

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

NATALIA BORBA FERREIRA

CUSTOS TRIBUTÁRIOS, CARGA TRIBUTÁRIA E SUA ESTIMATIVA NO BRASIL

Porto Alegre

2006

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

NATALIA BORBA FERREIRA

CUSTOS TRIBUTÁRIOS, CARGA TRIBUTÁRIA E SUA ESTIMATIVA NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Economia Aplicada.

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

Porto Alegre

2006

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
Responsável: Biblioteca Gládis W. do Amaral, Faculdade de Ciências Econômicas da
UFRGS.

F383c Ferreira, Natalia Borba
 Custos tributários, carga tributária e sua estimativa no Brasil / Natalia
Borba Ferreira. – Porto Alegre, 2006.
 105 f. : il.

 Ênfase em Economia Aplicada.

 Orientador: Eugenio Lagemann.

 Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Universidade
Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2006.

 1. Carga tributária : Brasil. 2. Receita tributária : Brasil. I. Lagemann,
Eugenio. II. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de
Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia. III.
Título.

CDU 336.221.26

NATALIA BORBA FERREIRA

CUSTOS TRIBUTÁRIOS, CARGA TRIBUTÁRIA E SUA ESTIMATIVA NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Economia Aplicada.

Aprovada em: Porto Alegre, 16 de fevereiro de 2007.

Prof. Dr. Eugenio Lagemann – Orientador

UFRGS

Prof. Dr. Alfredo Meneghetti Neto

PUCRS

Prof. Dr. Marcelo S. Portugal

UFRGS

Prof. Dr. Igor Alexandre Clemente de Morais

UNISINOS

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho para aqueles que mais amo, e agradeço a Deus, todos os dias, por poder tê-los participando de minha vida e de minhas conquistas; Meus pais, Zéca e Maria, meus queridos irmãos Tiara, Zequinha e Mazé, e meu amor Marcos André.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos serão inicialmente direcionados para os que foram meus coordenadores no Curso de Matemática da Universidade da Região da Campanha, durante o tempo em que lecionei no mesmo; Vera Brasil e Luciana Teixeira, por toda a confiança que depositaram em mim, por toda a amizade e cumplicidade. Agradeço aos professores que tive durante a minha formação em Matemática pela UFRGS, principalmente a Professora Maria Alice Gravina e a Professora Loiva Cardoso de Zeni, que foram acima de tudo exemplos para a minha profissão. Agradeço ao impecável trabalho das funcionárias da secretaria do PPGE, que foram incansáveis na tarefa de nos atender (alunos do mestrado profissional), desde o momento da inscrição no programa até o seu término. Não poderia esquecer de agradecer com todo afeto, aqueles que foram além de meus colegas de mestrado, verdadeiros companheiros para todas as horas, principalmente uma colega em especial, minha querida amiga Ana Maria Gryzer. E por fim, meus agradecimentos vão para os professores do programa de mestrado, verdadeiros exemplos profissionais, e como não poderia deixar de ser, um agradecimento muito especial, para meu orientador Professor Eugênio Lagemann, indispensável em todo processo do meu trabalho.

RESUMO

Este estudo descreve os custos tributários que incidem sobre os contribuintes, tendo como enfoque principal a carga tributária. A carga tributária é conceituada e analisada nos seus aspectos teóricos, com destaque para a justa distribuição do ônus tributário entre as pessoas. No segundo momento são apresentadas e comparadas as diferentes metodologias das estimativas de carga tributária no Brasil, ressaltando as fontes de dados e as hipóteses simplificadoras de cada uma delas. Em seguida é descrito o procedimento para estimar no final de 2006 a carga tributária brasileira para 2005, evidenciando a disponibilidade de dados e as dificuldades de realizar essa tarefa. Finalmente são qualificadas as estimativas das diferentes instituições brasileiras em relação a seus objetivos, permitindo uma melhor compreensão das razões de alguma diferença nos valores calculados, que dependem basicamente do momento de sua divulgação e de sua finalidade.

Palavras-chave: Custos Tributários. Carga Tributária. Receita Tributária.

ABSTRACT

This paper describes the tax expenses that fall on the contributors, and its main approach is the tax ratio. The tax ratio is conceptualized and analyzed in its theoretical aspects, emphasizing the fair distribution of the tax onus among people. Later, we present and compare the different methodologies of the estimates of tax ratio in Brazil, highlighting the sources of data and the simplifying hypothesis of each one of them. It is described the proceedings to estimate the tax ratio of 2005, at the end of 2006, highlighting the availability of data, as well as the difficulties to accomplish such task. Finally, we qualify the estimates of the different Brazilian institutions regarding their aims, allowing a better understanding of the reason for some discrepancies in the numbers, which basically depend on the moment of their release and on their purpose.

Keywords: Tax Expenses. Tax Ratio. Tax Revenue.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Os Custos dos Tributos: Uma Visão Geral e Integrada.....	19
---	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Efeito de Aplicação de um Imposto Unitário sobre o Consumo.....	22
Gráfico 2 - Curva de Laffer	24
Gráfico 3 - Curvas de Indiferença para o Nível de Satisfação do Consumidor.....	34
Gráfico 4 - Ótimo de Pareto - Na Intersecção da Curva das Possibilidades de Produção e de Indiferença.....	34
Gráfico 5 - Incidências Tributárias.....	41
Gráfico 6 – Distribuição da Arrecadação Tributária entre os Principais Tributos no Brasil em 2002	47
Gráfico 7 – Distribuição da Arrecadação Tributária por Bases de Incidência: 2002.....	48
Gráfico 8 – Natureza Jurídica dos Impostos (% PIB)	57
Gráfico 9 – Carga Tributária por Bases de Incidência em 2005	57
Gráfico 10 – Carga de ICMS e PIS/COFINS sobre o Custo da Cesta de Produtos Alimentares nas Áreas Urbanas (em Porcentagem).....	71
Gráfico 11 - Carga Tributária Bruta por Esferas de Governo – 2005 (% do PIB).....	92

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Alternativas de Transferência de Impostos	77
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos de Conformidade, de Administração e Operacionais Tributários em Porcentagem do PIB para Diversos Países em 1986	27
Tabela 2 - Custos de Conformidade, de Administração e Operacionais Tributários em Porcentagem do PIB para Diversos Países em 2000	28
Tabela 3 - Origem do Imposto de Renda.....	38
Tabela 4 - Receita Tributária, por Esfera de Governo – 2003.....	45
Tabela 5 – Carga Tributária Brasileira em 2005 – Detalhamento por Tributos	50
Tabela 6 – Arrecadação de Tributos.....	52
Tabela 7 – Média de dias trabalhados por ano para pagar tributos no Brasil.....	53
Tabela 8 - Média de dias trabalhados por ano para pagar tributos em outros países (em 2005)....	54
Tabela 9 – Carga Tributária de 2005 por Tributo e Sua Classificação.....	55
Tabela 10 – Natureza Jurídica dos Tributos 2005	56
Tabela 11 – Carga Tributária sobre o Consumo (Bens e Serviços) 2005.....	58
Tabela 12 – Divisão da População por Classe de Rendimento Mensal	61
Tabela 13 – Tributação sobre o Consumo	63
Tabela 14 – Tributação sobre a Renda	65
Tabela 15 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado	66
Tabela 16 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado	67
Tabela 17 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado	67
Tabela 18 – Estimativa das Linhas de Pobreza e de Indigência em 1996 – Expressas pelo Custo da Cesta Básica de Alimentos <i>per Capita</i> /Mensal (R\$ de setembro de 1996)	70
Tabela 19 – Índices de Gini e de Theil considerando-se a incidência ou a isenção da carga fiscal sobre alimentos	72
Tabela 20 - Proporção de pobres e de indigentes considerando-se a incidência ou a isenção da carga fiscal sobre alimentos (em porcentagem).....	72
Tabela 21 – Distribuição da Renda Disponível no <i>Status Quo</i>	83
Tabela 22 - Distribuição Cumulativa das Famílias Ordenadas de Acordo com a % da Renda Disponível Recebida.....	83
Tabela 23 - Estimativa para Carga Tributária Brasileira de 2005 (R\$ Milhões – Nominais ou Correntes)	93

LISTA DE SIGLAS

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTB - Carga Tributária Bruta
CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DPC - Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Defesa
FCO - Fundo de Financiamento do Centro-Oeste
FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FNDE - Fundo Nacional para o Desenvolvimento da Educação
FNE - Fundo de Financiamento do Nordeste
FNO - Fundo de Financiamento do Norte
FPE - Fundo de Participação dos Estados
FPM - Fundo de Participação dos Municípios
FUNDAF - Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN - Instituição Normativa da Receita Federal
INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRPF - Imposto de Renda Pessoas Físicas
IRPJ - Imposto de Renda Pessoas Jurídicas
IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte
ITBI - Imposto sobre a Transmissão inter Vivos de Bens Imóveis
ITCD - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
ISS - Imposto sobre Serviços
MPOG - Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

PAES - Parcelamento Especial

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Serviço Público

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

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

SRF - Secretaria da Receita Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 CUSTOS DOS TRIBUTOS.....	18
2.1 QUADRO TOTAL DOS CUSTOS.....	18
2.2 CARGA TRIBUTÁRIA.....	30
3 METODOLOGIAS DE ESTIMATIVAS DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	43
3.1 FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE)	44
3.2 BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES): CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE 2002	46
3.3 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM 2005...	49
3.4 INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT): CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO ANO DE 2005.....	51
3.5 RECEITA ESTADUAL DO RIO GRANDE DO SUL: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM 2005.....	54
3.6 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE SALÁRIOS	59
3.7 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA): CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE ALIMENTAÇÃO NAS GRANDES REGIÕES URBANAS BRASILEIRAS	68
3.8 IBRAHIM ERIS E OUTROS: DETERMINAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL, BASEADA NA INFLUÊNCIA DA EXISTÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO	73
3.9 VISÃO SINTÉTICA E LIÇÕES DAS DIVERSAS METODOLOGIAS.....	85
4 ESTIMATIVA PARA A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE 2005... 88	88
4.1 METODOLOGIA E FONTE DE DADOS	89
4.2 PROBLEMAS E DIFICULDADES.....	94
5 CONCLUSÃO	97
REFERÊNCIAS	101

1 INTRODUÇÃO

Desde o final do século XIX preocupa aos estudiosos das finanças públicas o tamanho do Estado e seu papel na atividade econômica. Os manuais de Economia do Setor Público¹ apresentam os diversos estudos, iniciando por Adolph Wagner. O comportamento por ele detectado na análise das despesas em comparação com o PIB em países desenvolvidos como Alemanha, Estados Unidos e Japão ficou conhecido como a “Lei de Wagner”, segundo a qual as despesas crescem a taxas superiores à da renda. Quer dizer, existe uma tendência ao crescimento contínuo do Estado no contexto de desenvolvimento econômico. Estudos posteriores, como os de Musgrave, por exemplo, mostraram que o crescimento do tamanho do Estado está associado ao nível de desenvolvimento econômico. Ao invés de um crescimento contínuo, observa-se um abrandamento das taxas na fase de maturidade do desenvolvimento industrial. Para as sociedades pós-industriais se espera até uma retomada do crescimento estatal.

Salienta-se que o controle do tamanho do Estado era realizado pelo comportamento da despesa, para o qual se encontrou uma saída: os “gastos tributários”. Portanto, se antes o setor público oferecia subsídios a empresas e transferências a pessoas, explicitados nos orçamentos e afetando o nível das despesas, agora se mascarava essa ação mediante a não-realização de receitas. Dessa forma, as despesas eram artificialmente reduzidas, mas a ação estatal continuava, em essência, a mesma. Já na década de 1950, na Alemanha se exigia a divulgação dos “gastos tributários”, benefícios fiscais que substituem despesas. Atualmente em diversos países existe essa exigência (MESSERE, 1993). A Constituição brasileira de 1988, em seu artigo 165, parágrafo 6º, também determinou a demonstração regionalizada do efeito sobre a receita de isenções, anistias e remissões (BRASIL, 1988).

Enquanto o Brasil buscava desenvolver-se com base no modelo de substituição de importações, em que a exploração do mercado interno era o fator mais importante, o Estado assumia um papel preponderante e geralmente aceito. Entretanto, a sua inviabilidade financeira desde o início da década de 1980 em que a crise do modelo de desenvolvimento baseado no endividamento externo se projetou na crise das finanças públicas, obrigou o país a buscar novos caminhos. E esses estão na abertura das fronteiras, seja para a integração

¹ Ver, por exemplo, Giambiagi e Alem (2001) e Riani (1997).

regional, na construção do Mercosul, seja para o mercado internacional em processo de globalização financeira.

Esse processo de abertura da economia brasileira colocou no centro das preocupações a capacidade competitiva dos produtos nacionais nos mercados externos e locais, estes até então resguardados por medidas aduaneiras. Um dos fatores cruciais se refere aos custos de produção, ensejando que se passasse a insistir na redução do “custo Brasil”. Esse custo envolve inúmeras variáveis. A mais imediata se situa na disponibilidade de matérias primas e mão-de-obra baratas. Importantes também são os serviços de infra-estrutura rodoviária e portuária. Mas, sem dúvida, a maior atenção têm merecido os custos tributários.

Enquanto os insumos e a mão de obra são inevitáveis, obrigando à busca de inovações tecnológicas e de treinamento para reduzir custos ou elevar o desempenho, os tributos e seu nível de aplicação resultam de uma decisão política, o que aparentemente lhes dá um caráter de maior flexibilidade.

No mundo atual não se foca mais o tamanho do Estado pelo volume de gastos, mas pelo volume de receitas retiradas da economia. O monitoramento, agora, se concentra nos custos tributários e, de maneira mais concreta, na carga tributária. Disso decorre a divulgação reiterada de estimativas da “carga tributária”. O grande volume de informação a respeito, na verdade, nem sempre é esclarecedor. Muitas vezes fica difícil ao leitor comum se situar nesse turbilhão em que se misturam conceitos e concepções. Para deixar a situação ainda mais confusa, basta lembrar que se criou uma situação contraditória no Brasil: a carga tributária é considerada excessiva, mas ao mesmo tempo se constata a insuficiência na prestação de serviços públicos de educação e, principalmente, de saúde para as populações mais carentes, sem falar na paralisia praticamente total dos investimentos em infra-estrutura.

Dessa forma, tratar dos custos tributários é um imperativo. Por esse motivo essa dissertação tem como objetivo central oferecer uma visão integrada dos custos tributários, enfocando mais precisamente a carga tributária e sua estimativa.

Como objetivos específicos seguem:

- a) a análise dos custos tributários no contexto teórico;
- b) a descrição e comparação das metodologias de estimativas de carga tributária mais divulgadas no Brasil; e
- c) a apresentação do processo de estimativa da carga tributária.

Para alcançar esses objetivos, serão utilizadas a literatura teórica especializada e publicações, seja de forma escrita ou por meio eletrônico, das entidades que estimam a carga

tributária. Para a estimativa da carga são usadas as fontes de dados normalmente utilizados nas estimativas.

O trabalho está estruturado da seguinte forma. Além dessa introdução, seguem três capítulos e a conclusão. O primeiro capítulo apresenta a classificação dos custos tributários e sua fundamentação teórica, com ênfase para a carga tributária em que se destaca a distribuição pessoal do ônus tributário. No segundo capítulo são descritas e comparadas as metodologias empregadas pelas mais divulgadas estimativas da carga brasileira e suas fontes de informação. No terceiro capítulo se descreve o processo de estimativa da carga tributária brasileira, destacando os pontos de dificuldades e suas soluções. Na conclusão se encontra a mensagem principal do trabalho.

2 CUSTOS DOS TRIBUTOS

Neste capítulo fica definido, inicialmente, o universo dos custos envolvidos na tributação, com a descrição de cada uma das fontes. A seguir o foco está direcionado para os custos que se referem à receita tributária, tema principal deste trabalho. Nesse caso, apresentam-se os conceitos e as diversas formas como se costuma mensurar a “carga tributária” ou “fiscal”. No final se comenta a forma de divisão entre as pessoas da carga tributária.

2.1 QUADRO TOTAL DOS CUSTOS

Para a sociedade, os custos que resultam da presença do Estado tributário na economia não se limitam aos valores arrecadados, que comumente estão no centro da preocupação nos relatos a respeito da carga tributária. Bertolucci (2003) se preocupou em levantar todos os possíveis custos ao buscar na sua pesquisa uma resposta à pergunta central: quanto custa pagar tributos?

A sistematização das diversas fontes de custos, organizada com base na leitura da obra de Sandford¹, Godwin e Hardwick (1989), está registrada no Quadro 1, abaixo.

No primeiro nível estão destacadas três categorias de custos tributários:

- a) os tributos, qual seja, o valor de sua arrecadação;
- b) os custos operacionais tributários; e
- c) os custos de distorção.

Os tributos ou a receita tributária que constituem nosso principal enfoque serão apresentados em detalhes mais adiante.

¹ O nome de Cedric Sandford por vezes se confunde com os custos de conformidade, mas ele teve uma atuação bem mais diversificada no estudo da tributação, pois também foi membro, por exemplo, do *Meade Committee*, coordenado por James E. Meade, no período de 1976 a 1978, que definiu a reforma tributária do sistema inglês e se tornou referência para a política tributária em termos internacionais.

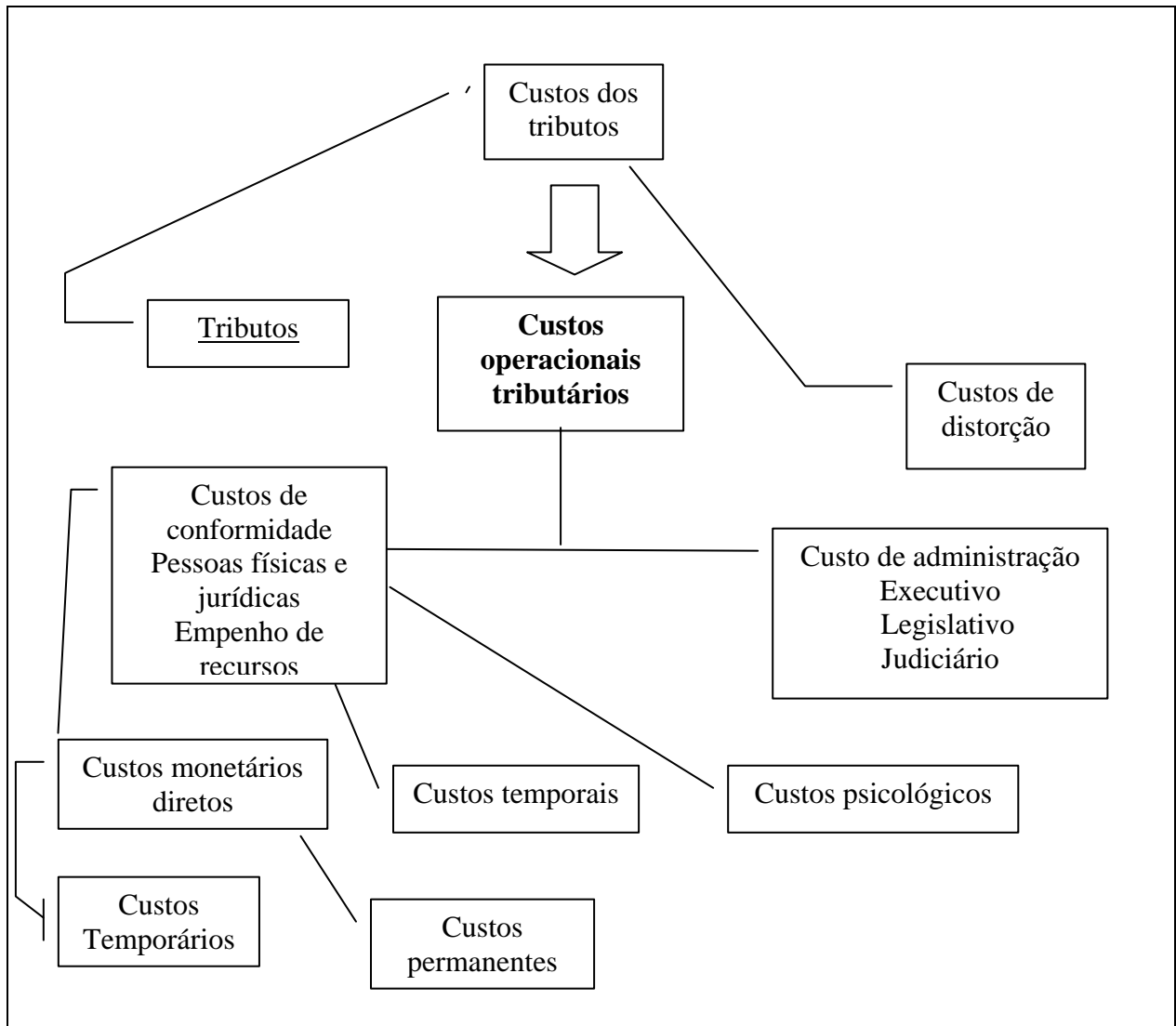


Figura 1 - Os Custos dos Tributos: Uma Visão Geral e Integrada

Fonte: BERTOLUCCI, 2003, p. 24.

2.1.1 Custos de Distorção

Os custos de distorção envolvem as alterações no sistema de preços relativos de produtos e fatores de produção em uma economia, em consequência das exigências tributárias.

As alterações nas regras tributárias têm diversos efeitos. O mais conhecido é o efeito-preço, pelo qual se distribui o ônus tributário entre consumidores e produtores. Trata da incidência tributária. O efeito-renda, por sua vez, é o decorrente do ônus tributário, afetando a

disponibilidade de renda dos contribuintes após a instituição das alterações. O efeito-substituição resulta da alteração da decisão de mercado tomada por consumidores e produtores após a implantação das novas regras tributárias. De todos os efeitos, o que se tomam como inevitáveis são os efeitos preço e renda. O efeito substituição, entretanto, é tido como prejudicial à eficiência econômica, pois afeta as decisões de mercado baseadas na racionalidade. Assim, entre os princípios de otimização do sistema tributário se encontra o da neutralidade, qual seja o de manter as decisões de combinação de bens de consumo, de fatores de produção e na alocação do tempo entre o tempo dedicado ao trabalho e ao lazer anteriores à incidência tributária (LAGEMANN, 2004).

A neutralidade no sistema tributário se alcança quando o tipo de imposto cobrado não gera uma distorção da alocação de recursos dentro das preferências pelo consumo ou da produção. Nesse sentido, quanto mais homogêneo for o tipo de imposto maior é a eficiência do sistema tributário.

Para um sistema ser eficiente, e portanto neutro, é até admissível que um indivíduo consuma menos de um certo produto de sua preferência, caso sua renda disponível diminuía com um certo tipo de tributação (imposto sobre a renda), mas não é admissível que ele substitua este produto (de sua preferência), por outro que passe a ser menos tributado, por algum motivo(imposto sobre consumo). E para que o sistema tributário permaneça neutro com a implementação e/ou aumento de um imposto, este tem que impactar proporcionalmente na alocação de recursos dentro das preferências de consumo e de produção. Logo, o imposto sobre a renda, é um exemplo de imposto em que ocorre a neutralidade, mas também pode-se citar um exemplo, no caso do imposto sobre o consumo, onde esta neutralidade não costuma ocorrer.

Para exemplificar melhor o impacto de um imposto que gera neutralidade sobre o sistema tributário, apresenta-se o imposto sobre a renda em uma situação generalizada pela autora do presente trabalho, abstraída de exemplos de livros textos que escrevem sobre esta teoria.

Tem-se uma cesta de preferências de um certo indivíduo com dois produtos “x e y” definida pela função $C [(1 - I_r)nx ; (1 - I_r)my]$, onde: I_r é o imposto sobre a renda do indivíduo, $0 \leq I_r \leq 1$, $n \geq 1$ e $m \geq 1$. Se por exemplo, $I_r = 0$, $n = 2$ e $m = 3$, tem-se $C (2x ; 3y)$, ou seja, para este indivíduo estar satisfeito de forma racional, ele tem que consumir duas vezes o produto “x”, ao mesmo tempo em que ele estiver consumindo três vezes do produto “y”, em um situação hipotética de imposto nulo sobre a renda .

No momento em que o imposto não for mais nulo, e portanto, sendo inserido sobre a renda deste indivíduo, este, ao diminuir o seu poder de compra (em razão desta tributação), fazendo com que se obrigue a alterar a sua cesta de preferências, comprando menos dos produtos de sua cesta, e conseqüentemente, reduzindo o consumo destes mesmos produtos, mas de forma proporcional. Pois este tipo de imposto vai impactar da mesma forma sobre os dois produtos da cesta de preferências, já que este imposto não incide sobre cada produto individualmente, e sim sobre a renda total do indivíduo, que poderá continuar a compra-los de acordo com suas preferências, mas é claro que, com uma sua renda diminuída pela tributação.

Por exemplo, no caso de um imposto $I_r = 0,5$, onde o indivíduo tenha que reduzir o seu consumo pela metade, a cesta se tornaria então definida por: $C(x; 1,5y)$. Ou seja, ele está consumindo menos, mas dos mesmos produtos e na mesma proporção de sua cesta de preferências anterior à tributação sobre a sua renda. Neste caso, o imposto é neutro no que concerne ao consumo, pois não está afetando a eficiência das decisões de alocação de recursos para a produção e o consumo de mercadorias e serviços.

Já no caso de aplicar-se impostos sobre o consumo, não se tem neutralidade do tributo, como já foi dito anteriormente. Pois o indivíduo tende a reduzir, ou até substituir um produto da sua cesta de preferências por outro semelhante, e menos tributado. Para exemplificar melhor o impacto deste tipo de imposto sobre o consumo, no sistema tributário, segue o exemplo abaixo.

Tem-se uma cesta de preferências de um certo indivíduo com dois produtos “x e y” definida pela função $C[(1 - I_1)nx; (1 - I_2)my]$, onde: I_1 é o imposto sobre o produto “x”, I_2 é o imposto sobre o produto “y”, $0 \leq I_1 \leq 1$, $0 \leq I_2 \leq 1$, $n \geq 1$ e $m \geq 1$.

Se por exemplo, $I_1 = I_2 = 0$, $n = 3$ e $m = 5$, tem-se $C(3x; 5y)$, ou seja, para este indivíduo estar satisfeito de forma racional, ele tem que consumir três vezes o produto “x”, ao mesmo tempo em que ele estiver consumindo cinco vezes do produto “y”, em um situação hipotética de imposto nulo sobre o consumo.

No momento em que o imposto não for mais nulo, e portanto, sendo inserido sobre cada um dos produtos da cesta, irá diminuir o poder de compra do indivíduo(em razão desta tributação), fazendo com que este se obrigue a alterar a sua cesta de preferências, consumindo menos de pelos menos um dos produtos de sua cesta. Pois este tipo de imposto vai impactar de forma diferente sobre os dois produtos da cesta de preferências, já que este imposto incide individualmente sobre cada produto. Impedindo que o indivíduo continue a compra-los de acordo com suas preferências, obrigando-o a consumir mais um certo de produto e menos de

outro, ou substituindo os produtos de sua cesta por outros (com menor tributação), ou ainda, deixando de consumir um certo produto.

Por exemplo, no caso de $I_1 = 0,1$, $I_2 = 0,2$, $n = 3$ e $m = 5$, a cesta se tornaria então definida por: $C(2,7x ; 4y)$. Ou seja, o indivíduo está reduzindo o consumo dos mesmos produtos, em proporções diferentes de sua cesta de preferências anterior à tributação sobre os produtos, tornando-o insatisfeito. Neste caso, o imposto não é neutro no que concerne ao consumo, pois está afetando a eficiência das decisões de alocação de recursos. Reduzindo também, por consequência, a produção, tornando o sistema ineficiente com um indivíduo racionalmente insatisfeito.

Stiglitz (1986 apud GIAMBIAGI; ALEM, 2001) exemplifica essa situação com a imposição de uma taxa sobre janelas na Inglaterra que levou à construção de várias casas sem janelas. Ele ressalta, entretanto, que a imposição de um imposto seletivo sobre o consumo, às vezes pode trazer benefícios para a sociedade, podendo corrigir falhas de mercado. Como exemplo para tanto cita a cobrança de impostos sobre o consumo de cigarros ou de bebidas alcoólicas, podendo combater as externalidades negativas geradas por fumantes e por motoristas que dirigem embriagados, evitando ou até reduzindo os acidentes de trânsito.

O efeito sobre os preços pagos por consumidores e recebidos pelos produtores e o efeito sobre o bem estar de produtores e consumidores resultante da implantação de um imposto com alíquota específica por unidade comercializada pode ser observado no gráfico a seguir.

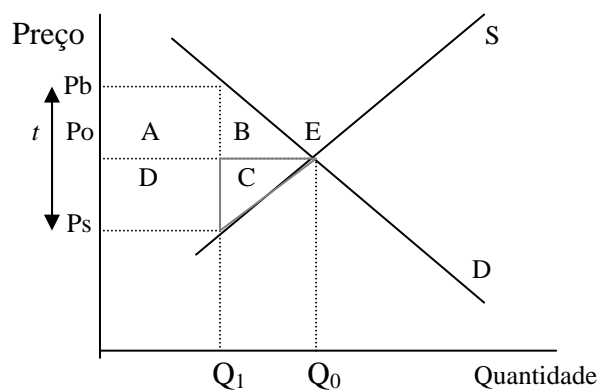


Gráfico 1 - Efeito de Aplicação de um Imposto Unitário sobre o Consumo

Fonte: PINDYCK; RUBINFELD, 1994, p. 405.

O ponto E, no gráfico, representa o equilíbrio antes da entrada em vigor do imposto sobre o referido produto. Mas depois do imposto, o ponto de equilíbrio não se encontrará mais em E. P_0 representa o preço do produto antes da incidência do imposto e Q_0 a quantidade correspondente. P_b vai ser o preço pago pelos consumidores após a incidência do imposto, e P_s o preço líquido que os vendedores receberão pela venda do produto após o imposto incidir. Q_1 é a quantidade demandada no equilíbrio após a instituição do imposto.

O governo, como já referido, está criando um imposto de t centavos por unidade de valor monetário. Multiplicando o valor de t pela quantidade Q_1 , obtém-se a receita tributária definida pela soma das áreas $A + D$.

Como se divide o ônus tributário entre consumidores e produtores? Em P_b já está incluído o valor do imposto pago pelo consumidor, pois P_b está excedendo em t centavos o preço líquido P_s recebido pelos vendedores. Assim, o efeito preço está distribuído entre consumidores e produtores. Os consumidores pagavam antes P_0 e agora pagam P_b (a diferença a mais corresponde à sua contribuição para o pagamento do tributo no preço). Os produtores, por sua vez, recebiam antes o preço de P_0 e agora recebem P_s (a parcela a menor entre os preços recebidos corresponde à sua contribuição para o pagamento do tributo no preço).

E como fica a situação do bem estar de consumidores e produtores? Com a imposição criada, os consumidores perdem de sua área de excedente do consumidor as áreas identificadas pelas letras A e B, enquanto os produtores perdem de sua área de excedente do produtor as áreas identificadas pelas letras D e C. Neste caso a carga fiscal é repartida quase que igualmente² entre consumidores e produtores: os primeiros perdem $A + B$, os segundos perdem $D + C$.

O ganhador é o governo. Entretanto ele não consegue capturar todas as perdas de produtores e consumidores, pois sua receita corresponde apenas à área $A + D$. Nesse conjunto, a redução dos bens privados será compensada pela oferta de bens públicos. Mas existirá uma perda bruta correspondente à área $B + C$ que representa o custo de distorção em forma de bem-estar. A sociedade consumirá um menor volume de bens privados e esses não serão compensados pela oferta de bens públicos. É a perda da economia pela ineficiência, quer dizer pela não neutralidade do tributo em relação às decisões racionais de consumo tomadas pelos agentes econômicos. Trata-se do “peso morto” dos tributos na economia (MANKIW, 1999, p. 164).

² A divisão do ônus tributário entre consumidores e ofertantes depende das elasticidades das curvas de demanda e oferta. Nos extremos, se a demanda for inelástica, o ônus recairá exclusivamente sobre os consumidores e se a oferta for inelástica, serão os produtores a carregarem o ônus com o corte nos seus lucros.

Há outras formas de se analisar os efeitos dos tributos, relacionado o tempo dedicado ao trabalho e o tempo dedicado ao lazer. Relação esta, que é representada pela Curva de Laffer, onde Laffer se preocupou em avaliar o efeito sobre o crescimento econômico da imposição tributária sobre a renda, obtida pelo contribuinte no tempo dedicado ao trabalho.

Giambiagi e Alem (2001, p. 40-41), registram que a motivação para essa avaliação, aconteceu no início da década 1970, quando da crise dos países desenvolvidos em decorrência da elevação dos preços do petróleo, surgiu num contexto de aplicação de alíquotas progressivas sobre a renda dos indivíduos, objetivando a justiça tributária com base na capacidade de pagamento. E com o crescimento econômico estando difícil de ocorrer nas novas condições da economia mundial, enxergou-se uma alternativa na melhoria das condições de oferta dos fatores de produção por parte do sistema tributário, reduzindo-se o ônus do contribuinte.

A sua proposta nesse caso, é a de progressividade na tributação, a saber: a medida que aumenta o nível de renda, aumenta-se o percentual de contribuição. Se por um lado a progressividade atende ao princípio da justiça. Por outro, pode comprometer a eficiência, pois tende a desestimular o contribuinte a dedicar seu tempo ao trabalho, fator essencial para a atividade econômica e conseqüentemente do crescimento econômico. Um sistema tributário ideal nessa visão deveria, por isso, objetivar uma alíquota tributária ótima que pudesse maximizar a receita, obtida mediante a elevação de alíquotas, porém sem prejudicar, ou desestimular o contribuinte a se dedicar à atividade econômica.

Segue abaixo a representação da Curva de Laffer, sobre os eixos que representam as alíquotas, na horizontal, e a receita, na vertical:

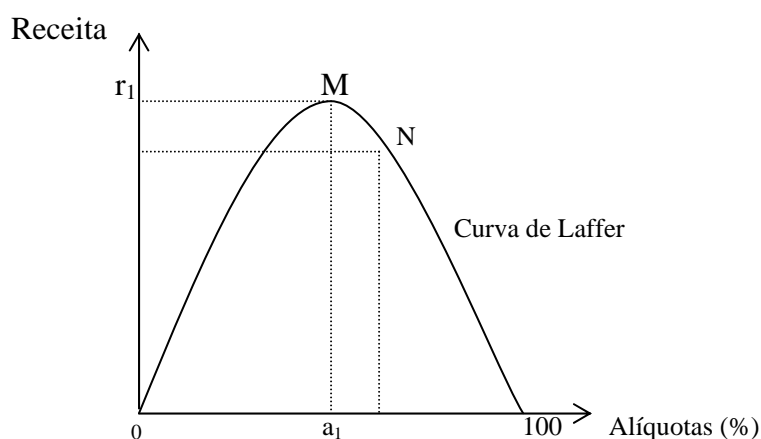


Gráfico 2 - Curva de Laffer

Fonte: GIAMBIAGI; ALEM, 2001, p. 41.

Na concepção teórica que embasa a Curva de Laffer se supõe que existe um ponto na curva a partir do qual qualquer elevação na alíquota tem como efeito a substituição do tempo de trabalho pelo lazer, reduzindo assim a renda, a base de cálculo e, conseqüentemente, a receita tributária. Até o ponto “M” as elevações de alíquotas conseguem elevar a receita tributária, sem impedir o crescimento econômico. A partir desse ponto, a melhor política para elevar a receita consiste na redução da alíquota marginal que estimula a oferta de trabalho, que gerará maior produção (igual a crescimento econômico), maior renda e conseqüente crescimento da base do imposto de tal ordem que, mesmo com uma alíquota inferior, haverá aumento da receita tributária.

Acompanhando o gráfico, observa-se que para uma alíquota tributária nula tem-se uma receita também nula, e num caso oposto em que a alíquota possa chegar a 100% a receita também será nula, já que ninguém estaria disposto a trabalhar para o governo ficar com toda a sua renda. Existe, portanto, um ponto “M” de máximo na curva, que otimiza a receita dado um certo percentual “a₁” para a alíquota. A partir daí pontos como “N” são contraproducentes gerando perda de receita, pois aumentos de alíquotas estimulam o lazer, já que o trabalhador não estará mais disposto a pagar por tributações abusivas. Dessa forma, a tributação progressiva pode representar um custo econômico, de distorção, representado pela queda da atividade econômica pelo fato de provocar a substituição do tempo dedicado ao trabalho pelo tempo dedicado ao lazer.

2.1.2 Custos Operacionais

Os custos operacionais, conforme a Tabela 1, ocorrem tanto ao nível dos contribuintes como do ente tributante, o governo. Ao nível do contribuinte, trata-se dos *custos de conformidade*, enquanto ao nível do governo dos *custos de administração*.

Os custos de conformidade envolvem questões como o empenho de recursos monetários diretos, temporais e psicológicos, em nível de pessoa física ou jurídica. Essas três categorias identificadas por Sandford (1989 apud BERTOLUCCI, 2003) devem ser expressas em forma monetária e sua soma corresponde aos custos totais de conformidade. Embora existam custos originariamente expressos em moeda, essa tarefa não é simples, notadamente no que concerne aos custos psicológicos, que dependem de uma avaliação subjetiva.

Os custos monetários diretos podem corresponder à contratação de profissionais para apoio no preenchimento de declarações tributárias. No caso de pessoas físicas, tendem a ser eventuais, e portanto, com a característica de serem custos temporários. As pessoas jurídicas, devido ao seu maior envolvimento com o fisco³, terão nestes custos monetários diretos normalmente um ônus permanente na realização das atividades exigidas por lei. Bertolucci (2003, p. 24) salienta que, para a empresa, esse custo “[...] deve ser calculado líquido de Imposto de Renda, pois aqueles são dedutíveis para efeito tributário.” Entretanto, o autor acrescenta que para a sociedade o que conta é “[...] custo bruto dos recursos alocados a essas atividades que não agregam valor e que poderiam ser destinados à produção de bens ou serviços úteis à mesma.”

Sandford (1989, apud BERTOLUCCI, 2003, p. 23-24) ainda registra uma distinção entre custos temporários e permanentes relacionados à ocorrência de alterações legislativas. Segundo ele:

São temporários aqueles que decorrem de alterações da legislação e que incluem análise das mudanças – com eventual consulta a escritórios externos de advogados ou auditores –, a tomada de decisões relativas, o treinamento do pessoal, a compra de ativos e *software* necessários ao cumprimento das novas atividades e a fase de treinamento com níveis de produtividade inferiores aos que serão atingidos quando a rotina já estiver implantada [...] e permanentes os custos que permanecem depois que as rotinas foram incorporadas à cultura da entidade e se atingiu o nível de eficiência adequado.

Os custos temporais envolvem o tempo necessário para cálculos, preenchimentos de documentações, ou qualquer outra tarefa que seja exigida para cumprimento da legislação dentro do contexto tributário. A expressão monetária desses custos depende da avaliação do custo do tempo de cada contribuinte, sendo mais elevado, quanto mais ele deixar de ganhar no tempo disponibilizado para atender às exigências fiscais.

Os custos psicológicos correspondem à ansiedade que os contribuintes honestos podem sofrer, com medo de serem intimados pelo Poder Público, caso tenham errado em algum ponto de suas declarações efetuadas.

Em nível de governo, os custos operacionais de administração ocorrem nos três poderes: no Legislativo, cuja função é discutir e aprovar as leis que estruturam o sistema tributário; no Executivo, cuja função é a de propor e implementar a legislação, de fiscalizar o

³ Fisco é um “apelido” para as autoridades fazendárias, órgãos de fiscalização e controle dos cumprimentos fiscais, á níveis municipal, estadual e federal. Que seguem em suas atuações, os parâmetros legais estabelecidos pelo CTN – Código Tributário Nacional.

seu correto cumprimento, e de arrecadar os tributos; e no Judiciário, a quem cabe julgar os casos de conflito entre o ente tributante e o contribuinte nos casos de interpretação contraditória da legislação e nos casos de contestação do contribuinte pela autuação do ente tributante, por suposto não cumprimento das leis tributárias.

A consideração dos custos de conformidade é nova no contexto da avaliação dos custos tributários. Por outro lado, os custos dos tributos e os relacionados à distorção na economia são mais conhecidos na literatura.

A compilação dos custos de conformidade é atividade recente, com estudos mais intensos na década de 1980, tendo como referência o trabalho de Sandford, Godwin e Hardwick (1989). Mas os resultados ainda são preliminares, pelas dificuldades de seu levantamento na realidade tanto por aspectos conceituais como de disponibilidade de informação. Em 1988 a International Fiscal Association (IFA) realizou um congresso no Rio de Janeiro, motivando, com isso, os estudiosos na área da tributação. O relatório final deste congresso destacou que o nível geral de tributação sobre o PIB tem aumentado bastante desde 1970, principalmente em virtude da tributação relativa às contribuições sociais. Essa realidade se reafirma no caso brasileiro nas décadas mais recentes, tema que merecerá maior atenção adiante.

A tabela a seguir mostra os dados apresentados nesse congresso relativos ao que seria a “nova abordagem” no campo dos custos tributários, quais sejam os custos operacionais tributários, segmentados em custos de conformidade e de administração, novamente tendo como referência a sua relação com o PIB.

Tabela 1 - Custos de Conformidade, de Administração e Operacionais Tributários em Porcentagem do PIB para Diversos Países em 1986

País	Custos de conformidade	Custos de administração	Custos operacionais tributários
Alemanha	2,36%	0,56%	2,92%
Argentina ⁽¹⁾	1,25%	ND	ND
Brasil	ND	ND	ND
Canadá	ND	0,4%	ND
Espanha	ND	ND	ND
Estados Unidos ⁽²⁾	ND	ND	ND
França	ND	1,5%	ND
Israel	1,1%	0,5%	1,6%
Itália	ND	ND	ND
Japão	ND	ND	ND

Continua...

País	Custos de conformidade	Custos de administração	Custos operacionais tributários
Noruega	ND	ND	ND
Holanda	0,67%	ND	ND
Portugal	ND	0,73%	ND
Reino Unido	1,0%	0,5%	1,5%
Suécia	0,5%	0,5%	1,0%
Suíça	ND	0,65%	ND

Fonte: BERTOLUCCI, 2003, p. 52.

(1) Empresas médias

(2) Há muitos dados, mas nada abrange o total da federação.

Chama a atenção o grande número de países, com representação de estudiosos no congresso, para os quais não havia disponibilidade de informação, originando a afirmativa de Bertolucci (2003) quanto à fragilidade dos estudos na área naquela época. Entretanto, pouco mais de dez anos depois, o panorama havia mudado bastante, conforme pode se constatar na tabela abaixo construída por Bertolucci (2003), com dados relativos ao ano de 2000.

Tabela 2 - Custos de Conformidade, de Administração e Operacionais Tributários em Porcentagem do PIB para Diversos Países em 2000

País	Custos de conformidade	Custos de administração	Custos operacionais tributários
Alemanha	2,4%	0,6%	3,0%
Argentina	1,3%	ND	ND
Canadá	ND	0,4%	ND
França	ND	1,5%	ND
Israel	1,1%	0,5%	1,6%
Holanda	1,5%	ND	ND
Portugal	ND	0,7%	ND
Reino Unido	1,0%	0,5%	1,5%
Suécia	0,7%	0,3%	1,0%
Suíça	ND	0,7%	ND
Austrália	2,1%	0,2%	2,3%
Nova Zelândia	2,5%	0,5%	3,0%
Brasil (total)	0,8%	0,2%	1,0%
Brasil (Até 100 MM*)	5,8%	1,5%	7,3%
Brasil (De 101 a 1000 MM)	1,9%	0,5%	2,4%
Brasil (De 1001 a 5000 MM)	1,3%	0,3%	1,6%
Brasil (Acima de 5000 MM)	0,2%	0,05%	0,25%

Fonte: BERTOLUCCI, 2003, p. 144.

Nota: * MM = Receita bruta em R\$ milhões/ano.

Esta tabela revela um preenchimento mais completo, contendo um número de países com informações “não disponíveis” (ND) bem menor que o mostrado anteriormente, evidenciando um avanço nos estudos e no interesse a respeito desse tema. A novidade maior são os dados relativos ao Brasil, estimados por Bertolucci (2003) no seu trabalho já referido. Eles são informados em seu total e segundo faixas de receita bruta anual das empresas observando-se que os custos relativos estão inversamente relacionados ao tamanho da empresa, revelando a natureza de custos fixos dos custos de conformidade e de administração. Esse fato, sem dúvida, preocupa, na medida em que existe toda uma política por parte do setor público, e não apenas da administração tributária, em oferecer melhores condições aos estabelecimentos de menor porte⁴, sufocados pela realidade de mercado, nas relações com o governo.

Ainda no que concerne aos valores em si, cabe ressaltar que só existe um caso, o das pequenas empresas brasileiras, em que se constatam custos operacionais superiores a 5% da renda. Nos demais casos no Brasil e nos países também citados os valores se situam abaixo dos 3% do PIB, valor bem inferior ao que consta na justificativa da Proposta de Emenda Constitucional nº 17/1991 apresentada pelo Deputado Flávio Rocha em 1991, propondo a implantação do Imposto Único, a incidir sobre a movimentação financeira:

Estima-se que o custeio da máquina arrecadadora chega a 15% da arrecadação bruta, ou seja 3% do PIB, ou ainda, mais de US\$ 10 bilhões. Com relação aos contribuintes, a economia seria ainda mais significativa, podendo representar algumas vezes este montante. (BRASIL, 1991)

A estimativa do Deputado de 3% do PIB apenas para os custos de administração corresponde ao máximo do total dos custos operacionais apresentados nas tabelas acima. A parte dos custos de conformidade, salienta-se, poderiam, segundo o Deputado, representar “algumas vezes” este montante. Sem dúvida, um exagero. Entretanto, para sensibilizar a opinião pública, facilitando a sua aprovação, a proposta política lança mão por vezes de números inflados, como nesse caso. O importante, para o mundo político não é tanto a realidade, mas o efeito sobre a opinião pública de um dado dessa natureza. O que interessa é

⁴ Basta lembrar, para tanto, a aprovação no Brasil em 2006 da Lei do “Supersimples” que beneficia as microempresas e as empresas de pequeno porte frente aos fiscos nos três níveis de governo.

que os meios de comunicação repitam esse número⁵, para se obter o apoio ou pelo menos a simpatia de largas faixas da população às medidas propostas.

Dentro de todo este contexto, o que realmente vai ser ressaltado para esta dissertação, será o estudo da Carga Tributária, que por vezes também é chamada de Carga Fiscal.

Vale destacar que apesar de sua importância, os Custos de Distorção e os Custos Operacionais Tributários (que envolvem também os custos de conformidade e de administração), a partir daqui serão deixados de lado.

O foco agora será dirigido para a Tributação em si, ou seja, para a teoria e para o cálculo da Carga Tributária. Nesse caso, interessarão o peso que os tributos têm para a sociedade e, dentro de um contexto histórico e mundial, as conseqüências que esta carga provoca para o desenvolvimento da mesma.

2.2 CARGA TRIBUTÁRIA

A comparação entre os níveis de receita tributária iniciou com a análise dos valores absolutos. O volume de receita foi a primeira medida do quanto determinado governo onera sua população.

Entretanto, para uma melhor comparação, relacionou-se esse valor ao total da população, chegando-se ao valor arrecadado *per capita*. Ou, de outra forma, o valor pago em tributos *per capita*. Essa medida ajusta o valor segundo a população, pois valores altos podem estar distribuídos por grandes populações, resultando numa média inferior a países com receitas baixas, mas populações pequenas.

Hoje, quando se trata de definir a carga tributária, logo vem à mente o quociente da Receita Tributária pelo Produto Interno Bruto (RT/PIB), onde se relaciona a arrecadação tributária de um determinado país (ou estado) com o seu nível de renda.

⁵ A outra informação presente na justificativa, que foi considerada verdadeira e repetida por inúmeros comentaristas, políticos e até estudiosos da área tributária, afirmava que no Brasil existem 57 impostos. A lista, entretanto, continha não apenas impostos, no número de 14, mas também taxas, contribuições (como o FGTS, por exemplo), custas judiciais e até o selo-pedágio, de curta duração.

2.2.1 Aspectos Conceituais

Definido da forma acima parece ser fácil comparar dados relativos a diversos países e estados, pois estatísticas de receita tributária e do produto dos diversos países do mundo são divulgadas periodicamente por organismos internacionais.

Essa não é a realidade, pois no conceito geral se escondem peculiaridades de escolha das variáveis utilizadas como numerador e denominador.

No caso do numerador, dependendo do universo abrangido, pode-se estar frente à carga tributária ou fiscal. Para Longo (1984 apud AFONSO, 1987), por exemplo, a diferença entre carga tributária e fiscal explica-se pela inclusão no numerador, além das receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhorias, conforme define em seu artigo 5º a Lei nº 5.172/66, conhecida como Código Tributário Nacional) de outras receitas públicas não tributárias – inclusive operações de crédito. Mas, para Afonso (1987), esta distinção não parece ser a mais adequada, sendo que seria preferível empregar o termo fiscal quando descontado do total de tributos pagos o montante de gastos públicos efetuados diretamente com as famílias através de benefícios previdenciários.

Nas quantificações recentes de órgãos internacionais, em geral se denomina o indicador como carga tributária quando o numerador da equação é composto pelas receitas de impostos, taxas e contribuições de melhoria. O numerador da carga fiscal, além destes três itens, inclui também as contribuições sociais e econômicas.

Essa consideração é muito importante para estudos comparativos, pois no Brasil, como veremos no próximo capítulo, se incluem em regra no numerador do cálculo da carga tanto as receitas tributárias (regradas nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (BRASIL, 1988)) como as contribuições sociais (definidas no artigo 194, no Título a respeito da Ordem Social) e econômicas. Como o Brasil tem uma estrutura relativamente ampla de previdência pública, a comparação com países que ainda não a organizaram nos mesmos níveis (por exemplo, o Paraguai) ou a privatizaram total ou parcialmente (por exemplo, o Chile, a Argentina e, mais recentemente, o Uruguai), pode levar a conclusões errôneas quanto à real situação dos contribuintes nesses países⁶.

⁶ Por essa razão a Comissão de Aspectos Tributários do Subgrupo de Trabalho X do Mercosul utilizou o conceito de carga fiscal nos seus informes para comparar a situação da carga nos países-membros. O mesmo ocorre nos estudos da Comissão Econômica para América Latina (CEPAL) que diferenciam entre as cargas tributária e fiscal (CEPAL, 1991, p. 244-246).

Ainda no que concerne ao numerador, cabe refletir a respeito da incidência dessa carga, pois o sistema tributário é constituído por tributos diretos e indiretos. Os diretos se caracterizam pela não transferência da responsabilidade do pagamento do tributo pelo sujeito passivo de direito, como, por exemplo, no Brasil é o caso do IRPF, do IPTU e do IPVA. No caso dos impostos indiretos ocorre a transferência da responsabilidade, a exemplo dos impostos sobre as importações e exportações e dos impostos sobre consumo de bens ou serviços, ensejando a existência de contribuintes de direito (os previstos pela lei impositiva) e de fato (sobre os quais incide efetivamente o ônus).

Quanto ao denominador, esse pode ser constituído pelo Produto Interno Bruto (PIB), como acima mencionado, ou pelo Produto Nacional Bruto (PNB) que se diferenciam pelo valor da Renda Líquida Recebida do/Enviada ao Exterior. O PIB abrange o valor de toda a produção ou renda realizada no país, enquanto no PNB já estão compensadas as parcelas remetidas aos proprietários de fatores de produção residentes no exterior e aquelas recebidas pelos residentes nacionais por suas contribuições à produção de outros países.

É importante destacar que a utilização de uma ou outra variável pode afetar a comparabilidade entre países. Nem sempre esses números podem ser interpretados da mesma maneira, pois esses quocientes podem variar conforme se usa o valor para o denominador, maior ou menor, a saber: quanto maior o número que for tomado para a renda (denominador), este irá tornar a carga mais baixa, ao considerar-se um determinado valor para a receita tributária, e variando o valor da renda, que pode ser dado pelo PIB ou PNB.

No caso de Portugal, por exemplo, em que o produto nacional é consideravelmente maior que o produto interno, devido ao grande número de portugueses que contribuem para a produção de outros países, mas que remetem sua renda (ou grande parte dela) para sua pátria de origem, a carga deste país, se calculada com o PNB, será interpretada como baixa, mas no momento em que o PIB for utilizado, a interpretação se torna outra, e a carga por sua vez será considerada mais alta.

Importante é ressaltar, ainda, que indicadores de carga divulgados apresentam outras variáveis no numerador e denominador. Um desses é o que foi divulgado em 1998 pela Secretaria da Receita Federal (no próprio *site* da Receita como o título de Carga Tributária sobre os Salários (BRASIL, 1998)), que busca aferir a carga tributária incidente sobre um determinado tipo de renda, os salários. Nesse caso são considerados em seu numerador os tributos sobre consumo e renda, e no seu denominador o valor do salário bruto do trabalhador. A divulgação desses dados, sem o devido esclarecimento da forma diferenciada de apuração, pode levar a interpretações errôneas desse indicador, podendo gerar mais dúvidas e discussões

em torno do cálculo e do que representa o seu resultado para o desenvolvimento de um país. Enfim, o valor da carga poderá ser considerado mais alto ou baixo, dependendo da metodologia que o órgão responsável pelo cálculo adotar em seus estudos.

Deve-se ter, por isso, muito cuidado na hora de interpretar os resultados, que podem estar “mascarados” em uma metodologia pouco clara, ou na comparação de metodologias diversas, podendo estas conter dados de variáveis diferentes nos numeradores e denominadores. E essa escolha dos dados pode estar justificada por sua disponibilidade, pois a apuração da carga não constitui um trabalho tão fácil como parece à primeira vista.

2.2.2 Nível Ótimo da Carga

Outro ponto importante a respeito desse indicador é a discussão da teoria econômica a respeito do seu ponto de equilíbrio. Trata-se de definir o seu ponto “ótimo”, o que pode ser chamado de “ótimo” da dimensão do governo.

Segundo Filellini (1989, p. 89), partindo da hipótese de que com “[...] o crescimento do setor público, tem-se como contra-partida a atrofia do setor privado e vice-versa [...] não há uma resposta técnica para esta questão.”

Pela “Lei de Wagner”, o Governo tem uma tendência inerente ao crescimento de seu tamanho na economia. Cabe à sociedade, com base em seus valores e necessidades, assumir esse andamento ou opor-se a ele, o que envolve a apreciação da contribuição dos bens privados e públicos ao bem estar coletivo. Na prática, isso é revelado pela disposição maior ou menor de aceitação da carga tributária⁷, que reflete o montante de recursos escassos entregue pela sociedade para os fins da produção estatal.

Pode-se verificar o nível “ótimo” mediante a aplicação das curvas de indiferença social representadas aqui, no Gráfico 3, onde para cada nível de utilidade revelam-se as taxas marginais de substituição no consumo de bens privados e públicos. Como pode ser visto, o nível de satisfação é o mesmo ao longo de cada curva de indiferença, mas o seu nível se eleva de S_1 em direção a S_4 e o consumidor procura maximizar a sua satisfação condicionada à renda de que dispõe.

⁷ Segundo Beltrame (1976, p. 28), a superação dos diversos percentuais de carga fiscal colocados como limites para as sociedades sem risco de perturbações sócio-econômicos por diversos autores, entre os quais os 25% do PIB de Colin Clark em 1950, mostram que “afigura-se impossível fixar um limite uniforme ao rendimento fiscal”. Esse limite depende de sociedade para sociedade.

É importante ressaltar que as escolhas por bens públicos ou privados dependem do poder de compra (distribuição da riqueza) e do poder de voto (representação política), pois como define Filellini (1989, p. 90), “[...] o nível do poder de compra expressa a vontade das pessoas perante o setor privado, enquanto a representação perante o setor público está vinculada a inserções em grupos de pressão, lobbies, partidos e etc.”

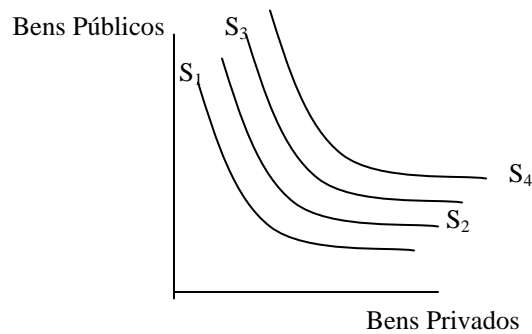


Gráfico 3 - Curvas de Indiferença para o Nível de Satisfação do Consumidor

Fonte: FILELLINI, 1989, p. 90.

Considerado o conjunto de curvas de indiferença do Gráfico 3, para obter-se o ponto de “ótimo” (denominado no gráfico de ponto “A”), deve-se sobrepor à curva das possibilidades de produção, com os eixos “ox e oy” em escalas percentuais do PIB - Produto Interno Bruto. O ponto de tangência determina a condição do “Ótimo de Pareto”, como é verificável no Gráfico 4.

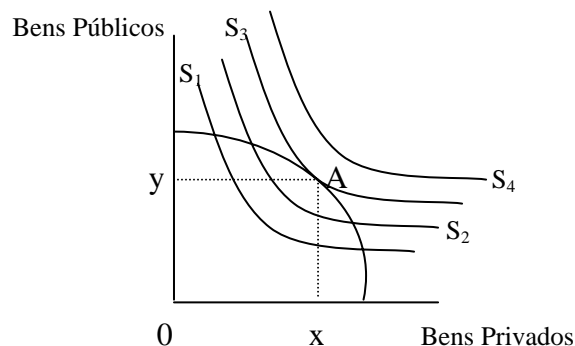


Gráfico 4 - Ótimo de Pareto - Na Intersecção da Curva das Possibilidades de Produção e de Indiferença

Fonte: FILELLINI, 1989, p. 92.

Como já referido, as curvas de indiferença social, S_1 , S_2 , S_3 , S_4 , possuem um nível de satisfação maior, quanto mais alta for a sua posição; já na curva de possibilidades de produção, os pontos localizados abaixo dela são ineficientes, e os acima são inatingíveis (por definição). Portanto, somente onde as curvas se tangenciam, o que ocorre no ponto “A, é que se obtém o nível de satisfação máximo possível, no novo exemplo do Gráfico 4, sendo que níveis mais altos de satisfação poderão ser obtidos somente com o crescimento da produção.

Filellini (1989, p. 92) ainda ressalta:

[...] a medida da atividade governamental mais freqüentemente utilizada é a dos gastos orçamentários dos vários níveis de Governo. Esses gastos não medem adequadamente os custos de sua produção, porquanto incluem os subsídios ao setor produtivo e as transferências às unidades familiares, na forma de pensões e outros benefícios. São pagamentos unilaterais, sem contrapartida de produto. Não interferem com a alocação intersetorial de recursos.

Com isto, os custos reais da produção pública podem estar superestimados. Seria como se o governo pudesse redistribuir a totalidade da Renda Nacional, sem mexer no valor do Produto Nacional.

2.2.3 Pressão Fiscal

Dois aspectos importantes na comparação de cargas fiscais entre diferentes realidades constituem o que se denomina de “pressão fiscal”, e a consciência dessa pressão.

Para o primeiro aspecto o alerta já foi dado na década de 1950 por Frank (1959, p. 179) que constatou que as variáveis “tributos *per capita*” e “tributos como percentual da renda”, não necessariamente informam adequadamente a respeito da pressão que o indivíduo sente em cada uma das circunstâncias. Ambas as medidas têm suas vantagens, mas revelam insuficiências. Assim, o indicador de “tributos *per capita*”, ajusta o valor total de tributos recolhidos ao tamanho da população, mas não revela nada a respeito da idade, das condições e da posição de cada um dos indivíduos na sociedade. Além disso, só se sabe o quanto em média cada contribuinte deve pagar, sem referência a sua capacidade de pagamento. O indicador de “tributos como percentual da renda” também é insuficiente, pois não informa a

respeito do esforço que essa sociedade deve realizar para contribuir a esse nível. Enfim, comparar a carga fiscal entre países omite a informação a respeito do “sacrifício” realizado por cada um deles.

A resposta de Frank (1959) foi construir um novo indicador: o índice de sacrifício de renda dos tributos. Na literatura de hoje essa medida é conhecida comumente como o Índice de Pressão Fiscal (IPF) ou o Índice de Esforço Fiscal.

A hipótese subjacente ao seu cálculo é que os residentes de um estado (como foi sua preocupação) ou país, com uma renda *per capita* maior, terão que se sacrificar menos do que os residentes em territórios de renda *per capita* menores para sustentar um mesmo nível de carga tributária (FRANK, 1959).

Seu exemplo: em 1957 a Califórnia apresentava uma carga tributária estadual de 9,398% do PIB, enquanto o Colorado apresentava uma carga de 9,399%, portanto praticamente idêntica. Entretanto, o californiano tinha uma renda *per capita* de US\$ 2.523 contra os US\$ 1.996 dos habitantes do Colorado. Aplicando o seu cálculo⁸, observa-se um índice de sacrifício para os californianos de 3,725, bem inferior ao índice de 4,709 dos residentes no Colorado.

Esse indicador passou a ser aplicado para medir o modo com que o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, está sentindo o “peso” da carga tributária em sua vida e seu dia-a-dia.

A relação da carga tributária com a renda *per capita* é hoje muito comum em estudos que focam a pressão fiscal, como ocorre com Silber (2004), por exemplo:

[...] enquanto nos últimos 8 anos (1995 até 2003) a carga tributária aumentou em 21,58%, no mesmo período comparativo o PIB *per capita* cresceu em termos reais apenas 6,41%, ou seja, a carga tributária cresceu no período, num ritmo 3,37 vezes maior do que o PIB *per capita*.

E esse autor vai mais adiante. Depois de reafirmar a “fúria arrecadatória sem precedentes” dos governos brasileiros, asfixiando a sociedade contribuinte, deriva para a questão da pressão fiscal, buscando comparar as realidades brasileira e americana:

⁸ O cálculo se realiza da seguinte forma, exemplificado no caso da Califórnia: o percentual da carga (9,398) é dividido pelo valor da renda *per capita* (2.523) e esse resultado é multiplicado por mil.

[...] o problema maior não é a carga tributária em si, mas o Índice de Pressão Fiscal – IPF [...] num exemplo comparativo, nos EUA embora haja uma carga tributária - CT equivalente a 29% do PIB, o índice de pressão fiscal que dela resulta é baixo, dado o elevado nível de renda *per capita*. Em números: 29% de CT, dividida pela renda *per capita* norte americana, que é de cerca de US\$ 36 mil/ano, resulta num IPF de 0,8. Já no Brasil, tem-se a seguinte conta: 36,5% de CT dividida pela constrangedora renda *per capita* (pasmem!) de US\$ 2,9 mil/ano, resulta num IPF de 12,6, ou seja, 15 vezes superior ao dos EUA! (SILBER, 2004).

Também Meneghetti Neto e Rückert (1993) utilizaram esse indicador para contrapor a realidade média dos países desenvolvidos com a dos países subdesenvolvidos. Chegaram ao “índice de pressão fiscal” de, respectivamente, 2,0 e 12,1, constatando que os países desenvolvidos “[...] têm praticamente o dobro da carga tributária dos outros países e seis vezes menos pressão fiscal [...]” (MENEGHETTI NETO; RÜCKERT, 1993, p. 225).

Sem dúvida, um índice que tem um apelo grande para aplicação. Mas que também tem suas limitações, como reconhece o autor. Frank (1959, p. 182) reconhece que essa medida de sacrifício oferece “[...] resultados razoáveis apenas dentro de limites de dados empíricos [...]”⁹. Segundo ele, a comparação entre regiões com rendas *per capita* muito diferentes, por exemplo, também pode ficar prejudicada. Mas o mais importante parece ser a limitação da interpretação cardinal do “índice de sacrifício”, pois segundo ele “[...] mesmo que os resultados cardinais não sejam considerados, os resultados ordinais ainda são úteis.”¹⁰ (FRANK, 1959, p. 182). Vejamos, se o Brasil quisesse ter o mesmo índice de pressão fiscal de 0,8 dos Estados Unidos no exemplo acima trazido por Silber (2004) o país não poderia ter uma carga tributária superior a 2,32% do PIB. Nesse caso, o Brasil teria que abdicar da previdência social pública, e o sistema tributário deveria ficar limitado à cobrança do IPI (1,30% do PIB) pelo governo federal, do IPVA (0,50% do PIB) pelos governos estaduais, e do IPTU (0,51% do PIB) pelos governos municipais. Se avançarmos sobre a realidade da renda *per capita* africana, nos aproximamos da conclusão de que nesses países não poderia haver Estado, se todos quiserem viver sob o mesmo índice de pressão fiscal norte-americano.

Mas mais importante do que levar a numerologia a conclusões sem nexos com a realidade, é ver o segundo aspecto da pressão fiscal: o grau de consciência por parte do contribuinte. Nesse sentido, cabe o registro de que apesar da divulgação incessante de estudos a respeito da carga tributária e seus reclamos em relação ao seu alto nível, estima-se que 95% dessas pessoas desconhecem o volume total da carga tributária sobre seus vencimentos, como

⁹ No original: “reasonable results only within limits of the empirical data”.

¹⁰ No original: “even if the cardinal results are discounted, the ordinal results are still useful”.

divulga a Interscience (em seu estudo sobre a Carga Tributária no Brasil, encomendado pela ACLAME – Associação da Classe média para o ano de 2005¹¹) (ASSOCIAÇÃO DA CLASSE MÉDIA, 2005).

Logo, constata-se que estes dados são um forte indicador de que mesmo a carga de um país sendo alta e o índice de pressão fiscal muito superior a de outros países, esse “peso” não está sendo sentido efetivamente pelo contribuinte de fato. A razão é que ele pode estar “mascarado” em forma de impostos indiretos, onde a tributação incide muito mais sobre a renda destinada ao consumida, do que sobre a renda auferida.

A tabela que segue mostra alguns dos resultados da pesquisa aplicada pela Interscience (ACLAME, 2005), num universo de homens e mulheres acima dos 18 anos de idade, ativos economicamente, das classes ABCDE, residentes nas cidades de São Paulo, Porto Alegre, Rio de Janeiro, Recife e Brasília, para o projeto “Carga Tributária”, encomendado pela Associação da Classe Média (ACLAME).

Os entrevistados foram questionados quanto ao seu conhecimento sobre a origem dos impostos, quer dizer, sobre a competência tributária dos diversos níveis de governo. No caso da tabela, são apresentados os resultados a respeito da pergunta sobre a origem do imposto de renda:

Tabela 3 - Origem do Imposto de Renda

IMPOSTO DE RENDA	SP	POA	RJ	Recife	Brasilia	TOTAL
	%	%	%	%	%	%
Origem Federal	35	65	64	36	66	49
Origem Estadual	6	6	15	9	18	10
Origem Municipal	3	5	11	-	6	6
Não especificou / Não sabe	55	24	9	54	10	36

Fonte: ACLAME, 2005.

A tabela mostra que 16% erraram a origem do imposto de renda, atribuindo-a à competência dos estados e municípios¹², e que 36% não especificaram ou não sabem qual é a sua origem (se é federal, estadual ou municipal). Ainda se observa que nos estados de São

¹¹ Estudo este, obtido em contato por *e-mail* com a própria associação (ACLAME), através de seu presidente Fernando Bertuol (fbertuol@terra.com.br).

¹² O que ameniza o erro de tal resposta é o fato de que os estados e os municípios retêm a parcela do IR por eles descontada na fonte dos salários de seus funcionários.

Paulo e Recife mais da metade dos entrevistados não sabia a origem deste imposto, sendo que nessas cidades apenas 35% e 36%, respectivamente, afirmaram corretamente que o IR é de competência da União.

2.2.4 Estrutura do Sistema Tributário e Distribuição da Carga Tributária

A distribuição da carga tributária está diretamente ligada à estrutura do sistema tributário de cada país. O número de impostos, a escolha por impostos diretos ou indiretos, a base de cálculo de cada imposto e suas respectivas alíquotas, o fato gerador que origina a obrigação tributária, enfim, todos estes aspectos, dentre tantos outros que determinam um sistema tributário, precisariam ser mencionados para um melhor entendimento da distribuição da carga.

O relacionamento da estrutura tributária ao grau de desenvolvimento econômico constitui preocupação dos estudiosos da economia do setor público. Um dos trabalhos mais marcantes foi o de Hinrichs (1985). Seu texto é representado pela seguinte citação em que ele identifica a tendência:

A diferenciação da estrutura tributária tende acentuar-se à medida que o desenvolvimento econômico encaminha o país para altos níveis de renda. Num estágio de nível de renda, a importante diferenciação entre as estruturas tributárias pode resultar de uma ênfase nos impostos diretos ou nos indiretos, a qual será determinada por uma terceira variável qual seja, a preferência político-cultural por tributos diretos ou indiretos. Em estágios de baixo nível de renda este tipo de preferência parece ser menos importante, seja por estar encoberta pelo impacto da 'abertura' (para o comércio exterior) sobre a estrutura tributária, seja por frustração dada a natureza da estrutura econômica geral e/ou pelos problemas da administração tributária. (HINRICHS, 1985, p. 54).

No Brasil, por exemplo, esta “preferência” ou escolha administrativa, concentra a receita tributária em poucos tributos, representando em torno de 65% da carga total. Segundo Bordin (2003, p. 5),

[...] a base tributária brasileira, ao contrário dos países desenvolvidos da OCDE, está assentada em poucos tributos que incidem sobre bens e serviços. A renda e o

patrimônio são bases bem menos exploradas em nosso sistema tributário comparativamente aos países do primeiro mundo.

Sob o ponto de vista teórico, uma justa distribuição da carga tributária pode ser realizada segundo dois critérios: o do “benefício” e o da “capacidade de pagamento”.

A formulação do princípio do “benefício” parte do pressuposto de que os cidadãos contribuem para obter mercadorias e serviços prestados pelo Estado, ou seja, que os gastos públicos dependem da tributação, e esta, por sua vez, se assemelha ao preço de mercado. Dessa forma, o princípio estabelece que cada qual deve ser tributado de acordo com o retorno que obtém sob forma de bens e serviços públicos.

Segundo o princípio da “capacidade de pagamento” cada indivíduo pagará de acordo com sua capacidade, independentemente de quem usufrui os bens e serviços. Nesse caso os tributos não são tratados como preços, mas como contribuições compulsórias.

Para a operacionalização desse princípio é necessário considerar dois níveis: a equidade horizontal, onde os iguais devem ser tratados igualmente, e a equidade vertical, onde os desiguais devem ser tratados de forma desigual.

Filellini (1989, p. 97) diz que “O princípio da capacidade de pagamento sugere que os contribuintes devam arcar com cargas fiscais que representem igual sacrifício de bem-estar, interpretado pelas perdas de satisfação no setor privado”.

Para obter a equidade horizontal utilizam-se como principais indicadores a renda (o que se contribui para o produto social), o patrimônio (o que se possui da riqueza social) e o consumo (o que se usufrui do produto social). Estes indicadores passam a ser fontes preferenciais, ou até mesmo exclusivas, de tributação.

Para a operacionalização da equidade vertical, considera-se que o nível de bem-estar em função da renda é representado pela utilidade marginal da renda, concluindo-se pelo estabelecimento de uma tarifa, quer dizer, um conjunto de alíquotas pela qual pessoas com rendas iguais pagam o mesmo valor de imposto e pessoas com rendas diferentes pagam valores diferentes.

Em sua aplicabilidade, o princípio da capacidade de pagamento é mais adequado àqueles tributos cuja base de cálculo seja um indicador da capacidade de pagamento, sendo o exemplo mais notório a renda, secundado pela riqueza e o consumo.

Pode-se analisar, de uma melhor forma, a incidência tributária dividindo este conceito em incidência regressiva, proporcional ou progressiva, e visualizando-se estes três conceitos em um mesmo gráfico, tomando o caso de um tributo.

No Gráfico 5, o eixo horizontal contém a base de incidência ou objeto sobre o qual o imposto é aplicado (renda, riqueza, consumo), e o eixo vertical contém a alíquota ou percentagem da aplicação do imposto sobre a base de incidência:

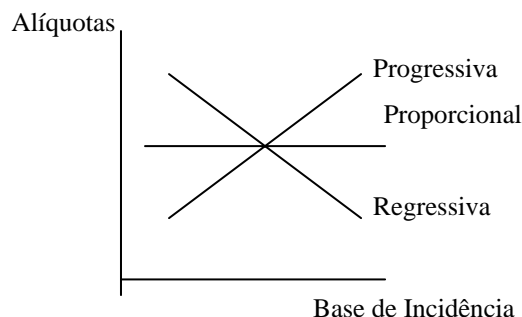


Gráfico 5 - Incidências Tributárias

Fonte: FILELLINI, 1989, p. 98.

Progressiva é a tributação que aplica uma alíquota maior para bases de incidências mais altas. Regressiva é a tributação que aplica uma alíquota mais baixa para bases de incidências maiores. Por fim, a proporcionalidade ocorre com uma alíquota constante para qualquer nível de base de incidência.

Importante nesse ponto deixar bem claro que alíquotas progressivas não necessariamente garantem uma carga progressiva, em que se busca uma contribuição proporcionalmente maior das pessoas com rendas mais altas.

A alíquota progressiva resulta do comportamento verificado no que concerne ao débito comparado à base de incidência, enquanto a carga progressiva resultado do comportamento verificado no total de tributo recolhido com a renda. Apenas no caso do imposto de renda a base de incidência é a própria renda, ocorrendo, portanto, uma garantia de que uma alíquota progressiva corresponda a uma carga progressiva. No caso do ICMS, uma alíquota progressiva não oferece essa mesma garantia, pois a sua base é a renda consumida e não a renda total. Assim, mesmo com a aplicação de alíquotas diferenciadas ou seletivas, mais elevadas para bens presumivelmente consumidos por pessoas de mais altas rendas, observa-se que esse tributo tende a ter uma distribuição regressiva da carga. Simplesmente pelo fato de que os mais pobres têm toda a sua renda submetida a esse imposto, pois direcionam praticamente toda a sua renda ao consumo, enquanto aos mais abonados sobram recursos para poupar (e portanto, livres da tributação por esse imposto).

Portanto um sistema tributário pode ter tributos com alíquotas progressivas, regressivas e proporcionais, mas o objetivo final é que a carga tributária (repetindo: o valor total de tributos pagos, comparado à renda) seja progressiva, significando que pessoas com maiores rendas recolham, proporcionalmente, mais tributos que os de menores rendas.

Como pode ser visto até aqui, analisou-se os custos de distorção e operacionais e os conceitos e a teoria a respeito da carga tributária. A seguir serão abordadas as diferentes metodologias de estimativas da carga tributária aplicadas no Brasil.

3 METODOLOGIAS DE ESTIMATIVAS DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Sabe-se que a complexidade das relações sociais quase que impede objetivar um sistema tributário ideal que seja simples e transparente, onde se observa a capacidade contributiva, sem distorção das decisões de alocação de recursos, e com o menor custo possível, tanto para os contribuintes quanto para o Estado. Pois, para aplicar os princípios da tributação, a prática tem se mostrado muitas vezes ineficaz, com um variado conjunto de métodos de apuração, normas legais, medidas e controles administrativos que comprometem o baixo custo, a simplicidade e a justa distribuição do ônus dessa tributação.

O presente capítulo tem então como objetivo mostrar o que está ocorrendo na realidade tributária brasileira, sintetizando e apresentando as metodologias, com suas fontes de dados, utilizadas para o cálculo da carga tributária brasileira divulgada pelos estudos dos diferentes órgãos que mensuram a imposição fiscal no país, dentre eles o IBGE, o BNDES, a Secretaria da Receita Federal, o IBPT e outros.

Inicialmente serão destacadas as mensurações da carga tributária ou fiscal. O ciclo inicia com o IBGE, que é a referência central, na medida em que é o órgão responsável pela apuração do PIB e pelo cálculo das contas nacionais em que se inserem os tributos arrecadados pelo setor público. Depois seguem o BNDES, a Secretaria da Receita Federal, o IBPT e a Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

Na segunda parte serão apresentados estudos que buscam uma mensuração parcial sobre determinada fonte de renda (o salário) e sobre determinada despesa (alimentos) e que estimam a distribuição da carga entre pessoas de diversos níveis de renda. Dessa forma mostram-se alguns resultados de estudos importantes para analisar o impacto dos impostos e contribuições que recaem sobre os contribuintes e parcela deles, ou seja, o custo que o Estado lhes impõe para financiamento de suas ações.

3.1 FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE)

Na metodologia do IBGE, apresentada em seu estudo para estimar a Carga Tributária brasileira (IBGE, 2004b), as informações da receita tributária são obtidas através dos registros da receita arrecadada líquida, no exercício, ou seja, é a receita arrecadada menos deduções e devoluções.

Dentro do contexto das fontes de dados dos estudos efetuados pelo IBGE (IBGE, 2000), as informações referentes à arrecadação do FGTS, em cada Unidade da Federação, são fornecidas pela Caixa Econômica Federal, bem como para o PIS/PASEP que tem suas fontes regionalizadas e que são fornecidas pelos gestores destes fundos.

Para a obtenção dos dados do governo federal foi utilizado pelo IBGE, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e os demonstrativos de resultado de entidades da administração descentralizada não cadastrados no SIAFI.

As informações dos governos estaduais e municipais (incluindo municípios das regiões metropolitanas e das capitais), foram obtidas através de pesquisa do próprio IBGE, sendo que a estimativa do universo municipal foi feita tomando-se por base os dados fornecidos pelo Sistema de Acompanhamento Financeiro de Estados e Municípios, da Secretaria do Tesouro Nacional (SAFEM/STN).

Existem instrumentos de coleta de dados padronizados pelo IBGE, com a finalidade de garantir homogeneidade e consistência no trabalho de pesquisa, sendo que para os dados coletados do governo federal, estes formulários são dispensados, uma vez que costumam ser fornecidos pela Secretaria do Tesouro Federal em meio magnético.

È importante ressaltar que em sua metodologia, o IBGE está prioritariamente preocupado com a exatidão máxima de seus resultados, o que acarreta na divulgação do seu estudo sobre a Carga Tributária brasileira em uma defasagem de até três anos. Ou seja, os últimos dados divulgados oficialmente por este órgão, são do ano de 2003, e estão listados na Tabela 4, que segue logo abaixo.

Tabela 4 - Receita Tributária, por Esfera de Governo – 2003

TRIBUTOS	Valor (1 000 000 R\$)			
	Total	Federal	Estadual	Municipal
Total	529.301	359.477	142.925	26.899
Impostos ligados a produção e a importação	266.968	128.802	124.073	14.093
Impostos sobre produtos	160.578	31.771	118.619	10.187
Impostos sobre o valor adicionado	136.219	17.947	118.271	-
IPI	17.947	17.947	-	-
ICMS	118.271	-	118.271	-
Imposto sobre Importação	8.084	8.084	-	-
Outros impostos sobre produtos	16.275	5.740	384	10.187
Imposto sobre exportação	46	46	-	-
Impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários	4.419	4.419	-	-
Imposto sobre serviço	10.535	-	348	10.187
Demais	1.274	1.274	-	-
Outros impostos ligados à produção	106.390	97.031	5.454	3.906
Imposto sobre folha de pagamento	9.914	9.914	-	-
Contribuição do salário educação	3.984	3.984	-	-
Contribuição para Sesi, Sesc, Senai e Senac	3.450	3.450	-	-
Demais	2.480	2.480	-	-
Outros impostos e taxas sobre produção	96.476	87.117	5.454	3.906
Taxa de poder de polícia	1.364	-	553	811
Taxa de prestação de serviços	4.912	-	2.994	1.918
Contribuição para o fundo investimento social (COFINS)	57.522	57.522	-	-
Contribuições para o PIS/PASEP	16.507	16.507	-	-
Demais	16.171	13.088	1.906	1.177
Imposto sobre a renda e a propriedade	140.488	121.507	8.845	10.136
IRPF	37.480	37.480	-	-
IRPJ	45.096	45.096	-	-
Outros Impostos sobre Renda e a Propriedade	57.912	38.931	8.845	10.136
IPTU	8.913	-	267	8.646
IPVA	7.644	-	7.644	-
IPMF/CPMF	22.984	22.984	-	-
Contribuições Social sobre Lucro de Pessoa Jurídica	15.661	15.661	-	-
Demais	2.710	286	934	1.490
Contribuições ao INSS e ao FGTS (*)	114.330	103.885	8.358	2.087
Contribuições Previdenciárias do Funcionalismo Público	7.515	5.283	1.650	583

(*) A partir de 2002 as contribuições arrecadadas pelos institutos de previdência estaduais e municipais passaram a ser classificadas em Contribuições Previdenciárias do Fundo Público. Em virtude desta reclassificação as Contribuições aos Institutos Oficiais de Previdência passaram a conter somente as Contribuições ao INSS e ao FGTS.

Fonte: IBGE, 2004a, p. 61.

3.2 BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES): CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE 2002

O BNDES utiliza uma metodologia, para os cálculos que definem a Carga Tributária brasileira de 2002, baseada nas Contas Nacionais elaboradas pelo IBGE (2004a; 2005b), que contabiliza, para esta carga, todos os impostos, taxas e contribuições previdenciárias, sociais e econômicas, e também a dívida ativa. Enfim todo o tipo de receita compulsoriamente obtida pelos governos federal, estaduais e municipais.

Mas, mesmo se embasando nas contas nacionais, pode-se dizer que existem diferenças nas metodologias adotadas pelo IBGE e BNDES. Na medida em que o IBGE não inclui as taxas e contribuições de melhoria que tenham como contrapartida a prestação de serviços; bem como desconsidera os valores relativos às contribuições previdenciárias de servidores federais estatutários e militares, e só os considera no caso dos estados e municípios, que possuem institutos próprios de previdência social. O IBGE também se difere em sua metodologia por tratar do imposto de renda retido na fonte pelos estados e municípios, como transferência, justificando que se trata de um imposto federal e por isto, não o inclui no cálculo da carga tributária. E por fim, as contas nacionais consideram a arrecadação líquida das restituições, incentivos fiscais e outras deduções a partir das estatísticas do Balanço Geral da União. Já o estudo do BNDES estima estas deduções, baseando-se inclusive, nos dados levantados em anos anteriores, no que diz respeito principalmente a esta arrecadação líquida na competência federal, para o cálculo da carga.

E quanto aos critérios adotados na metodologia do estudo do BNDES, listam-se os seguintes:

- a) O valor nominal utilizado para o PIB, foi o divulgado pelo IBGE no ano de 2002.
- b) Foi considerada a arrecadação bruta, divulgada pela Receita Federal dentro do conceito de receita administrativa, incluindo os principais tributos a nível federal. Estimando-se os valores relativos às restituições, incentivos e deduções, para resultar o valor líquido.
- c) O valor da receita de FGTS foi obtido das informações prestadas pela Caixa Econômica Federal e a arrecadação bancária da previdência social foi levantada junto ao próprio Ministério da Previdência Social.
- d) Para o ICMS, o IPVA e o ITCD foram levantados dados do CONFAZ.

- e) Os tributos municipais foram levantados preliminarmente direto da receita de ISS, IPTU e outros tributos, de três cidades importantes (São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte), tomadas como base para as arrecadações das outras cidades.
- f) E os demais tributos foram estimados partindo do pressuposto que a variação de sua carga, para cada esfera de governo, siga os resultados dos tributos mensurados nas formas citadas nos itens de “a” até “e”.

O estudo do BNDES se refere à Carga Tributária como Carga Global, que neste contexto está sendo sinônimo de Carga Fiscal a nível das três esferas de governo (federal, estaduais e municipais), incluindo os impostos, taxas e contribuições (de melhorias e sociais).

Em termos de resultados, são apresentados no Gráfico 6, os números relativos ao estudo referente ao ano de 2002, quando o ICMS se apresentou, como em anos anteriores, como o tributo mais importante do país, respondendo por 22,3% da receita global (correspondendo a R\$ 105 bilhões). Outra característica que se mantém é a concentração da arrecadação em poucos tributos, inclusive com cinco deles (ICMS, IR, Cofins, FGTS e contribuição para previdência social), totalizando 72% da arrecadação.

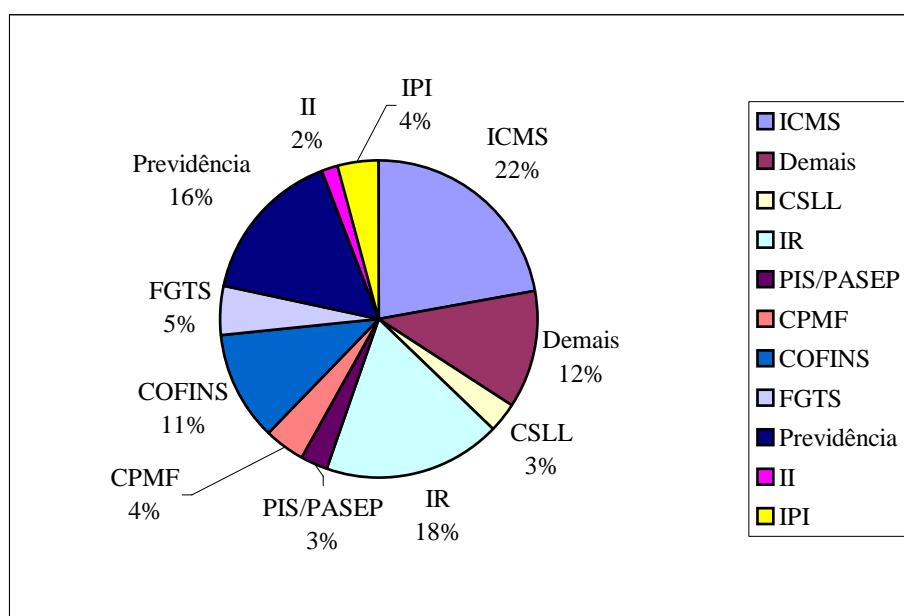


Gráfico 6 – Distribuição da Arrecadação Tributária entre os Principais Tributos no Brasil em 2002

Fonte: BNDES, 2003.

A distribuição da carga global por base de incidência, está apresentada no Gráfico 7, ressaltando-se neste estudo do BNDES, que existe um desequilíbrio em termos de uma exagerada participação dos impostos indiretos sobre bens e serviços no total da arrecadação, e na pouca participação dos impostos diretos sobre renda e patrimônio. Perfil este, que é o oposto do observado nas principais economias industrializadas.

O estudo comenta que “enquanto os tributos sobre bens e serviços representam quase a metade (cerca de 48%) da carga global, os tributos sobre a renda respondem por pouco mais de um quinto (aproximadamente 21%) e os sobre o patrimônio por apenas 3% da receita total (Gráfico 7)”.

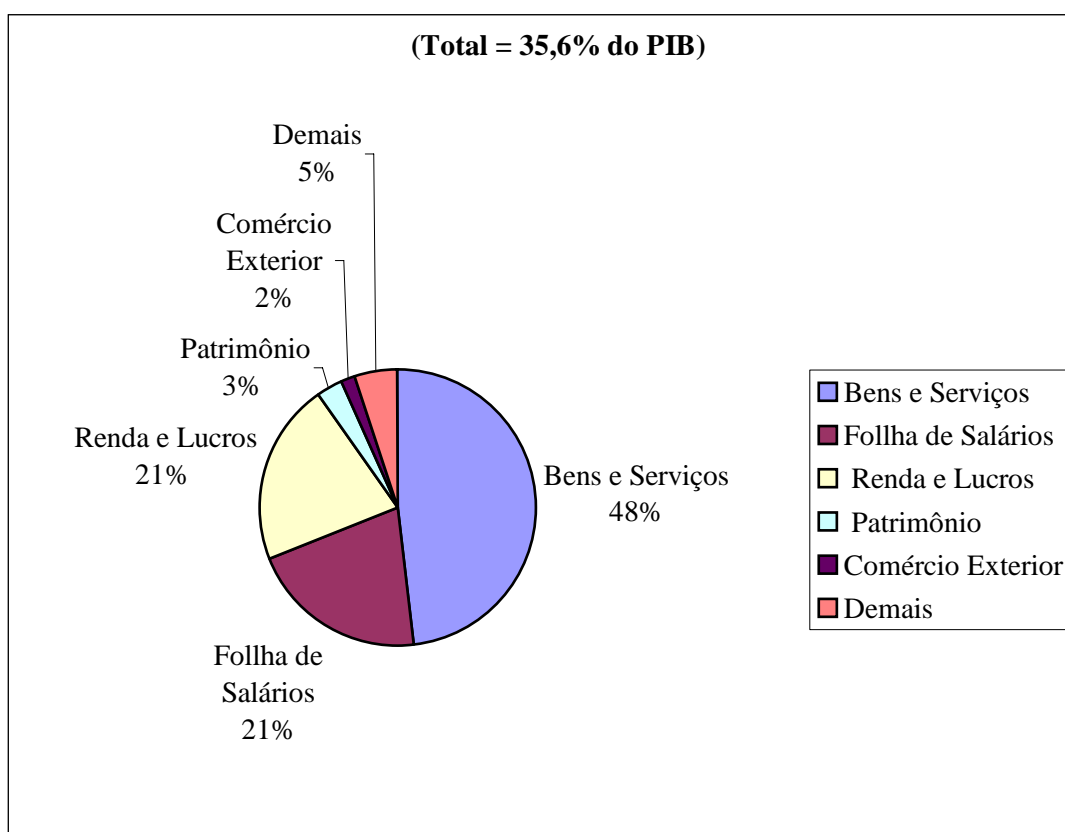


Gráfico 7 – Distribuição da Arrecadação Tributária por Base de Incidência: 2002

Fonte: BNDES, 2003.

3.3 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM 2005

O conceito para a Carga Tributária utilizado no estudo da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 2006d) é o conceito mais amplo que inclui além dos impostos, taxas e contribuições para melhoria, as contribuições sociais e para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

A metodologia não inclui no cálculo da carga os valores relativos a acréscimos legais como, multas, juros e correção monetária. O principal da dívida ativa foi incorporado à arrecadação de cada um dos respectivos tributos (sendo este um procedimento adotado pelo estudo desde 2004).

As contribuições para as previdências estaduais e municipais foram estimadas com base nos valores divulgados pelo IBGE no ano de 2003 no seu Sistema de Contas Nacionais, de anos anteriores a 2004. Já a arrecadação do INSS e do Sistema “S” tem suas fontes de dados retirada das publicações mensais do Informe da Previdência.

Em termos gerais as fontes de dados deste estudo da Receita foram as seguintes: para os tributos estaduais o Confaz; para o total dos tributos municipais a STN; para o FGTS a Caixa Econômica Federal; para o Salário Educação o FNDE (FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO – FNDE, 2006) e a Contribuição para a Seguridade Social do Servidor Público passando a ser administrada pelo MPOG (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão). O IRRF dos estados incidentes sobre rendimentos pagos por eles, suas fundações e autarquias, foram obtidos pela Receita Federal junto à Secretaria de Tesouro Nacional.

E finalmente para calcular o fluxo de receita entre as esferas de governo, foram consideradas como transferências aos Estados os recursos destinados aos Fundos (FNE, FNO e FCO), e tiveram como fonte de dados o Ministério da Integração Social. As demais transferências constitucionais foram obtidas junto à STN.

Como resultados, este estudo da Receita obteve o valor para a arrecadação agregada de tributos e contribuições no Brasil em 2005, de R\$ 724,11 bilhões, que representa um acréscimo nominal de R\$ 90,3 bilhões ou em termos de porcentagem, um aumento de 14,25%, em relação ao ano anterior.

O estudo explica que este crescimento das receitas concentrou-se basicamente no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), na CSLL, na contribuição previdenciária e no ICMS, representando conjuntamente 60% do aumento real da arrecadação. Isso ocorreu

mesmo que ao longo de 2005 a legislação tributária tenha se mantido estável, sem alteração da base de cálculo ou de alíquotas. O que alega a Receita Federal no seu estudo, é que este resultado positivo teve base no crescimento econômico determinado pela maior lucratividade das empresas e pela melhoria na eficiência da Administração Tributária.

A Tabela 5 apresenta os resultados para estimativa da Carga Total no ano de 2005, do estudo da Receita Federal, com o detalhamento por tributos.

Tabela 5 – Carga Tributária Brasileira em 2005 – Detalhamento por Tributos

TRIBUTOS	ARRECAÇÃO BRUTA			% do PIB
	Arrecadação (R\$ milhões)	% da Arrecadação	% da Arrecadação Acumulada	
1. ICMS	154.810	21,38%	21%	8,0%
2. IMPOSTO DE RENDA	132.287	18,27%	40%	6,8%
3. CONTR. P/ PREV. SOCIAL	108.434	14,97%	55%	5,6%
4. COFINS	86.794	11,99%	67%	4,5%
5. FGTS	32.248	4,45%	71%	1,7%
6. CPMF	29.150	4,03%	75%	1,5%
7. IPI	26.096	3,60%	79%	1,3%
8. CSLL	24.189	3,34%	82%	1,2%
9. PIS	18.570	2,56%	85%	1,0%
10. PREVID. ESTADUAL	13.402	1,85%	86%	0,7%
11. ISS	12.879	1,78%	88%	0,7%
12. IPVA	10.497	1,45%	90%	0,5%
13. IPTU	9.580	1,32%	91%	0,5%
14. IMP.COMÉRCIO EXTERIOR	9.062	1,25%	92%	0,5%
15. CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	8.231	1,14%	93%	0,4%
16. CIDE COMBUSTÍVEIS	7.681	1,06%	94%	0,4%
17. IOF	6.058	0,84%	95%	0,3%
18. SALÁRIO EDUCAÇÃO	5.906	0,82%	96%	0,3%
19. SISTEMA S ¹	4.397	0,61%	97%	0,2%
20. PREVID. MUNICIPAL	3.576	0,49%	97%	0,2%
21. OUTROS TRIB. ESTADUAIS	3.531	0,49%	98%	0,2%
22. TAXAS ESTADUAIS	3.458	0,48%	98%	0,2%
23. PASEP	2.880	0,40%	99%	0,1%
24. OUTRAS CONT. SOCIAIS ²	2.787	0,38%	99%	0,1%
25. TAXAS MUNICIPAIS	2.571	0,36%	99%	0,1%
26. ITBI	1.715	0,24%	100%	0,1%
27. ITCD	795	0,11%	100%	0,0%
28. CIDE REMESSAS	632	0,09%	100%	0,0%

Continua...

TRIBUTO	ARRECAÇÃO BRUTA			
	Arrecadação (R\$ milhões)	% da Arrecadação	% da Arrecadação Acumulada	% do PIB
29. AD. FRETE REN. MAR. MERC.	429	0,06%	100%	0,0%
30. DEMAIS RECEITAS	426	0,06%	100%	0,0%
31. TAXAS FEDERAIS	323	0,04%	100%	0,0%
32. FUNDAF	278	0,04%	100%	0,0%
33. ITR	276	0,04%	100%	0,0%
34. OUTROS TRIB. MUNICIPAIS	127	0,02%	100%	0,0%
35. DEMAIS CONT. ECONÔMICAS ³	36	0,00%	100%	0,0%
TOTAL	724.113	100%	37,37%
PIB 2005 (MILHÕES): 1.937.598				

Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, 2006.

¹ Contribuição aos seguintes órgãos: Senar, Senai, Sesi, Senac, Sesc, Incra, Sdr, Sest, Senat, Sebrae, Fundo Aeroviário e Ensino Profissional Marítimo (Dpc).

² Inclui: Cont. S/A Receita dos Concursos de Prognósticos, Cont. P/ Custeio de Pens. Militares, Cont. Fundesp, Cont. Funpen e Outras.

³ INCLUI: FUNDAF+CONDECINE+AFRMM+CIDE REMESSAS+OUTRS CONTRIB. ECON.

3.4 INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT): CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO ANO DE 2005

O estudo apresentado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2006), sobre o cálculo da carga tributária brasileira referente ao ano de 2005, mensurada e divulgada em março de 2006, relata a metodologia de forma muito sucinta e resumida.

São considerados pelo Instituto todos os valores arrecadados pelas três esferas de governo (tributos mais as multas, juros e correção), inclusive receitas de contribuições sindicais, e entidades de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais; para o levantamento das arrecadações estaduais e do Distrito Federal utiliza como base de dados, além da CONFAZ, os valores divulgados pelas Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, pois alguns estados demoram a entregar seus relatórios ao CONFAZ; quanto às arrecadações municipais, faz um acompanhamento dos números divulgados por 845 municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, e também através dos números divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas dos Estados.

Para o ano de 2004 e 2005 os valores levantados pelo IBPT (2006), na arrecadação de tributos, em reais e em porcentagem sobre o PIB, organizados separadamente por esferas de governo, estão descritos na Tabela 6:

Tabela 6 – Arrecadação de Tributos

Tributos	2004		2005	
	R\$ BILHÕES	% DO PIB	R\$ BILHÕES	% DO PIB
Imposto sobre Importação	9,20	0,52%	9,09	0,47%
IPI	22,82	1,29%	26,37	1,36%
Imposto sobre a renda	102,80	5,82%	124,56	6,43%
IOF	5,25	0,30%	6,11	0,32%
ITR	0,29	0,02%	0,32	0,02%
CPMF	26,43	1,50%	29,25	1,51%
COFINS	76,61	4,34%	87,85	4,53%
PIS/PASEP	19,39	110,00%	22,04	1,14%
CSSL	19,55	1,11%	26,31	1,36%
CIDE - Combustíveis	7,67	0,43%	7,69	0,40%
Segur. Social servidor	4,65	0,26%	3,75	0,19%
FUNDAF	0,30	0,02%	0,31	0,02%
Outras receitas	30,11	1,70%	22,63	1,17%
TOTAL DA RECEITA FEDERAL	325,09	18,40%	366,27	18,90%
INSS	101,13	5,72%	115,96	5,98%
TOTAL DA RECEITA FEDERAL + INSS	426,21	24,13%	482,22	24,89%
FGTS	28,10	1,59%	32,20	1,66%
TOTAL DE TRIBUTOS FEDERAIS	454,31	25,72%	514,42	26,55%
ICMS	138,26	7,83%	154,87	7,99%
Previdências estaduais	12,50	0,71%	14,73	0,76%
Outros tributos estaduais	15,38	0,87%	18,27	0,94%
TOTAL DE TRIBUTOS ESTADUAIS	166,15	9,40%	187,87	9,70%
Tributos municipais	26,92	1,52%	27,55	1,42%
Previdências municipais	2,77	0,16%	3,02	0,16%
TOTAL DE TRIBUTOS MUNICIPAIS	29,70	1,68%	30,57	1,58%
TOTAL	650,15	36,80%	732,87	37,82%

Fonte: IBPT, 2006.

Vale destacar que o crescimento nominal da arrecadação tributária de 2004 para 2005 foi de R\$ 82,72 bilhões, e o crescimento real (excluída a inflação medida pelo IPCA) de R\$

46 bilhões, enquanto que o crescimento da arrecadação tributária em relação ao PIB foi de R\$ 19,5 bilhões.

O IBPT (2006) apresenta também em seu estudo os resultados das últimas décadas no Brasil dos dias trabalhados para se pagar tributos. Em média, na década de 70, se trabalhou 76 dias (2 meses e 16 dias) para quitar as contas com os cofres públicos; na década de 80 esta média aumentou em um dia, ficando na marca dos 77 dias (2 meses e 17 dias); e na década de 90 ela aumentou consideravelmente, tendo que se trabalhar 102 dias (3 meses e 12 dias), quase um mês a mais que média da década anterior, para ficar em dia com o fisco.

Este cálculo dos dias trabalhados para o pagamento dos tributos, nada mais é do que uma comparação da tributação incidente sobre os rendimentos (salários, honorários, etc), com o tempo de trabalho de um cidadão durante o ano (12 meses). Então o IBPT (2006) calcula que, para o ano de 2005, com uma carga de 37,82% em relação ao PIB (que foi de R\$ 1,94 trilhão, segundo IBGE (2005b)), teve-se que trabalhar 140 dias (4 meses e 25 dias), para este pagamento, como mostra a Tabela 7, que contém um breve histórico desde o ano de 1986:

Tabela 7 – Média de dias trabalhados por ano para pagar tributos no Brasil

ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 meses e 22 dias
1987	74	2 meses e 14 dias
1988	73	2 meses e 13 dias
1989	81	2 meses e 21 dias
1990	109	3 meses e 19 dias
1991	90	3 meses
1992	93	3 meses e 3 dias
1993	92	3 meses e 2 dias
1994	104	3 meses e 14 dias
1995	106	3 meses e 16 dias
1996	100	3 meses e 10 dias
1997	100	3 meses e 10 dias
1998	107	3 meses e 17 dias
1999	115	3 meses e 25 dias
2000	121	4 meses e 1 dia
2001	130	4 meses e 10 dia
2002	133	4 meses e 13 dia
2003	135	4 meses e 15 dia
2004	138	4 meses e 18 dia
2005	140	4 meses e 20 dia
2006	145	4 meses e 25 dia

Fonte: IBPT, 2006.

Ressalta-se que essa metodologia já é empregada há mais tempo em outros países, determinando os dias trabalhados para o pagamento de tributos. A título de comparação, o IBPT (2006) apresenta estes resultados para outros países referentes ao ano de 2005 como mostra a Tabela 8 abaixo:

Tabela 8 - Média de dias trabalhados por ano para pagar tributos em outros países (em 2005)

PAÍS	DIAS
Suécia*	185
França*	149
Espanha*	137
EUA*	102
Argentina**	97
Chile**	92
México**	91

Fonte: IBPT, 2006.

*Países desenvolvidos

**Países em desenvolvimento

3.5 RECEITA ESTADUAL DO RIO GRANDE DO SUL: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM 2005

O estudo da Receita Estadual do RS baseia-se na metodologia adotada para determinação da Carga Tributária da Secretaria da Receita Federal, mas atentando para o fato de que, ainda assim, existem algumas diferenças entre estas duas metodologias. Com efeito, no cálculo adotado pela Receita Estadual do RS utiliza-se o valor da receita bruta para as contribuições sociais (INSS), já a Receita Federal utiliza esta arrecadação líquida ou bancária. Outra diferença entre as duas metodologias é que no estudo da Receita Estadual RS são computados os acréscimos legais (juros, multas e correção monetária) de todos os tributos das três esferas de governo, e enquanto a Receita Federal desconsidera estes acréscimos legais dos tributos. Entretanto esses contrapontos metodológicos não irão interferir em demasia nos resultados apurados pelos dois órgãos, pois estes obtiveram cálculos muito aproximados para a carga tributária brasileira referente ao ano de 2005. Por exemplo, a Receita Federal calculou uma carga de 37,37 % do PIB nesse ano, ao passo que a Receita Estadual do RS calculou uma carga de 37,57 % do PIB (com o PIB 2005 de R\$ 1.937,6 bilhões, segundo o IBGE (2005b)).

Das variadas fontes disponíveis na literatura, as mais utilizadas para retirada de informações e dados foram as do IBGE, do CONFAZ, do Ministério do Trabalho e Emprego, do Ministério da Previdência Social, da Secretaria da Receita Federal, do IBPT e do Banco Federativo do BNDES.

O estudo abordado prioriza a composição da estrutura de receita tributária nacional, bem como a distribuição da carga fiscal entre as esferas de governo, antes e após os repasses das verbas (ou receitas), entre os governo federal, estaduais e municipais. Os valores da carga fiscal, a nível federal e estadual, foram calculados efetivamente, mas a nível municipal, estes valores foram estimados, pelo menos em sua maioria.

O conceito de carga tributária que permeia neste estudo vem ao encontro do conceito e da metodologia utilizados nas Contas Nacionais, equiparando-se ao conceito mais amplo da carga, que costuma ser chamado de Carga Fiscal, também utilizado pelo BNDES, pela Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), dentre outros órgãos que também quantificam a carga tributária (ou fiscal) no Brasil.

Em 2005 foram arrecadados nos três níveis de governo no Brasil R\$ 727,87 bilhões com um crescimento nominal em relação a 2004 de 13,19%. E a previsão do estudo para 2006 é de que se arrecadem cerca de R\$ 800 bilhões, dentro do mesmo contexto, elevando a carga para 38% do PIB, superando o ano de 2005, e tornando-se o maior índice registrado desde 1947 (BORDIN, 2006).

A Tabela 9 apresenta os resultados apurados por este estudo da Receita Estadual do Rio Grande do Sul para a composição das receitas tributárias em 2005, quantificadas e organizadas por esferas de governo, natureza jurídica e porcentagem sobre o produto interno bruto.

Tabela 9 – Carga Tributária de 2005 por Tributo e Sua Classificação

TRIBUTO	% PIB	% TOTAL	Natureza Jurídica	Competência
ICMS	7,99	21,27	IMPOSTO	ESTADUAL
I.RENDA	6,43	17,12	IMPOSTO	FEDERAL
INSS	5,91	15,73	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
CONFINS	4,54	12,08	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
FGTS	1,66	4,43	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
CPMF	1,51	4,02	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
IPI	1,36	3,62	IMPOSTO	FEDERAL
PIS/PASEP	1,36	3,62	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
CONTR.S.S/LUCRO	1,14	3,03	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
ISS	0,71	1,89	IMPOSTO	MUNICIPAL
Previdência Estadual	0,55	1,46	CONTRIBUIÇÃO	ESTADUAL
CIDE Combustíveis	0,55	1,45	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL

Continua...

TRIBUTO	% PIB	% TOTAL	Natureza Jurídica	Competência
IPTU	0,54	1,44	IMPOSTO	MUNICIPAL
I.C.EXTERIOR	0,47	1,25	IMPOSTO	FEDERAL
Contr.Seg.Serv.Federal	0,41	1,08	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
IPVA	0,40	1,06	IMPOSTO	ESTADUAL
Salário Educação	0,36	0,96	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Estaduais	0,31	0,84	TAXAS	ESTADUAL
IOF	0,30	0,81	IMPOSTO	FEDERAL
Sistema "S"	0,28	0,74	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Federais	0,26	0,68	TAXAS	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Municipais	0,18	0,48	TAXAS	MUNICIPAL
Previdência Municipal	0,18	0,47	CONTRIBUIÇÃO	MUNICIPAL
ITBI	0,10	0,28	IMPOSTO	MUNICIPAL
ITCD	0,04	0,11	IMPOSTO	ESTADUAL
ITR	0,02	0,04	IMPOSTO	FEDERAL
FUNDAF	0,02	0,04	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
TOTAL	37,57	100,00		

Fonte: BORDIN, 2006, p. 26.

Conforme informa o estudo, as contribuições sociais e econômicas incidentes principalmente sobre a receita das empresas, com exceção da CIDE, não precisam ser transferidas para estados e municípios, sendo utilizados exclusivamente para os gastos públicos de competência da União. A Tabela 10 e o Gráfico 8, ilustram a divisão dos tributos por natureza jurídica para o ano de 2005.

Tabela 10 – Natureza Jurídica dos Tributos 2005

NATUREZA	% PIB	% TOTAL
IMPOSTOS	18,37	48,89
CONTRIBUIÇÕES	18,45	49,11
TAXAS	0,75	2,00
TOTAL	37,57	100,00

Fonte: BORDIN, 2006, p. 27.

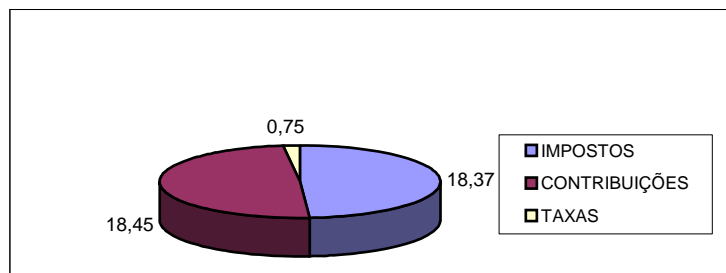


Gráfico 8 – Natureza Jurídica dos Impostos (% PIB)

Fonte: Elaborado pela autora com base na Tabela 10.

O estudo afirma que a carga fiscal brasileira está fortemente concentrada em poucos tributos, e dentre os quatro principais estão o ICMS, o IR, as contribuições do INSS e da COFINS, representando 66,20% do total.

O Gráfico 9 mostra esta desequilibrada distribuição da carga tributária por bases de incidência.

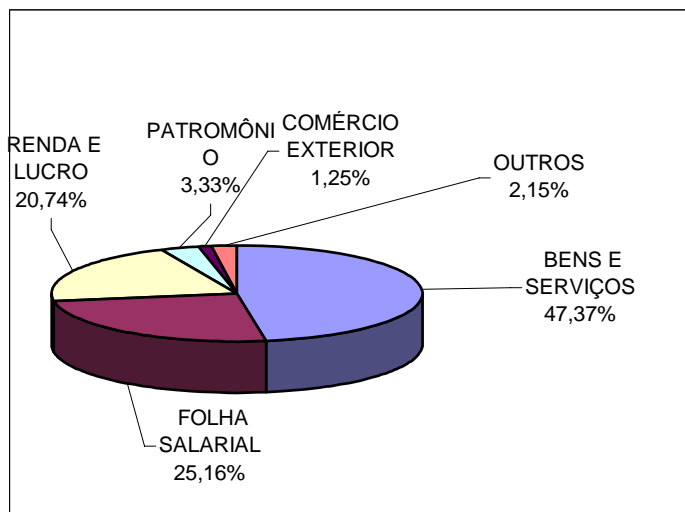


Gráfico 9 – Carga Tributária por Bases de Incidência em 2005

Fonte: BORDIN, 2006, p. 28.

Quando se fala em carga tributária sobre o consumo (bens e serviços), os principais tributos listados pelo estudo são ISS (municipal), ICMS (estadual), IPI, COFINS, PIS/PASEP,

CPMF, CIDE e o IOF (todos de competência federal, podendo ser compartilhados ou não com as outras unidades subnacionais mediante transferências).

Esta tributação sobre bens e serviços, ainda segundo o estudo, pode ser dividida em tributos de valor agregado (ICMS e IPI e, mais recentemente, PIS/PASEP e COFINS ⁴) e os tributos cumulativos (CPMF, CIDE, IOF, ISS).

O estudo relata que a base de cálculo teórica da tributação sobre consumo está no consumo privado agregado, onde, utilizando o consumo das famílias, calculado pelo IBGE em suas Contas Nacionais, o valor da base tributária do consumo seria de R\$ 1,075 trilhão para o ano de 2005, com alíquota efetiva de 32,06%.

Veja então na Tabela 11 a arrecadação sobre vendas, produção e consumo de bens e serviços, e também os montantes dos tributos cumulativos e de valor agregado.

Tabela 11 – Carga Tributária sobre o Consumo (Bens e Serviços) 2005

TRIBUTO	NÍVEL DE GOVERNO	TIPO DE TRIBUTO	R\$ MILHÕES	(%) RELATIVA
ICMS	ESTADUAL	VA	154.810	44,90
COFINS	FEDERAL	VA	87.902	25,50
CPMF	FEDERAL	CUMULATIVO	29.230	8,48
IPI	FEDERAL	VA	26.373	7,65
PIS/PASEP	FEDERAL	VA	22.046	6,39
CIDE	FEDERAL	CUMULATIVO	7.680	2,23
ISS	MUNICIPAL	CUMULATIVO	10.619	3,08
IOF	FEDERAL	CUMULATIVO	6.102	1,77
TOTAL	344.762	100,00
			R\$ MILHÕES	
TOTAL Valor Adicionado (agregado)			291.131	
TOTAL Cumulativo			53.631	
TOTAL Consumo			344.762	
RECEITA TOTAL			727.870	
CONSUMO/RECEITA TOTAL (%)			47,37	

Fonte: BORDIN, 2006, p. 34.

⁴ Segundo o estudo da Receita estadual do RS a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 transformou o **PIS/PASEP** em tributo não-cumulativo (com efeitos a partir de 2003). E a **COFINS**, através da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, também passou a ser não-cumulativa (com efeitos a partir de 2004).

3.6 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE SALÁRIOS

O texto que segue relata os efeitos do Sistema tributário brasileiro, baseado nas normas legais vigentes no ano de 1996, sobre o rendimento dos trabalhadores assalariados do país. O Estudo divulgado pela Receita Federal (Brasil, 1998), mostra a evolução dos rendimentos pelas diversas faixas de renda, enfatizando o aspecto da progressividade dos tributos.

Freqüentemente as receitas tributárias percorrem vias tortuosas, dificultando a identificação e a determinação do fluxo real das contribuições do trabalhador aos cofres públicos, isso ocorre mesmo que a lei que determina o tributo deva definir o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação tributária. Dentre outros aspectos, a identificação do real receptor da carga tributária ainda é um grande problema para a metodologia dos estudos que a calculam.

Este estudo da Receita Federal (retirado do próprio *site* da receita - www.receita.fazenda.gov.br), buscou mensurar, separadamente os impostos indiretos (que neste contexto irão equivaler somente à tributação sobre o consumo) e os impostos diretos (contribuições para previdência social e o imposto de renda de pessoas físicas, incidentes sobre a folha de pagamento) equivalentes ao rendimento das famílias que tem como principal fonte de renda o trabalho assalariado.

O estudo comenta que: “A tributação progressiva da renda e a incidência proporcional da contribuição para previdência apresentam relativa transparência quanto à pressão fiscal que exercem sobre os salários. A questão principal, abordada nesse trabalho, reside na determinação da carga tributária adicional, sobre o trabalhador assalariado, oriunda da tributação sobre o consumo.” (BRASIL, 1998).

Este trabalho ainda ressalta que na expressão adotada para a Carga Tributária, deve-se entender Carga potencial⁵, e não Carga efetiva⁶. E que foi utilizada a hipótese da evasão fiscal nula.

⁵ Capacidade contributiva total / PIB. Aplicam-se as regras tributárias padrão sobre agregados econômicos que representam a base teórica e obtém-se uma receita que representa o limite máximo.

⁶ Receita efetivamente realizada (com possíveis sonegações por falhas no controle de fiscalização, isenções fiscais e etc) / PIB

Mesmo que possa parecer pouco plausível, tal hipótese não compromete os resultados, pois, devido à sistemática de retenção na fonte, a evasão efetivamente observada para a tributação direta deve manter-se em baixos níveis para os assalariados. Um problema maior poderia surgir em razão da incidência indireta, quando a evasão é promovida por empresas que buscam ampliar as margens de lucro e/ou aumentar o volume de vendas reduzindo seu custo tributário. Porém, em favor da simplicidade, manteve-se a hipótese inicial, mesmo neste caso. (BRASIL, 1998).

Para o cálculo da Carga fiscal sobre os salários tem-se então, a seguinte metodologia, que envolve em seu algoritmo tanto a tributação sobre a renda do trabalhador, quanto a tributação sobre o seu consumo:

$$\text{Carga Tributária Total} = \frac{(Tc + Tr + ct \cdot Te)}{(Sb + ct \cdot Te)}$$

onde, “*ct*” está representando o coeficiente de translação, “*Tc*” a tributação sobre o consumo, “*Tr*” a tributação sobre a renda, “*Te*” a tributação devida pelo empregado e finalmente “*Sb*” o salário bruto do empregado.

No que se refere ao coeficiente de translação (*ct*), pode-se dizer que este considera o impacto da transferência das contribuições patronais aos salários de forma que esta translação pode afetar a carga tributária de duas formas, a saber: quando se encontra no numerador da fração, aumentando o valor absoluto dos tributos devidos pelo empregado, acarretando em um quociente maior da carga tributária, o que resulta em um aumento da pressão fiscal.

E quando o coeficiente de translação (*ct*) se encontra no denominador da fração, aumentando então o valor do salário bruto. Aqui considera-se a parcela das contribuições, que supostamente é transferida para o empregado, pelo empregador, quando este de alguma forma tenta esquivar-se do pagamento do tributo utilizando a tática de redução dos salários pagos aos seus empregados, em maior ou menor grau; dadas, é claro, as condições de mercado. Por fim este aumento do denominador ocorre, tem-se então, um quociente bem menor para a carga tributária, amenizando o acréscimo da pressão fiscal.

Quanto aos outros termos da fórmula para o cálculo da carga sobre salários, nada mais são do que a estimação dos impostos diretos e indiretos que recaem sobre o trabalhador formalmente empregado. Dado a mensuração do fluxo de receita e despesa deste assalariado, essa incidência pode ser determinada com extratos de renda e saída de recursos, caracterizada por um padrão pesquisado de dispêndio.

A estimação do imposto devido sobre a renda, dadas as alíquotas, base de cálculo e deduções da legislação tributária vigente, determina o valor da tributação direta, que, na fórmula está representada por (Tr) ou Tributação sobre a renda. Já os tributos pagos indiretamente estão representados na fórmula por (Tc) ou Tributação sobre o consumo. E, agregando-se o total estimado destas duas modalidades de impostos, tem-se como resultado a parcela do salário bruto devido pelos trabalhadores assalariados aos cofres públicos em forma de tributação.

A fonte de dados deste estudo da Receita Federal é a POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares de 1995 – 1996, realizada pelo IBGE, que investigou os hábitos de consumo, a alocação de gastos e a distribuição de rendimentos da população das principais regiões metropolitanas do Brasil (Belém, Fortaleza, Recife, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre, Brasília e município de Goiânia). Destaca-se que essas regiões representam 29,85% do total da população brasileira e 37,69% da população urbana. O universo da pesquisa é de 12,54 milhões de famílias, sendo que o espaço de amostra se restringiu a 19.816 famílias localizadas nas regiões brasileiras já mencionadas.

A Tabela 12 mostra a relação de 10 classes de recebimento mensal, divididas conforme o número de salários mínimos recebidos pelos assalariados, bem como estes valores em reais:

Tabela 12 – Divisão da População por Classe de Rendimento Mensal

Classe de Rendimento Mensal		Rendimento Médio Mensal ^(a)
Nº de salários mínimos ^(b)	R\$	R\$
Até 2	Até 224,00	170,18
2 a 3	224,00 a 336,00	304,44
3 a 5	336,00 a 560,00	478,7
5 a 6	560,00 a 672,00	671,65
6 a 8	672,00 a 896,00	851,48
8 a 10	896,00 a 1.120,00	1.113,95
10 a 15	1.120,00 a 1.680,00	1.503,40
15 a 20	1.680,00 a 2.240,00	2.193,04
20 a 30	2.240,00 a 3.360,00	3.157,67
Mais de 30	Mais de 3.360,00	7.542,62

(a) Soma dos rendimentos mensais das famílias dividida pelo número de famílias contidas neste conjunto.

(b) Salário - Mínimo considerado: R\$ 112,00

Fonte: BRASIL, 1998.

Vale ressaltar que a categoria “sem recebimento” foi incluída pelo IBGE, na parte da tabela em que se refere a “Até 2” (até dois salários mínimos).

O estudo feito pela Receita Federal teve como base então, o rendimento bruto médio mensal da natureza salarial do chefe de família (salário bruto), de acordo com a estrutura utilizada na pesquisa orçamentária, e que foi apresentado na coluna **Rendimento Médio Mensal** na Tabela 12. O que segue sendo explicado em termos de metodologia para este estudo, é o modo de como identificar a fração que é desembolsada no pagamento de tributos indiretos (sobre o consumo – a saber: ICMS, IPI, CONFINS e PIS) e a fração que é devida em termos de tributação direta (sobre os rendimentos – a saber: Imposto de renda e contribuições para a seguridade social), onde a soma destes dois tipos de tributos será finalmente o resultado final do estudo da Carga tributária sobre o salário por extrato de renda.

É importante enfatizar que a escolha limitada para os tipos de impostos a serem considerados no cálculo da tributação sobre o consumo, se deve a falta de dados relativos aos impostos patrimoniais e ao Imposto sobre Prestação de Serviços – ISS, bem como a falta de uma análise mais rigorosa quanto ao efeito translação, já descrito anteriormente, de alguns tributos indiretos como o IOF.

Seguem neste capítulo as hipóteses simplificadoras adotadas no presente estudo da Receita Federal para uma possível determinação da Carga Tributária sobre o Consumo, sobre a Renda, e na seqüência obtendo-se uma estimativa da Carga Total sobre os salários.

3.6.1 Carga Tributária sobre o Consumo

Para simplificação da metodologia foram adotadas no estudo em questão, as hipóteses que seguem:

- (a) O IOF não é repassado aos preços, sendo integralmente absorvido pelas empresas, sendo que esta hipótese é justificada dada a complexidade da legislação e o desconhecimento do efeito real deste imposto no valor final dos bens e serviços;
- (b) A alíquota efetiva total do PIS e da COFINS é de 2,65% (não ocorrendo portanto, o chamado efeito cascata - tendendo a subestimar a carga tributária imposta ao trabalhador);

- (c) O valor cobrado a título de PIS e COFINS é integralmente repassado aos preços (as condições de mercado, menos ou mais competitivo, permitem que os empresários possam transferi-los para os preços em maior ou menor grau respectivamente – mas para este estudo foi adotado um mercado pouco competitivo, já que existe um repasse integral para os preços de PIS e COFINS ⁷);
- (d) Inexiste sonegação⁸.

A Tabela 13 que segue, apresenta os principais tributos incidentes sobre a produção e/ou comercialização, constantes na legislação vigente em 1996, repercutindo sobre os preços finais ao consumidor:

Tabela 13 – Tributação sobre o Consumo

Tributos	Competência	Alíquota Básica	% da CFB ^(b)	% do PIB
ICMS	estadual	20% ^(a)	25,22%	7,18%
COFINS	federal	2%	7,83%	2,23%
IPI	federal	Diversas	7,17%	2,04%
PIS/PASEP	federal	0,65%	3,16%	0,90%
ISS	municipal	Diversas	1,76%	0,50%
IOF	federal	diversas	1,72%	0,49%

Fonte: BRASIL, 1998.

(a) Equivale a uma alíquota por dentro ⁹ de 17%

(b) Carga Fiscal Bruta, consideradas as três esferas de governo

Sem alíquotas uniformes do ISS para aplicar em suas bases, devido à falta de informações e das várias legislações municipais, este tributo foi excluído do cálculo para a carga tributária sobre o consumo, no presente estudo.

O valor do tributo correspondente aos itens de despesa foi calculado multiplicando a alíquota total incidente sobre o respectivo bem ou serviço pelo gasto utilizado em seu consumo.

⁷ Tendendo a superestimar a carga tributária.

⁸ Hipótese esta que tende a superestimar a carga.

⁹ A base de cálculo do ICMS inclui o próprio valor do imposto. Dessa forma, a alíquota padrão de 17% aplicada sobre essa base corresponde a uma alíquota de aproximadamente 20% aplicada sobre uma base de cálculo que não inclua o valor do imposto. No primeiro caso, fala-se numa alíquota “por dentro”, enquanto que no segundo caso numa alíquota “por fora”. A correspondência entre essas duas alíquotas é dada pela seguinte relação: alíquota “por fora” = alíquota “por dentro”/(1 – alíquota “por dentro”). Assim, no caso de uma alíquota “por dentro” de 17%, temos uma alíquota “por fora” de 20%, ou seja: $0,17/(1-0,17) = 0,20$.

3.6.2 Carga Tributária sobre a Renda

Neste caso o mais correto seria referir-se a Carga tributária como Carga fiscal, já que para este cálculo da carga sobre a renda do trabalhador está sendo usada também a contribuição social, mas é importante ressaltar que o texto a seguir utiliza os dois termos praticamente como sinônimos, apesar de sua distinção.

O Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) foi calculado conforme dados de 1996, de uma tabela progressiva, a saber:

- (a) Isenção do IR para pessoas físicas com rendimentos mensais de até R\$ 900,00;
- (b) Alíquota de 15% para pessoas físicas com rendimentos mensais entre R\$ 900,00 e R\$ 1800,00;
- (c) Alíquota de 25% para pessoas físicas com rendimentos mensais acima de 1800,00.

Para o cálculo do IRPF foi considerado o Rendimento Médio Mensal de cada faixa de renda do Quadro 4, apresentado anteriormente neste estudo, como base para a estimação do rendimento bruto de cada família de assalariados. É claro que ao considerar os resultados deste Quadro 4, pode-se constatar que o IR está afetando somente os cinco níveis de renda superiores deste mesmo quadro. Os demais níveis estão isentos do IR, ficando essas famílias dos cinco níveis inferiores sujeitas somente à contribuição para o INSS.

É importante dizer que as alíquotas da tabela progressiva mensal do IRPF de 1996 foram definidas segundo o rendimento bruto deduzidas a contribuição do empregado para o INSS e as despesas com educação e saúde, obtendo-se assim o IRPF devido, e então, este foi dividido pelo rendimento bruto mensal.

A contribuição para Seguridade Social - INSS, também compõe a carga tributária sobre a renda, pois é uma parcela da contribuição social paga pelo empregado aos cofres públicos. Esta, conforme determina a legislação, foi calculada aplicando de forma linear a alíquota nominal para cada faixa de renda sobre o Rendimento Médio Mensal até o limite de 10 salários mínimos. Acima deste valor a contribuição mantém-se constante em 11% de R\$ 1.120,00, equivalente ao valor de R\$ 123,20, o que determina uma regressividade nesse tipo de tributação. Mas a suposta transferência da contribuição para os salários, devida pelo empregador, é dada pela aplicação da alíquota nominal sobre o salário bruto do trabalhador, sem considerar-se nenhum limite.

E por fim a contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, criada pelo governo federal para proteger o trabalhador demitido sem justa causa, mediante uma conta vinculada ao contrato de trabalho. Tem como sua principal fonte de recursos, o valor correspondente a 8% do salário do trabalhador, sendo, porém, de responsabilidade do empregador.

Para efeito desta contribuição para a carga fiscal sobre os salários, deve-se considerar apenas a sua translação, calculando-se a fração da alíquota transferida ao rendimento médio mensal do trabalhador, já que não é o empregado que deveria contribuir efetivamente para este fundo, mas sim, o empregador.

Tem-se então, na Tabela 14 a seguir, o resumo dos tributos considerados e analisados acima para o cálculo da carga fiscal sobre a renda:

Tabela 14 – Tributação sobre a Renda

Tributos	Competência	Alíquota Básica	% da CFB ^(c)	% do PIB
IRPF ^(a)	federal	15% e 25%	7,06%	2,01%
INSS Empregado ^(b)	federal	10%	5,62%	1,60%
INSS Empregador	federal	20%	13,14%	3,74%
FGTS	federal	8%	5,23%	1,49%

Fonte: BRASIL, 1998.

(a) Da parcela do IRPF sem alocação específica, 40% foi imputada às pessoas físicas.

(b) Participação do empregado e do empregador no valor total arrecadado pelo INSS foram estimadas em 30% e 70%, respectivamente.

(c) Carga Fiscal Bruta - consideradas as três esferas de governo.

3.6.3 Carga Tributária Total

Para o resultado final do estudo apresentam-se abaixo três quadros com os dados calculados para a carga tributária, incluindo o coeficiente de transmissão relativo ao repasse das contribuições patronais para os salários. Considerando três situações para a referida translação: quando esta não ocorre, quando ocorre parcialmente (talvez a situação mais coerente) e quando a translação é total.

Na primeira situação, mostrada na Tabela 15, não ocorre a translação, ou seja, o coeficiente de transmissão é nulo, assumindo que as contribuições legalmente atribuídas aos

deveres patronais, não é repassada para o salário dos empregados e conseqüentemente não reflete no cálculo da carga tributária sobre os mesmos:

Tabela 15 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado

COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 0%			
Nº de salários	Consumo	Renda ^(a)	Total
Até 2	13,13%	7,82%	20,95%
2 a 3	12,80%	7,82%	20,62%
3 a 5	12,38%	7,82%	20,20%
5 a 6	12,15%	9,00%	21,15%
6 a 8	12,03%	11,00%	23,03%
8 a 10	11,17%	11,10%	22,27%
10 a 15	10,69%	11,73%	22,42%
15 a 20	9,91%	12,55%	22,46%
20 a 30	9,13%	15,86%	24,99%
Mais de 30	6,94%	20,46%	27,41%

(a) Imposto de renda + contribuição social do empregado

Fonte: BRASIL, 1998.

Na Tabela 15 constata-se que, o efeito econômico com o pleno rigor do critério distributivo da carga tributária sendo obedecido, ponderam-se as tributações progressiva e regressiva, predominando a progressividade da carga sobre a renda, com esta sendo amortecida pela regressividade implícita na tributação sobre o consumo.

A segunda situação está no Tabela 16 onde corre uma translação parcial, ou seja, o coeficiente de transmissão é igual a 0,5. Atribuindo-se uma partilha igualitária entre empregados e empregadores, onde as contribuições que legalmente deveriam ser de dever do empregador, devido às condições de mercado, são repassadas em parte, para o salário dos empregados. Tal situação reflete-se, agora, no cálculo da carga tributária sobre os mesmos:

Tabela 16 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado

COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 50%			
Nº de salários	Consumo	Renda ^(a)	Total
Até 2	13,13%	19,14%	32,27%
2 a 3	12,80%	18,14%	31,94%
3 a 5	12,38%	19,14%	31,52%
5 a 6	12,15%	20,18%	32,32%
6 a 8	12,03%	21,93%	33,96%
8 a 10	11,17%	22,02%	33,18%
10 a 15	10,69%	22,57%	33,26%
15 a 20	9,91%	23,29%	33,20%
20 a 30	9,13%	26,20%	35,32%
Mais de 30	6,94%	30,23%	37,17%

Fonte: BRASIL, 1998.

(a) Imposto de renda + contribuição social do empregado + 1/2 contribuição social do empregador

A terceira e última situação, apresentada no Tabela 17, ocorre a translação total, ou seja, o coeficiente de transmissão é igual a 1,0, representando um caso extremo com a transferência de todo o ônus das contribuições para o custo da mão-de-obra. É claro que este contexto vai depender das condições específicas de mercado, verificando-se, possivelmente, no longo prazo. Já a tributação sobre o consumo, permanece a mesma mostrada nos quadros anteriores nas Tabelas 15 e 16:

Tabela 17 – Carga Tributária Efetiva sobre o Rendimento Assalariado

COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 100%			
Nº de salários	Consumo	Renda ^(a)	Total
Até 2	13,13%	27,98%	41,12%
2 a 3	12,80%	27,98%	40,48%
3 a 5	12,38%	27,98%	40,37%
5 a 6	12,15%	28,91%	41,05%
6 a 8	12,03%	30,47%	42,50%
8 a 10	11,17%	30,55%	41,71%
10 a 15	10,69%	31,04%	41,73%
15 a 20	9,91%	31,68%	41,59%
20 a 30	9,13%	34,27%	43,40%
Mais de 30	6,94%	37,86%	44,81%

Fonte: BRASIL, 1998.

(a) Imposto de renda + contribuição social do empregado + contribuição social do empregador

3.7 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA): CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE ALIMENTAÇÃO NAS GRANDES REGIÕES URBANAS BRASILEIRAS

O estudo do IPEA (1998), constitui um estudo setorial para a estimativa da carga tributária (ICMS- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social/COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), onde ela está sendo calculada com base no consumo de produtos alimentares (da cesta básica) das famílias brasileiras, nas grandes regiões urbanas (Belém, Fortaleza, Salvador, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre). Este estudo também analisa os impactos da redistribuição de renda resultantes de uma possível isenção tributária sobre este setor (de alimentação), supondo-se que esta isenção seria repassada diretamente aos preços, com ganhos para as rendas familiares.

Para a metodologia deste estudo, inicialmente foi determinado pelo IPEA (1998) um conjunto de alimentos a partir da cesta proposta pela CEPAL (1989 apud IPEA, 1998) com 32 grupos alimentares, disponibilizando uma lista individualizada dos alimentos que compõem estes grupos. Este ponto foi muito importante na escolha desta instituição para levantamento dos dados que determinarão a carga tributária incidente sobre o consumo alimentar, já que ocorrem variações estaduais significativas nas alíquotas de incidência do ICMS nos produtos alimentares.

Desta cesta, foram selecionados 39 produtos de relevância nutricional e com uma representatividade maior nos hábitos de consumo das famílias brasileiras. Com isto, reduziu-se o conjunto de mais de três mil alimentos pesquisados pela POF- IBGE de 1995- 1996, para um subconjunto de alimentos relevantes no consumo domiciliar¹³.

Os tributos analisados nesta metodologia foram o ICMS, o PIS e a COFINS, considerados os mais importantes na composição da carga fiscal sobre o consumo, na atual estruturação do sistema tributário brasileiro.

Como existe uma variabilidade em cada unidade da Federação, de detalhes e de situações especiais para operacionalizar a tributação sobre o consumo, quando se trata principalmente do ICMS, a dificuldade de estimação da carga tributária sobre a alimentação permeia este estudo. Foram então coletadas as diferentes alíquotas do ICMS sobre cada

¹³ A sigla POF é utilizada pelo IBGE para a Pesquisa de Orçamento Familiar.

produto alimentar nas Secretarias Estaduais da Fazenda de cada Unidade da Federação, com o apoio da Comissão Técnica Permanente do ICMS do Conselho Nacional de Política Fazendária (COTEPE/ CONFAZ).

Em razão da dificuldade de discriminar e mensurar o chamado efeito cascata do ICMS nos ciclos de produção e comercialização de alimentos, foi considerada a não cumulatividade deste imposto para os produtos alimentares selecionados. Salvo nos casos em que a regulação estadual do tributo implica a não recuperação total dos créditos tributários. Logo, a hipótese simplificadora da etapa produtiva foi assumida, com um valor agregado considerado na casa dos 20%.

Para as estimativas do PIS e da COFINS foram consideradas as etapas de produção e comercialização nas quais estes tributos incidem, e os graus de agregação de valor observados em cada uma destas etapas (fundamentados, principalmente, em dados da CONAB e do IEA-SP). Para estes dois tipos de tributos foi considerada a hipótese de cumulatividade, também chamada de tributação em cascata, ocorrendo uma multiplicação no cálculo da carga tributária.

Em resumo, a estimativa da carga sobre os alimentos é dada portanto, aplicando-se as alíquotas efetivas do ICMS de cada Unidade de Federação e do PIS/ COFINS aos dispêndios com os produtos alimentares selecionados, por extratos de renda e por regiões metropolitanas.

Também foi efetuada neste estudo uma simulação dos efeitos da Carga Tributária na Distribuição de Renda e Pobreza a partir de estimativas dos impactos da isenção do ICMS e do PIS/COFINS na renda disponível, com base na carga tributária efetiva, considerando o rendimento médio mensal familiar *per capita* em cada extrato de renda. Ou seja, quantificou-se o ganho dos consumidores, com o pressuposto da adoção de uma alíquota zero para esses tributos no preço final de venda dos alimentos.

A renda real das famílias foi estimada ao considerar-se as despesas de consumo informadas na POF/IBGE correspondendo ao nível de preços que pode ser chamado de “atual”, quando os tributos indiretos estão incidindo sobre os produtos alimentares selecionados. E quando é adotada a hipótese de isenção tributária, e do repasse integral aos preços, estima-se o valor das despesas de consumo em queda, que pode ser chamado de “novo” nível de preços, quando o cálculo da renda real das famílias é efetuado justamente após essa isenção tributária dos alimentos. Para isto, foram consideradas as participações percentuais dos tributos na cesta (ver Gráfico 10) e desta, nas despesas de consumo.

Com isto, simulou-se os efeitos do aumento da renda real disponível na desigualdade da distribuição de renda, e estes efeitos foram quantificados utilizando-se as conhecidas estatísticas do índice de Gini e de Theil.

Com a hipótese de isenção tributária, reduzem-se os custos para adquirir produtos da cesta de alimentos, aumentando a renda real da população pobre, e então, pode-se calcular novos valores para as linhas de pobreza e indigência, que originalmente tinham como índices os apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Estimativa das Linhas de Pobreza e de Indigência em 1996 – Expressas pelo Custo da Cesta Básica de Alimentos *per Capita*/Mensal (R\$ de setembro de 1996)

Áreas Urbanas	Pobreza	Indigência
Belém	124,2	44,1
Belo Horizonte	87,3	38,7
Curitiba	102,6	45,6
Distrito Federal	103,2	42,9
Fortaleza	94,8	39,3
Goiânia	103,2	42,9
Porto Alegre	121,5	55,2
Recife	122,1	51,6
Rio de Janeiro	109,2	49,5
Salvador	108,3	48,6
São Paulo	119,4	49,8

Fonte: ARIAS, 1999 apud MAGALHÃES et al., 2001, p. 10).

OBS: a) para a região de Goiânia, foram utilizadas as linhas de pobreza e de indigência do Distrito Federal

As linhas de pobreza tiveram seus valores originais subtraídos pelo valor absoluto das linhas de indigência, como mostra o esquema de algoritmos abaixo:

$$LI' = LI * [1 - (\text{Valor dos Tributos} / \text{Custo da Cesta})]$$

$$LP' = LP - (LI - LI')$$

Onde, LI = linha de indigência original, LI' = linha de indigência após isenção,

e, LP = linha de pobreza original, LP' = linha de pobreza após isenção.

Como resultado para a estimação da carga tributária sobre o consumo alimentar, apresenta-se no Gráfico 7 o peso dos tributos, ICMS e PIS/COFINS, sobre os alimentos

(escolhidos para compor a cesta), considerando-se o gasto médio das famílias. Obteve-se como valor médio para a carga tributária dos produtos em questão 14,1% dentre os centros urbanos pesquisados pela POF, com destaque para as regiões de Brasília e Fortaleza, com as maiores cargas sobre estas despesas com alimentação.

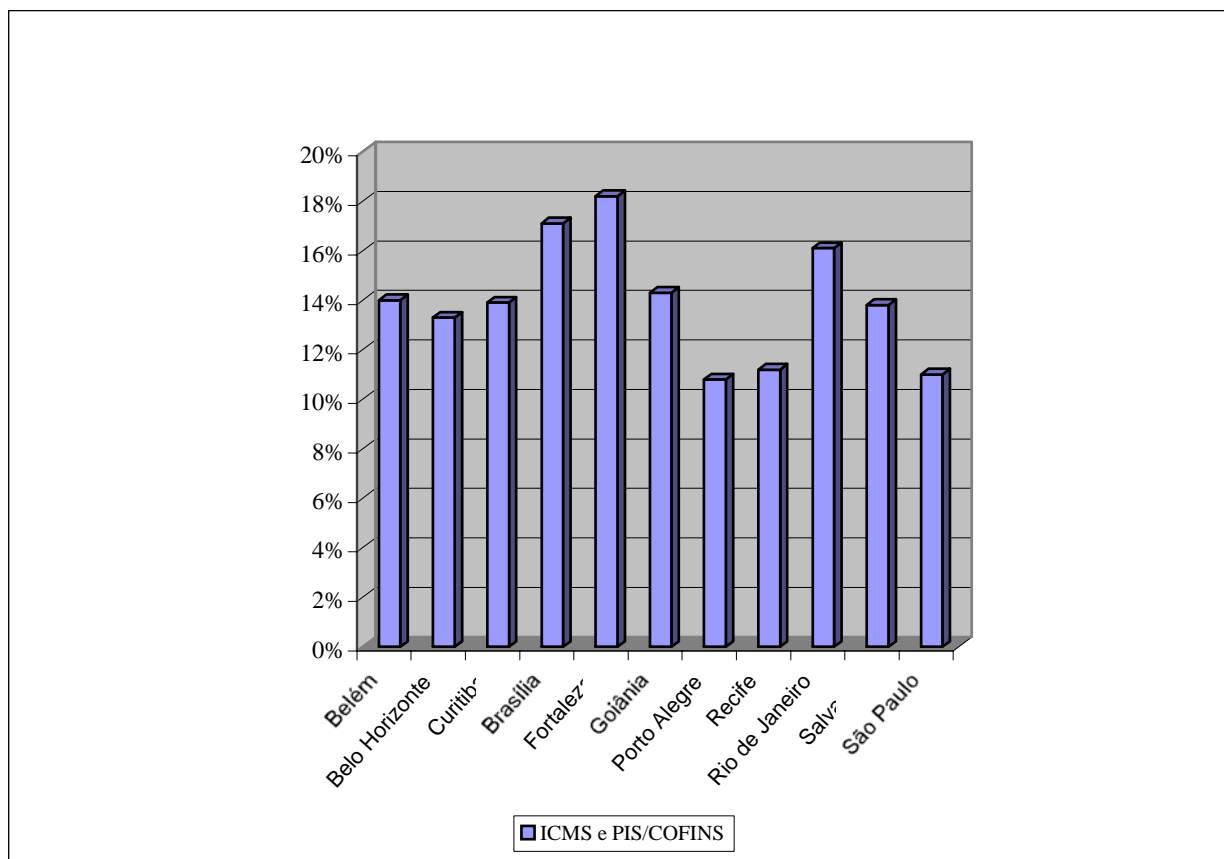


Gráfico 10 – Carga de ICMS e PIS/COFINS sobre o Custo da Cesta de Produtos Alimentares nas Áreas Urbanas (em Porcentagem)

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados básicos citados em Magalhães et al. (2001).

Na Tabela 19 os índices de Gini e Theil estabelecem o grau de desigualdade encontrado nas regiões urbanas pesquisadas. Destacando-se as regiões de Recife, Fortaleza e Salvador com os três maiores índices de Gini, e com o índice de Theil acompanhando os mesmos resultados, inclusive no momento de aplicar a desoneração, apesar de serem também as regiões que obtiveram os maiores ganhos após este cálculo.

Tabela 19 – Índices de Gini e de Theil considerando-se a incidência ou a isenção da carga fiscal sobre alimentos

Áreas Urbanas	Com Carga Fiscal		Sem Carga Fiscal	
	Gini	Theil	Gini	Theil
Belém	0,591	0,694	0,586	0,682
Belo Horizonte	0,583	0,693	0,580	0,686
Curitiba	0,575	0,627	0,572	0,618
Distrito Federal	0,554	0,588	0,551	0,581
Fortaleza	0,632	0,903	0,625	0,883
Goiânia	0,602	0,751	0,599	0,744
Porto Alegre	0,588	0,679	0,586	0,673
Recife	0,627	0,782	0,623	0,770
Rio de Janeiro	0,606	0,771	0,602	0,760
Salvador	0,617	0,764	0,613	0,753
São Paulo	0,562	0,627	0,560	0,622

Fonte: MAGALHÃES et al., 2001, p. 17.

A Tabela 20 apresenta a porcentagem das populações de pobres e indigentes nas áreas em questão. Ressaltando que ao quantificar estas percentagens na isenção da carga fiscal obtiveram-se as maiores reduções das populações pobres em Goiânia (7,8%), Belo Horizonte (10,3%), Rio de Janeiro (10,8%) e Curitiba (12,4%).

Tabela 20 - Proporção de pobres e de indigentes considerando-se a incidência ou a isenção da carga fiscal sobre alimentos (em porcentagem)

Áreas Urbanas	Com Carga Fiscal		Sem Carga Fiscal	
	Pobres	Indigentes	Pobres	Indigentes
Belém	46,8	9,4	44,7	6,0
Belo Horizonte	17,3	2,7	15,5	2,0
Curitiba	18,5	4,0	17,7	2,4
Distrito Federal	15,3	2,9	13,4	2,1
Fortaleza	46,0	14,5	43,2	10,2
Goiânia	22,8	5,5	21,0	4,2
Porto Alegre	21,3	5,8	19,7	4,6
Recife	56,2	24,0	54,3	20,0
Rio de Janeiro	24,8	5,6	22,1	3,8
Salvador	45,5	18,3	42,9	14,3
São Paulo	19,6	3,0	18,3	2,4

Fonte: MAGALHÃES et al., 2001, p. 18.

Em resumo, o estudo apresenta que no Brasil, a Carga Tributária esta muito calcada na tributação indireta, dificultando uma melhora do perfil distributivo no país. Pois ao simular o impacto da isenção tributária indireta sobre os alimentos, o estudo mostra que os ganhos de renda concentram-se nas famílias de menor rendimento, situando-se em torno de 8% em Fortaleza, 5,5% em Belém e 5,2% em Brasília. E inversamente, o incremento da renda real disponível das famílias situadas nos extratos superiores situa-se, em média, ao redor de 0,6%.

3.8 IBRAHIM ERIS E OUTROS: DETERMINAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL, BASEADA NA INFLUÊNCIA DA EXISTÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

O que o estudo de Eris et al. (1979) apresenta, é uma forma bem completa e cuidadosa de se avaliar como ocorre a distribuição de renda entre as famílias brasileiras influenciada pela existência de impostos, com base no Sistema Tributário Brasileiro, vigente na década de setenta. Apesar de ter sido elaborado com dados referentes ao ano de 1975, parece bem atual, desconsiderando é claro, as mudanças que se processaram no nosso Sistema Tributário no decorrer das últimas décadas. E até os dias de hoje, não se tem nenhuma divulgação mais completa e elaborada deste tipo de análise do estudo em foco.

A influência da existência de tributação foi captada pelos autores através da comparação entre dois estados da economia (ERIS et al., 1979, p. 260): “[...] a observada no *status quo* (onde todos os impostos estão presentes), e um estado alternativo que surgiria na ausência do(s) imposto(s) em um estudo”.

Os autores deste estudo avaliam os efeitos redistributivos do imposto de renda (sobre pessoa física e sobre pessoa jurídica), dos impostos indiretos federais e dos impostos (e transferências monetárias) da Previdência Social. E a nível estadual consideram o imposto sobre circulação de mercadorias, enquanto que os impostos municipais são ignorados.

A avaliação apresentada a seguir, segundo os autores (ERIS et al., 1979, p. 260), “analisa a incidência dos principais impostos existentes em 1975, considerados individualmente e globalmente, sobre um conjunto de famílias representativas da população brasileira de 1975. Este procedimento permite obter um quadro detalhado da equidade do Sistema Tributário Brasileiro, tanto em termos horizontais, quanto verticais”.

3.8.1 Concepção do Problema e Metodologia

Foi suposto em Eris et al. (1979), que a tecnologia da economia é de coeficientes fixos e ignorando seus possíveis efeitos sobre a oferta de fatores e, em particular, sobre investimentos e crescimento. Eliminando, segundo os autores, a possibilidade de substituição de fatores na produção em reação à variação de preços relativos e, portanto, qualquer preocupação com os efeitos alocativos dos impostos, caracterizando esta avaliação como uma análise estática, de curto prazo.

No caso da simulação de um estado alternativo para a ausência de impostos, não se pode simplesmente eliminá-los, segundo os autores, mas sim substituir um imposto por um imposto de renda proporcional ¹⁰, com sua alíquota fixada de sorte a gerar a mesma receita que o imposto eliminado ¹¹. Isso porque, se o imposto é simplesmente eliminado, elimina-se também parte das receitas governamentais geradas por este imposto.

Entretanto o impacto desta substituição resulta em uma alteração na renda monetária disponível de uma família e/ou numa alteração do poder de compra da renda monetária disponível resultante. Justamente um dos objetivos do estudo é o de quantificar estes dois impactos para cada uma das famílias de uma amostra representativa da população brasileira do ano de 1975.

Foi adotado pelos autores o algoritmo para a determinação da renda disponível na ausência do imposto “h”, como sendo:

$$RD^h = RD + V^h + (p - p^h) \cdot C \text{ (relação 01)}$$

Onde,

RD^h = renda disponível da família se o imposto “h” fosse estimado;

RD = renda disponível da família no status-quo;

V^h = montante pelo qual a renda disponível é reduzida devido ao imposto “h”;

p = vetor dos preços no status-quo;

p^h = vetor dos preços que prevaleceria na ausência do imposto “h”;

C = vetor de bens consumidos no status-quo.

¹⁰ Supondo que o imposto de renda proporcional seja “neutro” em relação à distribuição de renda.

¹¹ Os cálculos do imposto de renda proporcional (para substituir um certo imposto) não foram efetuados na metodologia deste estudo, pois estes só iriam reduzir as rendas em uma percentagem constante, sem afetá-las efetivamente.

Sendo que os valores de V^h e $(p - p^h) \cdot C$, irão variar conforme o valor das transferências (a saber: 0% ou 100% de transferência, e ainda, a possibilidade de uma transferência parcial).

3.8.2 Hipóteses de Transferência dos Impostos

Para analisar as hipóteses de transferência dos impostos, estes foram divididos em quatro grupos, a saber:

- a) Imposto sobre a renda de pessoas físicas, independente da fonte de renda (IRPF).
- b) Impostos sobre transações (com mecanismo de débito ou crédito, ou não¹²) – (IPI, Impostos Únicos e ICM¹³, Impostos sobre Importações, PIS e FUNRURAL).
- c) Impostos sobre a renda do capital (lucros), colocados ao nível da firma (IRPJ e PIS).
- d) Impostos (ou subsídios) sobre os salários colocados sobre as firmas ou pessoas (INPS, FGTS, FUNRURAL, PIS, Seguros de Acidentes do Trabalho).

Segundo os autores, o que mais se aproxima do caso de 0% de transferência é o IRPF. Entretanto, apresenta-se um contraponto entre a prática e a teoria da transferência dos impostos exclusivamente sobre renda do capital ou renda do trabalho.

Empiricamente a exceção à regra é que está de acordo com esta teoria, pois a prática tem mostrado que os “trabalhadores e investidores não parecem mudar suas horas de trabalho e poupança em resposta a mudanças nas alíquotas do imposto”, segundo Pechnan (1974 apud ERIS et al., 1979, p. 263).

E somente em alguns casos, como o de alíquotas marginais extremamente altas e/ou no caso de profissões com grande flexibilidade na escolha das horas de trabalho, é que esta prática se iguala à literatura. Tal fato está de acordo com o teorema básico de finanças públicas, onde conforme Eris et al. (1979, p. 263), em uma economia competitiva, se um imposto geral é colocado sobre a renda de qualquer fator de produção, então a carga do

¹² Impostos também denominados como “impostos sobre o valor adicionado”. Mas no caso de Eris et al. (1979), os autores evitaram este tipo de terminologia para evitar desnecessárias confusões.

¹³ Após a Constituição de 1988 estes Impostos Únicos – sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, bem como os impostos sobre transportes e comunicação, foram agregados na base do ICM, formando o atual ICMS.

imposto recai sobre o detentor deste fator (capitalistas ou o salário dos trabalhadores). Logo, os efeitos da introdução de impostos são praticamente insignificantes neste contexto.

Para os autores o aspecto que deve ser mesmo enfatizado, é o fato de que em todos os valores para graus de transferência há o surgimento persistente da possibilidade destes impostos serem totalmente transferidos para frente alterando os preços relativos. Logo, não há argumentos suficientes para refutar a hipótese de 100% de transferência, bem como não existem argumentos para considerá-la única. Viabilizando, para o presente estudo, as hipóteses de transferência parcial ou nula.

Em resumo, o estudo irá trabalhar com duas hipóteses de transferência: o caso de “0%”, onde o proprietário do fator de capital é o que arca com a carga do IRPJ (e o PIS que incide sobre lucros), reduzindo seus lucros líquidos sem afetar o preço dos produtos. E o caso de “100%”, aumentando os preços dos produtos vendidos pela firma tributada. Isto tudo para os impostos incidentes sobre os lucros. No caso dos salários, ocorrerá igualmente a transferência de “0%”, significando que os assalariados arcam com o ônus de todos os impostos sobre os salários. No caso das empresas, ela transfere 100% do ônus.

No caso do grupo de impostos sobre vendas, as hipóteses deste estudo se baseiam em mais um teorema das finanças públicas, que conforme Eris et al. (1979, p. 263), menciona que se um imposto geral sobre vendas é colocado numa economia competitiva, os consumidores arcam com a totalidade do ônus, cabendo a cada um uma parcela proporcional a seu consumo. Mas se o imposto não for geral, a carga seria parcialmente atribuída aos consumidores, e o restante onerando os fatores de produção, capital e trabalho. Esta divisão dependerá das elasticidades de preços e renda em relação à demanda, e da substituição entre fatores em relação à produção.

Com as hipóteses de transferência dadas, apresentam-se seis alternativas para o cálculo do montante de impostos incorporados aos preços de cada bem, e com isto avaliando os impactos destes impostos sobre a distribuição da renda com base no consumo das famílias.

Quadro 1 - Alternativas de Transferência de Impostos

Alternativa	Imposto sobre renda	Imposto sobre lucros	Imposto sobre salários	Imposto sobre vendas
A	Não	Sim	Sim	Sim
B	Não	Sim	Parcialmente	Sim
C	Não	Sim	Não	Sim
D	Não	Não	Sim	Sim
E	Não	Não	Parcialmente	Sim
F	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaborado pela autora.

Com efeito, a renda RD^h dada pela “Relação 01” descrita anteriormente, deverá ser recalculada para cada uma das alternativas de “A até F”, assim a “Relação 01” vai ser modificada para:

$$RD^{*h} = RD + V^{*h} + (p - p^{*h}) \cdot C \text{ (Relação 02)}$$

Onde,

* = A, B, C, D, E, F, e as outras variáveis são as mesmas definidas anteriormente.

3.8.3 Efeitos dos Impostos sobre Preços e Renda Disponível

Com base no sistema de equações utilizado para descrever o Sistema Tributário Brasileiro de 1975 (com a determinação dos preços), dado pela “Relação 02” e as seis situações apresentadas nas alternativas de “A até F” (com e/ou sem impostos), do exposto anterior, e por questões de simplificação, os autores irão considerar quatro impostos que essencialmente caracterizam o Sistema Tributário: (a) Imposto sobre vendas com mecanismo de débito e crédito (por exemplo, IPI); (b) Imposto sobre lucros das empresas (IRPJ); (c) Imposto sobre salários (por exemplo, INPS), com parte colocada no nível da firma e parte colocada no nível do empregado; (d) Imposto sobre renda das pessoas físicas (IRPF).

Então o estudo apresenta, para esta economia, o sistema de preços dado por:

$$\mathbf{p}_j = (\mathbf{1} + t_j^1) \cdot \mathbf{p}_j' \text{ (Relação 03)}$$

Onde,

$$j = 1, 2, 3, \dots, n$$

$$p_j' = \sum_{i=1}^n (1 + t_j^1) \cdot p_i' \cdot a_{ij} - t_j^2 \sum_{i=1}^n p_i' \cdot a_{ij} + (1 + t_j^3) \cdot l_j + (1 + t_j^4) \cdot (1 + t_j^5) \cdot w_j$$

Com,

a_{ij} = quantidade do bem “i” utilizado na produção de uma unidade do bem “j”

l_j = lucro líquido por unidade de produto no setor “j”

w_j = salários (líquidos), por unidade de produto, recebidos pelos trabalhadores no setor “j”

t_j^1 = alíquota do imposto sobre vendas do setor “j”

t_j^2 = alíquota de crédito na compra de insumos pelo setor “j”

t_j^3 = alíquota do imposto sobre lucro do setor “j”

t_j^4 = alíquota do imposto sobre salários, que recaem sobre as empresas do setor “j”

t_j^5 = alíquota do imposto sobre salários, que recaem sobre os trabalhadores do setor “j”

As equações mostradas para a “Relação 03”, podem ser reescritas em notação matricial, da seguinte forma:

$$\mathbf{P} = \mathbf{P}' \mathbf{T}^1 \mathbf{A} - \mathbf{P}' \mathbf{A} \mathbf{T}^2 + \mathbf{L} \mathbf{T}^3 + \mathbf{W} \mathbf{T}^4 \mathbf{T}^5 \text{ (Relação 03')}$$

Onde,

$$\mathbf{P} = (p_1, p_2, \dots, p_n)$$

$$\mathbf{P}' = (p_1', p_2', \dots, p_n')$$

$$\mathbf{L} = (l_1, l_2, \dots, l_n)$$

$$\mathbf{W} = (w_1, w_2, \dots, w_n)$$

$$\mathbf{A} = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ \cdot & \cdot & \cdot & \cdot \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

\mathbf{T}^1 = a matriz diagonal onde:

$$T_n^1 = 1 + t_i^1$$

$T^2 =$ a matriz diagonal onde:

$$T^2_n = 1 + t^2_i$$

$T^3 =$ a matriz diagonal onde:

$$T^3_n = 1 + t^3_i$$

$T^4 =$ a matriz diagonal onde:

$$T^4_n = 1 + t^4_i$$

$T^5 =$ a matriz diagonal onde:

$$T^5_n = 1 + t^5_i$$

Estas equações na forma matricial, quando resolvidas, fornecem os preços na presença dos quatro grupos de impostos considerados, ou seja:

$$P = (LT^3 + WT^4T^5) \cdot (L - T^1A + AT^2)^{-1}T^1$$

E para encontrar o valor para os preços na ausência desses impostos, baseando-se nas várias hipóteses anteriormente mencionadas, basta zerar as alíquotas referentes a este imposto¹⁴, da seguinte maneira:

a) Na ausência do Imposto sobre vendas

Alternativas “A a F”: $t^1_i = t^2_i = 0$

b) Na ausência do Imposto sobre Lucros das Empresas

Alternativas “A a C”: $t^3_i = 0$

Alternativas “D a F”: sem efeito sobre os preços

c) Na ausência do Imposto sobre vendas

Alternativas “A e D”: $t^4_i = t^5_i = 0$

Alternativas “B e E”: $t^4_i = 0$

Alternativas “C e F”: sem efeito sobre os preços

Eris et al. (1979, p. 273) ainda mencionam que a “[...] diferença entre os preços na presença e na ausência de impostos, que para qualquer bem, indica o conteúdo de impostos incorporados no preço¹⁵” permite calcular o valor “ Z^{*h} ”, dado por:

¹⁴ O imposto sobre as rendas das pessoas físicas, que por pressuposto é sempre arcado pelos indivíduos sobre os quais é colocado, não afeta os preços dos bens.

¹⁵ Para Eris et al. (1979, p. 273), “é necessário um esclarecimento a respeito do ‘conteúdo de imposto incorporado nos preços’. Por um sistema tributário entende-se as regras pelas quais se fixam as alíquotas dos

$$Z^{*h} = (p - p^{*h}) \cdot C$$

O efeito de cada imposto sobre a renda disponível de cada família é dado por:

a) Impacto do Imposto sobre Vendas:

$$RD^{*IPI} = RD + Z^{*IPI} \quad * = A, B, C, D, E, F$$

b) Impacto do Imposto sobre Lucros das Empresas:

$$RD^{*IRPJ} = RD + Z^{*IRPJ} \quad * = A, B, C$$

$$RD^{*IRPJ} = RD + V_{IRPJ} \quad * = D, E, F$$

c) Impacto do Imposto sobre a Folha de Salários:

$$RD^{*INPS} = RD + Z^{*INPS} \quad * = A, D$$

$$RD^{*INPS} = RD + Z^{*INPS} + V_{INPSF} \quad * = B, E$$

$$RD^{*INPS} = RD + V_{INPSF} + V_{INPSE} \quad * = C, F$$

d) Impacto do Imposto sobre as Rendas das Pessoas Físicas:

$$RD^{*IRPF} = RD + V_{IRPF} \quad * = A, B, C, D, E, F$$

Onde,

V_{IRPJ} = soma do imposto pago por cada membro da família que recebe lucros das empresas;

V_{INPSF} = soma dos valores alocados para cada membro assalariado da família, referentes ao imposto sobre salários colocado ao nível das firmas;

V_{INPSE} = soma do imposto sobre salário, pago por cada membro assalariado da família;

V_{IRPF} = soma do imposto de renda pago por cada membro da família.

É claro que, com a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, para o cálculo dos impostos via fonte de renda, foi necessário, segundo os autores, uma identificação a nível de cada membro da família, não só do seu tipo de rendimento (lucros, salários, etc), bem como

diversos impostos e as bases sobre as quais estas alíquotas são aplicadas. Contudo, alguns impostos são aplicados a bases que, explícita ou implicitamente, incluem outros impostos. Por exemplo, negligenciando-se alguns casos raros, a base do ICM é explicitamente definida como faturamento incluindo IPI. Por outro lado, se o IRPJ é transferido para frente de tal maneira que seja incorporado aos preços dos bens, todos os impostos sobre vendas incluem este imposto implicitamente em suas bases. Assim, quando o IPI (ou o IRPJ) é extinto da análise, ocorreria um impacto sobre a distribuição de renda que incluiria aquele provocado pela resultante redução da base de outros impostos. Assim, o conteúdo de um imposto incorporado nos preços, depende dos efeitos dos outros impostos”.

da origem do mesmo (setor agrícola x setor urbano, setor privado x setor público), situações que serão expostas mais adiante.

E finalmente, para o cálculo dos preços, com o imposto impactando sobre os mesmos, foram utilizadas seis diferentes matrizes de insumo-produto, cada uma delas correspondendo a uma das alternativas de “A até F”.

3.8.4 Definição e Cálculo de Renda, Renda Disponível e Consumo

Foi apresentado como as rendas (RD^{*h}) são determinadas para cada uma das famílias da amostra, mas de maneira genérica. O que será mostrado a seguir são a fonte de dados e sua sistematização para se chegar aos componentes da equação mostrada na “Relação 02”.

Os autores afirmam que “[...] uma vez que não se dispõe de informações suficientes para estimar ganhos de capital, entende-se por renda disponível, neste trabalho, a soma da remuneração dos serviços dos fatores (rendimentos do trabalho + juros + lucros + aluguéis) deduzidos os impostos diretos correspondentes (IRPF, IRPJ e contribuições de previdência social) + transferências (adições ao FGTS, ao PIS/PASEP, pensões e aposentadorias).” (ERIS et al., 1979, p. 276).

È importante distinguir a renda de cada um dos membros da família, identificando em situação rural-urbana, posição na ocupação (empregado, autônomo, empregador e outros), setor de ocupação (público ou privado), e também o montante de renda por fonte (trabalho assalariado, trabalho autônomo, juros, lucros, aluguéis).

Foram utilizadas duas fontes básicas de dados (dentre outras para apoio), para primeiramente obter as informações individuais de cada um dos membros da família com renda, a saber: uma amostra de declarantes do IRPF e os dados publicados na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD).

Sem se afastar muito da realidade, supôs-se que os indivíduos com renda não superior a cinco salários mínimos teriam uma única fonte de renda. Os autores criaram “células” para os rendimentos dos “elementos-PNAD” nos mesmos moldes das células de rendimentos do IRPF. Com empregados e aposentados classificados na “célula C”, os autônomos na “célula D”, os não-economicamente ativos (não-aposentados) na “célula E”¹⁶, e os empregadores na “célula F” (com algumas ressalvas que irão ser mencionadas mais adiante).

¹⁶ Sendo os aluguéis a sua maior fonte de renda.

Vale destacar que os conceitos de rendimento no IRPF e na PNAD não correspondem ao conceito adotado pelos autores, necessitando de uma série de correções para se chegar a este conceito de forma mais homogênea.

A primeira correção efetuada foi bastante complexa, e se refere à determinação dos rendimentos de lucros de cada indivíduo. Foi preciso determinar a que pessoas físicas seriam atribuídos os lucros, o que caberia para cada um e o total de lucro a ser partilhado, bem como a correção para o lucro na atividade agrícola (já que é permitido uma série de deduções por investimentos na agricultura). Dentre estas decisões, segue como exemplo, a correção da primeira questão de a quem seriam atribuídos os lucros:

Para a “célula F” foram designados todos aqueles que declararam como ocupação principal “proprietários de empresas”, e que o pro-labore na atividade empresarial seria designado para a “célula C”. E justamente a questão da partilha do lucro das empresas foi resolvida, segundo os autores, dividindo-se entre as empresas tidas como “pequenas” e os que se declarassem “proprietários de empresa”, na proporção da participação do rendimento de “célula F” e “célula C” de cada indivíduo no total.

Com efeito, corrigiram-se os rendimentos de juros, atribuindo-se uma parte dos rendimentos não tributáveis como sendo deste tipo de rendimento.

Para se chegar ao resultado desejado da renda, ainda tem-se que adicionar certas transferências, sendo que os pagamentos de aposentadorias e pensões já estão incluídos (tanto para os elementos da amostra de IRPF quanto para os da PNAD). Restando incluir apenas as transferências do PIS e do FGTS.

A subtração dos impostos diretos pagos, levou então, ao valor da renda disponível de cada indivíduo. Sabendo-se exatamente o valor do IRPF para cada elemento da amostra de declarantes. E para o IRPJ, os pagamentos dos impostos foram atribuídos, obedecendo-se às mesmas regras utilizadas para a distribuição dos lucros das pessoas jurídicas¹⁷. As contribuições à previdência social foram deduzidas levando-se em conta: a parte da renda oriunda de trabalho assalariado, a diferenciação de autônomos e empregadores, os limites legais às contribuições e a situação rural-urbana.

Com a correção dos rendimentos dos indivíduos, foi determinado como estes compunham as famílias, e ao somar os rendimentos destes, a renda de cada família pôde ser estimada.

¹⁷ O PIS que incide sobre lucros também foi considerado.

Com todo este contexto pôde-se determinar a renda disponível das famílias no *status quo*, dada nas Tabelas 21 e 22.

Tabela 21 – Distribuição da Renda Disponível no *Status Quo*

Renda Disponível Mensal *	Frequência Absoluta	%
0	222.209	1,0
0 a 1	4.075.504	18,4
1 a 2	5.594.491	25,3
2 a 5	6.579.440	29,7
5 a 10	3.692.058	16,7
10 a 15	710.784	3,2
15 a 20	406.800	1,8
20 a 30	402.750	1,8
30 a 40	178.720	0,8
40 a 50	87.200	0,4
50 a 75	86.800	0,4
75 a 100	29.440	0,1
mais de 100	50.320	0,2

Fonte: ERIS et al., 1979, p. 284.

* Exp. Em unidades da média do maior salário mínimo para o ano de 1975 - (Cr\$ 480,00).

Tabela 22 - Distribuição Cumulativa das Famílias Ordenadas de Acordo com a % da Renda Disponível Recebida

Famílias Ordenadas por Classes de Renda Disponível	% Acumulada	Renda Mensal Mín. na Classe*
1% + alta	20,7	43,2
2% + alta	27,5	29,6
5% + alta	40,0	16,4
10% + alta	51,6	9,0
20% + alta	65,1	6,1
30% + alta	75,0	4,0
40% + alta	81,8	3,3
50% + alta	87,6	2,8
60% + alta	91,8	1,7
70% + alta	95,0	1,6
30% + alta	97,6	1,1
40% + alta	99,2	0,7
50% + alta	100,0	-

Fonte: ERIS et al., 1979, p. 285.

Coefficiente de Gini: 0,6155

Exp. Em unidades da média do maior salário mínimo para o ano de 1975 - (Cr\$ 480,00)

Foram organizados pelos autores, para cada uma das famílias da amostra, os dados com sua renda disponível total e de cada um de seus membros, bem como os rendimentos por fontes, transferências e impostos, dentre as demais informações relevantes, tais como região de origem, situação rural-urbana, dentre outros.

Foi estimado também, o vetor de consumo de cada família, que teve como fonte de dados a Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de São Paulo, realizada pelo Instituto de Pesquisas Econômicas (IPE) da Universidade de São Paulo em 1972, bem como uma outra pesquisa do IBGE, mas a nível nacional, sobre o mesmo conteúdo, divulgada em 1974, intitulada Estudo Nacional de Despesa Familiar (ENDEF).

Como a definição de renda na POF não se igualava à adotada pelos autores neste estudo, estes se obrigaram a criar uma nova variável de renda-consumo (RC), semelhante à utilizada pela POF, para cada uma das famílias.

E por fim, foi possível determinar, dada a renda (RC) de uma família, o valor do consumo “Cs” desta família através da função consumo a seguir:

$$Cs = 4,81 \cdot RC^{0,85}$$

Com efeito, este consumo foi decomposto a partir dos dados de ENDEF por região¹⁸, baseando-se na suposição de que, com os novos preços a cesta inicial, ainda seguiria sendo consumida pelas famílias.

Foi possível concluir pelos autores que os resultados obtidos variaram de alternativa a alternativa, sendo estas apresentadas no quadro 2. Onde, ao utilizarem os coeficientes de Gini, para as Alternativas A, B e C (quadro 2), estas resultaram em um Sistema Tributário regressivo, e para as Alternativas D, E e F (quadro 2), o Sistema Tributário foi progressivo.

Estas conclusões foram confirmadas pelos os autores, no momento em que estes, observaram o comportamento das alíquotas. Estas, que por sua vez, caem continuamente quando se passa de classes de renda inferiores a superiores para as Alternativas A, B e C (quadro 2), enquanto que nas Alternativas D, E e F (quadro 2), o fato do IRPF (Imposto de Renda de Pessoa Física) afetar lucros, mas não preços, reduz a Carga Tributária das classes de renda mais baixas, elevando a das outras, introduzindo um elemento de progressividade.

¹⁸ O país foi dividido para o estudo em cinco regiões, a saber: Norte-Centro Oeste, Nordeste, Sul, Centro-Sul e São Paulo.

3.9 VISÃO SINTÉTICA E LIÇÕES DAS DIVERSAS METODOLOGIAS

È importante sempre enfatizar que não existe uma metodologia oficial de cálculo da Carga Tributária no Brasil, fazendo com que cada uma das entidades (ou órgãos) que costumam estima-la, utilizem critérios metodológicos diferentes entre si. E conseqüentemente, isso resulta em diferenças para os resultados, entretanto, sem necessariamente, comprometer os objetivos de cada um deles, que é o de prestar informações sobre o montante de recursos transferidos da economia para os poderes públicos das três esferas de governo. Estão entre estas entidades especialmente, o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES, a Secretaria da Receita Federal, o IBPT e o IPEA.

Com base no estudo do IBPT (2006), relata-se a seguir, um comparativo dentre as metodologias dos órgãos acima citados, lembrando que todos utilizam de um modo geral a mesma base de dados nos levantamentos para o cálculo das arrecadações federais (Secretaria da Receita Federal, INSS e Caixa Econômica Federal) e estaduais (CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária). Com efeito, destacam-se os seguintes aspectos quanto à abordagem metodológica para o cálculo da Carga fiscal:

- a) IBGE: não considera as taxas e contribuições de melhorias que tenham como contrapartida a prestação de serviços; desconsidera totalmente os valores relativos à contribuição para previdência dos servidores federais estatutários e militares;
- b) BNDES: estima os tributos municipais, através de um levantamento preliminar das arrecadações das três principais capitais (São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte); faz uma estimativa dos valores de outros tributos cuja arrecadação não é conhecida, utilizando a mesma variação dos tributos conhecidos.
- c) RECEITA FEDERAL: não considera os valores recolhidos a título de multas, juros e correção monetária; estima arrecadações tributárias municipais; não considera as arrecadações a título de contribuições sindicais, e entidades de fiscalização do exercício profissional;
- d) IBPT: considera a arrecadação de 845 municípios, e as demais costumam ser estimadas, considera também as receitas de contribuições sindicais a entidades de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais. E além dos tributos, faz o

levantamento das multas, juros e correção monetária, dos mesmos, englobando as três esferas de governo (IBPT, 2006).

- e) RECEITA ESTADUAL DO RS: utiliza o valor bruto da receita referente às contribuições sociais. E como o IBPT (2006), também considera, as multas, juros e correção dos tributos referentes as três esferas de governo.

O que realmente tem que ser abordado nesta síntese, além das diferenças entre as metodologias, são as semelhanças por elas apresentadas, mesmo que implicitamente.

O que se constata nos estudos analisados no presente trabalho é que os órgãos que calculam a Carga Tributária brasileira geralmente se preocupam em determinar com a mais rigorosa exatidão os valores dos tributos com maior peso sobre o valor total da carga, bem como pesquisá-los diretamente em sua fonte, fazendo com que sejam apurados valores bem atuais para serem lançados no momento de estimar este coeficiente.

Dentre estes tributos, podem ser citados o ICMS a nível estadual, COFINS, Contribuição para previdência e Imposto de renda (principalmente o que é Retido na Fonte e o referente a Pessoas Jurídicas) a nível federal, pois estes costumam ser os tributos que assumem os maiores valores na composição final da carga, no decorrer dos anos.

Em segundo plano apareceria os valores do imposto sobre produtos industrializados, a Contribuição sobre lucro líquido, a CPMF e o FGTS, todos a nível federal, que também comparecem com uma parcela significativa no montante final da Receita Tributária.

Os demais tributos, que individualmente compõem uma parcela pequena desta receita, também devem ser adicionados a ela pois, é claro que, num somatório, estes irão fazer diferença na apuração. Entretanto, se forem apenas estimados com base nos dados de anos anteriores (bem como nas taxas de crescimento que costumam ser divulgadas por órgãos oficiais), estes resultados não afetarão de forma significativa a determinação da Carga Tributária. Mas ressaltando, que ainda assim apresentarão uma pequena diferença nos valores finais divulgados pelos órgãos ou entidades responsáveis por este cálculo. O que aparece nos estudos é na verdade a dificuldade em encontrar estes inúmeros dados atualizados, citando como exemplo os tributos municipais que em grande parte não são divulgados pelas prefeituras. Muitas vezes, nem os próprios municípios¹⁹ têm condições de efetuar este cálculo, por não conseguirem os dados necessários, dispondo de uma estrutura precária para o acesso a este tipo de informação. Resta, então, somente para as entidades a escolha de estimar estes

¹⁹ A Confederação Nacional de Municípios também tem como sua base de dados a Secretaria do Tesouro Nacional. A sua preocupação em acompanhar o desempenho das finanças municipais, conforme pode ser observado em estudos divulgados no seu *site* (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS – CNM, 2006), pode estimular a que todos eles informem os dados adequadamente e no prazo previsto.

valores com base em dados de outros anos, ou a partir das informações de outras cidades que por vezes conseguem efetua-los.

No que concerne aos estudos de incidência impositiva sobre determinada fonte de renda ou setor (no caso, alimentos), é importante observar as hipóteses simplificadoras necessárias para obter uma estimativa. Isso evidencia a dificuldade de obter dados com esse nível de especificidade, o que, sem dúvida, desestimula esse tipo de mensuração. Mais difícil ainda é obter a incidência total do sistema tributário sobre as rendas das pessoas nas diversas faixas, oferecendo o quadro de distribuição pessoal da carga tributária sobre os salários.

Com base nas lições oferecidas pelas diversas metodologias, será apresentado no capítulo a seguir o processo de estimativa da carga tributária global brasileira de 2005, ficando a sua distribuição setorial ou da carga tributária, pelas dificuldades que esse tipo de estudo envolve, como um desafio aos estudiosos dos indicadores tributários.

4 ESTIMATIVA PARA A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE 2005

Para este capítulo foi reservada a demonstração do cálculo para estimativa da Carga tributária global brasileira, também chamada de Carga Fiscal, ou ainda Carga Total, por incluir além dos impostos, taxas e contribuições para melhorias, as contribuições sociais. A determinação desta estimativa estará baseada nas metodologias dos estudos apresentados no segundo capítulo do presente trabalho.

Pretende-se então, orientar o leitor nas etapas de elaboração deste cálculo, priorizando dentre os estudos apresentados no segundo capítulo, justamente o da estimativa da Carga Total. Deixa-se de lado portanto, os estudos como o da Carga pessoal (sobre a renda por trabalho), e do tipo setorial (sobre o consumo), que apesar de sua grande importância, exigem um trabalho mais penoso e exaustivo, elaborados com base em muitas hipóteses simplificadoras, que tornam inclusive, os resultados bem menos precisos quando comparados aos resultados de uma estimativa para a Carga Total.

Vale destacar que estes estudos mais específicos e/ou setoriais para a Carga Tributária, são efetuados em menor número, entretanto com grande aplicabilidade em análises e resoluções econômicas do setor público e tributário. Pode-se dizer inclusive, que talvez o mais completo e cuidadoso estudo com estas características, foi elaborado há quase trinta anos, no final da década de setenta, por Eris et al. (1979), e muitos poucos foram refeitos e/ou divulgados após este estudo¹. Portanto fica como sugestão de pesquisa futura efetuar este tipo de estimativa na composição da carga.

Com efeito, ao decorrer do texto será apresentada a metodologia para a determinação da Carga Tributária Total, utilizado neste estudo, bem como as fontes para a apuração dos dados, estratégias e procedimentos para a obtenção dos mesmos.

Além disso, serão principalmente evidenciados e debatidos os problemas, as dificuldades e os diferentes procedimentos encontrados para a composição da carga. Tanto relativos à disponibilidade, ou a falta de dados (muitos inclusive, tendo que serem estimados, e conseqüentemente, sujeitos a erro), quanto às diferenças encontradas nas metodologias

¹ Vianna et al. (2000) elaboraram também um estudo semelhante a Eris et al. (1979), porém bem mais atual e constando apenas gastos com bens sujeitos a tributos indiretos. Tributos estes, selecionados pelos autores para o estudo com o seguinte título: Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: Avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996.

adotadas pelos órgãos ou entidades que costumam estimar e divulgar a Carga Tributária no Brasil².

4.1 METODOLOGIA E FONTE DE DADOS

Como ponto de partida obteve-se o valor do PIB de 2005, com acesso no *site* do IBGE (2005a), no valor de R\$1.937.598 milhões, para compor o denominador do quociente da Carga Tributária.

É claro que basear-se em todas as metodologias divulgadas pelos órgãos oficiais para o cálculo da carga é praticamente impossível, já que cada um destes adota um método diferenciado do outro (incluindo os acréscimos legais sobre a tributação ou não, estimando os valores sem o mesmo critério e etc), apesar de todos terem uma uniformidade no sentido de se referenciar nas Contas Nacionais do IBGE.

Vale ressaltar que o IBGE se responsabiliza em calcular a Carga Tributária com uma maior exatidão. Entretanto, com dois a três anos de defasagem, ou seja, o cálculo para o ano de 2005 (que esta sendo focado por este trabalho), será efetuado pelo IBGE apenas a partir do ano de 2008.

Isso significa que, os dados apurados por este órgão para o cálculo da carga de 2005 no ano de 2008, serão com certeza bem mais precisos e numerosos, evitando aproximações e estimativas, e conseqüentemente erros no resultado encontrado.

É importante considerar também que, os órgãos governamentais que estimam a Carga Tributária (como as Receitas Federal e Estaduais, e o próprio IBGE, por exemplo), têm à sua disposição uma melhor, mais atual e eficiente fonte de apuração dos dados para mensuração deste indicador. Pois estes dispõem de uma infraestrutura de comunicação interna, que permite o acesso a dados que muitas vezes não estão disponíveis na rede comum.

Com efeito, optou-se por um embasamento maior, no estudo divulgado pela Receita Federal, apesar deste possuir uma metodologia mais aprofundada e conseqüentemente mais trabalhosa, em comparação a outros estudos como o do IBPT (2006).

² Para este terceiro capítulo, foi feita uma entrevista com o Mestre em Economia Luís Carlos Vitali Bordin, Membro da Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul (1991– 94), Fiscal de Tributos da Receita Estadual do Rio Grande do Sul e responsável pelo Estudo da Estimativa da Carga Tributária Brasileira divulgado pela Secretaria da Fazenda do Governo do Estado do RS.

Na seqüência, o que priorizou-se foi a procura pelos valores que compõem as Receitas Federais, Estaduais e Municipais, com base, como já foi mencionado, nas fontes indicadas pelos estudos analisados no segundo capítulo desta dissertação, principalmente o estudo da Receita Federal (2006).

A primeira constatação foi de que os valores das receitas da União e dos Estados, quase que em sua totalidade, estão disponíveis, com fácil acesso na Internet. Já com as receitas dos Municípios, este acesso é bem mais complicado e trabalhoso.

Com efeito, os tributos da União, tais como, IPI, IOF, ITR, CPMF, COFINS, PIS/PASEP, CSLL, CIDE – combustíveis, Imposto sobre a Renda, Imposto sobre Importação, e demais receitas (como taxas federais, contribuição dos servidores públicos federais e etc), foram retirados do *site* da Receita Federal (BRASIL, 2006e) divulgados pela secretaria da própria receita – SRF. Destaca-se que não foram incluídos os acréscimos legais de juros, multas e correção monetária. O site da Caixa Econômica Federal foi a fonte da arrecadação Bancária do FGTS (CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, 2006), e o Ministério da Educação – MEC foi a fonte do Salário Educação (FNDE, 2006). A Contribuição para a Previdência Social foi obtida no *site* do Ministério da Previdência Social (BRASIL, 2006c), no Anuário Estatístico da Previdência Social do ano de 2005, tendo como valor total arrecadado dado por aproximadamente R\$ 115,9 bilhões, em termos brutos (ao invés da arrecadação líquida ou Bancária usada pela SRF – Secretaria da Receita Federal).

O Sistema “S” que inclui contribuição aos órgãos como SENAR, SENAI, SESI, SENAC, SESC, INCRA, SDR, SEST, SENAT, SEBRAE, DPC, foi estimado com base no valor dado no ano de 2004, divulgado pela secretaria da Receita Federal (BRASIL, 2005), e no crescimento proporcional ao PIB, do ano de 2004 para o ano de 2005, nominalmente, da seguinte forma: em 2004 o Sistema “S” tinha como valor R\$ 4.942 milhões, e o crescimento nominal do PIB em relação ao ano de 2004 foi de aproximadamente 9,678%, logo aplicando-se esta percentagem sobre o valor dado em 2004, apura-se o valor de R\$ 5.420 milhões (apresentado na Tabela 23, para a Carga Tributária Global do Brasil no ano de 2005).

Para a esfera estadual os tributos foram encontrados no *site* do CONFAZ (COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS – COTEPE, 2006), tais como o ICMS, IPVA, ITCD, taxas e outros (excluídos juros, multas e correção monetária), com exceção da contribuição para as previdências estaduais. Este tipo de arrecadação, apesar de expressiva no total da receita, não está disponível, com dados atuais para o ano de 2005. O que se fez, foi estimá-la com base no último dado encontrado (como o mais atual), correspondente ao ano de 2003 (IBGE, 2004a, p. 59).

O mesmo foi feito para as contribuições das previdências municipais, pois assim como no caso dos estados, estes valores não são encontrados com uma quantificação atualizada. Nem mesmo no estudo de órgãos como a Receita Federal, que possuem uma rede de acesso interna a dados de difícil disponibilidade, consegue-se obter esta arrecadação atualizada, tendo também que estimar as contribuições previdenciárias dos municípios com base em dados divulgados pelo IBGE de anos anteriores (como já foi mostrado no segundo capítulo, com análise da metodologia do estudo da Receita Federal).

E por fim a arrecadação municipal foi a apuração de menor disponibilidade de resultados, dos quais destacam-se o ISS, ITBI, IPTU, taxas e outros tributos, sem incluir os juros, multas e correção.

Apesar desta arrecadação ter sido totalmente retirada do *site* do Tesouro Nacional (BRASIL, 2006b) - na parte de dados contábeis dos municípios para o ano de 2005, dentro do link das Finanças do Brasil - este admite estimar os dados divulgados, já que dos 5.562 municípios da nossa federação (CNM, 2006), apenas 4.500 (aproximadamente), tem os valores de suas arrecadações divulgadas oficialmente.

É claro que, espera-se que esta estimativa esteja bem próxima da realidade, já que dentre estes 4.500 municípios constam todas as capitais brasileiras e, portanto, totalizar aproximadamente, mais de 95% da arrecadação municipal.

E além disto, o erro acarretado por esta estimativa, tende a influenciar minimamente no total da Carga Tributária, tendo em vista que a receita dos municípios compõe um pequeno percentual, comparada ao total do grande montante composto pelas arrecadações federais e estaduais, como mostra o Gráfico 11.

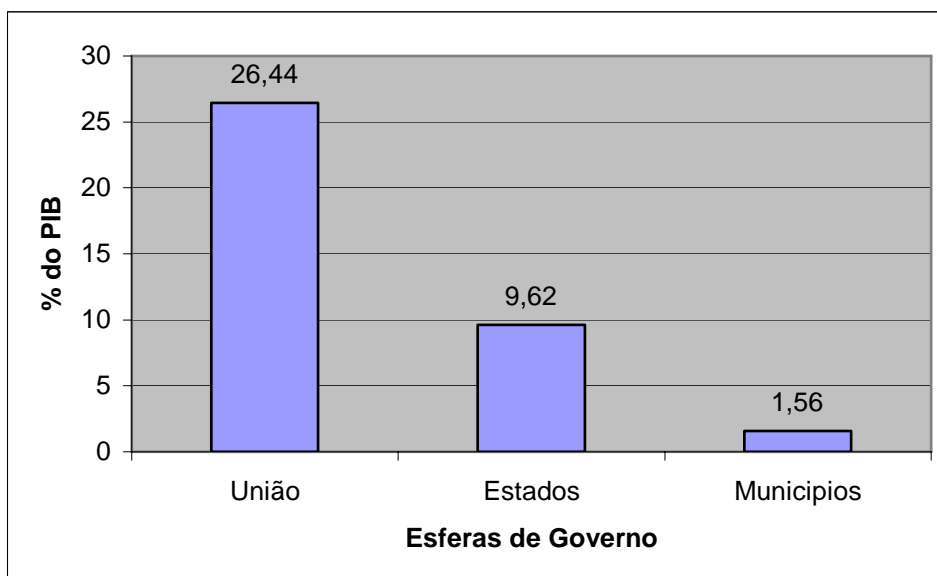


Gráfico 11 - Carga Tributária Bruta por Esferas de Governo – 2005 (% do PIB)

Fonte: Elaborado pela autora com base na Tabela 23.

Com efeito, para finalizar a composição da carga, após toda a coleta de dados é determinada a apuração de todas as arrecadações das três esferas de governo (União, Estados e Municípios), e a soma destas arrecadações irá compor o total da Receita tributária brasileira.

E esta por sua vez, será o numerador da fração que constitui a Carga Tributária, acompanhada do denominador dado pelo PIB, conforme o Quociente de Determinação da Carga Tributária apresentado abaixo:

$$\text{CARGA TRIBUTÁRIA} = \frac{\text{RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL}}{\text{PIB}}$$

A Tabela 23 mostra todos os resultados apurados pela autora deste trabalho (com a tabulação e o cálculo para a Carga Tributária brasileira referente ao ano de 2005), baseando-se na metodologia recém apresentada.

Tabela 23 - Estimativa para Carga Tributária Brasileira de 2005
(R\$ Milhões – Nominais)

ANO (PIB)	2005 (PIB: 1.937.598)	
TRIBUTOS	VALOR	% PIB
União	512.305	26,44
<i>Orçamento fiscal</i>	167.252	8,63
IMPOSTO DE RENDA - TOTAL	124.618	6,43
Pessoa Física	7.341	
Pessoa Jurídica	51.130	
Entidades Financeiras	7.326	
Demais Entidades	43.804	
Retido na Fonte	66.147	
Rendimentos do Trabalho	35.821	
Rendimentos de Capital	19.991	
Remessas para o Exterior	6.184	
Outros Rendimentos	4.151	
IMP.S.PRODUTOS INDUSTR. - TOTAL	26.373	1,36
IPI - FUMO	2.303	
IPI - BEBIDAS	2.358	
IPI - AUTOMÓVEIS	3.741	
IPI - VINCULADO À IMPORTAÇÃO	5.291	
IPI - OUTROS	12.680	
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	9.086	0,47
IOF - IMP. S/ OPERAÇÕES FINANC.	6.102	0,31
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	324	0,02
TAXAS FEDERAIS	323	0,02
OUTROS	426	0,02
<i>Orçamento Seguridade</i>	292.423	15,09
COFINS - CONTRIB. P/ SEGUR. SOCIAL	87.902	4,54
Entidades Financeiras	6.736	
Demais Empresas	81.166	
CONTRIB. P/ O PIS/PASEP	22.046	1,14
Entidades Financeiras	1.107	
Demais Empresas	20.938	
CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	26.323	1,36
Entidades Financeiras	2.525	
Demais Empresas	23.797	
CONTRIB. P/ PREVIDÊNCIA SOCIAL	115.904	5,98
CPMF - CONTRIB. MOV. FINANCEIRA	29.230	1,51
CONTRIB. SEG. SERV. PÚBLICO FEDERAL	8.231	0,42
OUTRAS CONTRIB. SOCIAIS	2.787	0,14
<i>Demais</i>	52.630	2,72
CIDE - COMBUSTÍVEIS	7.680	0,40
FGTS	32.248	1,66
SALÁRIO EDUCAÇÃO	5.906	0,30

Continua...

ANO (PIB)	2005 (1.937.598)	
TRIBUTOS	VALOR	% PIB
<i>Demais</i>	52.630	2,72
SISTEMA "S" (*)	5.420	0,28
OUTRAS CONTRIB. ECONÔMICAS	1.376	0,07
<u>Estados</u>	186.501	9,62
ICMS	154.818	7,99
IPVA	10.497	0,54
ITCD	795	0,04
TAXAS ESTADUAIS	3.458	0,18
PREVIDÊNCIA ESTADUAL (*)	13.402	0,69
OUTROS	3.531	0,18
<u>Municípios</u>	30.448	1,56
ISS (*)	12.879	0,66
IPTU (*)	9.580	0,49
ITBI (*)	1.715	0,09
TAXAS MUNICIPAIS (*)	2.571	0,13
PREVIDÊNCIA MUNICIPAL (*)	3.576	0,18
OUTROS (*)	127	0,01
<u>TOTAL</u>	729.254	37,64

Fonte: Elaborada e tabulada pela autora de acordo com a metodologia relatada neste terceiro capítulo.

(*) Dados que tiveram que ser estimados na determinação da Carga Total

4.2 PROBLEMAS E DIFICULDADES

A tarefa de composição da Carga Tributária se depara com dificuldades no momento em que muitos dos valores que são necessários para a determinação deste indicador, não são disponibilizados, ou ainda estão por serem quantificados (por isto a necessidade de efetuar o cálculo com alguma defasagem). Dos quais se destacam todos os tributos municipais, bem como as contribuições para os sistemas previdenciários (principalmente dos estados e municípios), o Sistema “S”, e também o sistema de taxas em geral.

Entrando também um pouco no aspecto da análise dos objetivos de algumas das mais importantes entidades brasileiras que estimam a Carga Tributária no país, pode-se dizer que estas, deparam-se com algumas dificuldades próprias, inerentes, justamente aos objetivos, dos quais elas se propõem.

Ou seja, estas dificuldades próprias de cada entidade, estão diretamente ligadas aos objetivos para os quais foram criadas. A Receita Federal, por exemplo, foi inicialmente criada para ter um acompanhamento rigoroso da arrecadação tributária, principalmente a nível federal, com a Carga Tributária ocupando um segundo plano em seus objetivos originais.

Portanto, a determinação da Carga Tributária para este órgão, nada mais é, do que uma consequência deste acompanhamento, já que para a composição da carga, também são necessárias, além da arrecadação federal, as arrecadações tributárias dos estados e municípios.

Isso se torna muitas vezes uma dificuldade para a Receita Federal divulgar os seus resultados, já que surge um dilema para a mesma: pois um aumento na receita, que poderia ser visto com bons olhos pela sociedade, no momento em que o estado poderá oferecer uma quantidade maior bens públicos em benefício da mesma, pode muitas vezes, implicar em um aumento na Carga Tributária³, e conseqüentemente da Pressão Fiscal. Tal aspecto causa, portanto, constrangimento para este órgão do governo que irá divulgar também um resultado de ônus para a sociedade, com acréscimos no esforço da sociedade em financiar as atividades do estado, que é expresso quantitativamente pelo resultado do cálculo da Carga Tributária.

Já o IBPT (2006), com os objetivos diferenciados dos da Receita Federal, encontra algumas dificuldades no momento que pretende proporcionar aos interessados por este assunto (da determinação da Carga Tributária), um acompanhamento on-line via Internet, através de seu *site*, quase que diário e bem atualizado deste indicador. Ressalta-se que este órgão está focado prioritariamente na opinião pública, a respeito deste tema, enfatizando as tendências desta estimativa, sem se preocupar muito com números exatos, mantendo este assunto em debate durante todos os meses do ano.

No caso do presente trabalho, os problemas com os tributos municipais que já foram inclusive destacados neste texto, onde da totalidade dos 5562 municípios brasileiros, nem todos prestam contas e/ou conseguem determinar e/ou divulgar suas arrecadações tributárias, obrigam os órgãos a compô-los através de estimativas com base em dados de outros anos, ou ainda com base nos comportamentos de outros tributos semelhantes e/ou afins a este grupo, que estão com acesso disponível dentro do ano em estudo, e até mesmo com base nas alterações do PIB.

³ Pois com a Carga Tributária sendo calculada pelo quociente entre a receita tributária e o PIB, no momento que a receita aumenta e o PIB se mantém, ou ainda, se o PIB aumenta em menor grau que a receita, este quociente de determinação da carga aumentará também. Entretanto se a receita e o PIB aumentam na mesma proporção, a carga se mantém constante. Ou ainda, se o PIB aumenta em maior grau que o nível de aumento na receita, a carga se tornará menor.

As contribuições das previdências estaduais e municipais, também acarretaram dificuldades para a composição da carga, pois não estão disponíveis em dados atuais. Sendo encontrados os dados mais atuais no *site* do IBGE (2004a; 2005b) para o ano de 2003, e estes estimados para o ano de 2005 de acordo com o crescimento do PIB.

Entretanto, como este grupo de tributos compõem uma percentagem bem baixa dentro de todo o montante da arrecadação, ainda que as contribuições previdenciárias (dos estados e municípios), estejam tomando proporções maiores na composição da carga nos últimos anos, ainda assim, mesmo sendo estimados, não comprometem em grande grau a determinação da Carga Tributária.

O local, ou a fonte que foram levantados os dados, também é bastante importante no contexto desta determinação, pois não bastam somente existirem valores disponíveis, estes precisam ser confiáveis, e os mais exatos possíveis. E muitas vezes é este fato que faz com que se tenham valores bem diferenciados na quantificação deste indicador.

É importante também ressaltar que existem dados que simplesmente não são encontrados, e outros que dependem do momento em que estão sendo procurados podem ser acessados ou não. Ou seja, para efetuar um cálculo em ano corrente, certamente não se disponibilizarão muitos dos dados que são necessários para tanto, inclusive o do PIB. Mas com certeza, se este cálculo for efetuado no ano seguinte, a maioria destes dados que não estavam disponíveis, poderão ser encontrados facilmente, pois já foram determinados e divulgados, (com o término do ano anterior), pelos órgãos competentes.

E ainda dentro deste contexto, pode-se dizer com toda a certeza que, baseando-se na mesma metodologia adotada neste trabalho, uma pessoa que resolver estimar a Carga Tributária para 2005, daqui a um ano, por exemplo, terá uma maior grau de eficiência na determinação da mesma, por ter a chance de obter um número maior de dados disponíveis (e já determinados), e conseqüentemente precisar estimá-los em menor quantidade.

E se este fato ocorrer daqui dois anos, provavelmente as chances de maior precisão para esta estimativa serão maiores ainda, pelos mesmos motivos. E o mais interessante de todas estas observações, é que com a mesma metodologia, os valores podem se alterar de um ano para outro.

5 CONCLUSÃO

A Carga Tributária, quando estimada, tem a capacidade de mensurar o sacrifício da sociedade para financiar os gastos do governo. E esta cota de sacrifício pode ser considerada baixa, suportável ou até mesmo excessiva, no momento que a sociedade tem que abrir mão de seu consumo privado para contribuir em prol dos bens públicos. Mas nem sempre o contribuinte tem as informações necessárias e a consciência do que isto representa em sua vida, até mesmo pela falta de esclarecimentos sobre os conceitos e concepções que envolvem este tema.

O presente estudo foi desenvolvido com estes objetivos, de esclarecimentos e sistematização da composição do indicador do esforço da sociedade para o financiamento das atividades do estado, mostrando uma visão mais integrada dos custos tributários, com um enfoque para a estimativa da Carga Tributária e a distribuição do ônus tributário no Brasil.

Em termos conceituais concluiu-se que não se pode admitir em hipótese alguma um conceito absoluto para a Carga Tributária, pois ela deve ser analisada relativamente, podendo uma mesma carga ser considerada baixa em uma determinada situação e alta em outra. Ou seja, tudo irá depender do contexto no qual estará inserida esta análise. Entretanto, a sua medida deverá ser sempre obtida através da capacidade de contribuição em relação percentual ao PIB - Produto Interno Bruto.

Como já foi assinalado anteriormente, na introdução deste trabalho, os tributos e seu nível de aplicação resultam de decisões políticas, lhes caracterizando com um pouco mais de flexibilidade no contexto da Economia do Setor Público. A Carga Tributária portanto, pode e deve, ser observada sob vários aspectos. Um deles é quando se analisa individualmente o numerador de seu quociente, que nada mais é do que a receita tributária.

Um aumento da receita tributária pode ser interpretado como um aumento nas alíquotas, como uma ampliação da base de cálculo, ou ainda, como a criação de algum tipo de tributo ou contribuição (e uma diminuição da receita interpretada de maneira inversa).

Mas também pode ser analisado como um maior grau de eficiência na máquina administrativa tributária do estado, com um maior controle nas fiscalizações e cobranças, diminuindo a sonegação, por exemplo, e tornando o valor da Carga efetiva bem próxima do valor da Carga potencial.

Um outro aspecto de análise para a Carga Tributária é com relação á determinação de seu quociente, observando variações no numerador e denominador. Com efeito, quando calcula-se a Carga Tributária (CT), esta pode resultar em uma diminuição na comparação a anos anteriores (ou vice-e-versa), teoricamente isto poderia ser interpretado das seguintes formas, a saber:

- 1º) Como uma possível redução da receita tributária (RT), mas com o PIB constante, ou ainda com o PIB diminuindo em menor grau que o nível de redução da receita;
- 2º) Ou ainda, com um aumento do PIB, mantendo-se a receita tributária (RT) constante, ou com a receita sendo diminuída em menor grau que o nível de aumento do PIB.

Ocorrendo uma situação análoga, mas de maneira inversa para um aumento na Carga Tributária (CT)), como mostra o esquema a seguir, elaborado pela autora:

$$\begin{array}{c}
 \text{RT} \uparrow \text{ e PIB (constante)} = \text{CT} \uparrow \\
 \text{ou} \\
 \text{RT (constante) e PIB} \downarrow = \text{CT} \uparrow \\
 \text{Ou} \\
 \text{RT} \uparrow \text{ e PIB (aumenta em menor grau que o nível de aumento da RT)} = \text{CT} \uparrow \\
 \text{ou} \\
 \text{RT (diminui em menor grau que o nível de diminuição do PIB) e PIB} \downarrow = \text{CT} \uparrow
 \end{array}$$

Entretanto, justamente em razão da flexibilidade no conceito da Carga Tributária, é que as alternativas para a situação acima relacionada se multiplicaram, quando buscou-se dentro de um contexto mais prático, uma análise mais profunda para este assunto,. Nesse caso, constatou-se que outras variáveis, que combinam-se em uma infinidade de possibilidades, também contribuem para as alterações do valor da Carga Tributária, tais como:

- Metodologias diferenciadas para determinar o mesmo quociente da carga (entre a Receita e o PIB).
- Dificuldades para acessar os valores de alguns tipos de tributos (como os da esfera municipal, ou os das previdências estaduais e municipais, por exemplo), que

compõem o numerador da Carga Tributária, com a falta, inexistência e/ou atrasos na disponibilidade destes dados.

- Estimativas de alguns dos dados tributários, acarretando em erros e diferença dos resultados na composição da carga, justamente em razão das dificuldades no acesso de dados;
- Objetivos e/ou finalidades diferentes dos órgãos ou entidades que apuram a carga no país - tais como estudos do IBPT (2006), das Receitas Federal e estaduais, que são gerenciais e mais rápidos, com o foco para divulgações na mídia, decisões políticas, opinião pública e etc. Ou ainda, como o estudo do IBGE de natureza mais científica, com estatísticas mais precisas, e conseqüentemente contendo menos aproximações e valores mais exatos, porém com defasagens de até três anos em suas divulgações oficiais, dentre outros.
- O momento da divulgação dos resultados para a Carga Tributária, quantificada por estes órgãos também influência em sua variação, a saber: quanto mais cedo forem divulgados os resultados, maiores as chances de erros, devido à precipitações nas estimativas em virtude da grande falta de dados ainda não computados e divulgados oficialmente.

Dentre as razões citadas acima para as possíveis alterações nos resultados da Carga Tributária, também se destacam os estudos setoriais, levantados e analisados no segundo capítulo deste trabalho. Esses estudos se diferem metodologicamente por quantificar a carga especificamente, ou seja, para um determinado setor da economia, como o estudo da carga sobre a alimentação, ou sobre renda por trabalho e etc.

O mais interessante, entretanto, está na análise dos resultados obtidos nestes estudos, quando na simulação dos impactos da isenção dos tributos sobre a renda. No caso de IPEA (1998), por exemplo, conclui-se que os maiores ganhos de renda com a isenção tributária concentram-se nas famílias de rendimentos inferiores, e os menores ganhos, nas famílias de maior rendimento do espaço amostral pesquisado. Conclue-se, que uma possível isenção (ou desoneração) tributária sobre os produtos alimentares (ou pelo menos sobre alguns deles), poderia apresentar-se como uma possível solução para políticas públicas de combate à pobreza e/ou distribuição de renda, desconsiderando é claro, os erros nos resultados decorrentes dos efeitos das hipóteses simplificadoras adotadas pelos estudos.

Essas são evidências e conclusões, que demonstram entre outros aspectos, que o estudo para a estimativa da Carga Tributária, é um instrumento importante, podendo servir tanto para a tomada de decisões de curto, médio e longo prazo, políticas e administrativas,

quanto para uma avaliação mais cuidadosa da performance da arrecadação, formando a opinião pública, informando e esclarecendo os cidadãos, e trazendo à tona o peso dos tributos sobre os contribuintes, que em última análise nada mais é, do que o próprio quociente de determinação da Carga Tributária.

Como sugestão de pesquisa futura a autora propõe um maior aprofundamento no estudo do IBGE, já que este costuma conter uma gama bem maior de detalhes no levantamento de dados para determinar a Carga Tributária brasileira, aumentando o grau de exatidão deste quociente. Bem como uma comparação das metodologias adotadas pelos órgãos brasileiros que determinam a Carga Tributária, com os órgãos responsáveis pela mesma tarefa em outros países, tanto nos países desenvolvidos, quanto nos que estão em desenvolvimento.

Vale ressaltar que, um possível estudo, em cima do tema de estimativa da Carga Tributária Potencial, também seria uma ótima continuidade para este trabalho.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. Carga tributária no Brasil: uma discussão metodológica. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPEC, 15., 1987, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPEC, 1987.

ASSOCIAÇÃO DA CLASSE MÉDIA. **Projeto “Carga Tributária”**. 2005. Disponível em: <http://www.aclame.com.br/links_abre.php?lnk=downloads/pesquisa_tributos.ppt>. Acesso em: 26 jul. 2006.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. Carga tributária global: estimativa para 2002. **Informe-se**, Brasília, n. 54, abr. 2003.

BELTRAME, P. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Almedina, 1976.

BERTOLUCCI, A. V. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORDIN, L. C. V. Carga tributária brasileira em 2002. **Estudos Econômicos-Fiscais: SEFAZ**, Porto Alegre, ano 9, n. 35, p. 1- 64, fev. 2003.

_____. Estimativa da carga tributária brasileira em 2005 e retrospectiva histórica. **Estudos Econômicos-Fiscais: SEFAZ**, Porto Alegre, ano 12, n. 58, p. 1- 61, maio 2006.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional n. 17/1991, de 26 de junho de 1991**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, alterando o artigo 145 e o artigo 150 da nova Constituição Federal e criando o imposto único. 1991. Disponível em: <https://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=14262>. Acesso em: 14 jan. 2007.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Estudos Econômico-Tributários. Carga tributária sobre os salários. **Texto para Discussão: SEFAZ**, Brasília, DF, n. 1, out. 1998. [Não paginado]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/03%20Carga%20Tributaria%20sobre%20os%20Salarios.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Política Tributária. Carga tributária no Brasil 2004. **Estudos Tributários**: SEFAZ, Brasília, DF, n. 14, p. 1-18, ago. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Política Tributária. Carga tributária no Brasil 2005. **Estudos Tributários**: SEFAZ, Brasília, DF, n. 15, p. 1-16, ago 2006d. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/cargafiscal/CTB2005.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Dezembro de 2005**: Análise da Arrecadação das Receitas Federais: SEFAZ, Brasília, DF, [s.n.], p.18-20, jan. 2006e. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov/Publico/arre/2005/AnalismensalDez05.pdf>. Acesso em: 30 out. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Contabilidade nacional**. 2006a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em: 20 out. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Estados e municípios**. 2006b. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>. Acesso em: 14 jan. 2007.

_____. Ministério da Previdência Social. **Estatísticas da Previdência Social**. 2006c. Disponível em: <www.mpas.gov.br/pg_secundarias/previdencia_social_13.asp>. Acesso em: 26 jul. 2006.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Números Caixa**: apostando alto no Brasil. 2005. Disponível em: <http://www1.caixa.gov.br/popup/Hotsite_Numeros/index.asp>. Acesso em: 26 jul. 2006.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE. **Estudio económico de América Latina e Caribe 1990**. Santiago do Chile: Naciones Unidas, 1991. v. 1.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS. **Boletim do ICMS e demais impostos estaduais**. 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 26 jul. 2006.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. 2006. Disponível em:
<<http://www.cnm.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2006.

ERIS, I. et al. Distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 7., 1979, Atibaia. **Anais...** São Paulo: ANPEC, 1979. p. 257–318.

FILELLINI, A. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1989.

FRANK, H. J. Measuring state tax burdens. **National Tax Journal**, Massachussets, p. 179-185, 12 June. 1959.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. **Salário educação**. 2006. Disponível em:
<http://www.fnde.gov.br/home/index.jsp?arquivo=/salario_educacao/salario_educacao.html#arrecadacao>. Acesso em: 14 jan. 2007.

GIAMBIAGI, F.; ALEM, A. C. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

HINRICHS, H. **A evolução da estrutura tributária das receitas governamentais**. [S.l.: s.n.], 1985.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA ESTATÍSTICA. Diretoria de Pesquisa. Coordenação de Contas Nacionais. **Contas Nacionais Trimestrais**. Tabela 8: Valores Correntes (1.000.000 R\$): Dados Preliminares: 4º Trimestre de 2005. 2005a. Disponível em:
<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/cntvolval4t05quadro8.shtm>>. Acesso em: 26 jul. 2006.

_____. Diretoria de Pesquisa. Coordenação de Contas Nacionais. Contas Regionais do Brasil 2003. **Contas Nacionais**, Rio de Janeiro, n. 15, 2005b. [Não paginado]. Disponível em:
<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2003/default.shtm>>. Acesso em: 14 nov. 2006.

_____. Diretoria de Pesquisa. Coordenação de Contas Nacionais. Regionalização das transações do setor público. **Série Relatórios Metodológicos**, Rio de Janeiro, v.20, p. 1- 87, 2000.

_____. Diretoria de Pesquisa. Coordenação de Contas Nacionais. Sistema de Contas Nacionais Brasil 2003. **Contas Nacionais**, Rio de Janeiro, n. 12, 2004a. [Não paginado].

Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasnacionais/2003/default_old_22122006.shtm>. Acesso em: 16 nov. 2006.

_____. Diretoria de Pesquisa. Coordenação de Contas Nacionais. Sistema de Contas Nacionais Brasil. **Série Relatórios Metodológicos**, Rio de Janeiro, v. 24, p. 1- 150, 2004b.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Carga tributária brasileira atinge 37.82% do PIB em 2005, crescendo 1.02 ponto percentual. **Estudos do IBPT**, Curitiba, 30 mar. 2006. [Não paginado]. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viw.php?estudo_id=a5771bce93e200c36f7cd9dfd0e5deaa>. Acesso em: 1 abr. 2006.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA. Uma Análise da Carga Tributária do Brasil. **Texto para discussão**, Rio de Janeiro, n. 583, p. 1-55, ago. 1998.

LAGEMANN, E. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, 2004.

MAGALHÃES, L. C. et al. Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras. **Texto para Discussão**: IPEA, Brasília, DF, n. 804, p. 1-26, jun. 2001.

MANKIW, N. G. **Introdução à economia**: princípios de micro e macroeconomia. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

MENEGHETTI NETO, A.; RÜCKERT, I. N. Uma agenda para a questão tributária. **Indicadores Econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 21, n. 3, p. 224-236, 1993.

PINDYCK, R.; RUBINFELD, D. **Microeconomia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

RIANI, F. **Economia do setor público**: uma abordagem introdutória. São Paulo: Atlas, 1997.

SANDFORD, C.; GODWIN, M.; HARDWICK, P. **Administrative and compliance costs of taxation**. Baht, Reino Unido: Fiscal Publications, 1989.

SILBER, P. A. T. Esforço sem recompensa. **Revista Digital**, Porto Alegre, 27 maio 2004.[Não paginado]. Disponível em:

<http://www.revistadigital.com.br/opiniaio_leitor.asp?CodMateria=2098>. Acesso em: 6 mar. 2006.

VIANNA, S. W. et al. Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. **Texto para Discussão:** IPEA, Brasília, DF, n. 757, p. 1-60, set. 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2000/td_0757.pdf>. Acesso em: 12 out. 2006.