

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

PAULO HENRIQUE CORREA

TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: 1995 – 2008

Florianópolis
2011

PAULO HENRIQUE CORREA

TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: 1995 – 2008

Monografia apresentada ao Departamento de Economia e Relações Internacionais da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Valdir Alvim da Silva

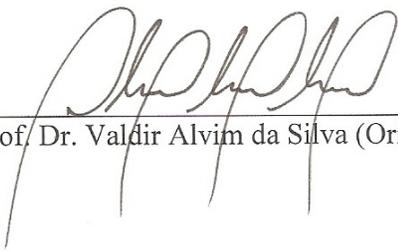
Florianópolis
2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

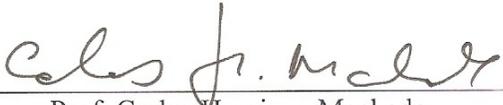
A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota 10,0 ao aluno Paulo Henrique Correa na disciplina CNM 5420 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Florianópolis, 15 de dezembro de 2011.

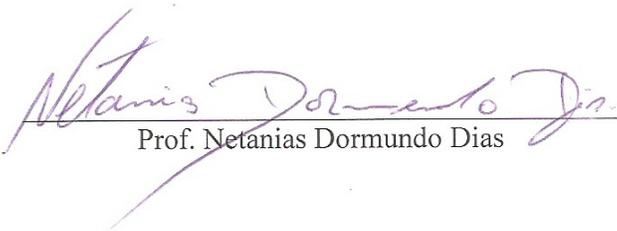
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Valdir Alvim da Silva (Orientador)



Prof. Carlos Henrique Machado



Prof. Netanias Dormundo Dias

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todos os motivos possíveis;

Ao Samuel e à Keila, por serem, para mim, o início de tudo e a minha fonte de inspiração;

Ao Samuel Ricardo, pelo seu pioneirismo como primogênito, que fez o meu caminho menos árduo;

À Patrícia, pelo companheirismo e pelo sentido que dá à minha vida;

Ao Professor Alvim, pelas orientações precisas e didáticas, um verdadeiro mestre;

Aos Professores Carlos Henrique e Netanias, pela disposição em avaliar este trabalho e pelas preciosas contribuições à sua versão final;

À Universidade Federal de Santa Catarina e ao Departamento de Economia e Relações Internacionais por me oferecerem a possibilidade da graduação;

A todos que de alguma maneira contribuíram para a minha formação.

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é frequentemente apontado como complexo. Existe uma infinidade de tributos, de regras e de obrigações acessórias. Apesar disso, a arrecadação tributária apresenta sucessivos aumentos anualmente e a carga tributária, que é a razão entre a arrecadação tributária e o Produto Interno Bruto (PIB), é crescente a cada ano. Essa investigação observa a trajetória da carga tributária no período entre 1995 e 2008 e analisa a configuração de suas componentes. Utilizando o conceito de Carga Tributária Bruta (CTB), que não inclui as transferências ao setor privado, é feita a observação da tributação em suas diferentes bases de incidência – consumo, renda e patrimônio – como vetor de distribuição da renda nacional. Apesar de não ampliar a questão da redistribuição de renda através das transferências públicas ao setor privado, a investigação verifica que nos últimos anos tem havido uma redução da importância da tributação sobre o consumo, enquanto a renda, como base de incidência, ainda que lentamente, logrou aumento de importância relativa na composição da carga tributária brasileira.

Palavras-chave: 1. Tributos; 2. Carga tributária; 3. Distribuição de renda; 4. Economia do Setor Público.

LISTA DE SIGLAS

BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição sobre Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTL	Carga Tributária Líquida
CTN	Código Tributário Nacional
FEF	Fundo de Estabilização Fiscal
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSE	Fundo Social de Emergência
IAPs	Institutos de Aposentadorias e Pensões
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto sobre Importação
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis <i>Inter Vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens e Direitos
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LOAS	Lei Orgânica de Assistência Social
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NFSP	Necessidade de Financiamento do Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PAEG	Programa de Ação Econômica do Governo
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PND	Plano Nacional de Desenvolvimento

PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
RDAP	Renda Disponível das Administrações Públicas
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
Sindicato Nacional	Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
Taps	Transferências de Assistência e Previdência Adicionadas dos Subsídios e Subvenções Sociais
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTAS DE QUADROS, TABELAS E GRÁFICOS

QUADROS

Quadro 1	Composição da Receita Tributária em 1961	17
Quadro 2	Composição da Receita Tributária em 1969.....	19
Quadro 3	Considerações sobre as metodologias de cálculo da CTB.....	22

TABELAS

Tabela 1	Evolução da CTB entre 1995 e 2008 (em % do PIB)	24
Tabela 2	Evolução do PIB entre 1995 e 2008	25
Tabela 3	Distribuição da CTB por base de incidência entre 1995 e 2008 (em % da CTB)	34

GRÁFICOS

Gráfico 1	Evolução da CTB entre 1995 e 2008 (em % do PIB).....	26
Gráfico 2	Distribuição da CTB por base de incidência entre 1995 e 2008 (em % da CTB)	35
Gráfico 3	Composição da CTB em países da OCDE e Brasil – 2003 (em % da CTB)	37
Gráfico 4	Composição do rendimento mensal domiciliar entre 2001 e 2008.....	39
Gráfico 5	Participação dos extratos sociais na renda domiciliar entre 1995 e 2009.....	40

SUMÁRIO

1. FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	9
1.1. Introdução	9
1.2. Objetivos	11
1.2.1. Objetivo geral.....	11
1.2.2. Objetivos específicos.....	11
1.3. Metodologia	11
2. ELEMENTOS DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA	13
2.1. O tributo na legislação brasileira atual	16
3. ELEMENTOS DA TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA.....	21
3.1. Trajetória da CTB entre 1995 e 2008.....	23
4. REPRESENTATIVIDADE E REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA	33
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS	43

1. FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

1.1. Introdução

Ainda que haja divergência entre os números divulgados pelas diversas instituições que se lançam sobre o estudo da carga tributária brasileira, os dados apontam para tendências comuns: a carga tributária cresce anualmente, é apoiada em grande medida nos tributos sobre produtos e nas contribuições previdenciárias e onera de maneira desproporcional as diferentes faixas de renda da população.

São características que têm seus condicionantes ainda no início da ocupação do território brasileiro pelos europeus e se refletem no extenso e confuso Sistema Tributário Nacional (STN) atual. Conforme Amaral, Olenike e Viggiano (2008), há 61 diferentes tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições; são editadas anualmente, em média, 300 normas referentes ao assunto; estão em vigor mais de 3.200 normas; além da existência de inúmeras obrigações acessórias em torno da tributação.

Esse complexo sistema, ademais as suas especificidades, foi capaz de transferir aos cofres públicos em 2010, segundo a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), R\$1,299 trilhão, o que representa 35,53% do Produto Interno Bruto (PIB) daquele ano. Esse percentual estava assim configurado: 24,12% referente aos tributos de competência da União; 9,49% referente aos tributos estaduais; e apenas 1,92% relativos à arrecadação municipal. Esses valores indicam a concentração na União da capacidade de arrecadação, mesmo que a distribuição desse montante ocorra de outra maneira.

Os tributos mais representativos na arrecadação nacional, ainda tendo o ano de 2010 como referência, foram o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com arrecadação equivalente a 7,46% do PIB, seguido da contribuição para a previdência oficial ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) – 5,90% do PIB. O Imposto de Renda (IR) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) representaram 5,31% e 3,86% do PIB, respectivamente. Apenas esses quatro tributos somaram o equivalente a 22,53% do PIB, ou seja, foram responsáveis por aproximadamente 63% da Carga Tributária

Bruta (CTB). Com exceção do IR, os demais tributos desse grupo estão ligados à produção e são pagos de maneira indireta. Isso dá a dimensão da regressividade do sistema, uma vez que o ônus tributário está embutido no preço das mercadorias e serviços. Por outro lado, a progressividade do IR da pessoa física está condicionada à tabela de incidência que tem alíquota máxima (27,5%) para uma faixa salarial que se inicia em R\$ 4 mil, aproximadamente, e recai sobre qualquer rendimento acima disso. São características que revelam um sistema regressivo, apoiado essencialmente na tributação do consumo.

Assim, o tema da carga tributária abarca um problema de cunho social, qual seja a redistribuição da renda nacional. O impacto do ônus tributário determina a reconfiguração da renda, seja para maior ou menor concentração. Por outro lado, é a tributação um forte instrumento da política fiscal, uma vez que constitui fonte de superávits primários.

Sobre quem de fato incorre o ônus tributário? Que tipo de redistribuição o STN promove na sua atual configuração? Desta forma, a problemática abordada diz respeito à dimensão da regressividade do STN, tendo o ônus tributário recaído prioritariamente sobre as classes sociais de menor renda.

Uma resposta completa para esta problemática depende da análise mais aprofundada da política fiscal, sendo necessário analisar não só a arrecadação tributária, mas também a qualidade do gasto público, além da análise da capacidade de endividamento nacional, ou seja, outras formas de receita, que não somente a da tributação. Para tal fim existem também os conceitos de Carga Tributária Líquida (CTL), Renda Disponível das Administrações Públicas (RDAP), Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP), Dívida Pública, entre outras, que não serão abordados nesta monografia.

Assim, este trabalho se limita à observação e descrição da CTB, procurando identificar seus determinantes na sua trajetória e seu impacto na formação da renda nacional, além de procurar em referências internacionais estabelecer uma comparação com o caso brasileiro.

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo geral

O objetivo deste trabalho é analisar a trajetória e a qualidade da CTB brasileira no período entre 1995 e 2008, pós Plano Real.

1.2.2. Objetivos específicos

Constituem-se objetivos específicos:

1. investigar os elementos da estrutura da arrecadação tributária brasileira, a multiplicidade de tributos, de alíquotas e de regras;
2. descrever a trajetória da CTB no período entre 1995 e 2008, identificando as mudanças institucionais recentes do STN;
3. analisar a incidência da tributação nas diferentes bases econômicas e sua regressividade sobre a renda nacional.

1.3. Metodologia

Para alcançar os objetivos específicos propostos na seção anterior e, conseqüentemente, o objetivo geral deste trabalho, segue-se um plano descritivo apoiado em pesquisa bibliográfica e institucional, com base em dados oficiais, especialmente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e da Secretaria da Receita Federal (SRF).

O debate sobre a tributação brasileira é acalorado e abordado sob diversos pontos de vista, o que implica em produção bibliográfica relativamente extensa, compreendendo autores de projeção nacional como Márcio Bruno Ribeiro e Cláudio Hamilton dos Santos, do IPEA, que possuem na CTB tema para diversos de seus trabalhos publicados. Há também os autores institucionais, dos quais destacam-se o Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a SRF, o próprio IPEA, entre outros. Além desses autores, há os que tratam da Economia Brasileira de maneira mais ampla e acabam tangenciando o tema da CTB, como Fábio Giambiagi, Jennifer Hermann, Ana Cláudia Duarte Além e Werner Baer. Na descrição do STN, essa investigação contou ainda com fontes mais diretamente ligadas ao Direito como Celso Ribeiro Bastos, Bernardo Ribeiro de Moraes e Ubaldo Cesar Balthazar.

Além deste capítulo introdutório, o plano de descrição possui três capítulos dedicados à tarefa de descrever a trajetória e a qualidade da CTB e um capítulo dedicado às considerações finais. Cada um dos três capítulos seguintes articulam um objetivo específico.

O objetivo específico 1 será abordado no capítulo 2, iniciando-se com os princípios tributários e o poder de instituir tributos do Estado e mapeando a estrutura da arrecadação tributária brasileira. Tem-se em vista a complexidade que envolve tal estrutura, de tal forma que são apontados os elementos mais relevantes para a descrição da trajetória da carga tributária no período entre os anos de 1995 e 2008.

O capítulo 3 trata do objetivo 2, qual seja descrever a trajetória da CTB brasileira no período analisado, apontando as mudanças recentes no STN. Para isso, são utilizados os dados oficiais relativos ao PIB e à CTB. É importante considerar que os institutos que divulgam os números relativos à CTB não utilizam de uma metodologia uniforme para seu cálculo. No entanto, isso não implica em diferenças substanciais nas conclusões a que chegam, já que os números são convergentes. Ainda assim, a principal fonte para os dados foi o IBGE.

O quarto capítulo trata do terceiro e último objetivo específico. A partir da observação da trajetória da CTB, realizada no capítulo anterior, é abordada questão da incidência da tributação nas diferentes bases econômicas e a regressividade decorrente dessa configuração.

O último capítulo sintetiza as impressões da pesquisa e procura reunir as principais conclusões do autor.

2. ELEMENTOS DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

Este capítulo trata do primeiro objetivo específico ao investigar os elementos da estrutura da arrecadação tributária brasileira, a multiplicidade de tributos, de alíquotas e de regras.

A origem da capacidade de instituir tributos confunde-se com as próprias origens da humanidade. O tributo já foi sanção pela derrota em guerras, como na Antiguidade, já esteve associado à relação servil entre senhor e camponês, como na Idade Média e, como o compreendemos atualmente, passou a ser a principal fonte de financiamento, na modernidade, da atividade do Estado enquanto representante dos interesses sociais.

A capacidade da tributação no Brasil remonta à origem da ocupação de seu território, no século XVI, com a instituição das capitanias hereditárias. Foi a forma estabelecida pela coroa portuguesa para garantir a ocupação do território recém-descoberto sem arcar com o custo de tal empreitada. A coroa concedia direitos extraordinários ao donatário e seus sucessores, de tal forma que “alguns dos quais, até então, privativos do rei que, nas circunstâncias da época, viu-se obrigado a deles abrir mão, a fim de que o povoamento e a exploração das terras do Brasil se tornassem realidade” (BORGES, 2005, p. 267). Segundo o mesmo autor, o donatário, de acordo com a carta de doação da capitania, arrecadava tributos das mais diversas espécies. Tributos sobre a pesca, sobre mercadorias embarcadas na capitania, sobre a extração de metais preciosos e minerais são alguns exemplos, dos quais o donatário retinha um percentual para si e repassava o restante à coroa. Além de usufruir diretamente da terra, o donatário concedia terras a terceiros. Eram as sesmarias. Existiam diferentes regimes de concessão, que envolviam obrigações por parte dos sesmeiros em cultivar cana-de-açúcar, algodão, estabelecerem engenhos ou fundarem vilas, por prazo previamente estabelecido. Tributos ou pensões eram cobrados em conformidade com essas obrigações, além de dízimos à Ordem de Cristo.

Adam Smith (1985, p. 282), na sua obra de maior evidência, *A Riqueza das Nações*, expõe quatro princípios para nortear as regras de uma tributação justa: equidade, certeza, conveniência do pagamento e economia do recolhimento. No capítulo 2 do livro quinto, ele diz que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades [...]”, apontando para o princípio da

equidade. Mais adiante, Smith (1985, p. 283) ressalta a importância de não haver arbitrariedade na imposição da obrigação tributária: “o imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa”. Além disso, o imposto deve ser recolhido da maneira mais conveniente possível para o contribuinte e mais eficiente possível para o Estado, sendo planejado de tal modo que retire e conserve fora da posse das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele transfere aos cofres públicos.

Esses princípios tributários tomaram corpo à medida que a noção de orçamento público se consolidou no bojo do surgimento do Estado Moderno e da conseqüente separação entre o público e privado. Balthazar (2005) aponta que essa transformação institucional é testemunhada de maneira latente na Revolução Francesa.

Haja vista o controle dos Legislativos sobre os Poderes Executivos, é o orçamento o instrumento da democracia utilizado pelos particulares, por intermédio de seus representantes, para garantir a efetivação somente das despesas e arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei (BASTOS, 2001). Segundo o autor, esse instrumento ganha os contornos atuais na emergência do liberalismo clássico. É nesse contexto que o orçamento é submetido a um rigoroso equilíbrio financeiro. Na atualidade, o orçamento se tornou algo mais complexo, contemplando outras modalidades de receitas para cobrir seus déficits.

A principal fonte de recursos do setor público é a receita da tributação. Em última análise, o gasto público termina prioritariamente financiado pelos tributos arrecadados, apesar do ingresso do dinheiro aos cofres públicos ocorrer também de outras maneiras, como através das receitas patrimoniais ou creditícias. As receitas tributárias são as mais importantes, resultado do uso do poder de autoridade que o Estado dispõe, ao impor um sacrifício patrimonial ao particular, não com a finalidade de puni-lo ou mesmo como resultado de qualquer contrato, mas para “assegurar a coparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos [...]” (SOUZA FRANCO, 1998 apud BASTOS, 2001, p. 48).

A partir de Adam Smith, encontra-se na teoria econômica atual um refinamento para os princípios de uma tributação ideal. Estes são apresentados por Giambiagi e Além (2008) e são os seguintes: a) princípio da equidade; b) princípio da progressividade; c) princípio da neutralidade; e d) princípio da simplicidade.

Pelo princípio de equidade, entende-se que cada indivíduo deve participar com uma parcela justa para cobrir os custos do governo. Duas abordagens para esse tema na teoria do setor público tentam adotar critérios para qualificar a justiça do ônus tributário. A primeira seria a do princípio do benefício, onde o indivíduo pagaria de maneira proporcional aos benefícios que o consumo do bem público gera para si. É uma forma bastante subjetiva de tributação. Como não é possível atribuir uma fórmula tributária geral para a totalidade da sociedade, esse princípio não tem uma aplicação fácil. É adotado em situações onde o financiamento do serviço público acontece diretamente por meio do pagamento de entradas, tarifas ou taxas de utilização. A segunda abordagem para o princípio da equidade consiste em determiná-la pela capacidade de pagamento ou capacidade contributiva: cada indivíduo deveria contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Essa forma de tributação tem aplicação bastante generalizada e é responsável pela maior parte da arrecadação tributária de uma nação. Nela, é possível atribuir uma fórmula geral para a sociedade como um todo. A dificuldade de sua adoção consiste na escolha do melhor indicador da capacidade de contribuição: num fluxo – renda ou consumo – ou num estoque – a riqueza. Na prática, a tributação pela capacidade de contribuição é prioritariamente definida sobre a renda e complementada pela tributação do consumo e da riqueza, já que a aplicação de um imposto de renda realmente abrangente não é algo fácil.

Pelo princípio da progressividade, entende-se a imposição de alíquotas crescentes para a tributação dos níveis de renda superiores. Assim, é justificada a ideia de que quem auferir maior renda deve pagar uma proporção maior de imposto em relação aos contribuintes de menor renda. Diz-se que o sistema tributário é regressivo se impõe contribuição maior, em proporção aos rendimentos, à população de menor renda.

Quanto ao princípio da neutralidade, este implica que os tributos devem oferecer a menor interferência possível na alocação de recursos do mercado, cooperando para sua eficiência. Assim, as decisões de produção de determinados produtos em detrimento de outros por influência de tributos seria um exemplo da não-observância do princípio da neutralidade. É importante notar que a tributação pode corrigir falhas de mercado.

O último princípio de uma tributação ideal é o da simplicidade: a cobrança dos tributos deveria se dar de maneira simples e eficiente. Os tributos deveriam ser de fácil entendimento para o contribuinte e os custos de fiscalização mínimos para o governo.

2.1. O tributo na legislação brasileira atual

Na legislação brasileira atual, o tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, art. 3º).

Essa redação é dada pelo Código Tributário Nacional (CTN) de 1966. Nesse período, promoveu-se uma extensa reforma de Estado sob a égide da ditadura militar. No âmbito econômico, a reforma foi instrumentalizada pelo Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG). O programa reordenou profundamente o sistema financeiro, a política salarial, reestruturou o sistema bancário, consolidou a política de endividamento externo em contraposição às pressões sobre o balanço de pagamentos, entre outras medidas de cunho estrutural. Tinha como um dos pilares a redução do déficit fiscal e, no campo tributário, fortaleceu e centralizou a arrecadação (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

A CTB, que teve seu auge em 1958, em 18,7% do PIB, e permanecia em torno de 15% no início da década de 1960, deu um salto significativo para valores próximos de 25% no final da mesma década (IPEA, 1998).

No período anterior à citada reforma, era na Constituição Federal de 1946 que estavam as diretrizes do sistema tributário vigente. Segundo Moraes (2002), tal sistema era baseado em três premissas: 1) a existência simultânea de três sistemas tributários autônomos (União, Estados e Municípios); 2) classificação jurídica dos impostos que não privilegiava seu conteúdo econômico; e 3) autonomia financeira dos entes federativos concedida pelos impostos privativos, ainda que houvesse alguma forma de partilha da arrecadação.

Em 1961, é promovida uma pequena reforma constitucional na matéria tributária que favoreceria os municípios. Seria a Emenda Constitucional nº. 5, de 21 de novembro daquele ano. A síntese da composição da receita tributária resultante da reforma é apresentada no quadro a seguir:

COMPETÊNCIA	TRIBUTO	PARTILHA
União	Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira	
	Imposto sobre consumo de mercadorias	10% aos Municípios, em partes iguais
	Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, minerais do país e energia elétrica	60% aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme sua população, território, consumo e produção
	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	15% aos Municípios, em partes iguais
	Imposto sobre transferência de fundos ao exterior	
	Impostos extraordinários, na eminência de guerra externa	
	Imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal	
	Outros impostos diferentes dos privativos	40% aos Municípios onde se realizar a cobrança
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	
Estados	Imposto sobre transmissão de propriedade <i>causa mortis</i>	
	Impostos sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais	
	Imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro	
	Imposto sobre atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia	
	Outros impostos diferentes dos privativos	20% à União
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	
Municípios	Imposto sobre propriedade territorial urbana e rural	
	Imposto predial	
	Imposto sobre a transmissão de propriedade <i>inter vivos</i>	
	Imposto sobre licenças	
	Imposto de indústrias e profissões	
	Imposto sobre diversões públicas	
	Imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência	
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	

Quadro 1 – Composição da Receita Tributária em 1961

Fonte: Moraes (2002)

Elaboração: autor

Apesar da promulgação do CTN ocorrer no ano de 1967 sob essa denominação, ele é originário da Emenda Constitucional n.º. 18, de 1º de dezembro de 1965, e da Lei Complementar n.º. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – conforme denominação da época, segundo Balthazar (2005, p. 155-158). Sua incorporação à Constituição de 1967 foi feita pelo Ato Complementar n.º. 36, de 13 de março do mesmo ano (MORAES, 2002).

O sistema tributário que se instaurou, “[...] a despeito de pecar contra a equidade e o grau de centralização, era tecnicamente avançado para a época” (IPEA, 1998, p. 3).

O novo sistema era uno e nacional, integrado, ao contrário do anterior, onde coexistiam três sistemas tributários autônomos; inaugurou novos critérios de classificação, não mais baseados somente nas denominações jurídicas, mas baseado no caráter econômico das atividades tributadas. “Todos os impostos do sistema tributário foram enquadrados em quatro grupos, a saber: a) impostos sobre o comércio exterior; b) impostos sobre o patrimônio e a renda; c) impostos sobre a produção e a circulação; e d) impostos especiais” (MORAES, 2002, p. 155).

Além disso, eliminou o imposto em cascata (imposto sobre vendas e consignações) e criou o imposto estadual sobre circulação de mercadorias.

A nova configuração das rendas tributárias, após a Emenda Constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969, que operou algumas mudanças na legislação, passou a ser a seguinte, conforme o quadro 2:

COMPETÊNCIA	TRIBUTO	PARTILHA
União	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros	
	Impostos sobre exportação, ao estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados	
	Imposto sobre a propriedade territorial rural	Arrecadação destinada integralmente aos Municípios
	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	Estados e Municípios
	Imposto sobre produtos industrializados	Estados e Municípios
	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários	
	Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal	
	Imposto único especial sobre lubrificantes líquidos ou gasosos e de energia elétrica	Estados e Municípios
	Imposto único especial sobre minerais do país	Estados e Municípios
	Impostos extraordinários (na iminência ou em caso de guerra)	
	Outros impostos, que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos na Constituição	
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	
	Empréstimos compulsórios, definidos em lei complementar	
Estados	Imposto sobre transmissão de bens imóveis por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos sobre a sua aquisição	
	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias	
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	
Municípios	Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados	
	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana	
	Taxas	
	Contribuições de melhoria	

Quadro 2 – Composição da Receita Tributária em 1969

Fonte: Moraes (2002)

Elaboração: autor

A distribuição dos recursos também passou a se dar através de transferências intergovernamentais pelos Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), além dos impostos únicos, originários dos anos 1940. Tais fundos

eram formados sobre percentual da arrecadação do imposto de renda e do impostos sobre produtos industrializados, de competência da União. Sua distribuição se dava de acordo com critérios que consideravam as desigualdades de capacidade tributária (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008). Também foram criados o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e o Programa de Integração Social (PIS), importantes fontes de poupança compulsória. O FGTS, é importante ressaltar, substituiu a política vigente de emprego, a qual concedia estabilidade ao trabalhador que permanecesse por dez anos no mesmo emprego (HERMANN, 2005).

Em 1970, foi criado o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e em 1975 houve sua unificação ao PIS. A aplicação dos recursos ficou a cargo do então Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) e se destinavam aos programas especiais de investimento do Plano Nacional de Desenvolvimento (PND). Quanto à estrutura da previdência social, foi em 1966 que houve a criação do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), unificando numa única estrutura diversos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs). Posteriormente o INPS recebeu a denominação de INSS, já em 1990 (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

Alterações posteriores ao CTN foram promovidas por esparsa legislação, cabendo destacar que a estrutura básica do sistema tributário acabou mantida na Constituição Federal de 1988.

Como pontos positivos atribuídos ao CTN, Moraes destaca que, a partir da reforma de 1966, houve uma unificação e integração do STN nas três esferas da administração pública, oferecendo racionalidade econômica aos tributos, criando espécies tributárias definidas e mecanismos de compensação e transferência, a fim de permitir a redistribuição da receita tributária, além de dar ao STN “[...] a função de importante instrumento de política econômica [...]” (MORAES, 2002, p. 169).

Por outro lado, o mesmo autor destaca a contrapartida que as falhas de sua implantação impuseram. Para ele, houve um desequilíbrio financeiro tanto para Estados quanto para os Municípios, cujas receitas próprias e transferidas são inexpressivas para arcar com as suas despesas. Alguns impostos são mal administrados, a exemplo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência dos Municípios (desde 1988), e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União, cuja arrecadação é transferida aos Municípios. Além disso, há um exagero no número de leis tributárias, o que torna a aplicação do sistema confusa e traz prejuízos à arrecadação (MORAES, 2002).

3. ELEMENTOS DA TRAJETÓRIA DA CARGA TRIBUTÁRIA

Este capítulo trata do segundo objetivo específico ao descrever a trajetória da CTB e identificar as mudanças institucionais recentes no STN a partir de 1995.

Essas mudanças ocorrem em especial para viabilizar a política de altos superávits primários em contexto de crise (IPEA, 2010b), através de leis ordinárias e dos regulamentos tributários, transferindo para a renda do trabalho e para a população mais pobre o ônus tributário, além de facilitar o livre fluxo de recursos financeiros (SINDIFISCO NACIONAL, 2010).

A carga tributária é definida a partir da relação entre receita tributária e renda nacional. Cálculos e estimativas da carga tributária brasileira têm sido apresentados por diversas instituições oficiais e pesquisadores acadêmicos.

Destacam-se nessa tarefa o IBGE, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a SRF e o IBPT. O IPEA, o Tribunal de Contas da União (TCU) e a CNM também realizam pesquisas no mesmo sentido. Apesar de metodologias diferentes, os resultados obtidos apontam para valores convergentes. A referência desse capítulo é a metodologia utilizada pelo IBGE, que também é responsável pelo cálculo do PIB.

Quanto ao PIB, como as demais instituições utilizam os dados obtidos pelo IBGE, não há disparidades. O mesmo não acontece com o valor referente à arrecadação tributária.

As particularidades entre as metodologias da SRF, do IBGE, do BNDES e do IBPT são apontadas por Amaral (2011), sendo que são utilizadas as mesmas bases de dados como fonte do valor da receita de competência da União (SRF, INSS e Caixa Econômica Federal) e estaduais (Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ). O resumo das diferenças é apresentado no quadro 3, a seguir:

INSTITUIÇÃO	CONSIDERAÇÕES SOBRE METODOLOGIAS DE CÁLCULO DA CTB
SRF	Não considera os valores recolhidos a título de multas, juros e correção monetária
	Não considera as contribuições corporativas e as custas judiciais
	Estima as arrecadações municipais através da variação dos tributos estaduais
IBGE	Não considera as taxas e contribuições de melhoria que tenham como contrapartida a prestação de serviços
	Não considera as contribuições previdenciárias dos servidores federais estatutários e militares
BNDES	Estima os tributos municipais através de um levantamento preliminar das arrecadações de São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte
	Estima os valores de outros tributos cuja arrecadação é desconhecida utilizando a mesma variação dos tributos conhecidos
IBPT	Considera multas, juros e correção monetária arrecadados pelas três esferas de governo
	Utiliza como fonte para as arrecadações estaduais, além da CONFAZ, as secretarias estaduais de fazenda e a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda
	Utiliza dados de 1.213 municípios que divulgam seus dados sobre a receita tributária
	Utiliza dados dos tribunais de contas dos Estados

Quadro 3 – Considerações sobre as metodologias de cálculo da CTB

Fonte: Amaral (2011)

Elaboração: autor

O conceito mais recorrente para a análise da tributação é o de Carga Tributária Bruta (CTB), exatamente o apontado acima, que considera a razão entre a Receita Tributária Bruta e o Produto Interno Bruto. Por outro lado, IPEA (2010b, p. 259) ressalta que “análises econômicas sobre a tributação em uma determinada economia são necessariamente incompletas se ignoram a utilização dada à arrecadação tributária”. Para complementar a lacuna que o conceito de CTB não preenche existem os conceitos de Carga Tributária Líquida (CTL) e de Renda Disponível da Administrações Públicas (RDAP), que permitem mensurar o retorno social dos tributos arrecadados ao contabilizar as transferências realizadas pelas três esferas de governo ao setor privado.

A CTL é calculada subtraindo-se da CTB as chamadas Transferências de Assistência e Previdência Adicionadas dos Subsídios e Subvenções Sociais (Taps). Essas transferências são pagamentos sem contrapartida imediata em bens ou serviços e são de cinco tipos: 1) pagamento de pensões e aposentadorias, tanto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) quanto dos servidores públicos federais, estaduais e municipais; 2) pagamento de benefícios assistenciais, como as despesas do Programa Bolsa Família e os pagamentos feitos aos pobres

e idosos através da Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS); 3) pagamento de subvenções sociais, ou seja, recursos para pagamento de despesas de custeio às instituições privadas sem fins lucrativos; 4) saques do FGTS feitos pelos trabalhadores; e 5) pagamento de subsídios aos produtores privados de bens e serviços.

Já a RDAP é um refinamento do conceito de CTL. Ela subtrai da CTL o montante líquido pago ao setor privado a título de rendas de propriedade (juros sobre empréstimos e alugueis de prédios que abrigam repartições públicas, por exemplo) e receitas correntes não tributárias e não classificadas como rendas de propriedade, como a receita da venda de ingressos para museus públicos (IPEA, 2010b).

Outros aspectos são relevantes para um estudo completo sobre tributação, como por exemplo, os federativos, microeconômicos e setoriais. No entanto, dado o objetivo de investigar a CTB e as delimitações que se impõem sobre esse trabalho, tais elementos não serão contemplados.

A receita tributária que se considera na composição da CTB é a utilizada na metodologia do IBGE para as Contas Nacionais, a qual divide os tributos em quatro tipos: a) tributos sobre produtos; b) tributos sobre produção; c) tributos sobre a renda, a propriedade e o capital; e d) contribuições previdenciárias e para fundos públicos.

3.1. Trajetória da CTB entre 1995 e 2008

A tabela 1 sintetiza a metodologia do IBGE para o período entre os anos de 1995 e 2008. Numa primeira observação, nota-se que a CTB cresceu aproximadamente 8%. Nos três primeiros anos, entre 1995 e 1997, não houve acréscimos substanciais. Em 1998, o percentual da CTB sofre um acréscimo de quase 1% em relação ao ano anterior.

Tabela 1 – Evolução da CTB entre 1995 e 2008 (em % do PIB)

Ano	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
TOTAL	27,0	26,4	26,5	27,4	28,4	30,4	31,9	32,4	31,9	32,8	33,8	34,1	34,7	35,2¹
Produtos	12,7	12,0	11,6	11,4	12,6	13,7	14,3	13,9	13,5	14,2	14,3	14,2	14,1	15,0
IPI	1,9	1,8	1,7	1,6	1,5	1,5	1,5	1,3	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2
ICMS	6,8	6,6	6,3	6,2	6,3	6,9	7,2	7,0	7,0	7,1	7,2	7,2	6,9	7,3
II	0,7	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,7	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,5	0,6
IOF	0,5	0,3	0,4	0,4	0,5	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,7
ISS	0,5	0,5	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,8	0,9
Cofins	2,2	2,0	1,9	1,8	2,9	3,3	3,5	3,5	3,4	4,0	4,0	3,8	3,8	3,9
Demais	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,5	0,6	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,4
Produção	1,2	1,2	1,2	1,3	1,1	1,0	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,4	1,5
Salário Educação	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
Sistema S ²	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3
Taxa de poder de polícia	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	n.d. ³
Taxa de prestação de serviços	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	n.d. ³
Demais	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	n.d. ³
Renda, propriedade e capital	5,4	5,4	6,1	6,8	6,7	7,6	8,1	9,0	8,8	8,7	9,6	9,5	9,8	9,1
IR	3,7	3,7	3,6	4,2	4,3	4,1	4,5	5,1	4,9	4,7	5,3	5,2	5,4	5,8
IPTU	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,5	0,5
IPVA	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6
CPMF	0,0	0,0	0,7	0,8	0,7	1,2	1,3	1,4	1,4	1,4	1,4	1,3	1,4	0,0
CSLL	0,8	0,7	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7	0,8	0,9	1,0	1,2	1,1	1,3	1,4
Demais	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,7
Contribuições previdenciárias	7,7	7,8	7,6	7,9	8,0	8,0	8,3	8,3	8,3	8,6	8,7	9,2	9,4	9,6
INSS, FGTS e PIS/Pasep	7,6	7,4	7,3	7,6	7,6	7,1	7,3	7,2	7,3	7,5	7,7	7,9	7,8	8,1
Funcionalismo público	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,9	1,0	1,1	1,0	1,1	1,0	1,3	1,6	1,5

Fonte: IPEA (2010a).

Elaboração: autor.

Obs: 1. Estimado pela fonte; 2. Sistema S: contribuição para SESI, SESC, SENAI e SENAC; 3. Não divulgado até a elaboração pela fonte.

Nesse mesmo período, o PIB teve trajetória segundo a tabela 2, abaixo. A partir desse ano e até 2002, último ano do governo Fernando Henrique Cardoso (FHC) a CTB esteve crescente, quando, em 2003 sofre uma redução de 0,5% do PIB em relação ao ano anterior.

Desde então, retoma a tendência crescente até 2008, durante o governo Lula, totalizando um acréscimo de 3% do PIB nesse intervalo.

Tabela 2 – Evolução do PIB entre 1995 e 2008

Ano	Preços correntes em R\$	Em milhões de R\$ de 2010	Variação % real (base = 2010)
1995	705.640.892.091,87	2.341.160,86	---
1996	843.963.999.000,00	2.391.507,50	2,2
1997	939.146.001.000,00	2.472.235,66	3,4
1998	979.277.002.000,00	2.473.106,99	0,0
1999	1065.000.000.000,00	2.479.387,77	0,3
2000	1.179.482.000.000,00	2.586.152,76	4,3
2001	1.302.136.000.000,00	2.620.112,02	1,3
2002	1.477.822.000.000,00	2.689.757,07	2,7
2003	1.699.947.000.000,00	2.720.598,36	1,1
2004	1.941.497.000.000,00	2.876.006,90	5,7
2005	2.147.239.000.000,00	2.966.879,33	3,2
2006	2.369.483.000.000,00	3.084.279,78	4,0
2007	2.661.343.000.000,00	3.272.155,92	6,1
2008	3.031.864.000.000,00	3.441.081,11	5,2

Fonte: IBGE.

Elaboração: autor.

A composição da CTB no período sofreu uma transformação significativa. O peso dos impostos sobre a renda, o patrimônio e o capital subiu cerca de 5%, passando de 20% para 25,2% da CTB. Outro ponto a se destacar é o percentual a que corresponde a tributação sobre produtos no PIB. O mínimo, no período, correspondeu a 11,4% em 1998 e o máximo foi igual a 15%, no último ano analisado. A tributação sobre a renda, propriedade e capital, que esteve entre 5,4% do PIB nos primeiros anos, passou a representar mais de 9% a partir de 2005. Nesse montante, destaca-se o IR, que saltou de 3,7% (1995) para 9,1% (2008), chegando a atingir 9,8% no ano anterior.

Para melhor visualização da trajetória da CTB, apresentamos o gráfico 1, que traduz os dados da tabela 1 em uma linha ao longo do tempo:

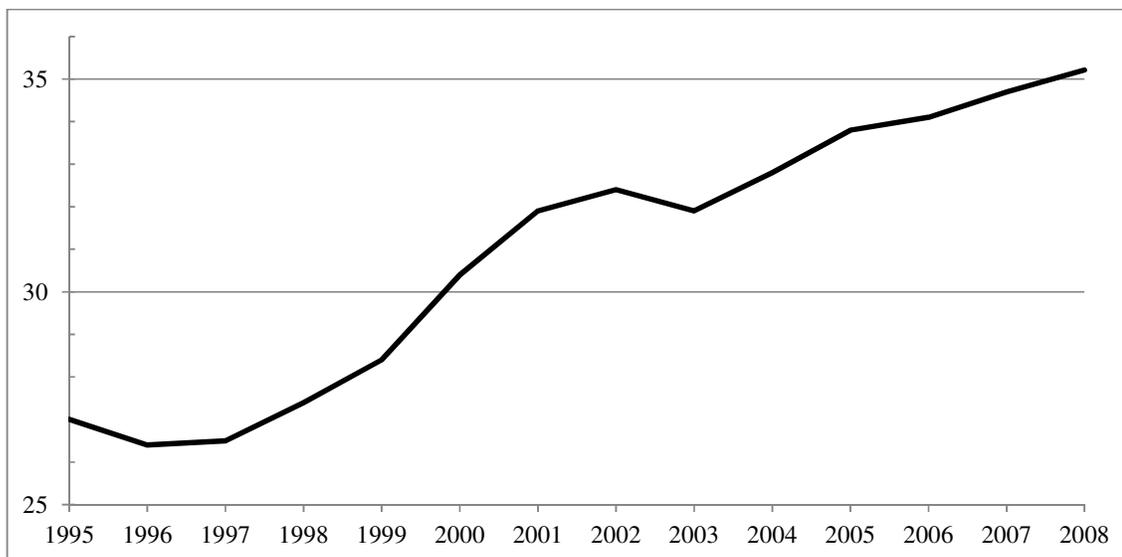


Gráfico 1 – Evolução da CTB entre 1995 e 2008 (em % do PIB)

Fonte: IPEA (2010a).

Elaboração: autor.

Segundo Giambiagi e Além (2008), a implantação do Plano Real exigia do governo FHC estabelecer um ajuste que possibilitasse gerar superávits primários suficientes para evitar um aumento da relação dívida pública/PIB. A dificuldade em se concretizar o ajuste em bases permanentes levou o governo a realizá-lo em grande medida em bases temporárias. O Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) era um desses recursos, porém com o qual o governo não pode contar nos anos de 1995 e 1996. Esse tributo, que em 1997 retornou à base de arrecadação como uma contribuição (CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), respondia, em 1994, por cerca de 7% da arrecadação administrada pela SRF, somando um montante de cerca de R\$ 6 bilhões (SRF, 1995). Os outros elementos temporários que se constituíram importantes para a contenção fiscal foram as receitas de concessões (privatizações) e o Fundo Social de Emergência (FSE), depois denominado Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).

Ainda segundo BRASIL (s/d), a receita das contribuições previdenciárias obteve acréscimo em decorrência de dois eventos, no ano de 1995. Em primeiro lugar, devido à edição da Lei n.º 9.032, de 1995, que alterava as alíquotas das contribuições previdenciárias. Em segundo lugar, pelo aumento da massa salarial em consequência do aumento do salário mínimo de R\$ 70 para R\$ 100, o que acarretou num aumento real de 21,1% da receita

previdenciária. Na tabela 1, vemos que as contribuições previdenciárias (FGTS e PIS/Pasep) representavam 7,2% do PIB e não ultrapassam o patamar de 7% até 2008.

Em 1996, a CTB sofre redução de 0,6% em relação ao ano anterior, como pode ser verificado na tabela 1, permanecendo no patamar de 26,5% no ano seguinte, 1997 (acréscimo de 0,1% em relação à 1996). Nesses dois anos, verifica-se que especialmente os tributos sobre produtos tiveram seus percentuais reduzidos em relação ao PIB, que, por sua vez, apresentou os percentuais de crescimento real de 2,2% e 3,4%, respectivamente, conforme tabela 2. BRASIL (2006, p. 2) afirma que em 1996 isentou-se de ICMS os produtos primários e semielaborados destinados ao exterior e pelo aproveitamento do crédito do tributo relativo às mercadorias utilizadas na produção de bens industrializados para exportação.

A redução da CTB no que tange o ICMS foi de 0,2% entre 1995 e 1996. A legislação que alterou a tributação do ICMS foi a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, e o resumo das principais alterações que afetaram a CTB são elencadas a seguir:

- a) não incidência, a partir de 13/06/96, do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos primários e produtos industrializados semielaborados;
- b) direito a crédito, a partir de 13/09/96, do ICMS anteriormente cobrado na aquisição de insumos utilizados no processo de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior;
- c) direito a crédito, a partir de 01/11/96, do ICMS anteriormente cobrado na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento;
- d) direito a crédito, a partir de 01/11/96, do ICMS relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento; e
- e) direito a crédito relativo ao ICMS anteriormente cobrado na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (BRASIL, 2006, p. 3).

Também segundo BRASIL (2006), o ano de 1996 apresentou um recorde de arrecadação tributária das receitas federais administradas pela SRF (acréscimo de 2% em relação ao ano anterior), ainda que tenham sido tomadas medidas de desoneração tributária. Entre essas medidas estavam a redução da alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas operações de crédito de 18% para 6% para pessoa física e de 3% para 1,5% para pessoa jurídica (BRASIL, s/d.a), a isenção do IR sobre os lucros distribuídos a sócios ou acionistas, a redução da Contribuição sobre Lucro Líquido (CSLL) de 10% para 8% para pessoas jurídicas em geral e de 23% para 18% para as instituições financeiras, além da redução da alíquota do IR de 26,6% para 25% e eliminação da alíquota de 35% para pessoa física (BRASIL, s/d.a). Pode-se supor que essas medidas se refletiram também no ano de

1997, quando o percentual de representatividade do IR sobre o PIB teve decréscimo de 0,1% e foi igual a 3,6%. Em maio de 1997, a alíquota do IOF para operações de crédito de pessoa física foi majorada para 15%, uma elevação de 9% (BRASIL, s/d.a). Neste ano, o IOF representou 0,4% do PIB (0,1% mais representativo do que no ano anterior).

O cenário internacional mudaria significativamente neste mesmo ano e no ano seguinte (1998) e a política econômica que sustentava a moeda nacional seria alterada de forma substancial. Em julho de 1997 é deflagrada a crise asiática, com a desvalorização da moeda da Tailândia, em julho, provocando uma reação em cadeia, sendo atingidos, em seguida, a Malásia, a Indonésia, as Filipinas, Hong Kong, a Coreia do Sul, e derrubando a Bolsa de Valores de Nova York. As reservas cambiais brasileiras sofreram uma queda de US\$ 11 bilhões em dois meses, de agosto a outubro. O governo elevou as taxas de juros e anunciou um pacote fiscal. Dentre as medidas a se destacar, estavam a demissão de 33 mil funcionários públicos não estáveis e a suspensão do reajuste salarial do funcionalismo público (PAULINO, 2010).

Quando os efeitos da crise asiática ainda eram latentes, a Rússia decreta a moratória de sua dívida e desvaloriza o rublo, no segundo semestre de 1998, causando novos impactos no cenário internacional. Após as eleições daquele ano, que reelegeriam o então presidente FHC, é anunciado um pacote de ajuda do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Banco Mundial e dos Estados Unidos, a fim de evitar que ocorresse um colapso no Brasil semelhante ao russo. Esse pacote internacional disponibilizava US\$ 41,5 bilhões em contrapartida a um profundo ajuste fiscal. Em dezembro daquele ano, o Congresso aprovava 60% do ajuste exigido pelo FMI (BAER, 2002). Segundo Giambiagi (2005, p. 177) o acordo sofreu dois obstáculos: o primeiro foi a reação cética do mercado, que não acreditou que o Brasil escaparia de uma desvalorização e o segundo foi a rejeição, no Congresso, “de uma das mais importantes medidas do programa fiscal proposto em outubro de 1998: a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos”. Ainda segundo o autor, a perda de divisas se acentuou e a desvalorização da moeda foi inevitável. No início de 1999, o país passaria a adotar um câmbio flutuante e metas de inflação, abandonando o regime de âncora cambial utilizado até então. Por outro lado, o governo conseguiu apoio político para renegociar o acordo com o FMI, que incluía uma dívida pública maior, “devido ao efeito da desvalorização sobre a parcela da dívida afetada pelo câmbio” (GIAMBIAGI, 2005, p. 178), sendo necessário ampliar as metas de superávit primário, o que também implicava num aperto fiscal.

No âmbito tributário, a CTB se ampliou em quase 1% em 1998 em relação ao ano anterior, ainda que o PIB tenha apresentado incremento nulo no mesmo período. Entre os anos de 1997 e 2000, a CTB se ampliou em aproximadamente 4%.

Em 1998, pode-se destacar a elevação da alíquota do imposto incidente sobre aplicações em fundos de renda fixa de 15% para 20% e mudança na sistemática dessa tributação, passando a ser feita no momento do vencimento da aplicação ao invés de ser realizada no momento de seu resgate. Além disso, houve elevação das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre bebidas em cerca de 10%, do Imposto sobre Importação (II) em 3%, ainda em novembro de 1997, e da faixa superior do IR, de 25% para 27,5% (BRASIL, s/d.a). Nota-se que ainda em 1998, o IR representou 4,2% do PIB, o que significou um acréscimo de 0,6% em relação ao ano anterior.

Em 1999, a Cofins teve sua legislação alterada, sua alíquota elevada de 2% para 3% e as entidades financeiras incluídas na obrigação de seu recolhimento. Sua representatividade no PIB sofreu um acréscimo significativo de 1,1% em relação ao ano anterior, fato não só atribuído ao aumento da alíquota e à obrigatoriedade de pagamento pelas instituições financeiras, mas também pela repercussão das medidas legais que encorajaram os contribuintes a recolherem espontaneamente valores sub judice (Lei n.º. 9.779, de 1999) e medidas administrativas que reverteram depósitos judiciais aos cofres da União (BRASIL, 2000, p. 4).

O PIB, em 1999, apresentou variação positiva em relação ao ano anterior de 0,3% (tabela 2) e a representatividade dos tributos sobre produtos, que inclui a Cofins, apresentou acréscimo de 0,8% do PIB em relação ao ano anterior. Além da Cofins, o ICMS e o IOF também apresentaram acréscimos em sua representatividade no PIB, fato que não ocorreu para o IPI e o Imposto sobre Serviços (ISS). Já o II repetiu seu desempenho proporcional, permanecendo em 0,7% do PIB (BRASIL, s/d.a). De 1º de janeiro a 30 de abril desse mesmo ano, houve redução da alíquota da CSLL a cargo das instituições financeiras, de 18% para 8% (mesma alíquota para as demais pessoas jurídicas), passando a 12% após 1º de maio de 1999 (BCB, 2008). Quanto ao IOF, sua alíquota foi majorada durante a extinção da CPMF, que aconteceu entre 24 de janeiro e 16 de junho. Nesse período, o IOF incidiu sobre aplicações financeiras em fundos de investimento à alíquota de 0,38% e sua alíquota foi majorada em 0,38% nas operações de crédito às pessoas físicas e jurídicas (BRASIL, s/d.a). Nota-se que no ano seguinte (2000), a CPMF terá sua representatividade em relação ao PIB ampliada em 0,5% enquanto para o IOF haverá redução de 0,2%.

O triênio 1998 – 2000 foi marcado por reformas estruturais na área fiscal que merecem destaque. Segundo Giambiagi e Além (2008), uma reforma na previdência e a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ainda que aprovadas tardiamente no contexto macroeconômico, representaram uma modificação estrutural para além das medidas fiscais transitórias que podiam ser facilmente revertidas. Os autores exemplificam ainda com o caso das privatizações.

A reforma da previdência, que se iniciou em 1998, pode ser desdobrada em duas fases: a primeira constituída da aprovação da Emenda Constitucional nº. 20 em 1998 e a segunda, pela aprovação do fator previdenciário em 1999. A importância da referida reforma reside no fato de ter tornado “mais rígidas as regras para aposentadoria na administração pública, fechando as brechas para os privilégios mais escandalosos, como aposentadorias ultraprecoces e sem maior tempo de contribuição prévio” (GIAMBIABI; ALÉM, 2008, p. 168). Além disso, a emenda permitiu retirar da Constituição Federal o cálculo das aposentadorias do INSS, subordinando o assunto à legislação ordinária, cuja flexibilidade é maior. Em 1999, o governo aprovou o fator previdenciário, um coeficiente baseado em critérios atuariais, diretamente proporcional à idade e ao tempo de contribuição do indivíduo. Esse fator deveria ser multiplicado pela média dos 80% maiores salários de contribuição a partir de julho de 1994. A escolha do período posterior a 1994 tinha como finalidade evitar confusões acerca de como corrigir os valores dos períodos anteriores à implantação do Real. O fator previdenciário seria recalculado regularmente a partir da tábua de mortalidade divulgada anualmente pelo IBGE. O mecanismo é uma forma de reduzir o custo das aposentadorias para o Estado, podendo ter efeitos fiscais significativos caso as pessoas optem por se aposentar mais cedo (GIAMBIABI; ALÉM, 2008).

A LRF foi uma importante legislação que reuniu um conjunto de diretrizes para balizar o comportamento das autoridades nas três esferas de governo. Sua aprovação aconteceu em 2000. Os principais aspectos dessa lei foram os seguintes: estabelecimento de tetos para a despesa com pessoal; limitação do endividamento público; obrigação de um retorno rápido a certos níveis de endividamento, se os limites forem temporariamente ultrapassados; definição de regras rígidas para o comportamento do gasto com pessoal no final do mandato das autoridades; vedação da possibilidade de refinanciamentos ou postergação de dívidas entre entes da federação (GIAMBIABI; ALÉM, 2008).

O ano de 2000 foi de recuperação da atividade econômica, iniciada ainda no terceiro trimestre do ano anterior e que se refletiu também na CTB daquele ano (BRASIL, 2001). Os

tributos sobre produtos representaram 13,7% do PIB, um acréscimo de 1,1% em relação a 1999. Dos tributos dessa categoria, apenas o IOF apresentou representatividade inferior ao ano anterior. Destaque para a CPMF, que apresentou acréscimo de sua representatividade em relação ao ano anterior de 0,5%. Nos anos posteriores seu percentual em relação ao PIB permanecerá constante, em torno de 1,4%.

Em 2001, por outro lado, a economia não apresentou o mesmo rendimento, consequência especialmente da crise argentina naquele ano. O fato a se destacar é que, apesar do “desempenho pífio da economia, a arrecadação do ICMS, vinculada aos demais setores, apresentou crescimento significativo (4,17% em termos reais), acrescentando cerca de R\$ 2,27 bilhões à carga tributária” (BRASIL, 2002, p. 6). O autor destaca ainda que o aumento da CTB naquele ano teve forte influência do aumento da eficiência da máquina administrativa e de choques externos decorrentes do aumento do preço do petróleo. No caso da CPMF, o aumento de receita foi determinado pela elevação de sua alíquota.

Em 2003, operou-se mais uma reforma na previdência, através da Emenda Constitucional nº. 41, mesmo que de menor proporção em relação à realizada em 1999, porém de grande relevância, em especial para o funcionalismo público. Esta reforma pode ser resumida em quatro pontos:

- [...] a) adoção de regras mais rigorosas para a concessão de aposentadoria integral aos servidores públicos, envolvendo a exigência de um maior número de anos no cargo;
- b) antecipação da vigência da idade mínima prevista pela Emenda aprovada no governo anterior, de 60 anos para os homens e 55 para as mulheres, para ser válida imediatamente para todos os servidores públicos da ativa e não apenas para os novos entrantes, o que passaria a ter efeitos fiscais imediatos;
- c) taxação dos servidores públicos inativos em 11% da parcela do salário que excedesse o teto contributivo do INSS; e
- d) aumento do teto contributivo do INSS para R\$ 2.400, um valor em torno de 30% maior que o que existia então (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008, p. 304).

Nota-se que as contribuições previdenciárias que, segundo a tabela 1, vinham apresentando percentuais semelhantes até 2003, passaram a apresentar acréscimos anuais a partir de então, chegando a um percentual próximo a 10% do PIB em 2008. As contribuições referentes ao funcionalismo público tem um aumento acumulado de 0,8% de sua representatividade em relação ao PIB entre 2003 e 2008.

O período entre 2004 e 2008 foi de sucessivo crescimento do PIB e aquecimento da economia nacional. O IOF mostrou-se útil mais uma vez, em 2008, como ferramenta de compensação da extinta CPMF, semelhantemente ao ocorrido no ano de 1999, quando a CPMF foi suspensa durante boa parte do ano e alíquotas do IOF majoradas para fazer frente às perdas de arrecadação decorrentes da extinção temporária da contribuição.

4. REPRESENTATIVIDADE E REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA

Este capítulo dedica-se ao terceiro objetivo em que é abordada a incidência da tributação em diferentes bases e a decorrente regressividade do STN sobre a renda nacional.

Como apontado no segundo capítulo, uma tributação ideal deve contemplar alguns princípios tributários. Entre eles estava o princípio da progressividade, segundo o qual níveis de renda superiores devem ser tributados de forma mais incisiva, com maiores alíquotas. Este princípio está diretamente ligado à capacidade contributiva dos indivíduos. Não se trata simplesmente de onerar de forma proporcional os indivíduos através da tributação. Aplicado esse princípio, os indivíduos que auferem maior renda, também entregam uma proporção maior desta aos cofres públicos. Tal princípio garante a redistribuição de renda e é previsto na Constituição Federal (MARIA; LUCHIEZI JR, 2010).

Um imposto caracterizado como progressivo deve possuir mais de uma alíquota e esta incidir de forma crescente em proporção aos aumentos da base de cálculo. Como exemplo, no STN, temos o IR. Nesse caso, quem auferir maior renda, também contribuirá com uma parcela maior dela.

Tributos que incidem sobre o patrimônio atuam de forma semelhante para fins de distribuição da riqueza. Os impostos sobre a propriedade de veículos e imóveis (IPVA e IPTU, respectivamente), por exemplo, tem a característica de onerar mais aqueles indivíduos que reúnem as condições para adquirir tais bens e incidem de maneira proporcional às características dos bens. Quanto mais novo o veículo, maior o imposto pago. Da mesma forma, quanto maior a área do imóvel, maior o ônus ao proprietário.

Um tributo regressivo, por outro lado, impõe maiores contribuições proporcionalmente em relação à renda do contribuinte. Os tributos que incidem sobre o consumo, por exemplo, tem esse caráter. Independentemente da renda de quem adquire um determinado produto, a tributação sobre aquele bem é a mesma. Assim, ao compararmos dois indivíduos de rendas diferentes que adquirem o mesmo produto, temos uma situação de regressividade da tributação, já que o indivíduo que auferir menor renda terá uma proporção maior dela onerada pelo pagamento do tributo incidente sobre o produto adquirido.

Assim, podemos distinguir três bases de incidência principais para a tributação: o consumo, a renda e o patrimônio. Dieese, Ipea e Sindifisco (2011) afirmam que patrimônio e renda são as bases que mais contribuem para a redistribuição da renda. Por outro lado, o consumo também pode ser utilizado com eficiência sobre esse fim se sua tributação incidir sobre bens e serviços dos segmentos de alta renda e que não impliquem em significativa influência sobre o sistema de preços.

Ao reagruparmos os tributos da tabela 1 segundo as bases de incidência, teremos o resultado mostrado na tabela 3:

Tabela 3 – Distribuição da CTB por base de incidência entre 1995 e 2008 (em % da CTB)

Ano	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
TOTAL	100													
CONSUMO	50,9	49,8	50,6	49,5	50,7	52,8	52,7	51,1	50,6	51,5	50,0	49,1	48,7	45,6
IPI	6,9	6,8	6,4	5,8	5,3	5,0	4,7	4,0	3,4	3,3	3,2	3,2	3,4	3,5
ICMS	24,7	25,1	23,8	22,5	22,2	22,8	22,6	21,5	21,9	21,5	21,2	21,1	19,8	21,3
II	2,5	1,9	1,9	2,5	2,5	2,3	2,2	1,5	1,6	1,5	1,2	1,2	1,4	1,8
IOF	1,8	1,1	1,5	1,5	1,8	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	2,0
ISS	1,8	1,9	2,3	2,2	1,8	2,0	1,9	1,8	1,9	1,8	2,1	2,3	2,3	2,6
CPMF	0,0	0,0	2,6	2,9	2,5	4,0	4,1	4,3	4,4	4,2	4,1	3,8	4,0	0,0
Cofins	8,0	7,6	7,2	6,5	10,2	10,9	11,0	10,8	10,6	12,1	11,8	11,1	10,9	11,4
Demais	0,7	0,8	0,4	0,7	0,7	1,7	1,9	2,5	2,2	2,1	1,8	1,8	1,7	1,2
Salário Educação	1,1	1,1	1,1	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,9	0,9	0,9	0,9
Sistema S2	1,1	1,1	1,1	1,1	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,9	0,9
Taxa de poder de polícia	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	---
Taxa de prestação de serviços	1,1	1,1	1,1	1,5	1,4	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	---
Demais	0,7	0,8	0,8	1,1	0,7	0,7	0,9	1,2	1,3	1,5	1,2	1,2	1,4	---
RENDA	16,4	16,7	16,6	17,8	17,3	15,8	16,3	18,2	18,1	17,3	19,1	18,4	19,2	21,1
IR	13,5	14,1	13,6	15,3	15,1	13,5	14,1	15,7	15,3	14,2	15,6	15,2	15,5	17,0
CSLL	2,9	2,7	3,0	2,5	2,1	2,3	2,2	2,5	2,8	3,0	3,5	3,2	3,7	4,1
PATRIMÔNIO	3,3	3,8	3,8	3,6	3,9	5,0	5,0	5,2	5,3	5,2	5,3	5,6	5,2	5,3
IPTU	1,5	1,5	1,5	1,5	1,8	1,7	1,6	1,5	1,6	1,5	1,8	1,8	1,4	1,5
IPVA	1,5	1,5	1,5	1,5	1,4	1,3	1,6	1,5	1,6	1,5	1,5	1,5	1,4	1,8
Demais	0,4	0,8	0,8	0,7	0,7	2,0	1,9	2,2	2,2	2,1	2,1	2,3	2,3	2,0
Contribuições previdenciárias	29,5	29,7	29,1	29,1	28,2	26,4	26,0	25,5	25,9	26,1	25,6	26,9	26,9	28,1
INSS, FGTS e PIS/Pasep	27,6	28,1	27,5	27,6	26,8	23,4	22,9	22,2	22,8	22,7	22,6	23,1	22,3	23,7
Funcionalismo público	1,8	1,5	1,5	1,5	1,4	3,0	3,1	3,4	3,1	3,3	2,9	3,8	4,6	4,4

Fonte: IPEA (2010a)

Elaboração: autor

As contribuições previdenciárias, apesar de incidirem indiretamente sobre o consumo no caso do setor privado – já que o custo da folha de pagamentos recai sobre a formação do preço dos produtos –, constituem um caso especial por se tratarem de uma poupança compulsória que retornará ao contribuinte por ocasião de sua aposentadoria.

A evolução da composição da tributação segundo as bases de incidência pode ser melhor visualizada a partir do gráfico 2, elaborado a partir da tabela 3:

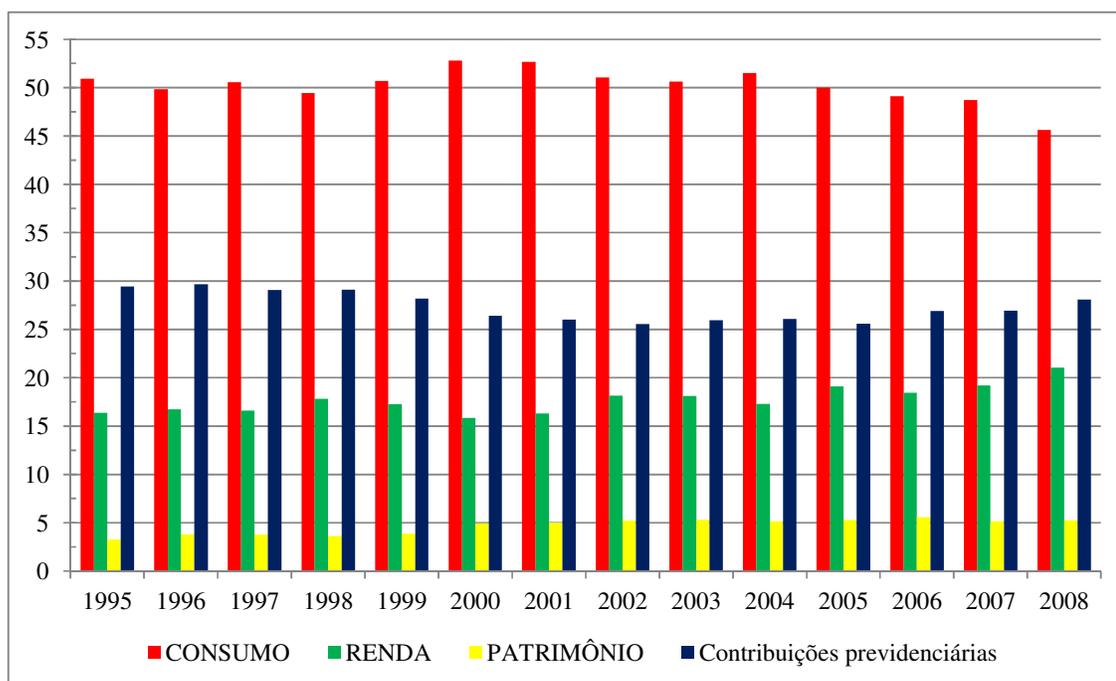


Gráfico 2 – Distribuição da CTB por base de incidência entre 1995 e 2008 (em % da CTB)

Fonte: IPEA (2010a).

Elaboração: autor.

As Contribuições Previdenciárias apresentam uma tendência decrescente no período entre 1999 e 2002, quando sua importância relativa na CTB se reduz de 28,2% para 25,5%. Não significa que a arrecadação por essa via tenha diminuído, mas que a importância relativa desses tributos foi menor. A arrecadação desses tributos foi crescente ao longo do período, conforme verificamos no capítulo anterior.

É importante notar a trajetória dos tributos sobre o consumo no sistema. No decorrer de todo o período, sua proporção é superior a 45% de toda tributação brasileira. Sua

importância relativa passa a apresentar uma tendência decrescente a partir de 2004. Esse também é um período de aquecimento da economia.

A tributação sobre a renda apresenta uma tendência crescente de importância sobre a CTB, embora lenta. No período todo, sua importância relativa na CTB passou de 16,4%, em 1995, para 21,1% em 2008. Por outro lado, não é possível afirmar que esse crescimento é de fato preponderante para a redistribuição da renda, já que essa base de incidência inclui a CSLL e o imposto de renda recolhido pelas empresas – agregado ao IR. Não se pode ter certeza, como afirma Giambiagi e Além (2008), que “o ônus desses tributos recaia integralmente sobre o produtor” (GIAMBIABI; ALÉM, 2008, p. 26). Ainda assim, o fato é que a importância relativa dos tributos sobre a renda tem sido superior anualmente.

A tributação sobre o patrimônio é a de menor importância na composição da CTB. Também é a que sofreu menores alterações no decorrer do período, tendo como limites inferior e superior os percentuais de 3,3% e 5,3% da CTB, respectivamente. Essa base de incidência é composta principalmente pelo IPVA, de competência estadual, e o IPTU, de competência municipal. Além desses, há o ITBI, o ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos) e o ITR. Sindifisco (2010) aponta que a insignificância desses tributos na composição da CTB contribui com a regressividade do sistema, já que são tributos que oneram a riqueza.

Para se ter um comparativo da utilização das bases de incidência na tributação por outros países, segue o gráfico 3, abaixo:

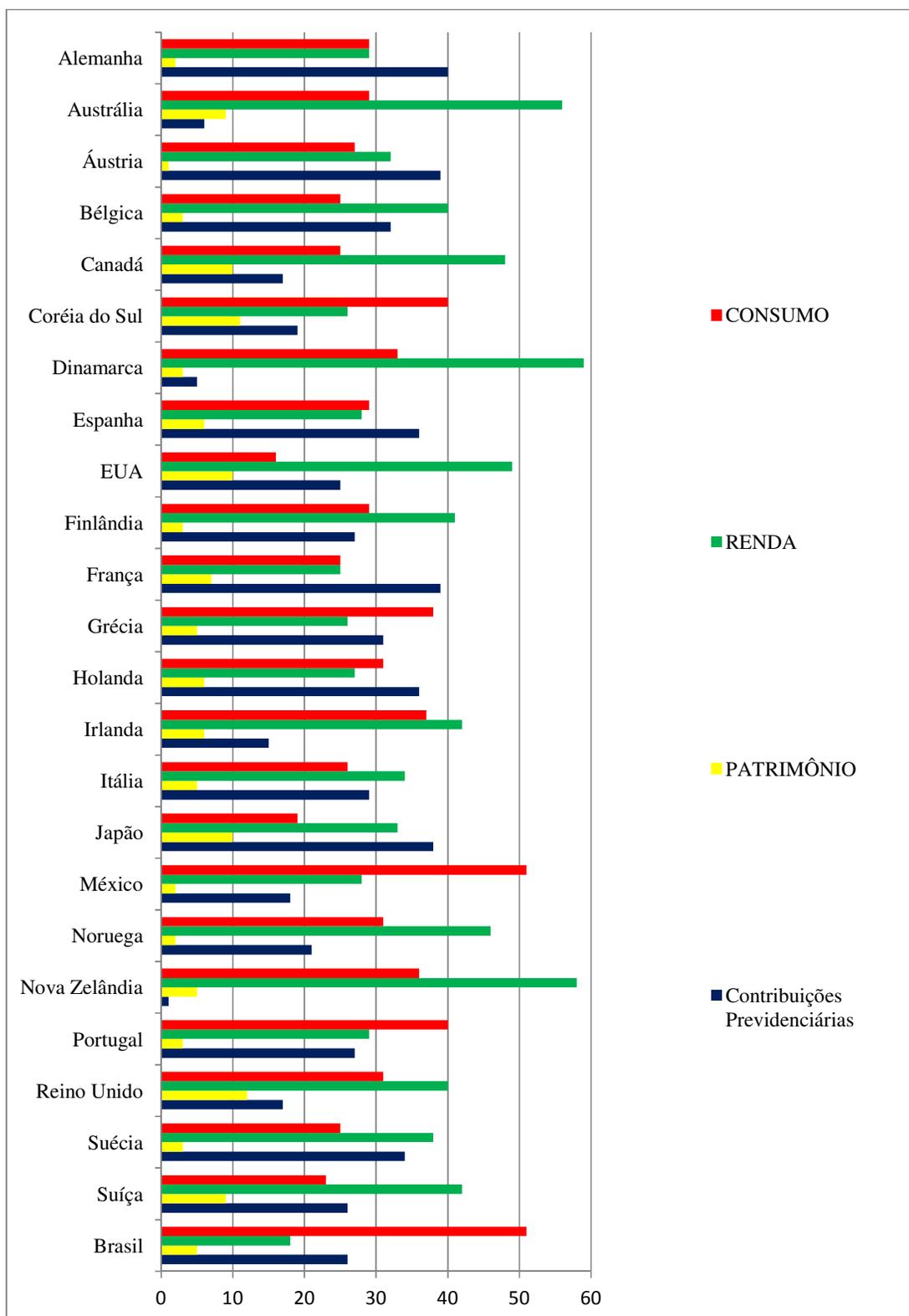


Gráfico 3 – Composição da CTB em países da OCDE e Brasil – 2003 (em % da CTB)

Fonte: OCDE apud Paes (2007) e IPEA (2010a).
Elaboração: autor.

O gráfico 3 sintetiza a composição da carga tributária nos países da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) e Brasil para o ano de 2003. Destaca-se o fato de que apenas Coréia do Sul, Espanha, Grécia, Holanda, México e Portugal tem na tributação sobre o consumo percentual de representatividade superior à tributação sobre a renda. Desses, Espanha e Holanda apresentam percentuais bastante próximos para as duas bases de incidência: 28% e 29%, 27% e 31%, para consumo e renda para os dois países, respectivamente. A França tem no consumo e na renda o mesmo percentual de importância relativa (25% para cada uma).

Outro aspecto que chama bastante a atenção, além do fato do consumo não ser a principal base de incidência nos países apresentados, é o comportamento da tributação sobre a renda para Austrália, Dinamarca e Nova Zelândia. Nesses países, essa base de incidência representa mais de 50% da carga tributária. No Brasil, a tributação sobre a renda, em 2008, ficou apenas próxima de 20% (21,1%) do total da CTB naquele ano.

Os países que mais tributaram o patrimônio, relativamente às demais bases de incidência, foram Austrália (9%), Canadá (10%), Coréia do Sul (11%), Estados Unidos (10%), Japão (10%), Reino Unido (12%) e Suíça (9%). No Brasil, o patrimônio representou 5,3% da CTB em 2008, tendo seu maior percentual sido 5,6% (2006) no período entre 1995 e 2008.

Esses elementos se refletem na composição da renda nacional. Apesar da distribuição da CTB não ser o único elemento capaz de explicar a distribuição da renda, como assinalado no início da exposição – existem outros elementos que incluem, entre outros, a forma como o Estado realiza transferências de renda ao setor privado – vale apresentar o comportamento do rendimento mensal domiciliar no período entre 2001 e 2008, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), realizada pelo IBGE. Isso é feito gráfico 4, abaixo:

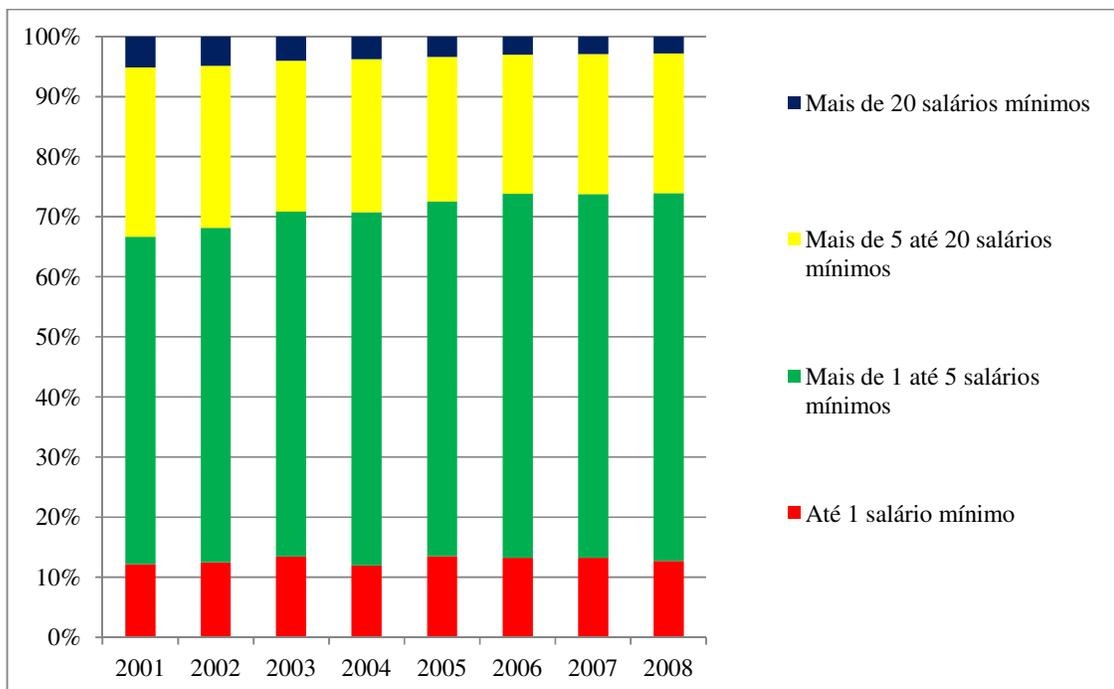


Gráfico 4 – Composição do rendimento mensal domiciliar entre 2001 e 2008

Fonte: IBGE apud IPEA (2011)

Elaboração: autor

O percentual da população que auferiu rendimentos até um salário mínimo não se alterou substancialmente no período. Esse percentual esteve entre 11,6% (2004) e 13,1% (2005) da população brasileira. A reconfiguração mais significativa, embora substancialmente pequena, ocorreu na faixa de rendimentos entre mais de 1 até 5 salários mínimos. Essa faixa logrou um aumento percentual de sua representatividade na população economicamente ativa de 6,2% no período, ou seja, essa faixa de rendimentos, que em 2001 correspondia a 52,4% da população, passou a representar 58,6%.

Por outro lado, quem ganhava mais de 20 salários mínimos em 2001 era um percentual de 4,9% da população, enquanto em 2008 esse percentual se limitou a 2,7%. Esses dados apontam para uma relativa distribuição da renda no período e podem estar associados à configuração da CTB. Nesse período a tributação sobre o consumo reduziu sua importância na composição da CTB enquanto a renda apresentou comportamento inverso.

Ainda assim, a distribuição da renda no país está longe de ser justa. Dados contundentes são apresentados por Maria e Luchiezi (2010) e estão sintetizados no gráfico 5, a seguir:

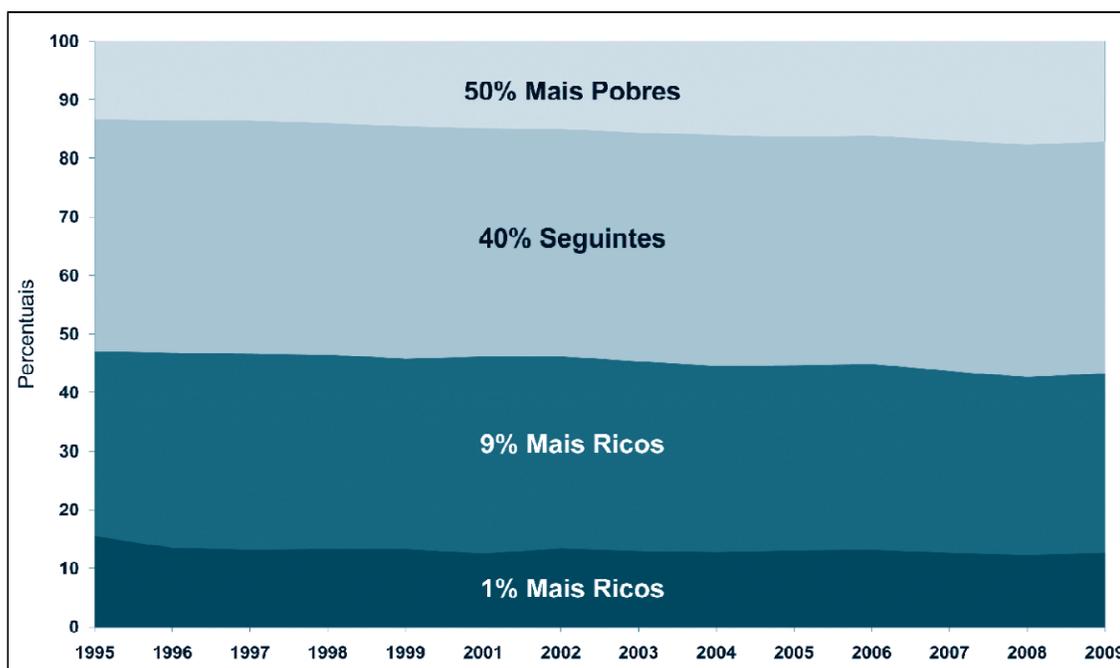


Gráfico 5 – Participação dos extratos sociais na renda domiciliar entre 1995 e 2009

Fonte: IBGE, apud Maria e Luchiezi (2010)

Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional

Segundo os autores, 12,6% da renda nacional está concentrada nos 1% mais ricos da população no ano de 2009. Por outro lado, os 50% mais pobres detinham, nesse ano, 17,5% da renda nacional. Segundo os autores, entre 2001 e 2009, a renda pouco se alterou na faixa dos 1% mais ricos, passando de 12,5% para 12,6%. Nesse mesmo período, os 50% mais pobres melhoraram sua participação na distribuição da renda, chegando a 17,5% no final do período contra 14,8% no início. A disparidade da distribuição de renda é gritante quando nota-se que 10% da população concentra, no último ano do período, aproximadamente 45% de toda renda nacional enquanto 65% da renda total é dividida entre 90% da população.

A renda tem sofrido, segundo os dados, alguma distribuição e em parte isso também está associado à configuração do STN no período. No entanto, como vemos dos exemplos retirados de países da OCDE, ainda é possível tributar de maneira mais justa os indivíduos e fazer do sistema tributário uma via de redistribuição da renda.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema deste trabalho mostrou-se muito relevante e atual. A estrutura do sistema tributário brasileiro tem os seus contornos delineados ainda na década de 1960, no bojo da reforma institucional que o país sofreu no período, sendo essa estrutura incorporada à Constituição Federal de 1988 e uma significativa transformação do sistema realizada a partir de mudanças conjunturais nas décadas de 1990 e 2000, com relevante impacto sobre a arrecadação tributária.

A carga tributária, que até o início na década de 1990 não havia ultrapassado 25% do PIB, no período entre 1995 e 2008 logrou um crescimento superior a 8%. A dificuldade política de se operar uma reforma tributária consistente, levou o governo a operar mudanças na tributação em bases temporárias, normalmente no contexto de crises internacionais e almejando atingir superávits primários. As reformas na previdência social foram um instrumento importante dessa política.

Da investigação sobre a carga tributária brasileira, verifica-se que o conceito de CTB é um importante indicador do esforço realizado pela nação para o financiamento de suas despesas. O estudo de sua composição também aponta para uma redução, ainda que pequena, da regressividade do sistema, associada à redução da importância relativa da tributação do consumo. Mesmo que a configuração dos rendimentos mensais divulgada pelo IBGE e os dados apontados por Sindifisco (2010) mostrem que a desigualdade de distribuição da renda nacional seja grande, a perda de importância da tributação sobre o consumo nos últimos anos coincide com uma distribuição maior da renda para as classes intermediárias. Essa trajetória de decrescente importância relativa da tributação sobre o consumo poderia ser acelerada, atribuindo maior importância aos tributos sobre a renda e o patrimônio, que distribuem renda e não encarecem os produtos.

Quanto à renda, uma possibilidade para a transformação do quadro existente está na ampliação da quantidade de alíquotas e de faixas de incidência do IR além das existentes atualmente, ou seja, uma ampliação da progressividade do imposto. Quanto ao patrimônio, as alíquotas do imposto sobre transmissão de bens *causa mortis* poderiam ser mais incisivas e a tributação sobre grandes fortunas, já prevista na norma brasileira, ganhar relevância e ser de fato aplicada.

Para a continuidade desse estudo, conclui-se imprescindível a verificação da Carga Tributária Líquida, conceito que também leva em consideração as transferências públicas ao setor privado, de tal maneira a verificar o retorno social que a tributação de fato oferece à sociedade. Trata-se de investigar a qualidade do gasto público. Por outro lado, é igualmente importante a investigação do grau de seletividade dos tributos sobre o consumo e a verificação do caráter extra-fiscal da tributação.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. **Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira**. Curitiba: IBPT, maio 2008. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/9169/142.pdf>. Acesso em: 24 maio 2011.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **Carga tributária brasileira de 2010 - prévia**. Curitiba: IBPT, fev. 2011. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13913/191.pdf>. Acesso em: 07 jun 2011.

BAER, Werner. **A economia brasileira**. Tradução: Edite Sciulli. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Nobel, 2002.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BCB). **Finanças públicas**: sumário dos planos brasileiros de estabilização e glossário de instrumentos e normas relacionadas à política econômico-financeira. 6. ed. rev. Brasília: jun. 2008. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/infecon/finpub/manualfinpublp.pdf>>. Acesso em: 14 maio 2011.

BORGES, Fragmon Carlos. Origens históricas da propriedade da terra – 1958. In: STEDILE, João Pedro (org.); ESTEVAM, Douglas (assistente de pesquisa). **A questão agrária no Brasil**: o debate tradicional – 1500-1960. São Paulo: Expressão Popular, 2005.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 09 mar 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Carga fiscal no Brasil – 1995**. Brasília, s/d. (Texto para discussão). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/01CargaTributaria1995.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Carga fiscal no Brasil – 1996**. Brasília: jul. 2006. (Texto para discussão). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/02CargaTributaria1996.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Carga tributária no Brasil – 1999**. Texto para discussão nº. 07. Brasília: maio 2000. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/10CargaTributaria1999.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Carga tributária no Brasil – 2000**. Texto para discussão nº. 13. Brasília: jul. 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/13CargaTributaria2000.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Carga tributária no Brasil – 2001**. Estudo tributário nº. 06. Brasília: jun. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/Carga%20Tribut%C3%A1ria%202001.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal (SRF). **Principais fatos que influenciaram a arrecadação dos impostos e contribuições federais administrados pela RFB (1990 a 2001)**. Brasília, s/d.a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Tributos/analise.htm>>. Acesso em: 22 maio 2011.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. São Paulo: DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/cartilhaJusti%C3%A7aFiscalTributaria.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2011.

FERREIRA, Natalia Borba. **Custos tributários, carga tributária e sua estimativa no Brasil**. 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. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/10773/000600120.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 maio 2011.

GIAMBIAGI, Fábio. Estabilização, reformas e desequilíbrios macroeconômicos: os anos FHC (1995-2002). In: GIAMBIAGI, Fábio et al (orgs.). **Economia brasileira contemporânea: 1945-2004**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

HERMANN, Jennifer. Reformas, endividamento externo e o “milagre” econômico. In: GIAMBIAGI, Fábio et al (orgs.). **Economia Brasileira Contemporânea**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 69-92.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Texto para discussão nº. 583. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2011.

_____. **Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009**: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. Brasília: IPEA, 2010a. Texto para discussão nº. 1464. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1464.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2011.

_____. **Macroeconomia para o desenvolvimento**: crescimento, estabilidade e emprego. Brasília: Ipea, 2010b. (Eixos estratégicos do desenvolvimento brasileiro; Macroeconomia para o desenvolvimento; Livro 4). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/livros/2010/livro04_macroekonomiadesenvol.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2011.

_____. Ipeadata. **Social**. Base dados e indicadores sociais abrangendo temas diversos. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>>. Acesso em: 20 out. 2011.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR, Álvaro (orgs.). **Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal**. Brasília: Sindifisco, 2010. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL291dHJvcy9MaXZyb19UcmllidXRhY2FvbnJhc2lsVmVyc2FvRGVmaW5pdGl2YS5wZGZ8MA==](http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL291dHJvcy9MaXZyb19UcmllidXRhY2FvbnJhc2lsVmVyc2FvRGVmaW5pdGl2YS5wZGZ8MA==>)>. Acesso em: 02 maio 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PAES, Nelson Leitão. Mitos e verdades da política tributária brasileira. **Prêmio Tesouro Nacional**, 12, 2007. Escola de Administração Fazendária. Disponível em:
<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=mitos%20e%20verdades%20da%20pol%C3%ADtica%20tribut%C3%A1ria%20brasileira&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.stn.fazenda.gov.br%2Fpremio_tn%2FXIIPremio%2Fsisistemas%2F2tosiXIIPTN%2Fmitos_e_verdades_da_politica_tributaria.pdf&ei=t1jTTvLxKsiItwfLnrnOAg&usg=AFQjCNF67d2GqkYp8RIxXNrhEh9DkFLJWQ>. Acesso em: 28 out. 2011.

PAULINO, Luís Antônio. O Plano Real e os dois governos de Fernando Henrique Cardoso (1995-1998/1999-2002). In: PIRES, Marcos Cordeiro (org.). **Economia brasileira: da colônia ao governo Lula**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL (SINDIFISCO NACIONAL). **Sistema tributário: Diagnóstico e elementos para mudanças**. Brasília: 2010. Disponível em:
<http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmfjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lcy9ib2xldGlucy8yMDExLzA5LVNldGVtYnJvL0JvbDQ5MC9Fc3R1ZG9UcmliidXRhcmlvX2NvbXBsZXRvLnBkZnww>. Acesso em: 22 maio 2011.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985, v. 2 (Os economistas).