

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL
1988/2002

Declaro que o presente trabalho é de minha autoria e que não recorri para realizá-lo, a nenhuma forma de ajuda externa, exceto quando autorizado pelo professor tutor.

Juliana Kramer Bazilio
No. De matrícula 9914908

Orientadores: Marina Figueira de Mello e Jorge Vianna Monteiro

Dezembro 2003

Índice

Índice de Figuras	4
Capítulo I – Introdução.....	5
Capítulo II - Uma breve abordagem histórica.....	7
2.1 – Introdução	7
2.2 – Participação das esferas de governo	9
2.3 - O Sistema da República Velha (1900-1930).....	9
2.4 - A Reforma de 1934.....	10
2.5 - A Reforma de 1946.....	11
2.6 - A Reforma de 1967.....	11
Capítulo III – 1988/2002	13
3.1 - A Reforma de 1988.....	13
3.2 - A Evolução da Carga Tributária	15
3.3 - A Composição da Carga Tributária	17
3.3.1 - Composição da Carga Tributária por Base de Incidência	18
3.3.2 - Composição da Carga Tributária por Esfera de Governo.....	20
3.4 – Nota Metodológica.....	21
Capítulo IV.....	22
4.1 - O Sistema Tributária Ideal	22
4.2 – O Brasil no contexto internacional	23
5.1 – A Formação do Estado e o papel da Constituição ...	Erro! Indicador não definido.
5.2 – O Poder de Tributar.....	Erro! Indicador não definido.
5.3 – Regras de decisão.....	Erro! Indicador não definido.
5.4 – Modelo do Leviatã: maximização da renda	Erro! Indicador não definido.
5.5 - O Caso Brasileiro	Erro! Indicador não definido.
5.5.1 – O Sistema Jurídico e Tributário Brasileiro.....	Erro! Indicador não definido.
5.5.2 - Princípio da Anterioridade.....	Erro! Indicador não definido.
5.5.3 - Medidas Provisórias.....	Erro! Indicador não definido.
Conclusão	Erro! Indicador não definido.
Bibliografia.....	Erro! Indicador não definido.
Anexo Estatístico	Erro! Indicador não definido.

Índice de Figuras

Gráfico 1 – Carga de Impostos e de Contribuições Sociais, 1900/2000	7
Gráfico 2 - Participação federal na Receita Tributária, 1900-2000.....	8
Gráfico 3 – Evolução da Carga Tributária em % do PIB, 1988/2002.....	15
Gráfico 4 – Composição da Arrecadação da União:	20
Gráfico 5 – Composição da Arrecadação dos Estados, Participação da Arrecadação de IPVA no Total 1988/2002:	21
Gráfico 6 – Carga Tributária de países selecionados	25
Gráfico 7 – Comparação da composição tributária: Brasil e OCDE.....	25

Capítulo I – Introdução

Um dos assuntos mais polêmicos discutidos atualmente em nosso país é a Reforma Tributária. Para que seja possível analisar criticamente as diferentes propostas que já foram apresentadas, é necessário que se entenda como nosso sistema tributário foi formado.

O objetivo desta monografia é o estudo da evolução da carga tributária brasileira e da forma como esses recursos são distribuídos entre as esferas do governo. Outro objetivo, subjacente a esse, é a análise das mudanças legais que foram necessárias para essa evolução.

A monografia será composta de cinco capítulos, além da presente introdução. No primeiro, será realizada uma abordagem histórica do tema, relacionando a evolução da carga tributária com mudanças na legislação vigente em diferentes períodos, bem como com o caráter centralizador de cada um desses períodos. Inicialmente, será feita uma descrição do sistema vigente na República Velha. A seguir, descreveremos as principais reformas sofridas pelo sistema após 1930: a reforma de 1934; a reforma de 1946; e a reforma de 1967.

Já no segundo capítulo, o período compreendido entre os anos de 1988 e 2002 será investigado. A partir da análise de bases de dados disponíveis no BNDES, na Receita Federal, no IBGE e em outras fontes, pretende-se averiguar o que ocorreu com a carga tributária e a receita disponível das diversas esferas do governo, bem como as razões para tal. Esse capítulo se subdivide em várias seções: a reforma de 1988; a evolução da carga tributária; a composição da carga tributária. Os gráficos apresentados ao longo desse capítulo foram gerados por tabelas apresentadas no anexo estatístico.

O terceiro capítulo compreenderá uma exposição sobre tributação ideal e uma comparação da carga tributária brasileira com a de outros países. Decidimos incluir esse capítulo para examinarmos a colocação do Brasil no contexto internacional e traçarmos um paralelo da tributação brasileira com a “tributação ideal”.

A quarta parte será desenvolvida com o intuito de demonstrar como as alterações legais do período mencionado permitiram essas mudanças. Em particular, tentaremos compreender essas alterações como resultado de um jogo político que pode ser caracterizado como um problema de *public choice*. Essa parte será subdividida em duas: na

primeira será realizada uma abordagem teórica do poder de tributar e na segunda como esse poder foi utilizado no Brasil.

O quinto capítulo apresentará as conclusões da pesquisa relacionando os anteriores e estabelecendo uma abordagem crítica do Sistema Tributário Brasileiro, apontando suas principais falhas.

Capítulo II - Uma breve abordagem histórica

2.1 – Introdução

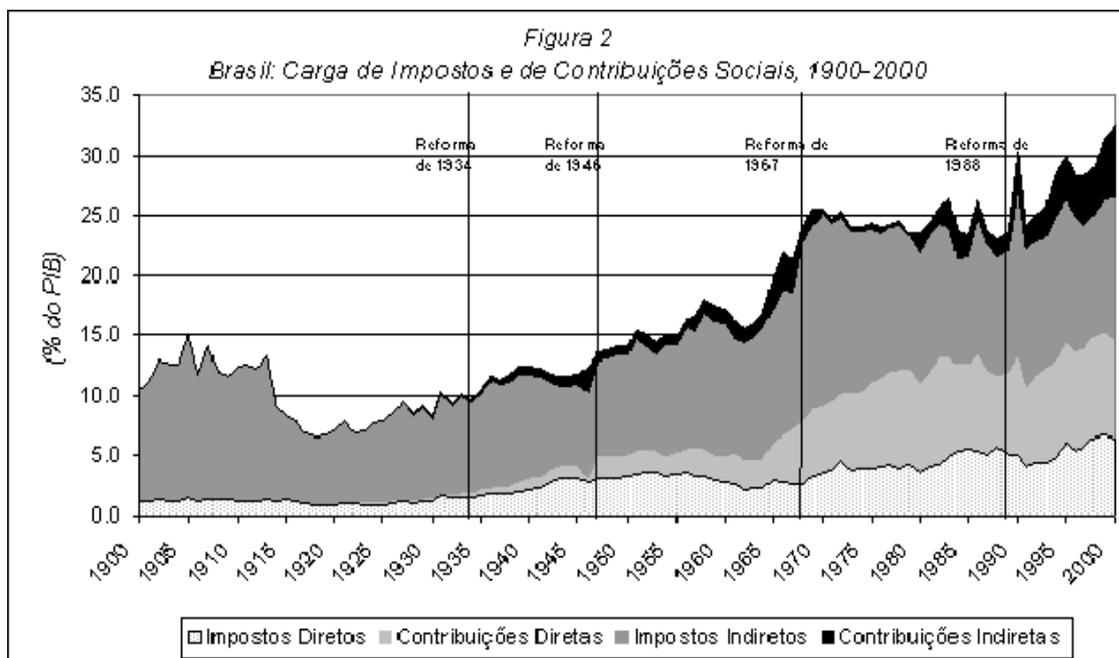
O objetivo desta seção é a apresentação de um histórico da evolução do sistema tributário brasileiro. Essa análise se dará por meio do estudo das reformas implementadas. Serão observadas as principais alterações na carga tributária, bem como a sua composição, a distribuição das receitas pelos diferentes níveis de governo, transferências realizadas e mudanças legais.

Devemos atentar para a qualidade das mudanças e dos sistemas descritos, levando em consideração a qualidade dos tributos instituídos.

Podemos constatar, observando os dados, que processos de reformas geram aumento da carga tributária, independente de seu caráter centralizador ou descentralizador. Esse fenômeno será explicitado nas próximas seções.

O objetivo desta seção é viabilizar um estudo mais profundo do período 1988 a 2002, que será abordado no próximo capítulo.

Gráfico 1 – Carga de Impostos e de Contribuições Sociais, 1900/2000



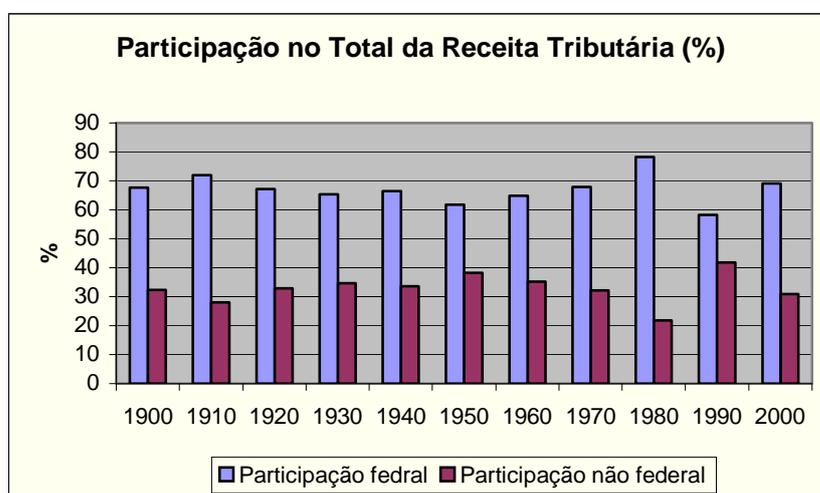
Blanco, 2001.

Para que o gráfico acima seja compreendido, é preciso que se explicitem as diferenças entre impostos e contribuições e entre tributação direta e indireta. Tributo é um gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição são espécies. Compete a União, aos Estados e aos Municípios a criação de impostos, segundo expresso na Constituição Federal de 1988, no artigo 145, inciso I. Há diversos impostos federais que são compartilhados pelos Estados e Municípios. Já a contribuição é de competência exclusiva da União, conforme expresso no artigo 149, parágrafo único da CF. Sua receita não é compartilhada com as demais esferas de governo.

No que concerne à diferença entre tributação direta e indireta, podemos apontar como questão principal a *incidência* do tributo. Os tributos diretos incidem sobre o indivíduo, estando associados à capacidade contributiva de cada um. Já os tributos indiretos incidem sobre atividades ou objetos, ou seja, sobre consumo, vendas ou propriedades, independente das características particulares dos indivíduos.

O gráfico 1 ilustra a evolução da carga tributária e sua composição. Podemos constatar que desde a década de 20 há uma trajetória ascendente. A participação em relação ao PIB de todos os tributos (impostos e contribuições diretos e indiretos) aumentou. A partir de 35, houve o aparecimento das contribuições indiretas. Podemos notar que, na década de 60, uma reforma qualitativa foi implementada (a arrecadação vinda de contribuições indiretas diminuiu), mas a qualidade do sistema foi se deteriorando depois disso. Os impostos indiretos também cresceram. A partir da seção 2.3, nos dedicaremos ao estudo detalhado de cada reforma e suas principais conseqüências.

Gráfico 2 - Participação federal na Receita Tributária, 1900-2000



2.2 – Participação das esferas de governo

O gráfico acima nos indica a participação do governo federal na arrecadação total de tributos ao longo do século. Começaremos a seguir um exame mais detalhado de cada período, mas é importante que tenhamos um panorama dessa evolução. Diversos critérios foram alterados no que concerne ao sistema de transferências e à criação de novos tributos.

Essas alterações exerceram grande impacto na distribuição da receita. Nas próximas seções, abordaremos cada período isoladamente, destacando a distribuição da receita por esfera de governo e outros diversos aspectos.

2.3 - O Sistema da República Velha (1900-1930)

Esse sistema era regido pela primeira constituição da República, a de 1891. A principal base de tributação era o comércio exterior. As maiores fontes de arrecadação eram o imposto de importação e o imposto de exportação, de competência da União e dos Estados da Federação, respectivamente. Dependendo do comércio exterior como base de arrecadação deixava a carga tributária brasileira sujeita a vulnerabilidade externa. Esse quadro só é parcialmente alterado após a I Guerra Mundial, quando há um aumento da base de incidência do imposto sobre o consumo, de competência federal, e a criação do Imposto de Renda Geral e do Imposto de Venda Mercantil, ambos de competência estadual.

A carga tributária, observada no período, ficava em torno de 10% do PIB. Sua composição, como descrito acima, era de 95% de impostos indiretos até 1922, quando houve a mudança e um conseqüente aumento da participação dos impostos diretos, devido a criação do imposto de renda e do estabelecimento do sistema de previdência social.

Os Estados eram responsáveis pela transferência de recursos para os municípios. Esse período é caracterizado pela descentralização, dado que União e Estados tinham impostos de competência própria e pouco transferiam entre si.

2.4 - A Reforma de 1934

A década de 30 foi marcada por uma Revolução, que culminou com o posicionamento de Vargas como presidente. Esse acontecimento gerou uma nova constituição, e com ela novas regras tributárias.

Observa-se uma elevação da carga tributária ao longo do período subsequente à reforma. Essa elevação foi acompanhada por uma mudança na composição dos tributos. Os impostos com base de tributação doméstica ganharam importância, diminuindo assim a vulnerabilidade externa das receitas públicas brasileiras. No início da década de 40, o imposto sobre vendas e consignações era responsável por 30% do total de receitas dos estados. O imposto sobre exportação, por sua vez, atingiu um patamar de menos 4%.

Vejam como essa reforma alterou a tributação por esfera de governo e como se deu o aumento da base de tributação doméstica. O imposto sobre importação, que era a principal fonte de arrecadação da União até então, perdeu relevância, passando a ser utilizado como instrumento de política econômica. Houve uma generalização da base de incidência do imposto sobre consumo, que se tornou o imposto mais relevante para esse nível de governo. Além disso, criou-se o imposto único sobre combustível e lubrificantes e o imposto sobre propriedade rural. Outro imposto de competência federal era o imposto de renda.

A esfera estadual apresentou a mesma tendência: aumento de arrecadação proveniente de base doméstica. Podem ser apontados como causas para tanto a limitação da alíquota do imposto de exportação a um nível de 10%, a exclusão do comércio interestadual da base da tributação desse imposto e o repasse da competência do imposto sobre vendas e mercadorias pela União. Quanto à estrutura da arrecadação de impostos, houve um aumento da participação dos impostos diretos, apesar do aperfeiçoamento das bases de tributação indireta. Esse fato é explicado devido à consolidação do imposto de renda e a expressiva ampliação da Previdência. Para a esfera municipal, a grande alteração é que lhe foi dada a competência de tributação. Podemos destacar o imposto predial e territorial urbanos e o de indústria e profissões.

Em 1937, é instaurado o Estado Novo e, com ele, um período de maior centralização. A Constituição outorgada estabeleceu um sistema de transferências que deveria atenuar o

efeito da centralização tributária, mas isso não ocorreu na prática. O governo autoritário do período gerou uma forte concentração de recursos no nível federal.

2.5 - A Reforma de 1946

Com o término do Estado Novo, inicia-se um processo de descentralização. O sistema de transferências foi aprimorado, através de uma institucionalização e amplificação do sistema já existente. Esse sistema foi reforçado pela Emenda Constitucional número 5 de 1961, que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto sobre consumo e aumentou de 10% para 15% a participação dos mesmos no imposto de renda. Com a democracia e, portanto, um Legislativo atuante, houve descentralização de recursos.

Para que não houvesse perda da disponibilidade de recursos, a União elevou a carga tributária, que passou de 13% em 1946 para mais de 18% do PIB no final da década de 50. Esse aumento aconteceu via impostos indiretos e de caráter cumulativo, o que deteriorou a qualidade do sistema tributário.

A Reforma de 46 não promoveu nenhuma alteração importante no elenco de impostos. Uma mudança, que merece ser citada, é a vinculação de receitas a despesas específicas.

No início da década de 60, a situação econômica e política era bastante complicada. Havia inflação e queda do ritmo de crescimento, o que gerava uma diminuição da carga tributária¹.

2.6 - A Reforma de 1967

Essa reforma significou uma modernização no nosso sistema tributário. Eliminou impostos cumulativos, aperfeiçoou o imposto de renda, simplificou a tributação, acabou com a exploração concorrente de base de tributação e melhorou a eficiência do aparelho de arrecadação. Além disso, excluiu a superposição entre base federal, estadual e municipal.

A partir de 64, observa-se um aumento da carga tributária. Um dos objetivos da reforma era justamente a possibilidade de elevação da carga sem prejuízo para a economia através da racionalização do sistema.

¹ Resultado do Efeito Tanzi, a aceleração inflacionária reduziu a receita tributária.

Devido ao caráter centralizador, o sistema de transferências foi alterado. Recursos arrecadados pela cobrança de IR e IPI, antes destinados ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e FPE (Fundo de Participação dos Estados), foram desviados para um novo fundo. O FE (Fundo Especial) foi criado para receber parte desses recursos e era totalmente gerido pelo governo central. Esse período autoritário é associado a uma forte centralização tributária. Em oposição a essa tendência, no período democrático que vem logo a seguir (com a reforma de 1988), podemos constatar, como ficará claro mais adiante, uma forte descentralização.

Quando a reforma foi concluída, o Brasil possuía um dos mais avançados sistemas tributários do mundo, pois priorizava o imposto sobre valor adicionado e havia excluído a bitributação.

Com o decorrer do tempo esse sistema foi sendo deteriorado. Ao longo da década de 80, novos tributos foram criados. Houve um aumento de tributos indiretos de caráter cumulativo e uma conseqüente queda do peso do IR, IPI e ICM (antigo imposto sobre vendas). A criação do PIS na década de 70 e do Finsocial em 82 marcam essa piora.

Uma Emenda Constitucional foi decretada em 75 (EC n.5/75) elevando a participação do FPE e FPM, mas, apesar da medida, não ocorreu uma descentralização de recursos. A União tomava algumas medidas que neutralizavam o efeito da emenda. Só a partir de 83, com o surgimento de uma nova emenda, EC n.23/83, que uma maior descentralização começou a ser observada. Ela elevava as participações do FPE e FPM para 12.5% e 13.5%, respectivamente. Além disso, fechou brechas legais. o que proibiu a União o abuso de tributação.

Capítulo III – 1988/2002

3.1 - A Reforma de 1988

Com o fim da ditadura militar e a volta da democracia, foi promulgada a “Constituição Cidadã”, que atribuía direitos e garantias à sociedade brasileira. Esse alargamento de direitos gerou grandes despesas para o governo, pois a Constituição de 1988 não se preocupou em determinar da onde viriam os recursos que deveriam ser utilizados para a contemplação dos respectivos direitos.

Devido às arbitrariedades vividas no período 64-88, o constituinte teve incentivo para criar uma constituição que determinasse uma descentralização de recursos, para impedir que fosse possível outro governo autoritário.

As inovações impostas por essa reforma foram mais concentradas nas relações financeiras entre os níveis de governo do que no que diz respeito à modernização do sistema, que já estava deteriorado. A reforma não se preocupou em corrigir as deficiências já apresentadas.

Esse novo arranjo entre as esferas de governo pode ser considerado um incentivo ao aumento da carga tributária. Essa nova distribuição de recursos não foi acompanhada por uma divisão nas atribuições de cada nível de governo. O Governo Federal sofreu perdas e, para recuperá-las, promoveu uma elevação na carga tributária. Havia uma situação de desequilíbrio orçamentário que se consolidou (Varsano, 96).

A Constituição de 1988, devido à sua preocupação com a “independência” dos Estados e Municípios, ampliou sua autonomia fiscal, dando competências que antes lhes eram negadas².

² Por exemplo, os estados passaram a ser competentes para fixar a alíquota de ICMS. Pode-se citar como outra alteração relevante a proibição da União de conceder isenções quanto a tributos de competência estadual e municipal.

Tabela 1 – Principais impostos e participação por esferas de governo (%):

Esferas de Governo	Antes da Constituição de 1988			Depois da Constituição de 1988		
	Federal	Estadual	Municipal	Federal	Estadual	Municipal
A. Federal						
Imposto de Renda	67	16	17	53	24,5	22,5
IPI	67	16	17	43	32	25
Imposto de Importação	100			100		
IOF	100			100		
B. Estadual						
ICMS		80	20		75	25
Imposto Único Energia Elétrica	30	50	20			
Imposto Único Cont. e Lubr.	40	40	20			
Imposto Único s/ Minerais	10	70	20			
Imposto s/ Serviços de Transportes	30	50	20			
Imposto s/ Serviços de Comunicação	100					
IPVA		50	50		50	50
Imposto s/ Transmissão		50	50		100	
IR Adicional					100	
C. Municipal						
ISS			100			100
IPTU			100			100

Inclui IPI-Exportação pós 88: estados=7,5% e municípios.

Os impostos únicos e sobre transportes e comunicação foram incorporados à base do ICMS depois de 1988.

Fonte: Giambiagi e Além; Finanças Públicas.

Pela tabela acima, podemos verificar alterações em alguns dos principais tributos, bem como sua nova distribuição entre as esferas de governo. No que diz respeito à competência federal, não foi criado nenhum novo imposto. Podemos observar que houve uma variação quanto à distribuição entre os demais entes da federação na receita de dois importantes tributos: o IR e o IPI. A União perdeu receita referente a ambas as arrecadações, enquanto estados e municípios ganharam. A percentagem correspondente aos recursos retidos pela União caiu de 67% para 53% quanto à arrecadação do IR, e de 67% para 43% quanto à arrecadação do IPI.

Devido a essa nova distribuição, os estados aumentaram sua participação de 16% para 24,5% e de 16% para 32% nas receitas de IR e IPI, respectivamente. Os municípios foram contemplados com 22,5% e 25% nas receitas de IR e IPI, respectivamente. Podemos constatar que, como já afirmado acima, a União perdeu recursos nessa nova distribuição.

Como os encargos não foram redistribuídos, foi preciso criar novos tributos e elevar a alíquota dos não compartilhados, para não gerar déficits. Com isso, houve uma tendência a

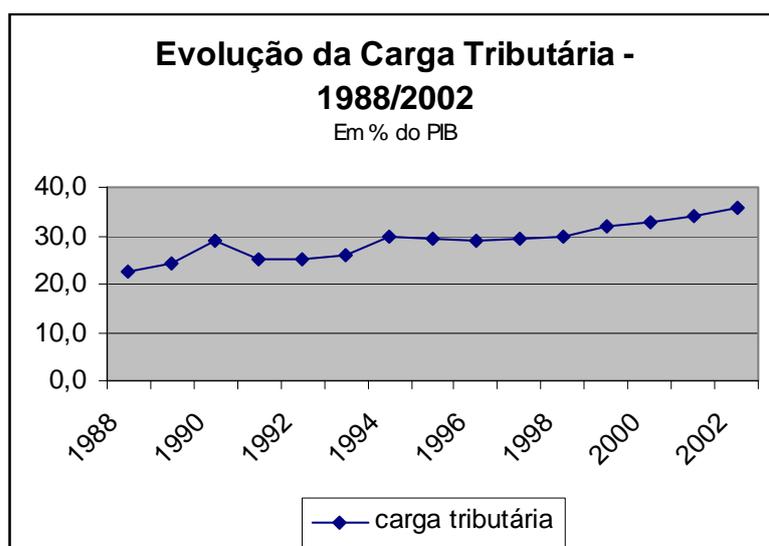
reintrodução de impostos cumulativos, como por exemplo, a criação da CSLL, IPMF/CPMF e o aumento de alíquota de IOF e da Cofins ao longo do período estudado.

Na esfera estadual, podemos destacar uma alteração bastante relevante: a base do ICM (que após essa mudança recebeu o nome de ICMS) foi ampliada, passando a englobar os impostos únicos e sobre serviços e transportes. Sua distribuição foi modificada. Os Estados, que detinham 80% de sua receita, passaram a deter 75%, enquanto os municípios se apropriaram de mais 5%.

Podemos constatar que a União perdeu receitas provenientes dos Impostos Únicos, pois esses foram integrados ao ICMS, como explicitado no parágrafo anterior.

3.2 - A Evolução da Carga Tributária

Gráfico 3 – Evolução da Carga Tributária em % do PIB, 1988/2002



Antes da reforma de 88, a carga tributária atingira, em relação ao PIB, 23,8% (1987) e 22,4% (1988, quando ainda funcionava a estrutura tributária anterior). A partir daí, pode ser observado um aumento quase ininterrupto dessa proporção. Tentaremos, nesta seção, descrever e apontar algumas das causas desse aumento. Nas seções posteriores deste capítulo, procuraremos detalhar as razões dessa alteração, utilizando para tanto uma análise da composição da carga tributária e da criação de novos tributos.

O impacto imediato da reforma foi recuperar a participação da arrecadação tributária no PIB para o mesmo nível do decênio anterior. Entre 1977 e 1986, essa participação foi, em média, de 25,35% (vide tabela 1). De 1989 a 1993 (excluindo o ano de 1990, por motivos que serão explicados adiante), essa média foi de 25,05%.

Em 1994, houve um novo salto da participação da receita em relação ao PIB. Nesse ano, a carga tributária atingiu 29,8% (contra 25,8% no ano anterior). A média, entre 1994 e 1998, foi de 29,49%. A participação média da receita no PIB aumentou, portanto, em quatro pontos percentuais.

Em 1999, houve um novo salto, de mesma magnitude. A média entre 1999 e 2003 atingiu 33,5% do PIB. Percebe-se, nesse último sub-período, um aumento paulatino da carga tributária: essa aumentou em todos os anos em proporção significativa. No sub-período anterior, houve um grande aumento no ano inicial, e uma relativa estabilidade nos anos seguintes.

Temos, então, no mínimo três fases distintas no período 1988-2002. Tentaremos, agora, levantar algumas hipóteses sobre o comportamento da carga tributária nessas três fases. As próximas seções tentarão fundamentar ou rechaçar essas hipóteses.

Os anos de 1987 e 1988 apresentaram uma queda na carga tributária. Esse efeito deve-se à aceleração inflacionária.

O ano de 1990 foi excluído da análise desse sub-período por ter sido considerado fortemente atípico. A arrecadação atingiu 28,8% nesse ano (contra uma média de 25% no sub-período), o que se deveu não a uma mudança da estrutura tributária, mas ao impacto do Plano Collor. Foi realizado um confisco de ativos financeiros, e instalou-se um clima de forte incerteza quanto à devolução dos mesmos. Foi “facultado” ao contribuinte utilizar esses recursos de maneira única: efetuar o pagamento de tributos atrasados com os cruzados novos retidos. A alternativa seria esperar pela devolução do dinheiro. Em função do clima de incerteza referido, a opção oferecida pelo governo foi abraçada por grande parte dos detentores de ativos retidos. Assim, pode ser explicado o salto de arrecadação específico ao ano de 1990.

Nesse ano, houve também uma elevação da alíquota do IOF, o que contribuiu ainda mais para a elevação da carga tributária, e sua arrecadação passou de 0,15% do PIB em 1989 para 1,30% em 1990.

No final do Governo Collor, a inflação voltou a crescer. Além disso, a União perdeu recursos para os outros entes da Federação. A fim de corrigir essa perda de receita, foram tomadas duas medidas: a criação da UFIR (Unidade Fiscal de Referência)³, uma maneira de reindexar os tributos; e a Lei n. 8383/91, que estabelecia que a apuração do IRPJ seria mensal. Com isso, se conseguiu elevar a carga tributária. Em 1992, a União conseguiu aumentar sua participação, enquanto que os Estados perderam. Além das medidas tomadas pelo governo federal, a queda da arrecadação do ICMS ajudou.

Em 1994, com o Plano Real, houve a estabilização da economia. Esse foi o principal motivo do grande salto de arrecadação observado. Nos anos seguintes, vários fatores contribuíram para a manutenção da carga tributária nesse novo patamar (cerca de 29% do PIB). Dentre esses fatores, podemos citar a criação da CPMF e o aumento da arrecadação do ICMS sobre combustíveis, energia elétrica e telecomunicações.

É importante destacar uma mudança ocorrida no ano de 1996, a Lei Kandir. Com ela, as empresas exportadoras passaram a ter direito ao reembolso do ICMS. O objetivo desta lei é a desoneração das exportações. A lei também garantiu que os Estados não seriam prejudicados, pois a União iria transferir recursos para ressarcir-los.

Para finalizar, podemos citar duas características importantes que serão explicitadas nas seções posteriores: a carga é fortemente concentrada em poucos tributos (72% do total arrecadado são gerados por 5 tributos) e a incidência dos tributos sobre bens e serviços é muito mais acentuada do que sobre a renda e o patrimônio.

3.3 - A Composição da Carga Tributária

Nesta seção, será apresentada a composição da carga tributária. Serão apontadas duas abordagens relevantes. A primeira divide os tributos quanto a sua base de incidência, o que nos propicia uma análise qualitativa do sistema tributário. A segunda se preocupa em estudar as esferas de governo, ou seja, a composição da carga tributária de cada ente da

³ Esse mecanismo já era utilizado. A BTN-Fiscal foi estinta em 1991 e substituída pela TR. Devido a questionamentos judiciais foi abandonada.

federação no que diz respeito a impostos de competência própria⁴. Outra seção será destinada ao estudo dos recursos provenientes de transferências.

3.3.1 - COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA

Os tributos podem incidir sobre diversas bases: bens e serviços, patrimônio, renda, folha de salários, etc. O aspecto qualitativo do sistema tributário é fortemente afetado pela base de incidência. O objetivo desta seção é mostrar como a composição da carga tributária variou ao longo do período. Explicitaremos como essas alterações se deram e suas principais conseqüências. A análise começará na década de 80 para que as alterações sofridas a partir de 1988 fiquem em evidência. A abordagem desse assunto será realizada agrupando os tributos por base de incidência e analisando seu desenvolvimento ao longo do tempo.

O primeiro grupo a ser abordado é o dos tributos sobre bens e serviços. Podemos citar como principais tributos com essa base de incidência o ICMS, a Cofins, o IPI, o Pis/Pasep e a CPMF. Esses tributos apresentaram, na década de 80, uma participação entre 40% e 45% na receita total. Na década de 90 e em 2000, essa participação aumentou para algo entre 45% e 50% na receita total. Essa elevação pode ser explicada pelo crescimento da arrecadação de impostos cumulativos.

Podemos dividir esse grupo em duas categorias: os sobre valor adicionado (ICMS e IPI) e os cumulativos (Cofins, Pis/Pasep).

Os tributos sobre as folhas de salários representam a segunda principal fonte de arrecadação. Ao observarmos a tabela 9, podemos constatar que, até 1995, sua carga oscilou entre 6% e 7% do PIB (excluindo o ano de 1982). Após esse período, podemos observar uma elevação para 8% do PIB. No que diz respeito a sua relação com os demais tributos da arrecadação, averiguamos que sua participação ficou próxima de 30% nos primeiros anos da década de 80 e entre 24 e 27% no restante do tempo. Os principais tributos com essa base de incidência são a contribuição para a previdência social e o FGTS.

⁴ Esta seção utilizará dados referentes a arrecadação própria da União e dos Estados. A arrecadação municipal não faz parte da base de dados utilizada e, por essa razão, não será abordada.

Os impostos sobre comércio exterior apresentaram uma carga constante em torno de 2% da arrecadação total, o que corresponde a 0,5% do PIB. O principal tributo com essa base de incidência é o imposto sobre importação.

Observando a tabela, salta aos olhos a baixa participação de impostos sobre renda e patrimônio. É importante enfatizar que o imposto de renda se subdivide em rendimentos do trabalho e do capital, bem como em IR pessoa física e jurídica. Em um país com largas desigualdades como o Brasil, seria mais plausível que o imposto de renda rendimentos do capital fosse preferível aos sobre bens e serviços, por exemplo. Uma explicação plausível para que se arrecade mais com impostos sobre consumo é que a União dá preferência a tributos de mais fácil arrecadação e que não sejam compartilhados com as demais esferas de Governo.

Nota-se que a participação dos impostos sobre patrimônio oscila entre 0,5% e 1,3% da receita total até 1995, quando sofre acréscimo significativo. Esse salto deve-se à estabilização da economia. Há uma clara relação inversa entre esse tipo de tributo e a inflação. A explicação para isso é que os principais tributos desse nicho são o IPTU e o IPVA. Ambos baseiam-se em avaliações antecipadas dos bens, e conseqüentemente são corroídos pela inflação.

Quanto aos tributos que incidem sobre a renda, podemos destacar uma significativa e contínua elevação entre 1980 e 1985: sua participação no total passou de 13% para 21%. Desde então, a carga desses tributos permaneceu estável, mesmo tendo sido adicionado a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Mesmo com o aumento da carga tributária a partir de 1994, não se observa um aumento da participação dos tributos sobre a renda no total. Podemos citar como principais tributos o IR e a CSLL.

É importante destacar que a arrecadação está concentrada em poucos tributos, a despeito da existência de um grande número dos mesmos. Por exemplo, no exercício de 2000, mais de um quinto da receita tributária foi proveniente da arrecadação do ICMS. Os cinco principais tributos (ICMS, contribuição à previdência social, IR, Cofins, FGTS) são responsáveis por cerca de 70% da arrecadação total.

Outro aspecto importante na questão da composição da carga tributária é a alta participação de impostos cumulativos⁵. A Cofins, o Pis/Pasep e a CPMF juntos são

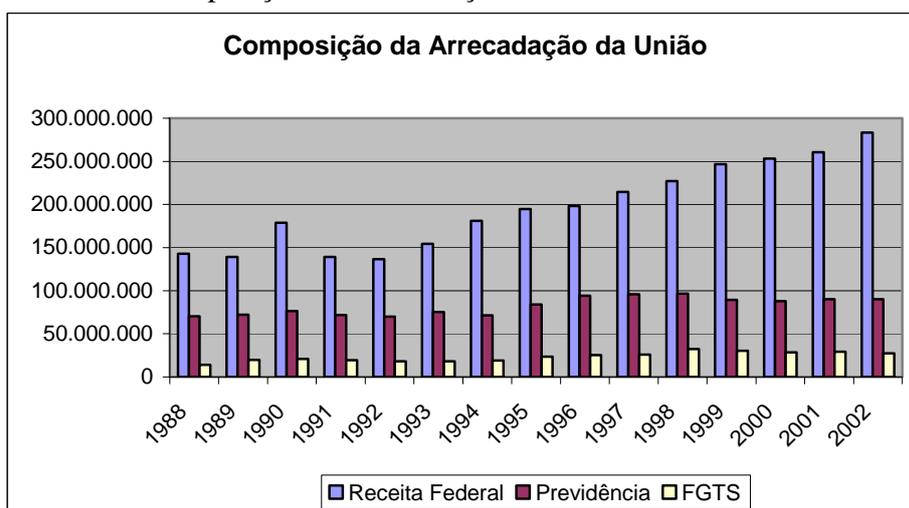
⁵ Para dados de 2000.

responsáveis por 17,6% da receita total e 6% do PIB. O ISS e o IOF constituem outros 1% do PIB. Podemos concluir que os impostos cumulativos são responsáveis por cerca de 20% da arrecadação global e 7% do PIB.

3.3.2 - COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR ESFERA DE GOVERNO

Podemos destacar como principais tributos arrecadados pela União: o FGTS, contribuição para a Previdência e os administrados pela Secretaria da Receita Federal. Pelo gráfico abaixo, podemos acompanhar a evolução das diferentes fontes de receita da União ao longo do período 1988/2002.

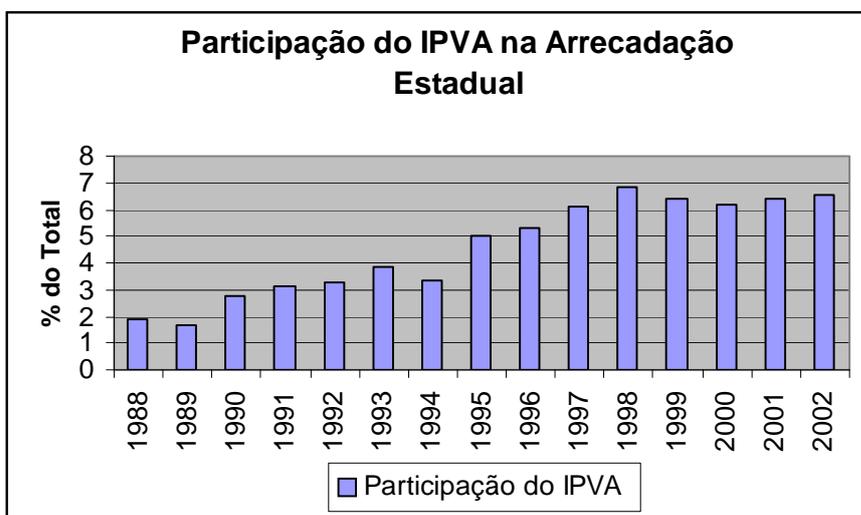
Gráfico 4 – Composição da Arrecadação da União:



Podemos constatar um aumento da participação dos impostos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal nos últimos anos. Esse aumento deve-se, provavelmente, a arrecadação do CPMF.

A arrecadação dos Estados baseia-se majoritariamente em dois tributos: ICMS e IPVA. A participação do ICMS esteve acima dos 85% em todo o período (para números mais precisos ver anexo estatístico), mas a arrecadação de IPVA vem aumentando sua participação no total como podemos constatar no gráfico abaixo.

Gráfico 5 – Composição da Arrecadação dos Estados, Participação da Arrecadação de IPVA no Total 1988/2002:



3.4 – Nota Metodológica

Base de Dados: Os dados utilizados nesta monografia foram elaborados pela Área de Planejamento do BNDES. Os dados referentes à arrecadação tributária correspondem a cerca de 94% do total coletado no país. A nível federal, são computados os principais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, contribuições para a Previdência Social e o FGTS. A arrecadação tributária própria estadual é constituída basicamente pelo ICMS e IPVA. Os recursos próprios municipais não foram incorporados. Essa base abrange dados de 1980 a 2002.

As tabelas que deram origem aos gráficos apresentados encontram-se no anexo estatístico.

Capítulo IV

4.1 - O Sistema Tributária Ideal

Antes de realizarmos uma análise minuciosa de cada período, que se dará nas demais seções desse primeiro capítulo, faremos uma rápida apresentação de como seria um sistema tributário ideal.

Há quatro aspectos que devem ser levados em consideração para que se atinja o sistema ideal: o conceito de equidade, o conceito de progressividade, o conceito de neutralidade e o conceito de simplicidade.

A equidade reflete um caráter de justiça, ou seja, por esse conceito o contribuinte deve pagar uma parcela justa para custear o governo. Esse conceito é bastante abstrato e de difícil aplicação. Uma das formas utilizadas para o cálculo, a fim de que se mantenha a equidade, baseia-se no “princípio do benefício”, segundo o qual, cada indivíduo deve contribuir com uma quantia proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público. Outra maneira de empreender esse mesmo cálculo é utilizando o conceito de capacidade de pagamento.

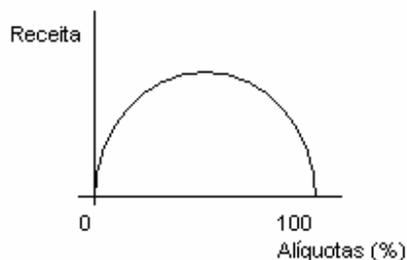
Outra característica primordial para que um sistema tributário seja considerado ideal é a presença de tributos progressivos. Um imposto é progressivo quando sua alíquota aumenta conforme se eleva o nível da renda. Assim, quem recebe mais renda contribui com uma proporção maior de impostos dos que possuem uma renda mais baixa. Para que o sistema não provoque distorções na alocação de recursos e, dessa forma, deficiência do próprio sistema, ele deve ser neutro. Um imposto é neutro quando reduz homogeneamente as possibilidades de consumo⁶.

Por fim, o conceito de simplicidade vincula-se à operacionalização da cobrança do tributo. Para que o governo não tenha custos de fiscalização e de administração elevados, quanto mais simples for o sistema adotado, maior será sua eficiência.

A união de todos esses aspectos levará a um sistema ideal.

Para completarmos o nosso exame de tributação ideal, precisamos colocar uma questão crucial para o seu funcionamento: a determinação da alíquota ótima. Existe uma relação

ambígua entre aumentos de alíquota e aumentos de receita. Essa relação é demonstrada pela curva de Laffer, ilustrada abaixo.



Ao fixar a alíquota em 0%, nenhuma receita será arrecadada. O mesmo ocorre ao se fixar uma alíquota de 100%, pois se inibi a atividade que seria empreendida. Há um nível de alíquota que maximiza a receita. A partir do ponto onde esta alíquota é máxima, nu aumento da alíquota não gera mais receita, induz a evasão fiscal e desestímulo às atividades.

4.2 – O Brasil no contexto internacional

O objetivo desta seção é estabelecer uma comparação entre a carga tributária brasileira com outros países selecionados. Essa amostra de países contém países com renda *per capita* alta (superior a US\$15 mil), países latino-americanos e outros de características variadas. Os dados aqui citados podem ser encontrados na tabela 11, no anexo estatístico.

Como os países possuem características muito peculiares, a simples análise dos dados não constitui instrumento eficiente para sua análise. Ao estabelecermos paralelos entre os países tentaremos destacar suas especificidades.

Nesta seção, primeiro apresentaremos a comparação do percentual da carga tributária e depois tentaremos analisar a composição da mesma. Esse estudo da composição levará em conta a base de incidência dos tributos.

Podemos constatar que os países europeus apresentam cargas tributárias acima de 35% do PIB, e em alguns casos chegas a ultrapassar 50%. Esses países possuem uma elevada carga de contribuições previdenciárias.

⁶ A imposição de um imposto seletivo sobre o consumo, ou seja, imposto que não seja neutro, pode ajudar na inibição de externalidades negativas.

Os países latino-americanos possuem carga tributária, desconsiderando o Brasil⁷, abaixo de 20% do PIB. Podemos citar como exemplos: a da Argentina é de 15%; Venezuela, 15,6%; México, 18,3% e Chile 19,9%.

Países orientais têm cargas tributárias globais relativamente baixas. O Japão, que representa dentro do grupo de países orientais o maior cobrador, possui carga tributária da ordem de 21% do PIB.

Um outro grupo pode ser destacado para a realização da comparação pretendida: países que apresentam forte intervenção estatal na economia. Esses países, devido a problemas étnicos-religiosos ou políticos, acabam por apresentarem uma elevada carga tributária. É o caso, por exemplo, de Israel (40%), da África do Sul (28%), da Hungria (50%) e da Polônia (46%).

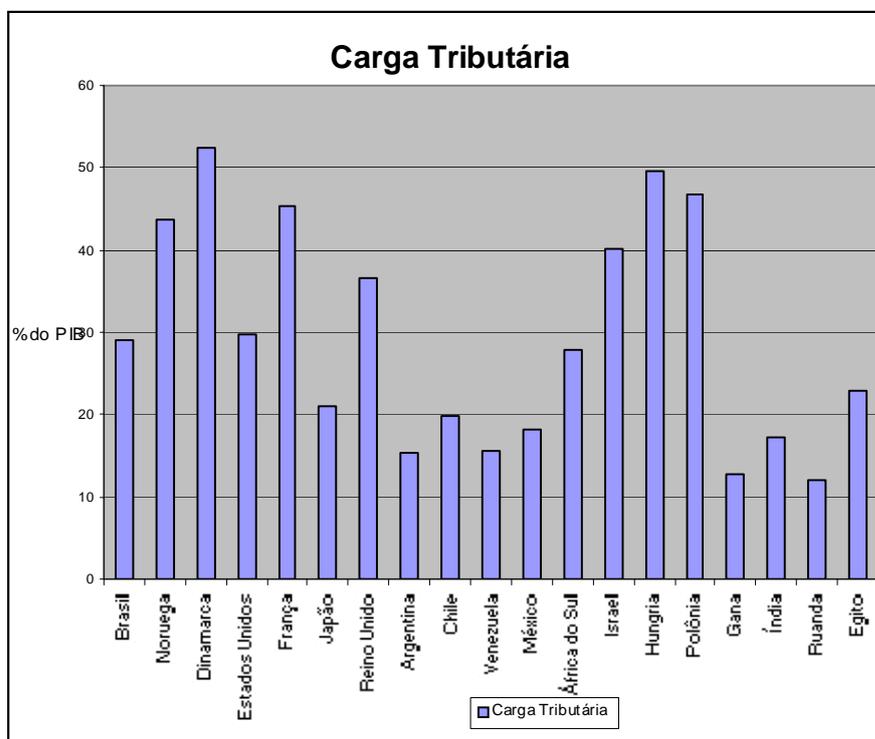
O Brasil, dentro deste contexto, se aproxima dos países com renda elevada, afastando-se dos países da América Latina, que apresentam carga tributária em torno de 20%. A partir de 1994, quando ocorreu a implementação do Plano Real, a carga tributária brasileira começou uma trajetória ascendente (ver Capítulo III, seção 3.2). Esse aumento aproxima cada vez mais o Brasil dos países “ricos”.

Examinando a composição da carga, podemos constatar que a arrecadação com base em impostos que incidam sobre comércio exterior é baixa em quase todos os países selecionados. Nos países de renda elevada, a participação desse tipo de tributo é pequena. Em países com renda *per capita* muito baixa, essa participação cresce, como é o caso do Egito, Gana, Índia e Ruanda. Também é relativamente alta a participação desse tipo de tributo na Venezuela e no Chile, economias pouco diversificadas com elevado grau de abertura comercial.

Conforme já explicitado no Capítulo III, o Brasil é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços (juntos atingem cerca de 14% do PIB). Outros países latino-americanos apresentam essa mesma característica, como o Chile e o México. Ao analisarmos a participação desse tipo de tributo na arrecadação total, perceberemos que para países da América Latina possuem peso elevado. Já países de alta renda não dão tanta ênfase para impostos com essa base de incidência, preferem tributar renda. Nesse sentido, o Brasil aproxima-se dos países latino-americanos.

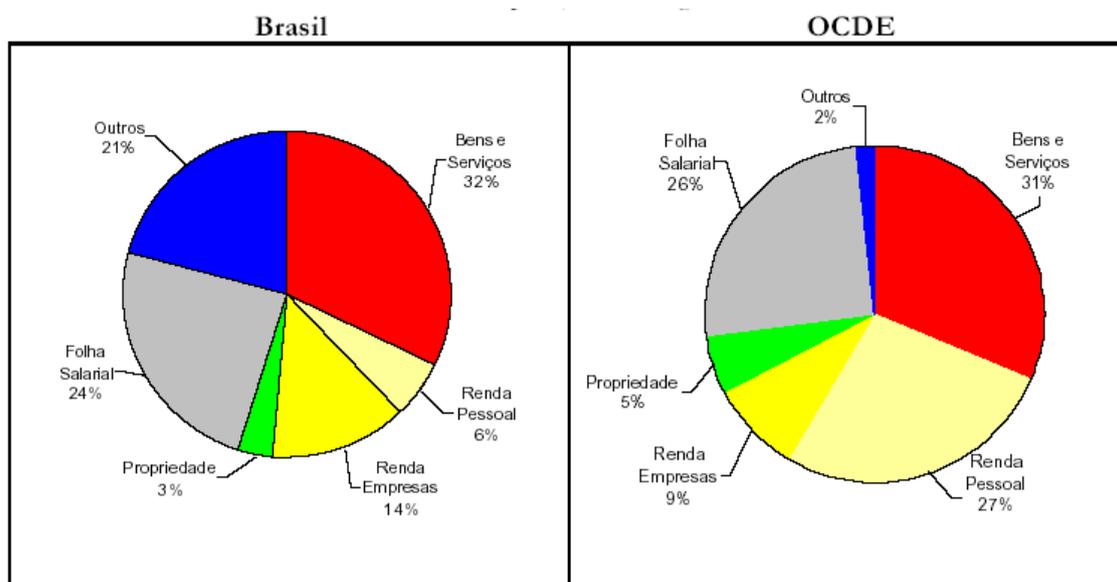
⁷ Nesta seção, utilizaremos para o Brasil dados de 1996.

Gráfico 6 – Carga Tributária de países selecionados



Fonte: FMI (1995)

Gráfico 7 – Comparação da composição tributária: Brasil e OCDE



Fonte: Receita Federal e OCDE. Elaboração: SPE/MF.