

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS

MATHEUS CÂNDIDO CUNHA

**Imposto de Renda:
uma análise acerca dos desafios e implicações na Administração Pública
Municipal**

Porto Alegre
2018

MATHEUS CÂNDIDO CUNHA

**Imposto de Renda:
uma análise acerca dos desafios e implicações na Administração Pública
Municipal**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Diogo Joel Demarco

Porto Alegre
2018

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, dedico este trabalho à Liane e Luiz, pelo enorme esforço em me conceder todas as condições para que eu pudesse me envolver com dedicação integral aos meus estudos e trabalho.

Ao Jorge e Luiz, pelo amor incondicional.

E, principalmente, à Nádine pelo amor, amizade e suporte dados durante toda a minha vida.

Aos meus professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul por tantos ensinamentos e tantas reflexões que aperfeiçoaram meus conhecimentos.

E um agradecimento especial ao professor Dr. Diogo Joel Demarco pelas orientações e fundamental auxílio nesta caminhada.

RESUMO

Para que se tenha um Estado capaz de atender as expectativas da sociedade, sejam elas demandas por segurança, saúde, educação – entre outras – por meio da implementação de políticas públicas, é fundamental que este tenha capacidade de investimento. Tendo em vista as recentes políticas de austeridade financeira e a baixa capacidade tributária conferida aos municípios, há uma redução de investimento público em momento de crise econômica, fragilizando os serviços públicos justamente em momentos de migração de usuários de serviços ofertados pelo mercado privado que voltam a buscar as prestações públicas. Neste contexto, o presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise de como o Imposto de Renda, uma fonte de receitas de tributação direta cobrada pela União, impacta as receitas municipais. Para tanto, realizou-se pesquisa exploratória onde foram revisadas as principais características do federalismo fiscal, a gênese e histórico do Imposto de Renda, bem como a composição e a importância do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A partir de informações da Secretaria da Receita Federal e arquivos contábeis consultados, foi possível analisar o Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados – gravames basilares da transferência constitucional do FPM - de forma isolada, sendo possível constatar que o Imposto de Renda possui impacto substancial para os municípios. De forma complementar, foram realizadas entrevistas com informantes-chaves onde foram coletadas as percepções de informantes-chaves envolvidos, bem como reflexões sobre seu atual formato e desafios.

Palavras-Chave: Federalismo Fiscal. Fundo de Participação dos Municípios. Imposto de Renda. Sistema Tributário

ABSTRACT

In order to have a state capable of meeting the expectations of society, whether they are demands for safety, health, education - among others - through the implementation of public policies, it is fundamental that it has investment capacity. In view of the recent policies of financial austerity and the low tax capacity granted to municipalities, there is a reduction of public investment in times of economic crisis, weakening public services precisely at times of migration of users of services offered by the private market that return to seek public services. In this context, the objective of this study is to analyze how income tax, a source of direct tax revenues collected by the Union, impacts municipal revenues. In order to do so, an exploratory research was carried out in which the main characteristics of fiscal federalism, the genesis and history of Income Tax, as well as the composition and importance of the Municipal Participation Fund (MPF) were reviewed. Based on information from the Federal Revenue Secretariat and the accounting files consulted, it was possible to analyze the Income Tax and Tax on Industrialized Products - basic charges of the constitutional transfer of the FPM - in an isolated way, and it can be verified that the Income Tax has a substantial impact for municipalities. In a complementary way, interviews were conducted with key informants in which the perceptions of the representations of the federal entities involved were collected, as well as reflections on their current format and challenges.

Keywords: Fiscal Federalism. Municipal Participation Fund. Income tax. Tax system.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Participação do Imposto de Renda na carga tributária bruta	34
Figura 2 – Alíquotas mínimas e máximas do Imposto de Renda de Pessoa Física...	35
Tabela 1 - Arrecadação IR e IPI 2012 – 2017 (R\$ milhões).....	27
Tabela 2 - Porcentagem participação no PIB	28
Tabela 3 – Montante distribuído pelo FPM.....	29

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FAMURS	Federação das Associações dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter-vivos de Bens Imóveis
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
OBJETIVOS.....	Erro! Indicador não definido.
Objetivo geral.....	Erro! Indicador não definido.
Objetivos específicos.....	Erro! Indicador não definido.
JUSTIFICATIVA.....	Erro! Indicador não definido.
METODOLOGIA	Erro! Indicador não definido.
2.REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Do Federalismo Fiscal.....	15
2.1.1 Características.....	15
2.1.2 Dos impactos sobre os governos locais.....	16
2.2 Do Imposto de Renda	18
2.2.1 Gênese e evolução.....	18
2.2.2 Conceito de progressividade	20
2.3 Do Fundo de Participação dos Municípios.....	21
2.3.1 Do histórico e evolução	21
2.3.2 Da importância do FPM para o financiamento dos municípios	24
3 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA E ANÁLISE DOS RESULTADOS	26
3.1 Principais considerações para análise de informações	26
3.2 Arrecadação Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados ..	26
3.3 Impacto no Produto Interno Bruto (PIB)	28
3.4 Do montante repassado ao FPM	29
3.5 Das renúncias fiscais	30
3.5.1 Principais renúncias fiscais relacionadas ao Imposto de Renda do último quinquênio e recente manifestação do Supremo Ttribunal Federal sobre o tema	30
3.6 Da progressividade da atual Tabela do Imposto de Renda.....	32
3.7 DAS ENTREVISTAS COM INFORMANTES CHAVES	37
3.8 Das entrevistas junto à FAMURS	37
3.9 Da entrevista com auditor da Receita Federal	39
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS.....	47
APÊNDICE A – Entrevista realizada com a FAMURS.....	48
APÊNDICE B – Entrevista com Auditor da Receita Federal	49
APENDICE C - Coeficientes FPM.....	50

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca analisar o impacto do Imposto de Renda, em seu atual formato, nos governos subnacionais que recebem repasses através do mecanismo de transferências constitucionais, sendo o principal instrumento desta análise o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Constituindo-se ao lado do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como base da arrecadação do FPM, o Imposto de Renda consolida-se como imposto estratégico na estrutura tributária brasileira sendo arrecadado pela União e redistribuído, nos termos da Constituição Federal, aos demais entes federados.

A relação existente entre o imposto de Renda e o FPM é fundamental para o orçamento público municipal. Há que se considerar, tão logo adentremos no assunto do orçamento público, que se trata de um mecanismo para atingir aos diversos fins para os quais o Estado arrecada tributos de seus cidadãos. Acerca do assunto, James Giacomoni (2010, p. 25) afirma que: “o orçamento público, assim como a função alocativa, é o principal instrumento para a viabilização de políticas públicas de distribuição de renda”.

O debate da importância do Imposto de Renda torna-se agenda e tema amplamente difundido em momentos de crises econômicas. O paradoxo da necessidade de investimento público nos momentos de recessão econômica e as políticas de austeridade financeira que acompanham o Estado é extremamente desafiador para todos que pensam e buscam lograr êxito na construção de uma sociedade mais igualitária. Para que se tenha um Estado capaz de atender as expectativas da sociedade, sejam elas demandas por segurança, saúde, educação implementadas através de políticas públicas, é fundamental que tenha capacidade de investimentos. Neste cenário, a cobrança justa de tributos é fundamental para que a sociedade receba do ente estatal serviços públicos de qualidade.

Ao passo que as demandas da sociedade por serviços públicos sofrem aumento considerável quando analisamos a conjuntura da economia do Brasil, visto que há grande migração de usuários de serviços do mercado para os serviços ofertados de forma pública, a arrecadação, incorrendo em erro por estar amplamente alicerçada em tributos indiretos e, portanto, regressivos – estes considerados, de forma sucinta, os que incidem sobre produtos e serviços e não sobre renda, capital e

juros-, não aumenta e acentua a dificuldade estatal de cobrir os novos usuários de seus serviços. Acerca do assunto, afirma James Giacomoni:

Considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação dos outros, o mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevadas com transferências para aquelas classes de renda mais baixa (GIACOMONI, 2010, p. 25).

Depreende-se, portanto, a importância do debate do Imposto de Renda, pois este é, notoriamente, o tributo mais progressivo que existe no ordenamento tributário brasileiro. Entretanto, os atuais debates acerca do orçamento público restringem-se mais à contenção de despesas do que ao debate de torna-lo mais justo e mais progressivo. A consequência nefasta desta relação se materializa em políticas de contenção de despesas, visto que o equilíbrio financeiro tem sido o principal objetivo a ser alcançado nos últimos anos, o que, em última instância, prejudica o cidadão ao enfraquecer o Estado justamente no momento em que é preciso sua intervenção.

Esse cenário mantém-se o mesmo quando analisamos todos os entes federados. Os municípios, particularmente, possuem alguns agravantes por não possuírem uma vasta gama de impostos de sua competência, sendo usual que o FPM seja um dos principais meios de subsistência dos municípios. Para Rezende (1995, p. 12): “a descentralização e a municipalização dos encargos públicos se desencontram com a demanda por serviços sociais, urbanos e com a distribuição de renda.”.

De posse de tais considerações, o presente trabalho, ao analisar a relação existente entre o Imposto de Renda e o FPM, tem como problema de pesquisa analisar em que medida o tributo impacta a capacidade de financiamento dos municípios frente ao seu atual formato, bem como servir como uma reflexão e colaboração com os atuais debates e estudos que apontam para a necessidade de uma atualização do Imposto de Renda a fim de torná-lo mais efetivo junto ao FPM.

O estudo realizado se apresenta como novidade haja vista a pouca análise existente na correlação entre o FPM e IR – este último considerado como rubrica independente. Sabe-se que o IPI e o IR são os tributos base que constituem o FPM, mas pouco se debate as rubricas individualmente para confrontação dos montantes arrecadados e, conseqüentemente, valores distribuídos aos municípios. Sob a ótica do IPI, é verdade que é objeto de diversos estudos, pois possui em sua gênese a

extra fiscalidade, ou seja, a característica de ser um imposto para o Estado intervir na economia e regular a atuação de mercado e, portanto, atrai maiores olhares principalmente em momentos de crise econômica, contudo, observa-se que quando o assunto é o FPM, não há análise de forma individual, sendo considerado apenas o produto de suas arrecadações.

A consequência da relação do IR e do IPI como base para a distribuição FPM é que os debates realizados se constituem em uma reflexão dos tributos como um todo, prejudicando o panorama individual de cada relação, e, em última instância, o diagnóstico preciso sobre a capacidade financeira do FPM. Torna-se primordial, portanto, realizar o exame dos tributos individualmente porque possuem características distintas e determinam um olhar diferente para maior efetividade dos mesmos.

O objetivo deste trabalho, pois, é analisar em que medida o Imposto de Renda, como fonte de receitas do governo, impacta a Administração Pública Municipal e como seu atual formato baliza o montante distribuído pelo Fundo de Participação dos Municípios, e para lograr êxito nesta busca, será analisada a série histórica de 2012 – 2017, estabelecendo assim quantitativamente os impactos ocorridos no período. É importante também acrescer ao debate a percepção dos *stakeholders* envolvidos acerca dos atuais formatos do Imposto de Renda; para tanto utilizou-se de entrevistas com a Federação das Associações dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul (FAMURS) e também de Auditores Fiscais da Secretaria da Receita Federal, visando obter as diferentes visões dos atores envolvidos no que se refere à efetividade do Imposto de Renda no financiamento dos entes municipais. O presente estudo vem, assim, a auxiliar na compreensão dos valores arrecadados pelo FPM, sua importância para o gasto público municipal e acrescentar a percepção da FAMURS e da Secretaria da Receita Federal para o debate.

Como objetivo geral, o presente trabalho visa analisar em que medida o Imposto de Renda, como fonte de receitas do governo, impacta a o FPM, e, portanto, como pode afetar os municípios. Os objetivos específicos são: (a) Contextualizar a criação e evolução do Imposto de Renda no Brasil, refletindo o debate sobre a medida de sua progressividade. (b) Descrever a relação existente entre o Imposto de Renda e o Fundo de Participação dos Municípios e (c) Identificar

a percepção, através de informantes-chaves, dos municípios e da união acerca do atual formato do Imposto de Renda, sua relação com o FPM, bem como suas sugestões para maior efetividade.

A justificativa para a elaboração do estudo é oriunda da relação entre a prestação de serviços públicos e a arrecadação, de extrema importância para todos que debatem a administração pública brasileira, bem como para os cidadãos em geral. Caso analisemos o contexto histórico em que estamos inseridos, identificamos ainda mais agravantes à necessidade do debate, haja vista a contínua demanda de intervenção estatal para atenuar as desigualdades históricas. Ao contrário do que se pensaria em relação à transferência de recursos do cidadão para o Estado, observamos, no Brasil, uma lógica desvinculada dos princípios basilares do direito tributário. Organizado de uma maneira que desonera o capital e pune o consumo, o sistema tributário brasileiro tornou-se um mecanismo inócuo de combate à injustiça social, além de afastar-se de um dos principais princípios do direito tributário: respeito à capacidade contributiva.

Neste cenário, torna-se de suma importância observar duas vertentes principais. A primeira delas é debater a efetividade do principal tributo progressivo que temos no Brasil. A segunda é identificar como ele impacta o orçamento público dos governos subnacionais frente aos limitados mecanismos existentes para aumentar a receita.

A motivação pessoal para estudar este tema nasce do diagnóstico da desigualdade social da sociedade brasileira e o atual comportamento de individualismo e diminuição sistemática do que é público. Em um movimento de desencontro entre arcabouço jurídico e aplicação do sistema tributário, o mecanismo existente para arrecadação de tributos acaba por fortalecer ainda mais uma hegemonia social já existente, colaborando ainda mais para as distâncias e diferenças tão perceptíveis em nossa sociedade. Após a participação no curso de extensão em Educação Fiscal e Cidadania promovidos pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul em parceria com a Superintendência da Receita Federal do Brasil a 10ª RF, Secretaria Estadual da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, Prefeitura de Porto Alegre e Instituto de Justiça Fiscal, nasceu o desejo de aprofundar o tema.

Para que se logre êxito no desafio proposto é preciso organizar a metodologia que conduza os exames da melhor forma possível e em consonância com as características do trabalho. O estudo aqui proposto - das implicações do Imposto de Renda na administração pública municipal - não possui tanta similaridade com os estudos já realizados acerca do FPM e também do IR. Depreende-se, pois, que se trata de uma pesquisa exploratória, afim de que torne o problema mais explícito e com aprimoramento de ideias. As características da pesquisa exploratória são definidas:

Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisa; e (c) análise de exemplos que “estimulem a compreensão” (SELLTIZ et al., 1967, p. 63).

Como se trata de uma pesquisa exploratória é fundamental obter as informações que conduzirão para o resultado final da pesquisa. Portanto, o levantamento bibliográfico assume papel fundamental no presente trabalho. As fontes de informações foram obtidas junto à Secretaria da Receita Federal, balancetes das distribuições municipais, entre outros registros que foram consultados no decorrer das análises realizadas. Tais informações foram obtidas através de procedimentos de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Sobre estas ferramentas de pesquisa, esclarece Fonseca:

A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatório de empresas etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

A descrição da relação existente entre o FPM e a arrecadação do Imposto de Renda passa por uma análise quantitativa. A série histórica 2012 – 2017 da arrecadação do Imposto de Renda, em que pese as diversas abordagens que serão realizadas tem viés matemático. Segundo Malhotra (2001, p. 155), “ a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados e aplica alguma forma de análise estatística”.

Foi realizada, então, uma pesquisa quantitativa a partir dos dados coletados junto à Secretaria da Receita Federal, informações colhidas junto ao site do Tribunal

de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e demais documentos ora em análise. A referida pesquisa quantitativa é esclarecida:

A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre as variáveis, etc. (FONSECA, 2002, p. 20).

Uma vez consultados os dados necessários para que se constitua uma rede de informações acerca dos valores arrecadados do Imposto de Renda, bem como dados derivados que compõem o FPM, é possível realizar a análise de seus atuais cenários e ajudar a elucidar os entraves e observações apontadas na entrevista junto a FAMURS.

Ainda corroborando com as características supracitadas da pesquisa exploratória, é fundamental a realização de entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema de pesquisa, afim de que se construam informações bibliográficas, mas também informações experimentais.

Em relação à entrevista junto à Secretaria da Receita Federal, o objetivo será obter algumas informações acerca do Imposto de Renda, medidas de sua progressividade e demais apontamentos realizados pelos auditores entrevistados. Trata-se, portanto, de uma pesquisa de campo.

A pesquisa de campo caracteriza-se pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza-se coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa (FONSECA, 2002, p. 37).

Em relação à pesquisa realizada junto à FAMURS, é importante destacar que visa trazer as impressões dos municípios em relação às características do Imposto de Renda, elucidar, sob o viés municipal, a importância deste imposto para o financiamento dos mesmos e considerar alternativas que os municípios defendem para que tenha maior efetividade nos recursos arrecadados. Dentro deste conceito, a pesquisa ora em análise seguirá os moldes da pesquisa ex-post-facto. Sobre o tema, aborda Fonseca: “A pesquisa ex-post-facto tem por objetivo investigar possíveis relações de causa e efeito entre um determinado fato identificado pelo pesquisador e um fenômeno que ocorre posteriormente” (FONSECA, 2002, p. 32).

Desta forma, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro, introdutório, contém as informações preliminares acerca do assunto, bem como os objetivos que pautaram o estudo; seguido de (2) Referencial teórico que busca abarcar de forma mais completa os estudos e publicações já realizados sobre os diversos temas que compõem a análise; seguidos de (3) Análise das principais características dos valores distribuídos ao FPM, visando elucidar a Importância do Imposto de Renda para as administrações municipais, bem como trazer as principais características do gravame objeto de análise neste trabalho. No capítulo seguinte, (4) observa-se as posições adotadas pelos municípios e pela união sobre o tema efetividade do Imposto de Renda. Por fim, o capítulo final (5), apresenta as principais conclusões do autor com a pesquisa realizada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para expor adequadamente os temas que norteiam o presente trabalho, faz-se necessário organizar a revisão de leitura que contextualize e situe o leitor sobre (1) características do federalismo fiscal e seu impacto sobre as administrações locais; (2) o histórico do Imposto de Renda e o conceito de progressividade; (3) as características do FPM e seu significado para o financiamento dos municípios.

2.1 Do Federalismo Fiscal

2.1.1 Características

Inicialmente, é preciso definir o conceito e os motivos que levam uma nação a aderir o sistema federativo para após compreender especificamente o federalismo fiscal e sua importância na relação do Imposto de Renda com o FPM.

O poder unitário, este sendo centralizado, apresenta-se como um modelo não ideal para países com grande extensão territorial, pois estes apresentam, ao longo de seu território, diferentes questões climáticas, sociais, econômicas e culturais. Desta forma, a atribuição de competências trazida pela Constituição Federal de 1988 visou trazer maior dinâmica aos governos subnacionais:

Sobre o tema, é importante destacar que sua importância já era debatida antes mesmo da promulgação da Constituição Federal. Ataliba (1980, p. 9) afirma: “Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento rígido, cuja principal função é discriminar competência de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes”.

A descentralização de competências pelos seus estados e municípios, no caso do Brasil, aproxima as demandas da sociedade aos seus representantes e estes, em uma última instância, possuem maior legitimidade para o debate político junto ao governo central, no caso, a União. Tatiana Maria Silva de Lima destaca o aspecto relacionado a descentralização dos Estados federados:

Em outros termos, a descentralização se conceitua como uma repartição de poderes, ou seja, de um lado encontra-se a esfera federal (governo central) e de outro as unidades autônomas (estados-membros) que possuem relativa independência, autonomia, política organizacional e, principalmente, financeira (DE LIMA, 2008, p. 2).

A principal repartição de competências dar-se-á na área fiscal. Constatou Fernando Rezende (2010) que uma das questões centrais do regime federativo é distribuir os recursos fiscais de modo que todos disponham de uma capacidade de financiamento compatível com as respectivas responsabilidades.

O chamado federalismo fiscal norteia a capacidade de investimento dos governos e está continuamente em pauta. No tocante às distribuições do ao federalismo fiscal, percebe-se que a descentralização de competências tributárias não foi finalizada. Há disparidade da capacidade tributária entre os entes. Para fins de elucidação do que é a competência tributária, constatou Carrazza: “[...] é a aptidão para criar tributos descrevendo (ou alterando) por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais, a dizer, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas” (CARAZZA, 1991, p .83).

2.1.2 Dos impactos sobre os governos locais

Oriunda da época dos governos militares, a estratégia que caberia a União financiar o desenvolvimento econômico fragilizou o pacto federativo. A concentração da arrecadação chegou a ser de 3/4 para a União em relação aos Estados e Municípios, e aliada ao fato de não ter diminuído os encargos executivos que os governos subnacionais detinham, trouxe enfraquecimento ao pacto federativo, pois centralizava grande parte da capacidade tributária e as responsabilidades na União.

A pressão dos Estados e Municípios foi tamanha que obrigou a União a tomar medidas de redistribuição de recursos. A institucionalização destas medidas veio com a Constituição Federal/88, o que assegurou transferências entre os governos, a fim de que diminuíssem as disparidades.

Em contrapartida, a União buscou compensar a sua perda de receitas realizando, sistematicamente, a criação de diversos mecanismos para auferir recursos sem que estes fossem diretamente partilhados com os governos subnacionais, especialmente mediante o estabelecimento de contribuições que não entram na repartição via transferências constitucionais.

Dentro do atual cenário, temos, segundo a Constituição Federal, os municípios com os seguintes impostos sob sua competência: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); imposto sobre a propriedade imóvel localizado na zona urbana ou com destinação urbana; Imposto sobre transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITBI; e Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

É interessante notar que os mecanismos de arrecadação dispostos na constituição não dialogam em mesma proporção com as competências atribuídas na Carta Magna. A respeito do assunto, a Constituição Federal prevê:

Art. 30. Compete aos Municípios: (EC nº 53/2006):

I–legislar sobre assuntos de interesse local;

II–suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III–instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV–criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V–organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI–manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;

VII–prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII–promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX–promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual (BRASIL, 1988).

Neste cenário, podemos observar o tamanho do significado do FPM para ao gasto público municipal. É importante salientar que a baixa capacidade tributária não dialoga com as obrigações de um governo local. No Brasil, há vinculações de receita de 15% para Saúde¹ e de 25% para Educação², folha de pagamento, entre outros diversos direcionamentos de suas receitas.

2.2 Do Imposto de Renda

2.2.1 Gênese e evolução

O Imposto de Renda brasileiro foi instituído pela lei nº 4.625 em 31 de dezembro de 1922, acompanhando a expansão do mesmo em diversos outros países e visando adaptá-lo ao Brasil.

Tão logo tenha sido instituído o Imposto de Renda começaram os debates acerca de sua progressiva e ligações junto à economia. De fato, no primeiro modelo concebido, a tributação não era geral e explorações do capital ou eram totalmente isentas ou possuíam a benesse de altas taxas de isenções. As alíquotas aplicadas foram sendo adaptadas e o imposto ganhando contornos de progressividade. Em 1922, a alíquota aplicada era de até 8%, em 1926 subiu para 10% e em 1931, no governo Vargas, foi elevada para até 15%. Em 1961, a tabela do Imposto de Renda chegou a ter uma alíquota de 60% para quem recebia mais de 800 vezes o salário mínimo da época, mostrando que o Imposto finalmente adotara um caráter progressivo e juntamente com a sua característica de ser um imposto direto contribuía para a justiça social tributária.

A insuficiência do sistema tributário como um todo, à época, resultou no movimento de ampliar a tributação sobre os rendimentos do capital, medida impopular para as elites econômicas, que foram amplamente contra e autores de pressão para reestabelecimento de uma tributação flexível, contudo, barravam nas poucas alternativas que o governo brasileiro possuía para aumentar seu grau de investimento. As mudanças ocorridas em 1964 com o golpe militar viabilizaram mudanças institucionais que encontravam, anteriormente, diversas resistências.

¹ Lei Complementar nº 141, 2012, art. 7º.

² Constituição Federal, 1988, art. 212.

Visando aumento de arrecadação de tributos e flexibilizar os setores empresariais, foi institucionalizado o Código Tributário Nacional (CTN), através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O referido código serviu como base para a relação tributação e sociedade da Constituição Federal de 1988, sendo recepcionado com força de lei complementar.

A partir da década de 70, iniciou-se um processo de ampla divulgação do Imposto de Renda através de campanhas publicitárias trazendo as informações do Imposto de Renda para a população e os moldes do imposto de renda se mantiveram sem muitas alterações significativas;

As principais mudanças nas políticas fiscais brasileiras que seguiram ao CTN apontam para uma grande influência ideológica vigente no mundo. Segundo Gobetti e Orair (2016, p. 8), a tributação da renda começou a ser alvo de questionamentos em diversos países nos anos 80, como os Estados Unidos e a Inglaterra, resultando, conseqüentemente, em diminuição das escalas do Imposto de Renda em seus países e servindo como exemplo para diversos outros que buscavam entrar na rota do investimento.

Segundo Gobetti e Orair (2016), ainda sobre influência do que acontecia em diversos outros países, no Brasil, os atos governamentais que desoneraram a riqueza tiveram pontos importantes no governo Sarney, sendo a mais significativa ocorrida em 1989, quando foram reduzidas as faixas do Imposto de Renda de onze para apenas três, limitando, por conseguinte, a progressividade do referido imposto, trazendo uma contradição ao modelo de Constituição Federal direcionada ao bem estar social que vigia.

Passada a alteração no imposto de Renda, outra importante desoneração da riqueza ocorreu em 1995, ao final do primeiro ano do governo de Fernando Henrique Cardoso. Juntamente com as diversas alterações instituídas em função da visão de Estado e desenvolvimento econômico por parte de FHC, o capital voltou a ser centro das atenções, culminando na lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1995, que instituiu tratamento diferenciado em relação à tributação de lucros e dividendos³. Para

³ Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

Gobetti e Orair (2016, p. 20) “não é preciso grandes análises para perceber que a isenção de dividendos implica em renúncia de receitas para o governo e favorece a concentração de renda.”.

2.2.2 Conceito de progressividade

A progressividade do Imposto de Renda é fundamental para que haja isonomia entre as diversas camadas sociais. Seu conceito primordial foi incluído na Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988, art. 145, § 1º).

Cabe ressaltar a importância do Imposto de Renda progressivo pois ele é o principal imposto direto existente no ordenamento tributário brasileiro. Uma característica marcante da tributação indireta é que esta será direcionada ao consumidor final, mesmo que este não seja designado pela lei. Quando o código tributário atribui o ônus ao responsável pelo tributo⁴, temos o chamado de contribuinte de direito⁵, no caso do Imposto de Renda. No caso dos tributos indiretos, o consumidor final, mesmo não designado pela lei, suportará a carga tributária, sendo chamado de contribuinte de fato. O consumidor final arcará com alíquotas fixas, independentemente de sua renda⁶.

A necessidade de uma política tributária progressiva é fundamental para correção de desigualdades sociais históricas e meio para afirmação de um estado que intervenha na economia. Acerca do assunto, asseverou Fábio Ávila De Castro:

⁴ Como exemplo, utiliza-se o Imposto de Renda. Código Tributário Nacional, SEÇÃO IV, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

⁵ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

⁶ Como exemplo, utiliza-se o Imposto sobre a Importação. Código Tributário Nacional, SEÇÃO I, Art. 22. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

A questão da progressividade trata, basicamente, de quem suporta a carga tributária, sendo central para a formulação da política tributária. Entretanto, esse assunto não pode ser tratado somente pela ótica econômica, pois envolve também questões de filosofia moral ou ética, visto que os economistas não podem estabelecer quais pessoas são mais merecedoras no contexto da sociedade (DE CASTRO, 2014, p. 56).

Dentro do atual cenário de austeridade fiscal que predomina no maistream econômico, o debate acerca da progressividade torna-se um aliado também como mecanismo de aumento de receitas e estabilização da economia. Segundo Lambert (2001, p. 178), uma defesa contemporânea da progressividade consiste no efeito de estabilização na macroeconomia, pois à medida que a renda total aumenta a receita tributária também aumenta.

2.3 Do Fundo de Participação dos Municípios

2.3.1 Do histórico e evolução

A ocorrência de transferências intergovernamentais é de praxe em regimes federativos. O Brasil é uma federação que se destaca pelo alto grau de transferências intergovernamentais (MARCOS; MIRANDA; COSSIO, 2008). O objetivo central a ser atingido com as transferências constitucionais está no rateio da arrecadação, de forma a diminuir as desigualdades regionais e de promover o crescimento social e econômico entre estados e municípios.

As primeiras experiências com transferências intergovernamentais no Brasil aconteceram a partir da Constituição de 1946, a consolidação, entretanto, ocorre nos anos subsequentes. Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18 propunha diversas alterações no sistema tributário nacional, alterando impostos tanto da União como dos Estados e Municípios⁷, o que gerou um desequilíbrio nas finanças municipais e estaduais em razão da centralização de recolhimentos de competência da União. Em um movimento de tornar mais equânime as finanças dos governos municipais e estados, a Emenda Constitucional nº 18 criou Fundo de Participação

⁷ BRASIL. Constituição Federal de 1988, Emenda Constitucional nº 18, 1965, art. 1º.

dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), por meio dos quais a União passaria a redistribuir as receitas (GASPARINI; MIRANDA, 2006).

A reforma tributária de 1967 gerou uma racionalização do sistema e a divisão de responsabilidades tributárias entre União, estados e municípios. No entanto, a racionalização do sistema centralizou os recursos com a União, resultando em assimetria verticalizada⁸. Para contrabalançar a escassez financeira em estados e municípios e para redirecionar regionalmente a disponibilidade de verbas públicas, foi elaborado um sistema de transferências intergovernamentais. Diante da necessidade de horizontalizar os recursos de maneira mais justa, foram instituídos o Fundo de Participação de Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) com características redistributivas, cujas fontes de recursos eram a arrecadação federal do IPI e do IR.

À época, foi estabelecido o percentual de 10% dos valores arrecadados pelo Imposto de Renda e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados para cada fundo (FPE e FPM), sendo abatidos os incentivos fiscais, restituições e demais deduções legais. Observou-se uma distribuição de 20% aos Estados e aos Municípios ao passo que a União detinha ainda 80% do montante arrecadado.

Em 1966, Código Tributário Nacional foi estabelecido pela Lei nº 5.172 e trouxe nova alteração para o Fundo de Participação dos Municípios. A contar de 1967, sendo sua distribuição baseada somente na quantidade populacional dos municípios⁹. Para possibilitar tal distribuição, a referida Lei apresentava uma relação de faixas populacionais como critérios de distribuição, a saber: “Art. 91. Do Fundo de Participação dos Municípios a que se refere o art. 86, serão atribuídos: I - 10% (dez por cento) aos Municípios das Capitais dos Estados; II - 90% (noventa por cento) aos demais Municípios do País.[...]”¹⁰.

A Constituição de 1988 recepcionou a regulamentação trazida pelo CTN com força de Lei Complementar e ainda majorou, de forma gradativa, o percentual de participação no IPI e IR até o valor de 22,5%. No ano seguinte, a Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, regulamenta a ordem de entrega dos valores

⁸ CNM. O FPM – Fundo de Participação de Municípios. Nota Técnica nº 16/2017. Brasília, 27 de março de 2017. Confederação Nacional dos Municípios. 17p.

⁹ SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais:** Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Brasília, setembro de 2012. p. 01.

¹⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, art. 91, 1966.

fazendo com que os recursos arrecadados do primeiro ao décimo dia de cada mês fossem repassados até o vigésimo dia do mês subsequente; recursos arrecadados do décimo primeiro ao vigésimo dia de cada mês fossem repassados até o trigésimo dia do mês subsequente; e recursos arrecadados do vigésimo primeiro dia ao final de cada mês fossem repassados até o décimo dia do mês subsequente.

Mais tarde a Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996, determinou que a União deveria organizar e financiar um sistema de ensino público, com a finalidade de garantir um padrão mínimo de qualidade no ensino público, além de buscar garantir oportunidades educacionais equânimes. Por esta razão é criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF. As fontes de recursos para o FUNDEF foram as seguintes: 1) pelo menos 15% da parcela de IR e IPI que a União destina ao FPE e ao FPM; 2) pelo menos 15% dos valores arrecadados pelo Estado com ICMS e com IPI-Exportação; 3) Se os valores mínimos nacionais por aluno não fossem alcançados, a União deveria completar estes valores.

Em 2006 a Emenda Constitucional nº 53 substituiu o FUNDEF pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico e de Valorização do Magistério – FUNDEB. O FUNDEB incorporou todas as fontes de recursos do FUNDEF, majorando a porcentagem aplicada e acrescentando mais algumas fontes. Até então os municípios tinham direito sobre 50% da arrecadação da União de ITR; 50% da arrecadação dos Estados de IPVA; e de 25% da arrecadação de ICMS dos Estados¹¹. A partir de então o FUNDEB teria direito a 20% da parcela recebida pelos municípios referente a cada um destes impostos, além de ter direito a 20% dos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios pela União em razão da arrecadação de IPI e de IR.

Em 2007 a Emenda Constitucional nº 55 acresce em 1% a alíquota reservada ao repasse da União, devendo esta parcela ser entregue nos primeiros dez dias de dezembro de cada ano. Em 2014 a Emenda Constitucional nº 84 adicionou mais 1% ao valor que deve ser repassado, mas este valor deve ser entregue nos primeiros dez dias de julho de cada ano. Desta forma a alíquota que antes era de 22,5%, tornou-se 23,5% em 2007, e em 2014 o Fundo de Participação dos Municípios

¹¹ BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 158, incisos II, III e IV.

passou a representar 24,5% dos valores de IPI e IR recolhidos pela União (descontados os incentivos fiscais, restituições e outras deduções legais)¹².

5.3.2 Da importância do FPM para o financiamento dos municípios

O FPM tem se tornado primordial para manter a capacidade de investimento de grande parte de municípios. Acerca da importância do FPM para o financiamento dos municípios temos:

A alta dependência de receitas de transferências é generalizada. Apenas os municípios mais populosos exibem receitas correntes um pouco mais significativas. Nos municípios com até 50 mil habitantes, que representam 88% do total de governos locais, a dependência em relação às transferências supera 80% da receita total (MARCOS; MIRANDA; COSSIO, 2008, p. 26).

A importância do FPM para os municípios se torna ainda mais clara quando analisamos a arrecadação *per capita*. Bremaeker (2017, p. 2), em uma análise com base no ano de 2015, constatou que a receita per capita média dos municípios brasileiros é de R\$ 2.809,27. Apenas R\$ 484,40 correspondem à receita tributária e R\$1.862,95 correspondem às receitas de transferências – dentre elas majoritariamente o FPM.

Segundo Bremaeker (2011), o FPM é a principal fonte de recursos de 81% dos municípios do Brasil. A filosofia da distribuição é de entregar mais recursos, em valores *per capita*, aos municípios de menor porte demográfico. A justificativa apresentada para essa distribuição prende-se a dois fatores: 1) quanto menor o porte do município, menor sua capacidade de consumo e, por consequência, menor sua participação no ICMS estadual; 2) quanto menor o município, menor é sua arrecadação tributária própria.

Sobre este aspecto, Bremaeker (2011), destaca:

[...] existe uma forte concentração da receita tributária nos municípios de maior porte demográfico, que são aqueles mais urbanos. Estes poucos municípios, com população superior a 200 mil habitantes, concentram nada

¹² SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais:** Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Brasília, setembro de 2012, p. 01.

menos que 73,98% de toda a receita tributária do conjunto dos municípios do país (BREMAKER, 2017, p. 5).

Do exposto até aqui, referente à gênese e evolução depreende-se que a relação de dependência do município e a distribuição do FMP estão intimamente ligadas ao tamanho do município, evidenciando seu caráter redistributivo.

3 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Consoante os procedimentos metodológicos do presente trabalho, a análise do impacto do Imposto de Renda na Administração Pública Municipal pode ser dividida em três etapas: a primeira, (1) análise documental das informações divulgadas pela Secretaria da Receita Federal, bem como outros materiais à disposição; seguida de (2) entrevista realizada com representantes da FAMURS sobre o tema efetividade do IR, para coletar a percepção dos municípios sobre o tema e complementada por (3) entrevista com Auditor da Receita Federal para coletar a percepção da união sobre o tema.

3.1 Principais considerações para análise de informações

Conforme já explicitado na exposição do tema de pesquisa, o FPM é composto do produto da arrecadação do IR e IPI. Para obtermos, pois, a mais clara análise da importância do IR para a Administração Pública Municipal é necessário analisar ambos os tributos de forma isolada, em que pese união da arrecadação na hora de realizar as transferências para o FPM. Todavia, cabe destacar que o IPI, por ter em sua natureza a extra fiscalidade, é imposto de intervenção no domínio econômico, ou seja, é imposto regular de mercado. Suas variações – seja para isenção ou majoração de alíquotas – são de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo e constituem-se em decisões políticas. O IR, por seu turno, é tributo com função exclusivamente arrecadatória e carrega em suas tabelas escalonadas progressivamente o princípio do respeito à capacidade contributiva e a progressividade.

3.2 Arrecadação Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados

A Tabela 1 apresenta informações referentes à arrecadação do IR e IPI obtidas junto à divulgação de dados realizada pela Secretaria da Receita Federal referentes à série histórica 2012 – 2017 e suas variações percentuais:

Tabela 1 - Arrecadação IR e IPI 2012 – 2017 (R\$ milhões)

Tributo	2012	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%
Imposto de Renda	265.630,94	298.840,64	14,75	319.506,18	6,91	341.964,79	7,02	386.789,23	13,10	332.171,00	-14,12
Pessoa Física	22.499,13	24.188,33	7,50	25.782,09	6,58	27.198,66	5,49	28.284,50	3,99	30.504,00	7,85
Pessoa Jurídica	92.589,20	109.316,36	16,72	109.019,96	-0,27	104.910,17	-3,76	131.180,67	25,04	113.815,00	-3,23
Retido na Fonte	150.542,41	165.335,95	9,82	184.794,12	11,76	209.855,96	13,56	227.324,06	8,32	187.852,00	-7,36
IPI	42.655,83	42.922,81	0,62	49.201,55	14,62	48.048,71	-2,34	41.851,41	-12,89	47.041,00	12,40

Fonte: Elaborada pelo autor a partir das informações da Secretaria da Receita Federal (2018).

De imediato, em uma simples separação das duas rubricas, observa-se a importância do IR. No ano de 2012, a contribuição na arrecadação e, conseqüentemente, o impacto nos valores distribuídos ao FPM foi em torno de 6,2 vezes maior que o IPI.

No ano de 2013, todas as receitas possuíram crescimento, contudo, a proporção chama atenção: o IR apresentou a maior variação positiva do período ora em análise e obteve 14,75% ao passo que o IPI marcou avanço de discretos 0,62%. A proporcionalidade entre o ingresso de receitas oriundos do IR e do IPI alarga-se ao analisarmos a série histórica 2012 a 2017 como um todo. A arrecadação no ano de 2012 foi de R\$ 264.630,94 bilhões, com crescimento contínuo até alcançar R\$ 386.789,23 bilhões em 2016; O IPI, entretanto, não acompanhou esse crescimento e no ano de 2016 apresentou R\$ 41.851,41 bilhões de reais ingressantes aos cofres da União, valor inferior aos R\$ 42.655,83 bilhões atingidos no ano de 2012. A explicação para fenômeno está na recessão econômica que enfrenta-se e a necessidade contínua do ente político responsável pelo presente gravame em intervir e estimular o crescimento econômico do país.

A lógica implícita está em abrir mão de parte da arrecadação do IPI para que o mercado aqueça e volte a obter números satisfatórios na atividade econômica. Incentiva-se, pois, toda a cadeia produtiva e demais ramificações que dela decorrem, como a arrecadação de outros tributos dos entes subnacionais – como o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de competência dos estados, e o Imposto Sobre Serviços (ISS) que compete aos municípios.

Outra observação necessária é que a lógica da extra fiscalidade não dialoga explicitamente com a construção de um sistema tributário mais coeso e que logre êxito em diminuir as injustiças sociais pois está restrito aos tributos indiretos,

regressivos por natureza. Depreende-se pois, a importância do IR para arrecadação da União e principalmente para a Administração Pública Municipal pois é a base constitutiva do FPM.

Cabe ainda pontuar o dado que parece fugir à curva nesse período de seis anos. O IPI, no ano de 2017, apresentou crescimento de 12,40% em relação ao ano de 2016 ao passo que o IR apresentou uma queda de 14,12% realizando a mesma análise. Ainda assim, no ano de 2017, a proporção da arrecadação entre ambas as rubricas se manteve sete vezes maior para o IR.

3.3 Impacto no Produto Interno Bruto (PIB)

Abaixo, na Tabela 2, segue informações obtidas junto à divulgação de dados realizada pela Secretaria da Receita Federal:

Tabela 2 - Porcentagem participação no PIB

Tributo	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Imposto de Renda	5,52%	5,61%	5,53%	5,70%	6,18%	5,06%
Pessoa Física	0,47%	0,45%	0,45%	0,45%	0,45%	0,47%
Pessoa Jurídica	1,92%	2,05%	1,89%	1,75%	2,10%	1,74%
Retido na Fonte	3,13%	3,10%	3,20%	3,50%	3,63%	2,86%
IPI	0,89%	0,81%	0,85%	0,80%	0,67%	0,72%

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de informações da Receita Federal (2018).

O exame do impacto que os referidos impostos possuem no Produto Interno Bruto (PIB) é um mecanismo que ajuda a ilustrar as grandezas dos tributos ora em análise. Em tempo, cabe aqui elucidar que o PIB é caracterizado pelo total de valores contabilizados a partir dos bens e serviços produzidos no país.

A participação do IR no PIB tem se mostrado bastante estável – exceção ao ano de 2014 em que teve queda de 0,08% em relação à 2013 – e atinge a marca de 6,18% em 2016. Novamente, observamos que o IPI possui valores bem menores no quesito participação no PIB, oscilando em quedas como ocorridas no ano de 2013 e 2015, mas, principalmente, no ano de 2016 que obteve a marca de 0,67%.

Depreende-se a importância que o Imposto de Renda tem na Administração Pública Municipal. Como o FPM é composto pelo produto da arrecadação dos dois gravames ora em análise, e há, analisando a série histórica, uma enorme diferença

da arrecadação de ambos e também da natureza dos dois impostos, é fundamental observar que as demandas dos municípios devem ser mais focadas no IR, visto que embora não sejam titulares da capacidade tributária, a Constituição Federal os consagra como titulares da sua parcela das receitas

Analisemos, pois, na sessão a seguir, como essas diferenças nos tributos – um mais estável e em crescente aumento e outro mais instável e relacionado à produção industrial – impactam o montante destinados aos municípios através das transferências de recursos via FPM.

3.4 Do montante repassado ao FPM

Antes de realizar qualquer exame da evolução dos recursos repassados para o FPM é preciso considerar que durante o período analisado – 2012 a 2017 – houve alteração da porcentagem entregue ao fundo. Em 2014, a Emenda Constitucional nº 84 adicionou mais 1% ao valor que deve ser entregue aos municípios, o que implica, por conseguinte, aumento nos valores distribuídos, sem necessariamente estarem ligados ao fato de uma maior efetividade do IPI e IR. Pontua-se que a tabela abaixo apresentada contém os valores já deduzidos de 20% destinados ao FUNDEB.

Tabela 3 – Montante distribuído pelo FPM

Ano	Valor Transferido	Variação
2012	R\$ 54.746.846.968,82	-
2013	R\$ 58.878.035.229,07	7,5460%
2014	R\$ 64.158.174.315,75	8,9679%
2015	R\$ 68.398.980.853,00	6,6099%
2016	R\$ 79.910.745.230,15	16,8303%
2017	R\$ 77.634.613.207,52	-2,8483%

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de informações da Secretaria do Tesouro Nacional (2018).

Anteriormente à Emenda Constitucional nº 84, isto é, nos anos de 2012 e 2013 podemos observar que os valores repassados se mantiveram sem uma alteração significativa. A partir do momento em que a distribuição total do FPM foi de 23,5% para 24,5%, há incremento no montante distribuído, contudo, é importante salientar que esse novo resultado não está ligado ao fato de uma maior arrecadação

de ambos os tributos em análise pois, como já vimos, no ano de 2016 o IPI apresentou queda de quase 7 bilhões de reais em relação ao ano de 2015.

O dado mais ilustrativo que reflete a grandeza de ambos os tributos para o financiamento municipal é a queda dos valores repassados via FPM em 2017. No ano de 2017, o IPI apresentou aumento de 12,40% e ainda assim não foi o bastante para manter os valores distribuídos no ano anterior haja vista a queda de 14,12% na arrecadação sobre a renda.

3.5 Das renúncias fiscais

Uma vez apresentado o impacto do Imposto de Renda e sua importância para os municípios brasileiros, é necessário colocar em debate alguns outros aspectos fundamentais da situação do tributo. As renúncias fiscais por parte da União e a progressividade do Imposto de Renda são constantemente colocadas em pauta. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) estabelece que as renúncias compreendem a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições¹³.

Nesta lógica, ao abrir mão das receitas vinculadas ao Imposto de Renda, a União realiza atos que impactam também os governos subnacionais. Há, de fato, uma vasta lista de renúncias vigentes, sendo elas promovidas por determinado período, mas usualmente renovadas.

6.5.1 Principais renúncias fiscais relacionadas ao Imposto de Renda do último quinquênio e recente manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

Para tornar mais claros os objetos de renúncia por parte da União, optou-se por individualizar cada lei instituidora e o impacto financeiro que as mesmas terão. Há que se mencionar que existem outras renúncias fiscais no período, contudo,

¹³ Lei Complementar nº 101/2000, artigo 14, § 1º.

possuem pouco impacto financeiro ou não estão ligadas unicamente ao Imposto de Renda.

A Medida Provisória nº 795 (Lei nº 13.586/2017) gerou seu impacto sobre Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL). A alteração proposta foi que para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL poderão ser integralmente deduzidas as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas atividades de exploração e produção de jazidas de petróleo e de gás natural. O impacto previsto é de R\$ 5.461,6 bilhões apenas em 2018.

A Medida Provisória nº 713 (Lei nº 13.315, de 20/06/2016) tem seu impacto exclusivamente sobre o Imposto Sobre Renda de Pessoa Física (IRPF). A lei previu redução da alíquota incidente sobre valores remetidos ao exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais em viagens, de 25% para 6%. O impacto foi de R\$ 627,4 milhões em 2016 e R\$ 746,7 milhões em 2017. Sua vigência ocorrerá até o término do ano fiscal de 2019.

A Lei nº 13.155, de 31/08/2015, tem seu impacto dividido sobre IRPF e IRPJ. Foi autorizada a prorrogação do Incentivo ao Desporto com dedução do IR devido para projetos esportivos aprovados pelo Ministério do Esporte. O Impacto financeiro foi de R\$ 226 milhões em 2016 e R\$ 241 milhões em 2017. A prorrogação possui vigência até 31/12/2022.

A Medida Provisória nº 651, Lei nº 13.043 de 09/07/2014, institui renúncia sobre o IRPF. Consoante a lei, há nova regra para a tributação de fundos de índice de renda fixa (ETF). O impacto foi de R\$ 83 milhões em 2015, R\$ 92 milhões em 2016 e R\$ 102 milhões em 2017. Não há menção de término para a nova regram sendo, portanto, renúncia de prazo indeterminado. Ainda na mesma lei, nos artigos 16 a 19, há prorrogação do prazo de emissão das debentures incentivadas. E pagamento de IR exclusivo na fonte sobre os rendimentos com alíquota de 0% para pessoa física e alíquota de 15% para pessoa jurídica. O impacto foi de R\$ 96 milhões em 2016 e de R\$ 192 milhões em 2017.

A Medida Provisória nº 656 - Lei nº 13.097 de 07/10/2014 – atua sobre o IRPF. Há prorrogação da dedução do IR devido da contribuição patronal do empregador doméstico, tendo o impacto de R\$ 619 milhões em 2015, R\$ 666 milhões em 2016 e R\$ 713 milhões em 2017. Possui vigência até 31/12/2018. A

mesma lei prevê também alteração das regras para a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSLL das provisões de perdas com devedores. O impacto de R\$ 839 milhões em 2015, R\$ 1,2 bilhão em 2016 e R\$ 2,61 bilhões em 2017.

As renúncias fiscais naturalmente possuem impacto sobre a administração pública municipal, pois os montantes não arrecadados logicamente deixam de ser repassados para os cofres dos entes subnacionais. Em relação ao FPM, há um agravante, pois, como visto ao longo do presente trabalho o gravame possui a extra fiscalidade como característica.

O assunto foi objeto de debate no Supremo Tribunal Federal (STF), em 2016, e restou julgado o Recurso Extraordinário 705.423. O município de Itabi, localizado no Estado do Sergipe, pleiteava que as receitas tributárias que compõe o FPM fossem calculadas e distribuídas com base na receita bruta dos impostos, ou seja, sem considerar quaisquer renúncias ou benefícios fiscais, resguardando assim os caixas municipais frente às diversas decisões políticas que a União poderia tomar enquanto ente responsável pelos dois impostos – IPI e IR. A orientação decidida pelo Supremo foi de que a expressão “produto da arrecadação sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados” deve ser entendida como o resultado efetivo da arrecadação. Não há, pois, nenhuma vinculação que determine que a União deva absorver as potenciais perdas que os municípios poderiam ter em razão da política adotada.

3.6 Da progressividade da atual Tabela do Imposto de Renda

Observar a forma como um país tributa a renda de seus cidadãos revela muito sobre qual sociedade se pretende formar. Dos mecanismos de financiamento do Estado para execução de políticas públicas e obter um arranjo social mais equânime, a tributação da renda se mostra a mais correta.

O Brasil possui algumas características que impedem uma maior progressividade do seu Imposto de Renda e conseqüentemente, queda na arrecadação da União e dos entes subnacionais. Cidadãos que recebem mais de trinta salários mínimos contribuem em taxa efetiva, segundo a atual tabela do Imposto de Renda, de forma regressiva e é importante ressaltar que esse fenômeno

ocorre justamente quando atinge a população que detém maior poder econômico. Não há, portanto, rompimento total do gravame em relação aos impostos indiretos.

Também se depreende que há uma limitação da participação da população mais rica do país no financiamento do Estado, um claro desrespeito ao princípio da solidariedade que se espera de países que buscam redução nas diferenças sociais.

É de suma importância colocar o presente debate no campo político e não só no campo técnico. Socialmente falando, o debate do Imposto de Renda é normalmente discutido apenas no campo técnico, restando uma lacuna de envolvimento entre a sociedade e o ente político. Os recentes trabalhos divulgados pela Secretaria da Receita Federal e a atuação de diversos atores como o Instituto de Justiça Fiscal (IJF) realizam a aproximação do conhecimento técnico à população, de modo que esta se apropria das informações e pode questionar seus representantes que usualmente governam apenas para uma parcela da população.

Tomando por base o Imposto de Renda em outros países, o Brasil está amplamente em desvantagem. Por um lado, possuímos uma carga tributária similar aos principais países membros da OCDE, e por outro, temos uma das menores taxas de participação do Imposto de Renda na carga tributária total (Figura 1):

Figura 1 - Participação do Imposto de Renda na carga tributária bruta

PAIS	RENDA	BENS E SERVIÇOS	PROPRIEDADE	OUTROS
Denmark	63%	32%	4%	1%
Trinidad and Tobago	62%	26%	2%	11%
Australia	57%	26%	11%	5%
New Zealand	56%	38%	6%	0%
United States	49%	17%	10%	24%
Canada	48%	23%	12%	17%
Iceland	47%	32%	5%	15%
Switzerland	46%	22%	7%	25%
Ireland	43%	33%	6%	17%
Norway	39%	30%	3%	27%
Mexico	39%	35%	2%	22%
Chile	36%	54%	4%	5%
Luxembourg	36%	25%	9%	29%
Peru	36%	48%	2%	14%
Sweden	36%	28%	2%	33%
Belgium	36%	24%	8%	32%
United Kingdom	35%	33%	13%	19%
Finland	35%	32%	3%	29%
Jamaica	35%	56%	2%	7%
El Salvador	34%	51%	2%	13%
Italy	32%	27%	6%	34%
Colombia	32%	38%	11%	20%
Israel	31%	38%	11%	20%
Germany	31%	28%	3%	38%
Japan	31%	21%	8%	40%
Korea	30%	28%	12%	29%
Portugal	30%	38%	4%	27%
Austria	30%	27%	1%	41%
Belize	29%	59%	4%	8%
Guatemala	29%	53%	1%	17%
Dominican Republic	29%	66%	4%	0%
Nicaragua	29%	45%	1%	25%
Spain	28%	30%	8%	34%
Netherlands	28%	30%	4%	38%
Barbados	28%	47%	5%	21%
Honduras	28%	55%	2%	17%
Latvia	26%	41%	3%	29%
Panama	26%	30%	4%	41%
France	24%	24%	9%	43%
Estonia	23%	42%	1%	33%
Bolivia	23%	54%	1%	23%
Venezuela	23%	73%	0%	4%
Greece	22%	39%	8%	29%
Ecuador	22%	52%	1%	25%
Uruguay	22%	43%	8%	28%
Slovak Republic	22%	34%	1%	43%
Czech Republic	22%	33%	1%	43%
Brazil	21%	41%	6%	32%
Argentina	21%	47%	9%	23%
Turkey	20%	44%	5%	31%
Poland	20%	36%	4%	39%
Cuba	20%	53%	0%	27%
Costa Rica	19%	40%	2%	39%
Hungary	18%	44%	3%	34%
Slovenia	18%	40%	2%	40%
Paraguay	15%	56%	2%	27%
Bahamas	0%	68%	6%	26%
OECD - Average	34%	32%	6%	28%
Latin America and the Caribbean	27%	49%	4%	20%
Média Geral	31%	40%	5%	24%

Fonte: elaborado por Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tabela.¹⁴

¹⁴ Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

A Figura 1 é um excelente indicativo do Brasil em relação aos outros países da OCDE e América Latina. Dos 58 países integrantes, o Brasil ocupa a 49ª posição de participação da tributação da Renda em relação à carga tributária bruta, atrás inclusive de países que detêm tradição liberal para assuntos econômicos.

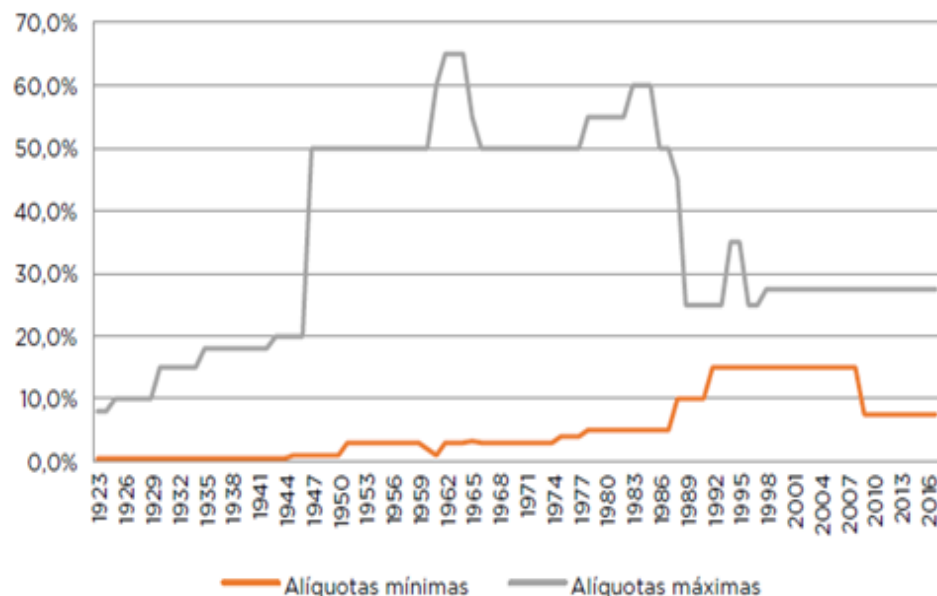
Além de tributarmos pouco a renda no Brasil, nossas alíquotas máximas estão muito distantes do observado nos demais países. Ao passo que países como os Estados Unidos aplicam alíquotas de até 45%, no Brasil a alíquota maior é de 27,5%, acarretando em um processo de engessamento do imposto de renda nas classes médias (Figura 2):

Figura 2 – Alíquotas mínimas e máximas do Imposto de Renda de Pessoa Física

ALÍQUOTAS MÍNIMAS E MÁXIMAS DO IRPF

BRASIL

1923-2017



Fonte: Elaborada por Jorge Abrahão de Castro, com dados de Nóbrega (2014) e Receita Federal.

Ao analisar a figura acima, nota-se que o Imposto de Renda perdeu, em partes, a característica da progressividade. As alterações realizadas nos anos de 1990, acompanhando a tendência mundial que caminhava em direção a uma flexibilização de rendimentos de classes mais altas - instituídas por decisões

políticas neoliberais - relativizaram a medida da progressividade do Imposto de Renda . Ao passo que no final dos anos 1980 tínhamos alíquotas máximas de 60% para os que auferiam maiores riquezas, hoje o montante caiu para menos da metade (27,5%) e se mantém igual para quem recebe R\$ 4.664,68 reais mensais.

Vige, no país, uma cultura de que o aumento da progressividade no Imposto de Renda contribuiria mais com o fantasma da carga tributária elevada. Na realidade, há que se considerar que a desigualdade social no país é tão alargada que boa parte da arrecadação, em alíquotas efetivas do Imposto de Renda, advém das classes médias. Há um achatamento nítido quando comparamos as classes sociais. Segundo Chieza (2018), contribuintes com renda superior a 340 salários mínimos mensais pagam uma alíquota efetiva de Imposto de Renda semelhante aos contribuintes que recebem 05 salários mínimos, 2%. O décimo (10%) mais ricos do país apropriaram-se, em 2014, de 54,1% da renda total.

Há, portanto, margem para que se arrecade mais e de forma mais coesa, tornando solidário o financiamento de serviços públicos e investimentos estatais.

3.7 DAS ENTREVISTAS COM REPRESENTAÇÕES DOS ENTES FEDERADOS ENVOLVIDOS

Após a elucidação do impacto do Imposto de Renda e Imposto Sobre Produtos Industrializados, é de suma importância agregar ao debate a percepção das representações dos entes federados envolvidos.

3.8 Das entrevistas junto à FAMURS

Representando os municípios do estado do Rio Grande do Sul, a FAMURS foi ouvida. Segundo a apresentação institucional, o fortalecimento do municipalismo conduz a atuação da Federação. Por isso, seu papel institucional é garantir a representatividade dos agentes locais. Combatendo a centralização de poder e de recursos na União e no Estado, a Famurs defende a revisão do pacto federativo, as reformas política e tributária e uma série de bandeiras de interesse das comunidades locais – e, portanto, da população¹⁵. Composta por 27 Associações Regionais, a entidade representa todas as 497 cidades gaúchas – reunindo prefeitos, vice-prefeitos, secretários, técnicos e órgãos da gestão pública municipal.

A entrevista foi realizada com a Cinara Ritter, que atua no setor de Receitas Municipais da FAMURS e Milton Mattana, sócio diretor da Masper Assessoria e que atua na assessoria tributária aos municípios, que gentilmente responderam algumas questões para elucidar a percepção dos municípios acerca da importância do Imposto de Renda e do Fundo de Participação dos Municípios.

Questionados acerca das transferências constitucionais e os desafios do federalismo fiscal brasileiro, Cinara salienta que:

FPM possui caráter redistributivo e é a principal fonte de receita dos municípios, especialmente o que possuem menos de dez mil habitantes. A importância do FPM é ainda mais visível quando analisada em relação ao custeio de serviços como saúde e educação, vinculados constitucionalmente. Ao passo que as receitas do FPM não possuem crescimento considerável, as despesas de custeio vêm aumentando. Os programas lançados por outros entes normalmente não abarcam toda a forma de financiamento, sendo usual que os municípios tenham que complementar a sua participação.¹⁶

¹⁵ Disponível em: <<http://www.famurs.com.br/apresentacao/>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

¹⁶ Dados da entrevista.

Como exemplo, a entrevistada salienta que, embora haja vinculação de 15% do orçamento para a saúde, a porcentagem de investimento dos municípios para a saúde varia de 22% a 24%. Portanto, na visão ora em análise, um dos principais empecilhos do federalismo fiscal, sob a ótica municipal, não está somente na questão de competência tributária, mas também do custeio das demandas.

Em relação aos principais mecanismos de receitas dos municípios, fora salientado que além do FPM, há grande atenção dada ao ICMS – visto que o mecanismo em que poderá haver acréscimos de receitas através da atuação municipal e atividade produtiva, através do valor adicionado. Milton Mattana complementa, afirmando que: “[...] também se pode considerar como um dos problemas do federalismo fiscal brasileiro que nem todas as receitas da União fazem parte do bolo tributário que será distribuído, como, por exemplo, as Contribuições – COFINS, CSLL entre outros”.

Salienta-se aqui que apenas a União possui competência tributária para a criação de novas contribuições

Acerca da Importância do Imposto de Renda e se há interesse político de endossar o debate de alteração da tabela, Milton aponta que há uma dificuldade de consenso entre todos os que estão envolvidos e, sobretudo, que a União possui a competência para legislar sobre o tema. Em complementação, Cinara aponta que há a CNM – Confederação Nacional dos Municípios – que atua de forma permanente em Brasília e que realiza a intermediação de todas as federações de municípios, sendo o Imposto de Renda um dos temas que abarcam a análise da Confederação.

Em relação às principais limitações percebidas em relação ao FPM, Cinara reafirmou:

[...] o FPM possui caráter redistributivo e que deve atender de forma principal aos municípios pequenos, especialmente até dez mil habitantes, em razão da baixa capacidade de receitas próprias. Os municípios maiores, por seu turno, acabam por ter mais opções frente à atividade econômica ali existente.¹⁷

Nesse sentido, um dos principais exemplos de pleitos em relação ao FPM está localizado nas faixas de habitantes e seus coeficientes de participação. Os municípios que possuem até dez mil cento e oitenta e oito habitantes recebem o

¹⁷ Dados da entrevista.

mesmo coeficiente de participação – 0.6. As demais faixas são organizadas de forma progressiva, sendo as duas faixas subsequentes com intervalos de três mil trezentos e noventa e cinco habitantes. Essa primeira faixa com um intervalo tão longo – até dez mil cento e oitenta e oito habitantes – acaba por materializar algumas injustiças na repartição entre os municípios. Analisando a capacidade de investimento por habitante, há uma série de disparidades.

Para fins de elucidação e exemplificação, Milton Mattana realizou o cálculo da capacidade de investimentos de algumas faixas populacionais localizadas dentro do coeficiente 0.6 – até dez mil cento e oitenta e oito habitantes. Municípios que possuem dois mil habitantes possuem o valor, aproximado, de R\$ 4.250,00 por habitante; os que possuem quatro mil habitantes, R\$ 2.125,00 e os que possuem dez mil habitantes R\$ 850,00. Citar complementando salientando que há debate em andamento para correção dessa assimetria.

Além da necessidade de criação de uma(s) faixa(s) adicionais ao primeiro escalão populacional, foi salientado outro fator que acaba por limitar a atuação do FPM. A medição populacional dos municípios é realizada pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – contudo, em razão do alto custo para realizar um censo completo, as populações são definidas por estimativas. Alguns municípios, entretanto, acabam por ficar muito próximos dos limites de faixa e de uma apuração anual para a outra, ocorre a queda do coeficiente do FPM. É o caso do município de Sinimbu, que recebeu estimativa populacional em 2018 de dez mil cento e oitenta e três pessoas, sendo o limite de faixa dez mil cento e oitenta e oito pessoas. A diferença de cinco habitantes na estimativa realizada pelo IBGE representa uma queda de quase três milhões de reais no orçamento municipal, que deverá ser absorvida já no próximo orçamento.

3.9 Da entrevista com auditor da Receita Federal

A Receita Federal, ou Secretaria da Receita Federal é um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, que tem como responsabilidade a administração dos tributos federais e o controle aduaneiro, além de atuar no combate à elisão e evasão fiscal. A entrevista foi realizada com o economista Dão Real Pereira dos Santos,

Auditor Fiscal da Receita Federal e diretor de Relações Institucionais do Instituto de Justiça Fiscal.

O Instituto Justiça Fiscal é uma associação civil, sem fins lucrativos, com sede em Porto Alegre/RS e atuação em todo o território nacional. Tem por finalidade o aperfeiçoamento do sistema fiscal com vistas a torná-lo mais justo e capaz de contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais. A sua criação está apoiada no pressuposto de que é necessário criar condições para que o debate sobre o sistema fiscal nacional e sobre a justiça fiscal não fique restrito a um conjunto reduzido de agentes, normalmente mais voltados à defesa de interesses privados, mas seja assimilada e apropriada por toda a sociedade, condição indispensável para se garantir a precedência do interesse público¹⁸.

Questionado sobre os principais desafios que se apresentam no federalismo fiscal brasileiro, Dão salienta que: “[...] nenhum federalismo fiscal se justifica sem repartição de receitas, não se sustentando apenas que cada ente possua sua capacidade arrecadatória, sendo necessária solidariedade dos entes mais abastados para que se logre êxito em diminuir as desigualdades sociais e regionais”. No caso do Brasil, os principais mecanismos existentes são o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, contudo, sempre que há alguma alteração na estrutura tributária destes gravames, a consequência também se estende aos demais. A centralização da competência tributária destes dois impostos na União gera uma instabilidade.

Aumentar a capacidade tributária e potencializar a efetividade dos tributos já existentes se apresenta como boas soluções, pois os estados e municípios hoje são titulares das receitas – em relação às distribuições dos gravames dos outros entes federados – mas não são titulares da competência tributária, diminuindo a capacidade de gestão dos percentuais. As transferências constitucionais são, em uma análise mais aprofundada, uma forma de mitigar a autonomia federativa para garantir um equilíbrio de aplicação e investimentos.

Dão aponta ainda que há no país, em relação aos desafios do federalismo fiscal:

¹⁸ Disponível em: <<http://ijf.org.br/>>. Acesso em: 24 out. 2018.

[...] uma necessidade de criar uma lógica de cooperação e não competição entre a União, Estados e Municípios. Similar ao existente em outros países como, por exemplo, na Alemanha, onde a diferença nas receitas entre os entes federados não poderá ultrapassar cinco pontos percentuais em relação aos demais, sendo que as regiões que possuem maior capacidade própria para arrecadação tornam-se provedora de recursos para as regiões que possuem menor capacidade econômica.¹⁹

Em relação ao debate da importância do Imposto de Renda, Dão salienta que a Constituição Federal – promulgada em 1988 – pressupunha o crescimento da arrecadação progressiva ao longo do tempo para financiamento de políticas públicas visando à consolidação e financiamento do estado de bem estar social.

Contudo, no ano subsequente, em 1989, há a redução das faixas de Imposto de Renda e de alíquota máxima, arrefecendo a equidade e justiça fiscal que havia sido proposta. Essa medida, aliada à desoneração de lucros e dividendos ocorrida em 1995, diminuiu a participação do “andar de cima” no financiamento do estado, o que também contribuiu para a inviabilização do pacto federativo.²⁰

Dão aponta que os debates estão direcionados a tornar o Imposto de Renda novamente mais progressivo. Ressalta que a atual tabela possui crescimento até os contribuintes que recebem trinta salários mínimos e a partir de então se torna regressivo. Em contrapartida a realidade supracitada, o debate que se coloca como alternativa em relação ao Imposto de Renda é a ideia de aumentar a isenção para quatro salários mínimos com a devida compensação no “andar de cima”. Com essa ação quase metade dos declarantes – aproximadamente treze milhões de pessoas - deixariam de contribuir, mas a receita não diminuiria, ao contrário, aumentaria exponencialmente, em razão do aumento de sua progressividade. Sob o olhar da dos municípios e estados, ao passo que perderiam parte da arrecadação do Imposto de Renda de seus servidores que percebem salários nessa faixa – uma vez que esse montante fica diretamente com o ente que possui vínculo empregatício – haveria uma compensação de circulação de dinheiro que aqueceria os comércios locais e a atividade produtiva como um todo. Dão ressalta ainda que o dinheiro que circula no comércio local majoritariamente não possui origem nas classes mais altas, visto que esses aplicam seus valores em bancos.

¹⁹ Dados da entrevista.

²⁰ Dados da entrevista.

Em relação às limitações do FPM, além das já citadas, Dão aponta que há uma dificuldade, em razão dos municípios serem titulares de parte das receitas oriundas do Imposto de Renda e do Imposto Sobre Produtos Industrializados e não receberem a competência tributária para gestão de seu quinhão da arrecadação. Trata-se de se vislumbrarem como detentores e responsáveis também pelo gravame. É preciso desmistificar a ideia de que as transferências constitucionais são uma benesse dada pelo ente que possui o tributo que será repassado. No caso do FPM, os municípios possuem resguarda constitucional sobre sua parcela.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos do presente trabalho eram apresentar as implicações do Imposto de Renda para a administração pública municipal – visto que é redistribuído aos demais entes via transferência constitucional, bem como apresentar os principais desafios que o atual formato desenvolve para alcançar maior efetividade do gravame. A sustentação teórica, legal e as principais reflexões já observadas sobre o tema foram destacadas. Como o tema aborda transversalmente outras características do sistema tributário como um todo, o referencial teórico abarcou também as perspectivas do federalismo fiscal, da progressividade dos tributos e do Fundo de Participação dos Municípios.

Para lograr êxito nos desafios propostos, foi realizada uma pesquisa exploratória, uma vez que o produto da arrecadação de ambos os gravames que integram o FPM acaba por prejudicar a análise individual de cada rubrica para o fundo. Foi feito uso de análises documentais divulgadas pelos entes federados envolvidos e se finalizou com duas entrevistas com informantes-chaves que possuem larga experiência teórica e prática com o tema.

Do ponto de vista do impacto do Imposto de Renda para a administração pública municipal, se constatou que o mesmo possui arrecadação anual em torno de sete vezes maior que o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo gravame basilar do FPM. Além da análise quantitativa, a abordagem qualitativa também foi capaz de diferenciar ambos os tributos e evidenciar a importância da arrecadação sobre a renda. Uma vez que o IPI possui natureza extrafiscal e possui maior flutuação de acordo com a necessidade de incentivo da movimentação econômica, ou seja, pauta-se por decisões políticas, o Imposto de Renda, por sua vez, está intimamente ligado à justiça social e a possibilidade de redução das desigualdades regionais entre os entes, e também redução das desigualdades sociais, uma vez que dos cidadãos recebem serviços públicos financiados também por este mecanismo.

Os desafios do atual formato da distribuição também foram apresentados e com as entrevistas realizadas foi possível identificar a percepção dos entes federados envolvidos. O produto final das entrevistas acerca do Imposto de Renda e as implicações na administração pública municipal evidenciou duas principais

linhas de melhorias: 1) nas distribuições internas das faixas do FPM e 2) na estrutura do próprio Imposto de Renda.

Conforme enfatizado por Sérgio Prado (2007), no contexto da centralização de recursos, é papel do Governo Federal instituir sistemas de transferências para ajustar o desequilíbrio financeiro entre as diferentes esferas de governo, e o Fundo de Participação dos Municípios surgiu com esta finalidade, buscando distribuir os valores arrecadados pela União, o que também auxiliaria a equilibrar as finanças dos municípios. Consoante exposição da FAMURS, concluímos que na prática o FPM logra êxito na função que originou sua criação. A característica de fundo de redistribuição, com o direcionamento prioritário para os municípios menores e, portanto, com menor atividade econômica e capacidade de auferir receitas próprias se garante preservada e se apresenta, de fato, como a principal fonte de receita. As entrevistas, entretanto, conduzem à necessidade de debater as faixas iniciais e seus respectivos coeficientes. No atual formato, há uma disparidade principalmente entre os municípios que possuem até dez mil habitantes, podendo a diferença de investimento por cidadão ser de até cinco vezes dentro da mesma faixa.

Fica evidente que a descentralização de responsabilidades para os municípios não foi acompanhada da descentralização de competências tributárias, o que acabou sobrecarregando os municípios no custeio dos programas vinculados e da própria gestão de investimentos e gestão administrativa. Conforme afirmam Gomes e Mac Dowell (2000), nos municípios menores estes recursos têm sido utilizados, em grande parte, para arcar com despesas da prefeitura, como a folha de pagamento, o que não gera resultados econômicos aos municípios e os torna cada vez mais dependentes das transferências constitucionais realizadas por meio do FPM.

Em relação aos desafios relacionados ao Imposto de Renda se depreende que possuem maior complexidade. A principal necessidade de revisão está relacionada com a progressividade do mesmo. Analisando a evolução do Imposto de Renda se constata que o mesmo foi demasiadamente restringido devido às pressões políticas e à ideologia que ganhou força na transição dos anos de 1980 para os 1990, moldando a atividade econômica dos comércios internacionais a fim de que se facilitasse a investimento de capital externo.

A Constituição Federal/88 foi moldada para instituir no país uma democratização das áreas econômica e política e, principalmente, para materializar a construção de um Estado de bem estar social. A lógica de arrecadação de impostos, nesse contexto, está intimamente relacionada à justiça fiscal e deveria respeitar sempre o princípio de solidariedade. Constata-se, entretanto, que as mudanças ocorridas no Imposto de Renda logo após a promulgação da Constituição Federal ferem diretamente as intenções de construção de uma sociedade mais equânime e agravam o pacto federativo. As políticas de desoneração de renda, lucros e dividendos reduziram a previsão de arrecadação imaginada pelo constituinte, uma vez que, à época, os moldes do Imposto de Renda – incluídas neste as transferências constitucionais – estavam alicerçados no gravame com diversas faixas salariais e escalonados com alíquotas progressivas.

Restou, pois, um impasse. Se por um lado se tem um arcabouço constitucional garantindo uma sociedade igualitária e organizando o financiamento do Estado pautado pela solidariedade e respeito à capacidade contributiva, por outro temos o principal gravame do país modificado por tendências que em nada dialogam com o contexto histórico no qual estamos inseridos. Decorre daí um dos grandes dilemas do federalismo fiscal, uma vez que as diminuições de faixas e de alíquotas reduziu a projeção de arrecadação, deixando um hiato entre responsabilidades e capacidade de investimento.

As entrevistas evidenciaram que existe uma dificuldade de o município se sentir responsável também pelo Imposto de Renda e endossar o debate da progressividade em campo político. A existência da titularidade de parte da receita oriunda do gravame de renda, aliada à falta da capacidade tributária de seu quinhão acaba por fragilizar o município ante as políticas de renúncias fiscais realizadas pela União. Cabe aqui ressaltar que julgamento do Recurso Extraordinário 705.423 realizado pelo Supremo Tribunal Federal e apresentado no decorrer do presente trabalho inviabiliza avanços nesse campo enquanto não haja distribuição da capacidade tributária.

A conclusão que pode ser evidenciar ao término deste estudo, uma vez demonstrado quantitativamente o impacto do Imposto de Renda, é que para alcançar maior efetividade na arrecadação, e, conseqüentemente, no financiamento de políticas públicas que visam à construção de uma sociedade mais equânime, é

necessário tornar a atual tabela mais progressiva e redistribuir a capacidade de gestão dos recursos entre os entes. O compartilhamento entre as competências tributárias auxiliará ainda na criação de uma identidade do município com o tributo ora analisado e poderá ser um interessante mecanismo para ajustar o federalismo fiscal brasileiro.

Aos futuros estudos sobre o tema, recomenda-se o aprofundamento na mensuração da capacidade arrecadatória de uma nova tabela do Imposto de Renda, bem como aproximação com os mecanismos aplicados no sistema tributário pelos países integrantes da OCDE, além do contínuo acompanhamento dos indicadores da atividade orçamental dos entes federados.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Princípio Federal, Rigidez Constitucional e Poder Judiciário. In: **Estudos de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo, 1980, p. 9-10.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei Ordinária nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, aos estados e municípios. Diário Oficial. Brasília, 1966.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora São Paulo, 1991.

CHIEZA, Rosa Ângela. **Reforma Tributária no Brasil: por que 95% dos cidadãos não apoiam?**. Instituto de Justiça Fiscal. Disponível em <<http://ijf.org.br/?p=3301>>. Acesso em: 24 out. 2018.

DE CASTRO, Fábio Ávila. **Imposto de renda da pessoa física: Comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014, 115 f. Tese (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia. Universidade de Brasília, Brasília. 2014.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Ceará: Universidade Estadual do Ceará, 2002.

GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo fundo de participação dos municípios**. Brasília, dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1243.pdf>. Acesso em: 17 maio 2018.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Editora Atlas., 2010.

GOMES, G. M.; DOWELL, M. C. **Descentralização Política, Federalismo Fiscal e Criação de Municípios: O que é Mau para o Econômico nem Sempre é Bom para o Social**. IPEA, Texto para Discussão n. 706. Brasília - DF. 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0706.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2018.

LIMA, Tatiana Maria Silva Mello de. O Federalismo Brasileiro: uma forma de Estado peculiar. **Estação Científica online**. Juiz de fora, n. 5, jan. 2008. Disponível em: <<http://portal.estacio.br/media/4351/10-o-federalismo-brasileiro-uma-forma-estado-peculiar.pdf>>. Acesso em: 08 maio 2018.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MENDES, Marcos; MIRANDA, Rogério Boueri; COSSIO, Fernando Blanco. **Transferências Intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma.** Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, abril/2008. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-40-transferencias-intergovernamentais-no-brasil-diagnostico-e-proposta-de-reforma>>. Acesso em: 13 maio 2018.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922–2013).** Brasília: Receita Federal, 2014.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade Tributária: A agenda negligenciada.** Rio de Janeiro, 2016.

PRADO, Sergio. **A Questão Fiscal na Federação Brasileira: diagnóstico e alternativas.** CEPAL/IPEA: Brasília, 2007. Disponível em: <http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2016** (Análise por tributo e bases de incidência). Brasília, dezembro de 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>>. Acesso em: 21 set. 2018.

REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v.15, n. 3, jul./set. 1995.

REZENDE, F. **Federalismo fiscal: em busca de um novo modelo.** In: OLIVEIRA, R.P.; SANTANA, W. (Org.). Educação e federalismo no Brasil: combater as desigualdades, garantir a diversidade. Brasília, DF

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Boletim Mensal do FPM.** Disponível em <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/-/transferencias-constitucionais-e-legais>>. Acesso em: 04 set. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais: Fundo de Participação dos Municípios - FPM.** Brasília, setembro de 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaFPM.pdf>. Acesso em: 04 maio 2018.

APÊNDICE A – Entrevista realizada com a FAMURS

Prezado entrevistado, no trabalho de pesquisa ora desenvolvido se faz necessária a percepção dos municípios acerca das características do Imposto de Renda, bem como sua implicação junto ao FPM.

- 1) Inicialmente, gostaria que falasse um pouco das obrigações que os municípios têm para com seus cidadãos, bem como a pouca autonomia tributária. Na sua visão, quais os principais desafios que se apresentam no federalismo fiscal brasileiro?
- 2) Via de regra, os pleitos e demandas trazidas pelos municípios visam uma equidade do federalismo fiscal no sentido de trazer mais competências (alternativas) tributárias para os municípios ou acabam sendo direcionadas aos aumentos de percentual nas distribuições constitucionais (FPM)? Por quê?
- 3) Ao longo do trabalho, foi constatado que a arrecadação do Imposto de Renda é em torno de sete vezes maior que o do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e sabemos que o Fundo de Participação dos Municípios é constituído do produto da arrecadação de ambos os gravames. Qual a opinião/ ou debate da FAMURS sobre a importância do IR para os municípios?
- 4) Analisando as características dos dois impostos (IPI/IR), observa-se que possuem características bem distintas. Enquanto o primeiro possui a extra fiscalidade em sua gênese, o segundo é imposto exclusivamente arrecadatário e tem status de imposto mais justo por se escalonado de acordo com as rendas do contribuinte. Há, contudo, mecanismos de aumentar sua progressividade visto que a alíquota máxima hoje é de 27,5% - muito aquém de outros países da OCDE. Existe interesse dos municípios em endossar em campo político os debates para atualização da tabela do IR?
- 5) Quais são as principais limitações que os municípios percebem em relação ao FPM?
- 6) Gostaria de complementar com mais alguma informação ou opinião que considere relevante sobre esta temática?

APÊNDICE B – Entrevista com Auditor da Receita Federal

Prezado entrevistado, no trabalho de pesquisa ora desenvolvido se faz necessária a percepção dos municípios acerca das características do Imposto de Renda, bem como sua implicação junto ao FPM

- 1) Inicialmente, gostaria que falasse um pouco sobre as transferências constitucionais e como esse mecanismo ajuda, no produto final, a equilibrar as contas dos entes federados. Na sua visão quais os principais desafios que se apresentam no federalismo fiscal brasileiro?
- 2) Ao longo do trabalho, foi constatado que a arrecadação do Imposto de Renda é em torno de sete vezes maior que o do Imposto Sobre Produtos Industrializados e sabemos que o Fundo de Participação dos Municípios é constituído do produto da arrecadação de ambos os gravames. Há algum debate sobre a importância do IR para os municípios, bem como para a balança federal?
- 3) Analisando as características dos dois impostos (IPI/IR), observa-se que possuem características bem distintas. Enquanto o primeiro possui a extra fiscalidade em sua gênese, o segundo é imposto exclusivamente arrecadatário e tem status de imposto mais justo por se escalonado de acordo com as rendas do contribuinte. Há, contudo, mecanismos de aumentar sua progressividade visto que a alíquota máxima hoje é de 27,5% - muito aquém de outros países da OCDE. Hoje, a Secretaria da Receita Federal realiza um trabalho importantíssimo de informar ao cidadão através de publicações do atual cenário tributário brasileiro. Houve avanço do debate no campo político?
- 4) Quais são as alternativas apontadas pela Secretaria da Receita Federal para tornar o IR mais progressivo e, portanto, mais próximo de sua máxima efetividade?
- 5) Quais são as principais limitações que a União percebe em relação ao FPM?
- 6) Um dado levantado no trabalho particularmente me chamou atenção. No ano de 2017 houve queda na arrecadação do IR em 14,12% e aumento de 12,40 no IPI. Há algum fator econômico que justifique esses resultados?
- 7) Gostaria de complementar com mais alguma informação ou opinião que considere relevante sobre esta temática?

APÊNDICE B – COEFICIENTES FPM

Faixa de Habitantes	Coefficiente
Até 10.188	0,6
De 10.189 a 13.584	0,8
De 13.585 a 16.980	1,0
De 16.981 a 23.772	1,2
De 23.773 a 30.564	1,4
De 30.565 a 37.356	1,6
De 37.357 a 44.148	1,8
De 44.149 a 50.940	2,0
De 50.941 a 61.128	2,2
De 61.129 a 71.316	2,4
De 71.317 a 81.504	2,6
De 81.505 a 91.692	2,8
De 91.693 a 101.880	3,0
De 101.881 a 115.464	3,2
De 115.465 a 129.048	3,4
De 129.049 a 142.632	3,6
De 142.633 a 156.216	3,8
Acima de 156.216	4,0