Banco Interamericano de Desenvolvimento

Instituições para o Desenvolvimento

DOCUMENTO PARA DISCUSSÃO

IDB-DP-265

Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro

Livro branco da tributação Brasileira

José Roberto Rodrigues Afonso, Julia Morais Soares, e Kleber Pacheco de Castro

Janeiro de 2013

Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro

Livro branco da tributação Brasileira

José Roberto Rodrigues Afonso, Julia Morais Soares, e Kleber Pacheco de Castro

Banco Interamericano de Desenvolvimento

2013

http://www.iadb.org

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de seu Conselho de Administração, ou dos países que eles representam.

O uso não autorizado para fins comerciais de documentos do Banco é proibido e pode ser punido no âmbito das políticas do Banco e/ou das leis aplicáveis.

Copyright © [2012] Banco Interamericano de Desenvolvimento. Todos os direitos reservados. Pode ser livremente reproduzido para fins não comerciais.

Copyright © Año: 2013
Contact: Luiz Villela, luizvi@iadb.org

Resumo[1]

Este trabalho faz um diagnóstico atualizado do sistema tributário brasileiro para subsidiar os debates dos técnicos, das autoridades e dos parlamentares em torno de sua reforma. Isto é feito a partir do levantamento e sistematização de informações sobre a tributação no Brasil. O foco é na caracterização atualizada do sistema tributário - e menos importa sua evolução -, dentro dos limites de disponibilidade das estatísticas. A arrecadação tributária constitui o objeto central, na primeira parte do trabalho. Ele procura detalhar ao máximo a estrutura atual dessa arrecadação: são identificados cada imposto, taxa e contribuição que compõe a arrecadação, e os agrupa por esfera de governo que os coleta e que deles dispõe depois das transferências. Para os principais tributos (federais e ICMS estadual), é também feita uma abertura por modalidade de cobrança e por setor de atividade econômica. Uma segunda abordagem do trabalho é uma a coletânea dos pontos mais polêmicos ou mais citados na agenda de debate tributário – tais como as questões da competitividade, da equidade e da divisão federativa de recursos. A proposta é consolidar a literatura sobre tais temas, com ênfase no levantamento estatístico, das fontes disponíveis.

Palavras-Chave: Sistema tributário, Reforma tributária, Federalismo, Tributação subnacional

Códigos JEL: H2, H71

[1] Este trabalho foi elaborado para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a pedido do economista **Luiz Villela (IFD/FMM)** y financiado com recursos da **Cooperação Técnica BR-T1184.** Esta Cooperação Técnica foi financiado pelo **Fundo de Fortalecimento da Capacidade Institucional (FFCI),** com recursos provenientes de um aporte especial do **governo da República Popular da China**. Os autores agradecem os seus comentários e sugestões, bem como os de Ricardo Varsano. Como de praxe, as opiniões aqui expressas são pessoais e não das instituições mencionadas. Baseado em informações disponíveis até junho de 2012.

INTRODUÇÃO 6
CAPÍTULO 1 – CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL 8
1.1 – Metodologia 8
1.2 – Evolução Histórica da Carga Tributária Global 10
1.3 – Carga Tributária Global do Brasil em 2010 12
1.4 – Comparações Internacionais 18
CAPÍTULO 2 – MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS 26
2.1 – Produção e Vendas em Geral 26
2.2 – Produção e Vendas Específicas e Serviços Públicos 33
2.3 – Arrecadação por Esfera de Governo 36
2.4 – Arrecadação Setorial 37
CAPÍTULO 3 – FOLHA SALARIAL 40
3.1 – Empregados, Servidores, Autônomos 40
3.2 – Empregadores 44
3.3 – Arrecadação por Esfera de Governo 49
3.4 – Arrecadação Setorial 50
CAPÍTULO 4 – RENDAS E GANHOS 52
4.1 – Famílias 52
4.2 – Empresas e Acionistas 56
4.3 – Arrecadação por Esfera de Governo 60
4.4 – Arrecadação Setorial 61
CAPÍTULO 5 – OUTRAS BASES DE INCIDÊNCIA 62
5.1 – Transações Financeiras 62
5.2 – Patrimônio 67
5.3 – Comércio Internacional 72
5.4 – Arrecadação por Esfera de Governo 74
CAPÍTULO 6 – TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAS E RECEITA DISPONÍVEL 75
6.1 – Considerações sobre as Transferências Governamentais no Brasil 75
6.2 – Receita Disponível: A Carga Tributária sob outra Ótica 78
6.3 – Transferências Intergovernamentais 82
CAPÍTULO 7 – DEBATES RELEVANTES EM TORNO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL90
7.1 – Um Sistema Tributário Anticompetitivo 90
7.1.1 – O Problema do Crédito Tributário 91
7.1.2 – Tributos Cumulativos 94
7.2 – Equidade e Justiça Fiscal 96
7.3 – Distúrbios Federativos 101
7.3.1 – ICMS: A Guerra Fiscal "Tradicional" 101
7.3.2 – Partilha dos Royalties do Petróleo: A Guerra Fiscal Recente 110
7.3.3 – Mudanças no Rateio do FPE 114
OBSERVAÇÕES FINAIS 118
BIBLIOGRAFIA 120
ANEXO 125

LISTA DE SIGLAS

AFE - Auxílio Financeiro aos Estados

AFM - Auxílio Financeiro aos Municípios

BCB - Banco Central do Brasil

BGU - Balanço Geral da União

CEF - Caixa Econômica Federal

CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional

CIDE - Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico

CNI - Confederação Nacional das Indústrias

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CSS - Contribuição

CTN - Código Tributário Nacional

DENATRAN - Departamento Nacional de Transportes

DPC - Direção de Portos e Costas

DPVAT - Seguro Obrigatório contra Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres

DRU - Desvinculação das Receitas da União

ESAF - Escola de Administração Fazendária

FEX - Fundo de Incentivo às Exportações

FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FGV - Fundação Getúlio Vargas

FIESP - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

FIRJAN - Federação das Indústrias do Rio de Janeiro

Finbra - Finanças do Brasil

Finsocial - Fundo de Investimento Social

FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas

FMI - Fundo Monetário Internacional

FPE - Fundo de Participação dos Estados

FPEx - Fundo de Participação dos Estados Exportadores

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IEDI - Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial

II - Imposto de Importação

INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS - Imposto sobre Serviços

ITBI - Imposto sobre Transmissão Intervivos

ITCD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR - Imposto Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MERCOSUL - Mercado Comum do Cone Sul

MPAS - Ministério da Previdência e Assistência Social

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIN - Programa de Integração Nacional

PIS - Programa de Integração Social

PPA - Plano Plurianual

PRONAC - Programa Nacional de Apoio à Cultura

PROTERRA - Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo a Agroindústria do Norte e do Nordeste

RFB – Receita Federal do Brasil

RGPS - Regime Geral de Previdência Social

RPPS - Regime Próprio de Previdência Social

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SESC - Serviço Social do Comércio

SESI - Serviço Social da Indústria

SEST - Serviço Social do Transporte

STF - Supremo Tribunal Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TEC - Tarifa Externa Comum

TIPI - Tabela do Imposto sobre produtos Industrializados

UF - Unidade Federativa

INTRODUÇÃO

Paradoxo. Se for para resumir em uma única palavra a tributação no Brasil, esta seria a melhor qualificação do sistema tributário. Ele tanto logrou elevar continuamente a carga tributária bruta global durante todo o pós-guerra até atingir um nível superior a média das economias avançadas e muito acima da média das economias emergentes quanto acumulou distorções que tornam a má qualidade dos tributos um desafio maior que a quantidade arrecadada – desde a complexidade, o pesado ônus para gerir os impostos, a iniquidade, a cumulatividade latente e a oneração indireta de exportações e investimentos produtivos, até uma guerra fiscal entre membros federados sem precedentes em outras federações.

Os pilares do sistema tributário brasileiro ora em vigor foram definidos no início dos anos sessenta quando a economia brasileira era subdesenvolvida, muito fechada ao exterior e com elevada inflação, mas o sistema sempre ostentou um elevado grau de descentralização. Os governos militares pós-1964 centralizaram poderes e receitas que a Assembleia Constituinte de 1987/88 se preocupou em descentralizar. Contudo, a Constituição de 1988 criou, na prática, dois sistemas tributários paralelos, um composto por impostos cuja receita é repartida com estados e municípios e outro formado por contribuições sociais cuja receita não é partilhada. Desde então, as contribuições se diversificaram e o aumento de sua arrecadação superou ao dos impostos, reconcentrando a receita. Nesse longo período, economia e sociedade muito mudaram no Brasil mas o sistema tributário nunca sofreu uma reforma de envergadura – não por falta de tentativas, posto que vários projetos, de escopos e objetivos os mais distintos, foram propostos e sempre fracassaram, quando muito se aprovando medidas pontuais, quase sempre voltadas a aumentar ainda mais a carga tributária.

A proposta deste trabalho é elaborar um diagnóstico atualizado do sistema tributário para subsidiar os debates dos técnicos, das autoridades e dos parlamentares em torno da reforma do sistema. Isto será feito a partir do levantamento e sistematização de informações sobre a tributação no País. O foco é na caracterização atualizada do sistema tributário - e menos importa sua evolução -, dentro dos limites de disponibilidade das estatísticas. A arrecadação tributária constitui o objeto central, na primeira parte do trabalho. A proposta é detalhar ao máximo a estrutura atual dessa arrecadação: serão identificados cada imposto, cada taxa, cada contribuição, que compõe a arrecadação, bem assim essa será agrupada por esfera de governo que a coleta e que dela dispõe depois das transferências. Para os principais tributos (federais e ICMS estadual), será também feita uma abertura por modalidade de cobrança e por setor de

atividade econômica. Uma segunda abordagem da coletânea será para os pontos mais polêmicos ou mais citados na agenda de debate tributário – tais como as questões da competitividade, da equidade e da divisão federativa de recursos. A proposta é consolidar a literatura sobre tais temas, com ênfase no levantamento estatístico, das fontes disponíveis.

CAPÍTULO 1 – CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL

Adaptando o conceito de *governamental take* comum à literatura sobre petróleo e gás, a carga tributária utilizada para o desenvolvimento de todos os capítulos desse trabalho parte da ideia básica que deve ser considerado tributo tudo aquilo que o Estado retira de uma economia de forma compulsória, baseado em alguma legislação. Pouco importa aqui a concepção jurídica do tributo, ou seja, se esse tributo é um imposto, uma contribuição ou uma taxa e também se há contra prestação de serviços ao pagamento do tributo.

O primeiro capítulo tem a finalidade de dar uma visão geral sobre a carga tributária brasileira. Sem entrar em especificidades do sistema, propõe-se, primeiramente, a apresentar a metodologia. Na segunda seção apresenta-se a evolução histórica da carga tributária no Brasil. Em um terceiro momento um breve detalhamento da carga de 2010 é mostrado. Por fim, comparações internacionais em torno da carga tributária são abordadas.

1.1 – Metodologia

O cálculo da carga tributária apresentado nesse estudo tem como fontes primárias publicações regulares de instituições governamentais (oficiais) do Brasil. Como é amplamente sabido, a carga tributária é uma simples relação entre toda a arrecadação tributária de um dado local em um determinado período e sua produção (PIB) no mesmo período.

O PIB brasileiro é variável de fácil acesso: o seu cálculo é realizado trimestral e anualmente pelo IBGE, no âmbito das Contas Nacionais.[2] O PIB é estimado também, dentre outros órgãos públicos, pelo BCB.[3] Apesar de não ser um dado oficial, o PIB do BCB tem a vantagem de ser divulgado mensalmente e não apenas trimestralmente como no caso do IBGE.

A arrecadação tributária é um pouco mais complexa. Dados oficiais consolidados – e fidedignos – podem ser obtidos basicamente em duas instituições. São elas a RFB e a STN. A diferença entre as informações dessas fontes dizem respeito à metodologia de apuração de cada uma. A informação da RFB é gerencial, da arrecadação bruta (sem abater restituições e compensações), do que foi recolhido pelo contribuinte no mês (mesmo que entre no caixa no seguinte), e nem sempre precisa (como no caso de depósitos judiciais). Além dos relatórios

[2] Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcnt.shtm.
[3] O banco central estima mensalmente o PIB no âmbito de suas Notas Financeiras para a Imprensa. Disponível em: http://www.bcb.gov.br/?ECOIMPRENSA.

de arrecadação, a RFB também publica um cálculo de carga tributária, o qual será apresentado no Box 1.

Já a STN responde pela contabilidade da União e também pela consolidação dos balanços de todas as unidades de governo do País, de modo que a receita é a que consta na prestação oficial das contas. Neste caso, a arrecadação é a líquida e compreende ao que efetivamente entrou nos cofres dos governos. Esta segunda fonte primária é a que foi utilizada no presente cálculo, especificamente o divulgado pela STN através de três publicações em seu portal na internet: Balanço Geral da União (BGU)[4], Execução Orçamentária dos Estados[5] e Finanças dos Municípios (Finbra)[6]. As três publicações virtuais se caracterizam por apresentar o mesmo conceito de receita dos relatórios oficiais de execução orçamentária, baseado na arrecadação realizada. Além dos dados da STN, outros dois dados são necessários para o cálculo da carga: FGTS, obtido na CEF[7] e o Sistema S, obtido no MPAS[8].

São considerados tributos, para efeito do cálculo da carga tributária, as receitas extraídas de forma obrigatória (impostos, contribuições sociais, contribuições econômicas, taxas) do período corrente e de períodos anteriores (multas, juros de mora e encargos), totalizando o produto de arrecadação de cada tributo.

A preferência pelos dados da STN, preterindo os da RFB, pode ser explicada pela origem da fonte de informação: a RFB mensura a arrecadação por relatórios gerenciais – próprios ou de outros órgãos federais – e não recorre aos balanços contábeis, como é recomendado pelas metodologias de organismos internacionais.

---

[4] Os dados do BGU podem ser obtidos no site da STN de forma desagregada por tipo de receita: receitas tributárias (http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Tributaria.xls), receitas de contribuições (http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Contribuicao.xls) , receitas patrimoniais (http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Patrimonial.xls) e outras receitas (http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Outras.xls).

[5] Disponível em: http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/exec_orc_estados.xls.

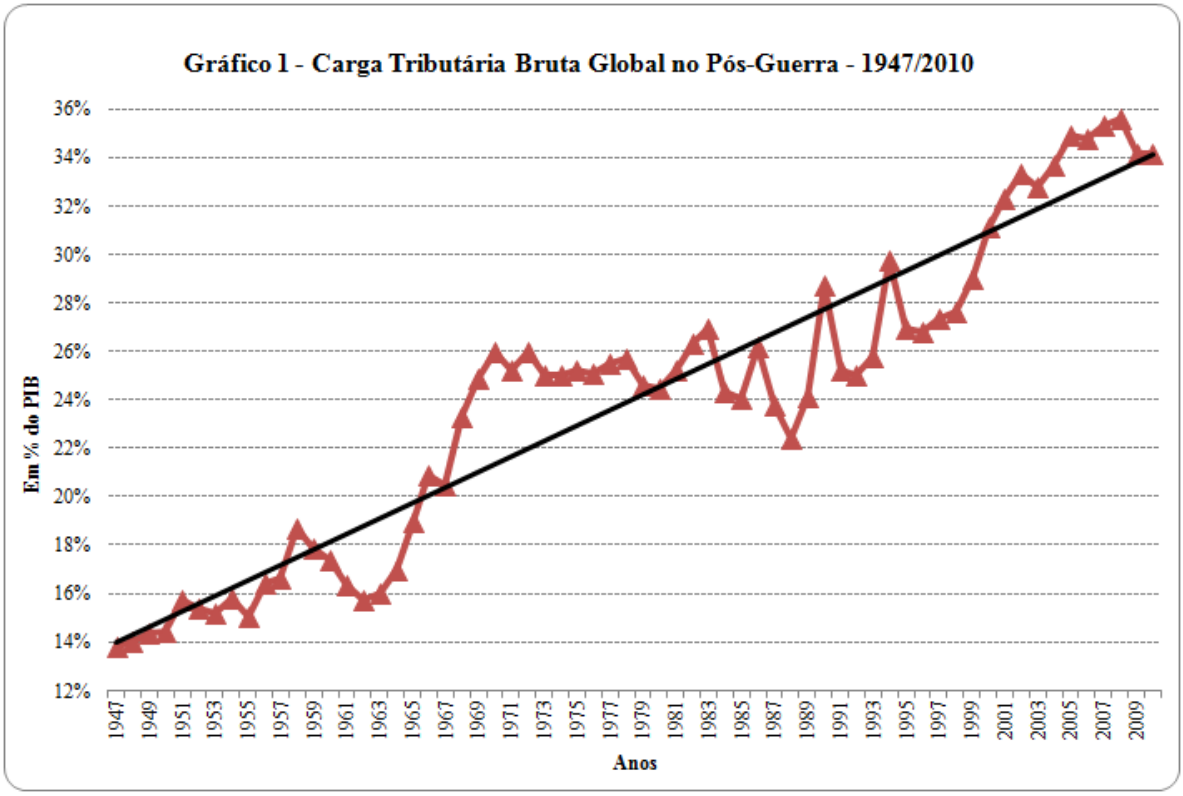
[6] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/financas/Finbra2010v1.exe.

[7] Disponível em: http://www1.caixa.gov.br/Download/asp/download.asp.

[8] Disponível em: http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=423.

1.2 – Evolução Histórica da Carga Tributária Global

O sistema tributário brasileiro sofreu diversas mudanças ao longo do século XX e continua a ser alterado constantemente. O fato a ser apurado nessa seção não trata propriamente dessas mudanças, mas certamente deriva delas. A tendência de longo prazo da carga tributária global no Brasil é de crescimento, conforme pode ser visto no Gráfico 1.



O Gráfico 1 apresenta informações do período pós Segunda Guerra Mundial (1947 em diante). Justamente a partir do final da guerra até meados da década de 1970 a economia capitalista mundial entrou na *Golden Age* (Era de Ouro) do Capitalismo e teve como grande característica o aumento significativo da participação do Estado na economia, tanto pela adoção das políticas ditas keynesianas, como pelo crescimento da concepção do *Welfare State* (Estado de Bem-Estar Social). Dessa forma, com a ampliação do papel do Estado ao nível de produtor e protetor social, era certo que um maior volume de recursos (financiamento) deveria afluir da economia para o Estado como forma de custear os novos programas estatais. O aumento da carga tributária global, assim como o aumento do

endividamento público, foi uma característica quase universal dentro do grupo de países capitalistas.

No Brasil não foi diferente. Em 1947 a carga tributária nacional fora de 13,84% do PIB. Esse resultado, comparado ao de 1978, quando a carga chegou a um patamar de 25,70% do PIB, revela um crescimento da tributação de quase 100% no período (31 anos). Do início dos anos 1960 ao início dos anos 1970 – um prazo de 10 anos – é a fase em que a carga tributária brasileira sofre a aceleração mais intensa: em 1962 a carga pouco diferiu em relação a 1947, ficando em 15,76% do PIB; já em 1972 ela chegou a 26,01% do PIB, o que representa um aumento relativo de pouco mais de 65% no período (10,26% do PIB a mais). O crescimento da carga nesse período coincide, em parte, com o "milagre econômico" brasileiro (1968/1972) – período de maior crescimento econômico da história do Brasil – o que deve explicar parcialmente o aumento da tributação.

Ao longo da década de 1970 a tributação no país se manteve mais ou menos constante, apresentando poucas oscilações. A partir da década de 1980, coincidindo com a crise econômica mundial e nacional ("Década Perdida"), a carga tributária passou a ser mais volátil, mas mantendo a característica de longo prazo: o crescimento.

Já na década de 1990, especialmente após a implantação do Plano Real (1994), com o fim da hiperinflação e a volta da estabilidade macroeconômica, a carga tributária volta a se assemelhar a da década de 1960, mostrando crescimento constante, ano após ano. Em 1999, último ano da década, a tributação se aproxima da marca dos 30% do PIB. Tal tendência é mantida – com menor intensidade – para os anos seguintes, com a ultrapassagem dos 30% do PIB e chegando ao pico de 35,60% do PIB em 2008. Comparando o início da série (1947) com o final (2010), obtemos um incremento de impressionantes 20,35% do PIB na carga tributária global do Brasil.

Uma comparação interessante sobre as duas fases de maior crescimento da carga no Brasil (década de 1960 e década de 1990/2000) pode ser vista em Afonso e Meirelles (2006): "[...] no passado, a receita tributária apresentava alta elasticidade em relação ao produto interno bruto, ou seja, a carga tributária aumentava quando a economia crescia, especialmente quando registrava taxas elevadas de expansão. Na virada do século, a carga tributária cresceu, e muito, quando a economia desacelerou e passou a apresentar taxas anuais bastante reduzidas, relativamente às obtidas no pós-guerra" (Afonso e Meirelles, 2006, p. 67).

1.3 – Carga Tributária Global do Brasil em 2010

Em 2010 a carga tributária bruta global chegou a marca de 34,19% do PIB– a quinta maior marca na história do país, menor apenas que as cargas tributárias registradas no período 2005/2008. Tal patamar de arrecadação representou um volume monetário de R$ 1.289 bilhões. Em termos per capita, a tributação daquele ano representou um ônus de R$ 7.022,30 para cada brasileiro. Na média, cada residente do país teve que trabalhar aproximadamente 125 dias do ano (365 dias), apenas para pagar a tributação imposta pelo Poder Público. A Tabela 1 apresenta os dados da carga de 2010 por base de incidência (origem da receita).

Tabela 1
Arrecadação Tributária Global por Base de Incidência - 2010

	Arrecadação Total (R$ Bilhões)	% do total arrecadado	% PIB	R$ per capita
Global	**1.288,97**	**100,00%**	**34,19%**	**7.022,30**
Mercadorias, Serviços e Bens	**579,76**	**44,98%**	**15,38%**	**3.158,53**
Produção e Vendas em Geral	520,96	40,42%	13,8%	2.838,17
Produção e Vendas Específicos	41,27	3,20%	1,1%	224,83
Serviços Públicos	17,54	1,36%	0,5%	95,53
Salários	**334,39**	**25,94%**	**8,87%**	**1.821,77**
Empregados, Servidores, Autônomos	60,71	4,71%	1,6%	330,75
Empregadores	261,63	20,30%	6,9%	1.425,36
Outros	12,05	0,93%	0,3%	65,65
Renda e Ganhos	**240,12**	**18,63%**	**6,37%**	**1.308,18**
Famílias	91,16	7,07%	2,4%	496,66
Empresas & Acionistas	148,40	11,51%	3,9%	808,49
Outros	0,56	0,04%	0,0%	3,03
Transações Financeiras	**51,48**	**3,99%**	**1,37%**	**280,48**
Patrimônio	**45,92**	**3,56%**	**1,22%**	**250,19**
Comércio Internacional	**21,14**	**1,64%**	**0,56%**	**115,15**
Outras receitas	**16,15**	**1,25%**	**0,43%**	**88,00**

Fonte: Elaboração própria.

O primeiro aspecto a chamar atenção na carga tributária nacional é a concentração de sua arrecadação em poucas fontes de receita. Apenas a base "Mercadorias, Serviços e Bens", que representa a quase totalidade dos tributos indiretos no Brasil, responde por 45% do total da tributação. Isso significa que aproximadamente 15,38% do PIB nacional foram retirados da economia apenas com os tributos indiretos. Na prática, cada residente pagou, em média, R$ 3.158,53 de tributos em 2010 apenas para consumir bens e serviços.

Essa é uma característica ruim para o ambiente socioeconômico do Brasil, por tornar o sistema pouco justo, pouco equânime. Como o tributo indireto incide, de uma forma geral,

sobre o valor dos bens e serviços, o imposto pago é o mesmo para todos os agentes que adquirirem os bens e serviços. A leitura predominante na literatura sobre tributação é que, admitida previamente que há uma má distribuição de renda e que alguns agentes são menos abonados que outros, o peso do imposto sobre o bem ou serviço adquirido, usualmente, será relativamente mais elevado para uns agentes (de menor renda) do que para outros agentes (de maior renda). Esse tipo de tributo é o que a literatura econômica denomina de "tributo regressivo", justamente por onerar, em relação à renda, mais os mais pobres e menos os mais ricos (inclusive porque aqueles tendem a ostentar uma propensão marginal a consumir maior do que a dos mais abastados).[9]

Ao se levar em conta que quase metade da carga tributária nacional é obtida a partir desse tipo de tributo, há de se considerar que a tributação brasileira também é regressiva em algum nível. Os sistemas tributários mais avançados não são baseados predominantemente nos tributos indiretos e sim nos diretos, apesar de verificar-se atualmente um crescimento da proporção dos impostos indiretos na tributação total desses países, inclusive com majoração de alíquotas em muitos países (até porque os tributos diretos têm sofrido mais os efeitos da crise financeira global). É antiga a discussão se mesmo impostos diretos incidentes sobre empresas, como no caso do imposto de renda sobre os lucros, não acabam sendo transferidos para os preços do mesmo modo que os impostos indiretos clássicos – inclusive, a própria padronização da contabilidade nacional recomendada pela ONU deixou de distinguir os tributos entre diretos e indiretos. Mas, mesmo que se abandone a dicotomia entre tributos indiretos *versus* diretos, persistirá uma peculiaridade negativa no sistema tributário brasileiro: a péssima qualidade da tributação sobre o mercado doméstico de bens e serviços. É qualificado como tal a oneração de exportações e investimentos produtivos, o viés pró-importação, a enorme complexidade, o maior custo de *compliance* no mundo, a incidência desigual sobre contribuintes iguais, a regressividade já citada, dentre tantas outras distorções (competitividade e equidade são temas a serem aprofundados no capítulo 7). Neste caso, o maior desafio de uma reforma tributária no Brasil nem seria reduzir o volume de tributos indiretos (como também dificilmente se poderá reduzir o nível de carga tributária global no

[9] Essa leitura dominante da tributação regressiva é contestada por alguns que alegam: alguns impostos indiretos até podem ser progressivos, caso dos seletivos (sobre automóveis, combustíveis); um imposto geral como IVA só é claramente regressivo quando incide realmente sobre o consumidor (o que nem sempre seria verdade) e se a propensão a consumir dos mais pobres for maior que a dos mais ricos (o que, mais uma vez, nem sempre seria verdade), fora que ao longo do ciclo de vida o IVA poderia deixar de ser regressivo pois, na velhice, os não-pobres tendem a consumir mais que a renda corrente.

curto e médio prazo), mas sim reestruturar a sua cobrança de modo a causar menos efeitos colaterais sobre a economia.

Se passarmos a considerar as duas bases de incidência que aparecem na sequência de "Mercadorias, Serviços e Bens", podemos identificar a origem de quase 90% da carga tributária nacional. Enquanto a tributação sobre "Salários" contribui com pouco mais de ¼ (um quarto) da carga total (8,87% do PIB), a tributação sobre "Rendas e Ganhos" responde por 18,6% do total arrecadado ou 6,37% do PIB.

A arrecadação originária da tributação sobre a renda reforça a tese disposta anteriormente sobre a regressividade do sistema tributário nacional. Com uma contribuição de menos de 1/5 (um quinto) do total, essa tributação se mostra muito pouco participativa para um sistema que se propõe a ser justo. Quando somado a outra categoria de incidência direta ("Patrimônio", com 1,22% do PIB), o percentual de participação na arrecadação total chega a 22,2%, o que poderia ser tomado como a participação total da tributação direta no Brasil. Mais uma vez, os tipos de impostos que seriam justos do ponto de vista distributivo têm papel secundário no sistema tributário brasileiro, aumentando suas distorções. Tais tributos costumam ser bem mais representativos em economias mais avançadas.

Completam a lista de origem de receita da carga tributária as bases "Transações Financeiras" (1,37% do PIB), "Comércio Exterior" (0,56% do PIB) e "Outras Receitas" (0,46% do PIB). As três bases juntas, que incluem tributos indiretos e diretos, respondem por menos de 7% do total da carga tributária, tendo pouca relevância na determinação das características da tributação no Brasil.

Outra forma de observar a carga tributária é a partir da esfera de governo. Ou seja, o quanto cada nível federativo arrecada em tributos, antes das transferências constitucionais. A Tabela 2 mostra essa divisão.

Tabela 2
Arrecadação Tributária Global por Esfera de Governo - 2010

	Arrecadação Total (R$ Bilhões)	% do total arrecadado	% PIB	R$ per capita
Global	**1.288,98**	**100,00%**	**34,19%**	**7.022,32**
União	869,41	67,45%	23,06%	4.736,50
Estados	341,64	26,50%	9,06%	1.861,23
Municípios	77,93	6,05%	2,07%	424,58

Fonte: Elaboração própria.

Nota-se que, apesar do processo descentralizador das contas (e competências) públicas promovido pela Constituição de 1988, a arrecadação tributária do Brasil permanece ainda muito concentrada no governo central. Em 2010 essa esfera de governo respondeu por mais de 67% da arrecadação direta, relegando aos governos subnacionais (Estados e Municípios) menos de 33% do total. Dessa forma, a arrecadação central concentrou mais de 23% do PIB de 2010, o que significou algo em torno de R$ 869,4 bilhões.

Os Estados, mesmo possuindo o maior imposto do país (ICMS), obtiveram uma arrecadação bem inferior a da União: pouco mais de 9% do PIB ou aproximadamente R$ 341 bilhões. Os municípios também tiveram uma arrecadação bem inferior, representada por 2,07% do PIB (quase R$ 78 bilhões). A fraca descentralização fiscal observada na arrecadação direta é parcialmente revertida quando a análise parte para a receita disponível por esfera de governo. Ou seja, após as transferências constitucionais entre União e governos subnacionais, pode-se notar uma participação mais efetiva de Estados e, principalmente, Municípios. Esse será o assunto tratado no capítulo 6.

BOX 1 – COMPARAÇÃO DAS METODOLOGIAS DE APURAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA EM NÚMEROS

Conforme apresentado na metodologia desse trabalho, a apuração da carga tributária, apesar de se tratar de uma conta simples, pode diferir significativamente dependendo da escolha das fontes de dados e dos conceitos que se quer abordar. O método aqui aplicado, denominado de "metodologia ampla", historicamente diverge dos dados oficiais, sejam eles divulgados pela RFB ou pelo IBGE. Usualmente, por considerar como tributo, para fins de cálculo da carga, todo o recurso que for extraído compulsoriamente da economia, a "metodologia ampla" apresenta um resultado de carga tributária superior ao que é apresentado pelas outras instituições oficiais, conforme pode ser verificado na Tabela 3.

Tabela 3
Carga Tributária Global: Metodologias Comparadas - 1995/2010

Ano	Metodologia Ampliada		SRF		IBGE	
	% do PIB	Variação	% do PIB	Variação	% do PIB	Variação
1995	26,93	-	27,26	-	26,05	-
1996	26,85	-0,09	26,74	-0,52	26,42	0,38
1997	27,41	0,56	26,92	0,18	26,50	0,08
1998	27,67	0,26	27,76	0,84	27,38	0,88
1999	29,00	1,33	29,02	1,26	28,41	1,03
2000	31,15	2,15	30,34	1,32	29,51	1,10
2001	32,33	1,18	31,23	0,88	30,72	1,21
2002	33,37	1,04	32,36	1,13	31,77	1,05
2003	32,82	-0,54	31,95	-0,41	31,14	-0,64
2004	33,69	0,87	32,65	0,70	-	-
2005	34,95	1,25	33,72	1,07	-	-
2006	34,79	-0,15	34,04	0,32	-	-
2007	35,35	0,56	34,72	0,68	-	-
2008	35,60	0,26	34,41	-0,31	-	-
2009	34,18	-1,42	33,58	-0,83	-	-
2010	34,19	0,01	33,56	-0,02	-	-

Fonte: Elaboração própria, SRF e IBGE.

Desde o início da série, a "metodologia ampla" apresenta uma carga superior à calculada pelo IBGE. Já com relação à carga da RFB, esse padrão só se consolida a partir do ano 2000. Antes desse ano as duas metodologias oscilam em se destacar apresentando a maior carga tributária: em 1995, 1998 e 1999 a carga da Receita Federal tem uma maior apuração, enquanto em 1996 e 1997 esse posto fica com a "metodologia ampla". Mais importante do que observar o tamanho da carga entre as metodologia é verificar a evolução da carga ao longo dos anos e, consequentemente, se todos os métodos estão captando os seus movimentos. Nesse sentido, existe muita coerência entre os cálculos das duas instituições oficiais e o da "metodologia ampla", haja vista que os movimentos (sinalizados pelas setas vermelhas e verdes) são, quase sempre, iguais. Na comparação com o IBGE, apenas em 1996 houve divergência sobre a direção da carga, com aquela instituição apontando crescimento (de 0,38% do PIB) e a "metodologia ampla" apontando retração (de 0,09% do PIB). Já na comparação com o cálculo da Receita Federal a divergência ocorre nos anos de 2006, 2008 e 2010, sendo que nesse último ano, apesar das direções opostas, houve muito pouca variação da carga em relação a 2009 (+0,01% do PIB na "metodologia ampla" e -0,02% do PIB na RFB), revelando a consistência dos dados.

A consistência da carga apurada pela metodologia apresentada nesse trabalho também pode ser observada a partir de um detalhamento da carga tributária de 2010 calculada pela RFB, como mostra a Tabela 4.

Tabela 4
Carga Tributária Global: Metodologias Comparadas - 2010

	Metodologia Ampliada	SRF
Global	**34,19%**	**33,56%**
Base de Incidência		
Mercadorias, Serviços e Bens	15,38%	15,73%
Salários	8,87%	8,78%
Renda e Ganhos	6,37%	6,18%
Transações Financeiras	1,37%	0,72%
Patrimônio	1,22%	1,18%
Comércio Internacional	0,56%	0,57%
Outras receitas	0,43%	0,41%
Esfera de Governo		
União	23,06%	23,46%
Estados	9,06%	8,47%
Municípios	2,07%	1,63%

Fonte: Elaboração própria e SRF.

Com base em duas óticas de desdobramento da carga tributária (base de incidência e esfera de governo), pode-se observar uma considerável semelhança de distribuição entre as duas metodologias. No cálculo da Receita Federal a base de incidência "Mercadorias, Serviços e Bens" representa 46,9% do total (15,73% do PIB), enquanto no caso da "metodologia ampla" esse percentual é de aproximadamente 45% do total (15,38% do PIB). A coerência dos números não deixa de revelar que o cálculo oficial transparece uma grande concentração da tributação em impostos indiretos – maior até do que a apurada pela "metodologia ampla" – o que ajuda a reafirmar um sistema tributário nacional bastante distorcido (pouco equânime e anti-competitivo). Tal tese é corroborada pela comparação das duas maiores bases de incidência na sequência: 26,1% da carga da RFB (8,78% do PIB) são provenientes da base "Salários", enquanto na nossa metodologia esse percentual é de 25,9% do total (8,87% do PIB); apenas 18,4% de toda tributação apurada pela Receita Federal (6,18% do PIB) provém de "Rendas e Ganhos", resultado similar aos 18,6% da carga ampla (6,37% do PIB).

Trazendo a comparação para a esfera de governo, os dados oficiais revelam um nível de centralização tributária um pouco mais elevado do que nos dados da "metodologia ampla", apesar da semelhança dos dados. Enquanto na nossa metodologia a União detém 67,5% da arrecadação direta (23% do PIB) e os Municípios participam com mais do que 6% do total (2% do PIB), na conta da RFB a União tem sua participação elevada para 70% do total (23,5% do PIB) e os Municípios não chegam a contribuir com 5% de toda arrecadação do governo geral ou consolidado (1,6% do PIB).

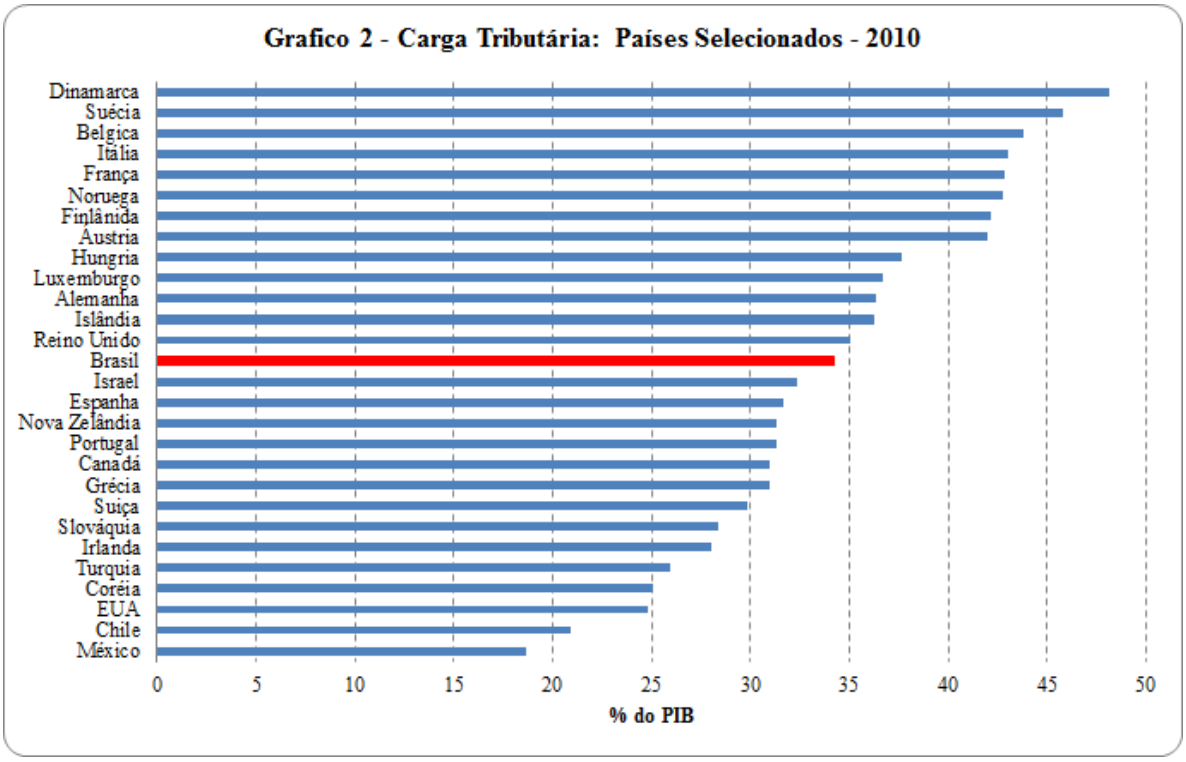
Apesar da consistência entre as duas metodologias no que toca a distribuição da incidência tributária e participação dos níveis de governo, parte dos dados primários utilizados nos dois casos apresentam alguma divergência que merece ser citada. As arrecadações de IR e IPI são os principais pontos onde a diferença dos números divulgados pelas duas instituições se torna mais chamativa. É natural que os resultados entre as duas divulgações apresentem alguma diferença, haja vista que no caso dos dados da STN são deduzidas restituições e incentivos fiscais. Na mesma direção, decisão de anos recentes determinou que depósitos exigidos por conta de ações judiciais também fossem recolhidos aos cofres federais, e eles são computados na RFB mas talvez não possam ser contados como receitas correntes pela STN. De qualquer forma, esses fatores parecem que não explicariam diferença tão grande: apenas em 2010, por exemplo, o IR arrecadou quase R$ 18 bilhões a mais no informado pela RFB em relação ao contabilizado pela STN.

Tendo identificado tal divergência, um novo cálculo da carga tributária foi feito com os valores do IR e do IPI alterados de acordo com a informação da RFB. Se o dado da RFB fosse adotado apenas no IR e no IPI a conta da carga tributária em 2010 teria um expressivo crescimento: subiria de 34,19% do PIB para 34,73% do PIB, com aumento de 0,54% do PIB, sendo 0,47% do PIB de responsabilidade do IR e os outros 0,07% do PIB provenientes do IPI.

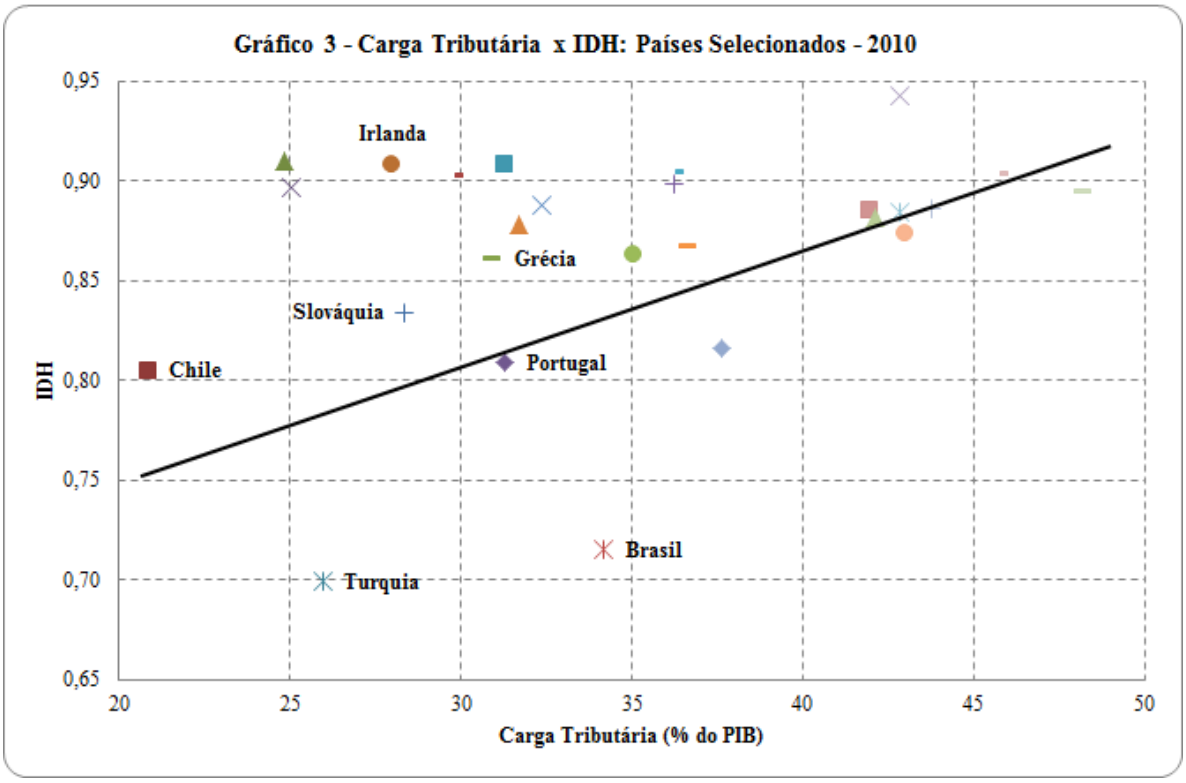
1.4 – Comparações Internacionais

Comum é, no Brasil, o questionamento sobre o tamanho da carga tributária e se esse é adequado ao perfil socioeconômico nacional. A maior parte dos especialistas em finanças públicas considera a carga excessiva e incompatível com o nível de desenvolvimento do país. De fato, a carga tributária brasileira apresenta um patamar muito semelhante ao dos países mais desenvolvidos, especialmente os do continente europeu, onde o volume de gastos

governamentais com programas de proteção social (dentro do escopo do *Welfare State*) é muito elevado. O Gráfico 2, elaborado a partir da base de dados da OCDE, faz uma comparação internacional de carga tributária com países selecionados em 2010.



Nota-se que a carga tributária nacional em 2010 (34,19% do PIB) apresenta-se muito próxima da carga tributária do Reino Unido (35% do PIB) e de Israel (32,4% do PIB). Muitos outros países desenvolvidos aparecem no gráfico abaixo do Brasil, como é o caso de Espanha (31,7% do PIB), Canadá (30,9% do PIB), Suíça (29,8% do PIB), EUA (24,8% do PIB) e Coréia (25% do PIB). Não custa citar que os países em desenvolvimento, de uma forma geral, se apresentam com um nível de tributação muito inferior ao brasileiro. Esse é o caso dos nossos países vizinhos: México (18,7% do PIB) e Chile (20,9% do PIB). Turquia (26% do PIB) e Eslováquia (28,3% do PIB) são outros exemplos de países com desenvolvimento semelhante ao do Brasil, porém com carga tributária bem inferior. O questionamento da carga tributária não fica limitado ao grupo de países ao qual pertence ou não o Brasil. Deve-se evidenciar o nível de desenvolvimento individualmente, comparando-o ao tamanho da carga, como apresentado no Gráfico 3.

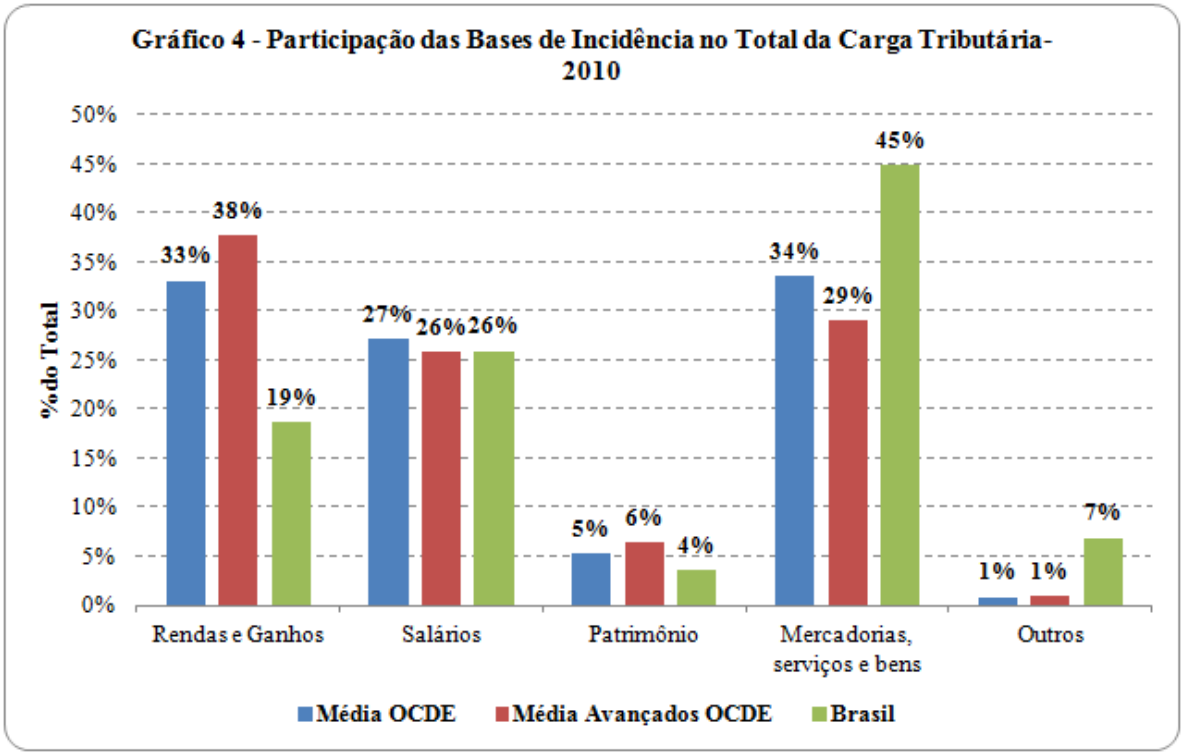


Ao utilizar o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) como *proxy* de desenvolvimento no gráfico de dispersão com a carga tributária, podemos notar como a posição brasileira é inferior a dos demais países. Nessa amostra o único país que possui um IDH semelhante ao do Brasil é a Turquia, que possui uma carga tributária significativamente inferior à brasileira. O Chile[10] é o caso mais notável, pois apresenta uma carga tributária baixa e um IDH elevado (o maior da América do Sul), da ordem de 0,805. Outro fato interessante a ser citado é que todos os países que apresentam carga tributária superior a do Brasil também apresentam IDHs muito mais elevados que o IDH nacional. É importante frisar uma limitação dessa comparação: o IDH foi tomado como uma *proxy* de desenvolvimento por não haver outro indicador melhor para isso ou outro indicador que mensure o nível de gastos do governo em atividades que efetivamente beneficiem a população e a economia de seu país, como são os gastos em saúde, educação, proteção social, infraestrutura, habitação, saneamento etc.

A comparação carga tributária vs. desenvolvimento apresenta uma limitação no que respeita à estrutura da carga tributária. Durante a apresentação da carga tributária brasileira de 2010 citou-se algumas vezes características comuns à tributação dos países mais avançados, como maior participação de tributos diretos ("rendas e ganhos" e "patrimônio") e menor

[10] Vale destacar que o sistema previdenciário chileno é eminentemente gerido pelo setor privado (Amaro, 2000), o que reduz consideravelmente a necessidade de arrecadação tributária por parte do setor público daquele país.

participação de tributos indiretos ("mercadorias, serviços e bens"). O Gráfico 4 faz uma comparação da participação de cada base de incidência na composição da carga tributária do Brasil, dos países da OCDE[11] e dos países mais avançados da OCDE[12].



Entre as três "áreas" comparadas, o Brasil é o que apresenta, com destaque, o menor nível de tributação sobre "rendas e ganhos": 19% do total. Na média geral da OCDE essa participação chega a 33% e na média dos avançados da OCDE sobe para 38% - exatamente o dobro da participação dessa base no Brasil. Essa característica marcante é um fator fundamental para se entender por que a tributação no Brasil é injusta, do ponto de vista distributivo, especialmente quando tomamos com base a tributação de países que apresentam uma distribuição de renda muito melhor que a brasileira. Fechando o grupo de tributos diretos e que contribuem para equidade fiscal, tem-se a base de incidência "patrimônio". Nesse caso, o Brasil também apresenta uma participação menor que a dos dois outros grupos de países: 4% da carga tributária brasileira são composta desse tipo de tributo, enquanto na média da OCDE e na média dos países avançados da OCDE essa participação é de, respectivamente, 5% e 6%.

[11] Por indisponibilidade de dados para o ano de 2010, exclui-se do grupo Austrália, Japão, Holanda e Polônia.
[12] Para o grupo "avançados OCDE" foram selecionados os seguintes países: Portugal, Nova Zelândia, Islândia, Coreia, Dinamarca, Finlândia, Reino Unido, Alemanha, Suécia, Áustria, Noruega, Luxemburgo, Espanha, Itália, Bélgica, França, Canadá, Suíça e EUA.

Já a receita originária de "mercadorias, serviços e bens" apresenta-se com grande destaque no Brasil, relativamente aos demais grupos de países. Aproximadamente 45% do total de receita tributária nacional veio dessa base. Na média da OCDE o percentual cai para 34% do total. Nos países mais avançados a participação cai mais ainda (29%), reforçando mais uma vez a melhor qualidade daqueles sistemas tributários, em termos de equidade, frente ao sistema tributário brasileiro. Não há, nem mesmo, base para se afirmar que a tributação brasileira, apesar de pouco justa (equânime e progressiva), é mais neutra que a dos países da OCDE por utilizar um volume grande de recursos oriundos de tributos indiretos. Isso por que os tributos indiretos no Brasil são, muitas vezes, cumulativos, diferenciados (regimes de tributação e setores) e altamente complexos. Dessa forma, o sistema, que poderia ser eficiente do ponto de vista da eficiência econômica, promove fortes distorções na alocação de recursos.

As outras duas bases de incidência apresentadas no Gráfico 4 ("salários" e "outros") podem ser resumidas da seguinte forma. No primeiro caso, quando a origem dos recursos advém da folha salarial, há a quase igualdade entre o Brasil e os dois grupos, uma vez que as participações no total são quase as mesmas nos três casos – próximo de 26% do total. No caso de "outros" tributos o Brasil chega próximo a 7% do total, enquanto os outros dois grupos mal totalizam 1% do total. Esse percentual relativamente alto do Brasil é composto, basicamente, por tributos incidentes sobre "transações financeiras" e "comércio internacional", que poderiam facilmente ser incluídos no grupo de tributos indiretos ("mercadorias, serviços e bens"), enfatizando ainda mais a dependência nacional por esse tipo de tributo e o sistema tributário deficiente apresentado no Brasil.

BOX 2 – CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL SOB A CLASSIFICAÇÃO DO FMI

O Fundo Monetário Internacional tem uma metodologia própria de classificação de informações estatísticas governamentais (FMI, 2001), como receitas, despesas, balanço de pagamentos, dívida pública etc. A completude de tal manual permite a sua utilização por analistas e estudiosos em exames em áreas específicas de operações governamentais, dentre elas informações particulares sobre formas de tributação. Dessa forma, a adoção dos critérios do referido manual permite a comparação das estruturas da carga tributárias entre países. A Tabela 5 mostra a carga tributária global do Brasil em 2010 classificada de acordo com os preceitos apontados pelo manual do FMI.

Tabela 5 - Carga Tributária Global do Brasil sob Classificação do FMI - 2010

Tipo de Tributo	Arrecadação (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
1.1 - Impostos	**976,74**	**75,78%**	**25,91%**	**5.321,27**
1.1.1 - Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital	**265,00**	**20,56%**	**7,03%**	**1.443,74**
1.1.1.1 - Sobre Pessoa Física	17,30	1,34%	0,46%	94,24
1.1.1.2 - Sobre Pessoa Jurídica	130,82	10,15%	3,47%	712,68
1.1.1.3 - Outros	116,89	9,07%	3,10%	636,81
1.1.2 - Impostos sobre Folha de Pagamento e Força de Trabalho	**22,16**	**1,72%**	**0,59%**	**120,73**
1.1.3 - Impostos sobre Propriedade	**45,95**	**3,56%**	**1,22%**	**250,32**
1.1.3.1 - Impostos Recorrentes sobre Propriedade Imóvel	16,56	1,29%	0,44%	90,24
1.1.3.2 - Impostos Recorrentes sobre Riqueza Líquida	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.3.3 - Impostos sobre Imóveis, Heranças e Doações	7,94	0,62%	0,21%	43,25
1.1.3.4 - Impostos sobre Transações Financeiras e de Capital	0,02	0,00%	0,00%	0,13
1.1.3.5 - Outros Impostos não Recorrentes sobre Propriedade	0,14	0,01%	0,00%	0,78
1.1.3.6 - Outros Impostos Recorrentes sobre Propriedade	21,28	1,65%	0,56%	115,92
1.1.4 - Impostos sobre Bens e Serviços	**603,15**	**46,79%**	**16,00%**	**3.285,93**
1.1.4.1 - Impostos Gerais Sobre Bens e Serviços	**517,75**	**40,17%**	**13,73%**	**2.820,72**
1.1.4.1.1 - Impostos sobre o Valor Adicionado	332,74	25,81%	8,83%	1.812,74
1.1.4.1.2 - Impostos sobre Vendas	185,02	14,35%	4,91%	1.007,97
1.1.4.1.3 - Outros Impostos Gerais em Bens e Serviços	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.4.2 - Excises	**28,51**	**2,21%**	**0,76%**	**155,32**
1.1.4.3 - Lucros de Monopólios Fiscais	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.1.4.4 - Impostos sobre Serviços Específicos	**26,58**	**2,06%**	**0,70%**	**144,79**
1.1.4.5 - Impostos sobre o Uso de Bens e sobre Permissão para Realizar Atividades	**30,31**	**2,35%**	**0,80%**	**165,11**
1.1.4.5.1 - Impostos sobre Bens Veículos	2,83	0,22%	0,08%	15,42
1.1.4.5.2 - Outros Impostos sobre o uso de Bens e sobre Permissão	27,48	2,13%	0,73%	149,69
1.1.4.6 - Outros Impostos sobre Bens e Serviços	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.1.5 - Impostos sobre Comércio e Transações Internacionais	**21,14**	**1,64%**	**0,56%**	**115,15**
1.1.5.1 - Alfândega e Outros Impostos sobre Importações	21,09	1,64%	0,56%	114,92
1.1.5.2 - Impostos sobre Exportações	0,04	0,00%	0,00%	0,24
1.1.5.3 - Lucros de Monopólios de Exportação e Importação	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.5.4 - Lucros de Transações Cambiais	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.5.5. - Impostos sobre Transações Cambiais	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.5.6 - Outros Impostos sobre Comércio e Transações Internacionais	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.6 - Outros Impostos	**19,34**	**1,50%**	**0,51%**	**105,39**
1.1.6.1 - Somente Pessoa Jurídica	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.1.6.2 - Pessoa Física ou não Identificável	19,34	1,50%	0,51%	105,39
1.2 - Contribuições Sociais	**312,24**	**24,22%**	**8,28%**	**1.701,06**
1.2.1 - Contribuições Previdenciárias	**213,30**	**16,55%**	**5,66%**	**1.162,08**
1.2.1.1 - Assalariados	42,30	3,28%	1,12%	230,47
1.2.1.2 - Empregadores	94,82	7,36%	2,52%	516,58
1.2.1.3 - Autônomos ou Desempregados	2,99	0,23%	0,08%	16,29
1.2.1.4 - Não Alocável	73,19	5,68%	1,94%	398,74
1.2.2 - Outas Contribuições Sociais	**98,93**	**7,68%**	**2,62%**	**538,98**
1.2.2.1 - Assalariados	15,42	1,20%	0,41%	84,00
1.2.2.2 - Empregadores	83,51	6,48%	2,22%	454,95
1.2.2.3 - Imputadas	0,01	0,00%	0,00%	0,03
1.3 - Doações	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.3.1 - De Governos Estrangeiros	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.3.1.1 - Corrente	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.3.1.2 - Capital	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.3.2 - De Organizações Internacionais	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.3.2.1 - Corrente	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.3.2.2 - Capital	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.3.3 - De Outras Unidades Governamentais	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.3.3.1 - Corrente	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.3.3.2 - Capital	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4 - Outras Receitas	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.4.1 - Renda de Propriedade	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.4.1.1 - Juros	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.1.2 - Dividendos	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.1.3 - Retiradas de Renda de Empresas Mistas	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.1.4 - Renda de Propriedade Atribuída a Seguros	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.1.5 - Aluguéis	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.2 - Vendas de Bens e Serviços	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.4.2.1 - Vendas por Estabelecimentos Comerciais	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.2.2 - Taxas Administrativas	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.2.3 - Vendas por Estabelecimentos não Comerciais	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.2.4 - Vendas de Bens e Serviços Imputadas	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.3 - Multas e Penalidades	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.4.4 - Tranferências Voluntárias que não Doações	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
1.4.4.1 - Corrente	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.4.2 - Capital	0,00	0,00%	0,00%	0,00
1.4.5 - Receita não Identificada	**0,00**	**0,00%**	**0,00%**	**0,00**
Total	**1.288,98**	**100,00%**	**34,19%**	**7.022,32**

Fonte: Elaboração própria.

Ao adotar os critérios do FMI a composição classificatória da carga tributária muda sensivelmente em relação ao que será apresentado ao longo dos próximos capítulos. Isso ocorre, especialmente, por reclassificar diversas contribuições (sociais e econômicas) – que, do ponto de vista legal, se diferem por vários fatores dos impostos tradicionais – como imposto. Esse é o caso da CSLL, classificada como imposto sobre a renda de pessoas jurídicas (código 1.1.1.2) e da COFINS e do PIS/PASEP, classificados como impostos sobre vendas (código 1.1.4.1.2). Além disso, a própria classificação por base de incidência proposta por esse trabalho diverge da classificação montada pelo FMI. Os impostos incidentes sobre transações financeiras, por exemplo, sequer aparecer discriminados na tabela do FMI – na verdade o IOF aparece classificado como imposto sobre serviços específicos (código 1.1.4.4). De qualquer forma, os resultados agregados da origem da receita não divergem muito entre a classificação desse trabalho e a classificação do FMI. O melhor exemplo pode ser tirado dos tributos indiretos (bens e serviços): enquanto na classificação do FMI eles representam 46,8% do total da carga tributária, na proposta desse trabalho, a participação é de aproximadamente 45% do total.

CAPÍTULO 2 – MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS

O presente capítulo apresentará a parte da carga tributária brasileira gerada pela tributação sobre a circulação e comercialização de bens e serviços. As informações dispostas a seguir são de grande importância para o entendimento do sistema tributário nacional, haja vista a alta participação dessa base de incidência para a composição da carga global.

A arrecadação de tributos incidentes sobre mercadorias, serviços e bens totalizou, em 2010, R$ 1.289 bilhões, o que significou 45% de toda carga tributária e aproximadamente 15,4% do PIB do mesmo ano. Em valores per capita, essa arrecadação representou um ônus de R$ 3.158,53. Os dados desagregados dessa base de incidência são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6
Arrecadação Tributária Originária de Mercadorias, Serviços e Bens - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Mercadorias, Serviços e Bens	**576,07**	**3,69**	**579,76**	**100,00%**	**15,38%**	**3.158,53**
Produção e Vendas em Geral	**517,27**	**3,69**	**520,96**	**89,86%**	**13,82%**	**2.838,17**
ICMS	264,75	0,00	264,75	45,66%	7,02%	1.442,33
IPI	37,26	0,30	37,55	6,48%	1,00%	204,59
ISS	30,44	0,00	30,44	5,25%	0,81%	165,82
Cofins	138,64	2,60	141,23	24,36%	3,75%	769,44
PIS-PASEP	40,01	0,79	40,79	7,04%	1,08%	222,24
Contribuições Econômicas - Outros (União)	2,50	0,01	2,50	0,43%	0,07%	13,64
Contribuições Econômicas - Outros (Estados)	0,69	0,00	0,69	0,12%	0,02%	3,74
Contribuições Econômicas - Outros (Municípios)	3,00	0,00	3,00	0,52%	0,08%	16,36
Produção e Vendas Específicos	**41,27**	**0,00**	**41,27**	**7,12%**	**1,09%**	**224,83**
CIDE	7,76	0,00	7,76	1,34%	0,21%	42,27
Selos	0,21	0,00	0,21	0,04%	0,01%	1,16
DPVAT	2,83	0,00	2,83	0,49%	0,08%	15,42
Royalties de Petróleo e Gás Natural	21,45	0,00	21,45	3,70%	0,57%	116,85
Outros Royalties	3,63	0,00	3,63	0,63%	0,10%	19,76
Contribuições - Tecnologia, Telecomunicações e Informática	2,40	0,00	2,40	0,41%	0,06%	13,08
Taxas - Telecomunicações	2,99	0,00	2,99	0,52%	0,08%	16,29
Serviços Públicos	**17,53**	**0,00**	**17,54**	**3,02%**	**0,47%**	**95,53**
Serviços	12,63	0,00	12,63	2,18%	0,34%	68,82
Serviços (União)	*1,91*	*0,00*	*1,91*	*0,33%*	*0,05%*	*10,42*
Serviços (Estados)	*8,15*	*0,00*	*8,15*	*1,41%*	*0,22%*	*44,40*
Serviços (Municípios)	*2,57*	*0,00*	*2,57*	*0,44%*	*0,07%*	*14,00*
Poder de Polícia	4,90	0,00	4,90	0,85%	0,13%	26,71
Poder de Polícia (União)	*1,02*	*0,00*	*1,02*	*0,18%*	*0,03%*	*5,58*
Poder de Polícia (Estados)	*2,28*	*0,00*	*2,28*	*0,39%*	*0,06%*	*12,42*
Poder de Polícia (Municípios)	*1,60*	*0,00*	*1,60*	*0,28%*	*0,04%*	*8,71*

Fonte: Elaboração própria.

2.1 – Produção e Vendas em Geral

Quase 90% de toda arrecadação baseada em mercadorias, serviços e bens provêm dos tributos incidentes sobre a "produção e vendas em geral". Inserido nesse item estão alguns dos tributos mais relevantes do país: o ICMS, a COFINS, o PIS/PASEP, o IPI e o ISS. Tais tributos serão detalhados a seguir.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

- Competência: Estados e Distrito Federal

- Tipo: Imposto

- Histórico: Instituído inicialmente como ICM através da Emenda Constitucional nº 18 de 1/12/1965 (à Constituição de 1946), posteriormente convertido em ICMS, previsto pelo Artigo 155, II da Constituição de 1988. Sua regulamentação foi feita através da Lei Complementar nº 87 de 13/9/1996 ("Lei Kandir").

- Alíquota: Estabelecida pelos Estados e pelo DF, sendo o caso geral resumido pela Tabela 7. Deve-se ressaltar que existem diversos regimes de exceção de alíquotas, que, em geral, variam de acordo com a essencialidade do bem.

Tabela 7
Alíquotas do ICMS por UF de Acordo com a Origem/Destino

			Origem																										
			Norte							Nordeste									Centro-Oeste				Sudeste				Sul		
			AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MT	MS	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
Destino	Norte	AC	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		AM	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		AP	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		PA	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		RO	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		RR	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		TO	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
	Nordeste	AL	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		BA	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		CE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	7	7	7	7	7	7
	Centro-Oeste	DF	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
		GO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	12	7	7	7	7	7	7
		MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	12	7	7	7	7	7	7
		MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12	7	7	7	7	7	7
	Sudeste	ES	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	7	7	7	7	7	7
		MG	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**18**	12	12	12	12	12
		RJ	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**18**	12	12	12	12
		SP	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**18**	12	12	12
	Sul	PR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**18**	12	12
		RS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**	12
		SC	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	**17**

Fonte: Elaboração própria.

Notas: Para as transações interestaduais foram apresentadas as alíquotas aplicadas a destinatários de mercadorias ou serviços contribuintes do ICMS. Quando destinados a não contribuintes, consumidor final, aplica-se a alíquota interna.

- Base tributária: Valor da operação (valor da mercadoria + valor do frete + valor de despesas acessórias) cobrado do adquirente.

- Arrecadação em 2010: R$ 264,7 bilhões, equivalente a 7% do PIB e a R$ 1.442,3 per capita.

- Comentários: O principal instrumento tributário dos Estados e do Distrito Federal (e o principal tributo do país em termos de arrecadação) se caracteriza por apresentar diversas alíquotas, determinadas de forma independente pela legislação de cada UF. Em caso de operações interestaduais, a arrecadação é dividida entre o Estado produtor (origem) e o Estado consumidor (destino). As exceções à regra são petróleo (e seus derivados) e energia elétrica. Nesses casos, a arrecadação do ICMS destina-se unicamente ao Estado consumidor. Quando do início da vigência do ICMS (à época ICM) em 1967 a alíquota era uniforme em todo território nacional, fixada em 15%, inclusive nas operações interestaduais e nas exportações. Apesar da possibilidade de alteração das alíquotas pelas legislações estaduais, tal movimento foi "abafado" pelo governo federal, reduzindo a guerra fiscal. O melhor exemplo disso foi a criação do CONFAZ em 1975, com o intuito de harmonizar procedimentos e normas inerentes a competência tributária estadual. Já a Constituição de 1988 concedeu aos estados a competência para fixar as alíquotas nas operações internas. A Lei Kandir (1996), ao regulamentar o ICMS, isentou todas as operações de exportação (inclusive primários), concedeu crédito imediato para imposto pago na aquisição de bens de capital e previu o mesmo para o imposto sobre bens de uso e consumo a partir de 1998, porém, alterações legislativas determinaram que o primeiro crédito fosse apropriado ao longo de 48 meses e que o segundo vigorará somente a partir de 2020.

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

- Competência: União

- Tipo: Contribuição Social

- Histórico: Criado através do Decreto Lei nº 1940 de 25/5/1982 como Finsocial e convertido em COFINS através da Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991.

- Alíquota: 7,6% (não cumulativo) e 3% (cumulativo).

- Base tributária: Faturamento empresarial.

- Arrecadação em 2010: R$ 141,2 bilhões, equivalente a 3,7% do PIB e a R$ 769,4 per capita.

- Comentários: Contribuição social relevante na arrecadação tributária da União e que funciona com dois regimes principais de tributação: o cumulativo, destinado às empresas que declaram o IRPJ pelo lucro presumido e às que se enquadram no SIMPLES; e o não cumulativo, destinado às empresas que declaram o IRPJ pelo lucro real. Tem diversos regimes de exceção destinados a setores específicos.

PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: O PIS foi criado a partir da Lei Complementar nº 7 de 7/9/1970. O PASEP foi criado a partir da Lei Complementar nº 8 de 3/12/1970. Unifica-se a legislação das contribuições através da Lei Complementar nº 26 de 11/9/1975.
- Alíquota: 1,65% (não cumulativo) e 0,65% (cumulativo).
- Base tributária: Faturamento empresarial.
- Arrecadação em 2010: R$ 40,8 bilhões, equivalente a 1,1% do PIB e a R$ 222,2 per capita.
- Comentários: Em termos de volume de receita, tem um peso inferior à COFINS. Porém, se assemelha a essa outra contribuição sob diversos aspectos: base tributária, existência de dois regimes de tributação principais e existência de diversos regimes de exceção.

BOX 3 – COFINS E PIS/PASEP: REFORMAS RECENTES

As criações das contribuições sociais COFINS (1982) e PIS/PASEP (1970) podem ser consideradas como a retomada da tributação cumulativa no Brasil, após a bem sucedida reforma tributária de 1967, que implantou em definitivo a aplicação do IVA no Brasil. A crescente participação dessas duas fontes de receita, especialmente ao longo da década de 1990, passou a chamar a atenção e a suscitar a necessidade de mudanças em suas legislações. Nos anos de 2002 e 2003, o governo federal conseguiu aprovar essas mudanças nas leis, respectivamente, do PIS/PASEP e da COFINS. O objetivo básico era reduzir a incidência em cascata desses tributos, diminuindo assim as distorções provocadas pela não neutralidade tributária. Ou seja, transformar tais contribuições em legítimos IVAs. Entretanto, os

resultados não foram satisfatórios do ponto de vista da eficiência econômica. Ambas as contribuições permaneceram incidindo sobre o faturamento empresarial e foram criados dois regimes básicos de contribuição: um não cumulativo e outro que permaneceu com a antiga cumulatividade. O primeiro foi destinado exclusivamente às empresas optantes pela declaração do IRPJ pelo regime de apuração do lucro real. Nesse caso, as alíquotas foram majoradas para 7,6%, no caso da COFINS, e 1,65% no caso do PIS/PASEP. O segundo foi destinado às empresas optantes pela declaração do IRPJ pelo regime de apuração do lucro presumido e às empresas participantes do SIMPLES. As alíquotas das contribuições foram mantidas nesse regime: 3% da COFINS e 0,65% do PIS/PASEP. Para Afonso e Araújo (2004), as principais críticas a reforma foram: manutenção da cumulatividade nas contribuições; aumento da complexidade da legislação; aumento excessivo da alíquota no caso do regime não cumulativo; e baixa preocupação governista em solucionar as distorções tributárias (ou alta preocupação governista em manutenção da arrecadação).

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: Instituído através da Emenda Constitucional nº 18 de 1/12/1965 (à Constituição de 1946).
- Alíquota: Variável de acordo com a tabela do IPI13, divulgada anualmente.
- Base tributária: Em operações internas, o valor do produto na saída do estabelecimento industrial, e, no caso de importação, o valor tido como base de cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses tributos e encargos cambiais pagos ou exigíveis pelo importador.
- Arrecadação em 2010: R$ 37,6 bilhões, equivalente a 1% do PIB e a R$ 204,6 per capita.
- Comentários: Tributo incidente sobre produtos selecionados (de acordo com sua essencialidade) e que se caracteriza por ser não-cumulativo, o que é claramente exposto na Constituição de 1988.

[13] Tabela vigente desde 01/01/2012 disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2011/dec7660.htm.

BOX 4 – IPI COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

A crise americana do *subprime*, iniciada no começo 2007 e que teve seu ápice em setembro de 2008 (quebra do *Lehman Brothers*), provocou recessão econômica em grande parte do mundo. No Brasil não foi diferente. Os efeitos de tal crise foram sentidos pela economia nacional desde o início, com redução do fluxo de comércio internacional e variações cambiais bruscas. O governo brasileiro adotou medidas anticíclicas para combater os problemas decorrentes da crise, tanto através da política monetária como da política fiscal. Neste último caso, um dos instrumentos utilizados pelo governo foi o IPI. Reduções de alíquotas e até mesmo isenções do imposto foram promovidas em setores como: automobilístico, eletrodomésticos, móveis e construção civil. As medidas visavam manter a demanda interna (consumo das famílias) estimulada, sustentando o crescimento do PIB. Apesar dessa e de outras medidas, o PIB brasileiro em 2009 apresentou leve retração (-0,3%), acusando que as políticas internas não foram suficientes para fazer frente ao impacto da crise no país.

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

- Competência: Municípios e Distrito Federal
- Tipo: Imposto
- Histórico: Instituído através da Emenda Constitucional nº 18 de 1/12/1965 (à Constituição de 1946). Previsto na Constituição de 1988, atualmente é regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 31/07/2003.
- Alíquota: Estabelecida pelos Municípios e pelo DF, dentro dos limites de 2% a 5%.
- Base tributária: Preço do serviço.
- Arrecadação em 2010: R$ 30,4 bilhões, equivalente a 0,8% do PIB e R$ 165,8 per capita.
- Comentários: Imposto que garante o maior volume de arrecadação aos municípios, especialmente aos municípios de maior porte econômico. Apenas para se ter uma dimensão da importância, em 2010 o ISS representou mais de um quarto da receita corrente do município de São Paulo. Um aspecto polêmico acerca do ISS é o seu conflito de competência tributária com o ICMS. Até a instituição da Lei Complementar nº 116 de 1/8/2003 era dúbia a

interpretação sobre a cobrança de um ou outro imposto nas atividades de serviços, uma vez que o ICMS incide também sobre essa atividade, dando margem a bitributação. Porém, desde tal lei, a incidência de ISS e ICMS é especificada por uma lista de atividades, tornando menor a possibilidade de interpretação. Além disso, em todos os casos de atividade de serviço que não é prevista em lei (lista), fica instituída a cobrança única do ISS. Outra característica marcante do ISS é a cumulatividade. De acordo com Medeiros Neto (2001), a cumulatividade no ISS pode ser identificada quando uma empresa presta serviços para outra empresa prestadora de serviços. Como não há permissão para o aproveitamento do imposto pago para abater o ISS na etapa seguinte, como ocorre com o ICMS, caracteriza-se a cumulatividade tributária. Esse é um problema destacado longamente pelos especialistas em finanças públicas, que, inclusive, já apresentaram propostas de substituição do imposto. Ferreira (2001) e Ministério da Fazenda (2007) são apenas dois exemplos, que propõem a troca do ISS por um IVV – Imposto sobre Vendas a Varejo.

BOX 5 – A GUERRA FISCAL DO ISS

Quase sempre se lembra do ICMS quando o assunto é guerra fiscal no Brasil. De fato, o maior problema de disputa federativa na matéria "tributos" recai sobre o referido imposto estadual – que será tema de destaque no capítulo 7. Porém, o ISS deve ser mencionado para tratar do tema no âmbito local (municipal), especialmente nas regiões metropolitanas. Diversos municípios menos favorecidos economicamente têm lançado mão da renúncia fiscal do ISS (redução da alíquota ou da base de cálculo) para atrair empresas do setor de serviços. E isso costuma ocorrer com mais frequência nos grandes centros urbanos (Soares, 2011). A ideia é fazer com que essas empresas se instalem no seu território, sob o argumento de desenvolvimento da economia local. Porém, o que se verifica, na prática, são empresas que instalam pequenas sedes nesses municípios, não exercendo praticamente nenhuma atividade, que, de fato, é exercida no município com maior nível de desenvolvimento econômico, onde, usualmente, o imposto incidente é mais elevado (bem como a fiscalização). Ganha a empresa que passa a pagar menos imposto, a ter menos fiscalização e a exercer sua atividade em uma área mais dinâmica em termos de atividade. Perdem ambos os municípios: o menor, onde se localiza oficialmente a empresa e o maior, onde a empresa exerce sua atividade. O primeiro, ao fazer a renúncia fiscal e não ter o desenvolvimento local esperado; e o segundo ao não recolher o imposto sobre uma atividade executada em seu território.

2.2 – Produção e Vendas Específicas e Serviços Públicos

Os tributos incidentes sobre a "produção e vendas específicas" e sobre "serviços públicos", representou em 2010 aproximadamente 10% de toda arrecadação proveniente de mercadorias, serviços e bens. A CIDE e os royalties de petróleo e gás natural, que são detalhados adiante, são os principais atores nesse escopo.

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Econômica
- Histórico: Instituída a partir da Lei nº 10.336 de 19/12/2001.
- Alíquotas:

  a) gasolinas e suas correntes, incluídas as correntes que, por suas características, possam ser utilizadas alternativamente para a formulação de diesel, R$ 501,10 por m^3;

  b) diesel e as correntes que, por suas características, sejam utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, R$ 157,80 por m^3;

  c) querosene de aviação, R$ 21,40 por m^3;

  d) outros querosenes, R$ 25,90 por m^3;

  e) óleos combustíveis (*fuel* ou), R$ 11,40 por t;

  f) gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, R$ 104,60 por t; e

  g) álcool etílico combustível, R$ 22,54 por m^3.

- Base tributária: Quantidade comercializada do produto combustível.
- Arrecadação em 2010: R$ 7,8 bilhões, o que equivale a 0,2% do PIB e R$ 42,3 per capita.
- Comentários: Os recursos oriundos dessa contribuição, após serem distribuídos a Estados e Municípios (29%), são destinados a programas ambientais de redução da poluição causada pelos combustíveis, a subsídios a compra de combustíveis e a infraestrutura de transportes. Essas destinações foram regulamentadas pela Lei nº 10.636 de 30/12/2002.

Royalties do petróleo e gás natural

- Competência: União

- Tipo: Contribuição Econômica

- Histórico: As compensações financeiras das atividades de exploração de petróleo têm longo histórico. A Lei nº 2.004 de 1953, que criou a Petrobras, determinava o pagamento de 5% do valor do produto explorado aos Estados e Municípios onde ocorresse a extração. Posteriormente, através da Lei nº 7.453 de 1985, houve a previsão de pagamento de compensação aos Estados e Municípios confrontantes com os poços e da área geoeconômica, para casos de exploração em plataforma continental. Na Constituição de 1988 o tema foi abordado através do seu Artigo 20, fato que foi regulamentado pela Lei nº 7.990 de 1989. Essa lei manteve a concepção de distribuição de compensação financeira aos territórios próximos aos locais da atividade extrativa e fixou a alíquota em 5% do valor da produção. Posteriormente a Lei nº 9.478 de 6/8/1997 ("Lei do Petróleo") aumentou a alíquota para 10% (5% distribuídos de acordo com os critérios da Lei 7.990/1989 e o restante de acordo com o Artigo 49 da Lei do Petróleo). Essa lei ainda previu a possibilidade de redução da alíquota para 5%, caso a ANP decida por tal redução.

- Alíquota: 10%, podendo a alíquota ser reduzida até a 5% em casos especiais. Há ainda cobrança sobre campos de extração com elevada rentabilidade ou produção, que pode chegar a até 40%.

- Base tributária: Valor da produção do petróleo e gás.

- Arrecadação em 2010: R$ 21,4 bilhões, equivalentes a 0,6% do PIB e R$ 116,9 per capita.

- Comentários: Essa fonte de recursos tinha pouca importância para os governos brasileiros até meados da década de 1990, quando houve a abertura do mercado brasileiro (fim do monopólio da Petrobrás) e o aumento significativo do valor do barril de petróleo no mercado internacional no longo prazo, a despeito das oscilações de curto prazo. Em 2010 o montante arrecadado pelos royalties do petróleo foi suficiente para destacá-lo como a maior contribuição econômica vigente no país, com patamar semelhante ao do IPVA (segundo maior imposto estadual). A sua evolução, especialmente ao longo dos anos 2000, passou a chamar tanto a atenção de políticos e governantes, que o sistema de partilha de seus recursos,

imutável desde 1989, está sendo fortemente questionado atualmente no Brasil. Essa questão federativa será discutida mais amplamente no capítulo 7.

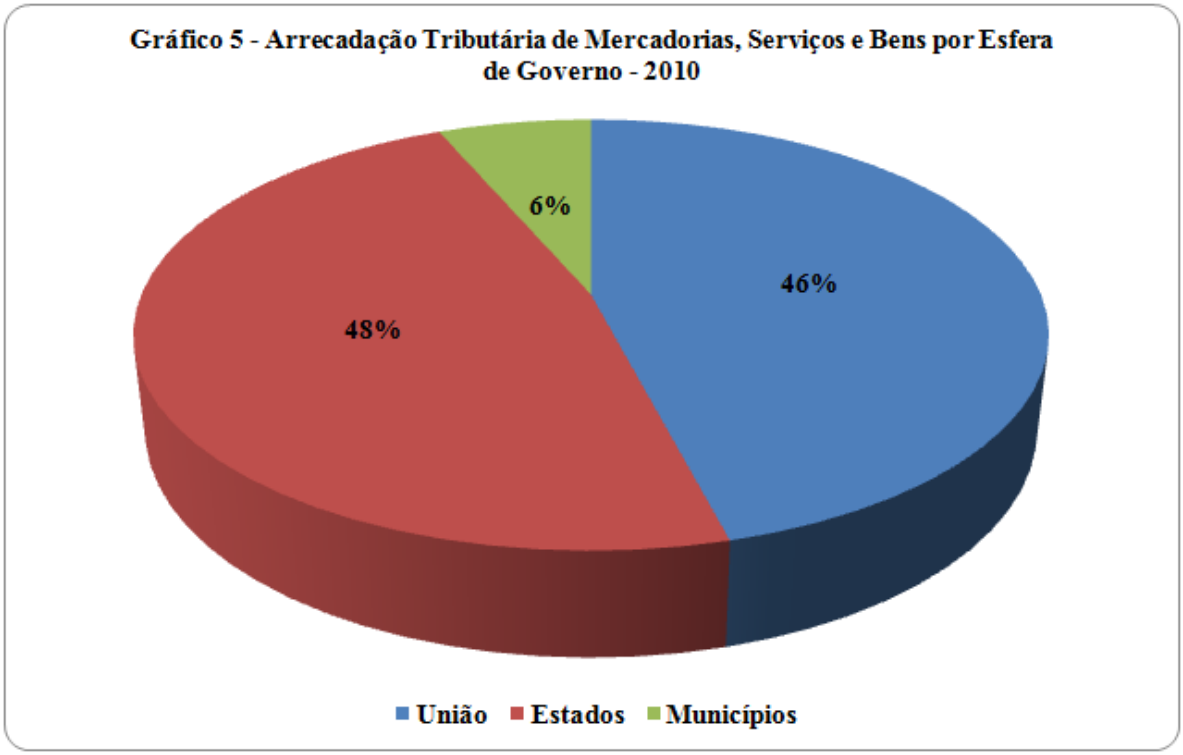
Taxas sobre Serviços e de Poder de Polícia

- Competência: União, Estados e Municípios
- Tipo: Taxa
- Histórico: A evolução histórica das taxas no Brasil é muito dispersa, haja vista a grande quantidade de taxas existentes no país. De acordo com Varsano (1996), a cobrança de taxas no país já era prevista pela Constituição de 1891, tanto pela União (taxas de selos e taxas de correios) como pelos Estados (taxas de selos).
- Alíquotas: Determinado pela lei instituidora.
- Base tributária: Determinado pela lei instituidora. Não pode ter a base de cálculo própria de impostos e o valor cobrado depende da prestação do serviço.
- Arrecadação em 2010: R$ 17,5 bilhões, equivalentes a 0,47% do PIB e R$ 95,5 per capita.
- Comentários: As taxas são diferenciadas entre poder de polícia e prestação de serviços. Há uma diferenciação sutil entre esse tipo de tributo e a contribuição social. Ao passo que a contribuição social é genérica, sendo revertida para o bem da coletividade, a taxa tem caráter específico, e visa atender a um bem individual. Na prática esse é um tributo pago a contraprestação de um serviço público, custeado pelo Estado, e colocado à disposição de quem paga a taxa. Exemplos mais conhecidos no Brasil de taxa são: Taxa de Coleta de Lixo (Municípios), Taxa de Combate à Incêndios (Estados) e Taxa de Licenciamento Anual de Veículos (Estados). A lista de taxas cobradas no Brasil é extensa[14], especialmente no âmbito federal, no qual se destacam a Taxa de Fiscalização da Aviação Civil, a Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária, a Taxa de Outorga e Fiscalização de Energia Elétrica e Taxas de Registro do Comércio. Um aspecto interessante, a ser observado, sobre as taxas aplicadas no Brasil é a perda de sua característica essencial de financiar a prestação de serviços públicos. A finalidade em alguns casos, como no caso das taxas relacionadas a telecomunicações e a energia elétrica, o objetivos primordial, na prática, passa a ser puramente fiscal (maximização de arrecadação).

[14] O Anexo apresenta uma lista detalhada dos tributos brasileiros, inclusive das principais taxas.

2.3 – Arrecadação por Esfera de Governo

Além do detalhamento dos tributos considerados neste capítulo, importa salientar a distribuição de sua arrecadação por esfera de governo. A quase totalidade da distribuição federativa da arrecadação tributária incidente sobre mercadorias, serviços e bens é de competência da União e dos Estados, como pode ser observar no Gráfico 5.

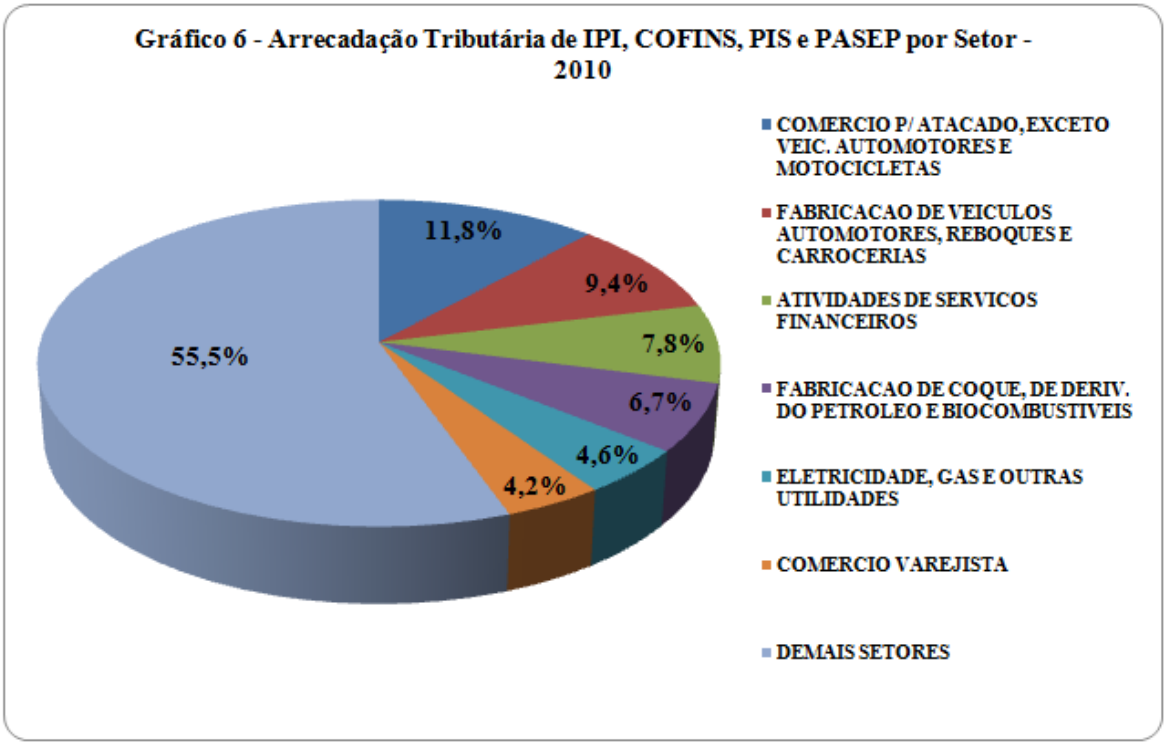


Com uma parcela de apenas 6% do total arrecadado nessa base de incidência (em função do ISS), os municípios apresentaram uma arrecadação de R$ 37,6 bilhões (1% do PIB) em 2010. Os Estados apresentaram-se como o maior ente arrecadador nesse caso, com participação de 48%, o que significou R$ 275,9 bilhões (7,32% do PIB). Parcela de 96% dessa arrecadação estadual proveio do ICMS. Por fim, a União que obteve um montante de R$ 266,3 bilhões (7,06% do PIB), chegou a um percentual de 46% do total arrecadado nos tributos sobre mercadorias, serviços e bens.

2.4 – Arrecadação Setorial

Uma importante abertura dos dados de arrecadação tributária no Brasil é a discriminação por setores. Com informações baseadas no Angela (Análise Gerencial de Arrecadação) da RFB, é possível obter os dados de arrecadação de tributos recolhidos por cada setor de atividade econômica. Porém esses dados limitam-se apenas aos principais tributos federais. No caso dos tributos incidentes sobre mercadorias, serviços e bens, apenas IPI, COFINS, PIS e PASEP foram contemplados.

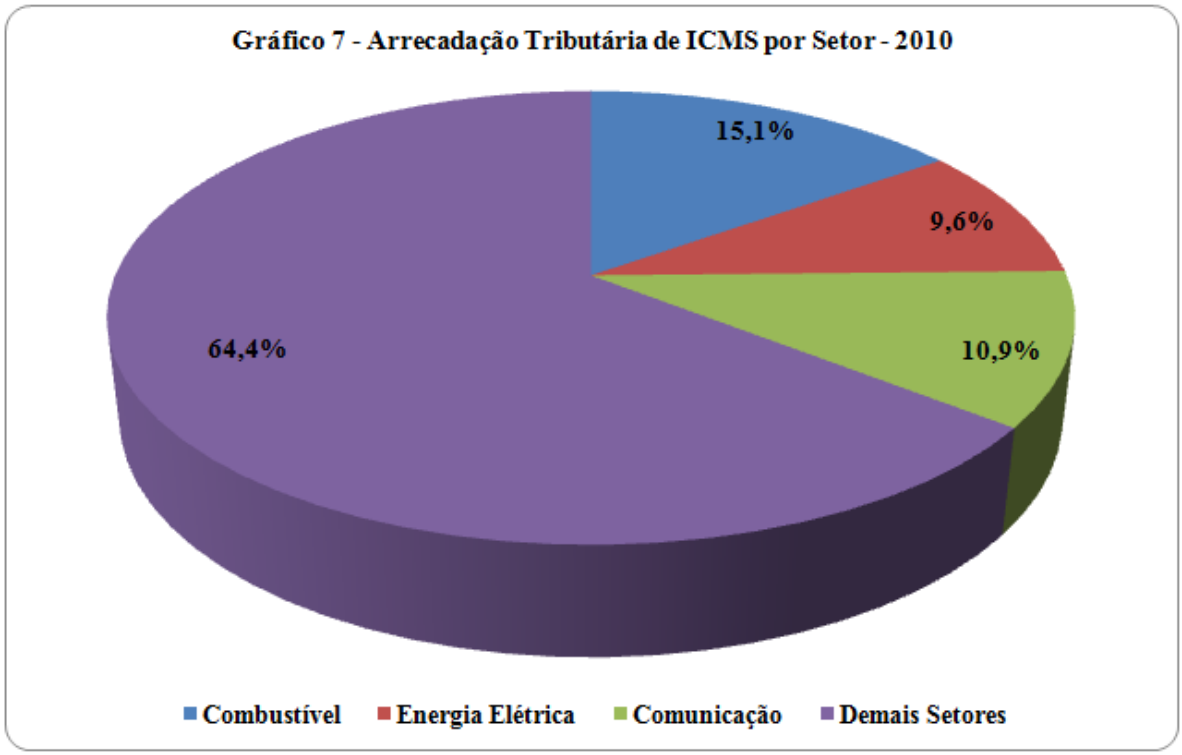
O que se observa nesse tipo de análise é uma considerável concentração de arrecadação em alguns poucos setores. Em 2010, apenas os seis primeiros setores da amostra representaram quase 45% de todo o recolhimento dos quatro tributos supra citados. A distribuição da arrecadação setorial é apresentada pelo Gráfico 6.



Naturalmente, como se espera, os setores que apresentam o maior volume de arrecadação são aqueles que também apresentam o maior volume de atividade. Atividades típicas do setor de serviços, como comércio por atacado (1º) e comércio varejista (6º), responderam por aproximadamente R$ 31,6 bilhões em pagamento de tributos, ou seja, 16% do total arrecadado com os quatro tributos indiretos. O setor de energia (petróleo e eletricidade, em 4º

e 5º lugar, respectivamente) também merece destaque por ter promovido uma arrecadação de pouco mais de R$ 22,4 bilhões (11,3% do total). A fabricação de veículos automotores (2º) e os serviços financeiros (3º) completam a lista dos seis principais setores. A arrecadação destes foi de R$ 18,6 bilhões e R$ 15,4 bilhões, respectivamente.

Como a fonte desses dados é exclusiva aos tributos federais, o ICMS, principal imposto do país acabou sendo excluído. Entretanto, o CONFAZ apresenta uma desagregação setorial da arrecadação desse imposto. Essa desagregação, porém, é bem limitada, uma vez que é para apenas três setores: combustíveis, energia elétrica e comunicação. A arrecadação de ICMS para esses três setores é apresentada no Gráfico 7.



Apesar da pequena desagregação, nota-se que os três setores selecionados tem uma alta participação na arrecadação de ICMS. Apenas o setor de combustíveis, que inclui petróleo, combustíveis e lubrificantes, apresentou uma arrecadação de quase R$ 41 bilhões em 2010, respondendo por pouco mais de 15% de toda arrecadação do imposto no ano. Os 20,5% da arrecadação de ICMS oriundos dos setores de energia elétrica e de comunicações significaram aproximadamente R$ 55,4 bilhões em 2010, sendo R$ 25,9 bilhões do setor de

energia elétrica e R$ 29,5 bilhões do setor de comunicações. Englobando os três setores, a participação no total arrecadado chega a 35,6%.

CAPÍTULO 3 – FOLHA SALARIAL

O capítulo 3 se propõe a descrever a tributação sobre a folha salarial e sua importância dentro da carga. A relevância das informações disposta a seguir é bastante alta, uma vez que essa base de incidência apresenta grande volume de arrecadação e envolve uma questão muito importante sobre os custos empresariais.

A arrecadação de tributos incidentes sobre a folha salarial, em 2010, foi de R$ 334,4 bilhões, o que significou 25,9% de toda carga tributária e aproximadamente 8,9% do PIB do mesmo ano. Em valores per capita, essa arrecadação representou um ônus de R$ 1.821,8. Os dados desagregados dessa base de incidência são apresentados na tabela 8.

Tabela 8
Arrecadação Tributária Originária de Salários - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Salários	**331,49**	**2,90**	**334,39**	**100,00%**	**8,87%**	**1.821,77**
Empregados, Servidores, Autônomos	**60,71**	**0,00**	**60,71**	**18,16%**	**1,61%**	**330,75**
Previdência Geral	45,29	0,00	45,29	13,54%	1,20%	246,76
Assalariados	*42,30*	*0,00*	*42,30*	*12,65%*	*1,12%*	*230,47*
Autônomos	*2,99*	*0,00*	*2,99*	*0,89%*	*0,08%*	*16,29*
Previdência Servidores	15,42	0,00	15,42	4,61%	0,41%	84,00
Contrib. Seg. Serv. Público (União)	*4,85*	*0,00*	*4,85*	*1,45%*	*0,13%*	*26,44*
Previdência Estadual	*7,94*	*0,00*	*7,94*	*2,38%*	*0,21%*	*43,28*
Previdência Municipal	*2,62*	*0,00*	*2,62*	*0,78%*	*0,07%*	*14,29*
Empregadores	**261,63**	**0,00**	**261,63**	**78,24%**	**6,94%**	**1.425,36**
Previdência Geral	94,82	0,00	94,82	28,36%	2,52%	516,58
Empregadores	*94,82*	*0,00*	*94,82*	*28,36%*	*2,52%*	*516,58*
Previdência Servidores	19,24	0,00	19,24	5,75%	0,51%	104,81
Contrib. Seg. Serv. Público - Patronal	*19,24*	*0,00*	*19,24*	*5,75%*	*0,51%*	*104,81*
Salário Educação	11,05	0,00	11,05	3,30%	0,29%	60,20
Contribuições Sindicais	0,56	0,00	0,56	0,17%	0,01%	3,03
Sistema S	10,56	0,00	10,56	3,16%	0,28%	57,51
FGTS	64,27	0,00	64,27	19,22%	1,70%	350,14
Previdências (Outros)	61,14	0,00	61,14	18,28%	1,62%	333,10
Outros	**9,15**	**2,90**	**12,05**	**3,60%**	**0,32%**	**65,65**
Previdência Atrasados e Parcelamentos	9,15	2,90	12,05	3,60%	0,32%	65,65

Fonte: Elaboração própria.

3.1 – Empregados, Servidores, Autônomos

Da arrecadação nacional, 18,2% foi oriunda da fonte "folha salarial" provêm dos tributos incidentes sobre os "empregados, servidores, autônomos". Os trabalhadores, que são os agentes responsáveis pelo recolhimento dessas contribuições, podem ser classificados em dois grupos: os que contribuem para a previdência geral – caso de contribuintes da iniciativa privada; e os que contribuem para a previdência dos servidores – caso de contribuintes do serviço público. As duas formas de arrecadação são mais bem detalhadas a seguir.

Previdência Geral

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Regime Geral da Previdência Social (RGPS), regulamentado pelas Leis 8.212 e 8.213 de 24/07/1991 e pelo Decreto 3.048 de 6/05/1999. A criação dos primeiros regimes de previdência no Brasil remonta a 1923, quando da criação da Lei Eloi Chaves (Decreto Legislativo nº 4.682 de 14/01/1923). Essa lei determinava a criação de caixas de aposentadoria e pensões para os ferroviários. A unificação e a uniformização da previdência social no país foram estabelecidas em 1960, através da Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807 de 26/08/1960), fato que pode ser tomado como um marco no sistema previdenciário nacional (Homci, 2009).
- Alíquotas: Variável, de acordo com cada caso.

- Empregado, trabalhador avulso e empregado doméstico:

Tabela 9 - Alíquotas de Contribuição ao INSS dos Segurados Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso - 2012

Salário de Contribuição (R$)	Alíquota (%)
até R$ 1.174,86	8,00
de R$ 1.174,87 até R$ 1.958,10	9,00
de R$ 1.958,11 até R$ 3.916,20	11,00

Fonte: MPAS.

- Contribuinte Individual:

- 11% para o Contribuinte individual que presta serviço à empresa, inclusive cooperativa de trabalho; e
- 20% para o contribuinte individual que presta serviços à pessoa física; a outro contribuinte individual; à entidade beneficente de assistência social, isenta da cota patronal; a missões diplomáticas ou a repartição consular de carreira estrangeira.

- Segurado Facultativo:

- 20 % do salário de contribuição por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição; e

- 11%, apenas para o segurado que contribui sobre o salário mínimo.

- Base tributária: Salário de contribuição.

- Arrecadação: R$ 45,3 bilhões, equivalentes a 1,2% do PIB e R$ 246,80 *per capita*.

- Comentários: A previdência social no Brasil se baseia em dois regimes previdenciários: o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), para os trabalhadores em geral, em especial portadores de carteira de trabalho, e os Regimes Próprios da Previdência Social (RPPS), restrito aos servidores públicos de cada unidade de governo. [15] O RGPS é um regime de repartição, ou seja, as contribuições dos trabalhadores ativos pagam os benefícios dos inativos; e nele estão incluídos os indivíduos que contribuem para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). A contribuição previdenciária para o INSS é compulsória a todos os empregados e empregadores, exceto os regidos pelo RPPS. O regime geral da previdência social respondeu por 80% da arrecadação previdenciária em 2010, enquanto do RPPS respondeu pelos 20% restantes.

Previdência dos Servidores

- Competência: União, Estados e Municípios

- Tipo: Contribuição Social

- Histórico: Na última década do século XX foram introduzidos diversos dispositivos jurídicos, a exemplo da Lei nº 9.717/98 e da Portaria nº 4.992/99, que objetivavam estabelecer normas para a criação e manutenção de regimes próprios de previdência pelos Estados e Municípios.

- Alíquotas: As alíquotas de contribuição dos servidores ativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para os seus respectivos regimes próprios de previdência social não podem ser inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União, sendo aplicadas às contribuições sobre os proventos dos inativos e sobre as pensões as mesmas alíquotas aplicadas às remunerações dos servidores em atividade do respectivo ente estatal. A Tabela 10 apresenta uma relação das alíquotas de contribuição para a previdência dos servidores dos Estados e da União.

[15] Nos regimes próprios para servidores, alerta-se, desde já que, a contribuição dita patronal dos governos empregadores não costuma ser recolhida e nem contabilizada, pois os mesmos governos já são os responsáveis únicos por cobrir o déficit financeiro de tais regimes – uma vez que, no passado, se quer se cobrava dos servidores. Se houver mudança em tal prática, ou seja, em algum ano for computada tal aporte do patrocinador como receita, e depois deixar de ser feito tal registro, haverá um impacto na evolução do total da carga tributária, que oscilará pela mudança na cobertura e não na arrecadação em si.

Tabela 10 - Alíquotas do Regime de Previdência do Servidores da União e dos Estados

Governo/UF	Alíquotas				Legislação
	Ente	Ativos	Inativos	Pensionistas	
UNIÃO	22%	11%	11%	11%	Alíquotas definidas na Lei nº 10.887, de 18/06/2004.
			REGIÃO NORTE		
Rondônia	11,5%	11%	11%	11%	Alíquotas previstas na Lei nº 524, de 28/09/2009.
Acre	11%	11%	11%	11%	A Lei Complementar nº 154, de 08/12/2005 mantêm a alíquota de 11% para o ente e altera as alíquotas dos servidores de 8% para 11%.
Amazonas	22%	11%	11%	11%	O art. 1º da Lei Complementar nº 43, de 20/05/2005 alterou a Lei Complementar nº 30, de 27/12/2001, definindo as alíquotas de contribuição dos ativos, inativos e pensionistas e do ente.
Roraima	14%	11%	11%	11%	As alíquotas foram previstas na Lei Complementar nº 79, de 18/10/2004, que altera a Lei Complementar nº 30/1999 e a Lei Complementar nº 54/2001.
Pará	18%	11%	11%	11%	A Lei Complementar nº 49, de 24/01/2005 institui as alíquotas dos aposentados e pensionistas e altera a alíquota dos servidores ativos de 10% para 11%. A contribuição do Estado foi definida na Lei Complementar nº 51, de 25/01/2006.
Amapá	12%	11%	11%	11%	A Lei nº 915, de 18/08/2005 altera as alíquotas contributivas do ente de 5% para 12% e dos segurados de 8% para 11%.
Tocantins	12%	11%	11%	11%	A Lei nº 1.614, de 06/10/2005 manteve a alíquota dos segurados em 11%.
			REGIÃO NORDESTE		
Maranhão	15%	11%	11%	11%	Previsão de alíquotas contributivas para os servidores inativos e pensionistas pela Lei nº 73, de 04/02/2004, bem como alteração da contribuição do ente e do servidor ativo. A Lei Complementar nº 82, de 30/05/2005 altera a alíquota do ente de 16% para 15
Piauí	22%	11% para proventos até R$ 1.200,00 e 12% para acima deste valor	12%	12%	Alíquotas escalonadas para os servidores ativos descritas na Lei nº 40, de 14/06/2004. Alíquota do ente, única, de 22%, na Lei Complementar nº 40/2004. A Lei Complementar nº 43, de 20/12/2004 estabelece alíquotas contributivas para os inativos e pensionistas
Ceará	22%	11%	11%	11%	Alíquotas dos ativos, inativos e pensionistas definidas na Lei nº 13.578, de 21/01/2005. A mesma lei prevê que a contribuição do Estado será o dobro da contribuição do servidor ativo.
Rio Grande do Norte	22%	11%	11%	11%	Os servidores ativos passaram a contribuir com uma alíquota única de 11%, em razão da edição da Lei nº 8.633, de 03/02/2005. A alíquota de contribuição dos inativos e pensionistas passou a ser única, de 11%. A alíquota do ente foi alterada para 22% por f
Paraíba	22%	11%	11%	11%	Alíquotas previstas na Lei nº 7.517, de 30/12/2003. A Lei nº 8.185, de 10/03/2007 altera a alíquota do ente de 18% para 22%.
Pernambuco	27%	13,5%	13,5%	13,5%	A Lei nº 147, publicada em 04/12/2009 prevê uma aliquota de contribuição para o Estado de 27%. A lei prevê a aplicação da vigência de 90 dias da publicação.
Alagoas	11%	11%	11%	11%	A Lei nº 6.288, de 28/03/2002 prevê alíquota para o ente. A Lei nº 6.585, de 29/03/05 fixou alíquotas contributivas para os ativos, inativos e pensionistas.
Sergipe	20%	13%	13%	13%	A Lei Complementar nº 113/2005 define as alíquotas dos segurados ativos, inativos e pensionistas de 13%. A Lei Complementar nº 118/2006, altera a Lei Complementar nº 113/2005 passando a alíquota do ente de 13% para 20%
Bahia	24%	12%	12%	12%	Contribuições dos servidores ativos definidas na Lei nº 7.249, de 07/01/1998, e do Estado na Lei nº 9.444, de 26/04/2005, que alterou a Lei nº 7.249/1998. A Lei nº 9.003, de 31/01/2004 instituiu contribuições para os inativos e pensionistas.
			REGIÃO SUDESTE		
Minas Gerais	11%	11%	11%	11%	A Lei Complementar nº 77, de 13/01/04, definiu a contribuição dos servidores ativos, inativos e pensionistas e a Lei nº 79, de 30/07/2004 definiu a contribuição do Estado.
Espírito Santo	22%	11%	11%	11%	Alíquotas de contribuição definidas pela Lei nº 282, de 22/04/2004.
Rio de Janeiro	22%	11%	11%	11%	Alíquota do ente majorada pela Lei nº 4.765/2006. Alíquotas dos ativos, inativos e pensionistas definidas na Lei nº 4.275, de 06/02/2004.
São Paulo	22%	11%	11%	11%	Alíquotas dos servidores ativos, inativos e pensionistas definidas pela Lei Complementar nº 1.012, de 05/07/2007. Alíquota do ente definida pela Lei Complementar nº 1.010, de 12/05/78.
			REGIÃO SUL		
Paraná	10% até R$1.200,00; 14% sobre o que ultrapassar R$1.200,00.	10% até R$1.200,00; 14% sobre o que ultrapassar R$1.200,00.	–	–	Alíquotas dos ativos e do ente previstas na Lei nº 12.398, de 30/12/1998. Não há lei vigente definindo alíquota de contribuição dos inativos e pensionistas.
Santa Catarina	11%	11%	11%	11%	Alíquotas dos servidores ativos, inativos e pensionistas definidas pela Lei Complementar nº 266, de 04/02/2004; alíquota do Estado definida pela Lei Complementar nº 412, de 26/06/2008: Fundo Financeiro, com alíquota patronal de 22% e Fundo Previdenciário,
Rio Grande do Sul	22%	11%	11%	11%	Alíquotas definidas na Lei Complementar nº 12.065, de 29/03/2004.
			REGIÃO CENTRO OESTE		
Mato Grosso	22%	11%	11%	11%	Alíquotas dos servidores ativos, inativos e pensionistas definidas pela Lei Complementar nº 202, de 28/12/2004. A Lei Complementar nºo 254, de 02/10/2006 alterou a alíquota do ente para 22%.
Mato Grosso do Sul	22%	11%	11%	11%	Alíquotas dos servidores ativos, inativos e pensionistas definidas na Lei nº 3.150, de 22/12/2005.
Goiás	22%	11%	11%	11%	Alíquotas dos servidores ativos definida na Lei Complementar nº 29, de 12/04/2000; alíquotas para os inativos e pensionistas instituídas pela Lei Complementar nº 46, de 19/01/2004; alíquota para o Estado definida na Lei nº 13.903, de 19/09/2001.
Distrito Federal	22%	11%	11%	11%	O Artigo nº 59 da Lei Complementar nº 769/2008 prevê no paragrafo único que as alíquotas de contribuição previstas serão objeto de reavaliação atuarial anual e deverão constar da Lei de Diretrizes Orçamentárias. A Lei nº 4.179, publicada em 21/08/2008, pr

FONTE: MPS/SPS/Departamento dos Regimes de Previdência do Serviço Público - DRPSP/CGNAL(CADPREV).

- Base tributária: Salário de contribuição.
- Arrecadação: R$ 15,4 bilhões, equivalentes a 0,4% do PIB e R$ 84,00 *per capita*.
- Comentários: Os RPPS são instituídos e administrados individualmente pelos entes federativos – estados, municípios e União –, e abrangem os servidores públicos ocupantes de cargos efetivos. Os entes federados devem optar ou por um Regime Próprio ou por se vincular ao Regime Geral da Previdência (RGPS). Mas a partir da instituição do regime próprio, por lei, os servidores titulares de cargos efetivos são afastados do Regime Geral. O Brasil é dividido em 26 estados e o Distrito Federal ou 5.565 municípios, num total de 5.593 entes federativos, incluindo a União. Este total, em 2009, se distribuía da seguinte forma entre os regimes de previdência: no caso dos Municípios, 1.874 possuíam um regime próprio de previdência, 335 possuíam um regime próprio que se encontrava em extinção[16] e, a maioria, 3.354 participava do regime geral de previdência social; no caso dos Estados, todas as 27 Ufs possuem um regime próprio de previdência para seus funcionários.

3.2 – Empregadores

A grande participação da tributação sobre a folha de salários provém das pessoas jurídicas e pessoas físicas contratantes: aproximadamente 78,2% do total do arrecadado provêm dos tributos incidentes sobre os "empregadores". Além da divisão privado (previdência geral)/público (previdência dos servidores), a arrecadação proveniente dos empregadores também se desdobra em alguns outros tributos. Os principais deles são: FGTS, Salário Educação e Sistema S. Todas essas fontes destacadas são mais bem detalhadas a seguir.

Previdência Geral

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Vide item Previdência Geral.
- Alíquotas e base tributária: Variável, de acordo com cada caso.

- *Empregadores:*

[16] O RPPS em extinção é um regime de previdência somente para manutenção dos participantes e assistidos que estavam nesse regime antes da extinção.

- 20% sobre o total das remunerações, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços;
- Adicional de 1% (risco leve), 2% (risco médio) ou 3% (risco grave), sobre mesma base, de acordo com o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- 15% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; e
- Alíquotas variáveis, de acordo com a atividade da empresa, para outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços.

- *Empregador doméstico:*

- 12% do salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço.

- Arrecadação em 2010: R$ 94,8 bilhões, equivalentes a 2,5% do PIB e R$ 516,60 *per capita*.
- Comentários: Vide item Previdência Geral.

BOX 6 – O CUSTO DA TRIBUTAÇÃO NA FOLHA SALARIAL

Os empresários que atuam no Brasil costumam fazer muitas críticas ao cenário socioeconômico nacional, atribuindo a esse cenário uma grande perda de competitividade industrial. A isso se chama de "custo Brasil". Um dos principais componentes desse "custo Brasil" é a tributação – e a tributação sobre a folha salarial tem papel relevante para reduzir a competitividade das empresas residentes. A principal alegação empresarial nesse quesito é que a tributação sobre os salários é excessiva e aumenta muito o custo de contratação de mão de obra. Isso estaria ocasionado alguns problemas como: aumento do custo de produção de bens e serviços; redução dos empregos formais; aumento da terceirização; e grandes perdas para a indústria de transformação (especialmente as indústrias mão de obra intensiva), que atuam em mercados de escala global. Estudos apontam que o total dos encargos tributários como proporção do custo de mão de obra é consideravelmente mais elevado no Brasil do que

a média dos demais países. Em relação aos países em desenvolvimento essa distância é ainda maior. Alega-se que a redução dos encargos oriundos desse item de despesa poderia reduzir o custo empresarial, reduzindo os preços e aumentando a capacidade de investimentos no médio prazo, não só pelo aumento da capacidade financeira das empresas já instaladas, como pela atração de novas empresas em um cenário menos oneroso.

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Criado pela Lei nº 5.107 de 13/09/1966, atualmente regido pela Lei nº 8.036 de 11/05/1990.
- Alíquotas: 8%.
- Base tributária: Salário do empregado.
- Arrecadação em 2010: R$ 64,3 bilhões, equivalentes a 1,7% do PIB e R$ 350,10 *per capita*.
- Comentários: O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi criado na década de 60 para proteger o trabalhador demitido sem justa causa. Seria uma forma de "poupança forçada", que beneficiaria o trabalhador em caso de demissão e/ou aposentadoria. Os empregadores são responsáveis por transferir, mensalmente, para contas individuais dos trabalhadores, atreladas ao contrato de trabalho, o valor correspondente a 8% do salário. Atualmente, dentre outras finalidades, os recursos do FGTS podem ser usados pelo trabalhador para adquirir a casa própria ou pelo governo para financiar programas de habitação popular, saneamento básico e infraestrutura urbana.

BOX 7 – FGTS: CRÍTICAS AO INSTRUMENTO SOCIAL

O FGTS, criado como mecanismo de poupança compulsória, o que ajudou a auxiliar a segurança do trabalhador e a financiar programas de governo, tem sofrido críticas recorrentes, tanto pelos seus recursos como pelos seus usos. A primeira dessas críticas se enquadra no tema já abordado no Box 6 (O Custo da Tributação na Folha Salarial) e diz respeito ao excesso de encargos na folha salarial dos trabalhadores, de acordo com a visão

empresarial. Por outro lado, há argumentos de que a criação do FGTS contribuiu para flexibilizar o mercado de trabalho, com aumento da rotatividade de trabalhadores a partir do momento em que deixou de existir uma barreira não monetária para a demissão do trabalhador. Um terceiro aspecto trata dos trabalhadores de baixa renda: a alta rotatividade dessa faixa, somada ao baixo salário, faz com que a indenização do FGTS seja muito pequena (muitas vezes inferior ao seguro desemprego) e contribua pouco com a segurança financeira do desempregado. O quarto aspecto diz respeito ao rendimento do fundo, que é considerado muito baixo. Como se trata de uma forma de poupança, poderia se esperar que as quantias depositadas no fundo tivessem um ganho de capital próximo do das tradicionais cadernetas de poupança. Entretanto não é isso que ocorre. Na verdade, o rendimento é baixo o suficiente para ser regularmente superado pela inflação do período, trazendo perdas reais aos trabalhadores. Por fim, a utilização dos recursos do fundo no financiamento de programas de infraestrutura, como habitação e saneamento básico, é muito dependente dos ciclos econômicos, podendo se tornar volátil. Em cenários de menor desemprego, com aumento da formalização, é natural que o fundo aumente seu volume de recursos disponíveis, facilitando, assim, esses financiamentos. Porém, caso o cenário positivo se reverta e a taxa de desemprego cresça (ou a formalização diminua), pode ocorrer uma "fuga" de recursos do fundo, prejudicando as atividades de financiamento.

Salário Educação

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Criada pela Lei Ordinária nº 4.440 de 27/10/1964, atualmente regida pela Lei nº 9.424 de 24/12/1996.
- Alíquotas: 2,5%.
- Base tributária: Valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais.
- Arrecadação em 2010: R$ 11 bilhões, equivalentes a 0,3% do PIB e R$ 60,20 per capita.
- Comentários: O salário-educação é uma contribuição social, instituída em 1964, destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública. Sua arrecadação, fiscalização e cobrança cabem à União. São contribuintes do

salário-educação as empresas em geral e as entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social.

Sistema S

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Os organismos participantes do Sistema S têm sua criação efetivada a partir da década de 1940. Apenas SEBRAE, SENAR, SEST e SENAT foram criados mais recentemente, junto com a Constituição de 1988. As datas exatas da criação dos organismos, bem como as suas respectivas leis são apresentadas na Tabela 11.
- Alíquota: Variável, de acordo com a categoria da contribuição. A Tabela 11 apresenta um resumo.

Tabela 11 - Contribuições Componentes do Sistema S

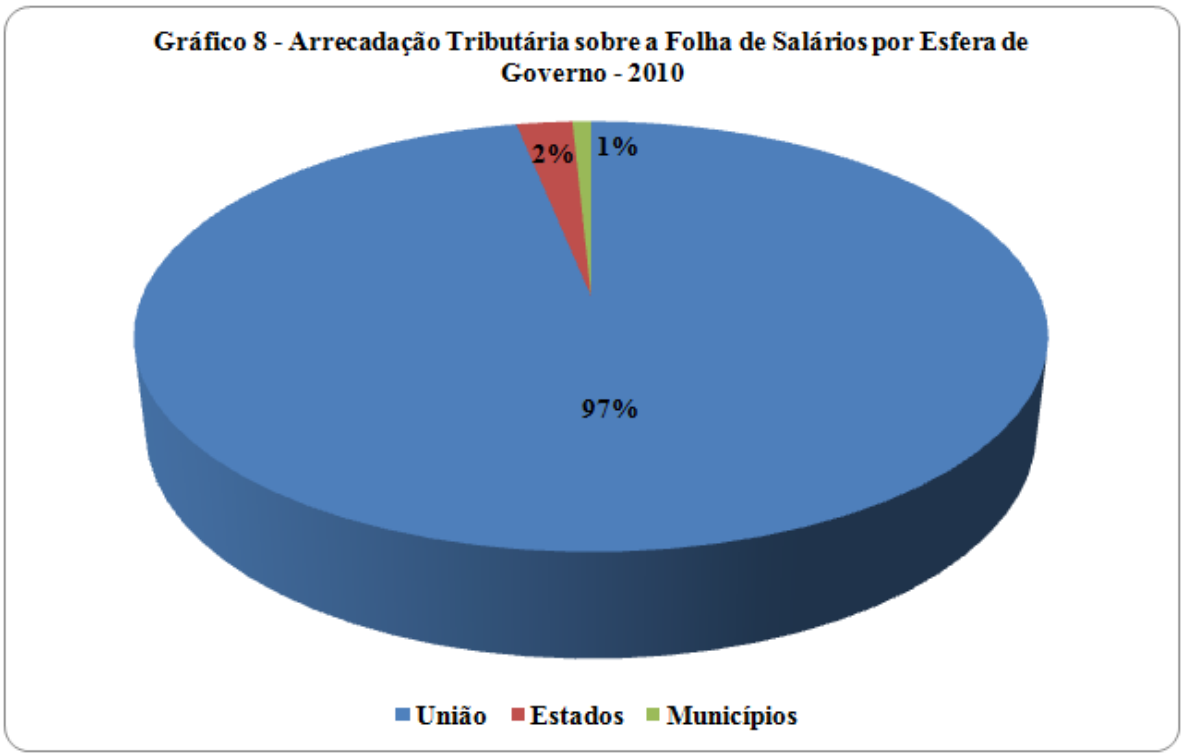
ENTIDADE	FINALIDADE	ALÍQUOTA E INCIDÊNCIA
INCRA (Lei nº 2.613, de 23/09/55)	Aplicação na prestação de serviços sociais, no meio rural e em programas de aprendizado das técnicas no campo.	Contribuição Básica: 2,5% paga pelas indústrias relacionadas no art. 2º do Dec-Lei 1.146/70, inclusive cooperativas de cana-de-açúcar, laticínios, benefic. de café e de cereais.
SENAI (Lei nº 4.048, de 22/01/42)	Organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações.	1,0% incidente sobre o total da remuneração paga pelas empresas do setor industrial aos empregados.
SESI (Lei nº 9.403, de 25/06/46)	Organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações.	1,5% incidente sobre o total da remuneração paga pelas empresas do setor industrial aos empregados e avulsos que prestem o serviço durante o mês.
SENAC (Lei nº 8.621, de 10/01/46)	Financiamento de atividades de organização e administração de escolas de aprendizagem comercial.	1,5% incidente sobre o total da remuneração paga pelas empresas do setor industrial aos empregados e avulsos que prestem o serviço durante o mês.
SESC (Lei nº 9.853, de 13/08/46)	Aplicação em programas que contribuam para o bem estar social dos empregados e suas famílias, das empresas relacionadas.	1,0% incidente sobre o total da remuneração paga pelas empresas comerciais aos empregados e avulsos que lhe prestem serviços.
DPC (Lei nº 5.461, de 25/06/68)	Financiamento de atividades de ensino profissional marítimo.	2,5% incidente sobre o total da remuneração paga pelas empresas vinculadas ao setor marítimo aos empregados e avulsos.
SEBRAE (Lei nº 8.029, de 12/04/90)	Aplicação em programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e micro empresas.	Alíquota básica : 0,3% sobre o total das remunerações pagas pelas empresas contribuintes do SESI/SENAI e SESC/SENAC aos seus empregados.
Fundo Aeroviário (Dec. Lei nº 1.305, de 08/01/74)	Financiamento de atividades de ensino profissional aeronáutico, de tripulantes, técnicos e de especialistas civis.	Alíquota básica: 2,5% incidente sobre o total de remuneração paga pelas empresas vinculadas ao setor aeroviário aos empregados e avulsos que lhe prestem serviço em cada mês.
SENAR (Lei nº 8.315, de 23/12/91)	Organização, administração e execução de ensino, da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural.	Alíquota básica: 2,5% incidente sobre o total de remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado o u a elas equiparadas que exercem as atividades agroindustriais, agropecuárias, sindicatos, federações e confederações patronais rurais, empresa associativa sem produção rural, agenciadora de mão-de-obra rural.
SEST (Lei nº 8.706, de 14/09/93)	Gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura lazer e segurança do trabalho.	1,5% calculado sobre o montante da remuneração paga aos empregados (no caso de empresa de transporte rodoviário) ou 1,5% calculado sobre o salário de contribuição previndeciária dos transportadores rodoviários autônomos.
SENAT (Lei nº 8.706, de 14/09/93)	Gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura lazer e segurança do trabalho.	1,0% calculado sobre o montante da remuneração paga aos empregados (no caso de empresa de transporte rodoviário) ou 1,0% calculado sobre o salário de contribuição previndeciária dos transportadores rodoviários autônomos.

Fonte: MPAS/Arrecadação da Previdência Social – Texto Explicativo

- Base tributária: Folha de salários.
- Arrecadação: R$ 10,6 bilhões, equivalentes a 0,3% do PIB e a R$ 57,5 *per capita*.
- Comentários: O sistema S é composto por onze contribuições, que são repassadas a entidades, majoritariamente de direito privado, e cuja aplicação está prevista em lei. Em geral, as contribuições destinam-se a financiar atividades que visem ao aperfeiçoamento profissional e à melhoria do bem estar social dos trabalhadores. As contribuições do Sistema S são voltadas para o interesse de categorias profissionais e econômicas específicas e têm natureza dita parafiscal. Embora as receitas delas resultantes sejam cobradas e arrecadadas por órgão do serviço público federal, o INSS, a arrecadação obtida é integralmente repassada a entidades cuja administração não é diretamente vinculada ao governo.

3.3 – Arrecadação por Esfera de Governo

Ao trazer a análise da arrecadação incidente sobre a folha salarial para o escopo do nível de governo nota-se, como era de se esperar, uma altíssima concentração da arrecadação no governo central. O Gráfico 8 mostra essa centralização, de quase 97% do total da arrecadação dessa fonte, de forma clara.

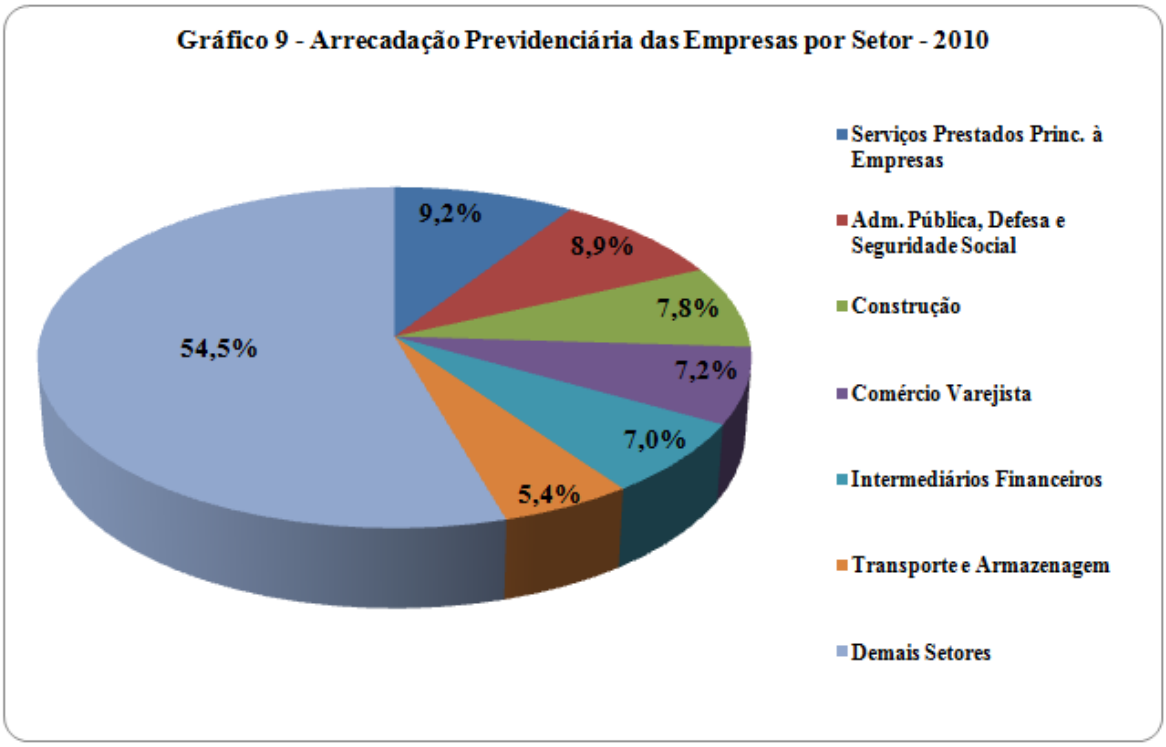


O fato de a União possuir a competência por praticamente todos os tributos listados ao longo desse capítulo, resulta em uma participação dos governos subnacionais da ordem de apenas 3,2% do total (2,4% nos Estados e 0,8% nos Municípios). Os Estados e Municípios tributam a folha de salários apenas no caso dos regimes de previdência dos funcionários públicos. Para aumentar arrecadação, nesses casos, é necessário que mais servidores sejam contratados e/ou que novos regimes sejam criados em Municípios que ainda não possuem o seu regime próprio. Em qualquer das opções, isso implica em mais gasto com pessoal para as administrações públicas estaduais e municipais, o que nem sempre é possível, seja por falta de necessidade, seja por limitações orçamentárias (acentuadas pela LR).

3.4 – Arrecadação Setorial

Na apresentação dos dados de arrecadação setorial do capítulo 2, destacou-se a RFB (Angela) como fonte primária de dados. Na análise desse capítulo, a origem dos dados é o Boletim Estatístico da Previdência Social[17], do MPAS, uma vez que o Angela não fornece dados de arrecadação setorial para os tributos incidentes sobre a folha salarial. Já os dados do MPAS fazem um apanhado do recolhimento feito pelas empresas à previdência social. O Gráfico 9 mostra a distribuição da arrecadação setorial da previdência para os principais setores em volume de contribuição.

[17] Disponível em: http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=482.



Nota-se que os seis primeiros setores pertencem ao setor Serviços. Isso é natural, uma vez que as atividades ligadas a esse setor são as que respondem pela maior parte da contratação de mão-de-obra e por isso acabam respondendo pela maior parte do recolhimento de encargos sobre a folha de pagamentos. Os pouco mais de 45% do total (cerca de R$ 91,3 bilhões) recolhido pelas empresas em contribuições previdenciárias são bem distribuídos entre os seis maiores setores. O primeiro deles – serviços prestados principalmente às empresas – arrecadou em 2010 quase R$ 18,6 bilhões. Com R$ 17,8 bilhões, o próprio setor público (administração pública) foi o segundo setor com maior recolhimento. A construção civil, que tipicamente é um setor com alto volume de contratação de empregados, contribuiu à previdência cerca de R$ 15,7 bilhões. Comércio varejista, intermediários financeiros e transporte e armazenagem completam a lista dos seis, com arrecadações respectivas de R$ 14,5 bilhões, R$ 14 bilhões e R$ 10,7 bilhões.

CAPÍTULO 4 – RENDAS E GANHOS

O presente capítulo pretende apresentar a tributação incidente sobre rendas e ganhos e mostrar sua importância dentro da totalidade da arrecadação. As informações dispostas ao longo desse capítulo se destacam por apresentar o principal mecanismo de tributação direta do Brasil, que é o imposto de renda. Apesar dessa fonte de recursos não ter um peso tão relevante no Brasil como em países com o sistema tributário desenvolvido, o entendimento dos impostos que a compõem é importante para o pleno entendimento do problema de (falta de) equidade fiscal, que será mais bem debatido no capítulo 7.

A arrecadação de tributos incidentes sobre rendas e ganhos, em 2010, foi de R$ 235,8 bilhões, o que significou 18,6% de toda carga tributária e aproximadamente 6,4% do PIB do mesmo ano. Em valores per capita, essa arrecadação representou um ônus de R$ 1.308,2. Os dados desagregados dessa base de incidência são apresentados na Tabela 12.

Tabela 12
Arrecadação Tributária Originária de Rendas e Ganhos - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Renda e Ganhos	**235,81**	**4,31**	**240,12**	**100,00%**	**6,37%**	**1.308,18**
Famílias	**90,04**	**1,12**	**91,16**	**37,97%**	**2,42%**	**496,66**
IRPF	16,17	1,12	17,30	7,20%	0,46%	94,24
Imposto de Renda	70,72	0,00	70,72	29,45%	1,88%	385,27
Retido na Fonte (Estados)	*15,88*	*0,00*	*15,88*	*6,61%*	*0,42%*	*86,53*
Retido na Fonte (Municípios)	*5,37*	*0,00*	*5,37*	*2,24%*	*0,14%*	*29,26*
Retido na Fonte (União) - Trabalho	*49,47*	*0,00*	*49,47*	*20,60%*	*1,31%*	*269,49*
Loterias, Jogos e Bingos	3,15	0,00	3,15	1,31%	0,08%	17,15
Empresas & Acionistas	**145,22**	**3,18**	**148,40**	**61,80%**	**3,94%**	**808,49**
IRPJ	82,43	2,01	84,44	35,17%	2,24%	460,04
CSLL	45,20	1,17	46,37	19,31%	1,23%	252,62
PIN e PROTERRA	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,02
Retido na Fonte (União) - Remessas ao exterior	11,54	0,00	11,54	4,80%	0,31%	62,84
Retido na Fonte (União) - Outros rendimentos	6,05	0,00	6,05	2,52%	0,16%	32,96
Outros	**0,56**	**0,00**	**0,56**	**0,23%**	**0,01%**	**3,03**

Fonte: Elaboração própria.

4.1 – Famílias

De toda a arrecadação oriunda de rendas e ganhos no Brasil, aproximadamente 38% provém da contribuição das "famílias". Essa arrecadação é proveniente, basicamente, dos rendimentos das pessoas físicas obtidos a partir do trabalho formal, seja no setor privado (mercado) ou no setor público. Outras formas de rendimento, que não o trabalho formal, também se incluem no escopo de cobrança do IRPF. Além da arrecadação a partir do IRPF, há ainda a tributação específica incidente sobre os ganhos obtidos a partir de "loterias, jogos e bingos". O imposto de renda (retido na fonte e IRPF) será mais bem detalhado a seguir.

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte – Trabalho

- Competência: União, Estados e Municípios

- Tipo: Imposto

- Histórico: Os primórdios do Imposto de Renda no Brasil datam do final do século XIX, com a promulgação da Lei nº 317 de 21/10/1843. Tratava-se de um imposto sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos e que foi prematuramente suprimida devido à grande insatisfação que gerou. Com uma base de tributação restrita, já que poucas pessoas auferiam renda no Brasil da época, ainda um sistema imperialista, escravista e elitista, o imposto de renda foi alvo de debates durante décadas e demorou a ser adotado. Somente na Lei nº 4.625 de 31/12/1922 ficou instituído o imposto sobre a renda no país; anteriormente foram cobrados impostos sobre vencimentos ou rendimentos em geral, mas com denominação distinta e de regulamentação bem diferente da atual. Hoje, após várias alterações, inclusive de escopo institucional a fim de aumentar a eficiência na gestão do recolhimento e controle do imposto, o Imposto de Renda é regulamento pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp).

- Alíquotas: Variáveis, de acordo com as faixas de renda. A Tabela 13 apresenta um resumo.

Tabela 13 - Tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física - 2013 (ano-calendário 2012)

Base de Cálculo Mensal (R$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R$)
até R$ 1.637,11	-	-
de R$ 1.637,11 até R$ 2.453,50	7,50	122,78
de R$ 2.453,51 até R$ 3.271,38	15,00	306,80
de R$ 3.271,39 até R$ 4.087,65	22,50	552,15
Acima de R$ 4.087,65	27,50	756,53

Fonte: SRF.

- Base tributária: Rendimento bruto mensal menos as deduções legais. Essas são compostas de: importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia, inclusive prestação de alimentos provisionais; quantia de R$ 164,56 por dependente; contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; contribuições para entidade de previdência complementar domiciliada no Brasil e para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI.

- Arrecadação: No caso da União R$ 49,5 bilhões, equivalentes a 1,3% do PIB e R$ 269,50 *per capita*. No caso dos Estados R$ 15,9 bilhões, equivalentes a 0,4% do PIB e R$ 86,50 *per capita*. No caso dos Municípios R$ 5,4 bilhões, equivalentes a 0,1% do PIB e R$ 29,30 *per capita*.

- Comentários: O IRRF Trabalho é uma modalidade específica de arrecadação do IRPF. A diferença entre os dois é o responsável pelo recolhimento do imposto e a periodicidade do recolhimento. O IRRF Trabalho é feito diretamente pela instituição (empresa, autarquia, administração pública etc.) responsável pelo pagamento do trabalhador, descontando mensalmente o valor do imposto no contra cheque do empregado. Essa modalidade de recolhimento representa a maior parte do IR proveniente das pessoas físicas: 74% do IR das pessoas físicas são diretamente retidos na fonte.

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

- Competência: União

- Tipo: Imposto

- Histórico: Vide histórico do IRRF.

- Alíquotas: Variáveis, de acordo com as faixas de renda. A Tabela 14 apresenta um resumo.

Tabela 14 - Tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física - 2013 (ano-calendário 2012)

Base de Cálculo Anual (R$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R$)
até R$ 19.645,32	-	-
de R$ 19.645,33 até R$ 29.442,00	7,50	1.473,40
de R$ 29.442,01 até R$ 39.256,56	15,00	3.681,55
de R$ 39.256,57 até R$ 49.051,80	22,50	6.625,79
Acima de R$ 49.051,80	27,50	9.078,38

Fonte: SRF.

- Base tributária: Rendimento bruto anual menos deduções legais. Essas são compostas de: importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia, inclusive prestação de alimentos provisionais; quantia de R$ 1.974,72 por dependente; contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; contribuições para entidade de previdência complementar domiciliada no Brasil e para o

Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI; despesas médicas e educacionais; contribuições feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente; contribuições efetivamente realizadas em favor de projetos culturais, aprovados na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC; investimentos feitos a título de incentivo às atividades audiovisuais; imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo; imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 103.

- Arrecadação: R$ 17,3 bilhões, equivalentes a 0,5% do PIB e R$ 94,20 *per capita*.

- Comentários: Trata-se de um imposto recolhido anualmente, tanto para os trabalhadores que não recolheram ao longo do ano calendário, como uma forma de ajuste ao IRRF Trabalho, dos trabalhadores que recolheram mensalmente o imposto durante o ano calendário. De acordo com dados da RFB (http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/GrandesNumerosDIRPF2005.pdf), em 2005 (último dado disponível) cerca de 19,56 milhões de pessoas fizeram a declaração anual do imposto, que pode ser somado a mais 378 mil declarações feitas em formulários de papel (ainda disponível naquele ano). Desse total, apenas 7,11 milhões se apresentaram com IR devido (12,45 milhões sem IR devido). O modelo simplificado de declaração totalizou 13,22 milhões de pessoas, enquanto o modelo completo compreendeu 6,34 milhões. Para a declaração do IRPF de 2012 a Receita Federal espera cerca de 25 milhões de declarações.

BOX 8 – AS DISTORÇÕES DO IRPF

Apesar do caráter progressivo do IRPF, a insuficiência no reajuste de sua tabela (ou a falta de reajuste) nos últimos anos, está absorvendo cada vez mais trabalhadores de baixa renda e onerando mais os trabalhadores de renda média. De acordo com cálculos de SINDIFISCO Nacional (2011), a RFB deixou de incorporar à tabela um incremento de 63,5%, resultado da diferença entre a inflação apurada pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) entre janeiro de 1996 a novembro de 2011, de 172,2%, e o reajuste de 66,5% aplicado às tabelas do IRPF no período. Em 2010 e 2011, para uma inflação de 6,5%, a tabela do IRPF foi corrigida em apenas 4,5%. A defasagem aumenta quando são observados períodos anteriores. De 1996 a 2001 a tabela do IRPF ficou estagnada. Em 2002, foi corrigida em 17,5%. Em 2005, sofreu

atualização de 10% e, em 2006, de mais 8%. Para o período de 2007 a 2011, o índice foi fixado em 4,5% ao ano. Com a correção sempre defasada, é comum que um contribuinte isento de pagamento de IRPF em um ano salte para a faixa imediatamente posterior no ano seguinte com a atualização, passando a pagar o imposto apenas porque seu salário foi corrigido pela inflação. Com isso, mais trabalhadores passam a pagar o IRPF.

4.2 – Empresas e Acionistas

A maior parte da arrecadação (61,8% do total) proveniente de rendas e ganhos incide sobre o item "empresas e acionistas". Os tributos mais relevantes nesse quesito são o IRPJ e a CSLL, que se assemelham muito por apresentarem a mesma base e terem regras de incidência iguais. As regras se aplicam de acordo com o tipo de apuração do lucro optado pela empresa. A opção pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá ser a mesma para recolhimento do IRPJ e da CSLL. Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido. Conforme apontado em análise da última consolidação do IRPJ divulgado pela RFB: "Empresas com faturamento anual inferior a R$ 48 milhões (cerca de US$ 22 milhões), podem optar pelo regime do lucro presumido no qual só precisam declarar o faturamento e sobre ele aplicar uma alíquota, que é diferenciada por atividade econômica e reflete uma margem de lucro arbitrada pela legislação (que varia de 1,6 até 32 por cento sobre a receita bruta). Sistemática semelhante também é aplicada às micro e pequenas empresas que podem optar por um regime simplificado (conhecido como Simples), contemplando também outros tributos federais (inclusive substituindo a contribuição patronal para a previdência devida sobre a folha salarial|), de modo a recolher um percentual sobre o faturamento, diferenciado por setor. O órgão coletor é que separa na contabilidade oficial a parcela de cada tributo originalmente devido." (Afonso e Barroso, 2007, p.13).

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: Vide histórico do IRRF.
- Alíquotas:

  - 15%;

- 10% sobre a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R$ 20.000,00.

- Base tributária: Lucro real, presumido ou de empresas enquadradas no SIMPLES, apurado pelas pessoas jurídicas.

- Arrecadação: R$ 84,4 bilhões, equivalentes a 2,2% do PIB e R$ 460,00 *per capita*.

- Comentários: As informações consolidadas mais recentes da Receita Federal, referentes ao ano de 2004, dão conta de que 2.840.970 empresas fizeram declarações com imposto devido e 151.071 apresentaram declarações sem débito de imposto. Do primeiro grupo, 178.723 (5,97% do total de 2.992.041 de empresas) empresas declararam o IRPJ pelo regime do lucro real. Pelo regime do lucro presumido o número de empresas foi de 683.520 (22,84% do total). A maior parte das empresas fez a declaração do imposto através do SIMPLES: 1.978.727 (66,13% do total). Com relação ao grupo de empresas não tributadas, esse se divide em 38.521 empresas imunes (assistência social, educacional, sindicatos de trabalhadores etc.) e 112.490 empresas isentas (associação civil, cultural, filantrópica, sindicato, recreativa, científica etc.). Apesar do menor número de empresas enquadradas no lucro real, é justamente desse regime que provém a maior base de tributação do IRPJ: aproximadamente 85% de toda receita agregada tributável está nas empresas declarantes pelo lucro real. Os 15% restantes ficam divididos entre lucro presumido (9% do total) e SIMPLES (6% do total).

BOX 9 – O CRESCIMENTO DO SIMPLES

Inicialmente denominado "Simples Federal" e instituído a partir da Lei nº 9.317 de 05/12/1996, o SIMPLES Nacional consolidou-se através da Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006 (artigo 89) – dispositivo esse que substituiu a lei anterior. O mecanismo SIMPLES foi criado para facilitar ou simplificar a tributação incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte[18]. Suas principais características são: ser

[18] No Brasil, a partir de janeiro de 2012, considera-se microempresa, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que aufiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Considera-se empresa de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que aufiram, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Entretanto, a classificação (o conceito) de microempresas e empresas de pequeno porte é bastante diversificada, podendo variar bastante entre os países. "Apesar dessas variações decorrentes da amplitude de conceitos, em geral os

facultativo; abranger o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, o IPI, o ICMS, o ISS e a contribuição para a seguridade social (Previdência Social); apurar e recolher os tributos abrangidos através de um único documento de arrecadação; disponibilizar um sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido; e apresentar declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais.

Chama atenção no SIMPLES a evolução no número de empresas que se enquadram no regime: enquanto em 2004 (ano do último dado consolidado pela RFB) o número de empresas no SIMPLES foi de 1.978.727, em 29/05/2011, de acordo com dados do CGSN, esse número chegou a marca de 5 milhões, o que representa um crescimento de quase 153% no período de sete anos (crescimento médio de 14,16% ao ano). Esse resultado fez com que o SIMPLES alcançasse 83,7% das micro e pequenas empresa do Brasil (5.972.474) naquela data. Tal expressivo crescimento denota claramente a importância do programa para as empresas de menor porte no que tange ao planejamento tributário.

Com uma tributação tão complexa quanto a brasileira, uma empresa pequena não teria condições de arcar com uma infraestrutura complexa de contabilidade, como ocorre com as grandes empresas, apenas para dar conta de cumprir suas obrigações fiscais. Nesse sentido, o SIMPLES apareceu para reduzir significativamente esse custo incorrido com a complexidade.

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

- Competência: União
- Tipo: Contribuição Social
- Histórico: Criada pela Lei nº 7.689 de 15/12/1988.
- Alíquotas: 9%, excetuando os casos especiais mencionados na legislação.
- Base tributária: Vide base tributária do IRPJ.
- Arrecadação: R$ 46,4 bilhões, equivalentes a 1,2% do PIB e R$ 252,60 *per capita*.

governos têm uma noção clara do tipo de empresa que pretendem incentivar, dependendo das particularidades da economia de cada país. Nos países-membros da OCDE, por exemplo, o número de empregados é o indicador mais utilizado, definindo-se small and medium-sized enterprises - SME como aquelas que possuem menos que 500 empregados. Contudo, há países, incluindo os da União Europeia, onde o ponto de corte é 250 empregados", (Viol e Rodrigues, 2000, p.8).

- Comentários: Assim como a COFINS e o PIS/PASEP, a CSLL foi criada com o intuito de financiar a seguridade social. Uma característica marcante da contribuição é a constante mudança em sua legislação desde sua criação. Especialmente no que concerne às alíquotas e à base de cálculo, ao longo da década de 1990, ocorreram alterações com vistas a aumentar a arrecadação do tributo. Mudanças nos percentuais aplicados sobre a receita bruta das empresas enquadradas no regime de lucro presumido majoraram significativamente a base de cálculo da CSLL (Araujo, 2005).

IRRF – Remessas ao Exterior

- Competência: União
- Histórico: Vide histórico do IRRF.
- Alíquotas:

  - 25%, no caso de rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, aposentadoria, pensão por morte ou invalidez e os da prestação de serviços a não-residentes e,

  - 15%, no caso de demais rendimentos.

- Base tributária: rendimentos pagos, creditados, entregues ou remetidos ao exterior a título de lucros, dividendos, juros e amortizações, *royalties*, assistência técnica, científica e administrativa e semelhantes.
- Arrecadação: R$ 11,5 bilhões, equivalentes a 0,3% do PIB e R$ 62,8 *per capita*.

IRRF – Outros rendimentos

- Competência: União
- Histórico: Vide histórico do IRRF.
- Alíquotas e base tributária:

  - Prêmios e sorteios em geral: 30% sobre o valor do prêmio em dinheiro e 20% sobre o valor do prêmio em bens e serviços, obtidos em loterias, concursos desportivos (turfe) ou concursos de prognósticos desportivos;

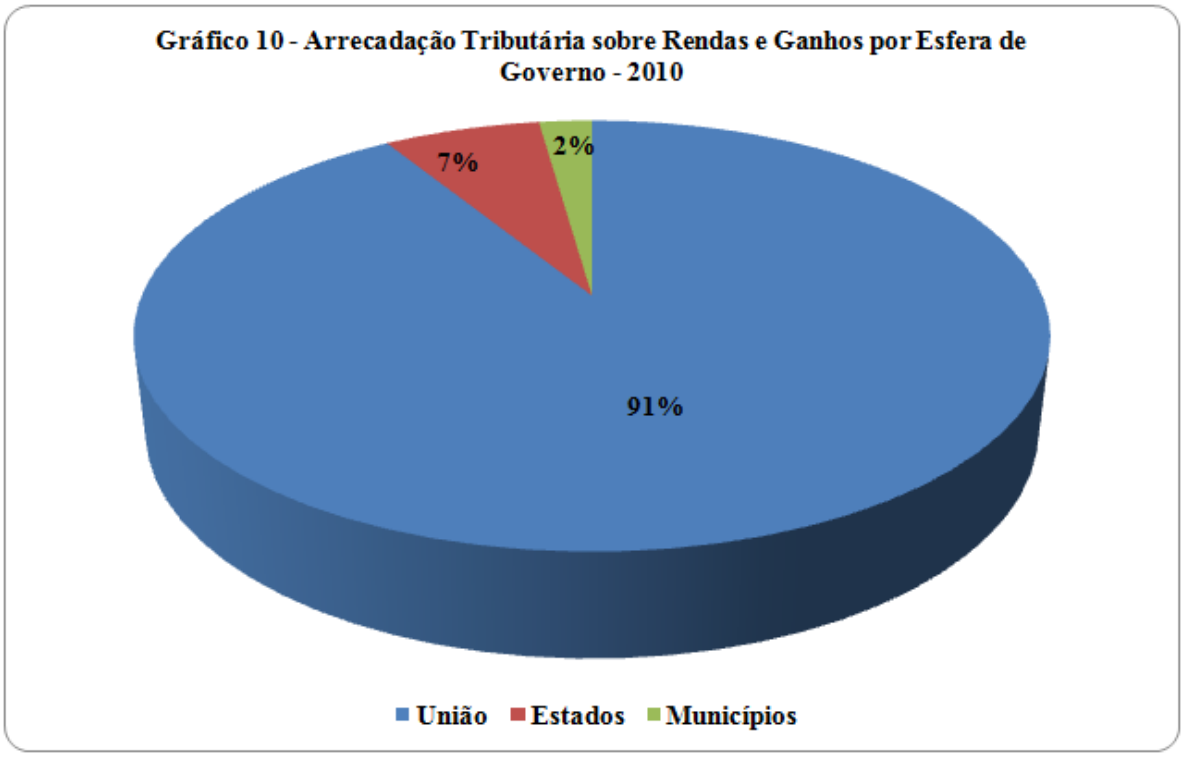
  - Serviços de propaganda: 1,5% sobre o valor do rendimento obtido pela prestação de serviços de propaganda e publicidade, e

- Remuneração de serviços: 1,5% sobre o valor da remuneração recebida em razão da prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

- Arrecadação: R$ 6 bilhões, equivalentes a 0,2% do PIB e R$ 33,00 per capita.

4.3 – Arrecadação por Esfera de Governo

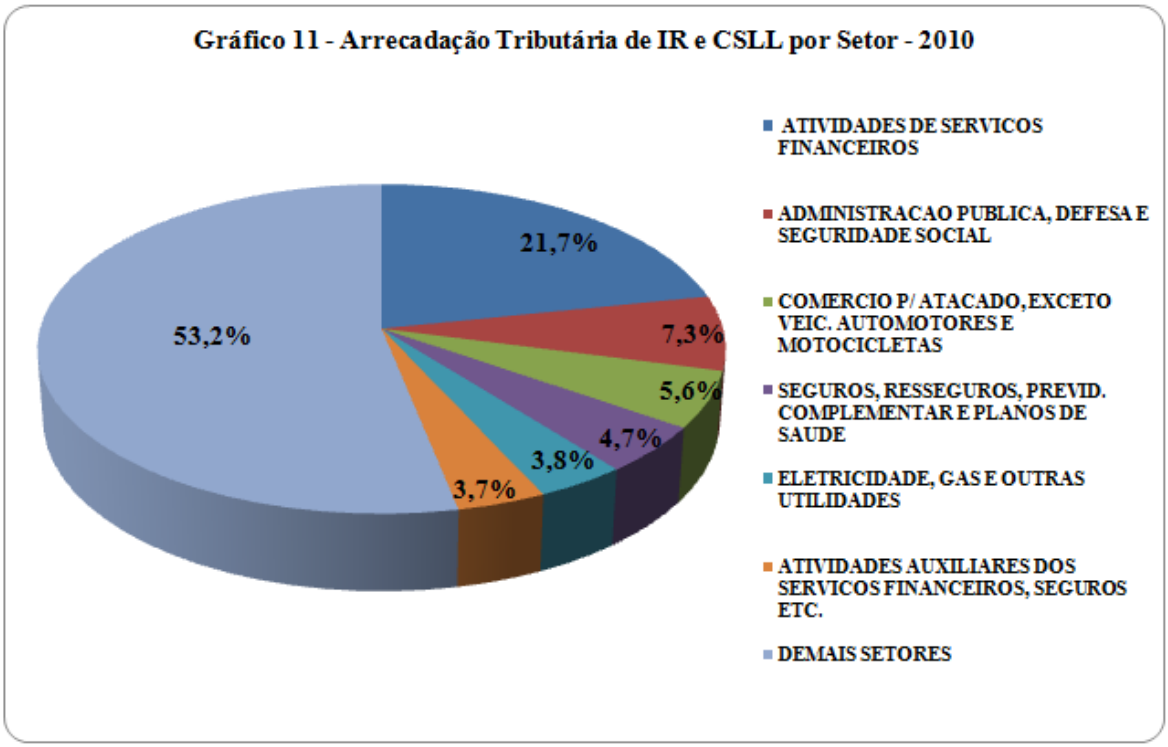
Assim como ocorre com a arrecadação proveniente da folha de salários, a tributação baseada em "rendas e ganhos" apresenta uma forte concentração em torno do governo federal, porém em menor intensidade. Apesar de todos os tributos de "rendas e ganhos" serem legislados pela União, a arrecadação do IR retido na fonte também é realizada pelos Estados e Municípios, o que, de certa forma, é a única razão para esse tipo de tributação não ser totalmente centralizada. O Gráfico 10 mostra a divisão federativa dessa base de incidência.



Pouco mais de 91% de toda arrecadação sobre rendas é recolhido pela União, enquanto os governos subnacionais não totalizam 9% de participação – 6,6% nos Estados e 2,2% nos Municípios.

4.4 – Arrecadação Setorial

Assim como os principais tributos indiretos federais (IPI, COFINS, PIS e PASEP), o sistema Angela também apresenta a arrecadação por setores para os principais tributos diretos federais – o IR e a CSLL. A participação dos seis primeiros setores em volume de arrecadação é apresentada no Gráfico 11.



Os setores mais relevantes nesse caso diferem sensivelmente dos principais setores na arrecadação de tributos indiretos. O destaque absoluto no recolhimento de IR e CSLL é o setor de serviços financeiros, o que é muito coerente com os sucessivos recordes de lucro apresentados pelos principais bancos do Brasil. Quase 22% de toda arrecadação de IR e CSLL é proveniente desse setor, o que significou em 2010 pouco mais de R$ 48,5 bilhões. Se somados os setores correlatos como o de seguros (4º) e o de atividades auxiliares aos serviços financeiros (6º), o volume de arrecadação sobe para aproximadamente R$ 67,4 bilhões (mais de 30% de toda a arrecadação dos dois tributos). Assim como nos tributos indiretos, os setores de comércio por atacado (3º) e de eletricidade (5º), aqui, também apresentam-se entre os principais recolhedores de IR e CSLL: R$ 12,4 bilhões no primeiro caso e R$ 8,4 bilhões no segundo. A principal novidade fica por conta do setor de administração pública, que aparece como segundo maior contribuinte dos tributos diretos, com recolhimento de cerca de R$ 16,4 bilhões em 2010 (7,3% do total).

CAPÍTULO 5 – OUTRAS BASES DE INCIDÊNCIA

Após apresentar as três principais bases de incidência do sistema tributário brasileiro, esse capítulo se propõe a mostrar as demais fontes de recursos, que podem ser resumidas em "transações financeiras", "patrimônio" e "comércio internacional". Há ainda uma quarta origem que não será destacada por se tratar apenas de recursos oriundos de multas e juros de mora do atraso de pagamento de tributos diversos, especialmente dos Estados e dos Municípios. Apesar das três bases de incidência que serão apresentadas não muito representar em termos de volume de arrecadação coletivamente (9,2% do total da carga tributária de 2010, o que significou R$ 118,5 bilhões ou 3,14% do PIB), alguns tributos inseridos nesses blocos são importantes como instrumento de política econômica pelo governo e até mesmo como fonte individual de recursos para Estados (IPVA) e Municípios (IPTU).

5.1 – Transações Financeiras

Os impostos incidentes sobre as transações financeiras arrecadaram em 2010 cerca de R$ 51,5 bilhões, o que representou 1,37% do PIB (aqui se optou por reclassificar nesta categoria a parcela da arrecadação do imposto de renda dos indivíduos retido na fonte sobre rendimentos do capital, cuja tributação é exclusiva e não levada a tabela progressiva na declaração anual). Apesar da CPMF constar na Tabela 15, apenas IOF e o IRRF – Capital são os responsáveis pela arrecadação dessa fonte de recursos, sendo que a participação de cada imposto no total arrecadado é de aproximadamente 50%. A CPMF já não está mais vigente no Brasil, e ela só foi apresentada por ter uma arrecadação de multas e juros residual e por ter sido um tema de grande debate no Brasil recentemente.

Tabela 15
Arrecadação Tributária Originária de Transações Financeiras - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Transações Financeiras	**51,37**	**0,12**	**51,48**	**100,00%**	**1,37%**	**280,48**
CPMF	-0,05	0,07	0,02	0,05%	0,00%	0,13
IOF	26,53	0,05	26,58	51,62%	0,70%	144,79
Retido na Fonte (União) - Capital	24,88	0,00	24,88	48,33%	0,66%	135,56

Fonte: Elaboração própria.

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: Criado pela Lei nº 5.143 de 20/10/1966. Atualmente, é o Decreto nº 2.219 de 02/05/1997 que regulamenta a questão, na qual consta também a regulamentação da

incidência sobre operações com ouro, ativo financeiro ou instrumento cambial (Lei nº 7.766 de 11/5/1989), operações de câmbio e operações relativas a títulos e valores mobiliários (ambas regidas pela Lei nº 8.894 de 21/6/1994).

- Alíquotas:

  - *Sobre Operações de Crédito:* 0,0082% ao dia para pessoas físicas; 0,0041% ao dia para pessoas jurídicas; e adicional de 0,38% independente do prazo e do contratante.

  - *Sobre Operações de Câmbio:* 0,38%; exceto em liquidações de operações de câmbio referente a empréstimo externo com prazo médio mínimo de até mil e oitocentos dias (6%) e nas operações de câmbio decorrentes de compras de cartão de crédito no exterior (6,38%).

  - *Sobre Operações de Seguro*: 0% (zero) em operações de resseguro, de seguro obrigatório vinculado a financiamento de imóvel habitacional, realizado por agente do Sistema Financeiro de Habitação, de seguro de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias, de seguro aeronáutico e de seguro de responsabilidade civil pagos por transportador aéreo e nas operações em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência; 0,38% em operações de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluídos os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não; 2,38% em operações de seguros privados de assistência à saúde; e 7,38% nas demais operações.

  - *Sobre Operações Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários:* 0,5% ao dia no resgate de quotas de fundos de investimento antes de completado o prazo de carência para crédito de rendimentos; 1,5% em cessão de ações que sejam admitidas à negociação em bolsa de valores localizada no Brasil; 1,5% ao dia em aplicações feitas por investidores estrangeiros em quotas de Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes e em quotas de Fundo de Investimento Imobiliário; e 1% ao dia no resgate, cessão ou repactuação de operações com títulos ou valores mobiliários. 0% (zero) no resgate, cessão ou repactuação de operações com títulos ou valores mobiliários após 30 dias.

  - *Sobre Operações com Ouro Ativo Financeiro ou Instrumento Cambial:* 1%.

- Base tributária: Valor das seguintes operações: operações de crédito realizadas por instituições financeiras; operações de câmbio; operações de seguro realizadas por seguradoras; operações relativas a títulos e valores mobiliários; e operações com ouro ativo financeiro.

- Arrecadação: R$ 26,6 bilhões, equivalentes a 0,7% do PIB e R$ 144,8 *per capita*.

- Comentários: Compondo pouco mais da metade da arrecadação sobre transações financeiras no Brasil, o IOF passou a ganhar destaque no volume de recursos a partir de 2008. Antes desse ano a CPMF se encarregava de produzir o volume de recursos necessários a União de forma mais fácil e barata. Com o fim da CPMF em 31/12/2007, o IOF acabou sendo utilizado como "moeda de troca" ao sofrer diversas alterações, especialmente em suas alíquotas. De fato, isso pode ser comprovado com números: em 2007 o IOF arrecadou cerca de R$ 7,8 bilhões, o que representou 0,29% do PIB daquele ano, enquanto no ano imediatamente posterior (2008) a arrecadação subiu para expressivos R$ 20,2 bilhões, representando 0,67% do PIB daquele ano. O aumento real ultrapassou os 100%.

BOX 10 – IOF E CONTROLE CAMBIAL

Um dos fatores que mais contribuem para a perda de competitividade industrial no Brasil é a taxa de câmbio. Com a relativa estabilidade fiscal vivida pelo setor público brasileiro e a "enxurrada" monetária promovida pelos países centrais (especialmente EUA e Zona do Euro), o país se tornou um interessante destino de investimentos internacionais, passando a atrair, cada vez mais, divisas. A consequência disso é a valorização do Real frente a outras moedas internacionais, especialmente o Dólar – fato que os brasileiros já vêm se habituando nos últimos anos.

Alguns mecanismos são utilizados pelo governo para conter a valorização do Real, como as intervenções do BACEN no mercado cambial, o que é comprovado pelo constante crescimento das reservas internacionais naquela instituição. Dentro do escopo tributário, desde o ano passado, o governo vem utilizando o IOF para combater a chamada "guerra cambial". Em 28/03/2011 (Decreto nº 7.456) vieram as primeiras alterações: a alíquota do IOF incidente sobre operações de compra com cartão de crédito no exterior subiu de 2,38% para 6,38%; e as operações de crédito internacional com um prazo de até 1 ano teriam uma alíquota do IOF de 6%, ficando as operações com prazos superiores isentas do imposto. Em 06/04/2011 (Decreto nº 7.457) ocorreu a segunda mudança: as operações de crédito

internacional com um prazo de até 2 anos teriam uma alíquota do IOF de 6%, ficando as operações com prazos superiores isentas do imposto. Em 29/02/2012 (Decreto nº 7.683) ocorre a terceira mudança: as operações de crédito internacional com um prazo de até 3 anos teriam uma alíquota do IOF de 6%, ficando as operações com prazos superiores isentas do imposto. Em 09/03/2012 (Decreto nº 7.698) promoveu a quarta mudança: as operações de crédito internacional com um prazo de até 5 anos teriam uma alíquota do IOF de 6%, ficando as operações com prazos superiores isentas do imposto. Por fim, em 15/03/2012 dá-se a quinta mudança em menos de um ano: a alíquota do IOF incidente nas operações de hedge cambial com contratos de derivativos dos exportadores ficou reduzida a zero.

Tais medidas visaram reduzir o consumo no exterior, desestimular a vinda de capitais especulativos de curto prazo e diminuir o custo do exportador. Enfim, todas com a finalidade de controlar o câmbio e aumentar a competitividade. Os efeitos ainda não são sentidos como o governo esperava, haja vista a mudança constante no imposto e o crescimento no fluxo de turistas brasileiros ao exterior.

IRRF (União) – Capital

- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: Decreto nº 3.000 de 26/03/1999.
- Alíquotas:

  - *Fundos de longo prazo e aplicações de renda fixa, em geral:* 22,5% para aplicações com prazo de até 180 dias; 20,0% para aplicações com prazo de 181 até 360 dias; 17,5% para aplicações com prazo de 361 até 720 dias; e 15,0% para aplicações com prazo acima de 720 dias.

  - *Fundos de curto prazo:* 22,5% para aplicações com prazo de até 180 dias; e 20,0% para aplicações com prazo acima de 180 dias.

  - *Fundos de ações:* 15%;

  - *Aplicações em renda variável:* 0,005%.

- Base tributária: rendimentos de capital (valor do rendimento constituído pela diferença positiva entre o valor de alienação, líquido do IOF, e o valor da aplicação financeira);
- Arrecadação: R$ 24,9 bilhões, equivalentes a 0,66% do PIB e R$ 135,60 *per capita*.

- Comentários: Apesar de estar classificado dentro da base de incidência "transações financeiras", o IRRF – Capital é uma parte específica do IR, atuando sobre os rendimentos de aplicações financeiras e, por isso, se caracteriza por ser um imposto direto (ao contrário do que sugere a base de incidência).

BOX 11 – O FIM DO "IMPOSTO DO CHEQUE"

Um dos tributos mais polêmicos no Brasil nos últimos tempos certamente foi a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), também chamado de "imposto do cheque" por incidir sobre qualquer movimentação financeira no sistema bancário. Esse tributo foi criado inicialmente como IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) em 1993, através da Lei Complementar nº 77 de 13/07/1993, e apresentava uma alíquota de 0,25%. Em um contexto de transição econômica (criação do Plano Real e fim da hiperinflação), esse imposto foi criado para aumentar a arrecadação rapidamente, de forma emergencial, sem apresentar vinculação de despesas e tinha data para acabar: 31/12/1994.

Porém, ele acabou voltando a vigorar em forma de contribuição social a partir de 1996 (Lei nº 9.311 de 24/10/1996), mantendo o seu caráter provisório. O principal argumento para sua recriação foi o financiamento da saúde pública. Ou seja, a receita obtida pela contribuição – com alíquota de 0,20% – estaria vinculada totalmente ao Fundo Nacional de Saúde. Antes que se acabasse o prazo da CPMF ela foi prorrogada por mais dois anos através de Lei nº 9.539 de 12/12/1997. Com a Emenda Constitucional nº 21 de 18/03/1999 o governo prorrogou por mais três anos a incidência da contribuição, dessa vez com uma alíquota de 0,38% no primeiro ano e 0,30% nos dois anos subsequentes. Ainda segundo a EC 21, o aumento da arrecadação decorrente do diferencial de alíquotas deveria ser utilizado para o financiamento da previdência social. Em 2002, a Emenda Constitucional nº 37 de 12/06/2002, a CPMF foi prorrogada até o final de 2004, estipulando a alíquota de 0,38% para 2002 e 2003 e 0,08% para 2004. A divisão de receitas seria feita da seguinte forma a partir de então: em 2002/2003 o Fundo Nacional de Saúde receberia 0,20%, a previdência social receberia 0,10% e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza receberia os 0,08% restantes; para 2004 apenas o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza receberia os 0,08%. A Emenda Constitucional nº 42 de 19/12/2003 reverteu a redução de alíquota para 2004, mantendo-a em 0,38%, e ainda prorrogou mais uma vez a incidência da CPMF até o final de 2007. A proposta de renovação da contribuição foi rejeitada em dezembro de 2007 e

finalmente a CPMF foi extinta ao final daquele ano. Tal tema provocou muita polêmica àquela altura e provoca ainda hoje.

A despeito do fato de um tributo provisório ter perdurado por mais de 10 anos com sucessivas prorrogações, os especialistas em tributação e políticos apresentaram diversos argumentos defendendo o fim ou a continuação do "imposto do cheque". A incidência em cascata, o aumento do custo empresarial e pessoal e a efetiva não vinculação de receitas (via DRU – Desvinculação de Receitas da União) davam o tom dos discursos dos que defendiam o fim da CPMF. O baixo custo de arrecadação, a simplicidade e a sua utilização como mecanismo para evitar a sonegação fiscal eram os argumentos dos que defendiam a prorrogação da CPMF. Mesmo após o término de sua cobrança, já houve tentativas de retomá-lo, com outro nome (CSS – Contribuição Social para a Saúde), mas com o formato bastante semelhante ao da finada CPMF.

5.2 – Patrimônio

Com Estados e Municípios sendo responsáveis por quase 100% da tributação sobre a propriedade, esse tipo de tributo arrecadou em 2010 cerca de R$ 45,9 bilhões, o que significou 1,22% do PIB.

Tabela 16
Arrecadação Tributária Originária de Patrimônio - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Patrimônio	**45,88**	**0,05**	**45,92**	**100,00%**	**1,22%**	**250,19**
IPTU	16,04	0,00	16,04	34,93%	0,43%	87,40
ITR	0,48	0,05	0,52	1,14%	0,01%	2,84
ITBI	5,43	0,00	5,43	11,83%	0,14%	29,59
ITCD	2,51	0,00	2,51	5,46%	0,07%	13,66
Contribuições de Melhorias (Municípios)	0,14	0,00	0,14	0,31%	0,00%	0,78
Contribuições de Melhorias (Estados)	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00
IPVA	21,28	0,00	21,28	46,33%	0,56%	115,92

Fonte: Elaboração própria.

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

- Competência: Estados e Distrito Federal
- Tipo: Imposto
- Histórico: Criado pela Emenda Constitucional nº 27 de 28/11/1985 (à Constituição de 1967).

- Alíquotas: Varia de isenção total a 4%, de acordo com a UF e o tipo de veículo.
- Base tributária: Valor venal do veículo.
- Arrecadação: R$ 21,3 bilhões, equivalentes a 0,6% do PIB e R$ 115,90 *per capita*.
- Comentários: Atualmente o IPVA se caracteriza por ser o principal imposto sobre o patrimônio ou a propriedade existente no Brasil. E como todo imposto direto ele se baseia no princípio da capacidade contributiva, com proprietários de veículos mais caros pagando um montante de imposto maior. Antes da criação do IPVA existia um tributo similar, denominado Taxa Rodoviária Única, que era cobrada anualmente pela União no momento do licenciamento do veículo. Sua receita era aplicada no custeio de obras para conservação de rodovias (Bernardes e Melo, 2008). Com a criação do IPVA os Estados e o Distrito Federal receberam o direito de instituir e arrecadar o imposto. Esses governos têm total autonomia para legislar sobre o imposto, uma vez que não foi criada legislação complementar federal que definisse parâmetros para esses entes federativos. Essa diferença de legislação permite que ocorra uma espécie de "guerra fiscal" do IPVA: é muito comum que os proprietários de veículos que vivem em uma UF registrem-nos em outra UF, com o intuito de arcar com uma alíquota menor ou mesmo se poupar de realizar o licenciamento veicular anual. Não a toa que é comum encontrar, nas UFs com maior alíquota de IPVA (SP, RJ e MG), muitos carros com placas de UFs que apresentam alíquotas minoradas como ES, SC e PR. Esse efeito também pode ser classificado como uma distorção, na medida em que o governo que recebe o valor do imposto não precisa arcar com os custos de serviços públicos nesses casos. Os governos dos estados prejudicados procuram combater tal procedimento, porém esse é um processo custoso e que esbarra em empecilhos de ordem legal.

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

- Competência: Municípios e Distrito Federal
- Tipo: Imposto
- Histórico: Sua origem data de 1808, atendendo pelo nome de "Décima Urbana" e cobrado pela Coroa Real até 1834, quando passou para competência das Províncias. O imposto é de competência dos Municípios desde 1891, quando da Primeira Constituição do Brasil República (Bones, 2005). A instituição do imposto fica a cargo dos municípios, que devem apenas observar os moldes propostos pelo Código Tributário Nacional (Fornerolli, s. d.).

- Alíquotas: Variável de acordo com cada Município, limitado ao máximo de 15% (Lei nº 10.257 de 10/07/2001).
- Base tributária: Valor venal do imóvel.
- Arrecadação: R$ 16 bilhões, equivalentes a 0,4% do PIB e R$ 87,4 *per capita*.
- Comentários: A autonomia para legislação do imposto pelos governos municipais é plena, pois não há na Constituição vigente qualquer restrição quanto ao estabelecimento das alíquotas do IPTU. Entretanto, não é alíquota a origem do principal problema do IPTU, e sim o valor venal dos imóveis. De acordo com Carvalho Jr. (2006) há um considerável componente regressivo na aplicação do IPTU causado por uma avaliação regressiva do valor venal dos imóveis. Isso significa que as administrações municipais permitem uma defasagem maior, entre o preço de mercado e o valor venal, nos imóveis mais caros do que nos imóveis mais baratos, onerando relativamente mais as famílias mais pobres. Tristão (2003) também aponta a possibilidade de manipulação política por parte de grupos de interesse, especialmente nos municípios pequenos, como forma de reduzir a arrecadação dos imóveis desses. Por meio da Emenda Constitucional nº 29 de 13/09/2000, passou a haver possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas para o IPTU – o que, em tese, seria a solução para reverter o problema da regressividade apresenta no imposto.

BOX 12 – IPTU x IPVA

Uma característica da tributação no Brasil que já não é de hoje, é o fato da arrecadação do IPVA ser superior a arrecadação do IPTU. Isso, por si só, já seria suficiente para despertar a curiosidade de quem se depara com a informação pela primeira vez. Porém, o que mais chama a atenção é que a distância de arrecadação entre os dois impostos está, ano a ano, aumentando. Para se ter uma ideia, vamos utilizar dados de três anos espaçados (1990, 2000 e 2010), cada um representando uma década diferente. No ano de 1990 o IPTU apresentou uma arrecadação de 0,18% do PIB, enquanto o IPVA fora de 0,09% do PIB. Ou seja, no início da década de 1990 o IPTU representava o dobro da arrecadação do IPVA. No ano de 2000 o IPTU teve um volume de arrecadação da ordem de 0,47% do PIB, enquanto o IPVA ficou em 0,45% do PIB. Nota-se que no início da década de 2000 os dois impostos já estavam praticamente equiparados em termos de recolhimento de recursos. Por fim, no ano de 2010 o IPTU obteve recursos de aproximadamente 0,43% do PIB e o IPVA de 0,56% do PIB,

superando em 0,13% do PIB a arrecadação do imposto municipal. A explicação para tal movimento, tão evidente na carga tributária nacional, pode ser atribuída a dois fatores básicos: o forte crescimento da frota de carros no país e a dificuldade de controle da base de cálculo do IPTU. Sobre o primeiro ponto, a evidência é clara: de acordo com dados do DENATRAN em 2010 a frota de veículos (todos os tipos) emplacados no Brasil era de cerca de 64,8 milhões; já em 1998 (primeiro ano disponível na série do DENATRAN) a frota era de 24,4 milhões, o que revela um crescimento de 165,6% no período de 12 anos (ou crescimento médio de 8,5% ao ano). Sobre o segundo aspecto deve-se levar em conta a dificuldade da maior parte das prefeituras em conseguir fazer uma apuração precisa do valor venal do imóvel, seja por falta de estrutura para fiscalização dos imóveis, seja pela falta de informação fidedigna do mercado imobiliário. Além disso, uma mudança no valor venal dos imóveis dependeria de aprovação pela Câmara Municipal de Vereadores, o que, por questões políticas, pode se tornar um impeditivo. Dessa forma, a base de cálculo do IPTU acaba sendo reajustada apenas pela inflação do período, o que resulta na sua defasagem. Tal problema não ocorre com o IPVA, uma vez que há referências e publicações que acompanham o mercado automotivo, como, por exemplo, a Tabela FIPE. Dessa forma, o governo estadual não incorre no custo de "estudar" a base de cálculo, conseguindo mantê-la sempre atualizada.

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Intervivos*

- Competência: Municípios e Distrito Federal
- Tipo: Imposto
- Histórico: A primeira versão do imposto sobre transmissão de bens no Brasil data de 1809, mas sua inclusão constitucional ocorreu na Constituição de 1891, que estabeleceu a competência dos Estados para o tributo. Além disso, a Constituição de 1891 estabeleceu a separação dos impostos sobre transmissão de bens em dois: o *intervivos* (ITBI) e o *causa mortis* (ITCD). Após uma sequência de fusões e separações dos dois impostos nas constituições seguintes, a Constituição de 1988 definiu a regra hoje vigente: os Estados e o Distrito Federal têm competência ITCD e aos Municípios compete o ITBI (Conti, 1998).
- Alíquotas: Variável de acordo com cada Município.
- Base tributária: Valor venal do imóvel transferido.
- Arrecadação: R$ 5,4 bilhões, equivalentes a 0,1% do PIB e R$ 29,60 *per capita*.

ITCD – Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

- Competência: Estados e Distrito Federal
- Tipo: Imposto
- Histórico: Vide histórico do ITBI.
- Alíquotas: Variável de acordo com cada Estado.
- Base tributária: Valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
- Arrecadação: R$ 2,5 bilhões, equivalentes a menos de 0,1% do PIB e R$ 13,70 *per capita*.

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: A tributação sobre a propriedade rural existe no Brasil desde 1879. Tendo sido revogada por um período, em 1891 voltou a ser estabelecida em constituição, mas não dissociada do imposto sobre a propriedade urbana. Constituíam um mesmo imposto, com alíquota de 5%. Após diversas alterações ao longo do século XX, a Constituição de 1988 ratificou a cobrança do imposto. Porém, ele só recebeu legislação complementar somente em 1994 (alterada em 1996), quando as alíquotas foram significativamente elevadas. Atualmente o ITR é regido pela Lei nº 9.393 de 19/12/1996.
- Alíquotas: Apurada de acordo com a área total do imóvel rural e o seu Grau de Utilização (GU), conforme tabela a Tabela 17:

Tabela 17 - Alíquotas Aplicadas pelo ITR

Área total do Imóvel (hectares)	Grau de Utilização (%)				
	Acima de 80	De 65 até 80	De 50 até 65	De 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
De 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
De 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
De 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
De 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Ministério da Fazenda.

- Base tributária: Valor venal da terra "nua" (sem quaisquer benfeitorias).
- Arrecadação: R$ 0,5 bilhão, equivalente a 0,014% do PIB e R$ 2,80 *per capita*.
- Comentários: Tendo passado pela competência dos Estados e dos Municípios (1961), passou para a esfera federal, em 1964, com o objetivo de superar os problemas administrativos enfrentados. O Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), responsável na época pela arrecadação do imposto, não conseguiu contornar os problemas políticos, decorrentes da grande influência dos latifundiários, e administrativos, existentes devido à grande extensão territorial do país e difícil definição de indicadores de produtividade para a atividade agropecuária (Meneghetti Neto, 1992). Ainda hoje, o imposto tem como objetivo promover uma redistribuição da posse da terra, alinhada aos propósitos de um Reforma Agrária no país, ao desestimular a manutenção da terra como reserva de valor. Mas a pendência de medidas administrativas eficazes no sentido de maior fiscalização, cadastramento e controle da dívida fiscal agrária tem inviabilizado a materialização de tais objetivos (Petti, 1998).

5.3 – Comércio Internacional

Em 2010 a arrecadação incidente sobre "comércio internacional" gerou um volume de recursos da ordem de 0,56% do PIB, o que equivaleu a aproximadamente R$ 21,1 bilhões (R$ 115,2 per capita).

Tabela 18
Arrecadação Tributária Originária de Comércio Internacional - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$ Bilhões)	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Comércio Internacional	**21,08**	**0,06**	**21,14**	**100,00%**	**0,56%**	**115,15**
Imposto sobre Importações	21,04	0,06	21,09	99,79%	0,56%	114,92
Imposto sobre Exportações	0,04	0,00	0,04	0,21%	0,00%	0,24

Fonte: Elaboração própria.

Imposto sobre Importações

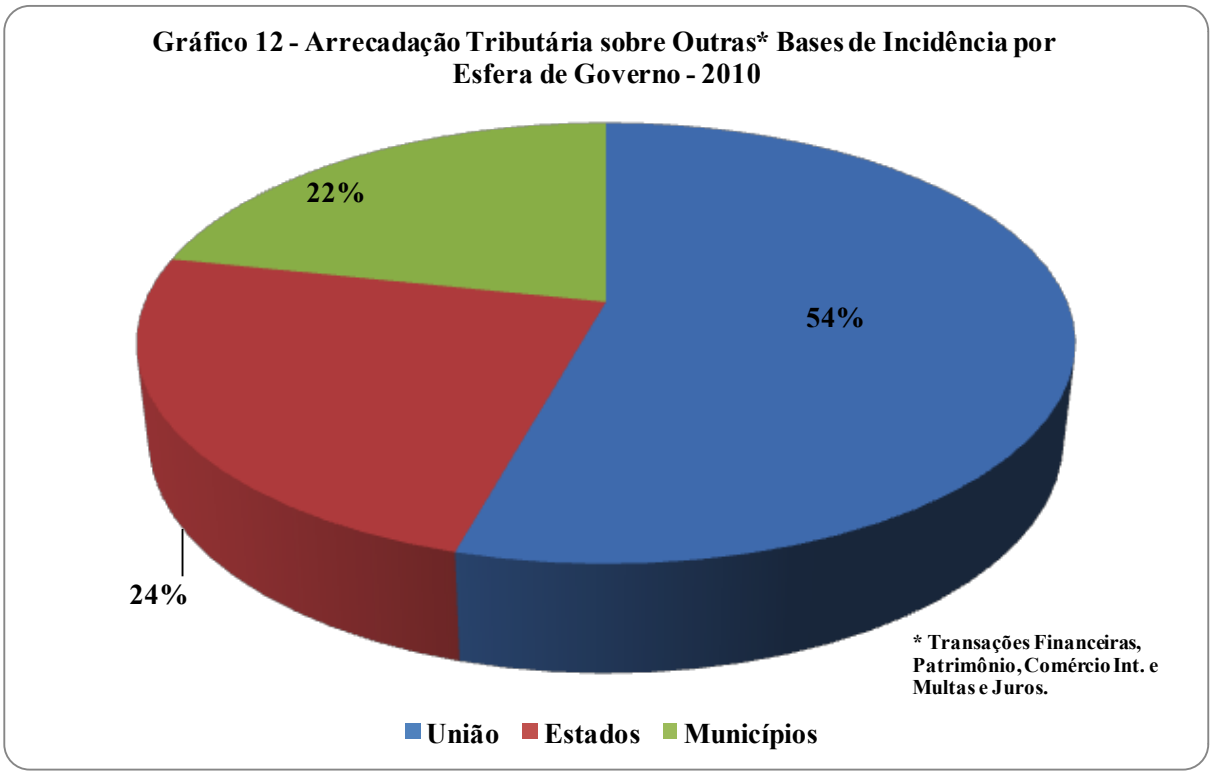
- Competência: União
- Tipo: Imposto
- Histórico: O imposto foi instituído inicialmente pela Constituição de 1891 com o nome de Imposto sobre a Importação de Procedência Estrangeira e com competência atribuída exclusivamente a União, com possibilidade de recolhimento (apenas) pelos Estados em casos específicos, com posterior repasse dos recursos para o Tesouro Nacional. A estrutura básica do imposto, com competência do governo central, foi mantida desde então, até ser ratificado na Constituição de 1988.
- Alíquotas: Estabelecida nas tabelas TEC (Tarifa Externa Comum)[19] e TIPI[20].
- Base tributária: Valor do bem importado.
- Arrecadação: R$ 21,1 bilhões, equivalentes a 0,56% do PIB.
- Comentários: O imposto de importação que responde por praticamente a totalidade da arrecadação sobre comércio exterior, atualmente tem um papel secundário em termos de geração de receita governamental, sendo mais utilizado para fins de política comercial ou de regulação. Entretanto, nem sempre foi assim. Desde o final do século XIX até a década de 1930 do século passado, esse imposto teve grande relevância na arrecadação tributária brasileira: "Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública", (Varsano, 1996, p.2). Atualmente apresenta características adaptadas a participação brasileira no MERCOSUL, com uma tarifa (alíquota) de importação harmonizadas com os outros três países (Uruguai, Argentina e Paraguai), conforme versa o

[19] Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/TabelaTec/Introducao.htm.
[20] Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/downloadarqtipi.htm.

Tratado de Assunção (http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos/tratado-de-assuncao-1) de 26/03/1991.

5.4 – Arrecadação por Esfera de Governo

Considerando todas as três bases de incidência apresentadas nesse capítulo ("Transações Financeiras", "Patrimônio" e "Comércio Exterior") adicionadas a "Outras Receitas" (Tabela 28 contida no Anexo), pode-se observar que há uma razoável distribuição da arrecadação entre as três esferas de governo, com o governo central respondendo por pouco mais da metade do total. A distribuição mais equânime das competências sobre os tributos apresentados ao longo do capítulo ajudam a entender essa divisão na arrecadação. O Gráfico 12 mostra a divisão federativa da receita das três bases de incidência somadas as "Outras Receitas".



Dos quatro grupos, a União responde pela totalidade da arrecadação em dois deles: "Transações Financeiras" e "Comércio Exterior". Apenas isso já responde por quase toda arrecadação do governo federal nessa análise, que corresponde a 54% do total (R$ 73,2 bilhões ou 1,94% do PIB). Já os outros dois grupos restantes ("Patrimônio" e "Outras Receitas") correspondem a receita dos governos subnacionais – com exceção do ITR, e das Multas e Juros de Moras da União. Dessa forma, os Estados e Municípios apresentam participação de, respectivamente, 24% (R$ 32,4 bilhões) e 22% (R$ 29,2 bilhões) do total.

CAPÍTULO 6 – TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAS E RECEITA DISPONÍVEL

O Brasil é um país de grandes dimensões territoriais, dividido politicamente em 26 Estados, subdivididos em 5.564 Municípios, e o Distrito Federal. É heterogêneo em vários aspectos; no cultural, no econômico, na densidade demográfica, na dotação de recursos naturais etc. Para os fins de focalização de políticas públicas, os estados podem ser reorganizados em cinco regiões com características socioeconômicas similares: o Norte e o Nordeste, mais pobres, e o Sul e o Sudeste, mais ricos, além do Centro-Oeste. Por esses fatores, a administração pública de uma federação como a brasileira deve estar imbuída de mecanismos de fiscalização, controle e *accountability* fortes e um sistema de transferências adaptado às suas características e capazes de melhorá-las.

Especificamente as transferências fiscais e suas implicações na receita dos governos será objeto do presente capítulo, estruturado da seguinte forma: num primeiro momento, será feita uma apresentação dos preceitos do sistema de transferências brasileiro, ou seja, em que critérios e peculiaridades do país a criação delas está pautada; em seguida, será feita uma breve análise da carga tributária observado pela ótica da receita disponível (após as transferências); somente na última seção será feito o detalhamento de cada uma das transferências hoje utilizadas.

6.1 – Considerações sobre as Transferências Governamentais no Brasil

A maior capilaridade dos serviços públicos demanda maior autonomia subnacional, ou seja, maior liberdade dos governos locais na concepção e execução das políticas, já que a maior proximidade dos contribuintes aumenta a eficiência e a focalização das políticas públicas. Ao mesmo tempo, a capacidade da população de monitorar e cobrar ações do governo é maior em relação ao governo local, ampliando a *accountability* do sistema federativo. Por outro lado, a responsabilidade fiscal dos governos nacionais pode ficar comprometida, uma vez que o governo central vê seu poder de gerenciamento das contas públicas diminuído.

O sistema de transferência e as regras do sistema federativo devem ser desenhadas de forma que haja um equilíbrio de responsabilidades neste sentido, pois os governos subnacionais devem prestar contas tanto à população quanto ao governo central. A questão federativa e suas regras serão discutidas em maior profundidade no capítulo 7 sobre temas relevantes da tributação brasileira.

A desigualdade de renda entre as unidades federativas é uma realidade que exige mecanismos de transferências de recursos que promovam a redistribuição regional da renda, transferindo recursos fiscais de regiões mais desenvolvidas para as menos desenvolvidas. A ideia é garantir que Estados ou Municípios com distintas dimensões de bases tributárias empreendam esforços iguais no custeio de serviços públicos. Ou seja, um governo subnacional que tenha menor capacidade de geração de recursos fiscais deve receber verbas, proporcionais às suas necessidades, para que não tenha que aplicar alíquotas mais elevadas para ofertar serviços públicos nos mesmos padrões de qualidade a que têm acesso os entes em situação oposta.

A redistribuição deve levar em consideração outro aspecto a fim de evitar excesso de transferência de recursos fiscais para áreas de base tributária restrita, que seja, a relação entre o custo do conjunto de bens e serviços públicos demandados pela população local e a capacidade local de financiamento desse gasto. Em geral, quanto maior a população, maior a necessidade de serviços públicos como transporte, infraestrutura de vias e organização de trânsito, maiores e mais desenvolvidos hospitais, mais escolas, segurança etc. Este fato, conhecido como hiato fiscal, tende a reduzir as necessidades de transferências aos entes menos populosos em benefício dos mais desenvolvidos adotadas segundo critérios de capacidade fiscal, mas não impede que os dois métodos sejam utilizados conjuntamente. O que importa não é se o ente arrecada pouco em relação à média dos municípios ou estados, mas se ele arrecada o suficiente para prover serviços públicos, melhorar a qualidade de vida e a igualdade de renda da população à qual atende.

Uma dificuldade no sistema federativo é a falta de espontaneidade dos governos subnacionais para prover determinados bens ou serviços públicos cujos benefícios não são diretamente mensuráveis ou de méritos apropriáveis por eles próprios. É o caso dos serviços na área de educação, que têm efeitos benéficos para toda a sociedade, mas que os governos locais não conseguem internalizar porque existe a possibilidade de migração da população mais escolarizada e, consequentemente, perda dos “rendimentos”. Seguindo tais preceitos e parâmetros foram elaboradas as transferências brasileiras, cuja apresentação está detalhada mais adiante, neste capítulo.

BOX 13 – CLASSIFICAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS QUANTO A CONDICIONALIDADE

O conceito de condicionalidade das transferências diz respeito à vinculação dos recursos. Quando incondicionais, os recursos repassados não têm nenhuma vinculação específica, tendo aplicação escolhida segundo critérios do ente que recebe os recursos e; quando condicionais, os critérios de aplicação são definidos pelo ente que transfere o recurso. Já as contrapartidas, são desembolsos de recursos próprios exigidos pelo governo central dos governos estaduais ou municipais adicionais e proporcionais aos recursos transferidos para aplicação em determinado fim. As transferências podem ainda ser classificadas quanto às contrapartidas: sem contrapartida (*block grants*), com contrapartida (*matching grants*) ou equalizadoras. A classificação quanto à condicionalidade pode ser detalhada da seguinte forma:

a) *Transferências incondicionais redistributivas:* Adotam critérios de equidade na repartição dos recursos, geralmente por meio de índices que consideram a população, a renda *per capita*, acesso a serviços básicos, etc., sem levar em consideração o local de origem do recurso. Têm como finalidade a redistribuição regional e redução do hiato fiscal. Exemplos: Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

b) *Transferências incondicionais devolutivas:* Devolvem os recursos fiscais ao governo subnacional onde o tributo foi arrecadado. Tem como finalidade aumentar eficiência do sistema tributário. A centralização da arrecadação tende a reduzir os custos de arrecadação tanto para os contribuintes como para o governo, pois é maior a facilidade de fiscalização e cadastro de contribuintes, e a redução do efeito cascata dos impostos. Exemplos: ICMS dos Municípios

c) *Transferências condicionais voluntárias:* Decorrentes de políticas discricionárias do governo federal. Exemplos: Acordos e Convênios.

d) *Transferências condicionais obrigatórias:* São definidas na Constituição e determinadas por lei as regras sobre os montantes a serem transferidos aos governos subnacionais. Têm como finalidade incentivar a oferta de serviços públicos como educação e saúde pelas instâncias subnacionais. Exemplos: Educação (FUNDEF/FUNDEB) e saúde (Sistema Único de Saúde).

e) *Transferências ao Setor Privado Produtivo:* Não são repassadas a governos subnacionais, mas a agências de fomento ou instituições bancárias. Têm como objetivo

promover a redistribuição regional da renda. Exemplos: Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE), Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO) e Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO).

f) *Transferências Diretas a Indivíduos:* São transferidas diretamente aos indivíduos, como o próprio nome diz, sem intermédio de governos subnacionais. Visam a redistribuição regional e pessoal da renda. Exemplos: Bolsa Família.

6.2 – Receita Disponível: A Carga Tributária sob outra Ótica

No capítulo 1 a carga tributária brasileira foi apresentada adotando o formato tradicional: a arrecadação direta, por base de incidência (origem da receita) e por esfera de governo. Ou seja, além de mostrar a carga tributária por tipos de tributos, mostrou também o quanto cada nível de governo arrecadou diretamente através dos tributos de sua própria competência.

Porém, conforme já explicitado no início do presente capítulo, o sistema federativo brasileiro se caracteriza por ter substanciais fluxos de recursos entre os governos, o que, consequentemente, altera os orçamentos de tais governos. Damos o nome de "receita disponível" ao volume de recursos auferido por cada esfera de governo após a arrecadação direta e as transferências intergovernamentais. A Tabela 19 apresenta essa visão alternativa, detalhando, não apenas a participação de cada esfera de governo (União, Estados e Municípios), como também as transferências responsáveis por tal composição.

Tabela 19
Receita Disponível por Esfera de Governo - 2010

	Total (R$ Bilhões)	% PIB	% do Total	R$ per capita
Receita Disponível	**1.288,98**	**34,19**	**100,00**	**6.940,70**
União	729,81	19,36	56,62	3.929,77
Estados	323,36	8,58	25,09	1.741,18
Municípios	235,81	6,25	18,29	1.269,75
Transferências Constitucionais				
União para Estados	**73,78**	**1,96**	**5,72**	**397,26**
FPE	39,02	1,04	3,03	210,13
FPEx	2,95	0,08	0,23	15,88
IOF Ouro	0,00	0,00	0,00	0,01
Seguro Rec. ICMS	1,17	0,03	0,09	6,32
FUNDEB	11,28	0,30	0,87	60,73
Salário Educação	7,37	0,20	0,57	39,66
FEX 1/	1,46	0,04	0,11	7,88
CIDE	1,34	0,04	0,10	7,21
AFE	0,80	0,02	0,06	4,31
Royalties e Participações	8,38	0,22	0,65	45,15
União para Municípios	**65,82**	**1,75**	**5,11**	**354,42**
FPM	43,07	1,14	3,34	231,91
ITR	0,36	0,01	0,03	1,95
IOF Ouro	0,00	0,00	0,00	0,02
Seguro Rec. ICMS	0,39	0,01	0,03	2,08
FUNDEB	15,26	0,40	1,18	82,17
FEX 1/	0,49	0,01	0,04	2,63
CIDE	0,44	0,01	0,03	2,36
AFM	0,52	0,01	0,04	2,78
Royalties e Participações	5,30	0,14	0,41	28,53
Estados para Municípios	**92,05**	**2,44**	**7,14**	**495,68**
ICMS	51,92	1,38	4,03	279,55
IPVA	10,64	0,28	0,83	57,29
FPEX	0,74	0,02	0,06	3,97
FUNDEB	28,76	0,76	2,23	154,87

Fonte: Elaboração própria.

1/Fundo destinado ao fomento das exportações (até 2004, era considerado como parcela da Lei Kandir).

A verificação de "perda" ou "ganho" de receita por parte de uma esfera de governo pode ser feita pela simples comparação da arrecadação direta, apresentada no capítulo 1, com a receita disponível, aqui apresentada. A União, por exemplo, promoveu uma arrecadação direta de R$

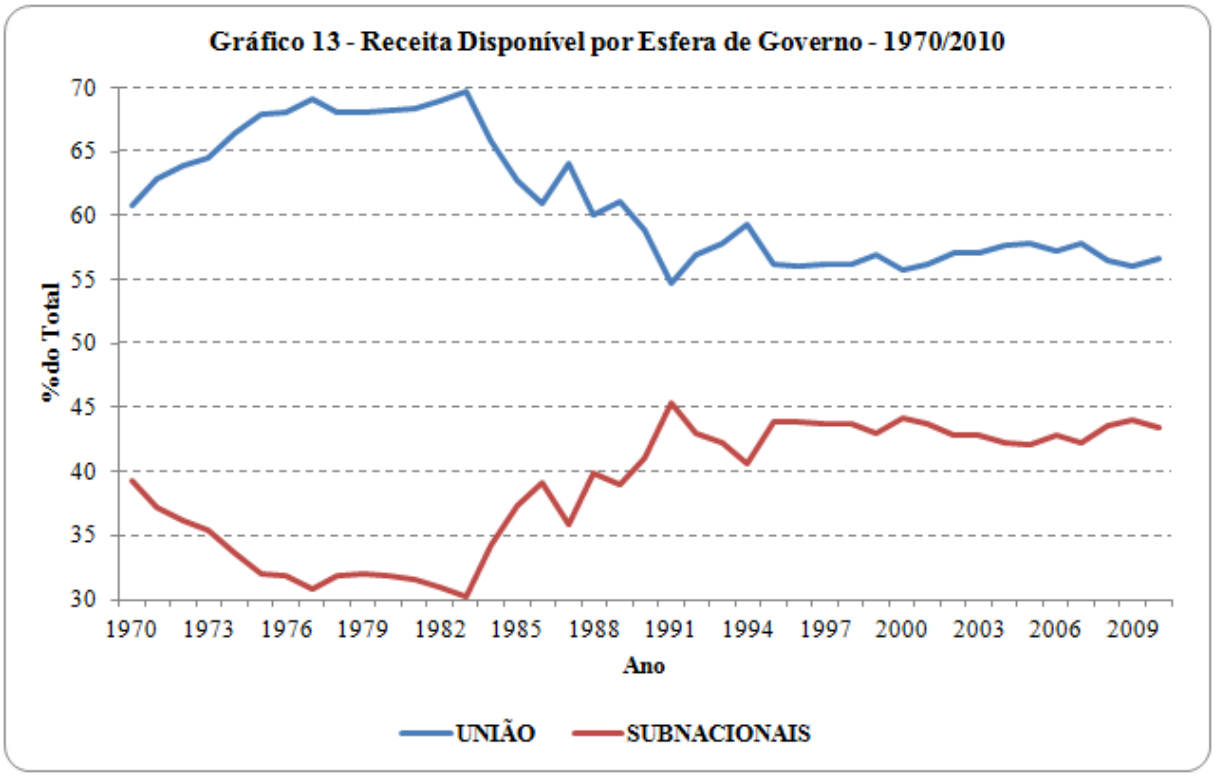
869,4 bilhões (23,06% do PIB) em 2010, enquanto ficou com uma receita (disponível) de R$ 729,8 bilhões (19,36% do PIB). Ou seja, a União repassou recursos para os governos subnacionais da ordem de R$ 139,6 bilhões (3,71% do PIB).

Já os Estados, que arrecadaram R$ 341,6 bilhões ou 9,06% do PIB de 2010, após as transferências, ficaram com R$ 323,4 bilhões (8,58% do PIB) disponível em seu orçamento. Isso significa que, em termos líquidos (o recebido menos o cedido), essa esfera transferiu R$ 18,2 bilhões (0,48% do PIB), caracterizando-se como um transferidor líquido. Os municípios, ao contrário, aparecem como única esfera de governo a receber mais recursos do que transfere. Se a arrecadação direta desses entes ficou em R$ 77,9 bilhões (2,07% do PIB), a receita disponível fora de R$ 235,8 bilhões (6,25% do PIB). A diferença entre esse número (quase R$ 158 bilhões) representa os recursos líquidos recebido pelos municípios. Ou seja, aproximadamente 67% da receita disponível dos municípios não constitui receita própria diretamente arrecadada, haja vista que ela proveio da União e dos Estados.

A movimentação de recursos entre os governos é proporcionada pelas transferências, que como nota-se na Tabela 19, são diversas e apresentam muitas fontes de recursos e finalidades. As principais delas, em volume de recursos, são Cota Parte do ICMS, FPM e FPE. A seção seguinte detalha a maior parte das transferências apresentadas na Tabela 19.

BOX 14 – EVOLUÇÃO DA RECEITA DISPONÍVEL E DA DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NO BRASIL

Um dos princípios que orientou a elaboração da Constituição de 1988 do Brasil foi a concepção de federalismo. Prezou-se a partir daquele momento que mais direitos e deveres deveriam ser conferidos aos governos subnacionais. Em diversas áreas de atuação os governos estaduais e as prefeituras passaram a ter mais responsabilidades, como em educação primária, educação secundária, segurança pública e urbanismo. Para que tais atribuições fossem cumpridas, a descentralização fiscal, ou federalismo fiscal, foi um mecanismo fundamental. Com poderes para legislar em matéria de tributação e com o constante recebimento de recursos do governo central, os Estados e os Municípios passaram a ter mais autonomia para gerir seus recursos e seus orçamentos que em outras épocas. . Na prática, o processo de descentralização iniciou-se antes mesmo da Constituição de 1988, com a reabertura política iniciada no começo da década de 1980. O Gráfico 13 mostra a partilha da receita tributária entre União e os governo subnacionais a partir de 1970.



Nota-se claramente que a década de 1980 apresenta-se como um "divisor de águas". O processo inicia-se de 1983 para 1984, quando a participação da União na receita disponível cai de quase 70% do total para pouco menos de 66% do total. A partir daí os Estados e Municípios passam a ganhar espaço dentro dos recursos disponíveis, chegando ao máximo em 1991, quando esses entes obtiveram pouco mais de 45% das receitas após as transferências. Alterações institucionais promovidas desde o início dos anos 1980 são responsáveis por tal movimento. Em 1983, através da Emenda Constitucional nº 23 (01/12/1983), o percentual de transferência federal através do FPE e do FPM foi aumentado de 10% para 14% no primeiro caso e de 10% para 16% no segundo. Posteriormente, em 28/11/1985, através da Emenda Constitucional nº 27, houve novo aumento dos percentuais destinados aos governos subnacionais via FPE e FPM, além de destinação de parte da TRU (Taxa Rodoviária Única) para esses governos.

Para Souza (1997) a percepção acerca do empobrecimento dos Estados e, principalmente, dos Municípios, que poderia gerar sérios distúrbios de ordem social, facilitou as medidas descentralizadoras da década de 1980. O auge do processo foi a Constituição de 1988, como expressa Falleti (2006): "A nova Constituição aprofundou o processo de descentralização

política e fiscal. No campo político, os municípios foram reconhecidos como membros integrantes da Federação. [...] No campo fiscal, tanto os estados quanto os municípios tiveram assegurados níveis mais elevados de transferências federais automáticas", (Falleti, 2006, p.76). De 1991 até 1994 o processo de descentralização foi levemente revertido. Quando do princípio da consolidação da estabilidade macroeconomia no país, em 1995, ele voltou a um patamar próximo de 1991 e, salvo pequenas variações em anos específicos, continua assim desde então. Em 2010 a participação dos governos subnacionais foi de aproximadamente 43,4% do total. De um modo geral, "ao contrário do que é normalmente defendido pelo "senso comum", o processo de descentralização fiscal antecedeu à estabilização e foi iniciado em um contexto macroeconômico extremamente adverso de hiperinflação, baixas taxas de crescimento, agravamento das tensões e aumento das demandas sociais. Mas o fato é que hoje temos um sistema extremamente descentralizado, em que as unidades subnacionais desfrutam de grande autonomia, ao mesmo tempo em que a agenda do país está comprometida com a manutenção e a garantia da estabilidade", (Afonso, Ramundo e Araujo, 1998, p.8).

6.3 – Transferências Intergovernamentais

Transferência do ICMS ou Cota-parte do ICMS

- Classificação: Transferências incondicionais em que ¾ dos recursos é de caráter devolutivo e ¼, redistributivo; sem contrapartida.

- Histórico: À época de sua criação, em 1967, até as novas disposições de 1972, a cota-parte do ICMS era essencialmente devolutiva. Com o Decreto-Lei nº1.216/72 a transferência foi normatizada a partir do conceito de Valor Agregado (VA), bem próxima a um esquema devolutivo, o que beneficiava municípios de maior base tributária, principalmente industrial. Em 1980 (Emenda Constitucional nº 17/80), o uso do VA foi limitado a 75% dos recursos da cota-parte, passando esta a ter caráter híbrido, pois os 25% restantes poderiam ser distribuídos segundo critérios dispostos na lei estadual. A Constituição de 88 manteve este desenho da cota-parte, apenas aumentando de 20% para 25% a parcela do ICMS destinada aos municípios.

- Origem dos recursos: 25% da arrecadação do ICMS pelos estados.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): 75% dos recursos retornam ao município onde foram arrecadados, de acordo com o conceito de VA, e 25% segundo critérios definidos em lei estadual. Os critérios mais utilizados nas leis estaduais têm sido o número de habitantes, a área do município e um coeficiente linear.

- Repasses: R$ 51,92 bilhões, equivalentes a 1,38% do PIB e R$ 279,75 *per capita*.

Fundo de Participação dos Municípios – FPM

- Classificação: Transferências incondicionais redistributivas, sem contrapartida.

- Histórico: A criação do FPM se deu em meio a um regime político centralizador, que, apesar de não ter vetado sua existência, fixou fonte de recursos bem restrita. Hoje estabelecido na Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelo Decreto-Lei nº 1.881/1981.

- Origem dos recursos: 23,5% da arrecadação da União de IR e IPI.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): 10% dos recursos se destinam às capitais de estado; 86,4% aos municípios do interior; e 3,6% aos municípios mais populosos do interior.

  - *Capitais:* considera dois critérios, participação da população da capital na população total das capitais; e a renda *per capita* do Estado, de forma que as capitais de estados mais ricos recebam relativamente menos que as capitais mais pobres.

  - *Municípios do interior:* O critério de partilha dos recursos é o uso do fator populacional, coletado de uma tabela de coeficientes regressivos em relação ao tamanho da população. Estabelece maior, mas decrescente, peso para as cidades mais populosas, como forma de compensar a maior capacidade tributária dos grandes núcleos populacionais. Foi fixado ainda um piso e um teto de fatores; abaixo de determinado número de habitantes, o percentual de recursos a receber é constante, assim como acima de determinado número.

  - *Grandes municípios do interior:* aplica aos municípios com fator populacional igual ou superior a 3,8 os mesmos critérios usados para as capitais.

- Repasses: R$ 43,07, equivalentes a 1,14% do PIB e R$ 231,91 *per capita*.

Fundo de Participação dos Estados – FPE

- Classificação: Transferências incondicionais redistributivas, sem contrapartida.

- Histórico: O primeiro tratamento constitucional dado às transferências de caráter redistributivo no Brasil data de 1967, quando foi criado o FPE. Ficou estabelecido que o fundo distribuísse 10%[21] da receita líquida de IR e IPI entre todos os estados da federação de acordo com os critérios extensão territorial[22], população e renda de cada estado. Em 1976, foi criada a Reserva Especial para Estados do Norte e Nordeste (REENE), que destinou até 20% do fundo para os estados das regiões a que se refere nominalmente, mas sem alterar os critérios de repartição. Da mesma forma eram divididos os 80% restantes, entre todos os estados, inclusive os do Norte e Nordeste. O FPE está previsto na Constituição de 1988, mas teve alterada para 21,5% da arrecadação da União de IR e IPI a parcela repassada aos estados. A Lei Complementar nº 62 de 1989 estabeleceu os critérios de partilha, vigentes até hoje.

- Origem dos recursos: 21,5% da receita líquida do IPI e IR.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): Coeficientes fixos de acordo com a Tabela 20.

[21] O fundo chegou a ser de 5% da arrecadação do IPI e IR nos anos mais centralizadores da ditadura militar, mas cresceu gradativamente até alcançar os patamares atuais.
[22] 5% dos recursos eram distribuídos por esse critério

Tabela 20
Coeficientes de Distribuição do FPE entre Estados

Estado	Região	% do FPE	Estado	Região	% do FPE
Bahia	NE	9,3962	Amapá	N	3,4120
Ceará	NE	7,3369	Paraná	S	2,8832
Maranhão	NE	7,2182	Goiás	CO	2,8431
Pernambuco	NE	6,9002	Rondônia	N	2,8156
Pará	N	6,1120	Amazonas	N	2,7904
Paraíba	NE	4,7889	Roraima	N	2,4807
Minas Gerais	SE	4,4545	Rio Grande do Sul	S	2,3548
Tocantins	N	4,3400	Mato Grosso	CO	2,3079
Piauí	NE	4,3214	Rio de Janeiro	SE	1,5277
Rio Grande do Norte	NE	4,1779	Espírito Santo	SE	1,5000
Alagoas	NE	4,1601	Mato Grosso do Sul	CO	1,3320
Sergipe	NE	4,1553	Santa Catarina	S	1,2798
Acre	N	3,4210	São Paulo	SE	1,0000
			Distrito Federal	CO	0,6902
TOTAL DE N, NE, CO = 85%					
TOTAL DE S, SE = 15%					

Fonte: Mendes, Miranda e Cosio (2008).

- Repasses: R$ 39,02, equivalentes a 1,04% do PIB e R$ 210,13 *per capita*.

Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB

- Classificação: Transferências condicionais equalizadoras, com contrapartida.

- Histórico: O FUNDEB é uma ampliação do antecessor Fundef, de 1998, que passou a financiar não só o ensino fundamental, mas toda a educação básica no país. A mudança foi institucionalizada pela Emenda Constitucional nº 53/2006, que alterou de 15% para 20% o percentual dos recursos dos estados e municípios, tanto próprios como de transferências, a serem destinados ao custeio da educação básica. À União cabe complementar os recursos do fundo de forma a assegurar igual capacidade de financiamento da educação pelos governos subnacionais.

- Origem dos recursos: Estados e Municípios repassam 20% da receita própria e de transferências e a União complementa o financiamento.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): Baseado em valores mínimos per capita por criança matriculada e diferenciado pelo nível escolar, zona de habitação (se rural ou urbana), ou em tipos especiais como educação indígena e quilombola e educação de jovens e adultos.

- Repasses: R$ 11,28 bilhões para estados e R$ 15,26 bilhões para municípios, equivalentes a 0,3% e 0,4% do PIB, respectivamente.

Participações Governamentais na Exploração de Recursos Naturais

- Classificação: Transferências obrigatórias condicionais parcialmente devolutivas, sem contrapartida.

- Histórico: Inicialmente, em 1953 (Lei nº 20.004), a arrecadação era destinada exclusivamente ao Estado onde se extraía o petróleo em terra, sendo o Estado obrigado a repassar 20% aos seus municípios. A partir de 1969, quando começou a exploração no mar, a União passou a arrecadar os recursos provenientes dessa exploração sozinha. Essas regras permaneceram até 1985 (Lei nº 7.453), quando, dos recursos obtidos a partir da exploração em mar, 20% iriam para a União, 60% para os Estados e os Municípios confrontantes com os poços e 20% para os demais governos subnacionais. Esses percentuais foram alterados para 20%, 70% e 10%, respectivamente, a partir de 1989 (Lei nº 7.990), o que foi mantido desde então. As participações especiais (devidas no caso dos poços que apresentam maior volume de produção e grande rentabilidade), regulamentadas pela Lei nº 9.478/97, são distribuídas da seguinte forma: 50% para União, 40% para os Estados e 10% para os Municípios (Afonso e Gobetti, 2008).

- Origem dos recursos: Arrecadação de royalties, participações especiais e compensações financeiras oriundas das atividades exploratórias, exigidos por legislação nacional e fiscalizado pelas agências reguladoras (e não pela RFB).

- Destino dos recursos (Regime de partilha): A regra de partilha dos recursos está vinculada ao tipo de recurso explorado e é especificada pela lei que regula a obrigação do recolhimento da participação governamental sobre a exploração da produção (por exemplo, no caso de petróleo e gás, que concentra tais receitas, a distribuição está definida de acordo com o nível da alíquota aplicada). Os regimes de partilha das atividades de "petróleo e gás natural", "energia elétrica" e "recursos minerais" são apresentados na Tabela 21 e na Tabela 22.

Tabela 21
Critérios para Partilha de Royalties e Participações Especiais sobre Exploração de Petróleo e Gás Natural

Categoria do Ente da Federação	Royalty sobre 5% da produção		Royalty sobre a alíquota excedente a 5%		Participação Especial
	Exploração em terra, lagos, rios e ilhas fluviais ou lacustres	Exploração na plataforma continental	Exploração em terra, lagos, rios e ilhas fluviais ou lacustres	Exploração na plataforma continental	
Estado onde se produz ou confrontante	52,5%	22,5%	52,5%	22,5%	40,0%
Município onde se produz ou confrontante	20,0%	30,0%	15,0%	22,5%	10,0%
Municípios onde se localizam instalações marítimas ou terrestres de embarque ou desembarque de óleo bruto e/ou gás natural	10,0%	10,0%	-	-	-
Municípios afetados pelas operações de embarque e desembarque	-	-	7,5%	7,5%	-
Fundo Especial para distribuir a todos os estados e municípios	-	10,0%	-	7,5%	-
Municípios do estado onde se produz ou confrontante (conforme critérios do ICMS)	17,5%	17,5%	-	-	-
União	-	20,0%	25,0%	40,0%	50,0%
Total da participação de estados e municípios	100,0%	80,0%	75,0%	60,0%	50,0%
Total da participação dos municípios	47,5%	57,5%	22,5%	37,5%	10,0%

Fonte: Mendes, Miranda e Cosio (2008).

Tabela 22
Critérios de Partilha de Compensações Financeiras Relativas à Produção de Energia Elétrica, Royalties da Usina de Itaipu e Exploração de Recursos Minerais

Categoria do Ente da Federação	Recursos Hídricos	Royalties de Itaipu	Recursos Minerais
Estados diretamente afetados	40,00%	38,25%	23,00%
Municípios diretamente afetados	40,00%	38,25%	65,00%
Estados afetados por reservatórios a montante	-	6,75%	-
Municípios afetados por reservatórios a montante	-	6,75%	-
União	20,00%	10,00%	12,00%
Total da participação de estados e municípios	80,00%	90,00%	88,00%
Total da participação dos municípios	40,00%	45,00%	65,00%

Fonte: Mendes, Miranda e Cosio (2008).

- Repasses: R$ 8,38 bilhões aos estados e R$ 5,3 bilhões aos municípios, equivalentes a 0,22% e 0,14% do PIB, respectivamente.

Compensações por perda de arrecadação nas exportações

- Classificação: Transferência voluntária, incondicional, devolutiva, sem contrapartida.

- Histórico: A desoneração do ICMS sobre exportação de produtos primários e semi-elaborados, estabelecida na Lei Complementar nº 86 de 1996 (Lei Kandir), teve compensação garantida aos estados por meio de transferências, conforme critérios especificados na mesma lei. Considerando-se insuficientemente compensados, os governos estaduais pressionaram para uma melhoria nas condições. A Emenda Constitucional nº 42/2003, definiu a obrigatoriedade da compensação, mas deixou para legislação complementar futura a definição dos critérios, prazos e condições de transferência dos recursos. Como a LC ainda não foi aprovada, os critérios da Lei Kandir ainda vigoram, inclusive os que definiram que, a partir de 2003, as transferências da União aos estados nesse caráter estão sujeitas a dotação orçamentária, dando abertura ao governo federal para reduzir os montantes a serem transferidos. Atualmente, a compensação é feita por meio de dois mecanismos, um primeiro relacionado à exportação de produtos industrializados, e outro associado à exportação de bens primários e semi-elaborados (transferências a título de IPI-Exportação e Fundo de Participação dos Estados Exportadores - FPEx - , respectivamente).

- Origem dos recursos: 10% do IPI no caso do IPI-Exportação e dotação orçamentária no caso do FPEx.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): Os recursos são repassados aos estados de acordo com o nível de exportações de cada um. 25% dos recursos recebidos pelos estados devem ser distribuídos entre seus municípios pelos mesmos critérios utilizados na partilha da cota-parte do ICMS.

- Repasses: R$ 2,95 bilhões de IPI- Exportação e R$ 1,17 bilhões de FPEx da União para os estados, e R$ 0,74 bilhões de FPEx de Estados a Municípios; equivalentes a 0,08%; 0,03% e 0,02% do PIB, respectivamente.

CIDE – combustíveis

- Classificação: Transferência obrigatória de uso condicional (vinculado a investimentos na infraestrutura de transportes); sem contrapartida.

- Histórico: A transferência da CIDE-Combustíveis foi instituída na Emenda Constitucional nº 42/2003, quando foi fixado repasse de 25% da CIDE (18,75% aos Estados e 6,25% aos municípios). A Lei nº 10.866/2004 regulamentou a partilha do tributo e a Emenda Constitucional nº 44/2004 aumentou o percentual de repasse de 25% para 29%, vigente atualmente.

- Origem dos recursos: A União deve repassar 29% da arrecadação da CIDE, sendo 21,75% aos Estados e DF e 7,25% aos municípios.

- Destino dos recursos (Regime de partilha): Os critérios de distribuição dos recursos entre os estados é o seguinte: 40% em proporção à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente no estado ou DF; 30% proporcional ao consumo de combustíveis; 20% proporcional à população; e 10% distribuídos linearmente.

- Repasses: R$ 1,34 bilhão aos Estados e R$ 0,44 bilhão aos municípios, equivalentes a 0,04% e 0,01% do PIB ou R$ 7,21 e R$ 2,36 *per capita*, respectivamente.

Outras transferências incondicionais

- Classificação: Transferências incondicionais devolutivas, sem contrapartida.

- Origem dos recursos: 50% do IPVA arrecadado pelos estados; 50% do ITR arrecadado pela União; e 100% do IOF ouro arrecadado pela União.

- Destino dos recursos (Regime de partilha):

Tabela 23
Critérios de Partilha do IPVA, ITR e IOF Ouro

	IPVA	ITR	IOF Ouro
Estados de origem da base tributária	-	-	30%
Municípios de origem da base tributária	50%	50%	70%

Fonte: Elaboração própria.

- Repasses: R$ 10,64 bilhões do IPVA, R$ 0,36 bilhões do ITR e R$ 3 milhões do IOF Ouro aos municípios; total equivalente a 0,29% do PIB. Aos estados, R$ 1,3 milhão do IOF Ouro, aproximadamente 0% do PIB.

CAPÍTULO 7 – DEBATES RELEVANTES EM TORNO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Ao longo dos seis capítulos anteriores apresentados nesse trabalho, por diversos momentos, foram citados peculiaridades, características, problemas e soluções no que concerne ao sistema tributário do Brasil. De uma forma geral, o que se pôde observar é que se tem um cenário com muito mais defeitos do que qualidades. Não se limitando apenas ao tamanho da carga tributária aplicada no país – o que, por si só, já seria uma característica questionável – a tributação se apresenta disposta de uma forma perversa. Da forma como o sistema tributário se apresenta hoje, tanto a arrecadação direta de tributos quanto a distribuição desses recursos podem facilmente ser questionadas sob diversos aspectos: do federalismo, da eficiência econômica, da equidade, da justiça tributária, da simplicidade, da adaptabilidade e da dinâmica.

O sétimo e último capítulo propõe-se a apresentar os principais temas debatidos no Brasil no que tange à tributação. Na primeira seção apresentamos a relação dos tributos com a competitividade das empresas nacionais no mercado interno e externo. Na segunda seção, ao observar os aspectos sociais da tributação, passaremos a focar nos impactos dos tributos brasileiros na distribuição de renda das famílias. Na terceira e última parte traremos para debate um tema bastante contemporâneo no escopo político do país qual seja os conflitos na federação: a guerra fiscal e as disputas por recursos do FPE e dos royalties e compensações financeiras da atividade de exploração de petróleo e gás natural.

7.1 – Um Sistema Tributário Prejudicial à Competitividade

Quando se discute a relação entre tributos e competitividade industrial ou tributos e eficiência econômica, devem-se observar primordialmente as particularidades inerentes aos tributos indiretos, que incidem sobre a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços. A tributação indireta realizada no Brasil apresenta, pelo menos, duas características relevantes na determinação da competitividade das empresas nacionais, tanto no mercado interno como no mercado externo. São elas: a dificuldade ou impossibilidade de aproveitamento dos créditos tributários pelos contribuintes, presente no ICMS, na COFINS e no PIS; e a incidência cumulativa de tributos, presente nos três tributos previamente citados e no ISS.

7.1.1 – O Problema do Crédito Tributário

Os sistemas tributários modernos, no que concerne a tributação indireta, procuram utilizar impostos o mais neutros possível para preservar a capacidade de competição das firmas. Ao seguir o princípio da neutralidade, que preconiza a mínima interferência tributária na alocação de recursos, esses sistemas estão exercendo sua finalidade precípua sem afetar significativamente a competitividade das empresas compreendidas em seu âmbito. Os tributos neutros usualmente são do tipo IVA (Imposto sobre Valor Adicionado), que como o nome diz, incidem sobre o valor adicionado do produto em cada etapa produtiva. Os tributos brasileiro que proporcionam os problemas relacionados à competitividade, em princípio, são tributos do tipo IVA. Em princípio porque eles foram criados (ou reformados) para se comportar como um IVA tradicional. Porém não é o que se observa na prática.

A computação do IVA no Brasil é feita pelo método do crédito fiscal, que "exige que a empresa aplique a alíquota ao total das vendas efetuadas e a esse resultado deduza o imposto pago (crédito) que conste das notas fiscais de compra", (Bordin, 2002, p.19). Justamente nesse método, amplamente utilizado por outros países, é que reside um dos principais problemas para as empresas. Se o aproveitamento dos créditos tributários pelas empresas não é feito com perfeição, o tributo neutro passa a não o ser mais. Tal dificuldade é apresentada tanto pelos governos estaduais, no caso do ICMS, quanto pelo governo federal, no caso do PIS/COFINS.

O problema do acúmulo de créditos tributários do ICMS é particularmente impactante nas empresas exportadoras. Considerando que ao realizar a venda de produtos para fora do país as empresas ficam isentas da incidência do imposto, o crédito tributário gerado na compra de insumos pode não ser utilizado (ou ser subutilizado), caso este supere o débito que terá com o mesmo imposto nas vendas para o mercado interno. O grau de subutilização dos créditos vai depender da participação das exportações nas vendas das empresas. Caso uma empresa realize muitas vendas para o mercado externo e poucas para o mercado interno, é muito provável que ela venha a acumular esses créditos e não possa utilizá-los. Esse percentual de vendas ao mercado externo que provoca o acúmulo de créditos é bem menor do que se imagina: "[...] empresas que exportam mais de 35% da produção geram acúmulo de créditos do ICMS. Ou seja, o montante de ICMS pago na compra de insumos é maior que o valor a ser recolhido em razão das vendas ao mercado interno", (FIESP, 2009, p.6).

Uma situação como essa seria solucionada facilmente através da devolução dos créditos em dinheiro ou através da comercialização desses créditos tributários a empresas devedoras do imposto, como ocorre em outros países. Tais medidas não têm muito espaço no Brasil. A lei que regulamentou a aplicação do ICMS no Brasil (Lei Kandir) caminhou no sentido de proporcionar um tributo mais direcionado às boas práticas em tributação ao reconhecer a possibilidade de transferência de créditos para terceiros. Porém, a Lei Complementar nº 102/2000 reverteu esse processo ao determinar que essas transferências só pudessem ser realizadas mediante o estabelecimento de regras próprias por cada Estado.

De uma forma geral isso não é de interesse dos Estados, pois pode significar implicações de ordem fiscal, como perda de receitas e descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. A alegação dos governos estaduais para não levar à frente as medidas compensatórias usualmente se restringe a: ocorrência de fraudes na transferência dos créditos; e dificuldade operacional para pagar os créditos em espécie. Essas alegações nem sempre podem ser tratadas como verdadeiras. A transferência de créditos poderia ser facilmente gerida pelo próprio governo estadual, ao se posicionar como intermediário e adotar procedimento padrão para efetivar a transação. Já a dificuldade do pagamento em espécie não é justificável, uma vez que o governo federal faz isso através da restituição do imposto de renda. Mais recentemente, alguns governos estaduais e municipais passaram a realizar crédito em conta bancária para contribuintes usuários da nota fiscal eletrônica, o que demonstra claramente que não há dificuldade operacional no ressarcimento direto.

O problema do acúmulo de créditos tributário se torna mais complexo quando envolve operações interestaduais. Uma empresa de uma UF, ao adquirir insumos de outra UF para produzir algo para exportação, acumulará créditos tributários junto ao governo de sua UF. Isso significa que esse governo deveria restituir os créditos referentes aos tributos cobrados pelo governo da outra UF. Ou seja, uma restituição de valor não recebido (IEDI, 2006). Se os governos estaduais se comprometessem a restituir os créditos em dinheiro, nesse caso, isso significaria uma transferência de renda de uma UF para outra - fato que poderia provocar rejeição de parte dos governantes locais.

Além do ICMS, o PIS e a COFINS têm problema semelhante. Nesse caso, a lentidão no processo de liberação dos créditos tributários aparece como a principal responsável pela perda de capacidade competitiva das empresas (CNI, 2008). E o acúmulo de créditos tributários no âmbito federal de fato ocorre, como a própria RFB reconheceu em meados de

2011 ao mostrar os créditos do IPI, do PIS e da COFINS (RFB, 2011). A tabela 24 a seguir mostra esses números.

Tabela 24
Créditos Tributários Acumulados pelo Governo Federal

Discriminação	R$ Bilhões		
	Crédito (Total)	Débito (Total)	Saldo
Total	**62,4**	**37,4**	**25,0**
PIS/COFINS	40,3	21,1	19,8
IPI	22,1	16,3	5,8

Fonte: SRF (2011).

É bastante provável que o potencial exportador das empresas brasileiras esteja sendo afetado pelo acúmulo dos créditos tributários. Primeiramente, o fato dos governos reterem por demasiado tempo recursos pertencentes às empresas, por direito, gera o custo de oportunidade da utilização desses recursos – que poderiam estar sendo investidos, por exemplo. Dessa forma, o custo final do produto aumenta, reduzindo a competitividade no mercado internacional. Em segundo lugar, as empresas podem passar a preferir vender parcela maior da sua produção para o mercado interno, visando, assim, aproveitar o crédito tributário de que dispõe. A consequência imediata é a redução das exportações, provocando redução do fluxo de divisas e desequilíbrio das transações correntes.

Para o caso específico da tributação do PIS e da COFINS, a desburocratização aparece como a principal solução para reverter tal quadro. No caso do ICMS, a regulamentação da negociação de créditos tributários e/ou a restituição desses créditos em dinheiro seriam as primeiras medidas importantes. Nos casos que existirem operações interestaduais, a melhor solução seria a adoção do princípio do destino (recolhimento do tributo é realizado pelo Estado consumidor) para a cobrança do imposto. Como existe uma forte resistência política para tal reforma no ICMS, Rezende (2007) propõe uma instituição de mecanismos para aproveitamento dos créditos sem gerar conflito de interesses federativos: "A conciliação de interesses dos estados envolvidos, parte [...] do pressuposto de que o aproveitamento integral dos créditos tributários resultantes de operações de exportação pode trazer benefícios para ambos. [...]. Como o aumento da exportação é condição indispensável à obtenção de taxas mais elevadas de crescimento da economia nacional, os estados também se beneficiariam do aumento na receita tributária derivada do maior dinamismo econômico e do crescimento das

receitas oriundas dos fundos constituídos por parcela dos tributos federais", (Rezende, 2007, p.5).

7.1.2 – Tributos Cumulativos

Um tributo é cumulativo quando ele "incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido montante pago na etapa anterior", (Medeiros Neto, 2001, p.3). Para um sistema tributário ser neutro, conforme a concepção apresentada na seção anterior, é pressuposto que não exista nele tributos cumulativos (tributos com incidência em cascata). Considerando que qualquer sistema tributário no mundo apresenta algum grau de cumulatividade, por menor que seja (Varsano et. al., 2001), pode-se reformular a afirmação anterior: "Para um sistema tributário se aproximar da neutralidade pressupõe-se que a existência de tributos cumulativos seja pequena". De fato, esse não é o caso brasileiro na atual situação.

Fazendo um paralelo com a questão dos créditos tributários apresentado na seção anterior, o fato de um governo não permitir o aproveitamento do crédito tributário de um IVA ou quando há demora e muita burocracia para a liberação da restituição, como é o caso do ICMS, permite caracterizar esse IVA como um tributo cumulativo. . O IVA também pode ser classificado dessa forma, pelo menos durante o período em que o contribuinte não consegue receber ou aproveitar os saldos credores acumulados – e, no Brasil, esse é um problema crônico desde o ICMS estadual até a COFINS, o PIS e o IPI federais.

Entretanto o problema é mais amplo e preocupante. A cumulatividade tributária no Brasil está presente em diversos outros tributos. O que acaba por determinar se um tributo terá incidência cumulativa ou não é o enquadramento da empresa no que toca ao pagamento de tributos. No Brasil, para efeito de tributação do IRPJ, as empresas podem ser classificadas por três regimes básicos: lucro real, lucro presumido e SIMPLES. Nos dois últimos casos, onde se encontram a maior parte das pequenas empresas, o pagamento de PIS e COFINS se torna cumulativo. De acordo com Silva (2005), até mesmo a CSLL e o IRPJ cobrados nesses regimes apresentam incidência em cascata. Há ainda o ISS, que é caracterizado como tributo cumulativo, bastando a empresa ter sua atividade enquadrada na lista de incidência do imposto, independendo do regime de apuração do lucro.

A sensível presença desse tipo de tributação, além da distorção na alocação de recursos, acarreta diversos problemas para a economia. De acordo com Varsano (2001), as implicações da cumulatividade, prejudiciais à economia, vão além: incentiva a verticalização das

empresas, no sentido de que a contratação de serviços terceirizados implicaria um custo maior, via cumulatividade, do que o provimento deste serviço dentro da própria empresa; prejudica os investimentos do país, haja vista que os bens de capital, que usualmente apresentam cadeias produtivas bastante longas, seriam fortemente onerados pelos tributos cumulativos; distorce as condições de competitividade interna, na medida em que os mesmos produtos podem ser produzidos através de várias técnicas de produção, e por isso serem mais ou menos onerados pelos tributos em cascata; e distorce as condições de competitividade externa, uma vez que os produtos importados e/ou os concorrentes no mercado externo não sofrem do mesmo problema", (Varsano, 2001 apud Castro, 2010, p.26).

Tentativas de redução da cumulatividade tributária foram adotadas em 2002 e 2003, através das reformas do PIS e da COFINS (Box 3). Entretanto, os resultados não foram satisfatórios a ponto da carga tributária dos dois tributos aumentarem significativamente. O fato de manter a existência de um regime cumulativo para um grupo de empresas (pequenas) talvez tenha sido o maior ponto fraco da reforma: "Importa sempre lembrar que a COFINS, como o PIS, não se transformaram num tributo sobre o valor agregado. O novo regime só é aplicado às empresas do regime do lucro real [...], e ainda com exceções. Há um pecado capital na filosofia que comandou suas mudanças recentes: supor que os setores da economia não se inter-relacionam; como se o bloco formado pelas grandes empresas constituísse uma autarquia encravada na economia, nada ou pouco comprando ou vendendo de ou para as demais empresas", (Afonso e Araújo, 2004, p. 2-3). Além disso, foram criados diversos regimes de tributação específicos, aumentando significativamente a complexidade dessas contribuições (FIRJAN, 2004)[23].

É algo comum a opinião de que reformar a tributação melhoraria a competitividade. Porém, a melhoria depende de natureza das mudanças promovidas, pois, para alguns analistas, as poucas reformas realizadas no país tiveram impacto no sentido inverso. Castro (2010), a partir de uma metodologia baseada na matriz insumo-produto, conclui que as reformas de 2002/2003 no PIS e na COFINS provocaram impactos negativos em termos de preços e de produção industrial, além de gerar distorções nos preços relativos dos bens industriais. Portanto, o quadro anterior ao da reforma se manteve ou até mesmo piorou.

[23] O sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo e que, por isso, demanda muito tempo e gastos dos contribuintes apenas para estarem quites com as obrigações tributárias. De acordo com PWC (2008) o Brasil é o campeão mundial de *compliance* – ou seja, é o país onde as empresa mais gastam horas por ano para se adequar as regras tributárias (cerca de 2600 horas/ano).

Uma mudança muito recente (a desoneração da folha salarial) também sinaliza a favor do aumento da cumulatividade do sistema tributário em que pese todo o discurso oficial e o razoável consenso entre analistas e contribuintes, todos contrários aos tributos cumulativos, mas raros foram os que reclamaram: a base da contribuição do empregador de cerca de uma dúzia de setores da economia (desde têxtil e calçados até *software, call center* e hotéis) passou da folha salarial para a receita bruta (com alíquotas de 1% e 2%). Além de não ocorrer precisamente uma desoneração, pois não houve supressão de uma tributação mas sim uma mera troca de base de cálculo (ainda que eventualmente resulte em menor arrecadação, a depender da calibragem da nova alíquota), a nova taxação sobre o faturamento bruto trocará uma distorção por outra, a da cumulatividade, que será mais importante na medida em que alcance indústrias de bens intermediários e de capital, pois não haverá como ser eliminada sua tributação em transações posteriores.

7.2 – Equidade e Justiça Fiscal

A despeito da pequena melhora recente nos indicadores de distribuição de renda e no percentual de famílias abaixo da linha de pobreza, os indicadores sociais do Brasil ainda podem ser considerados muito ruins, especialmente se comparados aos de outros países. A política fiscal – aqui entendida como tributação e gastos sociais (tanto os universais como os focalizados) – pode ser considerada um dos principais determinantes para a permanência ou mesmo o agravamento desse quadro distorcido.

Ignorando a política brasileira de gasto público social (que não é o objeto deste estudo), a tributação nacional apresenta uma característica básica a respeito dos conceitos de equidade fiscal e justiça tributária: as famílias de menor nível de renda são proporcionalmente mais "penalizadas" (oneradas) pelos tributos do que as famílias mais ricas. Ou seja, temos um desenho tributário que favorece a regressividade e, por isso, piora a distribuição de renda na sociedade.

O primeiro aspecto que chama atenção e que já foi levantado no capítulo 1 é o volume de recursos recolhidos a partir de tributos indiretos no país, que chega quase a metade do total da carga tributária. Em tese podem existir sistemas tributários que promovam redistribuição de renda via tributos indiretos ao focalizar esse tipo de imposto em bens consumidos pelas classes de renda mais altas e desonerar os bens de primeira necessidade. Uma das alternativas visando à maior justiça fiscal foi a proposta de Kaldor (1955) de aplicar um imposto (direto) sobre o consumo pessoal (e não sobre os bens consumidos). Para Kaldor, "este tributo

reuniria as vantagens da neutralidade econômica, da justiça social e da relação direta entre o contribuinte e o fisco, suplementando o papel desempenhado pelo imposto de renda para a progressividade da estrutura tributária", (Quadros, 1994, p.8).

Já a tributação indireta não funciona dessa forma. Usualmente os impostos indiretos incidem sobre a maioria dos bens e serviços, sejam eles supérfluos ou fundamentais. O valor embutido dos tributos indiretos é igual para qualquer pessoa que deseje adquirir um dado bem ou serviço. O que a princípio pode parecer justo, haja vista que todos acabariam pagando o mesmo valor a título de imposto na compra de um mesmo produto, esconde por trás a base para a desigualdade fiscal. O desajuste reside no fato de que os adquirentes desse produto podem apresentar níveis de rendimento diferente. Dessa forma, o valor do imposto representa uma parcela da renda diferente para cada comprador, o que fere o princípio teórico da capacidade contributiva. Apresentando a questão de outra maneira, não há tratamento desigual para indivíduos desiguais, como preconiza o conceito de equidade vertical (Stiglitz, 1999). Naturalmente, o indivíduo que apresenta menores rendimentos terá um percentual maior de sua renda comprometida a pagar o tributo e vice versa. Conclui-se que um sistema tributário que seja fortemente baseado em tributos indiretos é regressivo e prejudica a boa distribuição de renda.

Tal constatação não fica apenas na teoria. Zockun et al (2007) é categórico ao afirmar que a regressividade da tributação indireta no Brasil é suficiente para superar a progressividade da tributação direta, com resultado final prejudicial aos mais pobres. A Tabela 25 mostra a distribuição da carga tributária por faixa de renda.

Tabela 25
Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004

Renda Mensal Familiar	Em % da Renda Familiar						Acréscimo de Carga Tributária
	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: Zockun et al (2007).

Quatro pontos chamam atenção na Tabela 25: a regressividade na carga tributária total, o aumento da regressividade na tributação indireta, a pouca progressividade na tributação direta e a piora da progressividade na tributação direta de 1996 a 2004. Sobre o último aspecto nota-se que a diferença no pagamento de tributos diretos entre a primeira (até 2 salários mínimos) e a última (mais de 30 salários mínimos) faixa de renda caiu substancialmente de 1996 para 2004: no primeiro ano, enquanto as famílias mais pobre comprometiam 1,7% da renda com tributos diretos as mais ricas dispunham de 10,6% da renda – uma diferença de 9,9%; já no último ano, esses percentuais ficaram em 3,1% e 9,9%, respectivamente, proporcionando uma diferença de 6,8%. Note que, enquanto as famílias com até 2 salários mínimos tiveram um aumento da carga tributária direta, as famílias com mais de 30 salários mínimos conseguiram uma redução da carga tributária direta. A distribuição, que já era pouco progressiva em 1996, conseguiu piorar significativamente em 2004, indo no sentido contrário das boas práticas tributárias em equidade.

O movimento perverso da tributação direta soma-se a já exposta regressividade apresentada pela tributação indireta. Mais do que isso, a regressividade da carga indireta cresceu de 1996 para 2004: se no primeiro ano a diferença de pagamento de tributos entre as classes extremas foi de 19,2% (resultado de 26,5% menos 7,3%), em 2004 ela aumentou para 29,4% (resultado de 45,8% menos 16,4%). Em resumo, o Brasil não tem apenas um sistema tributário regressivo, como inclusive acentuou tal distorção em período recente.

A pouca efetividade da tributação direta no Brasil em provocar mudanças na distribuição de renda é notável, não só pelas baixas alíquotas praticadas com as famílias ricas como também pela baixa participação desse tipo de imposto na carga global. "Primeiramente, fica evidente a baixa progressividade da tributação direta no país, uma vez que as famílias localizadas no décimo mais pobre da população destinam 3,7% de sua renda ao pagamento e/ou recolhimento de impostos, enquanto no décimo mais rico a carga tributária é de 12,0%. E o pior é que, enquanto nas famílias do 1o décimo, o rendimento monetário mensal familiar per capita é de tão somente R$ 23,80, nas 10% mais ricas esse é de R$ 2.126,53. Considerou-se que a progressividade da tributação direta é baixa em função de que o índice de progressividade de Kakwani atinge 0,1229, valor inferior ao observado em seis países desenvolvidos, onde, ademais, o peso da tributação direta na renda disponível encontra-se ao redor de 1/3, enquanto no Brasil é de tão somente 10%. E, para os outros quatro países com progressividades menores, os tributos diretos têm participação muito mais expressiva na renda, em torno de 45%, além de serem os países com menor desigualdade na distribuição da renda pessoal", (Silveira, 2008, p.97).

Paes e Bugarin (2006) seguem o mesmo caminho, demonstrando que se a tributação sobre a renda é (pouco) progressiva o mesmo não pode ser observado com relação a tributação sobre o consumo. Fugindo a concepção de tributos sobre o consumo geral, alguns produtos específicos podem apresentar tributação regressiva e outros tributação progressiva: "Entre os tributos mais regressivos estão aqueles sobre alimentos básicos ('cesta básica'), combustível doméstico (gás), energia elétrica, vestuário e fumo. As incidências mais progressivas são sobre combustível automotivo, transporte, educação, recreação e bebidas alcoólicas", (Siqueira, Nogueira e Souza, 2010, p.31).

Com uma abordagem diferente, que foca na carga tributária em relação a distribuição funcional da renda – e não da renda pessoal, como mostrado até aqui – IPEA (2009) mostra que a carga incidente sobre não proprietários (empregados) (24,4% da renda) é consideravelmente maior do que a carga incidente sobre proprietários (empregador e conta própria) (13,6% da renda). Considerando-se que o grupo de agentes proprietários tem um poder aquisitivo mais alto do que os não proprietários, pode-se chegar a uma conclusão semelhante a anterior: a carga tributária brasileira é regressiva.

Sob um argumento de que as famílias dos extratos de renda mais baixos da economia sub-reportam a renda nas pesquisas socioeconômicas, Siqueira, Nogueira e Souza (2010) apresentam nova proposta de cálculo de carga tributária indireta por classe de renda, baseada

no nível de consumo e não no nível de renda, como normalmente é feito. Dessa forma, os autores chegam a uma conclusão diferenciada, de que a tributação indireta no Brasil não é tão regressiva como pesquisas anteriores sugerem. "Observa-se que os dois principais componentes da carga tributária sobre os mais pobres são os tributos sobre Cesta Básica e os tributos sobre Combustível doméstico, que são também os mais regressivos. Todavia, a forte progressividade dos tributos sobre Transporte e sobre Combustível Automotivo, que pesam fortemente sobre os mais ricos, tem um efeito compensador. De forma que o sistema torna-se aproximadamente proporcional", (Siqueira, Nogueira e Souza, 2010, p.26). Apesar do resultado mostrar que esse indicador precisa ser melhor debatido, se a mesma mentalidade sobre a renda dos mais pobres fosse projetada a renda dos mais ricos, provavelmente os resultados voltariam a apontar para a regressividade. Isto é, da mesma forma que as famílias mais pobres omitem parte da renda às pesquisas, as famílias mais ricas também devem fazer o mesmo por questões de segurança e/ou desconhecimento. Se apenas isso fosse levado em conta a regressividade da carga tributária apresenta nas pesquisas antigas não estaria superestimada como propõem os autores.

Em estudo mais recente, Rezende, Afonso e Silveira (2011), voltam a constatar que o peso dos tributos indiretos (altamente regressivos) não é compensado pela progressividade dos tributos diretos, resultando em uma carga tributária total de caráter regressivo. Já Siqueira, Nogueira e Souza (2012) mostram algum grau de progressividade na tributação (direta e indireta), apesar de admitirem que o papel redistributivo do sistema é insignificativo. Da forma como está desenhado o sistema tributário atualmente, existem poucas manobras a serem feitas nele com o intuito de reduzir ou amenizar os problemas distributivos do país. A soma de um escopo de tributos indiretos altamente regressivo com a ineficiência progressiva dos tributos diretos, resulta em uma fraca ferramenta de redistribuição de renda no Brasil (Immervoll, 2006). A valorização da tributação direta exigiria uma reforma que ao menos revisasse o potencial de deduções do imposto de renda dos indivíduos (talvez mais importante que a elevação de alíquotas), reduzisse a distância entre a tributação dos rendimentos de capital e do trabalho, e ainda, no âmbito do imposto de renda sobre empresas, também elevasse a incidência sobre aquelas de caráter pessoal. Quanto mais ambiciosa fosse essa pauta, maiores seriam as resistências políticas para sua adoção.

É importante lembrar que em todo o mundo a tributação da renda tende a ser proporcional ou muito pouco progressiva. No Brasil e na América Latina o potencial redistributivo é ainda menor pela facilidade de evadir impostos sobre rendimentos do capital e mesmo em algumas

atividades (como agrícola e serviços). Apesar das críticas ao sistema nacional, é possível alegar que o Brasil não está "sozinho no barco", porém, equidade segue sendo um tema ausente na agenda nacional de debates sobre tributação.

7.3 – Distúrbios Federativos

A concepção do termo "competição tributária" busca trazer à tona o processo de disputa entre dois ou mais territórios com autonomia administrativa na busca por algum investimento ou por maximização da tributação (Ribeiro, 2010). De uma forma mais ampla, parte-se da ideia de promover o desenvolvimento local mediante a geração de maior dinamismo econômico promovido pela alteração na legislação tributária. Essa dita competição pode se dar entre duas nações ou até mesmo entre dois territórios (Estados, Províncias e Municípios) inseridos dentro de um mesmo país, caso esse seja uma federação.

Visando apresentar as questões mais problemáticas da atual estrutura tributária brasileira, que engloba, não apenas a arrecadação, mas também a repartição de recursos, aqui foi alterado o termo para "competição fiscal". Dado que a ideia de "guerra fiscal" é utilizada para revelar um conflito na federação (Varsano, 1997), têm-se no Brasil duas guerras fiscais em curso: a mais conhecida, que é a guerra fiscal do ICMS, que envolve renuncia de arrecadação tributária; e a mais recente, que é a guerra fiscal dos royalties do petróleo, que envolve a partilha de arrecadação tributária.

Além das guerras fiscais, outro debate em torno da questão federativa está muito em voga no país atualmente: os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados. Há um convencimento de que o critério utilizado atualmente é desatualizado e necessita de mudanças, de tal sorte que o novo FPE se adapte as novas realidades socioeconômicas do Brasil.

7.3.1 – ICMS: A Guerra Fiscal "Tradicional"

A competição fiscal usualmente aflora em regimes federativos nos quais há descentralização tanto na oferta de serviços públicos como na tributação. A autonomia da qual gozam os entes federados acaba por ser estabelecida num ambiente não cooperativo, no qual a competição é pautada em um princípio de alcançar o benefício próprio, ainda que isso provoque prejuízos para seu competidor. Em se tratando de um mesmo território nacional, isso pode não significar, na prática, um benefício tão evidente para o todo.

Na literatura sobre o tema são encontradas três categorias de competição fiscal: a competição na oferta por bens e serviços públicos; por fundos para financiamento de bens públicos; e por investimentos produtivos, de forma a aumentar a produção, o emprego e a renda locais (Varsano *et al*, 2002).

No Brasil há disputa fiscal entre os Estados na atração de investimentos desde a década de 1920 (Nascimento, 2009) e o tema, sob a alcunha de "guerra fiscal", tem sido alvo constante de debates e de propostas de reformas no sistema tributário. O que não significa que os demais tipos de competição sejam irrelevantes ou inexistentes no país, pelo contrário, mas têm sido pouco discutidos em relação à competição por investimentos produtivos.

Para apresentar a guerra fiscal brasileira organizamos a seção de forma a, primeiramente, expor a história das práticas não cooperativas no âmbito do ICMS desde sua criação, em seus principais aspectos; em seguida, empreender uma busca dos determinantes da guerra fiscal e dos efeitos, identificando os atores envolvidos e seus ganhos ou perdas. Finalizamos com uma exposição do perfil das soluções propostas por alguns estudiosos do assunto e com as tentativas do governo federal no sentido de coibir as práticas em questão.

O ICMS, inicialmente concebido como ICM, em 1965, é o imposto geralmente utilizado como instrumento de atração dos investimentos pelos estados no contexto da guerra fiscal[24]. O imposto que o antecedeu, o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações -, foi utilizado para o mesmo fim, disputa por investimentos, o que fez com que junto ao ICM já nascessem também as primeiras regulamentações intencionadas a coibir os conflitos federativos: a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e o Ato Complementar nº 34/1967. Basicamente, os dispositivos buscavam incentivar a cooperação regional e a uniformização consensual das alíquotas e das políticas de incentivos entre seus membros. Tais medidas, no entanto, apenas tornaram a disputa numa "guerra fiscal inter-regional" (Alves, 2001).

Na década de 1970 novas medidas foram tomadas pelo governo para controlar as disputas entre estados, que culminaram na criação do CONFAZ: "A partir de 1970 o Governo Federal passa a coordenar reuniões de todos os secretários de fazenda estaduais para tentar evitar os processos competitivos de concessão de subsídios. A legislação restritiva é reafirmada,

[24] O conjunto de instrumentos utilizados pelos estados é bastante amplo e pode ser mais bem estudado no trabalho de Alves (2001). Os instrumentos tributários, no entanto, sempre foram preponderantes. A renúncia fiscal do ICMS pode ocorrer de três formas: redução do débito do imposto (redução da alíquota ou da base de cálculo e isenção); aumento do crédito do imposto; e redução do imposto devido, de forma direta (desconto sobre o valor devido) ou indireta (alongamento dos prazos de pagamento sem correção monetária e sem juros).

posteriormente, na Lei Complementar nº. 24/75, que explicita o princípio de que todo tipo de isenção deve resultar de decisão formalizada em convênios celebrados pelos estados (art. 1o.), em reunião com a participação da maioria dos estados (art. 2º. par. 1º.) e por decisão unânime dos estados representados (art. 2º. par. 2º), sujeitando-se os ausentes ao disposto no convênio. Esta lei cria o CONFAZ – Conselho de Política Fazendária - composto por aqueles secretários, cuja finalidade principal era regulamentar consensualmente os tratamentos especiais na tributação do então ICM", (Prado, 2005, p.5).

Ou seja, desde a metade da década de 1970 as propostas de renúncia fiscal de ICMS por parte de qualquer governo estadual têm que passar pelo crivo do CONFAZ. Os desdobramentos do conflito, principalmente a partir da Constituição Federal de 1988, ocorreram junto ao aumento da autonomia financeira dos estados e de maior descentralização política, o que acabou por enfraquecer a capacidade de controle do CONFAZ. Isto porque as receitas estaduais do ICM, na CF 88 transformado em ICMS, aumentaram significativamente com a incorporação de antigos impostos únicos como os que incidiam sobre a mineração, a energia elétrica e os combustíveis, além de ter passado a tributar também os serviços de transporte e comunicação (Alves, 2001).

Alves (2001) fez estas observações e ainda apontou os mecanismos utilizados pelos estados para burlar as regras do CONFAZ: principalmente operações de diferimento do ICMS e as chamadas "operações triangulares"[25], amplamente utilizadas já na década de 80, mas de pouca visibilidade, o que pode ser explicado pelo baixo dinamismo da economia e, consequentemente, dos investimentos na época.

Na década de 90 a guerra fiscal se acirrou com os investimentos da indústria automobilística, comumente investimentos de grande porte e impacto sobre o emprego. As inúmeras ações impetradas junto ao Supremo Tribunal Federal pelos estados contra medidas de incentivos fiscais dos demais introduzem a questão da responsabilidade de restituição de créditos do ICMS - abordada a seguir - e ilustram a incapacidade do governo federal de controlar o conflito.

De fato, o que ocorre desde meados da década de 1990 é o completo descaso com o regulamento: "A lei é inobservada e ninguém toma a iniciativa de exigir a imposição das

[25] As operações triangulares são feitas a partir da criação de fundos fiscais pelos estados, voltados para o financiamento de capital de giro das empresas e pagos com créditos de ICMS devido, o que, segundo Prado e Cavalcanti (1998 *apud* Alves, 2001, p.12), não deixa de ser uma operação de isenção ou diferimento de ICMS. "Ou seja, o incentivo fiscal passou a ser disfarçado em incentivo financeiro" (Alves, 2001, p.15).

sanções previstas, a despeito da expressão guerra fiscal ser sempre utilizada com conotação negativa, como malefício", (Varsano, 1997, p.6).

A Lei Complementar nº 87, de 1996, conhecida como Lei Kandir, tentou, inutilmente, reforçar os mecanismos legais de controle da guerra fiscal, pois enfrentou grande oposição dos governadores. Varsano (1997) enumera as seguintes alterações trazidas pela lei para o ICMS: estabeleceu que o imposto pago sobre insumos produtivos revertesse em créditos fiscais para o adquirente, o que aproximou o ICMS do conceito de imposto sobre valor agregado; estabeleceu a reversão em créditos fiscais do ICMS pago sobre bens incorporados ao ativo permanente do contribuinte; e adotou o princípio de destino no comércio exterior, o que desonera as exportações de produtos primários e industrializados do ICMS, além de garantir a utilização dos créditos fiscais ao exportador.

As alterações que introduziram os mecanismos de crédito fiscal, no entanto, acabaram por deturpar os incentivos do modelo de tributação do ICMS, gerando polêmica acerca da responsabilidade de ressarcimento dos créditos, mesmo na ausência de incentivos fiscais.

Sistemática das operações interestaduais envolvendo exportação	
Exportação direta	**Exportação indireta**
Uma empresa situada em A, que exporta diretamente sua produção, é isenta de ICMS. Caso adquira insumos, que geram créditos, não terá débitos para liquidá-los, devendo ser ressarcida. Acontece que, se os insumos forem adquiridos no estado B, a este caberá arrecadar o ICMS sobre os insumos, mas A será responsável pela concessão do crédito à empresa. O estado A perde receitas ao ter empresas exportadoras em seu território.	Em vez de vender diretamente ao exterior, a empresa em A os vende por uma firma situada em C. A recebe o IVA da produção vendida; B recebe os impostos sobre os insumos e C paga os impostos referentes às transações anteriores. Há um incentivo para que A atraia empresas exportadoras para seu território nesse caso, pois ele pode ganhar algo de ICMS, enquanto os custos da concessão de créditos fiscais ficam com o estado C.

Fonte: Varsano (1997, p. 14)

Outro campo de batalha se estabelece no âmbito do ICMS sobre as importações, no que ficou conhecido como "guerra dos portos". Alguns estados, buscando favorecer os portos localizados em seu território, aumentando sua movimentação e receita, aplicam reduções das alíquotas do imposto sobre as importações. Tal prática se propagou na segunda metade da década de 2000, estimulada pela valorização cambial e consequente aumento das importações no país.

De acordo com a FIESP (2011b), alguns estados concedem os benefícios para a importação de máquinas, equipamentos, matérias primas e até em bens de consumo final e ainda

garantem que o produto importado sem similar no Estado receba crédito tributário na sua revenda, sem ter efetivamente pago o tributo na importação. As vantagens para o estado são o aumento da arrecadação de ICMS, pois, mesmo que em quantia reduzida, o produto paga o tributo ao entrar no país por seus portos; além disso, a medida ainda permite que o Estado revenda o produto importado a outra unidade sem beneficiá-la, já que ela acabará tendo que pagar os créditos tributários do imposto não pago no estado de origem dos insumos.

Se, por um lado, a lei não pune, por outro, o sistema desta forma arquitetado estimula os governos estaduais a conceder incentivos fiscais à custa dos demais estados envolvidos. Ou seja, o modelo em si do ICMS oferece estímulos às concessões fiscais, mas podemos apontar outros fatores que podem ter incentivado práticas não cooperativas na federação. O aumento significativo da autonomia política e financeira dos estados, principalmente no que tange ao ICMS, no mesmo contexto de enfraquecimento da capacidade reguladora, coordenadora e de implementação de políticas de desenvolvimento regional da União, deu espaço à adoção de políticas unilaterais e ao acirramento da guerra fiscal. Os estados, pela lei, têm liberdade para determinar as alíquotas internas, sendo as interestaduais e externas (importação e exportação) definidas por regulamentação do Senado Federal.

Aliada à autonomia política e financeira dos estados, a adoção de tributação que é híbrido dos princípios de origem e de destino[26] nas transações entre estes é apontada por vários autores como um "detonador" da guerra fiscal. Isto porque a apropriação da receita do ICMS pelo estado onde ocorre a produção possibilita que as reduções deste imposto sejam usadas como forma de atrair investimentos produtivos. Varsano (2007) destaca que há maior incentivo ao estado produtor em usar tal instrumento sob o regime de origem, do que ao estado consumidor sob o regime de destino, pois a mobilidade dos fatores de produção, destacadamente a do capital, é maior do que a mobilidade do consumidor. Mais sobre a

[26] A tributação e a cobrança do ICMS são feitas tanto na origem como no destino, geralmente o estado produtor fica com maior parte da arrecadação. As exceções são os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Espírito Santo. A Constituição Federal de 1988, com seu ideal democrático, corroborou a incumbência do Senado sobre o regime misto e, como forma de promover a desconcentração do desenvolvimento econômico da região centro-sul, permitiu diferenciações de alíquotas a favor das regiões menos desenvolvidas e que apresentavam poucos atrativos econômicos às empresas. Os estados importadores líquidos se concentram praticamente nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – historicamente mais atrasadas, com menos infraestrutura e mão de obra qualificada – então para eles, além do Espírito Santo, aplica-se alíquotas interestaduais inferiores para produtos originados do Sul e Sudeste, fixadas pelo Senado em 7% enquanto a dos demais estados seria de 12%. Essa medida garante mais receitas aos estados importadores líquidos, enquanto o princípio de origem acaba por beneficiar os estados exportadores.

questão do princípio de coordenação entre jurisdições será dito na reflexão sobre as soluções para a guerra fiscal, mais à frente.

Outro fator que pode ter favorecido a guerra fiscal no contexto da década de 90 é o aumento do fluxo de recursos para investimento após longo período de estagnação. O processo de abertura econômica do início da década de 1990, em meio a crescente globalização, passou a atrair progressivamente fluxos de capitais estrangeiros em busca de investimentos no Brasil. Este fato, o fim do processo hiperinflacionário e à volta da estabilidade macroeconômica a partir de julho de 1994, com o Plano Real, e a consolidação do MERCOSUL contribuíram para que o mercado brasileiro se tornasse cada vez mais atraente às empresas multinacionais que pretendiam expandir seus negócios (Dulci, 2002). Neste contexto, os estados passaram a disputar esses recursos oferecendo uma variada gama de incentivos fiscais. Além disso, os incentivos se baseiam na renúncia do ICMS sobre receitas futuras ou incrementais das empresas atraídas, o que não compromete o equilíbrio orçamentário do presente e dá mais liberdade aos estados de utilizarem tais métodos.

As disparidades regionais, com existência de áreas desenvolvidas em contraposição a áreas de atraso econômico e menor capacidade de atração de investimentos, incentiva a utilização de incentivos fiscais como forma de compensar tal deficiência, ou seja, a guerra fiscal pode ser "detonada" a partir de mecanismos de defesa de determinados entes da federação. Neste sentido, Alves (2001) afirma que a guerra fiscal surge como uma alternativa para as regiões excluídas, que buscam reverter a concentração espacial da indústria no país a seu favor.

Assim, a renúncia fiscal para setores específicos acabou se tornando prática comum e generalizada e, além de tudo, mais concentradora. Varsano (1997) aponta os estados mais desenvolvidos como os mais beneficiados pela guerra fiscal, pois têm maior capacidade financeira, maior mercado e melhor infraestrutura.

A esta face da guerra fiscal se juntam outras questões, cujo tratamento impreciso se deve à dificuldade de sua comprovação empírica. Tais questões estão relacionadas à mensuração dos *custos fiscais*, assim como dos *ganhos fiscais* futuros, decorrentes da concessão de incentivos por determinados governos locais. Enquanto vigoram as isenções ou reduções de alíquotas de ICMS, o que, segundo Alves (2001), ocorre antes da fase de maturação do investimento, pode ser que o estado perca receitas, embora as novas atividades econômicas atraídas por esse investimento inicial, se não beneficiadas também, sejam nova fonte de arrecadação.

Dentre os ganhos fiscais para o estado que recebe os investimentos, portanto, estão a receita tributária gerada pelos investimentos induzidos pela atividade produtiva instalada inicialmente e os desdobramentos sobre a renda e emprego gerados no estado. Nos custos fiscais de tal política deve ser incluída a maior necessidade de infraestrutura logística para as empresas e de serviços públicos correspondentes ao aumento populacional (transporte, saúde, educação, habitação e etc.).

O uso recorrente da estratégia não parece indicar que as perdas sejam muito frequentes. Inclusive, a Lei de Responsabilidade Fiscal, criada em 2000, impõe que haja a correta estimativa da perda de receitas atribuída a renúncias fiscais, ou seja, o impacto sobre o orçamento deve ser previsto[27] e devidamente compensado por aumento de outras receitas.

Para as finanças estaduais e principalmente para o governo em atividade na ocasião dos investimentos, há ganhos fiscais e políticos, respectivamente, ao menos por um tempo. O que não se observa para os estados afetados pelo esquema distorcido de ressarcimento de créditos fiscais, especificamente, e para as finanças globais, partindo do pressuposto que os investimentos ocorreriam no país de qualquer forma. De acordo com Alves (2001) os incentivos fiscais apenas afetam a localização espacial dos investimentos novos no país, mas não a sua efetivação ou não, do que se deduz que as perdas da renúncia fiscal ocorrem no nível nacional, mas não local. Nas palavras de Varsano (2007), a guerra fiscal é um jogo de soma zero para o país. A perda de receitas globais decorrente das isenções que provocam deslocamento de empresas já instaladas no país é ainda mais óbvia. Khair (2011) mostra que, apesar do crescente montante arrecadado de ICMS desde 1995, o imposto tem perdido participação na receita corrente dos estados.

As consequências sobre a capacidade fiscal e de custeio de serviços públicos podem se agravar se as medidas de incentivos forem replicadas pela unidade federativa competidora, podendo se iniciar uma "*destructive tax competition*", (Varsano, Ferreira e Afonso, 2002, p.7). No limite, quando os incentivos se equilibrarem, os critérios de orientação dos investimentos voltarão a ser a proximidade do mercado consumidor e da mão de obra qualificada; infraestrutura de transportes, energia elétrica, telecomunicações e etc.

No caso específico da guerra dos portos, as perdas para o país como um todo vão além das receitas tributárias. O problema, nesse caso, reside na competição desleal no mercado interno

[27] A década de 90 foi marcada pela renegociação de dívidas dos estados brasileiros, que estavam em situação financeira crítica e completo descontrole orçamentário. Medidas de controle eram necessárias para dar seguimento à política de controle inflacionário em pelo governo federal.

entre o produto nacional, que incorre no imposto, e o produto importado, que não incorre no imposto. A transferência de renda e de empregos é feita para o exterior, em vez de um estado para outro.

Há que se concluir que as distorções causadas nos mercados pela falta de harmonia das alíquotas torna o ICMS um imposto não mais neutro e fere a eficiência dos mecanismos de concorrência e alocação da produção. Baratto e Macedo (2007) fazem relevante esclarecimento a respeito das distorções causadas pelos mecanismos de evasão e elisão fiscal, afirmando que tanto a neutralidade como a simplificação tributária ficam comprometidas com a forma como a arrecadação do ICMS está construída atualmente (diversidade de alíquotas e de tipologias de benefícios e incentivos fiscais).

"A diferenciação de alíquotas interestaduais, mais a variedade de alíquotas aplicadas às operações intra-estaduais – em virtude do princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens e serviços –, por si sós já resultam em uma variedade de alíquotas que provoca uma situação extremamente diversificada, complexa e imprevisível em termos de tributação. Além das dificuldades para os contribuintes e para o fisco e de servirem de estímulo à sonegação, potencializam as distorções no comércio interestadual e na localização de investimentos produtivos", (Baratto e Macedo, 2007, p.22).

Tanto no contexto da guerra fiscal de atração de investimentos como da guerra dos portos, a simples efetividade da legislação seria suficiente para evitar a competição e os atritos federativos. Recentemente, diversas ações de inconstitucionalidade sobre os mecanismos de benefício fiscal do ICMS foram julgadas procedentes pelo STF. Tendo em vista a recorrência dos casos, uma proposta de Súmula Vinculante[28] para tratar do tema foi publicada pelo STF no final de mês de abril de 2012[29]. Na prática a proposta, de autoria do ministro Gilmar Mendes, torna ilegal a concessão de isenção do ICMS por meio de lei estadual, sem que essa isenção tenha passado pelo crivo do CONFAZ. Por si só, haveria uma mudança radical no sistema tributário nacional, caso a proposta de Súmula Vinculante seja aprovada.

A harmonização via centralização da competência tributária do ICMS é uma opção dificilmente defendida pela maioria dos estudiosos no assunto. A grande dependência dos governos estaduais em relação aos recursos do ICMS dificulta que processos de alteração em

[28] É a jurisprudência que, quando votada e aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, por pelo menos 2/3 do plenário, se torna um entendimento obrigatório, ao qual todos os outros tribunais e juízes, bem como a Administração Pública, Direta e Indireta, terão que seguir.
[29] Disponível em: http://www.conjur.com.br/2012-abr-25/stf-publica-edital-proposta-sumula-vinculante-guerra-fiscal.

suas diretrizes gerais sejam levados a cabo. Ao mesmo tempo, reduzir o poder administrativo e decisório dos Estados significaria o reconhecimento de um erro incorrido na Constituição de 1988 e seria um retrocesso, inclusive com relação às tendências mundiais de descentralizações de competências (Varsano, s.d.). Alves (2001) explica com maiores detalhes as implicações de uma reforma nesse sentido.

Grande maioria das propostas se baseia na adoção do princípio de destino como um desincentivo à guerra fiscal, com os estados consumidores passando a efetuar a cobrança do ICMS ao invés dos estados produtores. Além disso, a mudança no princípio acabaria com as distorções na aplicação de créditos fiscais do ICMS nas operações interestaduais envolvendo exportadores, conforme comentado anteriormente. No modelo atual, os estados conseguem aplicar concessões fiscais de forma que o ônus recaia sobre outro estado e, mesmo na ausência de incentivos fiscais, o dever de ressarcimento pode recair sobre estado que não o arrecadou por causa do princípio de origem.

A importância de tal medida é enfatizada em diversas propostas de reforma da tributação sobre o consumo no Brasil: "[...] além da adoção do princípio de destino em relação às transações com o resto do mundo, o mesmo princípio deve ser adotado para as operações e prestações interestaduais, sendo este compatível com uma tributação que pretende gravar apenas o consumo. [...] A adoção do princípio de destino na tributação subnacional sobre bens e serviços é uma necessidade que já há algum tempo tem contado com amplo reconhecimento, tendo sido analisada com razoável grau de detalhamento em trabalhos anteriores do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros", (Baratto e Lobato, 2007, p.20).

Varsano (2007) aponta como consequências positivas da aplicação do princípio de destino, além da correção de distorções, a possibilidade de aplicação de subsídios sobre produtos de consumo essencial, que têm maior peso na renda das famílias mais pobres, e a possibilidade de redistribuição de recursos fiscais em favor dos estados importadores líquidos, os menos desenvolvidos da federação.

Khair (2011), ao avaliar o impacto de variações nas alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, simula as perdas e ganhos das UFs com a adoção do princípio do destino, feita por meio da redução significativa das alíquotas interestaduais (entre 2% e 4%)[30] e

[30] Com a redução das alíquotas interestaduais automaticamente aplica-se o princípio de destino, pois na metodologia atual, o estado consumidor recebe a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

considerando um período de transição de 10 anos – prazo em que as alíquotas seriam progressivamente reduzidas até atingir o patamar de 2% ou 4%. O autor conclui que: os estados atualmente exportadores líquidos (importadores líquidos) incorrerão em perdas (ganhos) crescentes, que serão tão maiores quanto menor for a alíquota adotada; quanto maior o superávit (déficit) atual, maior a perda (ganho); são 19 as UFs que sairiam ganhando com a mudança, ao passo que outras 8 UFs apresentariam perda de recursos a ser compensada pela União como forma de viabilizar politicamente a reforma nesse sentido. Os benefícios da mudança representariam um passo importante para a modernização do sistema tributário nacional: "eliminação da guerra fiscal [...]; melhora a relação entre as UF [...]; passam a ser beneficiadas as regiões Norte e Nordeste [...]; simplificação e unificação das 27 legislações hoje existentes", (Khair, 2011, p.31).

No entanto, a materialização de uma mudança encontra dificuldades na oposição política exercida pelos estados, que, segundo Baratto e Macedo (2007), existe inclusive por parte dos estados deficitários no comércio interestadual, os que saem perdendo com a aplicação do princípio de origem na tributação e sairiam ganhando com a mudança para princípio de destino. Os autores entendem que os estados estejam sofrendo de uma "ilusão tributária".

Por este motivo, todas as recentes tentativas de reforma mais abrangentes do ICMS fracassaram. Como um paliativo, foi aprovada pelo Senado Federal a Resolução nº 13, de 2012, que visa coibir a chamada "guerra dos portos", ao uniformizar e reduzir a alíquota incidente sobre operações interestaduais com produtos importados. A partir de 1º de janeiro de 2013 todo o comércio interestadual com produtos importados estará sujeito a uma alíquota de 4%, independente da origem e do destino. Excetua-se da classificação de "importado" os insumos importados que por ventura venham a ter algum tipo de beneficiamento no Estado de origem antes de ser exportado para o Estado de destino, entre outras exceções previstas na legislação (a aplicação ainda carece de regulamentação sobre tais aspectos).

7.3.2 – Partilha dos Royalties do Petróleo: Uma Batalha Federativa

Até meados da década de 1990 a arrecadação tributária relacionada às compensações financeiras sobre a atividade de exploração de petróleo e gás natural apresentava pouco destaque, com baixo volume de arrecadação. Porém, uma mudança institucional ocorrida em 1998 foi determinante para a alteração do perfil arrecadatório sobre essa atividade. Através

---

Sendo esta última próxima de zero, o estado de destino apropria-se de quase toda a arrecadação do ICMS. Khair considera uma taxa entre 2% e 4% para garantir ao estado produtor o custeio da fiscalização do imposto.

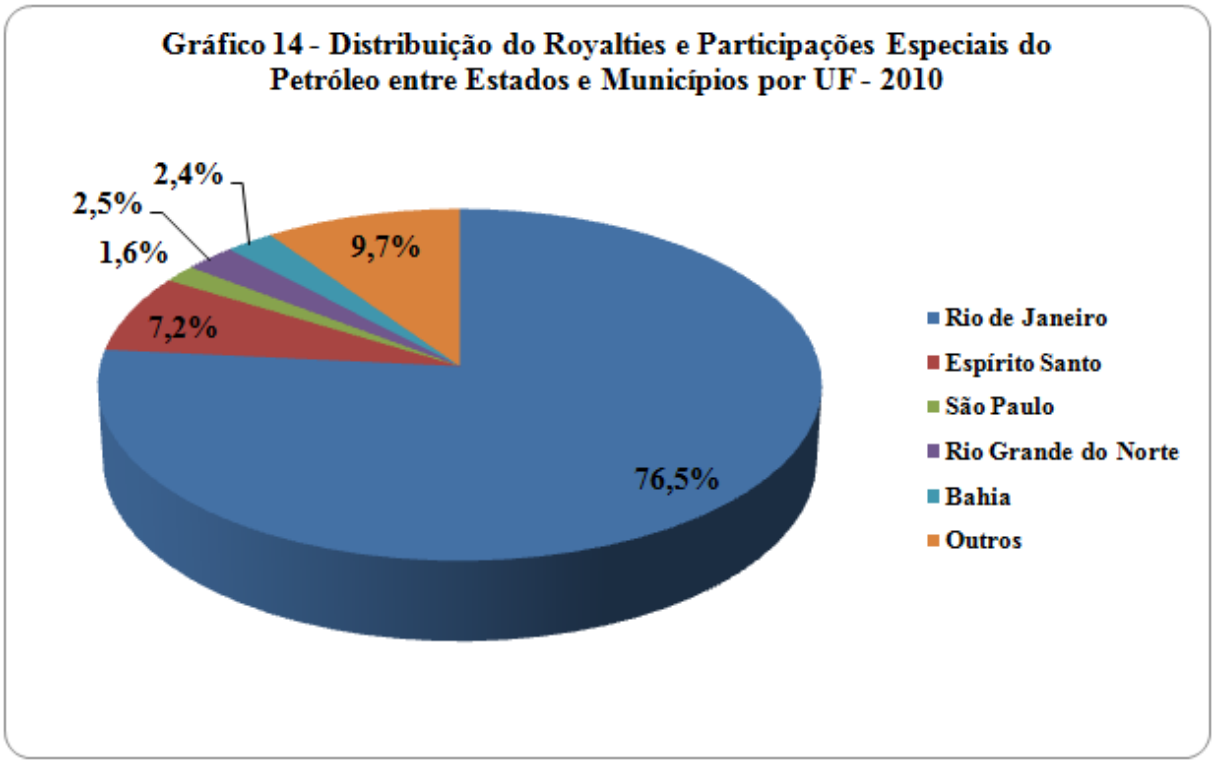
das Portarias nº 155 e nº 206, de 1998 e 2000, respectivamente, a ANP estabeleceu critérios para fixação do preço do petróleo produzido em território nacional para fins de cálculo dos royalties.

De acordo com Fernandes (2007), essa mudança somada ao aumento da produção de petróleo no país e ao aumento da alíquota para 10% proporcionou grande incremento de receita. Comparando dois anos, um antes e um após as mudanças, pode-se chegar a essa conclusão na prática: enquanto em 1997 a arrecadação foi de R$ 190 milhões, em 2006 ela superou a casa dos R$ 6 bilhões. Vale ressaltar que o movimento de aumento na produção de petróleo no Brasil só foi permitido pelo aumento no preço internacional do petróleo, que permitiu que a atividade *offshore* no país – extração muito custosa – se tornasse rentável.

A partir de 2000 também surge um fator importante para o entendimento do conflito federativo em torno dos royalties do petróleo: as participações especiais, recolhidas (além dos royalties) no caso das explorações mais volumosas e rentáveis (seria o equivalente ao imposto de renda progressiva). O fato é que esse novo instrumento passa a assumir papel preponderante com o crescimento da produção, ao ponto de superar a arrecadação dos royalties nos últimos anos, como pode ser observado na Tabela 26.

Desde 2003, exceto em 2007, as participações especiais apresentam maior volume de recursos arrecadados em relação aos royalties. Em 2010 as participações especiais superaram em 0,02% do PIB a arrecadação de royalties, que foi da ordem de 0,25% do PIB – fator fundamental para a concentração de recursos em torno da União e dos territórios (Estados e Municípios) produtores de petróleo e gás natural[31]. O Gráfico 14 apresenta a distribuição dos recursos de compensação (royalties e participações especiais) provenientes da exploração de petróleo e gás natural.

[31] Conforme mostrado no capítulo 6, a arrecadação proveniente das participações especiais é destinada exclusivamente aos Estados (40%) e Municípios (10%) produtores ou confrontantes, além da União (50%). Ao somarmos essa regra de partilha das participações especiais com o grande crescimento dessa rubrica desde o início do século XXI temos como consequência dois fenômenos que são cerne da guerra fiscal em torno dos royalties do petróleo. Em primeiro lugar, como a União tem direito a metade das verbas de participações especiais, houve um significativo aumento da parcela de receita da União no universo das compensações financeiras do petróleo. Se em 1998 a União não detinha nem 20% do total desse tipo de arrecadação, em 2010 ela supera a casa dos 40% de participação. Ou seja, há claramente um processo de centralização dos recursos oriundos dos royalties do petróleo. Secundariamente, o mesmo efeito ocorre em relação aos Estados e Municípios produtores ou confrontantes com as zonas de exploração. Haja vista que as participações especiais não são partilhadas com outros Estados e Municípios, houve um aumento da concentração dos recursos em poucos territórios, especialmente no Estado do Rio de Janeiro.



Mais de ¾ (três quartos) da distribuição feita a Estados e Municípios é direcionada aos territórios fluminenses, uma vez que a maior parte da produção atual do Brasil ocorre na Bacia de Campos, que confronta os limites do estado do Rio de Janeiro.

Com o advento do pré-sal – descoberta, no final de 2007, de grande reserva de petróleo e gás em grandes profundidades, que se estende desde o Estado do Espírito Santo ao Estado de Santa Catarina – evidenciou-se as perspectivas de crescimento na arrecadação tributária sobre a atividade petrolífera. Uma fonte de recursos que já vinha se tornando muito atrativa, passou a chamar ainda mais atenção das unidades federativas alheias ao processo de partilha desses recursos. Isso culminou, no início de 2010, na conhecida "Emenda Ibsen", que propôs uma reformulação nos critérios de partilha dos royalties e participações especiais do petróleo. A ideia era de fazer uma distribuição a todos os Estados e Municípios, independente de serem produtores ou confrontantes com as áreas de exploração, adotando os critérios utilizados pelo FPE e pelo FPM, sob o argumento de que o petróleo é patrimônio nacional e não de uns poucos entes federados. Desde então, o debate em torno da partilha dos recursos do petróleo é um tema muito em voga na mídia e nos debates políticos brasileiros. Na verdade, criou-se uma verdadeira guerra por recursos entre dois blocos de governos: de um lado, os governos estaduais e prefeituras, em geral, sem relação com a produção de petróleo, que defendem a pulverização dos recursos entre todas as unidades federativas; e de outro lado, os governos

estaduais e prefeituras de localidades diretamente ligadas a produção de petróleo (ou a operações relacionadas a atividade), que defendem a manutenção da destinação da maior parte de recursos para eles (Gobetti, 2011).

Porém, a concentração de recursos em poucas localidades no caso brasileiro, apesar de justificável[32], é ponto mais criticado. De fato, alguns poucos municípios recebem muitos recursos em detrimento de outros. Dentro do próprio Estado do Rio de Janeiro há uma forte desigualdade na distribuição de recursos. Municípios como Campos do Goytacaz, Macaé, Rio das Ostras e Quissamã são extremamente beneficiados, a ponto de alguns deles listarem entre os municípios com maior receita per capita do Brasil, (Aequus Consultoria, 2011). Alguns autores são enfáticos nesse sentido: "[...] a divisão dos royalties e participações especiais da exploração de petróleo 'não tem associação com o impacto local da atividade de exploração de petróleo e acaba por tornar alguns municípios privilegiados recebedores de um maná'", (Mendes, Miranda e Cosio, 2008, p.93).

Outros aspectos que fogem um pouco à teoria e aos aspectos técnicos, mas que devem ser suscitados por tratar-se de especificidades da legislação e do federalismo fiscal brasileiro merecem ser levantados. Um primeiro aspecto diz respeito a incidência do ICMS sobre a produção e comercialização de combustíveis. Apesar da regra geral do ICMS prever a cobrança mista (origem/destino) do imposto, a Constituição de 1988 previu que no caso dos combustíveis o imposto seja cobrado no destino, ou seja, pela localidade consumidora. Essa pequena diferença faz com que os Estados produtores/vendedores de petróleo e seus derivados, como o Rio de Janeiro, percam uma considerável parcela de recursos do ICMS.

[32] Há uma extensa literatura acerca do uso e da distribuição de recursos obtidos a partir de atividades exploratórias. Friedmann e Montalvão (2003) fazem um grande apanhado sobre as compensações, desde a teoria da renda da terra de David Ricardo, e mostra que os objetivos das compensações financeiras estão relacionados: ao controle do uso de recursos não renováveis; ao controle de impactos, especialmente os ambientais; a aferição de receita pública; e a geração de resultados economicamente eficientes (utilização dos recursos naturais "na medida certa"). Sobre o primeiro aspecto especificamente, o conceito de equidade ou de justiça intergeracional ganha importância. Esse conceito parte da ideia básica de que as gerações atuais devem "poupar" para as gerações futuras (Rawls, 2002). Adaptada ao tema compensações do petróleo, os royalties e participações especiais seriam uma espécie de recurso a ser utilizado em benefício de futuras gerações que vão habitar a localidade onde é feita a exploração dos recursos minerais. Dado que esses recursos são finitos, é certo que em algum momento a atividade de exploração cesse e leve a economia local para uma depressão, uma vez que ela era dependente dessa atividade. Visando evitar esse problema socioeconômico futuro, os royalties do petróleo deveriam ser voltados para o estimulo de atividades alternativas, para a educação, para a ciência e tecnologia etc. "Assim, a preocupação maior deve ser com as gerações futuras que não mais disporão dos mesmos, quando da exaustão do recurso, diminuindo sua capacidade de produção e de geração de renda. Sua utilização ótima, desta forma, está intimamente ligada à questão temporal, ou seja, às decisões intertemporais, que determinarão os preços destes recursos naturais e a época adequada para sua exploração", (Carvalho, 2008, p.35). Observando esses aspectos, se torna plenamente justificável a distribuição dos recursos entre as unidades federativas de forma desigual, priorizando aquelas que presenciam diretamente a atividade exploratória.

Ou seja, os royalties poderiam ser utilizados também como uma compensação por uma perda histórica das localidades produtoras – apesar de que, de acordo com contas da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, as perdas com o ICMS são superiores a receita de royalties (Valor Econômico, 2011). Outro ponto relevante é levantado por Afonso e Castro (2010): mensurar a "justiça" federativa a partir de uma simples conta que relaciona o quanto o governo federal retira e coloca (em volume de recursos) de cada unidade federativa – indicador denominado de "razão federativa".

Citando apenas o caso do Rio de Janeiro, que é beneficiário de mais de 75% das rendas do petróleo distribuídas aos governos subnacionais, os resultados são expressivos. Em 2009 o Estado e os Municípios do Rio de Janeiro apresentaram a pior razão federativa dentre todas as unidades federativas. Isso é, relativamente o território fluminense foi o que mais contribuiu para a receita da União com menor contrapartida financeira. Mesmo considerando a distribuição concentrada das compensações financeiras do petróleo, o Rio de Janeiro é o ente mais "prejudicado". A explicação dada pelos autores é a seguinte: "[...] o fato de que o volume de royalties não representa um montante tão significativo perto do total de transferências constitucionais realizadas pela União e, principalmente, perto do total arrecadado pela União. Em 2009, apenas 5,35% de todas as transferências da União para estados e município [...] são representadas pelos royalties e participações especiais do petróleo, sendo o restante da participação dos fundos tradicionais, como Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Da mesma forma, dos quase R$ 514 bilhões arrecadados pelo governo federal em 2009, apenas 3,21% têm origem em royalties e participações especiais do petróleo", (Afonso e Castro, 2010, p.20-21).

De uma forma ou de outra, a disputa por fundos permanece. A solução para o iminente problema pode passar por uma flexibilidade da União no que toca a repartir os seus recursos advindos dessa fonte. Ou seja, manter os recursos pertencentes aos governos dos Estados produtores e aumentar a participação das localidades não produtoras de petróleo e gás natural.

7.3.3 – Mudanças no Rateio do FPE

Criados em 1989, através da Lei Complementar nº 62, os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados não sofreram qualquer alteração de lá para cá. Quando da elaboração desses critérios, resumidos na Tabela 20 (capítulo 6), houve uma intensa

negociação ad hoc entre os governadores, que estipularam coeficientes fixos de distribuição entre as UFs, de tal forma que destinassem 85% dos recursos para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o restante para as regiões Sul e Sudeste. Desde então os critérios foram mantidos estáticos, sem considerar as mudanças econômicas, sociais e demográficas ocorridas ao longo das décadas de 1990 e de 2000, o que permite que a distribuição atual seja pouco redistributiva e concentrada em alguns poucos Estados, como mostra a Tabela 27 a seguir.

Tabela 27
Distribuição de PIB, Receita Corrente e FPE por UF - 2009

Estado	R$ per capita			
	PIB	Receita Corrente Líquida de FPE	FPE	Receita Corrente Total
Roraima	13.270,47	2.724,41	2.130,90	4.855,31
Distrito Federal	50.438,46	4.473,76	95,86	4.569,62
Acre	10.687,45	2.681,62	1.792,16	4.473,78
Amapá	11.816,60	2.328,43	1.971,50	4.299,93
Tocantins	11.277,70	2.128,31	1.216,17	3.344,49
Espírito Santo	19.145,17	2.866,01	155,74	3.021,75
Mato Grosso	19.087,30	2.677,76	278,38	2.956,14
Mato Grosso do Sul	15.406,96	2.751,49	204,31	2.955,80
Rondônia	13.455,56	2.246,97	677,84	2.924,81
São Paulo	26.202,22	2.736,71	8,75	2.745,46
Sergipe	9.787,25	1.797,21	744,91	2.542,13
Santa Catarina	21.214,53	2.375,76	75,73	2.451,49
Amazonas	14.620,94	2.148,91	297,73	2.446,64
Rio de Janeiro	22.102,98	2.407,64	34,55	2.442,19
Rio Grande do Sul	19.778,39	2.318,59	78,12	2.396,70
Goiás	14.446,68	1.946,48	173,70	2.120,18
Rio Grande do Norte	8.893,90	1.576,61	482,12	2.058,73
Minas Gerais	14.328,62	1.969,22	80,51	2.049,72
Paraná	17.779,11	1.930,47	97,69	2.028,16
Piauí	6.051,10	1.170,23	497,44	1.667,67
Pernambuco	8.901,93	1.380,14	283,57	1.663,71
Paraíba	7.617,71	1.199,84	459,92	1.659,76
Alagoas	6.728,21	1.069,68	477,24	1.546,92
Pará	7.859,19	1.161,21	297,80	1.459,00
Bahia	9.364,71	1.196,48	232,42	1.428,90
Ceará	7.686,62	1.092,22	310,77	1.403,00
Maranhão	6.259,43	890,88	410,46	1.301,34

Fonte: Elaboração própria.

Como pode ser observado, algumas UFs têm suas receitas relativas (per capita) fortemente majoradas pelo FPE, impedindo uma distribuição de receitas mais equalizada e justa. O caso mais chamativo é o do Estado de Roraima, o maior beneficiário do FPE, apesar de sua receita corrente ser relativamente elevada e de seu PIB per capita estar bem próximo da média nacional (R$ 16,917 em 2009). Com o FPE, a receita corrente desse Estado chega a praticamente o dobro da receita corrente do Estado do Rio de Janeiro, que, apesar de mais rico, possuiu uma demanda por serviços públicos muito maior do que Roraima. O contraste se torna ainda mais forte quando se busca o caso do Maranhão, que possuindo um dos piores PIB per capita do país e a pior receita corrente per capita do país recebe de FPE uma parcela relativamente pequena.

O STF (Supremo Tribunal Federal), a partir do início de 2010, passou a questionar justamente o caráter estático dos coeficientes de partilha do FPE. O questionamento partiu de demandas judiciais levantadas por alguns governos estaduais – especialmente da região Sul – que se sentiam prejudicados pela forma de distribuição do fundo. O mesmo tribunal considerou inconstitucional a permanência de coeficientes fixos como critério de rateio e determinou que uma nova fórmula de distribuição – que atendesse o princípio dinâmico da flexibilidade (critérios adaptáveis às mudanças promovidas pelo desenvolvimento econômico) – fosse sancionada até o início de 2013. Tendo em vista tal determinação, algumas propostas, nem sempre novas, começaram a surgir. De fato, as ações de inconstitucionalidade que deram origem ao questionamento da distribuição do FPE reivindicavam as regras originais de rateio do CTN (Código Tributário Nacional), anterior a Lei Complementar nº 62 de 1989. A regra anterior, que apesar de limitada tinha o caráter dinâmico, distribuía 5% da dotação proporcionalmente a extensão territorial e 95% proporcional a população ponderada pelo inverso da renda per capita.

Prado (2011) faz um apanhado completo de como o sistema de partilha funcionava pré e pós Constituição de 1988 e ainda apresenta simulações da distribuição do FPE sob diversos critérios de rateio: tanto adotando diferentes arranjos qualificados como paramétricos,[33]

[33] Prado (2011) sugere os seguintes critérios de rateio que qualificada como paramétricos: 1) regras originais do CTN, utilizando as tabelas de população e área, com reserva especial de 20% dos recursos para as regiões Norte e Nordeste e 80% para todos os Estados; 2) regras originais do CTN, utilizando as tabelas de população e área, com reserva especial de 85% para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% para as regiões Sul e Sudeste; 3) regras originais do CTN, utilizando as tabelas de população e área, com reserva especial de 85% para os Estados com renda per capita abaixo da média nacional e 15% para os Estados com renda per capita acima da média nacional; 4) 5% proporcional ao território e 95% proporcional ao inverso da diferença do IDH do Estado para o IDH máximo do país (DF), utilizando tabela de correção populacional e sem reservas para

quanto inovando com formulação que priorize a equalização de receitas orçamentárias (per capita) entre os Estados. As conclusões exaltam a praticidade da adoção de um sistema paramétrico, mas apontam deficiências nesse caso e deixam clara a preferência por um sistema de equalização de receitas: "A opção por sistemas paramétricos tem a vantagem de que a aplicação é imediata, não existe custo administrativo algum. Por outro lado, [...] os sistemas paramétricos padecem de um defeito fundamental, que é o exato oposto da principal virtude dos sistemas de equalização de receitas: eles serão sempre mais um fundo¸ e ignoram totalmente a enorme diversidade em capacidade de arrecadação própria entre os estados, assim como as diferenças nas taxas de crescimento destas arrecadações. Qualquer que seja o parâmetro, o sistema vai entregar dotações para os estados que resultarão em capacidades finais de gasto muito heterogêneas. Nossa opinião é que a adoção de um sistema de equalização de receitas, entendido como passo intermediário para futuro desenvolvimento de um sistema mais sofisticado que incorpore cálculo de necessidades fiscais, é a opção mais adequada para o Brasil no momento atual", (Prado, 2011, p.61-62).

Um sistema amplo de equalização de receitas, que inclua a capacidade de geração própria de receitas e o grau de eficiência do gasto público, aparenta ser o mais apropriado para alcançar as exigências impostas pelo STF de equalização e dinamicidade. Porém, Ter-Minassian (2012) alerta que a aplicação de um modelo desse tipo no Brasil atualmente é inviável, em função da dificuldade de calcular o potencial de aumento de receita dos Estados (legislações diferenciadas do ICMS), da falta de dados padronizados confiáveis e da falta de informação confiável sobre a estrutura de custos das categorias de gasto público. Assim, "a melhor abordagem possível para a reforma do sistema no curto prazo parece ser a que limita a equalização ao lado da receita e utiliza as receitas básicas reais de cada estado como critérios para determinar sua capacidade de renda per capita", (Ter-Minassian, 2012, p.22).

---

qualquer região ou Estado; 5) mesma regra do item 3, mas sem a tabela de coeficientes populacionais do CTN; e 6) mesma regra do item 4, mas sem a tabela de coeficientes populacionais do CTN.

Nas quatro primeiras das seis propostas apresentadas "respeitamos sempre o uso da tabela de fatores para população tal como estipulado no artigo 3º do CTN. Ele reza que, para obtenção do coeficiente principal da distribuição, a população do estado deve ser submetida a um ajuste [...]. Para os estados com população entre 2% e 10% do total a tabela é neutra. O ajuste ocorre pela imposição de 2% como percentual para os pequenos (para os dados atuais, DF, MT, MS, AC, AP, AM, RO, RR, TO) e 10% para SP (que tem 20% da população). Para alguns estados pequenos, isto chega a quadruplicar seu coeficiente. Curioso e absurdo é que esta tabela penaliza SP, que tem seu coeficiente reduzido à metade, e amplia o coeficiente do DF, que é de longe o "estado" com renda per capita mais elevada do país, mas tem população abaixo de 2%", (Prado, 2011, p.38-39).

OBSERVAÇÕES FINAIS

O estudo apresentou um diagnóstico atualizado da estrutura e do desempenho do sistema tributário e, ainda, um breve sumário das principais discussões que o cercam, inclusive com vistas a sua reforma - tão sonhada, já proposta por diferentes formas e muitas vezes, mas nunca próxima de ser concretizada.

Todo sistema tributário pelo mundo afora é marcado por peculiaridades, mas o brasileiro está entre os que mais se superam nessa qualificação. A carga tributária se destaca na quantidade (não há outra economia emergente que arrecade tanto, com níveis superiores até a média das economias avançadas) e, o pior, pela qualidade (iníquo, anti-competitivo, oneroso, complexo, dentre outras distorções). Por ser uma federação de direito e de fato, os traços marcantes da tributação são ainda mais reforçados e particularizados pela intensa descentralização, sendo aí certamente caso único de país que atribuiu o mais amplo imposto sobre valor adicionado à competência subnacional (cobrado com tanta autonomia pela esfera intermediária de governo que se provocou uma das guerras fiscais mais conhecidas, e por que não dizer nefasta, conhecida na literatura internacional especializada).

Estabilizada a moeda, retomado o crescimento e melhorado o bem-estar social, incluindo ganhos importantes na redução da pobreza e até da desigualdade, as mudanças estruturais na sociedade e na economia brasileira na última década e meia reforçaram ainda mais os traços peculiares do sistema, que, por sua vez, passou imune a onda de reformas institucionais. A carga tributária seguiu crescendo e, o mais importante e triste, piorando na sua qualidade. As propostas de reformas foram tradicionalmente concentradas no ICMS estadual, que ainda é o mais importante imposto arrecadado no País, mas cada vez pesa menos na arrecadação total, inclusive pela diminuta base que não inclui a maioria dos serviços. Já o governo federal segue reagindo à descentralização, que talvez possa ser considerada excessiva no caso dos impostos, explorando cada vez mais tributos com receita não compartilhada, desde contribuições econômicas, sociais e até mesmo taxas, o que, por sua vez, leva a multiplicidade de figuras tributárias sobre a mesma base.

Não há a menor dúvida que o sistema precisa ser reformado. O que não há é um consenso, nem mínimo, sobre como empreender tal mudança – uns defendem alterações profundas, inclusive a construção de um novo sistema, outros preferem correções pontuais e cirúrgicas. Porém, nem um e nem outro caminho tem sido trilhado para melhorar o sistema.

A proposta deste estudo foi apresentar uma avaliação atualizada, tanto com diagnóstico estatístico quanto um sumário dos debates, visando oferecer uma modesta contribuição que permita que os estrangeiros e os nacionais não especializados no tema conheçam um pouco mais do estado das artes do sistema tributário, e que seja, uma fonte adicional de conhecimento que ajude os que trabalham com tributação e federalismo no País a debater e pactuar a tão sonhada e necessária reforma do sistema tributário brasileiro.

BIBLIOGRAFIA

AEQUUS CONSULTORIA. (2011). Multicidades – Finanças dos Municípios do Brasil: 2010. Frente Nacional de Prefeitos, v.7. Vitória: Aequus. p.230.

AFONSO, J. R. R., ARAÚJO, E. A. (2004). Aumento da Arrecadação Tributária em 2004 Através da COFINS: Análise das Primeiras Mudanças de sua Cobrança. São Paulo: IEDI. Out/2004. p.45.

AFONSO, J. R. R., BARROSO, R. C. (2007). Tax System and Tax Reform in Latin America: Brazil. In: BERNARDI, et al. (2007). Tax System and Tax Reform in Latin America: Country Studies. Munich Personal Repec Archive Paper nº 5223. Pavia, Itália. Mar/2007. p.211.

AFONSO, J. R. R., CASTRO, K. P. (2010). Tributação do Setor de Petróleo: Evolução e Perspectivas. Texto para Discussão da ESAF nº 12. Brasília: ESAF. Jun/2004. p.34.

AFONSO, J. R. R., GOBETTI, S. W. (2008). Rendas do Petróleo no Brasil: Alguns Aspectos Fiscais e Federativos. Revista do BNDES, v.15, n.30. Rio de Janeiro: BNDES. Dez/2008. p.231-269.

AFONSO. J. R. R., MEIRELES, B. B. (2006). Carga Tributária Global no Brasil, 2000/2005: Cálculos Revisitados. Caderno NEPP n 75. Campinas: UNICAMP/NEPP. Mar/2006. p.101.

AFONSO, J. R. R., RAMUNDO, J. C. M., ARAUJO, E. A. (1998). Breves Notas Sobre o Federalismo Fiscal no Brasil. mimeo. p.12.

ALVES, M. A. S. (2001) Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo. Dissertação de Mestrado em Economia apresentada a IE/UNICAMP. Campinas. p.106.

AMARO, M. N. (2000). Previdência Social na América do Sul. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília. Set/2000. p.81.

ARAUJO, E. A. (2005). Além das Contribuições Sociais no Brasil. Brasília: CEPAL, Escritório no Brasil. Out/2005. p.101.

BARATTO, G., LOBATO, J. R. S. (2006). Cenário de Reforma Tributária com Tributação Dual sobre o Consumo. Caderno Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros nº 5. Brasília. Mai/2007. p.89.

BARATTO, G.; MACEDO, M. M. (2007) Regime tributário do ICMS nas Transações Interestaduais - Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual?. Revista Paranaense de Desenvolvimento, n.113. Curitiba. Jul-Dez/2007. p.9-30.

BERNARDES, F. C., MELO, J. P. F. A. (2008). O Princípio da Capacidade Contributiva e a Justa Tributação do IPVA. Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI. Brasília. Nov/2008. p.7222-7253.

BONES, T. F. F. (2006). A Aplicação de Alíquotas Progressivas no IPTU. Jus Navigandi, ano 11, n. 1144. Teresina.Ago/2006. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/8812>.

BORDIN, L. C. V. (2002). Sistemas Tributários e Princípios Teóricos de Tributação. mimeo. p.60.

CARVALHO, F. C. L. (2008). Aspectos Éticos da Exploração do Petróleo: Os Royalties e a Questão Intergeracional. Dissertação de Mestrado em Ciências em Planejamento Energético apresentada a COPPE/UFRJ. Rio de Janeiro. p.150.

CARVALHO JR., P. H. B. (2006). IPTU no Brasil: Progressividade, Arrecadação e Aspectos Extra-Fiscais. Texto para Discussão nº 1251. Rio de Janeiro: IPEA. Dez/2006. p.48.

CASTRO. K. P. (2010). Impactos da Reforma do PIS/Cofins na Indústria Brasileira. Dissertação de Mestrado em Economia apresentada ao PPGE/UFF. Niterói. p.98.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INDÚSTRIAS. (2008). Principais Problemas da Empresa Exportadora: Sistema Tributário. Brasília: CNI. Jun/2008. p.5.

CONTI, J. M. (1999). O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): Principais Questões. Jus Navigandi, ano 4, n. 36. Teresina.Nov/1999. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/1401>.

DULCI, O. S. (2002). Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política n.18. Curitiba. Jun/2002. p.95-107.

FALETTI, T. (2006). Efeitos da Descentralização nas Relações Intergovernamentais: O Brasil em Perspectiva Comparada. Sociologias, Ano 8, nº 16. Porto Alegre.Jul-Dez/2006. p.46-85.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. (2009). Proposta de Alteração nos Mecanismos de Compensações de Tributos Federais e Estaduais do Produto Exportado. DEPECON. São Paulo: FIESP. p.8.

_____. (2011a). Apresentação "Custos Econômicos e Sociais da Guerra Fiscal do ICMS na Importação", Auditoria BDO. DECOMTEC. São Paulo: FIESP. p.18. Disponível em: www2.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=1915.

_____. (2011b). Custos Econômicos e Sociais da Guerra Fiscal do ICMS na Importação. DECOMTEC. São Paulo: FIESP. p.9.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. (2004). Impactos da Mudança na Cofins nas Indústrias do Rio de Janeiro. Nota Técnica de Conjuntura Econômica nº10. Rio de Janeiro: FIRJAN. p.2.

FERNANDES, C. F. A Evolução da Arrecadação de Royalties do Petróleo no Brasil e seu Impacto sobre o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro. Monografia de Bacharelado apresentada ao IE/UFRJ. Rio de Janeiro. p.72.

FERREIRA, S. (2001). Simulação da Substituição do ISS por Imposto sobre Consumo Local. Informe-se n. 26, Rio de Janeiro: BNDES. p.8.

FORNEROLLI, L. A. Z. (sem data). Progressividades do IPTU. mimeo. p.18.

FRIEDMANN, R., MONTALVÃO, E. (2003). Compensações Financeiras pela Exploração de Recursos Naturais da União: Política Atual e Recomendações de Reforma. Estudo nº 29 da Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília: Senado Federal. Mar/2003. p.21.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. (2001). Government Finance Statistics Manual.Washington, EUA: FMI. Dez/2001. p.199.

GOBETTI, S. W. (2011). Federalismo Fiscal e Petróleo no Brasil e no Mundo. Texto para Discussão nº 1669. Rio de Janeiro: IPEA. Out/2011. p.39.

IMMERVOLL, H. et al. (2006). The Impact of Brazil's Tax-Benefit System on Inequality and Poverty. Discussion Paper Series IZA nº 2114. Bonn, Alemanha. p.27.

INSTITUTO DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL. (2006). O Problema dos Créditos de ICMS Acumulados pelos Exportadores: Uma Proposta Alternativa. São Paulo: IEDI. Abr/2006. p.29.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. (2009). Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. Comunicado da Presidência nº 23. Brasília. Jul/2009. p.7.

KHAIR, A. (2011). Avaliação do Impacto de Mudanças nas Alíquotas do ICMS nas Transações Interestaduais. Relatório Final de Pesquisa para o BID. Nov/2011. p.37.

KALDOR, N. (1955). An Expenditure Tax. 4 ed. London: Unwin University Books.

MEDEIROS NETO, J. S. (2001). Tributos Cumulativos. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados. Ago/2001. p.11.

MENDES, M., MIRANDA, R. B.; COSIO, F. B. (2008). Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma. Texto Para Discussão nº 40 da Consultoria Legislativa do Senado Federal/Coordenação de Estudos. Brasília: Senado Federal. Abr/2008. p.111.

MENEGHETTI NETO, A. (1992). Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações. Indicadores Econômicos FEE, v. 20, n. 3. Porto Alegre.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. (2007). Estudo sobre a Substituição do ISS pelo IVV. Brasília: Ministério da Fazenda. Set/2007.p.14.

NASCIMENTO, S. P. (2009). Guerra Fiscal: Uma Análise Quantitativa para Estados Participantes e Não Participantes. Revista de Economia, v. 10, n. 2. Brasília. Mai-Ago/2009. p.211-237.

PAES, N. L., BUGARIN, M. N. S. (2006). Parâmetros Tributários da Economia Brasileira. Estudos Econômicos, v.36, n.4. São Paulo. Out-Dez/2006. p.699-720.

PETTI, R. (1998). O que há de novo no novo Imposto Territorial Rural (ITR). Indicadores Econômicos FEE, v. 26, n. 2. Porto Alegre.

PRADO, S. (2005). Guerra Fiscal e Políticas de Desenvolvimento Estadual no Brasil. Fiscal Competition and Regional Imbalances Workshop. Belém. Ago-Set/2005. p.38.

_____. (2006). Transferências Intergovernamentais na Federação Brasileira: avaliação e alternativas de reforma. Caderno Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros nº 6. Brasília. p.323.

_____. (2011). Equalização Estadual no Brasil: Alternativas e Simulações para a Reforma do FPE. Instituto de Economia da UNICAMP. Campinas. Dez/2011. p.83.

PRICE WATERHOUSE COOPERS. (2008). Paying Taxes 2008: The Global Picture. p.72.

QUADROS, W. L. (1994). O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: Uma Análise da Sistemática de Tributação do Consumo no Brasil. Dissertação de Mestrado em Economia apresentada a IE/UNICAMP. Campinas. p.101.

RAWLS, J.(2002). Uma Teoria da Justiça. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes.

REZENDE. F. (2007). Acumulação de Créditos de ICMS nas Exportações: O Problema e Proposta de Solução. *mimeo*. p.9.

REZENDE, F., AFONSO, J. R. R., SILVEIRA, F. G. (2011). Equidade Fiscal no Brasil. Relatório Final de Pesquisa para o BID. Jan/2011. p.105.

RIBEIRO, L. A. (2010). A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária. Núcleo de Estudos Fiscais. São Paulo: FGV. Ago/2010. p.32.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. (2011). Questões Formuladas a RFB. Apresentação a CAE/Subcomissão Temporária de Avaliação da Política Fiscal. Reunião de 15/08/2011. Brasília. Ago/2011. p.11.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (2011). O que você Precisa saber sobre Transferências Constitucionais Legais: CIDE – Combustíveis. Brasília: STN. Jul/2001. p.8.

SILVA. N. L. C. (2005). Reforma Tributária e Crescimento Econômica. Boletim de Conjuntura n. 69. Rio de Janeiro: IPEA. Jun/2005. p.85-95.

SILVEIRA, F. G. (2008). Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos Distributivos. Tese de Doutorado em Economia apresentada a UNICAMP. Campinas. p.149.

SINDIFISCO NACIONAL. (2011). A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. Brasília: SindifiscoNacional. p.7.

SIQUEIRA, R. B., NOGUEIRA, J. R. B., SOUZA, E. S. (2010). Alíquotas Efetivas e a Distribuição da Carga Tributária Indireta entre as Famílias no Brasil. XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília. p.36.

_____. (2012). O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo? mimeo. Fev/2012. p.18.

SOARES, M. R. C. (2011). Lei Kandir: Breve Histórico. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados. Nov/2007.p.15.

_____. (2011). Anotações sobre Reforma Tributária. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados. Abr/2011.p.21.

SOUZA, C. (1997). Constitutional Engineering in Brazil: The Politics of Federalism and Decentralization. Nova Iorque: St. Martin's Press. p.204.

STIGLITZ, J. (1999). Economics of The Public Sector. 3 ed. New York: Norton. p.821.

TER-MINASSIAN, T. (2012). Reforma do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Texto para Debate IDB-DP-216 do BID. Mar/2012. p.36.

TRISTÃO, J. A. M. (2003). Administração Tributária dos Municípios Brasileiros. Tese de Doutorado em Administração apresentada a FGV/EAESP. São Paulo. p.172.

VALOR ECONÔMICO. (2011). Prejuízo do Rio com Isenção sobre Combustíveis é maior que Perda de Royalties. Matéria de 21/11/2011. São Paulo: Valor Econômico.

VARSANO, R. (sem data). Sistema Tributário para o Desenvolvimento. mimeo. p.22.

_____. (1996). A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 27, n. 1. Rio de Janeiro: IPEA. Abr/1997. p.1-40.

_____. (1997). Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Rio de Janeiro: IPEA. Jun/1997. p.3-18.

_____. (2001). Tributação Cumulativa, Distorção a Erradicar. Boletim de Conjuntura n. 53. Rio de Janeiro: IPEA. Abr/2001. p.57-59.

VARSANO, R., FERREIRA, S. G., AFONSO, J. R. R. (2002). Fiscal Competition: A Bird's Eye View. Texto para Discussão nº 887. Rio de Janeiro: IPEA. Junho/2002. p.18.

VARSANO, R. et al. (2001). Substituindo o PIS e a Cofins – e por que não a CPMF? – por uma Contribuição Não-Cumulativa. Texto para Discussão nº 832. Rio de Janeiro: IPEA. Out/2001. p.53.

VIOL, A. L. ; RODRIGUES, J. J. (2000). Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil. Trabalho Premiado no XIII Concurso de Monografias CIAT-AEAT-IEF/RFB. Brasília. p.55.

ZOCKUN, M. H. et al. (2007). Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. Texto para Discussão FIPE nº 3. São Paulo: FIPE. Mar/2007. p.101.

ANEXO

Lista Atualizada de Tributos Cobrados no Brasil

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - **Lei 10.893/2004**
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - **Lei 5.461/1968**
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - **Lei 10.168/2000**
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - **Decreto 6.003/2006**
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - **Decreto-Lei 8.621/1946**
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da **MP 1.715-2/1998**
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - **Lei 10.336/2001**

20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - **Lei 10.168/2000**
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - **Decreto 6.297/2007**
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - **Emenda Constitucional 39/2002**
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da **Medida Provisória 2228-1/2001** e **Lei 10.454/2002**
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo **578 da CLT**, e a Confederativa foi instituída pelo **art. 8, inciso IV, da Constituição Federal** e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na **CLT**)
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - **Lei Complementar 110/2001**
28. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
29. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
32. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
33. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da **EC 31/2000**
34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - **Lei 5.070/1966** com novas disposições da **Lei 9.472/1997**
35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da **Lei 9.998/2000**
37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do **Decreto-Lei 1.437/1975** e **art. 10 da IN RFB 180/2002**

38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - **Lei 10.052/2000**
39. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
40. Imposto sobre a Exportação (IE)
41. Imposto sobre a Importação (II)
42. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
43. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
44. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
45. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
46. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
47. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
48. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
49. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
50. INSS Autônomos e Empresários
51. INSS Empregados
52. INSS Patronal
53. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
54. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - **Lei 10.870/2004**
57. Taxa de Avaliação da Conformidade - **Lei 12.545/2011** - art. 13
58. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - **Decreto-Lei 1.899/1981**
59. Taxa de Coleta de Lixo
60. Taxa de Combate a Incêndios
61. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
62. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - **Lei 10.165/2000**
63. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - **Lei 10.357/2001**, art. 16
64. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
65. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - **Lei 11.292/2006**

66. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da **MP 437/2008**
67. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - **Lei 7.940/1989**
68. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da **MP 2.158-35/2001**
69. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária **Lei 9.782/1999**, art. 23
70. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - **Lei 10.834/2003**
71. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da **Lei 12.249/2010**
72. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997
73. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - **Lei 9.765/1998**
74. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
75. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
76. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - **Lei 9.960/2000**
77. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da **Lei 9.933/1999**
78. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
79. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da **Lei 9.427/1996**
80. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da **Lei 9.612/1998** e nos art. 7 e 42 do **Decreto 2.615/1998**
81. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da **Lei 10.233/2001**
82. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - **Lei 9.961/2000**, art. 18
83. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da **IN 680/2006**
84. Taxa de Utilização do MERCANTE - **Decreto 5.324/2004**
85. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
86. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - art. 23 da **Lei 12.529/2011**

Fonte: www.portaltributario.com.br.

Tabela 28
Arrecadação Tributária Originária de Outras Receitas - 2010

	Arrecadação (R$ Bilhões)	Multas e Juros (R$	Total (R$ Bilhões)	% do Total	% PIB	R$ per capita
Outras receitas	**0,00**	**16,15**	**16,15**	**100,00%**	**0,43%**	**88,00**
Outras Multas e Juros de Mora (Municípios)	0,00	7,55	7,55	46,76%	0,20%	41,15
Outras Multas e Juros de Mora (Estados)	0,00	8,58	8,58	53,09%	0,23%	46,72
Outras Multas e Juros de Mora (União)	0,00	0,03	0,03	0,16%	0,00%	0,14

Fonte: Elaboração própria.