

Bárbara Freitas Paglioto

DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA:

REGRESSIVIDADE E DESEQUILÍBRIO FEDERATIVO

Monografia apresentada ao Programa de Educação Tutorial de Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para continuidade no programa

Orientador: Frederico Gonzaga Jayme Júnior

Belo Horizonte
Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG
2010

RESUMO

O atual sistema tributário brasileiro está longe de se configurar um sistema eficiente e justo. Desde a sua última reforma efetiva no final da década de 1980, com a formulação da nossa atual Constituição, várias falhas foram sendo identificadas e novas distorções foram criadas, sendo necessário hoje, e cada vez mais, repensar a sua estrutura. Este estudo identifica e procura demonstrar, através de uma compilação de trabalhos disponíveis sobre o tema, um dos aspectos negativos do modelo de sistema tributário que vem sendo adotado, que é o seu caráter injusto do ponto de vista distributivo e os desequilíbrios regionais gerados por ele. Os resultados revelam uma distribuição da carga tributária altamente regressiva, agravada por um favorecimento das regiões mais desenvolvidas, sustentado por um pacto federativo desequilibrado no que se refere à distribuição de competências tributárias entre os níveis federal, estadual e municipal.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	4
2	TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	6
2.1	PRINCÍPIOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO	6
2.2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
3	EQUIDADE: UMA ANÁLISE PARA A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	17
3.1	O PRINCÍPIO DA EQUIDADE	17
3.2	REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	21
4	A EQUIDADE EM UM SISTEMA TRIBUTÁRIO DESCENTRALIZADO: UM DESAFIO DO FEDERALISMO FISCAL	32
4.1	O FEDERALISMO FISCAL	32
4.2	O DESEQUILÍBRIO FEDERATIVO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	36
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
	REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

Em um país com o grau de desigualdade de renda e de oportunidades como é o caso do Brasil, a efetiva ação do governo é primordial no sentido de combater essas iniquidades em busca de alguma convergência de direitos e de renda entre os seus cidadãos. Dito isso, é inadmissível pensar que a ação do governo possa, não somente ser insuficiente na implantação de políticas distributivas, como caminhar em sentido exatamente oposto, contribuindo para a manutenção ou até mesmo para o aumento das disparidades. A maneira como atualmente vem funcionando o Sistema Tributário Brasileiro parece ser um exemplo desse último caso, principalmente pelo fato de não atender a um princípio básico da tributação, que é o princípio da equidade, segundo o qual cada um deve contribuir de acordo com sua capacidade.

São inúmeras as falhas possíveis de serem apontadas ao analisar o nosso sistema tributário. O modelo adotado hoje é extremamente complexo, com um número muito grande de impostos e de legislações diferentes, facilitando aberturas à sonegação e à evasão; obscuro, por basear-se fortemente na tributação indireta, fazendo com que o contribuinte não consiga perceber a sua real contribuição ao sistema; ineficiente em alguns sentidos, inclusive com a manutenção de impostos cumulativos (em cascata) e, conseqüentemente, em desarmonia com as exigências do mercado globalizado, desfavorecendo a competitividade dos produtos nacionais. Ao mesmo tempo, o sistema é ainda injusto do ponto de vista distributivo, onerando mais pesadamente aqueles com menor capacidade contributiva.

O presente trabalho aborda principalmente este último aspecto dos problemas relacionados ao sistema tributário. Pretende-se avaliar, através da revisão da bibliografia sobre o tema, se existe equidade na distribuição da carga tributária e equilíbrio federativo das competências tributárias entre as diferentes regiões e escalas de governo. A análise parece indicar uma resposta negativa para essas questões revelando uma distribuição regressiva da carga tributária entre os indivíduos assim como entre as regiões.

O número de trabalhos que estima de fato a distribuição da carga tributária entre classes de renda não é muito grande. Além disso, buscou-se enfatizar as estimações mais recentes, posteriores ao ano 2000. Dentre estes trabalhos encontram-se Vianna et al. (2000), Paes e Bugarin (2006), Zockun (2007), Pintos-Payeras (2008) e Silveira (2008). Especialmente em Vianna et al. (2000) e Pintos-Payers (2008) encontram-se ainda algumas contribuições para a análise das iniquidades de caráter regional.

Este estudo contém, além dessa introdução, mais quatro seções. Na segunda seção apresenta-se uma noção geral e algumas definições importantes sobre teoria tributária e, em seqüência, a evolução e principais características da tributação no Brasil. A terceira parte trata especificamente da discussão sobre equidade na cobrança de tributos, do ponto de vista teórico e, a partir dos estudos mais recentes, procura comprovar o caráter regressivo da carga tributária brasileira, demonstrando as características específicas do sistema que sustentam essa regressividade. A seção seguinte traz uma discussão sobre federalismo fiscal e sua relação com a manutenção de iniquidades espaciais em relação à distribuição do ônus tributário e à distribuição de funções entre as unidades federativas. Finalmente, a última seção apresenta as principais conclusões retiradas do estudo e algumas considerações finais sobre o tema.

2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 PRINCÍPIOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO

As medidas fiscais se caracterizam por três objetivos centrais: a função alocativa, ou seja, a garantia do fornecimento de bens públicos; a função distributiva, que visa o ajuste àquilo que a sociedade considera “justo” em relação à distribuição de renda e riqueza¹; e a função estabilizadora, visando garantir a estabilidade de preços e do balanço de pagamentos, a manutenção do nível de emprego e o crescimento econômico.

O governo interfere na economia tanto no momento em que arrecada, transferindo receita do setor privado para o setor público, quanto no momento em que gasta, transferindo receita do setor público para o privado. A tributação² representa o lado das receitas da política orçamentária do setor público, sendo a principal³ fonte de arrecadação corrente.

Segundo Musgrave e Musgrave (1980), os requisitos necessários a uma estrutura tributária ideal seriam: distribuição eqüitativa do ônus tributário; maximização da eficiência; correção das ineficiências do setor privado; capacidade de favorecer a estabilização e o crescimento; clareza para o contribuinte e minimização de custos administrativos.

Para se alcançar tais objetivos, foram estabelecidos, ao longo do desenvolvimento da teoria tributária, princípios caros a um sistema tributário “ideal”. A neutralidade e a equidade são princípios fundamentais. O primeiro impõe a não interferência do sistema tributário sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base nos

¹ “Valores éticos podem requisitar ajustes na distribuição de renda e riqueza resultante do funcionamento do sistema de mercado e da transmissão através de herança dos direitos de propriedade” (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.5). Esta seria a justificativa para a função distributiva do poder público.

² Considerando-se como arrecadação tributária o que legalmente se considera como tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria) e também as contribuições sociais e econômicas. “Embora as contribuições sociais [...] não sejam consideradas explicitamente no Código Tributário Nacional como tributo, é certo que, do ponto de vista econômico, não existe diferença significativa. O que varia é a base de cálculo e a justificativa apresentada para sua instituição” (SILVA, 2001, p.155)

³ “As receitas de que o Estado lança mão para financiar seus gastos, não se restringem às que são recolhidas por meio da cobrança de tributos e de contribuições sociais e econômicas. Além dessas, conta com receitas oriundas: i) da exploração de atividades econômicas por seus órgãos e unidades orçamentárias, classificadas como receitas agropecuária, industrial e de serviços; ii) da exploração de seu patrimônio, na forma de juros, aluguéis e dividendos (receitas patrimoniais); iii) das transferências que recebe de pessoas jurídicas, físicas e também de outras unidades de governo (transferências correntes e de capital); iv) da venda de seu patrimônio (alienação de bens); e v) da dívida contratada, que aparece contabilizada, no orçamento, como operações de crédito” (OLIVEIRA, 2007, p.118).

mecanismos de mercado, o que, teoricamente, garantiria a manutenção da eficiência nas decisões econômicas e, conseqüentemente, a maximização do nível geral de bem-estar (SILVA, 2001). Já segundo o princípio da equidade, o imposto ideal deveria ser justo do ponto de vista distributivo. “O mesmo montante de impostos deve ser pago por pessoas que possuam capacidades de pagamento⁴ idênticas e diferentes montantes devem incidir sobre pessoas que possuam capacidades de pagamento diferentes” (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.183), garantindo assim uma distribuição equitativa do ônus tributário entre os indivíduos.

Zockun (2007) destaca ainda mais três princípios relevantes. O princípio da eficácia, segundo o qual o Estado deve arrecadar compulsoriamente dos cidadãos os recursos necessários para financiar os programas e serviços que a sociedade julga que o governo lhe deve fornecer, seja porque são serviços que não podem ser produzidos pelo setor privado, seja porque a sociedade considera como opção adequada que sejam providos completamente pelo setor público. O princípio da competitividade, que afirma que o sistema tributário nacional não deve ser obstáculo à capacidade do país concorrer num mundo globalizado, tanto no que se refere ao capital quanto aos bens e serviços. E, finalmente, o princípio da simplicidade, segundo o qual o custo de pagar e arrecadar devem ser os menores possíveis e reduzir ao mínimo os litígios judiciais no pagamento de impostos.

Não existe, porém, um modelo de tributação ideal capaz de abranger a todos esses princípios, sendo que em alguns casos eles inclusive “concorrem” entre si. “Uma política pode ser superior no tocante aos resultados distributivos, mas inferior em relação aos seus efeitos sobre eficiência, crescimento e emprego” (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.321). Por exemplo, “taxações - principalmente progressivas - sobre a renda, podem atuar como fator de desestímulo ao trabalho⁵, à poupança e, por decorrência, aos investimentos” (OLIVEIRA, 2007, p.145).

Na tentativa de conciliar equidade e eficiência surge a teoria da tributação ótima, que tem suas bases na teoria do bem-estar, e cujo objetivo é “analisar como uma dada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva” (SIQUEIRA et al., 2004, p.174). O modelo mais simples é o de Ramsey que

⁴ O conceito de capacidade de pagamento será tratado no capítulo seguinte.

⁵ Para Oliveira (2007:152), no que se refere aos efeitos da tributação sobre o desejo de trabalhar do indivíduo tudo depende da elasticidade de sua procura de renda, nos termos do esforço e sacrifício que faz para obtê-la. Se verdadeira a hipótese de inelasticidade, os impostos em geral constituirão incentivo ao trabalho e à economia, sendo, portanto, benéficos para a produção.

chega a conclusão que, sobre a hipótese de que haja um único consumidor, e que, portanto, não haja preocupação com equidade, o critério de eficiência tende a gerar um sistema regressivo com alíquotas maiores para bens necessários do que para bens de luxo, uma vez que a demanda por bens de primeira necessidade é em geral menos elástica que a demanda por bens de luxo⁶. Ao relaxar a hipótese de consumidor único, a regra de Diamond e Mirrlees acrescenta certa aversão à desigualdade à função de bem-estar social, porém o seu modelo não deixa claro qual seria a estrutura ótima de alíquotas tributárias, dependentes de hipóteses particulares para uma determinada sociedade.

Quando se trata de tributação ótima da renda e partindo do pressuposto de que um imposto sobre a renda observada desincentiva a oferta de trabalho, provocando ineficiência, o modelo de Mirrlees questiona “a crença comum de que objetivos redistributivos implicam alíquotas marginais crescentes ao longo da distribuição de renda”, (ibid., p.183). O estudo numérico de Stern para esse modelo aponta para uma estrutura tributária ótima linear, ou seja, proporcional, incorporando inclusive um imposto de renda negativo abaixo de determinada faixa de renda. Por fim, ao analisar a tributação ótima de mercadorias na presença de tributação de renda do tipo linear, os resultados de Deaton e Stern “sugerem que transferências diretas são instrumentos mais eficientes para a consecução de objetivos distributivos do que a tributação não uniforme de mercadorias” (ibid., p.184). Vale à pena considerar que, as conclusões geradas pelos modelos de tributação ótima vão de encontro ao princípio da simplificação, que vem sendo o foco de muitas discussões recentes sobre sistema tributário.

É importante lembrar, contudo, que a teoria da tributação ótima foi pensada inicialmente para um cenário de país desenvolvido e que, portanto, “não é um conceito que pode ser transplantado e aplicado cegamente à realidade de países em desenvolvimento” (PIANCASTELLI E NASCIMENTO, 2004, p.251). No caso do Brasil, por exemplo, a forte desigualdade de renda dificulta em grande parte a solução do problema do modelo ideal de arrecadação.

Portanto, não há consenso sobre a melhor maneira de tributar a população, dependendo tais decisões da realidade específica de cada país, da sua situação econômica – seu estágio de desenvolvimento, grau de abertura, grau de desigualdade, e conflitos

⁶ No modelo de Ramsey, “[...] bens com demanda relativamente inelástica devem ser tributados mais pesadamente do que bens com demanda relativamente elástica. Dessa forma, assegura-se que as perdas de eficiência provocadas pelo sistema tributário, representadas pela redução no consumo de bens e a conseqüente redução na utilidade do consumidor, sejam minimizadas” (SIQUEIRA et al., 2004, p.179).

provocados pela concentração da base tributária em determinadas áreas, etc. –, política, e até mesmo cultural⁷.

As diferenças entre os diversos sistemas tributários podem se relacionar ao tamanho da carga tributária, à priorização de determinada base de incidência em detrimento de outra, ao grau de descentralização das receitas e ao nível de autonomia das diferentes esferas de governo, etc. Portanto, é importante deixar claros alguns conceitos relacionados a cada uma dessas características.

O primeiro deles é o conceito de carga tributária. Carga tributária é a razão entre a arrecadação tributária e o PIB da economia.

A carga tributária está associada à idéia de sacrifício, uma vez que o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido para dar espaço à provisão de bens públicos. É nesse sentido que se pode considerar uma carga tributária baixa, suportável ou excessiva. O nível da carga tributária não é, contudo, um conceito absoluto: uma mesma carga tributária [...] pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens. (VARSANO et al, 1998, p.21).

O que se precisa observar, portanto, é a capacidade tributária, ou seja, a receita tributária máxima que uma sociedade suporta e o esforço tributário, que é a relação entre a carga efetivamente cobrada e a capacidade tributária. “Vale dizer, esforço intenso e prolongado só é possível com sistemas tributários de boa qualidade e distribuição justa da carga e ainda assim, com finalidades bem aceitas pela sociedade.” (ibid., p.25).

Uma definição complementar é a de carga tributária líquida.

A carga tributária líquida é o resultado da subtração da carga tributária bruta, ou seja, tudo que é recolhido na forma de impostos e contribuições pelo governo menos tudo que retorna ao setor privado em forma de transferências. Segue-se desta definição que esta é a real medida de quanto o setor público, de fato, retira de poder de compra da economia. (BASTOS E RODRIGUES, 2009, p.6)

Este conceito exclui a parcela da arrecadação que não está na verdade sendo retirada do setor privado, mas sim sendo redistribuída entre diferentes parcelas da população. A partir disso, uma carga tributária que na forma bruta pode ser considerada alta, na forma

⁷ Segundo Hinrich, citado por Oliveira (2007:169), nas sociedades modernas, "dentro dos limites estabelecidos pela prevalência da tributação interna, o **estilo** fixado pelos **fatores culturais e/ou políticos**" é que vai determinar não somente o tamanho da carga tributária - e, portanto, do Estado -, mas também a sua composição, ou seja, o **mix** de impostos diretos e indiretos.

líquida pode ser suportável ou até mesmo baixa. Nesse caso o que se precisa observar é o efeito redistributivo das transferências ao setor privado, se este é positivo ou não.

Outros conceitos necessários são aqueles que se relacionam à composição da carga tributária. Os tributos podem ser classificados, de um modo geral, em diretos e indiretos. “Uma das questões mais polêmicas a respeito dos tributos - e de difícil consenso entre os economistas e os que lidam com o tema - refere-se à sua distribuição entre impostos diretos e indiretos ou à combinação entre ambos” (OLIVEIRA, 2007, p.130).

Impostos diretos [...] são aplicados inicialmente sobre o indivíduo, ou a unidade familiar, que se espera que sofra o gravame. Já os impostos indiretos são aplicados em algum outro ponto do sistema, mas com a intenção de que sejam transferidos [...] àqueles que se deseja que sofram o gravame final (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.193).

A distinção entre impostos diretos e indiretos está relacionada ao tipo de base de incidência a que ele se aplica, se sobre a renda ou sobre o patrimônio ou impostos sobre venda, transação e consumo de mercadorias e serviços. Em geral, impostos sobre a renda e sobre o patrimônio são tratados como diretos, enquanto os impostos sobre venda ou consumo são considerados indiretos. Porém essa relação, apesar de simplificadora, não é totalmente verdadeira, uma vez que um imposto de renda, por exemplo, também pode ser repassado a terceiros. Essa possibilidade de transferência varia de acordo, não só com a natureza do imposto, como das condições do mercado, do poder de barganha, das incertezas da economia, etc. (SILVA, 2001).

Outras distinções que se pode destacar – dentro dos impostos indiretos – são aquelas entre impostos cumulativos ou não e a entre impostos gerais ou seletivos. Impostos cumulativos incidem de maneira independente sobre cada etapa do processo produtivo, o que chamamos de incidência em cascata. O problema desse tipo de imposto é que, além de impor uma discriminação arbitrária contra produtos que envolvem muitos estágios de produção e distribuição, incentivam a integração vertical das firmas, reduzindo a competição (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980). Além disso, impostos cumulativos afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico no mercado internacional, uma vez que oneram as exportações, mas não as importações. (SILVA, 2001). No caso dos impostos seletivos ou parciais, em oposição aos impostos gerais, são aqueles que incidem apenas sobre um produto

ou um determinado grupo de produtos. A instituição desse tipo de imposto fere o princípio da neutralidade uma vez que altera os preços relativos, gerando ineficiência⁸.

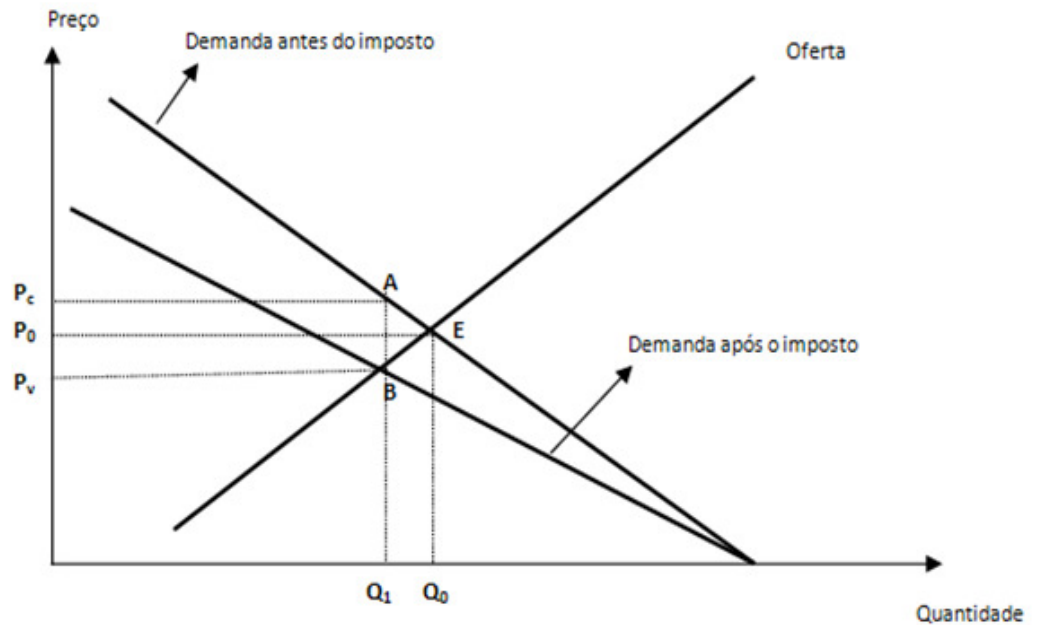
Por fim, devem-se diferenciar os conceitos de incidência legal e incidência econômica. A incidência econômica considera a capacidade de transferência do pagamento do imposto, representando o verdadeiro ônus que recai sobre o contribuinte que não necessariamente é o responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos. Diversos modelos podem ser usados para analisar a incidência econômica da tributação, variando em relação ao número de mercados analisados, à extensão em que os fatores de produção podem ser considerados fixos, ao método considerado para a forma de acumulação de capital, à natureza da competição de mercado, etc. (SIQUEIRA E RAMOS, 2004). Mas mesmo num modelo bem simples, sobre a hipótese de concorrência perfeita, pode-se observar a diferença entre incidência legal e econômica.

Suponha, por exemplo, um imposto *ad valorem*⁹ sobre um determinado produto, com alíquota t qualquer, que incide legalmente sobre o consumidor final. É possível imaginar uma situação em que a incidência econômica será diferente recaindo em parte sobre o comprador e em parte sobre o vendedor, com o deslocamento da curva de demanda que, para um imposto *ad valorem*, será proporcional ao preço (GRAF. 2.1). Nota-se que o novo preço de equilíbrio será P_v e a quantidade vendida diminui – o que significa ônus ao vendedor. Ao mesmo tempo, o valor pago pelo comprador, acrescido do imposto, subirá de P_0 para P_c , representando também um ônus para o comprador, menor porém que o ônus total do imposto. Ou seja, a incidência do imposto será distribuída entre consumidores e empresas de acordo com as elasticidades da demanda e da oferta do produto, com a participação dos compradores sendo tão maior quanto menor for a elasticidade da demanda.

⁸ Impostos gerais também são possíveis geradores de ineficiência quando se considera as decisões entre trabalho e lazer ou entre consumo presente e consumo futuro.

⁹ Imposto baseado num percentual do preço do produto ou da base de incidência.

GRÁFICO 2.1 – Incidência Econômica



Fonte: SIQUEIRA E RAMOS, 2004.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro começou a assumir a forma que tem hoje a partir da reforma tributária da década de 1960. O fortalecimento e diversificação das bases econômicas, obtido anteriormente com o processo de industrialização, tornou possível “mudanças de vulto na estrutura tributária e expandir a arrecadação” (OLIVEIRA, 2007, p.179).

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais [...], a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado¹⁰ – hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França -, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema – e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação - com objetivos econômicos ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder (VARSANO, 1997, p.8).

¹⁰ Na reforma tributária de 1967, o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) foi substituído pelo ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias).

Porém, ao priorizar a aceleração do crescimento e da acumulação privada, o objetivo da equidade foi basicamente ignorado pela reforma.

Até o final da década de 70, a carga tributária, apesar do forte engajamento do Estado no processo de acumulação - engajamento marcado por expressivas renúncias de receitas públicas e generosas concessões de incentivos fiscais -, manteve-se em torno de 25% do PIB, [...] o que conduzirá o Estado a defrontar-se, no final da década, com uma grave crise fiscal. (OLIVERA, 2007, p.179)

Crise esta que só se agrava ainda mais ao longo da década de 1980, com a crise econômica, a elevação dos juros norte-americanos e a explosão da dívida externa.

O próximo marco importante será após a queda da ditadura militar, com a Constituição de 1988.

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 – ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes – foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos (VARSANO, 1997, p.11).

Após 20 anos de concentração do poder político, o principal objetivo da reforma, no que diz respeito às finanças públicas, visava o aumento do grau de autonomia fiscal de estados e municípios, através da desconcentração de recursos tributários e da transferência de encargos para as unidades sub-nacionais. Garantiu-se que todo novo imposto criado, cuja competência fosse exclusiva da União, deveria ter 20% do valor arrecadado repassado para estados e municípios – como consequência, criou-se um problema de insuficiência de recursos para a União, além do que o processo de descentralização dos encargos também ocorreu de forma desordenada. A reforma ainda instituiu a proibição da criação de impostos de incidência cumulativa.

Porém, tais limitações previstas para os impostos não se estenderam às contribuições sociais, que tiveram tratamento diferenciado, à margem do sistema tributário. As contribuições sociais se expandiram a partir de então, graças à expansão dos direitos sociais, presentes na Constituição, e à não necessidade de repartição destas com estados e municípios, constituindo-se hoje na principal fonte de arrecadação do governo, à frente dos impostos.

As tentativas do governo federal para reequilibrar as contas públicas, no marco das restrições ditadas pela conjuntura adversa e pela descentralização de receitas determinada pela Constituição, contribuíram para ampliar as

distorções existentes nesse campo com indesejável expansão dos tributos que incidem sobre o faturamento (SILVA, 2001, p.223).

Muito do que foi estabelecido em 1988, porém, não se efetivou. O sistema criado acabou demonstrando-se insuficiente para financiar o tamanho do Estado definido nas comissões da Constituinte, consolidando e agravando a situação de desequilíbrio orçamentário já existente naquele momento, que “continuará assentada nas mesmas bases anteriores, com o peso dos impostos indiretos e das contribuições sociais aumentando, inclusive, sua participação na carga tributária” (OLIVEIRA, 2007, p.184).

A partir da década de 1990 – principalmente após o Plano Real –, até os dias atuais, a carga tributária vem apresentando uma tendência a alta, se estabelecendo atualmente em torno de 35% do PIB – 35,02% em 2009¹¹ - “elevando exacerbadamente o ônus imposto à sociedade [...], visando garantir a cobertura de déficits públicos e o pagamento de juros das dívidas contraídas pelo Estado” (ibid, p.181), sem que haja, em contrapartida, as reformas necessárias a modernização do sistema tributário. O aumento da carga tributária explica-se, principalmente, pelo avanço das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, de outras contribuições econômicas e sociais, do Imposto de Renda e da arrecadação do ICMS. Foi também a partir dos anos 1990 que a tributação indireta passou a representar mais da metade da arrecadação total e cresceu muito a participação da tributação com incidência cumulativa.

Ainda hoje, a composição do sistema tributário brasileiro pode ser caracterizada por uma forte participação dos impostos indiretos – tributação sobre bens e serviços – e de contribuições sociais, muitos deles cumulativos. A Tabela 1 apresenta a distribuição da carga tributária entre as principais bases de incidência em 2008.

TABELA 2.1 – Distribuição da receita tributária por base de incidência, 2008

Tipo de Base	R\$ milhões	% PIB	% arrecadação
Total da receita	1.034.397,27	35,80%	100,00%
Tributos sobre a Renda	212.055,77	7,34%	20,50%
Tributos sobre a Folha de Salários	233.023,47	8,06%	22,53%
Tributos sobre a Propriedade	35.679,09	1,23%	3,45%
Tributos sobre Bens e Serviços	500.637,00	17,32%	48,40%
Tributos sobre transações Financeiras	21.145,94	0,73%	2,04%
Outros Tributos	31.856,01	1,10%	3,08%

Fonte: SRF

¹¹ Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2010.

Vejam os casos dos impostos sobre mercadorias e serviços, que representam a maior proporção da arrecadação. As vantagens desse tipo de imposto são as facilidades de cobrança e a dificuldade de sonegação, enquanto o seu principal problema é a tendência de incidirem de forma regressiva. O principal deles – imposto que mais arrecada no Brasil – é o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), um imposto do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado)¹², de competência dos governos estaduais. Por ser cobrado na origem¹³, acaba estimulando “à chamada guerra fiscal entre os estados brasileiros, distorcendo a alocação espacial dos recursos [...] [e permitindo] que um estado transfira para o outro o ônus de suas decisões de incentivos fiscais para a localização de atividades produtivas” (BARBOSA E BARBOSA, 2004, p.314). A existência de alíquotas diferenciadas para cada estado e a presença ainda de outro imposto do tipo IVA, de competência federal, o IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), contribuem para aumentar a complexidade do nosso sistema tributário.

Logo em seguida ao ICMS, os responsáveis pela maior arrecadação tributária são as contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep, que, apesar de terem deixado de ser cumulativas a partir de 01.12.2002 e 01.02.2004, respectivamente, através da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, com exceções específicas¹⁴, ainda acarretam muitas distorções.

É notória a fraca participação da tributação da renda e do patrimônio – principalmente se compararmos esses percentuais aos dos países desenvolvidos, onde a tributação da renda da pessoa física costuma ser a principal fonte de arrecadação dos governos.

A partir dessa análise, pode-se notar que o atual sistema tributário brasileiro está em crise e vem caminhando em sentido oposto ao que tem pregado a teoria tributária. Contraria o princípio da competitividade e da simplicidade, requerido pela globalização e pela abertura econômica, com a manutenção de impostos em cascata e por um grau de complexidade elevado na sua estrutura – abrindo brechas pra evasão e pra sonegação. Não soluciona ainda os conflitos federativos, já que a descentralização de recursos não foi acompanhada por uma distribuição também dos encargos entre os governos e de novos

¹² Um grande número de isenções e arranjos especiais acaba tornando-o cumulativo em diversos casos.

¹³ Dificuldades operacionais em se adotar o princípio de **destino** – que poderia desestimular tais práticas – têm sido insuperáveis (ZOCKUN, 2007).

¹⁴ São várias as exceções que permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS e a COFINS, vigentes anteriormente à Lei 10.637/2002 e à Lei 10.833/2003, não se lhes aplicando as novas disposições. A lista das situações em que não se aplica a nova legislação pode ser consultada no site da Editora Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 03 de fevereiro de 2010.

mecanismos de cooperação intergovernamentais. E finalmente, além de ruim para a economia, a política tributária dos últimos anos também ignorou a questão da equidade, dando peso extraordinário à cobrança de tributos indiretos, que tem a regressividade por característica. “Não é nenhum exagero afirmar que a estrutura tributária opera mais como instrumento de aumento do que de redução da concentração da renda no País, inibindo a expansão do mercado interno e as forças do crescimento sustentado” (OLIVEIRA, 2007, p.187).

TABELA 2.2 – Arrecadação dos principais tributos do STB, 2008

Tributo/ Competência	R\$ milhões	% PIB	% arrecadação
Total da Receita Tributária	1.034.397,27	35,80%	100,00%
Tributos do Governo Federal	720.134,38	24,92%	69,62%
Orçamento Fiscal	271.664,47	9,40%	26,26%
Imposto de Renda (IR)	194.865,46	6,74%	18,84%
Pessoa Física (IRPF)	14.050,18	0,49%	1,36%
Pessoa Jurídica (IRPJ)	82.202,40	2,84%	7,95%
Retido na Fonte (IRRF)	98.612,87	3,41%	9,53%
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	38.646,43	1,34%	3,74%
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	20.186,43	0,70%	1,95%
Imposto sobre o Comércio Exterior	17.123,83	0,59%	1,66%
Imposto Territorial Rural (ITR)	416,93	0,01%	0,04%
Taxas Federais	425,28	0,01%	0,04%
Orçamento Seguridade Social	373.667,34	12,93%	36,12%
Contribuição para a Previdência Social	163.355,27	5,65%	15,79%
Cofins	117.076,52	4,05%	11,32%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	959,51	0,03%	0,09%
Contribuição para o PIS	42.072,63	1,46%	4,07%
Contribuição para o Pasep	25.625,45	0,89%	2,48%
Contribuição do Servidor Público	4.917,66	0,17%	0,48%
Outras Contribuições Sociais	16.068,46	0,56%	1,55%
Demais	74.802,58	2,59%	7,23%
Tributos do Governo Estadual	266.731,40	9,23%	25,79%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	220.083,08	7,62%	21,28%
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	17.267,67	0,60%	1,67%
Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD)	1.495,35	0,05%	0,14%
Taxas Estaduais	5.278,34	0,18%	0,51%
Previdência Estadual	17.810,65	0,62%	1,72%
Outros	4.796,33	0,17%	0,46%
Tributos do Governo Municipal	47.531,48	1,64%	4,60%
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	21.972,35	0,76%	2,12%
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) (ITBI)	12.557,09	0,43%	1,21%
	3.942,05	0,14%	0,38%
Taxas Municipais	3.344,61	0,12%	0,32%
Previdência Municipal	5.617,85	0,19%	0,54%
Outros Tributos	97,53	0,00%	0,01%

Fonte: SRF

3 EQUIDADE: UMA ANÁLISE PARA A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

3.1 O PRINCÍPIO DA EQUIDADE

Partindo-se do conhecimento de que a sociedade é composta por classes diferenciadas, no que diz respeito à relação de propriedade dos meios de produção, aos níveis de renda e de riqueza, faz-se necessário à política tributária pensar na melhor forma de distribuir o ônus gerado pelo pagamento de tributos entre as diferentes classes sociais. A equidade é um dos princípios que norteiam essa decisão.

A idéia geral de equidade relaciona-se ao conceito de justiça, quando diz que se deve dar tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. O conceito de justiça, porém, traz implícito uma série de valores éticos que dão margem a interpretações variadas sobre equidade e sua aplicação como parâmetro para as regras de arrecadação tributária.

Os teóricos que inicialmente formularam os princípios que poderiam assegurar a equidade da tributação [...] tinham como verdadeira a hipótese de ser correta a distribuição de renda e da propriedade preexistente, coerente com sua visão sobre eficácia do mercado, não cabendo à tributação alterá-la. (OLIVEIRA, 2007, p.154)

Nesse sentido há uma relação direta entre equidade e neutralidade. Essa também pode ser considerada a visão neoclássica.

Porém, com o passar do tempo e ganhando força após as formulações da teoria keynesiana, o princípio da equidade passou a relacionar-se à função redistributiva do governo. Essa visão procura “assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferir rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais” (SALVADOR, 2007, p.1).

A partir de uma ou de outra visão, porém, a questão que ainda se coloca sem resposta é: qual critério deve ser utilizado para distinguir os contribuintes, ou igualá-los, e estabelecer as regras que deverão ser aplicadas em um sistema tributário equitativo?

Os dois principais critérios estabelecidos pela teoria tributária são o do benefício e o da capacidade de pagamento. Segundo o critério do benefício,

a equidade do sistema tributário é auferida na medida em que os contribuintes recebem serviços públicos em conformidade com o volume de

impostos que pagam. Sendo assim, por esse princípio, a equidade não depende somente da estrutura tributária, mas do *mix* constituído pela política de gastos e de tributos do governo (VIANNA et al, 2000, p.10).

Existem, entretanto, algumas dificuldades práticas na aplicação desse critério. Primeiramente, porque não é trivial “se obter versões quantitativas de curvas de demanda individual por bens públicos que cada indivíduo atribui ao consumo de diferentes quantidades do bem em questão” (OLIVEIRA, 2007, p.157). Além disso, por possuírem os bens públicos características tais como a não rivalidade, não exclusividade e a indivisibilidade, “não haveria qualquer incentivo para que os indivíduos revelassem corretamente as suas preferências, o que dificultaria mensurar o montante individual de contribuição” (ibid., p.157). Há ainda problemas na aplicação desse critério quando se relaciona equidade à questão redistributiva, devido à dificuldade de se separar que parte da arrecadação deve ser aplicada na provisão de bens e qual deve ser destinada a políticas redistributivas.

Em alguns casos, porém, o critério do benefício pode ser mais apropriado, quando a relação entre o fornecimento do bem e o benefício individual é mais direta, como no caso de rodovias ou do fornecimento de energia elétrica. Nestes casos, “sua oferta [...] [pode] ser cobrada através de taxas, contribuições, preços públicos, pedágios, etc” (ibid., p.156).

O critério mais aceito é o critério da capacidade de pagamento, que se relaciona à idéia de igual sacrifício entre os diferentes contribuintes. “Nessa abordagem, o problema da equidade tem solução determinada exclusivamente na questão tributária, independentemente da política de gastos do governo” (VIANNA et al., 2000, p.10)¹⁵. Segundo esse critério, é necessária a equidade horizontal – as pessoas com a mesma capacidade de pagamento devem contribuir com o mesmo montante – e vertical – pessoas com capacidades de pagamento distintas devem contribuir com diferentes montantes. A questão passa a ser então como definir a diferença entre esses montantes, que deve ser estabelecida em dois níveis. O primeiro se refere à base sobre o qual essa diferença deve ser estabelecida, se sobre a renda, sobre a riqueza ou sobre o consumo. Num segundo nível, é preciso definir ainda se essa diferenciação deve ser proporcional a essa base, mais que proporcional, configurando-se em uma tributação progressiva, ou menos que proporcional, definindo uma forma regressiva de tributação.

No que diz respeito ao primeiro aspecto do problema, a renda vem sendo a base mais aceita como capaz de garantir a equidade do sistema tributário. Embora alguns teóricos,

¹⁵ Para Oliveira (2007), nesse caso é feita a suposição de que a sociedade como um todo é beneficiada com as obras governamentais.

como Kaldor (apud OLIVEIRA, 2007) argumentem que não é a renda, mas sim a capacidade de gasto o que melhor representa a capacidade de pagamento, uma vez que

não somente as várias formas de rendimentos (trabalho, aluguéis, ganhos de capital etc.) envolvem riscos diferentes em relação às oscilações do comportamento da economia como atendem a diferentes necessidades dos contribuintes e são, às vezes, distintas em relação à regularidade de seus fluxos, com alguns sendo, inclusive, de caráter transitório (OLIVEIRA, 2007, p.136).

Também Creedy (apud VIANNA et al., 2000), tem uma visão próxima à de Kaldor, argumentando que, pelo menos ao se tratar da tributação sobre o consumo, o seu impacto distributivo deve ser tratado em termos do gasto familiar e não da renda. Isso porque

a estabilidade dos gastos de consumo é explicada pela hipótese de que os consumidores nivelam esses gastos durante o ciclo de vida, recorrendo à poupança ou ao endividamento (*consumption smoothing*), mesmo quando ocorrem variações na renda. Dessa forma - segue a argumentação - o gasto, tomado como parâmetro, teria maior capacidade de capturar as oportunidades de consumo de longo prazo dos consumidores (VIANNA, 2000, p.13).

Porém, é preciso deixar claro que, por trás desse argumento está a idéia de que “poupança e investimento constituem atos sociais vantajosos para a coletividade, ao passo que o consumo é uma atitude egoísta e anti-social” (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.187). Sendo assim, “a tributação deveria se basear apenas sobre o consumo, isentando a renda e a acumulação” (VIANNA, 2000, p.14).

Musgrave e Musgrave (1980) fazem ainda algumas considerações sobre a utilização da riqueza como representante da capacidade de pagamento. Para os autores, embora represente benefícios sobre a renda, relacionados ao *status* e ao poder que representam, além da segurança de poder ter sua capacidade de consumo garantida pela alienação de parte do ativo possuído, a riqueza não é melhor representante da capacidade de pagamento, uma vez que a capacidade de acumulação a princípio é igual para todos. Nesse sentido, eles consideram a riqueza como fruto de uma renda anteriormente poupada.

Sendo assim, a maioria dos economistas prefere a renda, que segundo Musgrave e Musgrave (1980) configura-se uma base mais ampla, implicando na inclusão do consumo e da poupança. Tomando, então, a renda como representante da capacidade de pagamento, a próxima questão a ser formulada passa a ser: a progressividade da distribuição da carga tributária é necessária para garantir a igualdade de sacrifício?

Sob a hipótese básica da teoria do igual sacrifício, segundo a qual a utilidade marginal da renda declina a taxas decrescentes¹⁶, é de se esperar que tal igualdade implique na cobrança de maiores impostos para indivíduos de maior renda, o que não implica, porém, a necessidade de tais impostos serem progressivos em relação à renda. Como afirma Oliveira (2007:161),

pode-se chegar a proposições de estruturas regressivas, proporcionais ou progressivas, sendo uma tão boa quanto a outra. E isto, com hipóteses questionáveis, ou para as quais não há prova, como a de que a utilidade marginal da renda decresce, à medida que esta aumenta, e de serem possíveis comparações interpessoais.

Diante de tais dificuldades, e considerando-se a intenção redistributiva por trás do conceito de equidade, tomar como verdadeira a relação direta entre equidade e progressividade da carga tributária em relação à renda é somente uma simplificação possível da análise.

É importante ressaltar, contudo, que o fato da renda ser considerada a melhor representante da capacidade de pagamento e ser, assim como o patrimônio, uma fonte simples de se aplicar alíquotas progressivas, não significa que a tributação deve se basear somente em impostos sobre a renda. Isso porque essa decisão acarretaria outras distorções, como, por exemplo, o desestímulo ao trabalho, devido à necessidade de alíquotas muito altas para se alcançar o nível de arrecadação necessário¹⁷. Por outro lado, a tributação sobre o consumo, apesar de regressiva – uma vez que o percentual de consumo é decrescente em relação à renda e pela tributação sobre o consumo geralmente incidir com taxas fixas sobre a quantidade (SILVA, 2001) –, se mostra mais eficaz quando o objetivo é aumentar as receitas gerando menos efeitos econômicos adversos em relação à eficiência (VIANNA et al, 2000). Além disso, existe a possibilidade de amenizar a regressividade do imposto sobre o consumo fazendo a taxa de imposto variar em sentido inverso ao grau de essencialidade dos produtos. Segundo Musgrave e Musgrave (1980), impostos seletivos sobre bens de luxo ou sobre importações podem ser utilizados para aumentar a progressividade do sistema¹⁸. Eles se tornam particularmente importantes quando existem dificuldades na aplicação correta do imposto de renda, “sendo então o melhor que se consegue, mesclar renda, consumo e riqueza” (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.187).

¹⁶ “[...] a hipótese de que a utilidade marginal da renda seja decrescente talvez se ajuste com mais propriedade a um contexto de estagnação, no qual a natureza dos bens essenciais e as preferências individuais e coletivas não sofrem transformações importantes” (SILVA, 2001, p.169). O processo de desenvolvimento pode desfavorecer a utilização dessa hipótese, sendo capaz de alterar inclusive a relação trabalho/lazer, passando este a estar cada vez mais vinculado a necessidade de dispêndios à medida que passa a se associar a acesso a atividades recreativas e culturais.

¹⁷ Ver nota de rodapé nº 6.

¹⁸ Apesar da seletividade ferir o princípio da neutralidade, interferindo nas decisões de produção e consumo.

Outros fatores também devem ser levados em conta quando se pensa no efeito redistributivo de uma carga tributária progressiva.

O efeito total sobre a distribuição não depende apenas de quão progressivos são determinado impostos [...] mas também depende do nível global de tributação e da distribuição de renda subjacente. Um nível elevado de tributação com características moderadamente progressivas pode ter um impacto maior sobre a distribuição de renda do que o que seria gerado por um sistema acentuadamente progressivo, mas com um nível de tributação inferior. (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.328)

Analisaremos a seguir a aplicação dessa discussão ao sistema tributário brasileiro.

3.2 REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

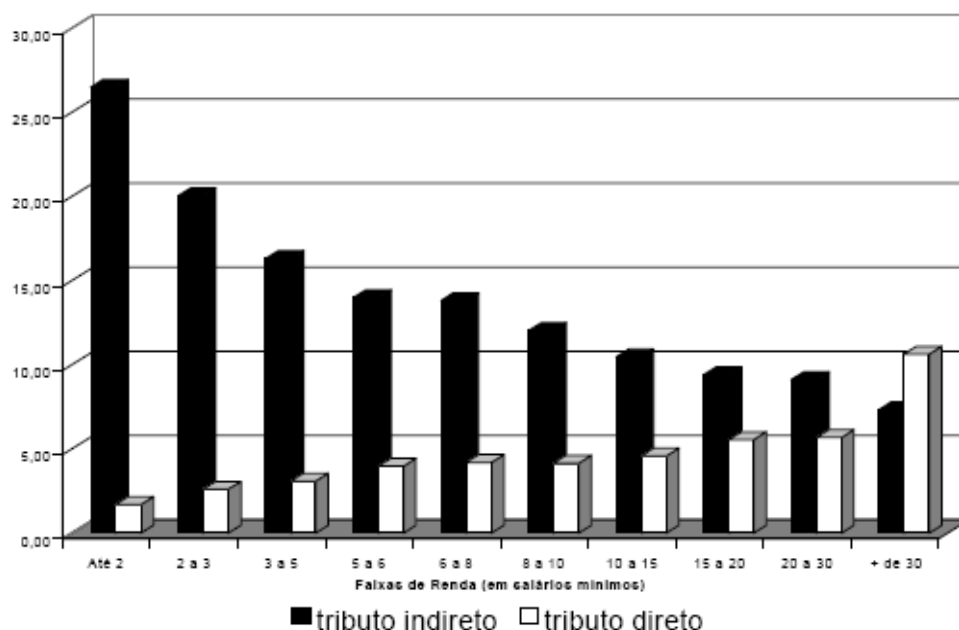
A primeira característica que chama atenção quando se analisa o Sistema Tributário Brasileiro (STB) é o forte peso da arrecadação indireta – responsável por 48% da arrecadação total em 2008. Teoricamente, é fácil argumentar na direção da regressividade desse tipo de imposto devido à proporção da renda destinada ao consumo ser inversamente proporcional à renda. A partir dessas duas afirmações, pode-se desconfiar a princípio de que a carga tributária total no Brasil é regressiva. Porém, demonstrar essa hipótese não é algo trivial. O STB é muito complexo, possuindo um número muito grande de tributos com diferentes características, incidentes sobre diferentes bases e sob a legislação de diferentes esferas de governo.

Não é grande o número de trabalhos que buscam calcular a distribuição da carga tributária efetiva entre as diferentes classes de renda para o Brasil. Algumas contribuições importantes para as décadas de 1970 a 1990 podem ser encontradas em Langoni (1973), Eris et al. (1983) e Rodrigues (1998), entre outros. Neste trabalho, porém, o foco será dado a resultados mais recentes, que em sua maioria utilizam dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para 2002-2003. Análises do mesmo tipo utilizando dados ainda mais recentes não foram identificadas.

Antes, porém, de tratar dos autores que utilizam a POF 2002-2003 como base de dado é válido analisar a contribuição de Vianna et al. (2000), visto que este dialoga diretamente com os seguintes.

Vianna et al.(2000) estima a carga tributária direta¹⁹ e indireta²⁰ sobre as famílias segundo classes de renda expressas em unidades de salário mínimo – baseado no recebimento mensal familiar *per capita* – e por origem do recebimento²¹, para as principais regiões urbanas do país utilizando os dados da POF 1995-1996.

GRÁFICO 3.1 – Carga Tributária Direta e Indireta Sobre Renda (%), Segundo Classes de Renda em Salários-Mínimos, POF 1995/96.



Fonte: Vianna et al. (2000)

Como demonstra o gráfico 3.1, o padrão encontrado para os impostos diretos expressa uma carga progressiva, que varia de 1,71%, para famílias com renda até dois salários mínimos, até 10,64% para famílias com renda superior a 30 salários mínimos. Para os impostos indiretos encontra-se um padrão regressivo que varia de 26,48% para famílias com renda inferior a 2 salários mínimos, à 7,34% para as de renda superior a 30 salários mínimos. Vianna et al. (2000) privilegia a renda como o parâmetro de avaliação da regressividade da tributação indireta, “uma vez que a utilização do dispêndio, nesse sentido, mascara o alto grau de desigualdade entre as economias familiares” (VIANNA et al., 2000, p.20). Quando separadas por grupos de despesas, as que demonstram caráter mais regressivo são as cargas sobre as despesas com alimentação – 9,81% para a classe mais pobre e 1,48% para a mais rica – e habitação – 3,14% sobre os mais pobres e 0,22% sobre os de renda mais elevada. Este

¹⁹ Considerando IR, INSS, IPVA, IPTU e outros impostos diretos.

²⁰ Considerando ICMS, IPI, PIS e Cofins. De acordo com dados da Secretaria da Receita Federal (SRF), esses tributos representavam cerca de 42% da carga fiscal bruta e mais de 84% do total dos tributos indiretos em 1996.

²¹ Este aspecto da análise será tratado no capítulo seguinte.

resultado é expressivamente grave quando se nota que estes são os grupos de despesas que consomem o maior percentual da renda das classes mais baixas, representando, respectivamente, em média, 32,79% e 25,64% da despesa mensal familiar.

Como proposta de alteração capaz de favorecer os aspectos da equidade e tornar o STB menos regressivo, o estudo sugere duas ações principais.

No que toca à tributação direta, seria necessário impor tributação mais pesada sobre a renda, sobretudo com a implementação de pelo menos mais uma alíquota marginal superior. Além disso, seria fundamental que se alterasse a composição da estrutura de arrecadação do IR, atualmente baseada majoritariamente nos rendimentos dos trabalhadores assalariados (VIANNA et al., 2000, p.53).

Para a tributação indireta, os autores propõem “a introdução de alíquotas diferenciadas ou mesmo de isenções tributárias para produtos essenciais e que respondam por parcela expressiva do consumo das famílias mais pobres - especialmente os alimentos” (VIANNA et al., 2000, p.53). Sobre a hipótese de que tais alterações poderiam tornar o STB mais complexo, gerando maiores custos administrativos, o trabalho admite essa possibilidade, argumentando que “tais custos são o preço por uma sociedade mais justa, que ofereça condições dignas de vida para todos os seus cidadãos” (VIANNA et al., 2000, p.54)

Zockun (2007) faz uma adaptação dos resultados estimados por Vianna et al. (2000) para torná-los comparáveis aos valores que encontra em sua própria estimativa. Seu trabalho também estima a distribuição da carga tributária direta²² e indireta²³ entre as famílias por faixas de renda expressas em unidades de salários mínimos utilizando os dados da POF 2002-2003. Chega-se a conclusão de que, se a distribuição da carga tributária já era regressiva em 1996, de 1996 a 2004 essa regressividade só se agravou, tendo as famílias de menor renda sofrido um aumento de 20,6 pontos percentuais na carga tributária, atingindo 48,8% da renda familiar, enquanto a faixa de maior renda sofreu um aumento muito menor, de 8,4 pontos percentuais, chegando a 26,3% da renda familiar, valor inferior ao que os mais pobres pagavam já em 1996.

²² Considerando IR, IPVA, IPTU, contribuições trabalhistas.

²³ Considerando IPI, ICMS, PIS, COFINS.

TABELA 3.1 – Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e 2004

Renda mensal familiar	Em % da renda familiar						Acréscimo de carga tributária (p.p.)
	Tributação direta		Tributação indireta		Tributação total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
Até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: Zockun (2007)

Ao constatar a regressividade da carga tributária brasileira, porém, a proposta presente em Zockun (2007), visando amenizar o grau de regressividade, caminha em sentido exatamente oposto ao sugerido por Vianna et al. (2000). Enquanto este acredita que a redução da regressividade da carga tributária requer um sistema tributário ainda mais complexo, sendo este o preço que se deve pagar pelo benefício proporcionado pelo caráter redistributivo das mudanças, Zockun (2007) propõe, em sentido oposto, uma simplificação do sistema. Para tanto, a sugestão é tornar proporcional a carga tributária incidente sobre a renda, a partir da fusão de todos os impostos que se enquadram nessa categoria num único imposto de competência federal com alíquota de 17%. Os impostos sobre bens e serviços também deveriam ser unificados em imposto federal sobre o consumo com alíquota de 12%. A justificativa dessa proposta gira em torno da idéia de que se deve olhar para o grau de progressividade/regressividade do sistema como um todo e não separadamente para a distribuição dos impostos diretos e indiretos. A partir das estimativas sobre como ficaria a distribuição da carga tributária segundo o modelo, constata-se que o grau de regressividade diminui, causando um impacto redistributivo capaz de diminuir de 60 para 48 vezes a diferença de renda média familiar entre a classe mais alta e a mais pobre. Como forma de compensar a regressividade remanescente, sugere-se o investimento em programas de transferência direta de renda, por se acreditar na idéia de que neutralidade, associada à transferência direta de renda, é mais eficaz no cumprimento da equidade distributiva do que tentativas de fazer redistribuição indireta da renda através da diferenciação de alíquotas.

Pintos-Payeras (2008) procura aprofundar a análise da distribuição da carga tributária entre as diferentes classes de renda levando em consideração as diferenças nas legislações do ICMS para cada estado²⁴, pretendendo assim captar as diferenças regionais na progressividade dos impostos²⁵. Os dados utilizados também são referentes à POF 2002-2003. O autor estima tanto a carga tributária direta e indireta sobre as famílias²⁶ como sobre a renda familiar *per capita*. Os impostos indiretos considerados foram o ICMS, o IPI, o PIS, a COFINS e o ISS²⁷, que juntos representaram 85% da arrecadação indireta em 2006. Os resultados encontrados confirmam a progressividade dos impostos diretos com carga tributária variando de 2,78% para famílias com renda mensal de até R\$ 400,00²⁸ até 9,17% para as famílias com renda mensal superior à R\$ 6.000,00.

TABELA 3.2– Carga Tributária Direta sobre as classes de renda familiar e impostos diretos selecionados

Estratos de renda familiar²⁹	Imposto Direto (%)	IPTU (%)	Previdência Pub. (%)	IPVA (%)	IR (%)	Restituição (%)
De 0 a 400	2,78	1,57	0,80	0,11	0,00	0,00
Mais de 400 até 600	3,41	1,55	1,20	0,11	0,00	-0,01
Mais de 600 até 1000	3,64	0,97	1,92	0,16	0,01	-0,03
Mais de 1000 até 1200	4,08	0,88	2,19	0,24	0,03	-0,04
Mais de 1200 até 1600	5,13	0,91	2,71	0,35	0,08	-0,02
Mais de 1600 até 2000	5,88	1,05	3,22	0,34	0,18	-0,07
Mais de 2000 até 3000	6,69	1,39	3,09	0,46	0,46	-0,13
Mais de 3000 até 4000	6,66	0,98	3,01	0,54	1,04	-0,21
Mais de 4000 até 6000	8,00	1,29	3,03	0,55	2,24	-0,52
Mais de 6000	9,17	1,05	2,43	0,42	4,12	-0,52

Fonte: Pintos-Payeras (2008)

Os impostos indiretos também confirmam os resultados esperados, mostrando-se altamente regressivos, variando de 25,07% para a classe de renda familiar de até R\$ 400,00 até 9,33% para famílias com renda acima de R\$ 6.000,00.

²⁴ Adotou-se “o pressuposto simplificador de que incide sobre o produto apenas a alíquota determinada no estado, ou seja, supôs-se que o produto é produzido e vendido dentro do estado”. (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.37)

²⁵ Este aspecto da sua análise será tratado no capítulo seguinte.

²⁶ Divididas nas 10 classes por unidades de salário mínimo estabelecidas pelo IBGE.

²⁷ “Considerou-se que as alíquotas e isenções vigentes na capital do estado são as mesmas para a unidade federativa como um todo” (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.37)

²⁸ Reais de 15 de janeiro de 2003

²⁹ Reais de 15 de janeiro de 2003.

TABELA 3.3– Carga Tributária Indireta sobre as classes de renda familiar, por impostos selecionados e sobre a despesa familiar total

Estratos de renda familiar	Carga Indireta sobre a renda (%)	ICMS (%)	ISS (%)	PIS e COFINS (%)	IPI (%)	Carga Indireta sobre a despesa (%)
De 0 a 400	25,07	13,65	0,37	8,62	2,44	16,32
Mais de 400 até 600	21,14	11,45	0,36	7,15	2,19	16,30
Mais de 600 até 1000	18,83	10,25	0,36	6,21	1,99	16,28
Mais de 1000 até 1200	17,84	9,66	0,39	5,83	1,96	16,22
Mais de 1200 até 1600	17,05	9,32	0,43	5,54	1,77	15,81
Mais de 1600 até 2000	16,72	9,08	0,48	5,41	1,75	15,63
Mais de 2000 até 3000	15,08	8,17	0,48	4,89	1,54	15,00
Mais de 3000 até 4000	14,07	7,46	0,56	4,55	1,49	14,82
Mais de 4000 até 6000	12,70	6,71	0,53	4,11	1,35	13,92
Mais de 6000	9,33	4,78	0,47	3,07	1,01	11,87

Fonte: Pintos-Payeras (2008)

A estimação também é feita utilizando-se como base a despesa, isso porque, segundo o autor,

nas pesquisas de orçamentos familiares [...] é esperado que o valor da despesa seja mais próximo da realidade, uma vez que as pessoas têm menos receio de falar ao recenseador quanto gastaram com algum item do que informar a sua renda. (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.52).

Nesse caso, o que se percebe é uma distribuição bem menos regressiva da carga de impostos indiretos, variando de 16,32%, para as famílias do extrato de renda inferior, até 11,87% para as do extrato mais alto. Substituir a base da renda para as despesas altera a distribuição da carga tributária total, tornando-a progressiva.

Quando tomada a renda como base, nota-se que o sistema tributário é regressivo se for comparado o primeiro ao último estrato de renda. Já quando considerada a despesa total, verifica-se que há um aumento da carga quando se compara a primeira faixa à última. (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.52).

É importante notar também que, ao contrário do resultado obtido por Zockun (2007) que constata que a regressividade da carga tributária aumentou entre 1996 e 2004, o resultado da comparação entre Vianna et al. (2000) e Pintos-Payeras (2008)³⁰ parece demonstrar uma redução dessa regressividade, explicada como “resultado do aumento da participação dos impostos indiretos na renda das famílias mais ricas” (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.52), enquanto se manteve a carga das famílias mais pobres.

³⁰ A adaptação para que os resultados se tornassem comparáveis foi feita estimando a carga tributária sobre a renda líquida – descontados os impostos diretos – como é feito em Vianna et al. (2000).

TABELA 3.4 – Carga tributária total sobre a renda familiar, sobre a renda líquida, carga indireta sobre a renda líquida e carga apurada por Vianna et al (2000), para as classes de renda selecionadas.

Estratos de renda familiar (SM)	Carga Total sobre a renda (%)	Carga Total sobre a renda líquida (%)	Carga Indireta sobre a renda líquida (%)	Vianna et al (2000)
Até 2 SM	27,85	28,65	25,79	28,19
Mais de 2 até 3	24,55	25,42	21,89	22,64
Mais de 3 até 5	22,46	23,31	19,54	19,41
Mais de 5 até 6	21,92	22,85	18,60	17,96
Mais de 6 até 8	22,18	23,38	17,97	18,02
Mais de 8 até 10	22,60	24,01	17,76	16,17
Mais de 10 até 15	21,77	23,33	16,17	15,05
Mais de 15 até 20	20,73	22,21	15,07	14,95
Mais de 20 até 30	20,70	22,50	13,80	14,76
Mais de 30	18,49	20,36	10,27	17,98

Fonte: Pintos-Payeras (2008)

No mesmo trabalho em que estima a distribuição da carga tributária por faixas de renda, Pintos-Payeras (2008) faz outra análise em que estima o sacrifício equitativo, conseguindo, através dessa estimação, analisar a tendência do coeficiente de aversão à desigualdade no país. Os resultados encontrados indicam um coeficiente de aversão à desigualdade igual a 1,4317 para os impostos diretos e de 0,756 para os impostos indiretos³¹. Estes valores indicam o grau de progressividade/regressividade desejado pela população. A partir desses coeficientes é possível estimar uma distribuição da carga tributária que represente as preferências da sociedade. Note que o resultado demonstra uma preferência por uma distribuição regressiva dos impostos indiretos. A explicação, segundo o autor está no fato de que as famílias não têm uma percepção tão clara a respeito dos impostos incidentes nos produtos que consomem, o que acaba distorcendo os resultados de suas preferências. Apesar disso, ao comparar os valores encontrados no modelo estimado a partir desses coeficientes aos valores obtidos no cálculo da carga tributária efetiva no Brasil, nota-se que existe ainda um potencial de aumento da progressividade da carga tributária direta e uma diminuição da regressividade dos impostos indiretos para que estes se adéquem ao princípio do sacrifício equitativo, principalmente com modificações incidentes sobre os extratos de renda mais elevados. Estes dados permitem concluir na direção de que provavelmente existe o interesse da sociedade em diminuir a desigualdade, refletido na sua preferência por um sistema tributário mais progressivo.

³¹ Valores maiores que 1 significam preferência pela tributação progressiva, ao passo que valores entre 0 e 1 demonstram preferência por uma distribuição regressiva. Para explicações sobre a metodologia e o modelo ver Pintos-Payeras (2008).

Uma análise um pouco diferente é feita por Paes e Bugarin (2006). Ao invés de dividir os impostos somente em diretos e indiretos, como nos trabalhos anteriormente citados, os autores estimam a carga sobre as famílias da tributação sobre o consumo, sobre a renda do capital e sobre a renda do trabalho. A fonte de dados continua sendo a POF 2002-2003, além da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) 2002. Para a tributação sobre o trabalho, considerou-se que apenas o IRPF possui uma diferenciação das alíquotas efetivas entre as diferentes faixas de renda, considerando-se fixas as alíquotas do FGTS, Salário-Educação, Contribuição Patronal ao INSS e Contribuição do Empregado para a Previdência Social. O resultado encontrado demonstra uma carga tributária progressiva sobre a renda do trabalho, variando de 14,84%, para famílias com renda até 5 salários-mínimos, até 22,60% para as de renda superior a 30 salários.

TABELA 3.5 – Alíquotas efetivas do imposto sobre a renda do trabalho (%)

Grupo	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10³²
Fixa	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84	14,84
Variável	0,00	0,00	0,00	0,18	0,66	1,45	2,52	4,40	6,63	7,76
Total	14,84	14,84	14,84	15,02	15,50	16,29	17,36	19,24	21,47	22,60

Fonte: Paes e Bugarin (2006)

Já no caso da carga efetiva sobre a renda do capital, que considera a tributação sobre os lucros das empresas, os impostos sobre propriedade – IPTU e IPVA –, os rendimentos decorrentes de aplicação financeira com alíquota de 20% e a CPMF que incide sobre o valor da aplicação, o resultado encontrado foi uma alíquota fixa de 15,30% sobre a renda do capital. A tributação sobre o consumo também foi dividida em uma parte fixa e uma variável com a renda, sendo a parte variável composta por PIS, COFINS, CPMF, ICMS, ISS e IPI. Neste caso encontra-se uma distribuição relativamente proporcional e não regressiva como seria de se esperar, em torno de 29%, com uma variação de apenas 5% entre a alíquota mais alta e a mais baixa. Este resultado, segundo os autores, parece favorecer a possibilidade de simplificação da tributação sobre o consumo a partir da criação de um imposto único sobre o valor adicionado, com alíquota próxima a 29%. Porém, essa diferença de resultado é facilmente explicada pela utilização da despesa, e não da renda, como base de comparação das cargas tributárias.

³² Os números de 1 a 10 indicam a divisão em extratos de renda familiar expressas em salários-mínimos, feita pelo IBGE. Sendo 1 a classe inferior e 10 a classe superior de renda.

TABELA 3.6 – Tributação do Consumo por Família (%)

Tributo	Famílias									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 ³³
ISS	0,41	0,46	0,56	0,67	0,77	0,87	0,97	1,10	1,25	1,47
ICMS	13,25	13,34	13,45	13,44	13,54	13,57	13,38	13,37	12,96	12,06
IPI	2,14	2,15	2,21	2,34	2,32	2,39	2,44	2,48	2,30	2,48
PIS/COFINS	7,18	7,10	7,10	7,18	7,23	7,39	7,42	7,53	7,51	7,71
CPMF	1,31	1,31	1,32	1,32	1,31	1,31	1,32	1,33	1,33	1,32
Fixo	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65	3,65
Tributação Consumo	27,94	28,01	28,29	28,59	28,83	29,08	29,18	29,46	29,00	28,69

Fonte: Paes e Bugarin (2006)

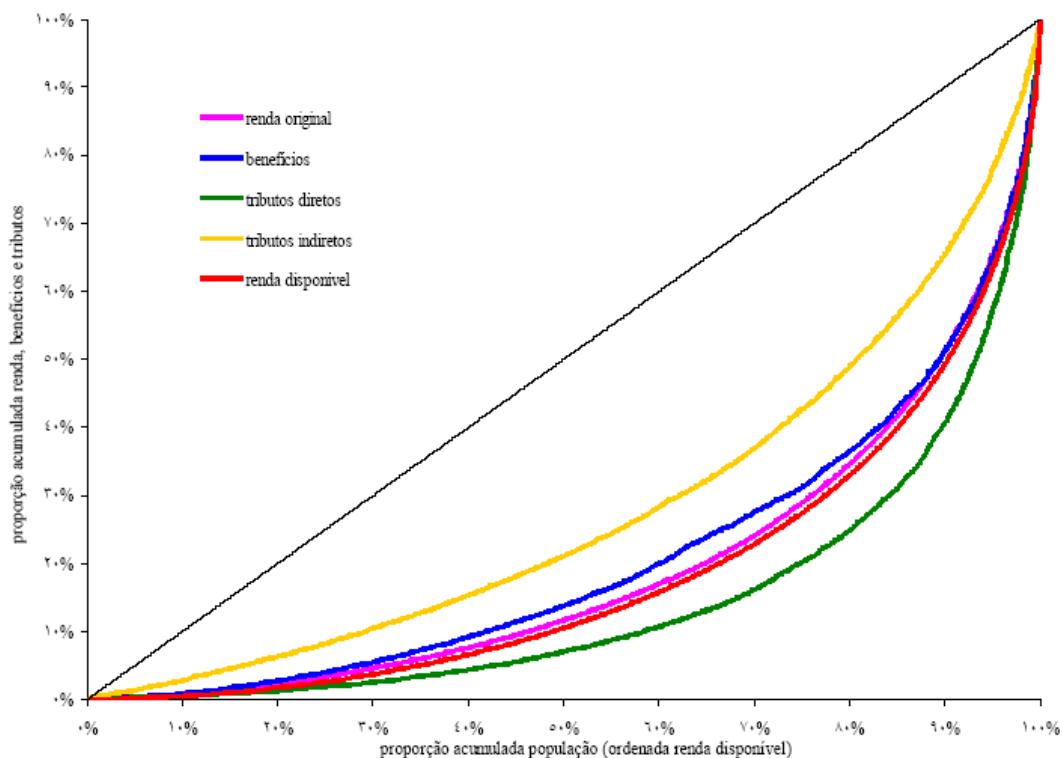
Outro trabalho que também utiliza a POF 2002-2003 para avaliar os impactos distributivos da tributação direta e indireta³⁴ é Silveira (2008). Para tanto, o autor analisa a variação no índice de Gini antes e depois da incidência dos impostos diretos, indiretos e das transferências do governo³⁵. Os resultados encontrados demonstram que, em conjunto, a incidência de impostos e transferências não altera de maneira significativa o coeficiente de Gini da renda domiciliar *per capita*, tendo, por tanto, um efeito redistributivo nulo. Analisados separadamente, porém, no caso dos impostos diretos, o IR e o IPVA mostram-se progressivos, com coeficiente de concentração superior ao índice de Gini. Já as contribuições previdenciárias mostram-se neutras e o IPTU, ao contrário do que se esperaria de um imposto patrimonial, mostra-se ligeiramente regressivo. No caso dos impostos indiretos, todos mostram-se regressivos, sendo o ICMS o mais expressivo neste aspecto.

³³ Os números de 1 a 10 indicam a divisão em extratos de renda familiar expressas em salários-mínimos, feita pelo IBGE. Sendo 1 a classe inferior e 10 a classe superior de renda.

³⁴ Dentre os impostos indiretos foram considerados o ICMS, o IPI, o PIS, a COFINS e a CIDE. Para o ICMS considerou-se as regras aplicadas ao estado de São Paulo.

³⁵ Aposentadorias e pensões, auxílios, programas de transferência de renda, bolsas de estudo e seguro desemprego.

GRÁFICO 3.2 – Curvas de concentração dos componentes da renda disponível



Fonte: Silveira (2008)

Nota-se que a regressividade dos tributos indiretos anula o efeito progressivo não só da tributação direta como das transferências. As transferências consideradas por Silveira (2008), porém, não incluem outros tipos de transferências do setor público ao setor privado como as relacionadas ao pagamento de juros sobre a dívida pública. Caso se incluísse a elevada carga de juros sobre a dívida pública o resultado provável seria uma carga tributária líquida ainda mais regressiva que a bruta como apontam Bastos e Rodrigues (2009):

A combinação de uma estrutura tributária regressiva com uma de transferência idem pode resultar, como parece ser o caso brasileiro, numa carga tributária líquida extremamente regressiva. [...]. Se por um lado o sistema previdenciário brasileiro com cobertura relativamente generalizada tem caráter positivo sobre a redistribuição de renda, a elevada carga de juros sobre a dívida pública tem efeito inverso (BASTOS E RODRIGUES, 2009, p. 8-10).

Um estudo com esse enfoque ainda não foi feito para o Brasil.

A direção apontada pelos estudos empíricos aqui mencionados parece indicar que o Brasil tem sim um sistema tributário injusto do ponto de vista redistributivo, com uma distribuição regressiva da carga tributária total, principalmente devido ao forte peso da tributação indireta, que incide substancialmente sobre bens de consumo básicos. E mais que

isso, que esse desajuste é sentido pela sociedade que revela a preferência por um sistema mais progressivo, ou, pelo menos, menos regressivo do que o atual. Apesar de todas as análises empíricas estarem propensas a críticas quanto à metodologia aplicada e as hipóteses consideradas, a convergência dos resultados ajuda a validar tais conclusões.

Sendo assim, parece existir certo consenso na literatura sobre a necessidade de se expandir e tornar mais progressiva a tributação direta, sobre a renda e a propriedade, a fim de tornar o STB mais equilibrado do ponto de vista da equidade. Alternativa possível seria diminuir a tributação dos bens de primeira necessidade, apesar dessa solução ser de difícil aplicação, principalmente sob as atuais legislações dos tributos indiretos, cuja maior parcela da arrecadação é de responsabilidade de esferas sub-nacionais, o que implica em conflitos e na imensa dificuldade em se chegar a um consenso, quando cada membro da federação busca defender os seus próprios interesses. É preciso lembrar ainda das dificuldades de conciliação de medidas que favorecem o princípio da equidade com aquelas voltadas à eficiência e à garantia da competitividade no mercado internacional.

4 A EQUIDADE EM UM SISTEMA TRIBUTÁRIO DESCENTRALIZADO: UM DESAFIO DO FEDERALISMO FISCAL

4.1 O FEDERALISMO FISCAL

Federalismo Fiscal é o termo usado quando, dentro de um sistema federalista de governo, se quer tratar as distribuições das competências tributárias e de gastos em território nacional, entre os diferentes níveis de governo. É um termo mais específico que o termo *federalismo* propriamente, que diz respeito à divisão de poderes políticos e constitucionais de um modo geral.

A maneira como o federalismo fiscal é tratado pela grande maioria dos teóricos não abrange a profundidade de tudo o que está por trás do seu sentido, dando maior ênfase à questão da eficiência, acabando por reduzi-lo “a uma questão de maior ou menor grau de centralização ou de descentralização das atividades públicas, cujas recomendações têm se alternado, historicamente, de acordo com a visão teórica predominante sobre o papel desempenhado pelo Estado na vida econômica e social” (OLIVEIRA, 2007, p. 322).

Os primeiros modelos de federalismo fiscal centravam-se na dualidade entre a esfera central e as esferas subnacionais de governo. Conforme pensavam seus formuladores, caberia à esfera central simplesmente tentar conciliar os diferentes interesses locais, tendo ela própria um espaço de atuação bastante restrito. Segundo Oliveira (2007), estes modelos não incorporavam mecanismos capazes de agir contra as disparidades inter-regionais, uma vez que partiam da hipótese de homogeneidade econômica entre as esferas subnacionais.

Posteriormente a estes modelos, e de certa forma como uma crítica a eles, surge o modelo de federalismo cooperativo, baseado na união e colaboração entre as diferentes esferas de governo em busca da correção de “desigualdades interpessoais e inter-regionais de renda”, assumindo o poder central “posição proeminente na estrutura de distribuição do poder político territorial” (ibid., p.265). As principais críticas a esse modelo giram em torno da perda de autonomia das esferas subnacionais e da ineficiência gerada pela falta de concorrência.

A partir da década de 1950 começam a ganhar força as idéias a favor de um maior grau de descentralização fiscal. Um dos primeiros teóricos a tratar do tema foi o economista e geógrafo Charles Tiebout. Segundo Tiebout, o “mérito da descentralização fiscal está no estímulo à concorrência entre os governos locais, [...] [o que estimularia] a adoção de

inovações bem-sucedidas por todos os governos locais” (MENDES, 2004, p.425). No seu modelo, “cada governo ofertaria uma cesta de bens públicos diferente. Cada família escolheria viver na jurisdição onde o governo ofertasse a cesta de bens públicos e impostos que fosse de sua preferência” (ibid., p.425).

Oates, já na década de 1970, complementa a defesa à descentralização com o argumento de que estimularia o envolvimento dos contribuintes locais na fiscalização das ações públicas. Ao mesmo tempo, Oates reconhece que, no que diz respeito a políticas de distribuição de renda, o papel do governo central é fundamental (MENDES, 2004) ³⁶.

O trabalho de Gordon, da década de 1980, ganhou importância por explicitar os tipos de externalidades que poderiam ser geradas pelo modelo descentralizado e que seriam desfavoráveis à função distributiva. Dentre os diferentes tipos de externalidades, é válido destacar a desconsideração dos efeitos redistributivos de renda em outras jurisdições através da alteração de preços, que afetariam relativamente salários e custos de produção de outras localidades. Existe ainda a tendência à regressividade tributária e do perfil de gastos, dado que

peças mais ricas têm maiores incentivos e melhores meios de se mudar para fugir de impostos, [...] [havendo assim] uma tendência dos governos locais a estabelecer uma estrutura tributária e de perfil de gastos públicos regressivos (MENDES, 2004, p.429).

Outra externalidade negativa seria a *guerra fiscal*, gerada pelos incentivos e isenções que fazem com que outros precisem ser cobrados excessivamente. O problema da *guerra fiscal* merece particular atenção.

Por “guerra fiscal” entende-se a disputa entre as UF para traírem à sua esfera de domínio investimentos e ou receita tributária oriundos de outros estados. Esta prática se dá com a concessão de benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura às empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o estado que concede o benefício. A guerra é chamada fiscal por estar centrada no jogo com a receita e a arrecadação futura de tributos [...]. (NASCIMENTO, 2008, p.679)

O mesmo problema é possível entre os governos municipais.

O grande problema da *guerra fiscal* é que, no longo prazo, ninguém sai ganhando. Conforme esclarece Nascimento (2008), uma vez que o conflito se generalize, os

³⁶ Para Musgrave e Musgrave (1980), cabe à esfera local a função alocativa, enquanto a função distributiva e a estabilizadora devem ficar a cargo do governo central.

incentivos fiscais passarão a representar simplesmente renúncia de arrecadação. O autor afirma ainda que o problema é mais grave no caso das unidades mais pobres, que são as que mais concedem benefícios e que, na maioria das vezes, não estão preparadas para o conseqüente aumento da demanda por serviços públicos. A regressividade da estrutura tributária também é agravada pela *guerra fiscal*, uma vez que, ao mesmo tempo que os governos tentam atrair fatores móveis através de incentivos fiscais, precisam sobrecarregar os fatores menos móveis a fim de garantir um certo equilíbrio orçamentário e uma vez que “capital é, geralmente, mais volátil do que trabalho, especialmente quando se trata de trabalho menos qualificado” (NASCIMENTO, 2008, p.683).

Além dos desequilíbrios inter-regionais, também chamados de desequilíbrios horizontais, é preciso também pensar nos desequilíbrios verticais, entre governos federal, estadual e municipal, gerados pela descentralização das competências tributárias. A literatura, de um modo geral, estabelece que “quanto mais exportável for o tributo, quanto mais móvel for a sua base de incidência e quanto maior for a economia de escala na sua cobrança, mais forte o argumento para que o tributo seja alocado ao governo central” (MENDES, 2004, p.430). Além do mais, deve-se analisar a viabilidade administrativa da cobrança do tributo por determinada esfera de governo. Sob tais parâmetros, pode-se concluir serem poucos os tributos adequados à cobrança em nível estadual ou municipal. Dessa forma, fica claro que haverá certo desequilíbrio entre arrecadação e gastos nas esferas subnacionais, uma vez que, em geral, seus gastos superariam em muito sua capacidade arrecadatória. Tal desequilíbrio deve ser corrigido por meio das transferências intergovernamentais, que podem também ser usadas como forma de redistribuir recursos entre regiões com diferentes níveis de renda e de desenvolvimento, corrigindo, em alguma medida, a regressividade entre regiões.

Musgrave e Musgrave (1980) ressaltam que, embora a esfera central deva concentrar esforços nas políticas de redistribuição entre as famílias, se faz necessário também pensar em uma forma de redistribuição de renda entre regiões ou entre comunidades ricas e pobres.

Algumas jurisdições - de nível estadual ou local - apresentam uma alta capacidade tributável [...] e tem nível relativamente baixo de necessidades [...]. Evidentemente, tais jurisdições apresentam uma posição fiscal bem forte em termos da razão entre capacidade e necessidade. Outras jurisdições se encontram em situação oposta (MUSGRAVE E MUSGRAVE, 1980, p.544).

Por outro lado, como ressalta Mendes (2004), transferências mal desenhadas podem agravar os desequilíbrios. "Elas podem, por exemplo, sobre-financiar um grupo de municípios, estimulando-os a realizar gastos em projetos de baixa relação benefício-custo ou a se despreocupar com a minimização de custos operacionais" (MENDES, 2004, p.438)

Há outro aspecto que não é considerado pelos teóricos até então citados, que deve ser analisado. Prud'homme e Tanzi, ambos na década de 1990, elaboraram críticas diretas aos modelos de federalismo fiscal até então formulados, a partir da contestação da hipótese de governos benevolentes, passando a incorporar a idéia de corrupção e a ligação das questões de eficiência econômica com as questões de interesses políticos. Questionam ainda a capacidade administrativa dos governos locais.

Os teóricos da "Public Choice Theory" que argumentam que assim como existem falhas de mercado, também existem falhas de governo, defendem a "competição tributária e uma distribuição equilibrada de poderes entre níveis de governo para evitar o crescimento excessivo do setor público" (MENDES, 2004, p.453).

A teoria do "Market Perversing Federalism" complementa essas idéias com a idéia de que, para haver uma distribuição equilibrada de poderes é necessário que haja um policiamento mútuo entre as esferas de governo, o que implica que não haja por parte do governo central nenhuma forma de comprar o apoio das esferas locais em troca de transferências. "Daí a necessidade de os governos locais terem alto grau de autonomia financeira" (ibid., p.455). Por outro lado, seria necessário ainda que os governos locais não tivessem acesso irrestrito ao endividamento, evitando assim que repassem custos aos demais entes federativos ou às gerações futuras.

Atualmente, o modelo de federalismo que mais vem sendo considerado é o ligado ao neo-institucionalismo. Este modelo reconhece os problemas tanto do sistema de mercado, que não é capaz de garantir por si só o resultado mais eficiente, quanto dos governos, seja o governo central ou local, na administração dos recursos públicos. A alternativa sugerida por esse modelo para a solução desses problemas seria o fortalecimento e aperfeiçoamento de instituições capazes de regulamentar e regular as ações tanto do mercado quanto da administração pública e suas relações intergovernamentais.

O compartilhamento de cada nível de governo nas áreas das receitas, dos gastos e das transferências intergovernamentais, com regras claramente definidas sobre suas atribuições e responsabilidades, removendo, portanto, incertezas sobre essas questões, assim como regras de controle das finanças governamentais, nos campos da dívida, do déficit, das receitas próprias, dos gastos, entre outros, tornam-se essenciais para garantir uma "concorrência

saudável” entre eles e maior equilíbrio de suas contas, condições necessárias para a eficiência e o equilíbrio macroeconômico. (OLIVEIRA, 2007, p.284)

Sendo assim, esse modelo condena a existência de guerras fiscais e incentiva o esforço de arrecadação própria e o estabelecimento de metas e resultados associados ao recebimento de transferências. E na tentativa de se adaptar as exigências de harmonização das estruturas tributárias, em escala internacional, devido à globalização das relações econômicas, relaciona a autonomia financeira dos governos subnacionais a regras claras e garantias legais das transferências e não à distribuição de competências tributárias.

4.2 O DESEQUILÍBRIO FEDERATIVO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Brasil vem enfrentando grandes desafios para tornar o seu sistema federativo mais equilibrado no que diz respeito ao seu financiamento e ao fornecimento de bens públicos entre diferentes regiões e esferas de governo. Desde a proclamação da República, o país viveu ciclos de maior e menor grau de descentralização, diretamente relacionados à instalação de governos mais autoritários ou mais democráticos.

A Constituição de 1988 marca um esforço de recuperação da autonomia financeira e política dos estados e municípios após o longo período de ditadura militar, através, por exemplo, do aumento das transferências intergovernamentais garantidas constitucionalmente. Ampliou-se a participação dos Fundos de Participação dos Estados e Municipais – FPM e FPE – para 21,5% e 22,5%, respectivamente, de toda a arrecadação do IR e do IPI. Criou-se também fundos de financiamento para as regiões menos desenvolvidas – norte (FNO), nordeste (FNE) e centro-oeste (FCO) – para os quais se destina 3% da arrecadação do IR e IPI³⁷. Esta forma de ampliação da autonomia dos governos estaduais e municipais, porém, traz algumas desvantagens.

³⁷ “Sob o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o governo federal distribui 21,5% das receitas líquidas dos três impostos federais principais (IRPJ, IRPF e IPI) aos Estados, com 85% dos fundos designados especificamente para as três regiões mais pobres do país (o Norte, o Nordeste e o Centro-Oeste). Dentro de cada grupo de regiões, 95% dos recursos do FPE são alocados em uma base *per capita* equitativa e uma medida por renda *per capita* e os 5% restantes com base na área geográfica.

Um segundo arranjo de compartilhamento de receitas muito importante é o referente ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Esta transferência consiste em 22,5% das receitas líquidas dos mesmos três impostos federais. O critério principal de alocação é a relação direta com a população e inversa com a renda, com 10% dos recursos distribuídos às capitais de Estado, 86,4% são distribuídos entre os demais municípios de acordo com uma escala em que uma fração mínima é fornecida às pequenas localidades (população com menos de 10.188

Primeiramente, o modelo dos fundos de participação, já existentes desde a década de 1960, não é a mais adequada ao equilíbrio federativo. O FPM, por exemplo, privilegia claramente os municípios menores, tendo, inclusive, os municípios com população inferior a 5 mil habitantes receita per capita superior à das capitais (SILVA, 2005), gerando, como ressaltam Jayme Jr. e Santos (2003), desestímulo ao esforço próprio de arrecadação por parte desses municípios e o incentivo “à criação de novos municípios que já nascem com sua fonte básica de receita assegurada” (JAYME Jr. e SANTOS, 2003, p.16). Silva (2006a) argumenta que a não consideração de outras fontes de recursos e do esforço próprio de arrecadação pelos mecanismos de transferências acaba por ampliar os desequilíbrios horizontais. Além do mais, “quanto maior for a participação das transferências na composição dos orçamentos subnacionais, menor é a possibilidade de os governos locais agirem em consonância com as demandas de seus eleitores e menor também é a possibilidade de eles exercerem um maior controle sobre a atuação de seus governantes” (SILVA, 2006a, p.17). Para Piancastelli et al. (2006:44), “a dependência de transferências não estimula o compromisso com metas econômicas e sociais compatíveis com o volume de recursos transferidos”. Segundo Silva (2006b), essa dependência de transferências federais pelos municípios cresceu de 30% para 34%, a despeito do uso que fizeram de suas bases tributárias próprias, somente entre 1998 e 2004.

A forma como foi estabelecida a regra de repartição das transferências também provoca imensas disparidades na repartição dos recursos orçamentários entre os estados. Prado (2003 apud SILVA 2005) constata uma enorme divergência entre as receitas públicas *per capita* dos estados. Para o ano 2000, tais valores oscilavam de R\$ 287,00 para o estado do Maranhão até R\$1.493,4 para Roraima, enquanto a média nacional era de R\$505,00. Segundo Silva (2005:257), “mesmo o FPE, que redistribui recursos em benefício das regiões e estados mais pobres, provoca em contrapartida significativas desigualdades entre estados dessas mesmas regiões”.

Os fundos de financiamento das regiões menos desenvolvidas – FNO, FNE E FCO –, por sua vez, também não são um mecanismo ideal de redistribuição de recursos, uma vez que,

basicamente, tratam de incentivos concedidos às empresas para que estas se instalem em locais menos desenvolvidos. Desta forma, criam-se distorções nas decisões alocativas de investimento, alterando as escolhas ótimas em

habitantes) e uma máxima às cidades com uma população superior a 156.216 habitantes e os 3,6% restantes compõem uma cota adicional para os municípios mais populosos” (PAES e SIQUEIRA, 2008, p.711).

função de um retorno artificialmente mais elevado nos locais incentivados (PAES e SIQUEIRA, 2008, p.713).

Além do mais, conforme argumentam Paes e Siqueira (2008), nada garante que os lucros das empresas instaladas nas regiões mais pobres permaneçam nessas regiões, podendo ser transferidos para os locais de origem dos empresários, geralmente regiões mais desenvolvidas.

Por outro lado, outro recurso estabelecido pela Constituição de 1988, visando garantir a autonomia dos estados e municípios, foi a ampliação das competências tributárias e o aumento da autonomia para legislar. A distribuição de competências tributárias após essas mudanças, porém, também continuou desfavorável ao equilíbrio federativo. O exemplo mais claro é o referente à cobrança do ICMS pela esfera estadual.

A cobrança do ICMS pelos estados amplia a regressividade da tributação sobre o consumo. Segundo Zockun (2007), a regressividade será tão maior “quanto mais pobre o Estado da federação, dado que, tendo uma base econômica menor, os governos estaduais não podem abrir mão da arrecadação do ICMS, como fazem os estados mais ricos” (ZOCKUN, 2007, p.13). Esse resultado é confirmado pelo estudo de Vianna et al. (2000).

Os estados do eixo Sul/Sudeste apresentam em média alíquotas efetivas menores para produtos de maior peso no orçamento das famílias pobres, como alimentos, refletindo maior diversidade de sua base de tributação. Por outro lado, as unidades da Federação das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com raras exceções, não têm tratamento tributário que implique uma carga significativamente reduzida para os gastos de maior relevância para as famílias mais pobres. Em outras palavras, existe, nesses estados, uma grande dependência da tributação de produtos agropecuários e agro-industrializados. As áreas metropolitanas selecionadas são, portanto, representativas dos padrões de tratamento dos tributos indiretos, principalmente do ICMS, que ocorrem nas diferentes unidades da Federação (VIANNA et al., 2000, p.39).

Pintos-Payeras (2008) também encontra um resultado na mesma direção de Vianna et al. (2000). Ao considerar as diferenças nas legislações do ICMS entre os estados ao estimar a distribuição da carga tributária entre as diferentes classes de renda, o autor consegue detectar as diferenças regionais da carga tributária indireta. Pelos seus resultados “a região norte apresentou os dois extremos, a menor e maior carga indireta. A maior ocorre no primeiro extrato³⁸, 28,38%, e a menor no último extrato, 8,47%” (PINTOS-PAYERAS, 2008, p.49). Já a região Sudeste, segundo o estudo, tem a menor carga tributária para os três primeiros extratos de renda. O autor relaciona estes resultados ao peso da tributação de itens

³⁸ Renda familiar de até R\$400,00.

básicos. “Parece que há uma relação positiva entre a tributação de itens básicos e a necessidade de receita do estado” (ibid.,p.50) .

Além dessa questão, por ser cobrado na origem³⁹, o ICMS é utilizado como mecanismo de *guerra fiscal* entre os estados, visando atrair novos investimentos.

Seu efeito principal era e é diminuir a receita estadual efetivamente disponível, como um todo, e aumentar as pressões fiscais dessas esferas de governo sobre a União. Isso sem contar o fato de que a disputa sem regras em torno do ICMS certamente foi um dos determinantes na reversão da tendência histórica à descentralização regional da economia (o caso recente das montadoras automobilísticas é emblemático), pois deflagrada a “guerra” generalizada, os estados mais desenvolvidos têm óbvias vantagens, como a localização de mercado e a infra-estrutura econômica e social, em relação aos menos desenvolvidos (SERRA e AFONSO, 1999, p.16).

Outra conseqüência da ampliação da autonomia financeira foi que esta foi confundida com liberdade para gastar sem a equivalente responsabilidade de tributar, criando condições propícias à irresponsabilidade e ao desperdício de recursos (SILVA, 2001). Por muito tempo esse problema agravou-se continuamente possibilitado por fracas regras de restrição orçamentária para os estados e municípios. Essa realidade começou a mudar a partir dos acordos de renegociação das dívidas dos estados e municípios, seguido da privatização de bancos estaduais e culminando na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em vigor desde 2000, que contém regras claras que limitam a capacidade de endividamento e pune a má administração financeira de governos estaduais e municipais. Por outro lado, como argumentam Jayme Jr. e Santos (2003), por tratar de forma equivalente todos os entes da federação, a LRF acaba por desconsiderar as diferenças regionais existentes no país, limitando a ação dos entes federativos que necessitam responder a regras extremamente rígidas de controle dos déficits públicos, prejudicando especialmente àquelas regiões mais dependentes de investimentos públicos, de certa forma enfraquecendo o equilíbrio federativo.

É importante destacar também que, na prática, essa ampliação da autonomia das esferas subnacionais deve ser relativizada. A diminuição da disponibilidade de recursos da esfera central, pós 1988, teve como resposta um progressivo aumento da carga tributária, principalmente com base nas contribuições sociais, já que estas não são constitucionalmente

³⁹ “O Brasil adota o princípio da origem na tributação interestadual, mas não em sua totalidade. No caso brasileiro, o princípio da origem é apenas em parte aplicado, já que um percentual da arrecadação cabe ao Estado onde se situa a indústria e outro percentual ao Estado de destinação dos produtos. Tal sistema é denominado de “misto” na literatura especializada” (PAES e SIQUEIRA, 2008, p.712).

vinculadas às transferências intergovernamentais, e ainda pela transferência das responsabilidades de gastos sociais para as esferas subnacionais. Conseqüentemente, a autonomia das esferas subnacionais foi reduzida, passando a ser cada vez maior a dependência de transferências voluntárias.

As grandes capitais, apesar de possuírem uma boa base de arrecadação, não arrecadam o suficiente para atender as demandas sociais de sua população. Os pequenos municípios, por outro lado, não possuem outra fonte importante de recursos senão as advindas das vinculações. Para ambos os casos a dependência dos recursos federais é grande, e tanto o FPM quanto o FPE não conseguem suprir essa dependência (JAYME Jr. et al., 2006, p.13)

Segundo Silva (2006b), a incompatibilidade entre os recursos disponíveis e a necessidade de gastos dos estados e municípios aumentou nos últimos anos, de maneira geral, mas de forma distinta de acordo com o tamanho da população, do grau de desenvolvimento da região e da condição socioeconômica de suas populações.

As soluções apontadas no sentido de reduzir os desequilíbrios federativos defendem a adoção do princípio do destino na cobrança do ICMS.

A solução para diminuir a competição tributária, os custos das empresas e tornar mais igualitária a distribuição de receitas públicas é a adoção do princípio do destino, ou seja, todos os produtos consumidos em determinado Estado, sejam produzidos nele ou não, devem gerar receitas para o Estado consumidor. Os bens nele produzidos, mas destinados à exportação ou a outros Estados não deverão ser por ele tributados. O principal entrave para a adoção do princípio do destino é a oposição dos Estados mais ricos da Federação, uma vez que tal princípio implica redistribuição da receita, favorecendo os Estados importadores líquidos, que são justamente os mais pobres (PAES e SIQUEIRA, 2008, p.712).

Como uma saída para que os estados cheguem a um acordo e se tornem a favor a adoção do princípio do destino, Silva (2006a) sugere a implantação de um imposto de renda estadual sobre a mesma base tributada pelo governo federal, que seria uma maneira de aumentar a capacidade tributária principalmente dos estados mais desenvolvidos. Para o autor, esse seria um avanço importante na busca de um sistema de equalização fiscal.

Neste sentido, Silva (2006a) também sugere que um novo padrão de federalismo fiscal deve levar em conta o esforço tributário próprio e as demais fontes do orçamento de cada ente federativo. E inclui ainda a preocupação com a necessidade de harmonização tributária em escala internacional, o que exigiria uma maior uniformização dos impostos cobrados em todo o país e uma cada vez mais rigorosa disciplina em relação aos limites de gastos e endividamentos de estados e municípios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal questão que se buscou responder com o presente trabalho é a de se existe ou não equidade no sistema tributário brasileiro, em dois sentidos, tanto entre os indivíduos com diferentes níveis de renda, quanto entre diferentes regiões ou localidades. A partir dos dados e argumentos aqui apresentados é possível afirmar com maior convicção que o sistema tributário brasileiro é regressivo e, conseqüentemente, injusto do ponto de vista distributivo e regional.

É preciso deixar claro que, neste momento, trata-se o termo equidade no seu sentido mais abrangente, incluindo o papel redistributivo como parte da sua lógica, não cabendo mais, portanto, a argumentação de que uma carga tributária regressiva possa estar de acordo com o princípio da equidade, no sentido de igual sacrifício.

Uma característica marcante do nosso sistema tributário e que se relaciona diretamente com a regressividade da carga tributária é o forte peso que os impostos indiretos têm no nosso país. Partindo dessa característica, os autores aqui analisados, estimam a distribuição da carga tributária direta e indireta, observando um padrão claramente progressivo para o primeiro caso e, por outro lado, uma distribuição fortemente regressiva no segundo, o que, necessariamente, leva a uma regressividade também da carga tributária total. Os dados nos quais se baseiam essas análises referem-se às POF's de 1996-97 e de 2002-2003. Quanto à mudança ocorrida entre esses dois períodos a opinião dos autores é divergente, sendo, portanto, difícil alguma conclusão nesse sentido.

As propostas de resolução do problema da regressividade caminham em diferentes sentidos. Uma delas seria a ampliação da tributação direta em detrimento da indireta. Outra possibilidade, não necessariamente inconciliável com a primeira, sugere a desoneração dos bens básicos a fim de diminuir o caráter regressivo da tributação indireta. Existe ainda a possibilidade de tentar pensar no conjunto do sistema tributário, tentando amenizar a regressividade total a partir de uma simplificação do sistema tributário, com a implantação de alíquota única para um único imposto direto, assim como para um indireto, devendo essa política ser complementada com programas de distribuição direta de renda.

No que se refere às desigualdades de caráter regional, o dados comprovam o aspecto regressivo do sistema tributário, onde as regiões mais pobres demonstram ter uma distribuição da carga tributária de pior qualidade do que as regiões mais desenvolvidas. Dentre as dificuldades que se relacionam com essa informação encontram-se as relacionadas à

administração de um sistema descentralizado de governo, que gera externalidades negativas como o incentivo a adoção de estruturas regressivas na tentativa de atrair cidadãos mais ricos, ou atrair investimentos, como acontece entre os estados brasileiros, que se mantêm constantemente em guerra fiscal.

As transferências intergovernamentais são apontadas como ferramenta de redução das disparidades regionais e garantia da autonomia das esferas subnacionais, mas, no caso brasileiro, não tem se mostrado muito eficiente nesse sentido, principalmente por não considerar, na sua distribuição, outras fontes de recurso de cada estado ou município e o seu esforço próprio de arrecadação.

Antes de criticar o funcionamento do atual sistema tributário que temos no Brasil, no entanto, é preciso reconhecer a dificuldade que existe em se alcançar um modelo ideal de tributação, se tratando de qualquer país. Primeiramente, porque esse modelo ideal nem ao menos existe, não havendo consenso dentro da teoria tributária sobre a melhor maneira de tributar a população. No caso do Brasil especificamente, fatores relacionados ao tamanho do território, a diversidade regional, ao seu histórico político e ao seu histórico de distribuição de renda, além de fatores culturais e éticos, ajudam a aumentar ainda mais o nível de dificuldades nessa tarefa. É necessário considerar que, mudanças efetivas e de qualidade exigem tempo e muita discussão, principalmente quando se pretende formulá-los sobre uma base realmente democrática.

Porém, a população tem demonstrado, como indicado na seção 3 deste estudo, preferência coletiva pela redução das iniquidades no que se refere ao sistema tributário. Ao mesmo tempo também o governo tem demonstrado uma maior preocupação com a questão da equidade. Prova disso é a formação do Observatório da Equidade, vinculado ao Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), que publicou em 2009 o primeiro relatório sobre o tema, que poderá embasar as novas propostas de reforma e a direção de políticas públicas.

Não se pode esquecer que o que justifica a manutenção de qualquer modelo de sistema tributário que se deseje implantar é justamente o outro lado da política fiscal, referente às destinações (gastos) que são dadas aos recursos arrecadados. Dessa forma, seria mais coerente se falar em equidade fiscal, e não só em equidade tributária, sendo capaz de analisar os dois lados da moeda. Este tipo de análise, porém, supera o escopo deste trabalho.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, F. H.; BARBOSA, A. L. N. H.. **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças.** In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. São Paulo: Campus, 2004, p.290-317.

BASTOS, C. P. RODRIGUES, R. S. **Análise da Política Fiscal Brasileira Recente.** In: Encontro Nacional de Economia Política, 14, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.sep.org.br>. Acesso em: 15 de agosto de 2009.

ERIS, I. et al. **A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil.** In: ERIS, C. C. C., ERIS, I., MONTEIRO-FILHO, A. F. Finanças Públicas. São Paulo: Pioneira/FIPE, 1983, p.95-151.

JAYME JR, F. G.; SANTOS, Valéria C V. **Distribuição dos Recursos Tributários, Carga Tributária e Reforma Tributária: Impacto nos Municípios.** Belo Horizonte-MG: Cedeplar - UFMG, 2003 (Texto para Discussão)

_____; ROMERO, João Prates ; REIS, Júlio César dos . **Restrição Orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal: Um Estudo para Minas Gerais (1995-2005).** In: Seminário sobre a Economia Mineira, 2006, Diamantina. ANAIS em CD ROM, 2006.

LANGONI, C. G. **Distribuição de renda e desenvolvimento econômico no Brasil.** Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1973.

MENDES, M. **Federalismo Fiscal** In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. São Paulo: Campus, 2004, p.421-461.

MUSGRAVE, R. & MUSGRAVE, P. **Finanças públicas: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira Do . **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes.** Revista de Economia Aplicada, v. 12, p. 677-706, Out-Dez 2008.

OLIVEIRA, F. A. de. **Economia e Política das Finanças Públicas: um guia de leitura à luz do processo de globalização e da realidade brasileira.** Belo Horizonte, Belo Horizonte, 2007 (Versão Preliminar).

PAES, N.L.; BUGARIN, M.N.S. **Parâmetros Tributários da Economia Brasileira.** Estudos Econômicos. São Paulo, v. 36, n.4, p. 716, out-dez 2006.

_____; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Desenvolvimento regional e federalismo fiscal no Brasil: em busca da igualdade na distribuição de receitas.** Econ. Apl., Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, Dec. 2008 .

PIANCASTELLI, M.; NASCIMENTO, E. R.. **Imposto de renda da pessoa física**. In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. São Paulo: Campus, 2004, p. 231-251.

_____ ; BOUERI, R., LIMA, E. P. **Descentralização fiscal, harmonização tributária e relações intergovernamentais**: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In: SILVA, F. R. (Coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

PINTOS-PAYERAS, J. A. **A carga tributária no Brasil e sua distribuição**. 2008. 143 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2008. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-12082008-115340/>>. Acesso em 10 de janeiro de 2010.

RODRIGUES, J. J. **Carga tributária sobre os salários**. Brasília: Secretaria da Receita Federal – Coordenadoria Geral de Estudos Econômicos e Tributários, out. 1998 (Texto para Discussão, 1)

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?**. In: SICSU, Joao (Org.). *Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)*. São Paulo: Boitempo, 2007. p. 79-93.

SERRA, J.; AFFONSO, J.R.R. **Federalismo fiscal à brasileira**: algumas reflexões. *Revista do BNDES*, v.6, n.12, p.3-30, 1999.

SILVA, F. A. R. **Finanças Públicas**, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2001

_____ ; **Desafios do federalismo fiscal**. In: SILVA, F. R. (Coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006a.

_____ ; **Brasil**: conflitos federativos e reforma tributária. In: SILVA, F. R. (Coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006b.

_____ ; TAFNER, P. (Ed.). **Brasil, o estado de uma nação**. Rio de Janeiro: Ipea, 2005.

SILVEIRA, F. Gaiger. **Tributação, previdência e assistência sociais**: impactos distributivos. 2008. 149p. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), Campinas, 2008.

SIQUEIRA, R. B.; [NOGUEIRA, J. R.](#); BARBOSA, A. L. H.. **Teoria da Tributação Ótima**. In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. São Paulo: Campus, 2004, p. 173-187.

_____.; RAMOS, F. S.. **Incidência tributaria**. In: Ciro Biderman e Paulo Avarate. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. São Paulo: Campus, 2004, p.155-172.

VARSANO, R.. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997.

VARSANO, R. *et al.* **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, agosto, 1998. (Texto para Discussão n. 583).

VIANNA, S. T. W. *et al.* **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil**: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. IPEA, Texto para Discussão nº 757. Brasília, agosto de 2000.

ZOCKUN, M. H. (org.) **Simplificando o Brasil**: Proposta de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. Texto para Discussão nº 03. FIPE. São Paulo: 2007. Disponível em: <http://www.fipe.org.br/>. Acesso em: 20 de julho de 2009.