Brasil, donde son altos los niveles de concentración de renta, es lógico que se volverá imprescindible una fuerte redistribución. Además de ello, se puede agregar que, a causa de las influencias culturales, un mismo instituto jurídico puede generar efectos completamente distintos.

Livingston concluye que, en muchos casos, el concepto de una cultura tributaria global no es nada más que un reflejo de la hegemonía occidental y por ello, es improbable que sobreviva a los cambios implícitos en el ascenso de naciones y culturas no occidentales. Se añade que sociedades no habituadas a los impuestos, rechazan el sistema tributario y presentan actitudes extremadamente negativas ante las políticas tributarias. En consecuencia, soluciones de carácter exclusivamente técnico o económico de incentivos y sanciones, son insuficientes (Livingston, 2005, p. 119-134) para provocar una efectiva transformación en la realidad tributaria. Además, el considerarse la cultura tributaria de cada país como criterio de conformación con elementos sociales y estructurales particulares, se presenta como algo de suma importancia y de cierto modo, también atribuye calidad al sistema cuando se enmarca en las demandas locales con resultados verdaderamente eficientes.

### **2.3 Cultura, comportamiento social y formación brasileña**

La cultura tributaria permite explicar algunos fenómenos sociales que ocurren de manera diversa según el país donde se aplica. Cabe recordar que se trata de un elemento importante para aclarar la gran variedad que presentan los sistemas de redistribución entre los países, por ejemplo. Además, la cultura es un factor de efectos más robustos una vez que promueve la transmisión intergeneracional (Luttermer, Singhal, 2011, p. 177). De este modo, se constató el destacado papel que puede ejercer la cultura en el ámbito de las políticas públicas, incluso la tributaria.

La cultura tributaria de cada país representa las interacciones entre los actores y los valores de honestidad y justicia por un lado y por el otro, la obligación (deber). Esta última se asemeja a la mentalidad tributaria, en su definición estricta, la cual corresponde a dos componentes: el de la moral y el de la disciplina tributaria, enfocando únicamente la relación entre Estado y contribuyente. A pesar de ello, es importante tratar la mentalidad respecto a los tributos de manera genérica, puesto que representa todas las actitudes y patrones comportamentales.

La moralidad tributaria, genéricamente considerada, se conecta a la disposición de la población por realizar el pago, como un sentimiento de obligación. A la vez, la disciplina tributaria refleja las actitudes de los contribuyentes en sus acciones (Nerré, 2008, p. 155), pudiéndose citar un efecto de importante relevancia para el sistema tributario: la tendencia a la evasión de algunas sociedades como la brasileña. En esta vía, se verifica que la percepción tributaria de la población es un elemento influenciador determinante en todas las relaciones establecidas por el sistema tributario.



Por lo tanto, está destinada al fracaso la estructuración y reforma de cualquier legislación o sistema que trate del tema ignorando la influencia de los aspectos culturales. Las alteraciones no conseguirían atender de modo eficiente los objetivos propuestos, pues los actores de este sistema, basados en una cultura histórica y momentáneamente establecidas, tienden a adaptar las normas que eran inicialmente neutras a sus intereses.

La reforma del sistema tributario brasileño tiene características análogas en diferentes países, a la vez, presentan considerables diferencias que reflejan no solo las culturas dispares de cada país sino también la divergencia de entendimiento de valores y prácticas de los actores fiscales de un subgrupo cultural (Livingston, 2005, p. 7). La escasa atención dispensada a las decisiones individuales de las diferentes culturas con resultado en la política y en el modo como pueden ser utilizadas por los gobiernos a fin de influenciar a los ciudadanos (Eugester, Parchet, 2019, p. 298) es un fallo estructural que acaba provocando consecuencias distintas a las que se pretendía y que revelan un alejamiento entre la letra de la ley y la realidad fáctica instaurada.

Se puede utilizar la observancia de la cultura jurídica como un importante fundamento e instrumento para la estructuración y elaboración de la política tributaria de un país. Su uso permite perfeccionar la eficiencia del sistema y ajustar adecuadamente la carga tributaria según las expectativas, valores y objetos sociales. En la cultura jurídica, la percepción tributaria de todos los operadores directos e indirectos permite no solo descubrir de forma efectiva las pretensiones sociales sino también perfeccionar los gastos y metas, a fin de establecerse el retorno esperado por la población.

Se puede explicar el índice de evasión fiscal de una sociedad a partir de la cultura tributaria (Tsakumis, 2007, p. 144), pues se trata de una consecuencia del amplio entendimiento cultural del tributo como una sanción y no como una obligación de solidaridad social. En este momento, se pone de relieve la percepción tributaria en la medida que es el elemento que impulsa los procesos sociales. La percepción de los actores sirve tanto para indicar las expectativas de la población como para definir entre los procesos culturales involucrados, cuáles se deben utilizar para perfeccionar el sistema.

En la realidad brasileña se vuelve evidente la influencia de la cultura jurídica tributaria una vez que, históricamente, se fijaron conductas de concentración de renta y riqueza, desigualdades sociales y regionales, repartición desigual de la carga tributaria, opresión fiscal, evasión fiscal, burocracia, corrupción y distorsiones de la política tributaria adoptada. Se construyó la actual estructura por influencia de la cultura tributaria nacional ya que se consolidan por medio de patrones, reglas y valores perpetrados en los modelos de conductas de todos los actores. Sin embargo, no hubo cualquier preocupación del poder público en la búsqueda por la superación, destacándose de este modo, la importancia del perfeccionamiento del estudio de la cultura jurídica tributaria nacional (Motta, 2012, p. 99-100).

### 3 PERCEPCIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA

Antes de realizarse un análisis bajo el enfoque de la perspectiva brasileña, hace falta relacionar algunos aspectos generales.



### 3.1 Aspectos generales percepción tributaria

La percepción respecto al tributo es un importante reflejo de la cultura jurídica, pudiéndose extraerla a partir de las impresiones y pensamientos individuales y colectivos de todos los actores que participan de un sistema. Tal percepción también puede influir directamente en el comportamiento político de la población (Linhares, 2014) en la medida que legitima toda la actividad estatal.

La adopción de políticas fiscales cada vez más recaudatorias por los países en desarrollo, incluso en Brasil, obliga la verificación de la legitimidad y de las expectativas poblacionales. La percepción respecto a la estructura tributaria bajo los enfoques legal, cultural, social e individual cobran más y más destaque. Al fin de cuentas, como ya se dijo, constituye una importante herramienta en la implementación de políticas que, en conjunto con la visión económica, puede generar profundos y duraderos cambios.

A partir del entendimiento de la cultura jurídica tributaria de un país se puede establecer un régimen jurídico que observe tanto sus preceptos como las características del comportamiento de los contribuyentes (individual y colectivamente) y fiscales. Además, identificar el comportamiento tributario a través de la percepción, se muestra beneficioso por la posibilidad de ajustarse la legislación enfatizándose el comportamiento pagador y alcanzándose un modo eficiente de mejorar la recaudación a partir de los incentivos de la conformidad fiscal (Gaber, Grueoski, 2018, p. 81-82).

Como integrantes de un sistema tributario, la percepción individual de los actores puede influenciar el funcionamiento y la eficiencia. Los individuos juzgan la estructura estatal tributaria a partir de visiones particulares de justicia y sobre la correcta distribución de la recaudación, así como el apoyo a las reformas reales (Fjeldstad, Semboja, 2001, p. 2068-2068). Por lo tanto, la percepción no trata solamente de la intención de no pagar impuestos una vez que reúne las nociones de justicia y de obligación individual hacia el bienestar social. Bajo este aspecto, agrega el impacto de la carga tributaria y el efectivo retorno estatal que ofrecen las políticas públicas.

Es inevitable la correlación entre cultura política y tributaria, pues estas explican las medidas para el mejor cumplimiento de las metas esperadas, sea por los contribuyentes (Gaber, Grueoski, 2018, p. 82) sea por los actores que de forma general participan del sistema. Al identificarse los patrones comportamentales se reconoce una disciplina fiscal que suele seguir las políticas fiscales y sus alteraciones.

En este sentido, la cultura tributaria se identifica tanto por su aspecto sistémico como por la perspectiva que presenta entre sus actores. La administración la utiliza de forma estratégica y ello, aparte de garantizar un cumplimiento fiscal más eficiente, posibilita el aumento del control y la reducción de los fraudes por evasión (Gaber, Grueoski, 2018, p. 83).

De este modo, utilizándose no exclusivamente de la percepción, la cultura tributaria adquiere destacado papel en la estructuración sistémica, pues permite identificar las expectativas sociales y se convierte en un instrumento de estímulo de las actitudes de conformidad, lo que permite al Estado tener como reales las funciones del sistema tributario. En este ínterin, la administración tributaria cobra esencial y vital actuación en la promoción de buenas prácticas y debido al cumplimiento



de las obligaciones por parte de los contribuyentes, pero no posee actuación exclusiva (Gaber, Grueoski, 2018, p. 85).

Tras identificarse la percepción tributaria y sus consecuencias, se puede moldearlas por medio de alteraciones en la cultura. Tales cambios normalmente son más duraderos y para ello, es necesaria la participación no solo de la administración tributaria sino también de todos los poderes públicos (Gaber, Grueoski, 2018, p. 85). La exploración de las conductas y pensamientos normalmente encontrados en una sociedad posibilita el entendimiento de los procesos que mueven un sistema y vuelven real la legislación. La percepción de estos actores es un auténtico termómetro respecto al efectivo funcionamiento y aplicación de los instrumentos estructurales y fundacionales porque es lo que justifica los actos, reacciones e interpretaciones en los procedimientos que mueven el orden tributario.

### **3.2 Confianza, formación histórico-cultural y comportamiento social fiscal brasileño**

En el pasado se puso atención en aspectos sociales como la igualdad en la estructuración del sistema, sin embargo, poco cuidado se dedicó a la exploración de temas como la confianza y la seguridad. Las impresiones respecto a todas las instituciones y de estas con relación a los contribuyentes, impacta en sus funcionalidades, al fin y al cabo, el hecho de que las consideren como burócratas y oportunistas o que la vean con desconfianza, pone en evidencia la tendencia del público en desobedecerlas (Alasfour, 2017, p. 11).

La confianza de la sociedad es determinante tanto para la actividad en las esferas económica e individual como para la perspectiva colectiva de las instituciones públicas. El alto nivel de confianza y seguridad entre los miembros de una sociedad se correlaciona con índices más elevados de recaudación. En los países donde ocurre semejante fenómeno, las personas están seguras de que se gasta el dinero de manera correcta y por ello aceptan niveles más altos de gastos. En sociedades de alta confianza, se invocan las sanciones para reforzar determinados tipos de comportamiento, estimulándose la cooperación espontánea y reduciéndose la necesidad de intervención estatal para fiscalizarse el comportamiento deshonesto, o sea, reduciéndose los gastos de monitoreo (Alasfour, 2017, p. 11).

Por otro lado, cuando hay baja confianza y seguridad, los individuos no creen tanto en la integridad de las instituciones públicas y por ello resisten al pago de tributos o en la aceptación de cargas elevadas. De este modo, cualquier sugerencia de aumento o expansión del sistema puede ser desastrosa si no la acompaña o precede un debate transparente y público para establecer la confianza y la conformidad popular (Gaber, Grueoski, 2018, p. 85). También hay una tendencia de incumplimiento de los deberes tributarios, lo que aumenta la necesidad de intervención estatal por medio de la promulgación de reglas cada vez más complejas (Alasfour 2017, p. 11), perjudicándose todavía más la estructura del sistema.

La realidad brasileña evidentemente pertenece al segundo escalón de baja confianza, no solo hacia el Estado sino también hacia los individuos entre sí. En una investigación extraída de la base de datos LatinoBarómetro (2023), se observa que el brasileño no confía en sus pares una vez que solamente el 3,9 % entiende que se puede confiar en otras personas mientras el 95% entiende



que no. Aunque Argentina, Bolivia, Colombia y Paraguay presenten realidades y cultura muy semejantes a las de Brasil, en estos países, respectivamente, el 27,2%, el 11,7%, el 16,7% y el 15,2% de la población no creen en la posibilidad de confiar en otras personas. Tales datos reflejan lo reducidos que son los números de la confianza brasileña si comparados a los de estas naciones

En Brasil, lo de la baja confianza en las opiniones no se debe solo a la relación que mantienen sus conciudadanos. Se extiende a las instituciones públicas y su imparcialidad y también a la capacidad de gobernar para el bien común. Volviendo a los datos divulgados por el banco LatinoBarómetro (2023) se nota, históricamente, que desde 2004 solo el trienio (2008, 2009 y 2010), bien como en 2023 correspondió a un período en el que menos del 60% de los encuestados creían que el país estaba orientado hacia el beneficio de los administradores mismos o de sus grupos. El 2017, cerca del 90% creía que la conducción nacional estaba en nombre de intereses individuales y un grupo ínfimo consideraba que se destinaba al bien común.

Las investigaciones realizadas revelan un trazo histórico cultural de los brasileños: la desconfianza de las personas hacia las relaciones individuales y hacia las instituciones nacionales. De este modo, a menudo se genera el efecto de la baja disponibilidad para el pago del impuesto. En su libro, Almeida presenta una investigación que demuestra dicho comportamiento cultural de forma clara. El 2009, el autor de “O dedo na ferida” realizó una investigación en la que concluyó que, en lugar de pagarle impuestos al gobierno, las personas prefieren tener dinero para contratar servicios a posteriori. En dicho estudio, más del 64% dijo que en lugar de la cobranza de impuestos y de la concesión de auxilios de carácter asistencial como el “bolsa familia”, para fines de ahorro, prefiere la reducción de impuestos en los productos. En su obra, Almeida constató que dicho entendimiento prácticamente no se modifica según la escolaridad o región del país, es decir, se trata de un pensamiento de la mayor parte de la población (Almeida, 2010, p. 80).

La sospecha brasileña es reflejo de una formación cultural histórica basada en la colonización exploratoria que se fundamenta en la manera como piensa un factor. De este modo, solo valdría invertir si ofreciese beneficios inmediatos e individuales. La administración portuguesa era débil e insegura, se aplicaba la disciplina solo en lo que pudiese mejorar sus vidas de inmediato (Holanda, 1902/1982, p. 128). En este punto, cabe observar la presencia de “una aversión congénita a cualquier ordenación impersonal de la existencia” (Holanda, 1902/1982, p. 130), lo que de por sí solo explica el rechazo histórico cultural por parte del gobierno lo que teóricamente se constituye como entidad impersonal. Las características implementadas por la rutinaria búsqueda de beneficios también es fundamento para la desconfianza entre las personas, pues ante todo se busca la inmediata mejora personal, jamás el bien común.

A la época del surgimiento estatal, la afección por las relaciones personales no permitió que los detentores de la función pública aprendiesen a separar lo público de lo privado, pues estos consideraban la gestión política como un tema de interés particular y no objetivo (Holanda, 1902/1982, p. 173). La histórica incapacidad para separarse los ámbitos público y privado sumada a la constante búsqueda de los detentores de cargos públicos por derechos personales hizo surgir el pensamiento contemporáneo de que la conducción gubernamental se da en beneficio de algunos grupos. Tales factores también determinan la ausencia de disponibilidad para el pago de tributos, pues no creen que el Estado sea capaz de suministrar servicios de calidad.



### 3.3 Evasión fiscal y percepción cultural brasileña

Como ya se dijo anteriormente, la desconfianza presenta como consecuencia la tendencia al incumplimiento de los deberes tributarios, lo que genera un nivel muy elevado de evasión fiscal. En este punto hay que destacar que el evitarse pagar un tributo no representa la existencia de una cultura anti-impuestos (Jairaj, Harris-White, 2006, p. 5252-5253), al fin de cuentas, quienes practican la evasión de impuestos a menudo justifican su postura sugiriendo que el gobierno derrocha lo recaudado con gastos imprudentes y con corrupción, lo que a largo plazo disminuye la propensión del pago voluntario (Alasfour, 2017, p. 10).

De esta forma, el Estado y el ciudadano brasileño, tal como en Jordania, según dijo Alasfour, pueden estar involucrados en un ciclo vicioso. En dicho ciclo, los ciudadanos se dan cuenta del funcionamiento estatal predatorio e intentan proteger sus rendimientos por medio de la evasión fiscal. De igual modo, el Estado ve a los ciudadanos como potenciales ocultadores y utilizan leyes cada vez más complejas en el intento de estimular los pagos lo que, en realidad, solo refuerza la idea inicial de los contribuyentes.

A este ciclo hay que agregar la hipótesis de que el contribuyente se sienta culpable cuando practica la subnotificación y por ello, además de escapar de la detección, deja de rendir cuentas cuando lo identifican. Luego, se puede sostener que el Estado está obligado a imponer sanciones o censura que refuerzan normas sociales como el vejamen y la culpa a fin de que se combata la evasión fiscal de manera eficaz. También se puede relacionar el hecho de que en las sociedades complejas las personas están menos propensas a informarse sobre los costos sociales de sus conductas y el beneficio individual por el cumplimiento de sus obligaciones. Un cambio positivo en dicho panorama depende de que la población reconozca la legitimidad y la justicia de la autoridad y que gaste de modo útil y eficiente (Alasfour, 2017, p. 9-11).

Históricamente, la evasión fiscal en Brasil, sobre todo de las empresas, tenía mucha expresividad y en 2009, alcanzó el 39% (Amaral, 2023<sup>a</sup>). A partir de los análisis de los datos de 2015, 2016 y 2017 se redujo al 17% y en 2023 llegó a 10,45%, no obstante, dicha reducción se debió a la modernización en el sistema de fiscalización, al cruce de datos, a los récords de fiscalización por parte de la administración y a la no alteración del pensamiento social<sup>3</sup>. A pesar de la reducción, se puede verificar la expresividad de estos números si observamos que, en 2018, se estimó el 23,1% para el indicador de evasión fiscal, lo que representa un 7,7% del PIB nacional y en 2023 se estimó en R\$ 375 billones. (Amaral, 2023<sup>a</sup>).

Estos datos pueden demostrar que las empresas practican una menor evasión no por la más rigurosa fiscalización sino porque hubo una concienciación y alteración del entendimiento respecto al sistema tributario. En consecuencia, se vuelve a poner de relieve la importancia de determinarse la percepción sobre el sistema y la identificación de la cultura y de sus alteraciones para que se puedan adoptar medidas más adecuadas y eficaces que promuevan cambios duraderos y que ofrezcan una evolución en los instrumentos de política tributaria.

En lo que toca a la evasión fiscal, su presencia cultural en la sociedad es evidente. Forma parte de la rutina y en algunos casos, la entienden como un comportamiento completamente aceptable.

<sup>3</sup> El 2017 la Receita Federal tuvo un crecimiento de 68,5% en el valor de las actuaciones relacionadas al año anterior.



La emisión de facturas relativas a servicios médicos que se utilizarán para reducir el valor de la declaración del impuesto sobre la renta y la costumbre que tienen algunos profesionales de ofrecer valores distintos para los servicios realizados caso el consumidor no exija la emisión de factura son prácticas rutinarias. Tales iniciativas están ampliamente difundidas entre la población y aunque configuren evasión fiscal y sean combatidas por organismos oficiales, en general, los ciudadanos no las reprochan.

Brasil creó una manera particular para lidiar con los problemas sociales que se perpetúan en los contextos social, político, económico y cultural que generaron prácticas que contribuyeron para la consolidación de las desigualdades sociales y regionales, distribución desigual de renta y concentración de renta. Las “soluciones fáciles”<sup>4</sup> son una tradición peculiar del país incorporada a las raíces histórico-culturales que representan una herencia de la permanente búsqueda por la superación de las dificultades y de múltiples problemas sociales. Mota traduce las “soluciones fáciles” como una manera de ejecutar las actividades (conductas), en la que el brasileño encuentra la solución para todos los problemas y dificultades, o sea, el “no” deja de existir. La consolidación de esta forma de actuar se disseminó ante situaciones burocráticas y complejas configurando un auténtico y creativo modo de transgredir la ley (Mota, 2012, p. 23-38).

La tradición de la “solución fácil” posee dos características principales. La primera, considerada positiva, configura la extrema adaptabilidad y la segunda, negativa, porque confiere ambigüedad a las reglas. La constante presencia de la opresión fiscal, del patrimonialismo, de la burocracia y de la corrupción provocó la frecuente utilización de fraudes y la constante resistencia al pago de los tributos (Mota, 2012, p. 17/100). En la historia brasileña, la opresión fiscal siempre estuvo presente y acompañada de la evasión fiscal, por este motivo, el contribuyente se perfeccionó en las prácticas de fraude y a la costumbre de no pagar siempre que fuese posible. Según esta cultura del impago, a menudo se aplaude el que practica la evasión y el que resiste a pagar los tributos, perpetuándose de este modo la “solución fácil” como praxis del pueblo (Mota, 2012, p. 24-100).

### 3.4 Aspectos culturales influencian la carga tributaria

Los aspectos culturales también influyen en la capacidad tributaria una vez que estos pueden determinar la cantidad de esfuerzo que soporta una determinada comunidad. El grado de soportabilidad de los impuestos no depende únicamente del grado máximo recaudatorio. Aspectos como el retorno esperado por la población y la disponibilidad que hay para el pago de los valores cobrados, también tienen su participación. La carga tributaria y la evasión fiscal son indicadores que pueden exprimir no solo la necesidad recaudatoria y la exigencia de la población sino también la disponibilidad suya para el pago voluntario.

Vasano *et al* en la obra “Uma análise da carga tributária do Brasil” en un artículo respecto a la carga tributaria nacional, aclara que se trata de un instrumento que realiza la transferencia de los recursos del sector privado al sector público. En esta medida, la podemos asociar a la idea del

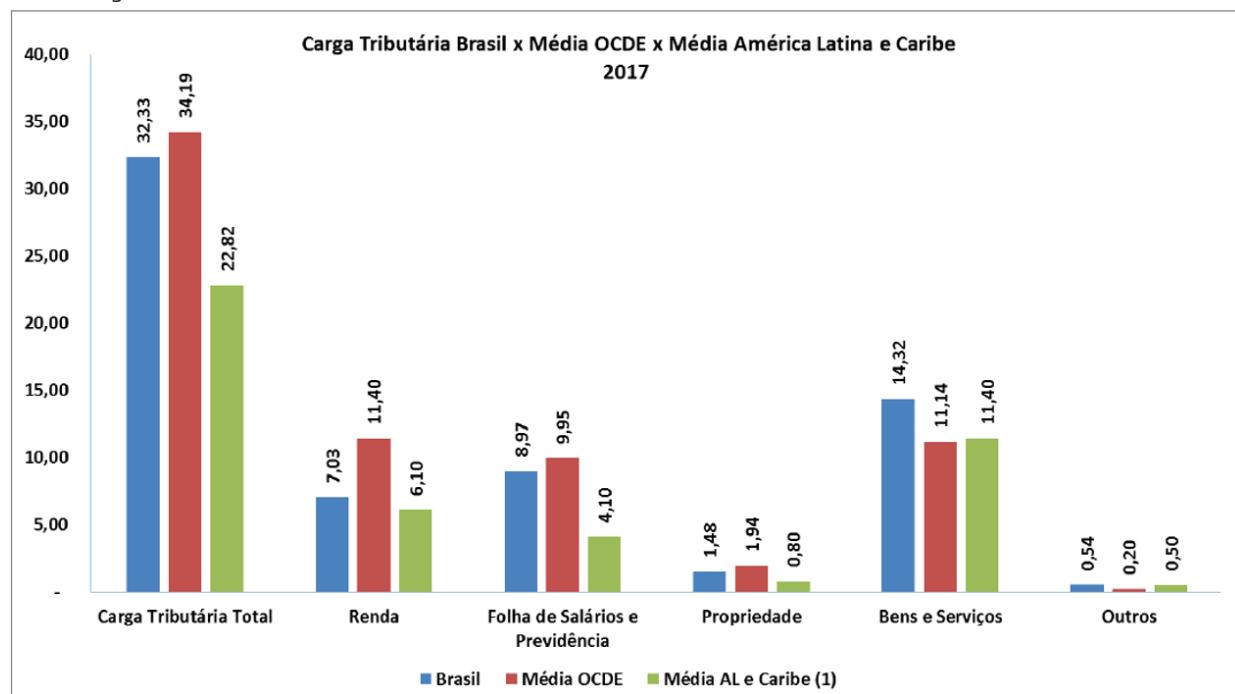
<sup>4</sup> Por tratarse de una jerga utilizada en Brasil y que no presenta correspondencia literal en español, se optó por esta expresión porque se acerca más a lo que se pretende comunicar. En el portugués brasileño, el término y la expresión utilizados son, respectivamente, “jeitinho” y “jeitinho brasileiro”.

sacrificio y por ello la podemos considerar baja, soportable y excesiva. Hay que subrayar que el valor numérico de la carga no es absoluto, pues el mismo montante en sociedades diferentes puede tener diferentes grados de aceptación divergentes, de este modo, se debe analizar en conjunto con el esfuerzo tributario (Varsano, 1998, p. 21).

Según estudio realizado por la Receita Federal do Brasil (2018), la carga tributaria brasileña varió positivamente en 0,93 punto porcentual si comparada a la de 2017, o sea, fue del 32,33% al 33,26%. El documento también permite verificar que en el período no estuvo abajo del 31% lo que corresponde a un elevado esfuerzo tributario que duró 17 años, pero en realidad, no permitió que se notara una evolución en el sistema.

La carga tributaria brasileña supera en 9,51 puntos porcentuales el promedio de los países latinoamericanos. Comparándola a otras, presenta niveles semejantes a los de países como Canadá 32,2%, Nueva Zelanda 32,3%, Reino Unido 33,3% y España 33,7% superando a otros como Suiza 28,5%, Estados Unidos 27,1% e Irlanda 22,8% (Receita Federal, 2018). Sin embargo, considerándose el retorno que se da a la población por medio de servicios públicos de calidad en estos sitios, se puede concluir la magnitud del esfuerzo tributario que soportan los brasileños. Tales factores deben influir en la percepción respecto a la eficiencia del sistema y la reducida confianza en cuanto a la administración de los recursos, pudiéndose incluso justificar las tendencias de evasión fiscal históricamente implementada por la población. Las diferencias se exponen en el gráfico 1, elaborado a partir de un estudio realizado por la Receita Federal de Brasil.

**Gráfico 1.** Carga Tributária Brasileira e Média da OCDE



Fonte: OCDE (2017).



En el año 2021, la carga tributaria brasileña aún representaba el 33,9% del PIB (Producto Interno Bruto), lo que colocó a la nación en el 30º (trigésimo lugar) entre los países con el mayor peso tributario (Olenike, 2023).

Una carga tributaria que se asemeja a la de países desarrollados y con reconocido retorno de calidad lleva a uno a reflexionar si el problema brasileño se debe únicamente a la recaudación. Además, semejante imposición no impide que, a menudo, se verifique un desequilibrio fiscal y la frecuente queja que se debe a la necesidad de obtenerse más recursos para atender las demandas poblacionales. La justificativa de los fallos en el sistema tributario muy probablemente se realiza en un conjunto de factores de carácter económico, organizacional y administrativo. Sin embargo, la percepción y la cultura jurídica tributaria también encuentran razonable influencia en la perspectiva que los impuestos se determinan por la estructura social de Brasil y sus principales trazos, que impactan en la organización sistémica.

Inicialmente, se puede determinar el nivel de la carga tributaria ante los deberes constitucionalmente impuestos al Estado, caso se establezca una amplia participación estatal en las provisiones de bienes como salud universal y gratuita, educación, previdencia, protección ambiental etc. El alargamiento de las funciones del Estado, consecuentemente, genera una carga elevada, sin embargo, la realidad social brasileña demuestra que la mayoría de la población no puede responsabilizarse por esa elevada obligación. A pesar de ello, por un fallo estructural de equidad y distribución, estos son los más afectados por la creciente exigencia.

El gran impacto cultural en la vida tributaria se traduce en la desigualdad social como herencia negativa de la esclavitud, lo que se refiere tanto a la alta carga como al tributar proporcionalmente el pobre y el rico. Como ejemplo, Almeida cita la alta tributación que se aplica a los alimentos en los que el 10% de los más pobres gastan el 32,68% de su presupuesto con este ítem, mientras el 10% de los más ricos gastan el 9,04%. La reducción de la tributación sobre productos alimenticios sería un modo más eficiente y rápido de disminuir la desigualdad (Almeida, 2010, p. 164/166).

La concentración de renta se origina del antiguo esclavismo y de la estructura de modelo familiar patriarcal que servía de base a la vida política y a las relaciones entre gobernantes y gobernados. El marco familiar es una institución fundacional tan fuerte en Brasil que incluso persigue a los individuos fuera de la vida doméstica, supeditando el interés privado y las relaciones basadas en lazos afectivos sobre el colectivo (Holanda, 1902/1982, p. 96/101).

En esta medida, la estructura social siempre solía garantizar los intereses personales de sus gobernantes y de la clase dominante, por ello la desigualdad y la concentración de renta generada están muy presentes en dicha estructura. La estructura tributaria corresponde a una parte importante de las políticas de redistribución en los países desarrollados (Fjeldstad; Semnoja, 2001). Con todo, en Brasil refleja solamente las construcciones históricamente establecidas. El 2008, personas cuya renta era de hasta dos salarios mínimos fueron tasados en un 53,9% de sus rendimientos y por ello, se vieron obligadas a trabajar 197 días (más de la mitad del año) tan solo para pagar los tributos. Para los que cobraban más que 30 salarios la tributación correspondía a un 29% y necesitaban de 106 días para saldar los impuestos (Almeida, 2010, p. 168). De esta forma se volvía muy clara la desigualdad proporcionada por la estructura fiscal.



En un estudio realizado por el IBPT (Amaral, 2023b) se verifica que el año 2023, el brasileño trabajó un promedio de 147 días para pagar tributos. También es evidente, aunque no se trata de una diferencia significativa, que las personas con ingresos más bajos siguen teniendo una carga fiscal muy similar a la de los más ricos. Según el estudio, quienes ganan hasta R\$3.000 (tres mil reales) destinan el 38,63% de sus ingresos brutos al pago de impuestos, mientras que quienes ganan más de R\$10.000,00 (diez mil reales) destinan el 40,55%. La mayor carga recae en quienes se encuentran en el tramo medio, ya que deben destinar el 42,47% de sus ingresos brutos. Por lo tanto, la mayor carga de la recaudación fiscal recae sobre quienes tienen ingresos medios, en lugar de sobre quienes tienen mayores recursos financieros (Amaral, 2023b).

En este momento, es importante reflexionar sobre los criterios para considerar ricos a quienes ganan más de R\$10.000,00 (diez mil reales). Esto podría reflejar la opinión pública, especialmente en el mundo pospandémico, ya que es probable que aumenten los valores inflacionarios. Según Aloisio Campelo et al. (2022): *“Considerando la inflación acumulada en los dos años transcurridos desde el inicio de la pandemia, entre febrero de 2020 y febrero de 2022, las clases de menores ingresos siguen siendo las más afectadas. Con un IPC-FGV acumulado del 15,2%, la inflación para las familias de menores ingresos fue del 16,8% y para las de mayores ingresos, del 13,6%.”*.

Un análisis básico revela que, a medida que aumentan los ingresos brutos mensuales, el impacto de los impuestos disminuye, lo que resulta en una menor carga tributaria. Por lo tanto, la carga tributaria disminuye a medida que aumentan los ingresos, y con el aumento inflacionario, quienes ganan más de R\$10.000,00 (diez mil reales) pueden considerarse ricos, o una parte significativa de la clase media.

El análisis de los elementos fundacionales del sistema tributario en conjunto con la percepción tributaria que involucra la cultura nacional es preponderante para el verdadero entendimiento de las particularidades que abarcan el país. Solamente a partir de una investigación en esta área se descubrirá efectivamente qué piensa la población brasileña y qué espera de toda la estructura que se relaciona a la recaudación de recursos. Igualmente se dejarían de basar las medidas en meras suposiciones y conclusiones teóricas, pudiéndose tomar decisiones de carácter económico y organizacional que se muestren más eficientes y duraderas.

La cultura también ejerce relevante influencia en los actores del sistema, pues determina no solo la manera como estos entienden toda la estructura sino también la forma de aplicación de las normas existentes. El deducir que el ciudadano, principalmente los menos escolarizados, no tiene conciencia del pago de tributos es algo recurrente.

La investigación que realizó Almeida el 2009 demuestra lo contrario, o sea, que la población tiene conciencia del pago de impuestos, aunque ello suceda de forma indirecta y que no mantenga relación con la escolaridad de los individuos. Tal conclusión se debe al hecho de que el 71% de la población entiende que debe pagar tributos cuando adquiere un producto y el 70% de los que también integran la base de la pirámide social (Almeida, 2010, p. 41-44). Por lo tanto, es evidente que la población sabe que paga tributos en sus actividades comerciales, pero no hay estudio continuo respecto a dicha conciencia ni a su alcance, componente de la percepción poblacional sobre el sistema. De este modo, no hay conocimiento suficiente respecto a los elementos estructurales ni de la expectativa poblacional.



Además, la composición de la percepción abarca otros actores como los auditores, miembros de las haciendas federal, estatal y municipal, prensa, movimientos sociales, entidades de clase, elaboradores y administradores de políticas públicas y el congreso nacional por medio de la aprobación de leyes relacionadas al tema.

Un estudio sobre las normas tributarias que se editaron durante la vigencia de la última Constitución brasileña (1988) por el IBPT sirve como indicativo de la complejidad del sistema brasileño. El instituto relató que, gracias a dicha cantidad legislativa, las empresas gastan unos R\$ 162 billones al año para mantener la estructura necesaria en el acompañamiento de las constantes alteraciones (Amaral, 2020, p. 7). Durante la vigencia constitucional se editaron 2,26 normas en materia tributaria por hora (día laborable) y a pesar de un procedimiento más riguroso, se promulgaron 18 enmiendas del tema. También se crearon numerosos impuestos (Amaral, 2022).

Proporcionalmente, el ente que más edita normas tributarias es la Federación una vez que corresponde al 16% del total. Para los estados y municipios, dicho índice corresponde, respectivamente, al 5% y al 6%. El número de normas editadas puede indicar la complejidad que deriva de un sistema que presenta dificultades para implementar leyes y objetivos pretendidos, pues la formación histórico-cultural tiende a la no conformidad. La formación brasileña, sea individual sea colectiva, se fundamenta en el constante descontentamiento con el retorno estatal y con el pensamiento exploratorio originario de la colonización portuguesa.

## 4 METODOLOGIA

La metodología empleada en este artículo es una investigación bibliográfica basada en un estudio doctrinal. La base teórica se basa en autores especializados en derecho y sociología. Además, combina teorías con datos empíricos cuantitativos recopilados por una institución cualificada.

## 5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

La percepción tributaria y la cultura son elementos basilares que garantizan el buen funcionamiento de una política económica tributaria. Luego, cualquier reforma que no considere dichos factores, tiene grandes posibilidades de fracaso, produciendo efectos distintos de los deseados o incluso con la ineficacia social de la norma por incompatibilidad fáctica.

El estudio detallado de la percepción tributaria permite que se cumplan las expectativas de pago con el menor coste y de manera más duradera que los incentivos, garantizándose de este modo, la estabilidad sistémica. Su utilización puede estimular el pago voluntario, reconocer la obligación tributaria como deber cívico, identificar la verdadera soportabilidad de la carga tributaria, por fin, implementar una actuación estratégica eficiente y coherente con las expectativas colectivas por parte de la administración pública. El perfeccionamiento del sistema de manera eficaz solo se puede realizar a partir de una mirada multidisciplinar que incluye una perspectiva cultural.



## 6 CONCLUSIÓN

La necesidad de instalarse un sistema tributario con estructuras que correspondan a las expectativas nacionales y sean eficientes con la verdadera capacidad de recaudación para posibilitar la construcción del bienestar común por medio del Estado exige el análisis multidisciplinario de instrumentos. De este modo, la importancia de la cultura jurídica tributaria como instrumento de política pública para el entendimiento de los objetivos y de las expectativas poblacionales, merece grande destaque.

La perspectiva económica es relevante, sin embargo, no es suficiente una vez que las decisiones que toman los individuos o las que se toman colectivamente no se basan únicamente en la racionalidad o cumplen con previsiones estadísticas. Además, medidas con fundamentos idénticos pueden tener consecuencias diversas según la formación cultural. La motivación económica y jurídica determinan los procesos de toma de decisión una vez que elementos histórico-culturales determinan la forma de pensar y de actuar de cada población.

La percepción respecto al sistema tributario legitima las acciones estatales y determina sus límites, pues el entendimiento del tributo como sanción u obligación cívica poseen influencia en toda la estructura. En la primera, los ciudadanos constantemente evaden sus impuestos y sienten que su comportamiento no genera perjuicio colectivo, lo que ocasiona cada vez más un sistema represivo y complejo con altos costes recaudatorios. Ya en la segunda manera de entenderse la obligación tributaria como deber cívico, la tendencia es de la alta conformidad social con grado de confianza y seguridad en el sistema, generando reglas más sencillas y menor coste.

Tanto la visión cultural respecto a la actividad recaudatoria y a la eficiencia de las instituciones estatales como la confianza y la seguridad en el sistema jurídico determinarán las preferencias y expectativas. Tales elementos también interfieren en la tendencia de la población a la conformidad, en el índice de evasión fiscal y en la soportabilidad de la carga tributaria. Igualmente, es la cultura tributaria la que indica como se comprenden los valores fundamentales y por ello, en cierta medida, establece el diseño del sistema tributario y de las interacciones que proporciona este. La utilización de dicho aspecto como filtro social único de cada nación e instrumento de implementación de la política pública tributaria, posibilita una mayor aceptación y adaptabilidad de las normas a las realidades histórico-culturales, además de posibilitar cambios más sólidos, eficaces y duraderos.

Por lo tanto, es notoria la importancia de los aspectos culturales y de la percepción tributaria dentro de un proceso de reforma del sistema. La reestructuración tributaria de manera coherente con las expectativas e individualidades brasileñas realizará normas con mayores aceptabilidad y conformidad por parte de la población. Además de eso, las soluciones propuestas poseerán las consecuencias deseadas, garantizando de esta forma, una estructura de calidad. Por consiguiente, la observación y el estudio de la percepción tributaria con consideración de los preceptos culturales, se vuelve preponderante en la construcción de una estructura tributaria de calidad capaz de alcanzar los objetivos constitucionales y las expectativas de los brasileños.



## Declaração sobre o Uso de Inteligência Artificial

O(s) autor(es) declaram que não utilizaram ferramentas de inteligência artificial em nenhuma etapa da produção do manuscrito.

## REFERÊNCIAS

ALASFOUR, F. Costs of distrust: the virtuous cycle of tax compliance in Jordan. *Journal of Business Ethics*, [S.l.], fev. 2017.

ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida: menos impostos, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010.

AMARAL, Gilberto L. do; OLENIKE, João Eloi; FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/estudo-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2023/>. Acesso em: 14 jun. 2024.

AMARAL, Gilberto L. do; OLENIKE, João Eloi; FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. Estudo sobre a sonegação fiscal das empresas brasileiras. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-sonegacao-fiscal-das-empresas-brasileiras/>. Acesso em: 14 jun. 2024.

AMARAL, Gilberto L. do et al. Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>. Acesso em: 14 jun. 2024.

BLUMENTHAL, K. von; NERRÉ, Birger. Culture in nineteenth-century Austria. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, [S.l.], v. 96, p. 54–62, 2003.

CAMPELO, Aloisio; BRAZ, André Furtado; LIMA, Taíse Ferraz; AZEVEDO, Júlio César de. A pressão da inflação da pandemia sobre as famílias mais pobres. FGV, 25 abr. 2022. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/pressao-inflacao-pandemia-sobre-familias-mais-pobres>. Acesso em: 14 jun. 2024.

EUGSTER, Beatrix; PARCHET, Raphaël. Culture and taxes. *Journal of Political Economy*, [S.l.], v. 127, n. 1, 2019.

FERRAJOLI, Luigi. *Cultura jurídica y paradigma constitucional: la experiencia italiana del siglo XX*. Lima: Palestra Editores SAC, 2010.

FJELDSTAD, Odd-Helge; SEMBOJA, Joseph. Why people pay taxes: the case of the development levy in Tanzania. *World Development*, [S.l.], v. 29, n. 12, p. 2059–2074, 2001.

GABER, Stevan; GRUEVSKI, Ilija. The influence of tax culture in improving tax compliance. *Journal of Economics*, [S.l.], v. 3, n. 2, p. 80–88, 2018.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 27. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

ICIZUKA, Atilio de Castro; ABDALLAH, Rhamice Ibrahim Ali Ahmad. A trajetória da desriminalização do adultério no direito brasileiro: uma análise à luz das transformações sociais e da política jurídica. *Revista Eletrônica Direito e Política*, Itajaí, v. 2, n. 3, 3º quadrimestre 2007. Disponível em: <https://www.univali.br/direitoepolitica>. ISSN 1980-7791.

JAIRAJ, A.; HARRISS-WHITE, Barbara. Social structure, tax culture and the state: the case of Tamil Nadu. *Economic and Political Weekly*, [S.l.], v. 41, n. 5, p. 5247–5256, 2006.

LATINOBARÓMETRO. *Latinobarómetro 2023: opinión pública latinoamericana*. Disponível em: <https://www.latinobarometro.org/latOnline.jsp>. Acesso em: 14 jun. 2024.



- LINHARES, Bianca de Freitas. Cultura política e percepção tributária no Brasil. *Nuevo Mundo Mundos Nuevos*, 2014. Disponível em: <http://journals.openedition.org/nuevomundo/66852>. Acesso em: 14 jun. 2024.
- LIVINGSTON, Michael A. Law, culture, and anthropology: on the hopes and limits of comparative tax. *Canadian Journal of Law & Jurisprudence*, [S.l.], v. 18, n. 1, 2005.
- LUTTMER, Erzo F. P.; SINGHAL, Monica. Culture, context, and the taste for redistribution. *American Economic Journal: Economic Policy*, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 157–179, 2011.
- MARINI, Luisa. Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2018. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, 2019. Data de consulta: 26 nov. 2020.
- MEDINA, Rafael C. L. Cultura jurídica. *Eunomía: Revista en Cultura de la Legalidad*, [S.l.], n. 7, p. 229–235, 2015.
- MOTTA, Sergio Ricardo Fernandes da. *Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura jurídico-tributária*. Florianópolis: Insular, 2012.
- NERRÉ, Birger. Tax culture: a basic concept for tax politics. *Economic Analysis & Policy*, [S.l.], v. 38, n. 1, 2008.
- NERRÉ, Birger. The concept of tax culture. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, [S.l.], v. 94, p. 288–295, 2001.
- OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary. Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH: cálculo do IRBES. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, 2023. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2023/>. Acesso em: 14 jun. 2024.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga tributária no Brasil – 2018: análise por tributo e bases de incidência*. Brasília: CETAD, Ministério da Economia, mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal>. Acesso em: 14 jun. 2024.
- SPINOSA, Valmir. Cultura jurídica e cultura política nos trópicos: um estudo sobre o caso brasileiro no contexto da Independência. *Revista de Humanidades*, [S.l.], v. 14, n. 32, p. 1–21, jan./jul. 2013.
- TORGLER, Benno. Culture matters? Tax morale in an East–West German comparison. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, [S.l.], v. 59, n. 4, p. 504–528, 2002/2003.
- TSAKUMISA, George T.; CURATOLA, Anthony P.; PORCANO, Thomas M. The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, [S.l.], v. 16, p. 131–147, 2007.
- VARSDAO, Ricardo et al. Texto para discussão nº 583: uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.
- VILLAFUERTE, Victor; ROXANA, Tania et al. Preliminary diagnosis of culture, obligations and tax collection in Ecuador. *Opuntia Brava*, [S.l.], v. 10, n. 3, p. 834–844, 2018.